

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 24 listopada 2016 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Swobodny przepływ kapitału – Artykuły 63 i 65 TFUE – Układ stowarzyszeniowy WE–Tunezja – Artykuły 31, 34 i 89 – Układ stowarzyszeniowy WE–Liban – Artykuły 31, 33 i 85 – Podatek dochodowy od osób prawnych – Dywidendy otrzymywane od spółki z siedzibą w państwie członkowskim spółki będącej beneficjentem – Dywidendy otrzymywane od spółki z siedzibą w państwie trzecim będącym stroną układu stowarzyszeniowego – Odmienne traktowanie – Ograniczenie – Względny uzasadniający – Skuteczność kontroli podatkowych – Możliwość powołań się na art. 64 TFUE w wypadku istnienia układów stowarzyszeniowych WE–Tunezja i WE–Liban

W sprawie C-464/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Tributário de Lisboa (sąd podatkowy w Lizbonie, Portugalia) postanowieniem z dnia 25 czerwca 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 października 2014 r., w postępowaniu:

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: J.L. da Cruz Vilaça, prezes izby, M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 listopada 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA przez R. Reigad Pereirę oraz R. Camacha Palmę, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, M. Rebelo oraz J. Martins da Silvę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Nasopoulou, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlssona i L. Swedenborga działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez G. Bragda da Cruza oraz W. Roelsa, działających w

charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 stycznia 2016 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 63 i 64 TFUE, a także art. 31, 34 i 89 Układu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezji, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgła i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r. (Dz.U. 1998, L 97, s. 1, zwanego dalej „układem WE–Tunezja”), oraz art. 31, 33 i 85 Układu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzją Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r. (Dz.U. 2006, L 143, s. 1 zwanego dalej „układem WE–Liban”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy SECIL – Companhia Geral de Cimento SA (zwaną dalej „SECIL” lub „spółka SECIL”) a Fazenda Pública (skarbem publicznym, Portugalia) w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym w roku podatkowym 2009 dywidend wypłaconych spółce SECIL przez dwie spółki mające siedziby, odpowiednio, w Tunezji i w Libanie.

Ramy prawne

Układ WE–Tunezja

3 Artykuł 31 układu WE–Tunezja, zawarty w jego tytule III, zatytułowanym „Prawo przedsiębiorczości i świadczenie usług”, brzmi następująco:

„1. Strony uzgadniają rozszerzenie zakresu układu w celu objęcia nim prawa do prowadzenia działalności przez spółki jednej strony na terytorium drugiej strony oraz w celu liberalizacji świadczenia usług przez spółki jednej strony dla usługobiorców drugiej strony.

2. Rada Stowarzyszenia wyda zalecenia niezbędne dla realizacji celu określonego w ustępie 1.

Formując te zalecenia, Rada Stowarzyszenia uwzględni doświadczenie nabyte w związku z funkcjonowaniem we wzajemnych stosunkach klauzuli największego uprzywilejowania oraz w związku ze wzajemnymi zobowiązaniami stron zgodnie z Układem ogólnym w sprawie handlu usługami, załączonym do Porozumienia ustanawiającego Światową Organizację Handlu (WTO)], zwanym dalej »GATS«, w szczególności zobowiązaniami wynikającymi z jego artykułu V.

3. Realizacja tego celu będzie przedmiotem pierwszej oceny Rady Stowarzyszenia, najpóźniej pięć lat od wejścia w życie niniejszego układu.

4 Zgodnie z art. 34 tego układu, zawartym w jego rozdziale I, zatytułowanym „Płatności, przepływ kapitału”, znajdującym się w tytule IV tego układu, zatytułowanym „Płatności, kapitał, konkurencja i inne postanowienia dotyczące gospodarki”:

„1. W odniesieniu do transakcji na rachunkach obrotów kapitałowych w bilansie płatniczym Wspólnota i Tunezja zapewniają, od chwili wejścia w życie niniejszego układu, swobodny

przepływ kapitału odnoszącego się do inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w [spółkach] utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidacji lub repatriacji tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku.

2. Strony przeprowadzają wzajemne konsultacje w celu ułatwienia przepływu kapitału między Wspólnotą a Tunezją oraz całościowej jego liberalizacji [gdy spełnione będą niezbędne przesłanki].

5 Artykuł 89 tego układu, zawarty w jego tytule VIII, zatytułowanym „Postanowienia instytucjonalne, ogólne i końcowe”, stanowi:

„Żadne z postanowień układu nie powoduje:

- rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez jedną ze stron w jakiejkolwiek umowie międzynarodowej lub porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące,
- przeszkody dla przyjęcia lub stosowania przez stroną jakiegokolwiek rodzaju mającego na celu zapobieganie nadużyciom finansowym lub uchyleniu się od podatków,
- przeszkody dla prawa każdej strony do stosowania odpowiednich postanowień ustawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania”.

Układ WE–Liban

6 Artykuł 31 układu WE–Liban, zawarty w jego rozdziale I, zatytułowanym „Płatności i przepływ kapitału”, znajdującym się w tytule IV tego układu, zatytułowanym „Płatności, kapitał, konkurencja i inne postanowienia dotyczące gospodarki”, stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego układu i z zastrzeżeniem postanowień art. 33 i 34, nie istnieje ograniczenia między Wspólnotą, z jednej strony, a Libanem, z drugiej strony, w przepływie kapitału oraz nie ma dyskryminacji opartej na narodowości lub miejscu zamieszkania ich obywateli lub miejscu, gdzie inwestowany jest taki kapitał”.

7 Artykuł 33 rzeczoności tego układu, znajdujący się w tym samym jego rozdziale, ma następujące brzmienie:

„1. Z zastrzeżeniem innych postanowień niniejszego układu oraz innych zobowiązań międzynarodowych Wspólnoty i Libanu, postanowienia art. 31 oraz 32 pozostają bez uszczerbku dla zastosowania jakiegokolwiek ograniczenia istniejącego między nimi w dniu wejścia w życie niniejszego układu, w odniesieniu do przepływu kapitału między nimi obejmującego inwestycje bezpośrednie, w tym w nieruchomości, przedsiębiorstwa, świadczenie usług finansowych lub dopuszczenie papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

2. Pozostaje to jednak bez wpływu na transfer zagraniczny inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mieszkające na terytorium Wspólnoty lub dokonanych na terytorium Wspólnoty przez osoby mieszkające w Libanie oraz na jakikolwiek zysk wynikający z powyższych”.

8 Artykuł 85 tego układu, zawarty w jego tytule VIII, zatytułowanym „Postanowienia instytucjonalne, ogólne i końcowe”, stanowi:

„W odniesieniu do podatków bezpośrednich żadne z postanowień układu nie powoduje:

- a) rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez którąś ze stron w jakiejkolwiek

międzynarodowej umowie lub porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące;

b) zapobiegania przychodowi lub stosowaniu przez którąkolwiek ze stron jakiegokolwiek rodzaju mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia;

c) przeszkody dla prawa strony do stosowania właściwych postanowień jej prawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji, w szczególności ze względu na ich miejsce zamieszkania”.

Prawo portugalskie

9 Artykuł 46 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych), zatwierdzonego w Decreto-Lei n. 442-B/88 (rozporządzeniu z mocą ustawy nr 442-B/88) z dnia 30 listopada 1988 r. (*Diário da República* I, seria I-A, nr 277 z dnia 30 listopada 1988 r.) w brzmieniu obowiązującym w 2009 r. (zwanego dalej „CIRC”), zatytułowany „Unikanie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków”, stanowi:

„1. Przy ustalaniu podlegającego opodatkowaniu zysku spółek handlowych lub cywilnych w formie handlowej, spółdzielni i przedsiębiorstw publicznych z siedzibą lub miejscem rzeczywistego zarządu na terytorium portugalskim odlicza się dochody wliczone do podstawy opodatkowania odpowiadające wypłaconym zyskom, o ile zostały spełnione następujące przesłanki:

a) spółka wypłacająca zyski ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na tym samym terytorium i podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych, i nie jest zwolniona z tego podatku lub podlega podatkowi, o którym mowa w art. 7;

b) podmiot, na rzecz którego zyski są wypłacone [beneficjent], nie jest objęty systemem przejrzystości podatkowej, o którym mowa w art. 6;

c) podmiot, na rzecz którego zyski są wypłacone [beneficjent], posiada bezpośrednio udział w spółce wypłacającej zyski nie niższy niż 10% lub udział, którego wartość nabycia nie jest niższa niż 20 000 000 EUR, i pozostaje w jego posiadaniu w sposób nieprzerwany przez rok poprzedzający datę pozostawienia zysków do dyspozycji lub, jeżeli pozostaje w posiadaniu przez krótszy okres, o ile udział był w posiadaniu przez czas konieczny do zakończenia tego okresu.

[...]

5. Przepisy ust. 1 mają zastosowanie również wtedy, gdy podmiot będący rezydentem portugalskim posiada udział, w sposób i na warunkach tam przewidzianych, w podmiocie mającym siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, o ile obydwa te podmioty spełniają przesłanki ustanowione w art. 2 [dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. 1990, L 225, s. 6)].

[...]

8. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1, wynosi jedynie 50% dochodów wliczonych do zysku podlegającego opodatkowaniu, odpowiadających:

a) zyskom wypłaconym, jeżeli nie została spełniona którakolwiek z przesłanek przewidzianych w lit. b) i c) tego ustępu, a ponadto w odniesieniu do dochodów, które wspólnik otrzyma od spółki z tytułu otrzymanych przez nią dywidend, o ile zachodzi jeden z przypadków

przewidzianych w ust. 1 lit. a);

b) zyskom wypłacanym przez podmiot z siedzibą w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, o ile podmiot spełnia warunki ustanowione w art. 2 [dyrektywy nr 90/435] i nie została spełniona którakolwiek z przesłanek przewidzianych w ust. 1 lit. c).

9. Jeżeli przesłanka dotycząca minimalnego posiadanego kapitału, wskazana w ust. 1, przestaje być spełniana przed upływem wskazanego w tym ustępie terminu jednego roku, odliczenie podlega, odpowiednio, korekcie zgodnie z poprzednim ustępem lub unieważnieniu, bez uszczerbku dla uwzględnienia ewentualnej ulgi podatkowej z tytułu podwójnego opodatkowania międzynarodowego, zgodnie z art. 85.

[...]

11. Odliczenie, o którym mowa w ust. 1, podlega obniżeniu o 50%, jeżeli dochody pochodzą z zysków, które nie zostały w rzeczywistości opodatkowane, z wyjątkiem sytuacji, gdy beneficjent jest spółką zarządzającą udziałami w kapitale spółki.

12. Dla celów ust. 5 i ust. 8 lit. b) podatnik może dowodzić, że podmiot, którego kapitał posiada, oraz, w wypadku ust. 6, podmiot będący beneficjentem spełniający przesłanki wskazane w art. 2 [dyrektywy 90/435] w deklaracji potwierdzonej i uwierzytelnionej przez organy podatkowe państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w którym ów podatnik ma siedzibę”.

10. Jeżeli chodzi o korzyści podatkowe przeznaczone na cele inwestycyjne, wynikające z umowy zawartej pomiędzy państwem portugalskim a zainteresowanym podmiotem, art. 41 ust. 5 lit. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (statutu korzyści podatkowych, zwanego dalej „EBF”), w wersji mającej zastosowanie w 2009 r. przewidywało, co następuje:

„5. Promotorom projektów inwestycyjnych, wskazanych w poprzednim punkcie, mogą zostać przyznane następujące korzyści podatkowe:

[...]

b) zniesienie podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym w sposób i na warunkach ustanowionych w art. 46 CIRC, w okresie umownym, jeżeli inwestycja została dokonana w formie utworzenia lub nabycia spółek zagranicznych”.

11. Artykuł 42 EBF stanowi:

„1. Odliczenie przewidziane w art. 46 ust. 1 CIRC ma zastosowanie do zysków wypłacanych na rzecz podmiotów będących rezydentami przez spółki zależne mające siedzibę w krajach afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i w Timorze Wschodnim, o ile spełnione zostały następujące przesłanki:

a) spółka, na rzecz której wypłacane są zyski, podlega [podatkowi dochodowemu od osób prawnych] bez możliwości zwolnienia z jego zapłaty, a spółka zależna podlega podatkowi dochodowemu, analogicznemu do [podatku dochodowego od osób prawnych], bez możliwości zwolnienia z jego zapłaty;

b) podmiot otrzymujący zyski posiada bezpośrednio udział, który wynosi co najmniej 25% kapitału spółki zależnej w okresie co najmniej dwóch lat;

c) wypłacane zyski pochodzą z zysków spółki zależnej, które podlegają opodatkowaniu według stawki nie niższej niż 10%, i nie pochodzą z działalności przynoszącej przychody

pasywne, w szczególności z opłat z tytułu royalties, zysków i innych przychodów kapitałowych, przychodów z nieruchomości położonych poza terytorium kraju siedziby spółki, przychodów z działalności ubezpieczeniowej, w szczególności z tytułu ubezpieczenia dóbr położonych poza państwem siedziby spółki lub ubezpieczeń dotyczących osób, które nie mają siedziby lub miejsca zamieszkania na tym terytorium, oraz przychodów z działalności bankowej nieukierunkowanej zasadniczo na rynek terytorium siedziby spółki.

2. Dla celów poprzedniego ustępu podatnik podlegający [podatkowi dochodowemu od osób prawnych] posiadający udziały musi dysponować dowodami, że spełnione są warunki, od których zależy odliczenie”.

Konwencja Portugalia-Tunezja

12 Artykuł 10 Konwencji pomiędzy Republiką Portugalską a Republiką Tunezyjską o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków dochodowych, podpisanej w Lizbonie w dniu 24 lutego 1999 r. (zwanej dalej „konwencją Portugalia–Tunezja”), stanowi:

„1. Dywidendy wypłacone przez spółkę z siedzibą w jednym z umawiających się państw na rzecz rezydenta drugiego umawiającego się państwa mogą podlegać opodatkowaniu w tym drugim państwie.

2. Dywidendy te opodatkowywane są także w umawiającym się państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem, zgodnie z ustawodawstwem tego państwa. Jednakże jeżeli osoba, która otrzymuje dywidendy, jest ich rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć 15% kwoty dywidend brutto. Właściwe organy umawiających się państw ustanawiają za wspólnym porozumieniem sposób stosowania tych limitów. Postanowienia tego ustępu nie dotyczą opodatkowania spółki w odniesieniu do zysków, z których wypłacone są dywidendy”.

13 Zgodnie z art. 22 ust. 1 konwencji Portugalia–Tunezja:

„Jeżeli rezydent umawiającego się państwa czerpie dochody, które zgodnie z niniejszą konwencją mogą być opodatkowane w drugim umawiającym się państwie, pierwsze wymienione państwo odlicza od podatku dochodowego tego rezydenta kwotę równą podatkowi dochodowemu zapłaconemu w tym drugim państwie. Jednakże wysokość odliczenia nie może przewyższać tej części podatku dochodowego wyliczonego przed tym odliczeniem, która odpowiada dochodowi, jaki może być opodatkowany w tym drugim państwie”.

14 Artykuł 25 omawianej konwencji dotyczy wymiany informacji i stanowi między innymi, że właściwe organy umawiających się państw wymieniają niezbędne informacje w celu stosowania przepisów tej konwencji lub przepisów umawiających się państw dotyczących podatków objętych rzeczoną konwencją, wśród których znajduje się podatek dochodowy od osób prawnych (zwany dalej „IRC”).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 SECIL jest spółką akcyjną, której działalność polega na produkcji cementu i która ma siedzibę w Portugalii oraz podlega w tym państwie czonkowskim systemowi opodatkowania dla grup spółek.

16 W styczniu 2000 r. spółka SECIL nabyła cztery kapitału zakładowego spółki Société des Ciments de Gabès SA (zwanej dalej „Ciments de Gabès”), z siedzibą w Tunezji. W 2009 r. spółka SECIL posiadała 52 923 akcji tej spółki, co odpowiadało 98,72% jej kapitału zakładowego.

17 W maju 2002 r. spółka SECIL nabyła cztery kapitału zakładowego spółki Ciments de Sibline SAL, mającej siedzibę w Libanie. W 2009 r. spółka SECIL posiadała 51,05% kapitału zakładowego tej spółki, przy czym 28,64% tego kapitału było w jej posiadaniu bezpośrednio, a 22,41% niebezpośrednio.

18 W 2009 r. spółka SECIL otrzymała dywidendy w kwocie 6 288 683,39 EUR od Ciments de Gabès i w kwocie 2 022 478,12 EUR od Ciments de Sibline. Spółka SECIL zadeklarowała te kwoty dla celów IRC za rok podatkowy 2009. Otrzymane dywidendy były opodatkowane w Portugalii, gdzie nie zostały poddane żadnemu mechanizmowi unikania lub zgodzenia podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym.

19 W dniu 29 maja 2012 r. spółka SECIL wystąpiła z zażaleniem do Diretor de Finanças de Setúbal (dyrektora izby skarbowej w Setúbal, Portugalia), mającym za przedmiot odwrotne obciążenie IRC w odniesieniu do roku podatkowego 2009, podnosząc bezprawność podatku, jakim obciążono dywidendy wypłacone przez Ciments de Gabès i Ciments de Sibline, albowiem portugalskie przepisy wykluczają stosowanie przepisów zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym i przez to naruszają układy WE–Tunezja i WE–Liban oraz traktat FUE.

20 Zażalenie to zostało oddalone decyzją z dnia 10 października 2012 r.

21 Spółka SECIL zaskarżyła tę decyzję do Tribunal Tributário de Lisboa (sądu ds. podatkowych w Lizbonie, Portugalia), podnosząc zasadniczo, że odmowa zastosowania do dywidend wypłaconych przez Ciments de Gabès i Ciments de Sibline systemu unikania podwójnego opodatkowania obowiązującego w Portugalii w roku 2009 naruszała układ WE–Tunezja, układ WE–Liban oraz art. 49 i 63 TFUE.

22 W tych okolicznościach Tribunal Tributário de Lisboa (sąd ds. podatkowych w Lizbonie) postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 31 układu [WE–Tunezja] stanowi przepis jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to bezpośrednio stosowany, tak że należy z niego wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobody przedsiębiorczości?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy przewidziana tam swoboda przedsiębiorczości ma skutki zamierzone przez skarżycę i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżycza otrzymała od spółki zależnej w Tunezji, gdy w przeciwnym przypadku doszłoby do naruszenia tej swobody?

3) Czy art. 34 układu [WE–Tunezja] stanowi przepis jasny, precyzyjny i bezwarunkowy, a przez to bezpośrednio stosowany, tak że należy z niego wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobody przepływu kapitałów, a przez to należy uznać, iż inwestycja dokonana przez skarżycę jest objęta tym przepisem?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy przewidziana tam swoboda przepływu kapitału ma skutki zamierzone przez skarżącego i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżąca otrzymała od spółki zależnej w Tunezji?

5) Czy z art. 89 układu [WE–Tunezja] wynika, że na powyżej przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi twierdzącej?

6) Czy restrykcyjne traktowanie dywidend wypłacanych przez [Ciments de Gabès] jest uzasadnione z uwagi na to, że z Republiki Tunezyjskiej brak jest ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w określonych rodzajach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich [Dz.U. 1977, L 336, s. 15]?

7) Czy postanowienia art. 31 w związku z art. 33 ust. 2 układu [WE–Liban] stanowią przepisy jasne, precyzyjne i bezwarunkowe, a przez to bezpośrednio stosowane, tak że należy z nich wnioskować o zastosowaniu w niniejszym przypadku swobodnego przepływu kapitału?

8) W przypadku odpowiedzi twierdzącej: czy przewidziana tam swoboda przepływu kapitału ma skutki zamierzone przez skarżącego i oznacza zastosowanie mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC do dywidend, które skarżąca otrzymała od spółki zależnej w Libanie?

9) Czy z art. 85 układu [WE–Liban] wynika, że na powyżej przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi twierdzącej?

10) Czy restrykcyjne traktowanie dywidend wypłacanych przez [Ciments de Sibline] jest uzasadnione z uwagi na to, że z Republiki Libańskiej brak jest ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie [77/799]?

11) Czy w niniejszej sprawie zastosowanie znajduje art. 56 WE (obecnie art. 63 TFUE), a jeżeli tak, czy z ustanowionego w nim swobodnego przepływu kapitału wynika konieczność zastosowania do dywidend wypłacanych w roku 2009 przez [Ciments de Gabès] oraz przez [Ciments de Sibline] na rzecz skarżącej mechanizmu pełnego odliczenia przewidzianego w art. 46 ust. 1 CIRC lub, alternatywnie, mechanizmu częściowego odliczenia przewidzianego w ust. 8 tego przepisu?

12) Czy nawet jeżeli się stwierdzi, że swobodny przepływ kapitału ma zastosowanie w niniejszym przypadku, to czy brak zastosowania mechanizmów, które ówczesne prawo portugalskie przewidywało w celu unikania lub uogodzenia podwójnego opodatkowania, jest uzasadniony brakiem istnienia z Republiki Tunezyjskiej i z Republiki Libańskiej ram prawnych współpracy ustanowionych w dyrektywie [77/799]?

13) Czy postanowienia klauzuli ochronnej zawartej w art. 57 ust. 1 WE (obecnie art. 64 TFUE) sprzeciwiają się stosowaniu swobody przepływu kapitału wraz ze skutkami zamierzonymi przez skarżącego?

14) Czy należy odstąpić od stosowania klauzuli ochronnej zawartej w art. 57 ust. 1 WE (obecnie art. 64 TFUE), ponieważ w tym czasie wprowadzono system korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym, przewidziany w art. 41 ust. 5 lit. b) EBF, i system przewidziany w art. 42 EBF dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i Timoru Wschodniego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

Uwagi wstępne

23 W zadanych pytaniach sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy postanowienia traktatu FUE dotyczą swobody przepływu kapitału oraz postanowienia układow WE–Tunezja i WE–Liban należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie traktowaniu pod względem podatkowym przyjętemu w Portugalii w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółce z siedzibą w tym państwie członkowskim przez spółki mające siedziby w państwach trzecich, a mianowicie, odpowiednio, w Republice Tunezyjskiej i w Republice Libańskiej.

24 W tym względzie, jeżeli chodzi o przepływ kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, Trybunał orzekł, że art. 63 ust. 1 TFUE ustanawia jasny i wyraźny zakaz, który nie potrzebuje żadnego przepisu wprowadzającego w życie i przyznaje jednostkom prawa, na które mogą one powoływać się przed sądami (wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r., Sanz de Lera i in., C-163/94, C-165/94 i C-250/94, EU:C:1995:451, pkt 41, 47; a także z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 21). Na przepis ten można więc powoływać się, zgodnie z art. 64 i 65 TFUE, przed sądem krajowym ze skutkiem w postaci niezastosowania przez sąd sprzecznych z nim przepisów krajowych, niezależnie od kategorii przepływu kapitału, jakiej dotyczy dana sprawa (wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 27; a także postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).

25 W konsekwencji należy, po pierwsze, dokonać interpretacji art. 63 i 65 TFUE w celu ustalenia przede wszystkim, czy sytuacja taka jak ta w sporze w postępowaniu głównym jest objęta swobodą przepływu kapitału i czy spółka będąca beneficjentem przedmiotowych dywidend może powoływać się na art. 63 TFUE w celu podważenia traktowania pod względem finansowym przyjętego dla dywidend otrzymanych przez nią od spółek mających siedziby w Tunezji i w Libanie. W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej konieczne będzie w dalszej kolejności ustalenie, czy traktowanie przyjęte dla dywidend wypłacanych rzeczonyj spółce będącej beneficjentem stanowi ograniczenie w rozumieniu art. 63 TFUE, a jeżeli tak, to nastąpi, czy ograniczenie to może być ewentualnie uzasadnione.

26 Należy więc najpierw zbadać jedenaste i dwunaste z pytań zadanych przez sąd odsyłający.

27 W wypadku gdyby art. 63 i 65 TFUE należy a o interpretować w ten sposób, że postanowienia te stoją na przeszkodzie traktowaniu pod względem podatkowym takiemu jak przyjęte w Portugalii dla dywidend pochodzących z Tunezji i Libanu, należy, po drugie, ustalić, czy rzeczony państwo członkowskie może powoływać się na odstępstwo przewidziane w art. 64 ust. 1 TFUE, i zbadać pytania trzynaste i czternaste, dotyczące interpretacji art. 64 TFUE. W tym względzie należy w szczególności sprawdzić, czy zawarcie przez Republikę Portugalską układow WE–Tunezja i WE–Liban mogło mieć konsekwencje dla możliwości przyznanej temu państwu członkowskiemu w art. 64 ust. 1 TFUE.

28 Po trzecie, w wypadku gdyby interpretacja art. 64 TFUE doprowadziła do stwierdzenia, że zawarcie przez Republikę Portugalską układow WE–Tunezja i WE–Liban mogło mieć

konsekwencje dla uprawnienia przyznanego temu państwu członnemu w art. 64 ust. 1 TFUE, konieczne będzie zbadanie pytań od pierwszego do dziesiątego, dotyczących interpretacji postanowień umów WE–Tunezja i WE–Liban, w celu ustalenia, czy możliwe jest powożanie się na nie w sprawie w postępowaniu głównym.

29 Po czwarte, konieczne będzie udzielenie odpowiedzi na pytania sądu odsyłającego, z wyjaśnieniem konsekwencji interpretacji art. 63 i 65 TFUE oraz układów WE–Tunezja i WE–Liban dla sprawy w postępowaniu głównym.

W przedmiocie wykładni art. 63 i 65 TFUE

30 Poprzez swe pytania jedenaste i dwunaste, które należą rozpatrywać wycznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy sytuacja taka jak będnca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest objęta art. 63 TFUE, a jeżeli tak, to czy art. 63 i 65 TFUE należą interpretować w ten sposób, że postanowienia te stoją na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będnca rezydentem danego państwa członkowskiego może odliczyć od swej podstawy opodatkowania dywidendy wypłacone jej przez spółkę będną rezydentem tego państwa członkowskiego, lecz nie może odliczyć dywidend wypłaconych jej przez spółkę będną rezydentem państwa trzeciego.

W przedmiocie zastosowania art. 63 TFUE

31 Zgodnie orzecznictwem Trybunału traktowanie dywidend pod względem podatkowym może być objęte zakresem zarówno art. 49 TFUE, dotyczącego swobody przedsiębiorczości, jak i art. 63 TFUE, dotyczącego swobodnego przepływu kapitału. Co do tego, czy przepisy krajowe wchodzą w zakres tej czy innej swobody przepływu, należy wziąć pod uwagę przedmiot danych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 89, 90 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 25).

32 Ustawodawstwo krajowe, które ma zastosowanie jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie niewętpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi w zakres zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości (wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707 pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału (wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 92 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Trybunał orzekł, że w kontekście dotyczącym traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego badanie przedmiotu przepisów krajowych wystarcza, by ocenić, czy traktowanie pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego jest objęte postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym względnie Trybunał wyjaśni, że przepisy krajowe dotyczące traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z państwa trzeciego, niemające zastosowania wyłącznie do sytuacji, w których spółka dominująca wywiera decydujący wpływ na spółkę

wypłać dywidendy, powinno być oceniane w świetle art. 63 TFUE. W konsekwencji spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim może – niezależnie od rozmiaru udziału posiadanego w wypłaconej dywidendy spółce z siedzibą w państwie trzecim – powołać się na wskazane postanowienie celem zakwestionowania zgodności z prawem tego rodzaju przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W niniejszej sprawie, na mocy art. 46 CIRC, spółki mające siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii korzystają z odliczenia dywidend od ich podstawy opodatkowania, gdy dywidendy te są wypłacone przez spółki, które mają siedzibę lub rzeczywisty zarząd na tym terytorium i ponadto podlegają podatkowi od osób prawnych oraz nie są z niego zwolnione.

37 Zgodnie z art. 46 ust. 1 CIRC odliczenie to jest pełne, jeżeli podmiot, na rzecz którego zyski są wypłacone, nie jest objęty systemem przejrzystości podatkowej, o którym mowa w art. 6 tego kodeksu, i posiada bezpośrednio udział w spółce wypłaconej zyski nie niższe niż 10% kapitału zakładowego lub udział, którego wartość nabycia nie jest niższa niż 20 000 000 EUR, i pozostaje w jego posiadaniu w sposób nieprzerwany przez rok poprzedzający datę pozostawienia zysków do dyspozycji lub, jeżeli pozostaje w posiadaniu przez krótszy okres, o ile udział znajduje się w posiadaniu przez czas konieczny do zakończenia tego okresu.

38 W wypadku gdy nie są spełnione przewidziane w art. 46 ust. 1 CIRC przesłanki dotyczące przejrzystości podatkowej i posiadanej części kapitału zakładowego spółki wypłaconej dywidendy, spółka będąca beneficjentem dywidend ma prawo, na mocy art. 46 ust. 8 CIRC, do odliczenia 50% dochodów wliczanych do podlegającego opodatkowaniu zysku.

39 Rzeczone uregulowanie, które nie przewiduje żadnego progu w odniesieniu do udziałów posiadanych w spółce wypłaconej dywidendy, jeżeli chodzi o częściowe odliczenie, i ustanawia próg określony na 10% kapitału zakładowego spółki wypłaconej dywidendy lub wartość nabycia udziału wynoszącą 20 000 000 EUR w celu korzystania z pełnego odliczenia, ma zastosowanie zarówno do dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem na podstawie udziału zapewniającego jej niewątpliwą wpływ na decyzje spółki wypłaconej te dywidendy i pozwalającego określać jej działalność, jak też do dywidend otrzymywanych na podstawie udziału niezapewniającego takiego wpływu.

40 Co się tyczy w szczególności przesłanki uzyskania pełnego odliczenia, Trybunał orzekł, że próg 10% rzeczywiście pozwala wykluczyć z zakresu stosowania korzyści podatkowej inwestycje dokonywane jedynie z zamiarem lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, lecz nie sprawia sam przez siebie, że zwolnienie ma zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności (wyrok z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 34, 35). Trybunał orzekł, że udział o takiej wielkości niekoniecznie oznacza, iż osoba posiadająca taki udział wywiera niewątpliwą wpływ na decyzje spółki, której jest akcjonariuszem (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 października 2013 r., *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 22; z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 35).

41 Jako że celem spornych w postępowaniu głównym przepisów nie jest stosowanie ich wyłącznie do sytuacji, w których spółka będąca beneficjentem wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłaconą dywidendy, należy uznać, że sytuacja taka jak ta w postępowaniu głównym jest objęta art. 63 TFUE, dotyczącym swobody przepływu kapitału.

42 Należy ponadto wskazać, że ponieważ traktat nie rozciąga swobody przedsiębiorczości na państwa trzecie, konieczne jest, aby nie dopuścić do tego, by wykładnia art. 63 ust. 1 TFUE w

zakresie dotyczącym relacji z tymi państwami dla podmiotom gospodarczym, które nie mieszczą się w granicach terytorialnego zakresu zastosowania swobody przedsiębiorczości, możliwości skorzystania z niej (wyroki: z dnia 11 września 2014 r., *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 31).

43 Tymczasem ryzyko to nie występuje w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, albowiem omawiane uregulowania nie dotyczą warunków dostępu do rynku państwa trzeciego przez spółkę będącą rezydentem w Portugalii lub do rynku państwa członkowskiego przez spółkę z państwa trzeciego, lecz dotyczą jedynie traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z inwestycji dokonanych przez ich beneficjenta w spółce wypłacającej je.

44 W konsekwencji w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym spółka z siedzibą w Portugalii, która otrzymuje dywidendy od spółek mających siedziby, odpowiednio, w Tunezji i w Libanie, może powoływać się na art. 63 TFUE w celu podważenia traktowania pod względem podatkowym przyjętego dla tych dywidend w tym państwie członkowskim, w oparciu o przepisy, których celem nie jest to, by były one stosowane wyłącznie do sytuacji, w których spółka będąca beneficjentem wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

45 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że do rodzajów zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się, jako ograniczenia w przepływie kapitału, rodzki mogące zniechęcać osoby niemające miejsca zamieszkania ani siedziby w danym państwie do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogące zniechęcać osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 Co się tyczy kwestii tego, czy przepisy krajowe takie jak te w postępowaniu głównym stanowią ograniczenie przepływu kapitału, należy zaznaczyć, jak wskazano w pkt 36–38 niniejszego wyroku, że gdy spółka mająca siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii otrzymuje dywidendy wypłacane przez spółkę, która ma siedzibę lub rzeczywisty zarząd na tym samym terytorium i ponadto podlega podatkowi od osób prawnych oraz nie jest z niego zwolniona, spółka będąca beneficjentem tych dywidend może odliczyć je od swej podstawy opodatkowania. Odliczenie to może być pełne lub częściowe, w zależności od tego, czy przesłanki przewidziane w art. 46 ust. 1 lit. b) i c) CIRC są spełnione lub nie. Ponadto na mocy art. 46 ust. 11 CIRC odliczenie, o którym mowa w art. 46 ust. 1 CIRC, ograniczone jest do 50%, jeżeli dochody pochodzą z zysków, które nie zostały faktycznie opodatkowane.

47 Natomiast spółki mające siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii i otrzymujące dywidendy od spółek mających siedziby lub rzeczywisty zarząd w państwach trzecich, takich jak Republika Tunezyjska lub Republika Libańska, podlegają w zakresie otrzymanych dywidend opodatkowaniu IRC w stawce ustawowej.

48 Podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem unika się lub zostaje ono zagodzone, w sytuacji gdy spółka wypłacająca dywidendy ma siedzibę w Portugalii, podczas gdy nie ma to miejsca, gdy spółka ta ma siedzibę w państwie trzecim, takim jak Republika Tunezyjska lub Republika Libańska.

49 W tym względzie bezsporne jest, że konwencja Portugalia–Tunezja nie może zapobiec takiemu niekorzystnemu traktowaniu. Konwencja ta ma bowiem na celu jedynie zagodzenie

skutków podwójnego opodatkowania dla spółki będącej rezydentem i beneficjentem dywidend z tytułu podatku od dywidend pobieranego przez państwo siedziby spółki je wypłacającej. Konwencja ta nie przewiduje systemu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym dywidend wynikającemu, dla spółki będącej ich beneficjentem, z opodatkowania spółki wypłacającej je z tytułu zysków surowych do zapłaty dywidend. Żadna konwencja w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie została natomiast zawarta pomiędzy Republiką Portugalską i Republiką Libańską.

50 To odmienne traktowanie może zniechęcać spółki będące rezydentami w Portugalii do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedzibę w państwach trzecich, takich jak Republika Tunezyjska i Republika Libańska. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z państw trzecich są bowiem traktowane pod względem podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w Portugalii, udziały spółek mających siedzibę w państwach trzecich są dla inwestorów będących rezydentami w Portugalii mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 64; z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 80).

51 Uregulowania takie jak te będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, gdy spółka wypłacająca je jest rezydentem państwa trzeciego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, którego zasadniczo zakazuje art. 63 TFUE.

W przedmiocie występowania uzasadnienia

52 Zgodnie z art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE art. 63 TFUE nie narusza jednak prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę będącą inwestowania kapitału.

53 Przytoczone postanowienie, jako odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału, należy interpretować ściśle. Dlatego też nie można go interpretować w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe przewidujące odmienne traktowanie podatników ze względu na miejsce ich zamieszkania lub siedzibę będącą państwo inwestowania ich kapitału są automatycznie zgodne z traktatem. W rzeczywistości bowiem wyjątek przewidziany w art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE sam jest ograniczony przez art. 65 ust. 3 TFUE, który stanowi, że środki krajowe określone w art. 65 ust. 1 TFUE „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 63 [TFUE]” (zob. wyrok z dnia 10 kwietnia 2014 r., *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 55, 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE, należy więc odróżniać od dyskryminacji zakazanej przez art. 65 ust. 3 TFUE. Z orzecznictwa Trybunału wynika jednak, że aby krajowe przepisy podatkowe takie jak te rozpatrywane w postępowaniu głównym mogły zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, przewidziane przez nie odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok z dnia 10 maja 2012 r., Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że na gruncie przepisów podatkowych, takich jak bądźce przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, środków zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu wypłaconych zysków, sytuacja spółki bądźcej udziałowcem i otrzymującej dywidendy zagraniczne mającej swój udział w państwie trzecim jest porównywalna z sytuacją spółki bądźcej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody co do zasady bądź stanowią przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 84 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 W związku z tym uzasadnienie ograniczenia może dotyczyć jedynie nadrzędnych względów interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędnym do jego osiągnięcia (wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 W tym względzie rzędy portugalski i szwedzki podnoszą, że ograniczenie takie jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oraz zapobiegania uchylaniu się od płaconia podatków. Możliwość, jakimi dysponują portugalskie organy podatkowe w celu uzyskania informacji potrzebnych do upewnienia się, że spełnione są przesłanki wymagane w celu korzystania z omawianej korzyści podatkowej, są bowiem ograniczone z powodu braku pomiedzy z jednej strony Republikę Portugalską a z drugiej strony Republikę Tunezyjską lub Republikę Libańską ram współpracy administracyjnej odpowiadających ramom ustanowionym pomiedzy państwami członkowskimi przez dyrektywę 77/799, obowiązującą w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym. Klauzula dotycząca wymiany informacji znajduje się w konwencji Portugalia–Tunezja nie jest więc, a pomiedzy Republikę Portugalską i Republikę Libańską nie została zawarta żadna tego rodzaju konwencja.

58 Z orzecznictwa wynika, że nadrzędnymi względami interesu ogólnego, które mogą uzasadniać ograniczenie jednej ze swobód przepływu gwarantowanych traktatem, są zarówno zwalczanie uchylania się od płaconia podatków (zob. w szczególności wyrok z dnia 11 października 2007 r., ELISA, C-451/01, EU:C:2007:594, pkt 81), jak też konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 55; z dnia 5 lipca 2012 r., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o argumenty dotyczące konieczności zapobiegania uchylaniu się od płaconia podatków, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że krajowy środek ograniczający swobodę przepływu kapitału może być uzasadniony takim nadrzędnym względem interesu ogólnego, jeżeli konkretnie dotyczy on czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, których wyjątkowym celem jest unikanie podatku zwykle należnego lub uzyskanie korzyści podatkowej z tytułu dochodu osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 września 2009 r., Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 89; z dnia 3 października 2013 r., Itelcar, C-282/12, EU:C:2013:629, pkt 34 i przytoczone tam

orzecznictwo).

60 W tym kontekście sama okoliczność, że spółka wypłaca dywidendy znajduje się w państwie trzecim, nie może uzasadnić ogólnego domniemania uchylania się od płaćenia podatków i usprawiedliwiać rodka naruszającego wykonywanie jednej ze swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat (zob. analogicznie wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A, C-48/11, EU:C:2012:485, pkt 32 i przytoczone orzecznictwo).

61 W niniejszej sprawie sporne w postępowaniu głównym przepisy podatkowe wykluczają w sposób ogólny możliwość uniknięcia lub zagodzenia podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, jeżeli dywidendy te są wypłacone przez spółki mające siedziby w państwach trzecich, nie zmierzając przy tym do zapobieżenia zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania zwykle należnego podatku lub uzyskania korzyści podatkowej.

62 W tych okolicznościach ograniczenie swobodnego przepływu kapitału nie może być uzasadnione przez względy dotyczące konieczności zapobiegania uchylaniu się od płaćenia podatków i unikaniu podatków.

63 Po drugie, jeżeli chodzi o konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, należy zaznaczyć, że przepływy pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi wpisują się w kontekst prawny inny od kontekstu obowiązyującego w Unii i że ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich ustanowione przez dyrektywę 77/799, zmienioną dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r. (Dz.U. 2006, L 363, s. 129), obowiązującą w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego, oraz dyrektywą Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799 (Dz.U. 2011, L 64, s. 1), nie istnieją pomiędzy tymi organami a właściwymi organami państwa trzeciego, jeżeli państwo to nie podjęło żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy (wyrok z dnia 10 lutego 2011 r., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 65, 66).

64 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że w konsekwencji – jeżeli uregulowania danego państwa członkowskiego uzależniają przyznanie korzystniejszego systemu podatkowego od spełnienia warunków, których przestrzeganie może zostać zweryfikowane jedynie w drodze uzyskania informacji od właściwych organów państwa trzeciego – co do zasady prawnie uzasadniona jest odmowa przez dane państwo członkowskie przyznania takiej korzyści, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwe okazuje się uzyskanie informacji od tego państwa trzeciego (wyrok z dnia 17 października 2013 r., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).

65 W niniejszej sprawie z art. 46 ust. 1 lit. a) CIRC wynika, że gdy zarówno spółka wypłaca dywidendy, jak też spółka będąca ich beneficjentem są rezydentami portugalskimi, pełne odliczenie dywidend od podstawy opodatkowania przyznaje się, jeżeli spółka je wypłaca podlega podatkowi od osób prawnych określonemu w art. 7 CIRC. Na mocy art. 46 ust. 8 CIRC przesądka dotycząca podlegania podatkowi od osób prawnych przez spółkę wypłacającą dywidendy musi być spełniona również, aby można było przyznać korzyść w postaci cząstecowego odliczenia, jeżeli nie są spełnione przesłanki, którym podlega spółka będąca beneficjentem, przewidziane w art. 46 ust. 1 lit. b) i c) CIRC.

66 Można więc uznać, że korzystanie z pełnego lub cząstecowego odliczenia, przewidzianych, odpowiednio, w art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, zależy od przesłanki dotyczącej podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy, której spełnienie organy podatkowe muszą być w stanie

skontrolowa?.

67 W tym wzgl?dzie art. 25 konwencji Portugalia–Tunezja, zatytu?owany „Wymiana informacji”, stanowi mi?dzy innymi, ?e w?a?ciwe organy umawiaj?cych si? pa?stw wymieniaj? niezb?dne informacje w celu stosowania przepisów tej konwencji lub przepisów krajowych dotycz?cych podatków obj?tych rzeczon? konwencj?, w?ród których znajduje si? IRC.

68 Do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, czy obowi?zki wynikaj?ce z konwencji Portugalia–Tunezja mog? umo?liwi? portugalskim organom podatkowym uzyskanie od Republiki Tunezyjskiej informacji pozwalaj?cych im ustali?, czy spe?niona jest przes?anka dotycz?ca podlegania podatkowi przez spó?k? wyp?acaj?c? dywidendy. W wypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej ograniczenia wynikaj?cego z odmowy przyznania pe?nego lub cz??ciowego odliczenia, przewidzianych, odpowiednio, w art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, nie b?dzie mo?na uzasadni? konieczno?ci? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych.

69 Jako ?e, jak precyzuje s?d odsy?aj?cy, pomi?dzy Republik? Portugalsk? i Republik? Liba?sk? nie zosta?a zawarta ?adna konwencja o wzajemnej pomocy, odmowa przyznania pe?nego lub cz??ciowego odliczenia, przewidzianych, odpowiednio, w art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, mo?e by? uzasadniona konieczno?ci? zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li niemo?liwe oka?e si? uzyskanie od Republiki Liba?skiej informacji pozwalaj?cych ustali?, czy spe?niona jest przes?anka dotycz?ca podlegania podatkowi przez spó?k? wyp?acaj?c? dywidendy.

70 Nale?y jednak zaznaczy? równie?, ?e na mocy art. 46 ust. 11 CIRC odliczenie, o którym mowa w art. 46 ust. 1 CIRC, podlega obni?eniu o 50%, je?eli dochody pochodz? z zysków, które nie zosta?y w rzeczywisto?ci opodatkowane, z wyj?tkiem sytuacji, gdy beneficjentem jest spó?ka zarz?dzaj?ca udzia?ami w kapitale zak?adowym.

71 Do s?du odsy?aj?cego, jako do jedyne go w?a?ciwego do interpretacji prawa krajowego, nale?y ustalenie, czy przepis ten mo?e by? stosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi w pa?stwie rezydencji spó?ki wyp?acaj?cej dywidendy nie mo?e by? sprawdzone. Je?eli tak, wówczas nie mo?na powo?ywa? si? na nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego dotycz?cy zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, po to, aby uzasadni? ograniczenie wynikaj?ce z odmowy udzielenia cz??ciowego odliczenia, przewidzianego w art. 46 ust. 11 CIRC, w odniesieniu do dywidend maj?cych ?ród?o w Tunezji i Libanie.

72 Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania, na pytania jedenaste i dwunaste nale?y odpowiedzie?, i? art. 63 i 65 TFUE powinno si? interpretowa? w ten sposób, ?e:

– spó?ka z siedzib? w Portugalii otrzymuj?ca dywidendy od spó?ek maj?cych siedziby, odpowiednio, w Tunezji i w Libanie mo?e powo?ywa? si? na art. 63 TFUE w celu podwa?enia przyj?tego w tym pa?stwie cz?onkowskim traktowania tych dywidend pod wzgl?dem podatkowym, opartego na przepisach, których celem nie jest to, by by?y one stosowane wy?cznie do sytuacji, w których spó?ka b?d?ca beneficjentem wywiera decyduj?cy wp?yw na spó?k? wyp?acaj?c? dywidendy;

- uregulowania takie jak b?d?ce przedmiotem sprawy w post?powaniu g?ównym, zgodnie z którymi spółka b?d?ca rezydentem w pa?stwie cz?onkowskim mo?e dokona? pe?nego lub cz?ciowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, je?eli dywidendy te s? wyp?acane przez spółk? b?d?c? rezydentem tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, lecz nie mo?e dokona? takiego odliczenia, je?eli spółka wyp?acaj?ca je jest rezydentem pa?stwa trzeciego, stanowi? ograniczenie przep?ywu kapita?u pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi i pa?stwami trzecimi, którego co do zasady zakazuje art. 63 TFUE;
- odmowa przyznania pe?nego lub cz?ciowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, mo?e by? uzasadniona nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego dotycz?cym konieczno?ci zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li niemo?liwe oka?e si? uzyskanie przez organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego, którego rezydentem jest spółka b?d?ca beneficjentem, od pa?stwa trzeciego, którego rezydentem jest spółka wyp?acaj?ca te dywidendy, informacji pozwalaj?cych ustali?, czy spe?niona jest przes?anka dotycz?ca podlegania podatkowi przez t? drug? spółk?;
- odmowa przyznania pe?nego lub cz?ciowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 CIRC, nie mo?e by? uzasadniona nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego dotycz?cym konieczno?ci zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li przepis ten mo?e by? zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółk? wyp?acaj?c? dywidendy w pa?stwie, którego jest ona rezydentem, nie mo?e by? skontrolowane, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie wyk?adni art. 64 TFUE

73 Poprzez swe pytania trzynaste i czternaste, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy art. 64 ust. 1 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e jakkolwiek sporne w post?powaniu g?ównym uregulowanie stanowi ograniczenie przep?ywu kapita?u zabronione przez art. 63 TFUE, jest ono dozwolone jako ograniczenie istniej?ce w dniu 31 grudnia 1993 r. w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE.

74 Na mocy art. 64 ust. 1 TFUE art. 63 TFUE nie narusza ogranicze? istniej?cych na dzie? 31 grudnia 1993 r. w stosunku do pa?stw trzecich na mocy prawa krajowego lub prawa Unii w odniesieniu do przep?ywu kapita?u do lub z pa?stw trzecich, gdy ograniczenia te dotycz? inwestycji bezpo?rednich, w tym inwestycji w nieruchomo?ci, zwi?zanych z przedsi?biorczo?ci?, ?wiadczeniem us?ug finansowych lub dopuszczaniem papierów warto?ciowych na rynki kapita?owe.

75 Mimo ?e pojęcie „inwestycji bezpo?rednich” nie zosta?o zdefiniowane w traktacie, jest ono przedmiotem definicji zawartej w nomenklaturze przep?ywów kapita?u znajduj?cej si? w za??czniku I do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artyku? uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 1988, L 178, s. 5). Z wykazu „inwestycji bezpo?rednich” znajduj?cego si? w rubryce pierwszej wskazanej nomenklatury i z odnosz?cych si? do niego wyja?nie? wynika, ?e pojęcie inwestycji bezpo?rednich obejmuje wszelkiego rodzaju inwestycje dokonywane przez osoby fizyczne lub prawne, które s?u?? ustanowieniu lub utrzymaniu trwa?ych i bezpo?rednich powi?za? mi?dzy osob?, która wnios?a kapita?, a przedsi?biorc?, któremu udost?pnia ona kapita? w celu prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej (wyrok z dnia 24 maja 2007 r., Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, pkt 33, 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

76 W odniesieniu do udzia?u w nowych lub istniej?cych ju? przedsi?biorstwach, utworzonych w formie spółek akcyjnych, jak potwierdzaj? to równie? wyja?nienia wspomniane w poprzednim

punkcie niniejszego wyroku, cel polegaj?cy na ustanowieniu lub utrzymaniu trwa?ych powi?a? zak?ada, ?e akcje znajduj?ce si? w posiadaniu akcjonariusza umo?liwiaj? mu, na mocy przepis?w krajowych dotycz?cych sp??ek akcyjnych lub w inny spos?b, aktywny udzia? w zarz?dzaniu t? sp??k? lub w sprawowaniu nad ni? kontroli (wyrok z dnia 24 maja 2007 r., Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

77 Zgodnie z orzecznictwem ograniczenia w przep?ywie kapita?u dotycz?ce dzia?alno?ci gospodarczej lub inwestycji bezpo?rednich w rozumieniu art. 64 ust. 1 TFUE odnosz? si? nie tylko do przepis?w krajowych, które, stosowane do przep?ywu kapita?u do lub z pa?stw trzecich, ograniczaj? przedsi?biorczo?? lub inwestycje, lecz równie? do przepis?w, które ograniczaj? wyp?aty dywidend wynikaj?cych z dzia?alno?ci gospodarczej lub inwestycji (wyrok z dnia 13 listopada 2012 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, pkt 103 i przytoczone tam orzecznictwo).

78 Z powy?szego wynika, ?e ograniczenie w przep?ywie kapita?u, takie jak mniej korzystne traktowanie dywidend zagranicznych na gruncie podatkowym, obj?te jest zakresem art. 64 ust. 1 TFUE, je?eli odnosi si? do udzia?ów obj?tych w celu ustanowienia lub utrzymania trwa?ych i bezpo?rednich powi?a? mi?dzy udzia?owcem a dan? sp??k? i umo?liwiaj?cych temu udzia?owcowi aktywny udzia? w zarz?dzaniu t? sp??k? lub w sprawowaniu nad ni? kontroli (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, pkt 185; z dnia 24 maja 2007 r., Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, pkt 37).

79 W niniejszym przypadku sprawa w post?powaniu g?ównym dotyczy, po pierwsze, traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend wyp?acanych przez Ciments de Gabès, które wi??? si? z udzia?ami stanowi?cymi 98,72% kapita?u zak?adowego wyp?acaj?cej je sp??ki. Taki udzia? mo?e zapewni? akcjonariuszowi mo?liwo?? rzeczywistego uczestnictwa w zarz?dzaniu sp??k? lub sprawowania nad ni? kontroli i w konsekwencji mo?e by? uwa?any za inwestycj? bezpo?redni?.

80 Po drugie, sprawa w post?powaniu g?ównym dotyczy traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend wyp?acanych przez Ciments de Sibline, w której to sp??ka b?d?ca beneficjentem posiada bezpo?rednio 28,64% kapita?u zak?adowego. Taki udzia? równie? móg?by, z zastrze?eniem kontroli przez s?d odsy?aj?cy, zapewni? akcjonariuszowi mo?liwo?? rzeczywistego uczestnictwa w zarz?dzaniu sp??k? lub sprawowania nad ni? kontroli i w konsekwencji móg?by zosta? uznany za inwestycj? bezpo?redni?.

81 Z orzecznictwa wynika, ?e pojm?cie „ograniczenia istniej?cego wed?ug stanu na dzie? 31 grudnia 1993 r.” zak?ada, ?e ramy prawne, w które wpisuje si? rozpatrywane ograniczenie, w spos?b nieprzerwany po tym dniu stanowi?y cz??? krajowego porz?dku prawnego. W przeciwnym bowiem wypadku pa?stwa cz?onkowskie mog?yby w ka?dej chwili ponownie wprowadza? ograniczenia w przep?ywie kapita?u do pa?stw trzecich lub z takich pa?stw, które istnia?y w krajowym porz?dku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zosta?y utrzymane w mocy (zob. wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C?101/05, EU:C:2007:804, pkt 48).

82 Z orzecznictwa wynika równie?, ?e o ile co do zasady do s?du krajowego nale?y ustalenie zakresu przepis?w obowi?zuj?cych w dacie okre?lonej przez akt prawa Unii, o tyle do Trybuna?u nale?y sformu?owanie wskaz?wek interpretacyjnych poj?cia prawa Unii, które jest punktem odniesienia dla stosowania przewidzianego przez to prawo systemu odst?pstw dotycz?cych przepis?w krajowych „obowi?zuj?cych” w okre?lonej dacie (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, pkt 191; z dnia 10 kwietnia 2014 r., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, pkt 47).

83 W tym kontekście sąd odsyłający zastanawia się, w szczególności w pytaniu czternastym, nad wpływem wprowadzenia po dniu 31 grudnia 1993 r. systemu korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym, przewidzianego w art. 41 ust. 5 lit. b) EBF, i systemu przewidzianego w art. 42 EBF dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i Timoru Wschodniego.

84 Tymczasem, jako że wprowadzenie tych dwóch systemów nie zmieniło ram prawnych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z Tunezji i Libanu, ich wprowadzenie pozostało bez wpływu na kwalifikację wyłączenia dywidend wypłacanych przez spółki mające siedziby w tych państwach trzecich z możliwości korzystania z pełnego lub częściowego odliczenia podatku jako istniejącego ograniczenia (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 51).

85 Należy jednak zbadać wpływ zawarcia umów WE–Tunezja i WE–Liban na możliwość przyznaną Republice Portugalskiej przez art. 64 ust. 1 TFUE.

86 W tym względzie należy zaznaczyć, że art. 64 ust. 1 TFUE przewiduje możliwość dalszego stosowania w stosunku do państw trzecich ograniczeń w przepływie kapitału, które objęte są zakresem przedmiotowym tego przepisu, nawet jeżeli są one niezgodne z zasadą swobodnego przepływu kapitału, o której mowa w art. 63 ust. 1 TFUE, pod warunkiem że istniały one już w dniu 31 grudnia 1993 r. (wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 187; z dnia 24 maja 2007 r., *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, pkt 39).

87 Państwo członkowskie rezygnuje z tej możliwości, jeżeli uchyla przepisy leżące u źródła danego ograniczenia. Artykuł 64 ust. 1 TFUE nie dotyczy bowiem przepisów, które będąc zasadniczo takie same, jak przepisy istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r., ponownie wprowadziły przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, która w następstwie uchylecia wcześniejszych przepisów już nie istniała (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r., A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt 49).

88 Państwo członkowskie rezygnuje z tej możliwości również, gdy przyjmuje przepisy zmieniające sposób rozumowania, na którym opierały się wcześniejsze przepisy. W tym względzie z orzecznictwa wynika, że przy ocenie możliwości powołania się przez państwo członkowskie na art. 64 ust. 1 TFUE aspekty dotyczące formy aktu stanowiącego ograniczenie mają drugorzędne znaczenie w stosunku do aspektów odnoszących się do istoty tego ograniczenia. Rozdek krajowy przyjęty po dniu 31 grudnia 1993 r. nie jest bowiem automatycznie wykluczony tylko z tego względu z przewidzianego w art. 64 ust. 1 TFUE systemu stanowiącego odstępstwo. Systemem tym objęte są bowiem przepisy, które są w istocie takie same, jak przepisy wcześniejsze, lub które ograniczają się do zmniejszenia lub zniesienia przeszkody w wykonywaniu praw i swobód wspólnotowych znajdujących się w przepisach poprzednio obowiązujących, lecz wykluczone są z niego przepisy, które opierają się na innym sposobie rozumowania niż przepisy wcześniejsze i wprowadzają nowe procedury (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 192; z dnia 24 maja 2007 r., *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, pkt 41).

89 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że państwo członkowskie rezygnuje z możliwości przewidzianej w art. 64 ust. 1 TFUE również, gdy bez formalnego uchylecia lub zmiany istniejących przepisów zawiera umowę międzynarodową taką jak układ stowarzyszeniowy, która przewiduje w bezpośrednio skutecznym postanowieniu liberalizacji kategorii kapitału wskazanej w tym art. 64 ust. 1. Takie zmiany ram prawnych należy w konsekwencji uważać, w zakresie jej skutków dla możliwości powołania się na art. 64 ust. 1

TFUE, za wprowadzenie nowych przepisów opierających się na innym sposobie rozumowania niż przepisy istniejące.

90 Liberalizacja przepływu kapitału przewidziana w umowie międzynarodowej byłaby bowiem pozbawiona wszelkiej skuteczności (*effet utile*), jeżeli w sytuacjach, w których umowa ta stoi na przeszkodzie przepisom prawa krajowego, państwo to mogłoby nadal stosować te przepisy na mocy art. 64 ust. 1 TFUE.

91 Należy więc dokonać interpretacji uchwał WE–Tunezja i WE–Liban w celu ustalenia, czy uchwały te przewidują w bezpośrednio skutecznych postanowieniach liberalizacji inwestycji bezpośrednio, których dotyczy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym.

92 Z powyższych względów na pytania trzynaste i czternaste należy odpowiedzieć, że art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż:

– jako że wprowadzenie systemu korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym, przewidzianego w art. 41 ust. 5 lit. b) EBF, i systemu przewidzianego w art. 42 EBF dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i Timoru Wschodniego nie zmieniło ram prawnych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z Tunezji i Libanu, wprowadzenie tych systemów pozostało bez wpływu na kwalifikację wyłączenia dywidend wypłacanych przez spółki mające siedziby w tych państwach trzecich z możliwości korzystania z pełnego lub częściowego odliczenia podatku jako istniejącego ograniczenia;

– państwo członkowskie rezygnuje z możliwości przewidzianej w art. 64 ust. 1 TFUE, gdy bez formalnego uchYLENIA lub zmiany istniejących przepisów zawiera umowę międzynarodową, taką jak układ stowarzyszeniowy, która przewiduje w bezpośrednio skutecznym postanowieniu liberalizacji kategorii kapitału wskazanej w rzeczonym art. 64 ust. 1; taką zmianę ram prawnych należy w konsekwencji uważać, w zakresie jej skutków dla możliwości powoływania się na art. 64 ust. 1 TFUE, za wprowadzenie nowych przepisów opierających się na innym sposobie rozumowania niż przepisy istniejące.

W przedmiocie interpretacji uchwał WE–Tunezja i WE–Liban

93 Poprzez swe pytania od pierwszego do dziesiątego sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy postanowienia uchwał WE–Tunezja i WE–Liban należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będąca rezydentem w Portugalii może odliczyć od swej podstawy opodatkowania dywidendy otrzymane od spółki będącej rezydentem w tym państwie członkowskim, lecz nie może odliczyć dywidend wypłaconych przez spółkę będącą rezydentem w Tunezji lub Libanie.

94 Na wstępie przypomnieć należy, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wykadni traktatu międzynarodowego należy dokonywać nie tylko na podstawie użytych w nim wyrazów, lecz również w świetle jego celu. Artykuł 31 Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z dnia 23 maja 1969 r. (*Recueil des traités des Nations unies*, vol. 1155, s. 331) wyjaśnia w tym względzie, że umowy należy interpretować w dobrej wierze, zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w niej wyrazom w ich kontekście, oraz w świetle jej przedmiotu i celu (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

95 Jeżeli chodzi o kwestię bezpośrednio skuteczności umowy w krajowym porządku prawnym stron, Trybunał orzekł, że jeżeli kwestia ta nie jest uregulowana w danej umowie, do Trybunału

należy rozstrzygnąć w tej kwestii, jak również w każdej innej kwestii wykładni związanej ze stosowaniem umowy w Unii (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo). Jest tak w przypadku układu WE–Tunezja i układu WE–Liban.

96 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem postanowienie umowy zawartej przez Unię z krajami trzecimi należy postrzegać jako przepis bezpośrednio skuteczny, jeżeli uwzględniając jego brzmienie oraz cel i charakter umowy, zawiera on jasny i precyzyjny obowiązek, którego wypełnienie i skutki nie są uzależnione od wydania kolejnego aktu (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 27 września 2001 r., *Gloszczuk*, C-63/99, EU:C:2001:488, pkt 30; z dnia 8 maja 2003 r., *Wählergruppe Gemeinsam*, C-171/01, EU:C:2003:260, pkt 54; z dnia 12 kwietnia 2005 r., *Simutenkov*, C-265/03, EU:C:2005:213, pkt 21; z dnia 14 grudnia 2006 r., *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, pkt 25).

W przedmiocie układu WE–Tunezja

– W przedmiocie mających znaczenie postanowień (pytania pierwsze i trzecie)

97 Poprzez swe pytania pierwsze i trzecie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 31 i 34 układu WE–Tunezja są bezpośrednio skuteczne, a jeżeli tak, to czy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta tymi postanowieniami.

98 Jako że, jak wskazano w pkt 91 niniejszego wyroku, interpretacja układu WE–Tunezja powinna umożliwić ustalenie, czy układ ten przewiduje w bezpośrednio skutecznych przepisach liberalizacji inwestycji bezpośrednich, których dotyczy sytuacja rozpatrywana w postępowaniu głównym, nie ma potrzeby udzielać odpowiedzi na pierwsze pytanie sądu odsyłającego, dotyczącego art. 31 tego układu, który odnosi się do swobody przedsiębiorczości i świadczenia usług.

99 Co się tyczy art. 34 układu WE–Tunezja, należy stwierdzić, że ust. 1 tego artykułu przewiduje jasny, precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek zapewnienia przez Wspólnotę i Republikę Tunezyjską, w odniesieniu do transakcji na rachunkach obrotów kapitałowych w bilansie płatniczym od chwili wejścia w życie tego układu, swobodnego przepływu kapitału odnoszącego się do inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w spółkach utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidacji lub repatriacji tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku.

100 Postanowienie to ustanawia precyzyjny obowiązek rezultatu, na który podmiot prawa może powołać się przed sądem krajowym, aby żądać od sądu odstąpienia od stosowania przepisów stanowiących źródło przeszkody w swobodnym przepływie kapitału lub zastosowania w stosunku do niego przepisów, których brak zastosowania leży u źródła tej przeszkody w swobodnym przepływie kapitału, bez potrzeby przyjmowania dodatkowych środków w tym celu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 września 2001 r., *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, pkt 34; z dnia 27 września 2001 r., *Barkoci i Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, pkt 34).

101 Stwierdzenia, że zasada swobody przepływu kapitału dotyczącego inwestycji bezpośrednich w Tunezji przewidziana w art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja może regulować bezpośrednio sytuację jednostek, nie podważa art. 34 ust. 2 tego układu.

102 Artykuł 34 ust. 2 rzeczoności układu, zgodnie z którym strony przeprowadzają wzajemne konsultacje w celu ułatwienia przepływu kapitału między Wspólnotą a Republiką Tunezyjską oraz całościowej jego liberalizacji, gdy spełnione będą niezbędne przesłanki, należy bowiem interpretować w ten sposób, że postanowienie to odnosi się do dalszej liberalizacji przepływów

kapitału niewskazanych w art. 34 ust. 1 tego układu.

103 Ponadto stwierdzeniu o bezpośredniej skuteczności art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja nie przeczy przedmiot i cel tego układu. Należy bowiem podkreślić, że układ ten ustanawia w art. 1 ust. 1 stowarzyszenie między Wspólnotą i jej państwami członkowskimi z jednej strony oraz Republiką Tunezyjską z drugiej. Cel układu WE–Tunezja, jakim jest między innymi, jak wynika z jego art. 1 ust. 2, określenie warunków stopniowej liberalizacji kapitałów, potwierdza interpretację, zgodnie z którą, po pierwsze, przepływy kapitału wskazane w art. 34 ust. 1 tego układu korzystają z liberalizacji od wejścia w życie rzonego układu, i po drugie, inne przepływy kapitału będą stopniowo liberalizowane zgodnie z art. 34 ust. 2 tego układu.

104 W tych okolicznościach należy uznać, że art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja jest bezpośrednio skuteczny, a jednostka może powołać się na to postanowienie przed sądem.

105 W konsekwencji należy ustalić, czy sytuacja taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja.

106 W tym względzie należy zauważyć, że zgodnie z art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja postanowienie to odnosi się do transakcji na rachunkach obrotów kapitałowych w bilansie płaćczym i dotyczy inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w spółkach utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidacji lub repatriacji tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku.

107 Tymczasem otrzymywanie przez spółkę będącą rezydentem w Portugalii dywidend od spółki będącej rezydentem w Tunezji z powodu posiadania udziału stanowiącego 98,72% kapitału zakładowego spółki wypłaćcej dywidendy jest objęte zakresem stosowania tego postanowienia. Jak bowiem stwierdzono w pkt 79 niniejszego wyroku, taki udział można uważać za inwestycję bezpośrednią, a otrzymywanie dywidend związanych z tym udziałem jest objęte pojęciem repatriacji wynikających z niego zysków.

108 W konsekwencji należy uznać, że sytuacja taka jak rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja.

109 W związku z powyższym na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, iż art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja należy interpretować w ten sposób, że:

– postanowienie to jest bezpośrednio skuteczne i można się na nie powoływać w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, w której spółka będąca rezydentem w Portugalii otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem w Tunezji z powodu inwestycji bezpośrednich, których dokonała ona w spółce wypłaćcej dywidendy, w celu przeciwstawienia się traktowaniu pod względem podatkowym tych dywidend przyjętemu w Portugalii.

110 W związku z uwagami przedstawionymi w pkt 98 niniejszego wyroku nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie drugie.

– W przedmiocie zakresu art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja (pytania od czwartego do szóstego)

111 Poprzez swe pytania od czwartego do szóstego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja w związku z art. 89 tego układu należy interpretować w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie przepisom takim jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będąca rezydentem państwa członkowskiego może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia

otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca dywidendy jest rezydentem w Tunezji.

112 Jak stwierdzono w pkt 48 niniejszego wyroku, na mocy spornych w postępowaniu głównym przepisów podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem unika się lub zostaje ono zagrożone w sytuacji, gdy spółka wypłacająca te dywidendy ma siedzibę w Portugalii, podczas gdy nie ma to miejsca, gdy spółka ta ma siedzibę w Tunezji.

113 To odmienne traktowanie może zniechęcać spółki będące rezydentami w Portugalii do dokonywania bezpośrednich inwestycji w spółkach z siedzibą w Tunezji. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z tego państwa trzeciego podlegają bowiem pod względem podatkowym traktowaniu mniej korzystnemu niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w Portugalii, udziału spółek mających siedzibę w Tunezji są dla inwestorów będących rezydentami w Portugalii mniej atrakcyjne niż udziału spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. analogicznie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 64; a także z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 80).

114 Takie niekorzystne traktowanie stanowi więc ograniczenie swobody przepływu kapitału, co do zasady zabronione przez art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja w odniesieniu do inwestycji bezpośrednich, a w szczególności repatriacji dochodów z tych inwestycji.

115 Należy również zbadać, czy skutek art. 34 ust. 1 tego układu jest ograniczony w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym przez art. 89 rzeczzonego układu, co w istocie stara się ustalić sąd odsyłający poprzez swe pytanie piąte.

116 Przede wszystkim, jeżeli chodzi o art. 89 tiret pierwsze układu WE–Tunezja, zgodnie z którym żadne z postanowień tego układu nie powoduje rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez każdą ze stron w jakiejkolwiek międzynarodowej umowie lub jakimkolwiek międzynarodowym porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące, wystarczy zaznaczyć, że zakaz ograniczeń stwierdzony we wcześniejszych punktach niniejszego wyroku wynika z samego układu WE–Tunezja i nie jest następstwem rozszerzenia przywilejów przewidzianych w innej międzynarodowej umowie lub innym międzynarodowym porozumieniu. Ponadto, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 87 opinii, SECIL nie ma na celu uzyskania korzyści przyznanej przez Republikę Portugalską w innej międzynarodowej umowie lub innym międzynarodowym porozumieniu.

117 Następnie, jeżeli chodzi o art. 89 tiret drugie układu WE–Tunezja, zgodnie z którym układ nie powoduje zapobiegania przyjęciu lub stosowaniu przez którąkolwiek ze stron jakiegokolwiek rodzaju mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia, należy uznać, że aby art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja mógł zachować swój skuteczność (effet utile), art. 89 tiret drugie tego porozumienia należy interpretować w ten sposób, że rodzajami wchodzącymi w zakres stosowania tego postanowienia są rodzki, których szczególnym celem jest zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia.

118 Tymczasem, jak wyjaśniono w pkt 61 niniejszego wyroku, sporne w postępowaniu głównym przepisy podatkowe w ogólny sposób wykluczają możliwość uzyskania korzyści podatkowej polegającej na uniknięciu lub zagrożeniu podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółki mające siedziby między innymi w Tunezji, nie zmierzając przy tym do zapobiegania zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto

sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania zwykle należącego podatku lub uzyskania korzyści podatkowej.

119 Jako że, z zastrzeżeniem kontroli przez sąd odsyłający, przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym nie są objęte środkami mającymi na celu zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia, sytuacja w sporze w postępowaniu głównym nie jest objęta hipotezą art. 89 tiret drugie układu WE–Tunezja.

120 Wreszcie, art. 89 tiret trzecie układu WE–Tunezja przewiduje, że układ ten nie powoduje przeszkody dla prawa strony do stosowania właściwych postanowień jej prawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji, w szczególności ze względu na ich miejsce zamieszkania lub siedzibę. Tymczasem w tym zakresie wystarczy zaznaczyć, że przepisy sporne w postępowaniu głównym dokonują rozróżnienia nie tyle ze względu na miejsce zamieszkania lub siedziby podatnika, czyli spółki będącej beneficjentem dywidend, ile ze względu na miejsce zamieszkania lub siedziby spółki wypłacającej te dywidendy, a więc miejsce, w którym zainwestowany jest kapitał podatnika. W konsekwencji sytuacja taka jak ta w postępowaniu głównym nie jest objęta hipotezą art. 89 tiret trzecie układu WE–Tunezja.

121 Na pytanie piąte należy więc odpowiedzieć, że w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym skutek art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja nie jest ograniczony przez art. 89 tego układu.

122 Poprzez swe pytanie szóste sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy restrykcyjne traktowanie przedmiotowych dywidend może jednak być uzasadnione koniecznością zachowania skuteczności kontroli podatkowych, między innymi z powodu braku pomiędzy Republiką Portugalską i Republiką Tunezyjską ram prawnych współpracy odpowiadających ramom ustanowionym pomiędzy państwami członkowskimi przez dyrektywę 77/799, obowiązującą w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych postępowania głównego.

123 W celu rozstrzygnięcia, czy nadrzędny względ interesu ogólnego dotyczący konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych może uzasadniać ograniczenie swobody przepływu kapitału, zagwarantowanej w art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja, należy zbadać ten układ w świetle jego celu i kontekstu, zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 94 niniejszego wyroku.

124 Na mocy swego art. 1 układ WE–Tunezja ustanawiający stowarzyszenie między Wspólnotą i jej państwami członkowskimi z jednej strony oraz Republiką Tunezyjską z drugiej ma na celu między innymi wzmocnienie stosunków między stronami, ustalenie warunków postępującej liberalizacji handlu towarami, usługami i kapitałem oraz wspieranie handlu i rozwijanie harmonijnych stosunków gospodarczych i społecznych między stronami.

125 Układ ten nie ma na celu stworzenia rynku wewnętrznego porównywalnego z rynkiem ustanowionym w traktacie FUE ani realizacji, wzorem Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”), możliwie najpełniejszej swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału, rozszerzającej rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Unii na pozostałe strony tego układu (zob. podobnie wyrok z dnia 23 września 2003 r., Ospelt i Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, pkt 29).

126 Tymczasem, jako że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych jest dopuszczalna jako nadrzędny względ interesu ogólnego mogący uzasadniać ograniczenie swobód gwarantowanych w traktacie FUE i porozumieniu EOG, uzasadnienie to należy tym bardziej

dopuszczalności w ramach układu WE–Tunezja.

127 Jak bowiem zaznaczył rzecznik generalny w pkt 125 opinii, biorąc pod uwagę cele i kontekst układu WE–Tunezja, wykluczone wydaje się, że strony tego układu miały zamiar przyznania całkowitej swobody przepływu kapitału pomiędzy Unią a Tunezją, podczas gdy pewne ograniczenia mogłyby nałożyć na przepływ kapitału zarówno pomiędzy państwami członkowskimi, jak też pomiędzy państwami członkowskimi Unii i innymi państwami stronami porozumienia EOG.

128 W tych okolicznościach analizy dokonanej w pkt 63–68 oraz w pkt 70 i 71 niniejszego wyroku można zastosować do analizy dokonywanej w ramach oceny uzasadnienia ograniczenia przewidzianego w art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja, albowiem w układzie tym nie przewidziano obowiązku przekazywania organom portugalskim informacji przez Republikę Tunezyjską.

129 Artykuł 34 ust. 1 układu WE–Tunezja należy więc interpretować w ten sposób, że:

- uregulowania takie jak brzość przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka brzość rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę brzość rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, gdy spółka wypłacająca je jest rezydentem w Tunezji, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału, co do zasady zabronione przez art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja w odniesieniu do inwestycji bezpośrednich i w szczególności w odniesieniu do repatriacji zysku z tych inwestycji;
- skutek tego postanowienia nie jest ograniczony, w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym przez art. 89 układu WE–Tunezja;
- odmowa przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania spółki brzości beneficjentem może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka brzość beneficjentem, informacji od Republiki Tunezyjskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, pozwalających ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczne dywidendy;
- odmowa przyznania takiego pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 CIRC, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w Tunezji, w którym to państwie jest ona rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie układu WE–Liban

- W przedmiocie bezpośrednio skuteczności art. 31 ust. 1 układu WE–Liban (pytanie siódme)

130 Poprzez swe pytanie siódme sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 31 układu WE–Liban jest bezpośrednio skuteczny i czy w świetle art. 33 tego układu można powołać się na to postanowienie w sprawie w postępowaniu głównym.

131 W tym względzie należy zauważyć, że art. 31 układu WE–Liban – przewidujący, iż w

ramach tego uk?adu, z zastrze?eniem postanowie? jego art. 33 i 34, mi?dzy Wspólnot? a Republik? Liba?sk? nie istniej? ograniczenia w przep?ywie kapita?u oraz nie ma dyskryminacji opartej na narodowo?ci lub miejscu zamieszkania ich obywateli, lub miejscu, gdzie inwestowany jest taki kapita? – ustanawia jasno brzmie?cy i bezwarunkowy obowi?zek rezultatu, na który podmiot prawa mo?e powo?ywa? si? przed s?dami, aby ??da? odst?pienia od stosowania przepisów stanowi?cych ?ród?o ograniczenia lub dyskryminacji albo zastosowania w stosunku do niego przepisów, których brak zastosowania le?y u ?ród?a ograniczenia lub dyskryminacji, bez potrzeby przyjmowania dodatkowych ?rodków w tym celu (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 wrze?nia 2001 r., Kondova, C?235/99, EU:C:2001:489, pkt 34; a tak?e z dnia 27 wrze?nia 2001 r., Barkoci i Malik, C?257/99, EU:C:2001:491, pkt 34).

132 Zakres obowi?zku wynikaj?cego z art. 31 uk?adu WE–Liban jest oczywi?cie ograniczony klauzul? ochronn? przewidzian? w art. 33 ust. 1 tego uk?adu. Niemniej jednak wy?tek ten nie mo?e sta? na przeszkodzie temu, aby ów art. 31 ustanawia? na rzecz jednostek prawa, na które mog? si? one powo?ywa? przed s?dem (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 grudnia 2007 r., A, C?101/05, EU:C:2007:804, pkt 26).

133 Stwierdzeniu, i? art. 31 uk?adu WE–Liban jest bezpo?rednio skuteczny, nie przecza? przedmiot ani cel tego uk?adu. Nale?y bowiem podkre?li?, ?e uk?ad WE–Liban ustanawia w art. 1 ust. 1 stowarzyszenie mi?dzy Wspólnot? i jej pa?stwami cz?onkowskimi z jednej strony oraz Republik? Liba?sk? z drugiej. Cel tego uk?adu, którym jest mi?dzy innymi, jak wynika z jego art. 1 ust. 2, stworzenie warunków sprzyjaj?cych stopniowej liberalizacji handlu kapita?em, potwierdza interpretacj?, wed?ug której przep?yw kapita?u nieobj?ty zakresem stosowania klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 33 ust. 1 rzeczono?ego uk?adu korzysta z liberalizacji od dnia wej?cia w ?ycie tego? uk?adu.

134 Co si? tyczy mo?liwo?ci powo?ania si? na art. 31 uk?adu WE–Liban w sytuacji takiej jak ta w post?powaniu g?ównym, nale?y oczywi?cie zaznaczy?, ?e zgodnie z art. 33 ust. 1 tego uk?adu jego art. 31 pozostaje bez uszczerbku dla zastosowania jakiegokolwiek ograniczenia istniej?cego mi?dzy Wspólnot? i Republik? Liba?sk? w dniu wej?cia w ?ycie rzeczono?ego uk?adu, w odniesieniu do przep?ywu kapita?u mi?dzy nimi obejmuj?cego inwestycje bezpo?rednie, w tym w nieruchomo?ci, przedsi?biorstwa, ?wiadczenie us?ug finansowych lub dopuszczenie papierów warto?ciowych na rynki kapita?owe.

135 Niemniej jednak zakres klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 33 ust. 1 uk?adu WE–Liban ograniczony jest przez jego art. 33 ust. 2, który przewiduje, ?e pozostaje to bez wp?ywu na transfer zagraniczny inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mieszkaj?ce na terytorium Wspólnoty lub dokonanych na terytorium Wspólnoty przez osoby mieszkaj?ce w Libanie oraz na jakikolwiek zysk wynikaj?cy z powy?szych.

136 Jako ?e sytuacja w post?powaniu g?ównym dotyczy traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend pochodz?cych z inwestycji bezpo?rednich zrealizowanych w Libanie przez osob? b?d?c? rezydentem w Portugalii, sytuacja ta nie jest obj?ta hipotez? art. 33 ust. 2 uk?adu WE–Liban. W konsekwencji art. 33 ust. 1 tego uk?adu nie stoi na przeszkodzie mo?liwo?ci powo?ania si? w niniejszej sprawie na art. 31 owego uk?adu.

137 W ?wietle powy?szych uwag na pytanie siódme nale?y odpowiedzie?, i? art. 31 uk?adu WE–Liban nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e:

- postanowienie to jest bezpo?rednio skuteczne;
- sytuacja taka jak ta w sprawie w post?powaniu g?ównym, która dotyczy traktowania pod wzgl?dem podatkowym dywidend pochodz?cych z inwestycji bezpo?rednich zrealizowanych w

Libanie przez osobę będącą rezydentem w Portugalii, jest objęta hipotezą art. 33 ust. 2 tego układu; w konsekwencji art. 33 ust. 1 tego układu nie stoi na przeszkodzie możliwości powołania się w niniejszej sprawie na art. 31 owego układu.

– W przedmiocie zakresu art. 31 układu WE–Liban (pytania od ósmego do dziesiątego)

138 Poprzez swe pytania od ósmego do dziesiątego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 31 układu WE–Liban w związku z art. 85 tego układu należy interpretować w ten sposób, że postanowienie to stoi na przeszkodzie przepisom takim jak te w sprawie w postępowaniu głównym, wedle których spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te wypłacone są przez spółkę będącą rezydentem w tym samym państwie członkowskim, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca je jest rezydentem w Libanie.

139 Jak stwierdzono w pkt 48 niniejszego wyroku, na mocy spornych w postępowaniu głównym przepisów, podwójnego opodatkowania w wymiarze ekonomicznym dywidend otrzymywanych przez spółkę będącą rezydentem unika się lub zostaje ono złagodzone w sytuacji, gdy spółka wypłacająca te dywidendy ma siedzibę w Portugalii, podczas gdy nie ma to miejsca, gdy spółka ta ma siedzibę w Libanie.

140 To odmienne traktowanie ze względu na miejsce zainwestowania kapitału może zniechęcać spółki będące rezydentami w Portugalii do dokonywania bezpośrednich inwestycji w spółki z siedzibą w Libanie. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z tego państwa trzeciego podlegają traktowaniu pod względem podatkowym mniej korzystnemu niż dywidendy wypłacone przez spółki mające siedzibę w Portugalii, udziały spółek mających siedzibę w Libanie są bowiem dla inwestorów będących rezydentami w Portugalii mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim (zob. analogicznie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 64; a także z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 80).

141 Należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż na gruncie przepisów podatkowych, takich jak będące przedmiotem sporu przed sądem odsyłającym, surowych zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków lub jego złagodzeniu, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy pochodzącej z państwa trzeciego jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody co do zasady będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 grudnia 2006 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 62; a także z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 84).

142 W konsekwencji art. 31 układu WE–Liban co do zasady zabrania takiego niekorzystnego traktowania.

143 Należy również sprawdzić, czy skutek art. 31 tego układu jest ograniczony przez jego art. 85 w sytuacji takiej jak ta w sprawie w postępowaniu głównym, co stara się w istocie ustalić sąd odsyłający w swym pytaniu dziewiątym.

144 Przede wszystkim, jeżeli chodzi o art. 85 lit. a) układu WE–Liban, zgodnie z którym w odniesieniu do podatków bezpośrednich żadne z postanowień tego układu nie powoduje rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez każde ze stron w jakiegokolwiek

międzynarodowej umowie lub jakimkolwiek międzynarodowym porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące, wystarczy zaznaczyć, że zakaz ograniczeń stwierdzony we wcześniejszych punktach niniejszego wyroku wynika z samego układu WE–Liban i nie jest następstwem rozszerzenia przywilejów fiskalnych przewidzianych w międzynarodowej umowie lub międzynarodowym porozumieniu. Ponadto, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 87 opinii, SECIL nie ma na celu uzyskania korzyści przyznanej przez Republikę Portugalską w innej międzynarodowej umowie lub w innym międzynarodowym porozumieniu.

145 Następnie, jeżeli chodzi o art. 85 lit. b) układu WE–Liban, zgodnie z którym układ nie powoduje zapobiegania przychodowi lub stosowaniu przez którąkolwiek ze stron jakiegokolwiek podatka mającego na celu zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia, należy uznać, że aby art. 31 tego układu mógł zachować swój skuteczność (effet utile), jego art. 85 lit. b) należy interpretować w ten sposób, że podatkami wchodzącymi w zakres stosowania tego postanowienia są podatki, których szczególnym celem jest zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia.

146 Tymczasem, jak wynika z art. 61 niniejszego wyroku, sporne w postępowaniu głównym przepisy podatkowe w sposób ogólny wykluczają możliwość uzyskania korzyści podatkowej polegającej na uniknięciu lub zagodzeniu podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, jeżeli dywidendy te są wypłacone przez spółki mające siedzibę między innymi w Libanie, nie zmierzając przy tym do zapobiegania zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto sztucznych struktur w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania zwykle należnego podatku lub uzyskania korzyści podatkowej.

147 Jako że, z zastrzeżeniem kontroli przez sąd odsyłający, przepisy krajowe sporne w postępowaniu głównym nie są objęte podatkami mającymi na celu zapobieganie uchylaniu się od płaconia podatków oraz unikaniu ich płaconia, sytuacja w sporze w postępowaniu głównym nie jest objęta hipotezą art. 85 lit. b) układu WE–Liban.

148 Wreszcie, art. 85 lit. c) układu WE–Liban przewiduje, że układ ten nie powoduje przeszkody dla prawa strony w stosowaniu właściwych postanowień jej prawodawstwa podatkowego w odniesieniu do podatników, którzy nie są w identycznej sytuacji, w szczególności ze względu na ich miejsce zamieszkania lub siedzibę. Tymczasem, po pierwsze, w pkt 120 niniejszego wyroku stwierdzono, że przepisy sporne w postępowaniu głównym nie dokonują rozróżnienia ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podatnika, czyli spółki będącej beneficjentem dywidend.

149 Po drugie, należy niewątpliwie przyznać, że ze względu na wykorzystanie słów „w szczególności” w art. 85 lit. c) układu WE–Liban postanowieniem tym mogłyby być objęte rozróżnienia oparte na innych czynnikach, między innymi na miejscu zainwestowania kapitału podatnika. Postanowienie to należy jednak rozpatrywać łącznie z art. 31 układu WE–Liban, który zabrania wszelkiej dyskryminacji w oparciu między innymi o miejsce, gdzie inwestowany jest kapitał. W konsekwencji należy odrzucić odmienne traktowanie dopuszczalne na mocy art. 85 lit. c) układu WE–Liban od dyskryminacji, która nie jest objęta rzeczoną art. 85 lit. c) i jest zabroniona na podstawie art. 31 rzeczonego układu.

150 Tymczasem w pkt 55 niniejszego wyroku wyjaśniono, że na gruncie przepisów podatkowych, takich jak b/d/ce przedmiotem sporu w postępowaniu g/ównym, s/u??cych zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wyp/aconych zysków lub jego ?agodzeniu, sytuacja spółki b/d/cej udziałowcem i otrzymuj?cej dywidendy pochodz?ce z pa?stwa trzeciego jest porównywalna z sytuacją spółki b/d/cej udziałowcem i otrzymuj?cej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody co do zasady b/d/ stanowi?y przedmiot opodatkowania kaskadowego.

151 W konsekwencji sytuacja taka jak ta w postępowaniu g/ównym równie? nie jest obj?ta hipotez? art. 85 lit. c) uk?adu WE–Liban.

152 Na pytanie dziewi?te nale?y wi?c odpowiedzie?, że w sytuacji takiej jak ta w sprawie w postępowaniu g/ównym skutek art. 31 uk?adu WE–Liban nie jest ograniczony przez art. 85 tego uk?adu.

153 Poprzez swe pytanie dziesi?te s?d odsy?aj?cy stara si? w istocie ustali?, czy restrykcyjne traktowanie przedmiotowych dywidend mo?e jednak by? uzasadnione konieczno?ci? zachowania skuteczno?ci kontroli podatkowych, mi?dzy innymi z powodu braku pomi?dzy Republik? Portugalsk? i Republik? Liba?sk? ram prawnych wspó?pracy administracyjnej odpowiadaj?cych ramom ustanowionym pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez dyrektyw? 77/799, obowi?zuj?c? w okresie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych postępowania g/ównego.

154 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, że uwagi znajduj?ce si? w pkt 123–127 niniejszego wyroku mo?na zastosowa? do analizy uk?adu WE–Liban, albowiem uk?ad ten realizuje, jak wynika z jego art. 1, cele analogiczne do celów realizowanych przez uk?ad WE–Tunezja.

155 Jako że w uk?adzie WE–Liban ponadto nie przewidziano obowi?zku informowania portugalskich organów przez Republik? Liba?sk?, uwagi znajduj?ce si? w pkt 69–71 niniejszego wyroku mo?na zastosowa? do oceny uzasadnienia ograniczenia art. 31 uk?adu WE–Liban.

156 Nale?y wi?c stwierdzi?, i? art. 31 uk?adu WE–Liban nale?y interpretowa? w ten sposób, że:

- uregulowania takie jak b/d/ce przedmiotem sprawy w postępowaniu g/ównym, zgodnie z którymi spółka b/d/ca rezydentem w pa?stwie cz?onkowskim mo?e dokona? pe?nego lub cz??ciowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, je?eli dywidendy te wyp/acane s? przez spółk? b/d/c? rezydentem w tym samym pa?stwie cz?onkowskim, lecz nie mo?e dokona? takiego odliczenia, je?eli spółka wyp/acaj?ca je jest rezydentem w Libanie, stanowi? ograniczenie swobody przep?ywu kapita?u, zasadniczo zabronione przez art. 31 tego uk?adu;

- skutek tego postanowienia nie jest ograniczony, w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu g/ównym, przez art. 85 rzeczzonego uk?adu;

- odmowa przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, pe?nego lub cz??ciowego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania spółki b/d/cej beneficjentem mo?e by? uzasadniona nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego dotycz?cym konieczno?ci zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li niemo?liwe oka?e si? uzyskanie przez organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego, którego rezydentem jest spółka b/d/ca beneficjentem, od Republiki Liba?skiej, w którym to pa?stwie rezydentem jest spółka wyp/acaj?ca te dywidendy, informacji pozwalaj?cych skontrolowa?, czy spe?niona jest przes?anka dotycz?ca podlegania podatkowi przez spółk? wyp/acaj?c? rzeczzone dywidendy;

– odmowa przyznania takiego czystego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 CIRC, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w Libanie, w którym to państwie jest ona rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W przedmiocie konsekwencji interpretacji art. 63–65 TFUE oraz układów WE–Tunezja i WE–Liban dla postępowania głównego

157 Z odpowiedzi udzielonej na pytania jedenaste i dwunaste wynika, że odmowa przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 CIRC, pełnego lub czystego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej beneficjentem może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa czonkowskiego, którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od państwa trzeciego, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających skontrolować, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczne dywidendy.

158 W konsekwencji, jeżeli między innymi na mocy konwencji Portugalia–Tunezja organy państwa czonkowskiego, w którym rezydentem jest spółka będąca beneficjentem dywidend, mogą uzyskać od Republiki Tunezyjskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca dywidendy, informacje pozwalające ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą te dywidendy, takie nadrzędne względy interesu ogólnego nie mogą uzasadniać ograniczenia zabronionego co do zasady przez art. 63 TFUE.

159 W tej sytuacji Republika Portugalska nie może powoływać się również na art. 64 ust. 1 TFUE, albowiem układ WE–Tunezja, którego art. 34 ust. 1 jest bezpośrednio skuteczny, stoi na przeszkodzie przepisom takim jak te w sprawie w postępowaniu głównym, wedle których spółka będąca rezydentem w państwie czonkowskim może dokonać pełnego lub czystego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli wypłacane są one przez spółkę będącą rezydentem w tym samym państwie czonkowskim, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca je jest rezydentem w Tunezji. Rzeczne uregulowanie stanowi bowiem ograniczenie swobody przepływu kapitału co do zasady zabronione przez art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja w odniesieniu do inwestycji bezpośrednich, a w szczególności repatriacji dochodów z tych inwestycji. Ograniczenie to nie jest uzasadnione, jeżeli portugalskie organy podatkowe mogą uzyskać od Republiki Tunezyjskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca dywidendy, informacje pozwalające ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczne dywidendy.

160 Zmianę ram prawnych wynikającą z wprowadzenia takiego postanowienia do umowy WE–Tunezja należy bowiem uważać, w zakresie wpływu jej skutków na możliwość powoływania się na art. 64 ust. 1 TFUE, za wprowadzenie nowych przepisów, opierających się na innym sposobie rozumowania niż przepisy istniejące.

161 Z odpowiedzi udzielonych na pytania od pierwszego do dziesiątego oraz na pytania jedenaste i dwunaste wynika również, że art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja i art. 31 układu WE–Liban stoją na przeszkodzie odmowie udzielenia, na podstawie art. 46 ust. 11 CIRC, czystego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania

spółki bądźcej ich beneficjentem, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółki wypacajce te dywidendy w Tunezji i w Libanie, w których to państwach spółki te są rezydentami, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

162 W tych okolicznościach, ze względu na wskazanych w pkt 87–90 i *mutatis mutandis* w pkt 160 niniejszego wyroku, Republika Portugalska nie może powoływać się również na art. 64 ust. 1 TFUE po to, by w dalszym ciągu stosować uregulowania, z których wynika wspomniane wyżej ograniczenie.

163 W tym względzie z orzecznictwa wynika, że art. 63 TFUE zobowiązuje państwo członkowskie, które stosuje system zapobiegania ekonomicznemu podwójnemu opodatkowaniu w przypadku dywidend wypacanych na rzecz rezydentów przez spółki bądźcej rezydentami, do równoważnego traktowania dywidend wypacanych rezydentom przez spółki niebędące rezydentami (zob. wyroki: z dnia 10 lutego 2011 r., *Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen*, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, pkt 60; z dnia 13 listopada 2012 r., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 38).

164 Z utrwalonego orzecznictwa wynika ponadto, że prawo uzyskania zwrotu podatków pobranych w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa Unii jest konsekwencją i dopełnieniem praw przyznanych podmiotom prawa przez przepisy prawa Unii zakazujące takich podatków, zgodnie z interpretacją Trybunału. Państwo członkowskie ma więc co do zasady obowiązek zwrócić podatki pobrane z naruszeniem prawa Unii (wyrok z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo).

165 Jedyne wyjątek od prawa do zwrotu podatków pobranych z naruszeniem prawa Unii dotyczy przypadku, w którym nienależny podatek został bezpośrednio przerzucony przez podatnika na inny podmiot (zob. wyroki: z dnia 6 września 2011 r., *Lady & Kid i in.*, C-398/09, EU:C:2011:540, pkt 18; a także z dnia 15 września 2011 r., *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, pkt 72, 74).

166 Ponadto Trybunał orzekł już, iż w przypadku gdy państwo członkowskie pobrało podatki z naruszeniem przepisów prawa Unii, podmiotom prawa przysuguje uprawnienie do zwrotu nie tylko nienależnie pobranego podatku, lecz także kwot zapaconych na rzecz tego państwa lub zatrzymanych przez to państwo w bezpośrednim związku z tym podatkiem (zob. wyrok z dnia 15 października 2014 r., *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

167 Z powyższego wynika, że portugalskie organy mają obowiązek zwrócić, wraz z odsetkami, kwoty pobrane z naruszeniem art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 układu WE–Tunezja i art. 31 WE–Liban.

168 Kwoty te odpowiadają różnicy pomiędzy kwotą zapaconą przez SECIL i kwotą, jaką spółka ta powinna była uiścić na mocy art. 46 ust. 1 i art. 46 ust. 8 lub art. 46 ust. 11 CIRC, gdyby, w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym, dywidendy wypacone przez *Ciments de Gabès* i *Ciments de Sibline* zostały uznane za wypacone przez spółkę z siedzibą w Portugalii, zakładając, że wszystkie pozostałe warunki są takie same.

169 W odniesieniu do konsekwencji interpretacji art. 63–65 TFUE oraz układów WE–Tunezja i WE–Liban dla sprawy w postępowaniu głównym sądowi odsyłającemu należy udzielić następującej odpowiedzi:

– w wypadku gdy organy państwa członkowskiego, w którym rezydentem jest spółka bądźca beneficjentem, mogą uzyskać od Republiki Tunezyjskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypacająca dywidendy, informacje pozwalające ustalić, czy spełniona jest przesłanka

dotyczą podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczony dywidendy, art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 ust. 1 układowi WE–Tunezja stoją na przeszkodzie odmowie przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 lub art. 46 ust. 8 CIRC, pełnego lub częściowego odliczenia wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej ich beneficjentem, przy czym Republika Portugalska nie może powołać się w tym względzie na art. 64 ust. 1 TFUE;

– art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 ust. 1 układowi WE–Tunezja i art. 31 układowi WE–Liban stoją na przeszkodzie odmowie udzielenia, na podstawie art. 46 ust. 11 CIRC, częściowego odliczenia wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej ich beneficjentem, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie przez spółki wypłacające dywidendy podatkowi w Tunezji i w Libanie, w których to państwach są one rezydentami, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, przy czym Republika Portugalska nie może powołać się w tym względzie na art. 64 ust. 1 TFUE;

– kwoty pobrane z naruszeniem prawa Unii powinny zostać zwrócone, wraz z odsetkami, podatnikowi.

W przedmiocie kosztów

170 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

1) Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że:

– spółka z siedzibą w Portugalii otrzymująca dywidendy od spółek mających siedzibę, odpowiednio, w Tunezji i w Libanie może powoływać się na art. 63 TFUE w celu podważenia przyjętego w tym państwie członkowskim traktowania tych dywidend pod względem podatkowym, opartego na przepisach, których celem nie jest to, by były one stosowane wyjątkowo do sytuacji, w których spółka będąca beneficjentem wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy;

– uregulowania takie jak będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca je jest rezydentem państwa trzeciego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, którego co do zasady zakazuje art. 63 TFUE;

– odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych) w brzmieniu obowiązującym w 2009 r., może być uzasadniona nadzwyczajnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od państwa trzeciego, którego rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez tę drugą spółkę;

– odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych we wspomnianym brzmieniu, nie może być uzasadniona nadzwyczajnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w państwie, którego jest ona rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

2) Artykuł 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż:

– jako że wprowadzenie systemu korzyści podatkowych dla inwestycji o charakterze umownym, przewidzianego w art. 41 ust. 5 lit. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (statutu korzyści podatkowych) w brzmieniu obowiązującym w 2009 r., i systemu przewidzianego w art. 42 tego statutu dla dywidend pochodzących z państw afrykańskich, których językiem urzędowym jest język portugalski, i Timoru Wschodniego nie zmieniło ram prawnych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z Tunezji i Libanu, wprowadzenie tych systemów pozostało bez wpływu na kwalifikację wyłączenia dywidend wypłacanych przez spółki mające siedzibę w tych państwach trzecich z możliwości korzystania z pełnego lub częściowego odliczenia podatku jako istniejącego ograniczenia;

– państwo członkowskie rezygnuje z możliwości przewidzianej w art. 64 ust. 1 TFUE, gdy bez formalnego uchylenia lub zmiany istniejących przepisów zawiera umowę międzynarodową, taką jak układ stowarzyszeniowy, która przewiduje w bezpośrednio skutecznym przepisie liberalizacji kategorii kapitału wskazanej w rzeczonym art. 64 ust. 1. Takie zmiany ram prawnych należy w konsekwencji uważać, w zakresie jej skutków dla możliwości powołania się na art. 64 ust. 1 TFUE, za wprowadzenie nowych przepisów opierających się na innym sposobie rozumowania niż przepisy istniejące;

3) Artykuł 34 ust. 1 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotami Europejskimi i ich państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezji, z drugiej strony, sporządzonego w Brukseli w dniu 17 lipca 1995 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej oraz Europejskiej Wspólnoty Węgła i Stali decyzją Rady i Komisji 98/238/WE, EWWiS z dnia 26 stycznia 1998 r., należy interpretować w ten sposób, że:

- postanowienie to jest bezpo?rednio skuteczne i mo?na si? na nie powo?ywa? w sytuacji takiej jak ta w post?powaniu g?ównym, w której spółka b?d?ca rezydentem w Portugalii otrzymuje dywidendy od spółki b?d?cej rezydentem w Tunezji z powodu inwestycji bezpo?rednich, których dokona?a ona w spółce wyp?acaj?cej dywidendy, po to, aby sprzeciwi? si? traktowaniu pod wzgl?dem podatkowym przyj?temu dla tych dywidend w Portugalii;
 - uregulowania takie jak b?d?ce przedmiotem sprawy w post?powaniu g?ównym, zgodnie z którymi spółka b?d?ca rezydentem w pa?stwie cz?onkowskim mo?e dokona? pe?nego lub cz??ciowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, je?eli dywidendy te s? wyp?acane przez spółk? b?d?c? rezydentem tego samego pa?stwa cz?onkowskiego, lecz nie mo?e dokona? takiego odliczenia, gdy spółka wyp?acaj?ca je jest rezydentem w Tunezji, stanowi? ograniczenie swobody przep?ywu kapita?u co do zasady zabronione przez art. 34 ust. 1 uk?adu WE–Tunezja w odniesieniu do inwestycji bezpo?rednich i w szczeg?lno?ci w odniesieniu do repatriacji zysku z tych inwestycji;
 - skutek tego postanowienia nie jest ograniczony, w sytuacji takiej jak ta w post?powaniu g?ównym, przez art. 89 rzeczono?ego uk?adu;
 - odmowa przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych w brzmieniu obowi?zuj?cym w 2009 r., pe?nego lub cz??ciowego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania spółki b?d?cej beneficjentem mo?e by? uzasadniona nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego dotycz?cym konieczno?ci zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li niemo?liwe oka?e si? uzyskanie przez organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego, którego rezydentem jest spółka b?d?ca beneficjentem, od Republiki Liba?skiej, w którym to pa?stwie rezydentem jest spółka wyp?acaj?ca te dywidendy, informacji pozwalaj?cych skontrolowa?, czy spe?niona jest przes?anka dotycz?ca podlegania podatkowi przez spółk? wyp?acaj?c? r?eczone dywidendy;
 - odmowa przyznania takiego pe?nego lub cz??ciowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych we wspomnianym brzmieniu, nie mo?e by? uzasadniona nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego dotycz?cym konieczno?ci zapewnienia skuteczno?ci kontroli podatkowych, je?li przepis ten mo?e by? zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółk? wyp?acaj?c? dywidendy w Libanie, w którym to pa?stwie jest ona rezydentem, nie mo?e by? skontrolowane, czego ustalenie nale?y do s?du odsy?aj?cego.
- 4) Artyku? 31 ust. 1 Uk?adu euro?ródziemnomorskiego ustanawiaj?cego stowarzyszenie mi?dzy Wspólnot? Europejsk? i jej pa?stwami cz?onkowskimi, z jednej strony, a Republik? Liba?sk?, z drugiej strony, podpisanego w Luksemburgu w dniu 17 czerwca 2002 r. i zatwierdzonego w imieniu Wspólnoty Europejskiej decyzj? Rady 2006/356/WE z dnia 14 lutego 2006 r., nale?y intepretowa? w ten sposób, ?e:
- postanowienie to jest bezpo?rednio skuteczne;

- sytuacja taka jak ta w sprawie w postępowaniu głównym, która dotyczy traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z inwestycji bezpośrednich zrealizowanych w Libanie przez osobę będącą rezydentem w Portugalii, jest objęta hipotezą art. 33 ust. 2 tego aktu; w konsekwencji art. 33 ust. 1 tego aktu nie stoi na przeszkodzie możliwości powołania się w niniejszej sprawie na art. 31 owego aktu;
 - uregulowania takie jak będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, zgodnie z którymi spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te wypłacone są przez spółkę będącą rezydentem w tym samym państwie członkowskim, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca je jest rezydentem w Libanie, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału zasadniczo zabronione przez art. 31 aktu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony;
 - skutek tego postanowienia nie jest ograniczony, w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym, przez art. 85 rzeczonego aktu;
 - odmowa przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 i 8 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 2009 r., pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej beneficjentem może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od Republiki Libańskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających skontrolować, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczne dywidendy;
 - odmowa przyznania takiego częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie art. 46 ust. 11 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych we wspomnianym brzmieniu, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w Libanie, w którym to państwie jest ona rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.
- 5) W odniesieniu do konsekwencji dla sprawy w postępowaniu głównym, interpretacji art. 63–65 TFUE oraz Aktu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, i Aktu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony:
- w wypadku gdy organy państwa członkowskiego, w którym rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, mogą uzyskać od Republiki Tunezyjskiej, w którym to państwie rezydentem jest spółka wypłacająca dywidendy, informacje pozwalające ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą rzeczne dywidendy, art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 ust. 1 Aktu euroregionomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, stoją na przeszkodzie odmowie przyznania, na podstawie art. 46 ust. 1 lub art. 46 ust. 8 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 2009 r., pełnego

lub człowieczego odliczenia wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej ich beneficjentem, przy czym Republika Portugalska nie może powołać się w tym względzie na art. 64 ust. 1 TFUE;

– art. 63 i 65 TFUE oraz art. 34 ust. 1 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony, i art. 31 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony, stoją na przeszkodzie odmowie udzielenia, na podstawie art. 46 ust. 11 kodeksu podatku dochodowego od osób prawnych we wspomnianym brzmieniu, człowieczego odliczenia wypłaconych dywidend od podstawy opodatkowania spółki będącej ich beneficjentem, jeżeli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie przez spółki wypłacającą dywidendy podatkowi w Tunezji i w Libanie, w których to państwach są one rezydentami, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego, przy czym Republika Portugalska nie może powołać się w tym względzie na art. 64 ust. 1 TFUE;

– kwoty pobrane z naruszeniem prawa Unii Europejskiej powinny zostać zwrócone, wraz z odsetkami, podatnikowi.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.