

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 24. novembra 2016 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Voľný pohyb kapitálu – Články 63 až 65 ZFEÚ – Dohoda o pridružení medzi ES a Tuniskom – Články 31, 34 a 89 – Dohoda o pridružení medzi ES a Libanonom – Články 31, 33 a 85 – Daž z príjmov právnických osôb – Dividendy získané od spoločnosti usadenej v členskom štáte sídla spoločnosti príjemcu – Dividendy získané od spoločnosti usadenej v treťom štáte, ktorý je zmluvnou stranou dohody o pridružení – Rozdielne zaobchádzanie – Obmedzenie – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol – Možnosť dovoľávať sa článku 64 ZFEÚ v súvislosti s dohodami o pridružení medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom“

Vo veci C-464/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon, Portugalsko) z 25. júna 2014 a doručený Súdnemu dvoru 8. októbra 2014, ktorý súvisí s konaním:

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

proti

Fazenda Pública,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory J. L. da Cruz Vilaça, sudcovia M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (spravodajca) a F. Biltgen,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. novembra 2015,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, v zastúpení: R. Reigada Pereira a R. Camacho Palma, advogados,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, M. Rebelo a J. Martins da Silva, splnomocnení zástupcovia,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Nasopoulou, splnomocnená zástupkyňa,
- švédská vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson a L. Swedenborg, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: G. Braga da Cruz a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypožutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 27. januára 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Tento návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 63 a 64 ZFEÚ, ako aj článkov 31, 34 a 89 Eurostredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998 (Ú. v. ES L 97, 1998, s. 1; Mim. vyd. 11/028, s. 187, ďalej len „dohoda medzi ES a Tuniskom“), a článkov 31, 33 a 85 Eurostredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006 (Ú. v. EÚ L 143, 2006, s. 1, ďalej len „dohoda medzi ES a Libanonom“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (ďalej len „SECIL“) a Fazenda Pública (Štátna pokladnica, Portugalsko), ktorý sa týka daňového zaobchádzania vyhradeného počas zdaňovacieho obdobia roku 2009 pre dividendy vyplácané SECIL dvomi spoločnosťami, ktoré mali svoje sídlo v Tunisku a Libanone.

Právny rámec

Dohoda medzi ES a Tuniskom

3 Článok 31 dohody medzi ES a Tuniskom, uvedený v jej hlave III s názvom „Právo usadiť sa a poskytovanie služieb“ [neoficiálny preklad], stanovuje:

„1. Zmluvné strany súhlasia s rozšírením pôsobnosti tejto dohody tak, aby zahrnovala právo spoločností jednej zmluvnej strany usadiť sa na území druhej zmluvnej strany a liberalizáciu poskytovania služieb spoločnosťami jednej zmluvnej strany odberateľom služieb druhej zmluvnej strany.

2. Asociačná rada vypracuje odporúčania potrebné na realizáciu cieľa uvedeného v odseku 1.

Asociačná rada pri vypracúvaní takýchto odporúčaní zohľadní skúsenosti s realizáciou recipročného zaobchádzania ako so štátom s doložkou najvyšších výhod a plnením záväzkov každej zmluvnej strany v rámci Všeobecnej dohody o obchode so službami pripojenej k Dohode o založení Svetovej obchodnej organizácie (WTO), ďalej len ‚GATS‘, a najmä záväzkov v jej článku V.

3. Asociačná rada vykoná prvé zhodnotenie uskutočňovania tohto cieľa najneskôr päť rokov po tom, čo táto dohoda vstúpi do platnosti.“ [neoficiálny preklad]

4 Článok 34 tejto dohody, nachádzajúci sa v kapitole I s názvom „Platby a pohyb kapitálu“ [neoficiálny preklad] hlavy IV nazvanej „Platby, kapitál, hospodárska súťaž a ostatné hospodárske ustanovenia“ [neoficiálny preklad], stanovuje:

„1. Pokiaľ ide o transakcie na kapitálovom úcte platobnej bilancie, Spoločenstvo a Tunisko zabezpečia odo dňa nadobudnutia platnosti tejto dohody voľný pohyb kapitálu súvisiaceho s priamymi investíciami v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície

priniesli.

2. Zmluvné strany uskutočňujú vzájomné konzultácie s cieľom uľahčiť pohyb kapitálu medzi Spoločenstvom a Tuniskom a úplne ho liberalizovať, keď dôjde k vytvoreniu potrebných podmienok.“ [neoficiálny preklad]

5. Článok 89 tejto istej dohody, uvedený v hlave VIII nazvanej „Inštitucionálne, všeobecné a záverečné ustanovenia“ [neoficiálny preklad], stanovuje:

„Žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok:

- rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná,
- zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie podvodu alebo daňovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou,
- popieranie práva zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto ich bydliska.“ [neoficiálny preklad]

Dohoda medzi ES a Libanonom

6. Podľa znenia článku 31 dohody medzi ES a Libanonom nachádzajúceho sa v kapitole 1 predmetnej dohody s názvom „Bežné platby a pohyb kapitálu“ hlavy IV tejto dohody nazvanej „Platby, kapitál, hospodárska súťaž a iné hospodárske ustanovenia“:

„V rámci ustanovení tejto dohody, a ak články 33 a 34 neustanovujú inak, sa na pohyb kapitálu nevzťahujú žiadne obmedzenia medzi Spoločenstvom na jednej strane a Libanonom na druhej strane, ani žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta pobytu štátnych príslušníkov alebo z dôvodu miesta, kde sa investuje takýto kapitál.“

7. Článok 33 uvedenej dohody nachádzajúci sa v tej istej kapitole tejto dohody stanovuje:

„1. Ak iné ustanovenia tejto dohody alebo iné medzinárodné záväzky Spoločenstva a Libanonu neustanovia inak, ustanovenia článkov 31 a 32 nemajú vplyv na uplatňovanie akýchkoľvek obmedzení, ktoré existujú medzi stranami ku dňu nadobudnutia platnosti tejto dohody, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi nimi týkajúci sa priamych investícií – vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

2. Transfer investícií do zahraničia vykonaný v Libanone obyvateľmi Spoločenstva alebo v Spoločenstve obyvateľmi Libanonu a akýkoľvek zisk z toho plynúci však nesmie byť dotknutý.“

8. Článok 85 tejto istej dohody, uvedený v hlave VIII nazvanej „Inštitucionálne, všeobecné a záverečné ustanovenia“, stanovuje:

„Pokiaľ ide o priame zdaňovanie, nič v tejto dohode nebude mať vplyv na [nemá za následok – neoficiálny preklad]:

- a) rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná;
- b) zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie

podvodu alebo dať ovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou;

c) popieranie práva ktorejkoľvek zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii najmä pokiaľ ide o miesto bydliska.“

Portugalské právo

9. § 46 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zákon o dani z príjmu právnických osôb), ktorý sa schválil prostredníctvom Decreto-Lei n. 442-B/88 (zákonný dekrét č. 442-B/88), z 30. novembra 1988 (*Diário da República* I, série I-A, č. 277, z 30. novembra 1988) (ďalej len „CIRC“), s názvom „Odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia vyplácaných podielov na zisku“ v znení platnom v roku 2009 stanovoval:

„1. Pri určení zdaniteľného zisku obchodných spoločností alebo združení s obchodnou formou, družstiev a verejnoprávnych podnikov so sídlom alebo skutočným vedením na území Portugalska sa odpúšťajú príjmy zahrnuté do základu dane zodpovedajúce vyplateným podielom na zisku, pokiaľ sú splnené tieto požiadavky:

a) spoločnosť, ktorá vypláca podiely na zisku, má sídlo alebo skutočné vedenie na tomto území, podlieha dani z príjmu právnických osôb a nie je oslobodená od tejto dane alebo podlieha dani uvedenej v § 7;

b) prijímajúci subjekt nie je zahrnutý do režimu daňovej transparentnosti stanoveného v § 6;

c) prijímajúci subjekt vlastní priamy podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá vypláca podiely na zisku, vo výške aspoň 10 % alebo s obstarávacou hodnotou aspoň 20 miliónov eur a bol nepretržite vlastníkom tohto podielu počas roka predchádzajúceho dňu poskytnutia podielov na zisku, alebo ak bol jeho vlastníkom kratšie, pokiaľ bude jeho vlastníkom počas doby potrebnej na dovŕšenie uvedeného obdobia.

...

5. Odsek 1 sa uplatní aj v prípade, ak subjekt so sídlom na území Portugalska vlastní za podmienok spomenutých v uvedenom odseku podiel v subjekte so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, pokiaľ oba subjekty spĺňajú požiadavky stanovené v § 2 smernice [Rady] 90/435/EHS z 23. júla 1990 [o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147)].

...

8. Odpoveď v zmysle odseku 1 predstavuje len 50 % príjmov zahrnutých v zdaniteľnom zisku zodpovedajúcich:

a) vyplateným podielom na zisku, ak nie je splnená niektorá z požiadaviek stanovených v písmenách b) a c) uvedeného odseku, ako aj vo vzťahu k príjmom, ktoré jeden spoločník získa z podielu na dividendách vyplatených jeho druhému spoločníkovi, pokiaľ je v ktoromkoľvek z prípadov splnená požiadavka stanovená v odseku 1 písm. a);

b) podielom na zisku vyplateným subjektom so sídlom v inom členskom štáte Európskej únie, ak tento subjekt spĺňa požiadavky stanovené v článku 2 [smernice 90/435], a nie je splnená niektorá z požiadaviek stanovených v odseku 1 písm. c).

9. Pokiaľ podmienka týkajúca sa minimálneho základného imania uvedená v odseku 1 už viac nie je splnená pred uplynutím tam uvedenej jednoroznej lehoty, odpoveď sa opraví v súlade s predchádzajúcim odsekom alebo sa zruší, a to bez vplyvu na zohľadnenie prípadného daňového kreditu pre dvojité medzinárodné zdanenie v súlade s článkom 85.

...

11. Odpoveď uvedený v odseku 1 sa zníži na 50%, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené, s výnimkou, ak je príjemca spoločnou spravujúcou podiely na základnom imaní.

12. Na účely odseku 5 a odseku 8 písm. b) daňovník musí preukázať, že subjekt, ktorého základné imanie vlastní, ako aj prijímajúci subjekt v prípade odseku 6 spĺňajú podmienky uvedené v článku 2 [smernice 90/435] prostredníctvom potvrdeného a osvedčeného vyhlásenia príslušných daňových orgánov členského štátu Európskej únie, kde sa nachádza ich sídlo.“

10. Pokiaľ ide o investičné daňové úľavy, ktoré vyplývajú zo zmluvy uzavretej medzi portugalským štátom a dotknutým subjektom, Estatuto dos Benefícios Fiscais (zákon o daňových úľavách) v znení platnom v roku 2009 (ďalej len „EBF“) vo svojom článku 41 ods. 5 písm. b) uvádzal:

„5. Zakladateľom investičných projektov uvedených v predchádzajúcom odseku možno poskytnúť tieto daňové úľavy:

...

b) odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia za podmienok stanovených v článku 46 CIRC počas doby platnosti zmluvy, keď sa investícia realizuje vo forme založenia alebo odkúpenia zahraničných spoločností.“

11. Článok 42 EBF uvádzal:

„1. Odpoveď uvedený v článku 46 ods. 1 CIRC sa vzťahuje na podiely na zisku vyplácané tuzemským subjektom dcérskymi spoločnosťami so sídlom v afrických krajinách, v ktorých je portugalská úradným jazykom, a vo Východnom Timore, pokiaľ sú splnené tieto podmienky:

a) spoločnosť, ktorej sa vyplácajú podiely na zisku, podlieha [dani z príjmu právnických osôb] a nie je oslobodená od tejto dane a dcérska spoločnosť podlieha dani z príjmu podobnej [dani z príjmu právnických osôb] a nie je oslobodená od tejto dane;

b) subjekt, ktorému sa vyplácajú podiely na zisku, vlastní priamo aspoň 25 % základného imania dcérskej spoločnosti počas obdobia, ktoré nie je kratšie ako dva roky;

c) vyplácané podiely na zisku pochádzajú zo zisku dcérskej spoločnosti, ktorý bol zdanený sadzbou minimálne 10 % a nepochádza z činností vytvárajúcich pasívne príjmy, najmä licenčné poplatky, výnosy a iné príjmy týkajúce sa cenných papierov, príjmy z nehnuteľností nachádzajúcich sa mimo krajiny sídla spoločnosti, príjmy z poisťovacej činnosti pochádzajúce prevažne z poisťovník vecí nachádzajúcich sa mimo územia sídla spoločnosti alebo z poisťovník týkajúcich sa osôb, ktoré nemajú bydlisko na tomto území, a príjmy z vlastných bankových

operácií, ktoré nie sú zamerané priamo na trh tohto územia.

2. Na účely predchádzajúceho odseku platíte? [dane z príjmu právnických osôb], ktorý je vlastníkom obchodných podielov, musí disponovať dôkazmi o tom, že podmienky, od ktorých závisí odpod?ítanie dane, sú splnené.“

Dohovor medzi Portugalskom a Tuniskom

12 Dohovor medzi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmu, podpísaný v Lisabone 24. februára 1999 (?alej len „dohovor medzi Portugalskom a Tuniskom“), vo svojom ?lánku 10 stanovuje:

„1. Dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom jedného zmluvného štátu, rezidentovi druhého zmluvného štátu sa zda?ujú v tomto druhom štáte.

2. Tieto dividendy sa však môžu zdať aj v zmluvnom štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu, ak je však osoba, ktorej sa dividendy vyplácajú, ich skutočným príjemcom, toto zdanenie nesmie presiahnuť 15 % hrubej sumy dividend. Príslušné orgány zmluvných štátov stanovia spoločnou dohodou spôsob uplatňovania tohto limitu. Tento odsek nemá vplyv na zdanenie spoločnosti zo zisku, ktorý slúži na vyplácanie dividend.“

13 Podľa ?lánku 22 ods. 1 dohovoru medzi Portugalskom a Tuniskom:

„Ak rezident zmluvného štátu dosiahne príjmy, ktoré sa podľa tohto dohovoru môžu zdať v druhom zmluvnom štáte, prvý uvedený štát odpod?íta od dane z príjmu tohto rezidenta sumu rovnajúcu sa dani z príjmu zaplatenej v tomto druhom štáte. Odpod?itaná suma však nesmie prekročiť tú časť dane z príjmu vypočítanej pred uvedeným odpod?ítaním, ktorá zodpovedá príjmom, ktoré možno zdať v tomto druhom štáte.“

14 ?lánok 25 tohto dohovoru sa týka výmeny informácií a stanovuje najmä, že príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú potrebné na uplatňovanie ustanovení uvedeného dohovoru alebo ustanovení vnútroštátneho práva zmluvných štátov týkajúcich sa daní spadajúcich do pôsobnosti toho istého dohovoru, medzi ktorými sa uvádza daň z príjmov právnických osôb (?alej len „IRC“).

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 SECIL je akciová spoločnosť, ktorej ?innosťou je výroba cementu a ktorej sídlo sa nachádza v Portugalsku, pričom v tomto ?lenskom štáte podlieha režimu zdaňovania skupín spoločností.

16 V januári 2000 SECIL nadobudla časť základného imania spoločnosti Société des Ciments de Gabès SA (?alej len „Ciments de Gabès“) so sídlom v Tunisku. V roku 2009 SECIL vlastnila 52 923 akcií tejto spoločnosti, predstavujúcich 98,72 % jej základného imania.

17 V máji 2002 SECIL nadobudla časť základného imania spoločnosti Ciments de Sibline SAL so sídlom v Libanone. V roku 2009 SECIL vlastnila 51,05 % základného imania tejto spoločnosti, pričom 28,64 % tohto základného imania vlastnila priamo a 22,41 % nepriamo.

18 V priebehu roka 2009 boli spoločnosti SECIL vyplatené dividendy vo výške 6 288 683,39 eura od Ciments de Gabès a vo výške 2 022 478,12 eura od Ciments de Sibline. SECIL priznala tieto sumy na účely IRC týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia 2009. Takto získané dividendy boli zdanené v Portugalsku, kde sa na ne nevzťahoval žiaden mechanizmus odstránenia alebo

zmiernenia dvojitého hospodárskeho zdanenia.

19 Dňa 29. mája 2012 podala SECIL sťažnosť na Director de Finanças de Setúbal (Finančné riaditeľstvo v Setúbal, Portugalsko), ktorej predmetom bolo priznanie a zaplatenie IRC za zdaňovacie obdobie 2009, pričom uvádzala, že tá, ktorou boli zaplatené dividendy vyplatené od Ciments de Gabès a Ciments de Siblène, bola nezákonná, keďže portugalská právna úprava vylučuje uplatnenie pravidiel na odstránenie dvojitého hospodárskeho zdanenia a tým porušuje dohodu medzi ES a Tuniskom, dohodu medzi ES a Libanonom, ako aj Zmluvu o FEÚ.

20 Táto sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím z 10. októbra 2012.

21 SECIL podala proti tomuto zamietavému rozhodnutiu žalobu na Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon, Portugalsko), uvádzajúc v podstate, že odmietnutie uplatniť režim odstránenia dvojitého hospodárskeho zdanenia platný v Portugalsku v zdaňovacom období 2009 na dividendy vyplatené od Ciments de Gabès a Ciments de Siblène porušuje dohodu medzi ES a Tuniskom, dohodu medzi ES a Libanonom, ako aj články 49 ZFEÚ a 63 ZFEÚ.

22 Za týchto okolností Tribunal Tributário de Lisboa (Súd pre daňové veci Lisabon) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Je článok 31 dohody [medzi ES a Tuniskom] jasným, presným a bezpodmienečným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého treba vyvodiť uplatnenie práva usadiť sa na prejednávanej prípad?

2. V prípade kladnej odpovede, vyplývajú z práva usadiť sa stanoveného v uvedenom ustanovení dôsledky, ktorých sa dovoľáva žalobkyňa, v tom zmysle, že jeho dodržanie si vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpotu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska spoločnosť v Tunisku?

3. Je článok 34 dohody [medzi ES a Tuniskom] jasným, presným a bezpodmienečným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého treba vyvodiť uplatnenie voľného pohybu kapitálu na prejednávanej prípad, takže treba konštatovať, že uvedená dohoda upravuje investíciu uskutočnenú žalobkyňou?

4. V prípade kladnej odpovede, má voľný pohyb kapitálu upravený v uvedenom ustanovení dôsledky, ktorých sa dovoľáva žalobkyňa, takže vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpotu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska spoločnosť v Tunisku?

5. Má ustanovenie článku 89 dohody [medzi ES a Tuniskom] vplyv na kladnú odpoveď na vyššie uvedené otázky?

6. Je opodstatnené, aby sa s dividendami vyplatenými spoločnosťou [Ciments de Gabès] zaobchádzalo reštriktívne, keďže v prípade Tuniska neexistuje rámec spolupráce stanovený v smernici Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní [Ú. v. ES L 336, 1977, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63]?

7. Je článok 31 dohody [medzi ES a Libanonom] v spojení s článkom 33 ods. 2 dohody [medzi ES a Libanonom] jasným, presným, a teda bezprostredne uplatniteľným ustanovením, z ktorého treba vyvodiť uplatnenie voľného pohybu kapitálu na prejednávanej prípad?

8. V prípade kladnej odpovede, má voľný pohyb kapitálu upravený v uvedených ustanoveniach dôsledky, ktorých sa dovoľáva žalobkyňa, takže vyžaduje uplatnenie mechanizmu úplného odpotu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC na dividendy, ktoré žalobkyni vyplatila jej dcérska

spoložnosť v Libanone?

9. Má ustanovenie článku 85 dohody [medzi ES a Libanonom] vplyv na kladnú odpoveď na vyššie uvedené otázky?

10. Je opodstatnené, aby sa s dividendami vyplatenými spoločnosťou [Ciments de Sibline] zaobchádzalo reštriktívne, keďže v prípade Libanonu neexistuje rámec spolupráce stanovený [smernicou 77/799]?

11. Je v prejednávacom prípade uplatniteľný článok 56 ES (teraz článok 63 ZFEÚ), a ak áno, vyplýva z voľného pohybu kapitálu zakotveného v uvedenom ustanovení povinné uplatnenie mechanizmu úplného odpôtu stanoveného v článku 46 ods. 1 CIRC alebo prípadne mechanizmu čiastočného odpôtu stanoveného v odseku 8 toho istého ustanovenia na dividendy, ktoré v zdaňovacom období 2009 vyplatili žalobkyni spoločnosti [Ciments de Gabès] a [Ciments de Sibline]?

12. Aj za predpokladu, že v prejednávacom prípade je uplatniteľný voľný pohyb kapitálu, môže byť neuplatnenie mechanizmov na odstránenie alebo zmiernenie dvojitého hospodárskeho zdanenia, stanovených v portugalskej právnej úprave, ktorá vtedy platila, na predmetné dividendy odôvodnené tým, že v prípade Tuniska a Libanonu neexistuje rámec spolupráce stanovený [smernicou 77/799]?

13. Bráni klauzula „standstill“ obsiahnutá v článku 57 ods. 1 ES (teraz článok 64 ZFEÚ) uplatneniu voľného pohybu kapitálu s dôsledkami, ktorých sa dovoľáva žalobkyňa?

14. Nemá sa klauzula „standstill“ obsiahnutá v článku 57 ods. 1 ES (teraz článok 64 ZFEÚ) uplatniť, lebo medzičasom bol zavedený režim daňových úľav pre investície zmluvnej povahy, stanovený v článku 41 ods. 5 písm. b) EBF a režim stanovený v článku 42 EBF pre dividendy pochádzajúce z afrických krajín, v ktorých je portugalská úradným jazykom, a z Východného Timoru?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

23 Položenými otázkami sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia Zmluvy o FEÚ týkajúce sa voľného pohybu kapitálu, ako aj ustanovenia dohôd medzi ES a Tuniskom a medzi ES a Libanonom majú vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému zaobchádzaniu, ktoré Portugalsko uplatňuje na dividendy vyplácané spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte zo strany spoločností so sídlom v tretích štátoch, a to Tuniskej republike a Libanonskej republike.

24 V tejto súvislosti, pokiaľ ide o pohyby kapitálu medzi členskými štátmi, Súdny dvor rozhodol, že článok 63 ods. 1 ZFEÚ stanovuje jasný a bezpodmienečný zákaz, ktorý nevyžaduje nijaké vykonávacie opatrenie a poskytuje jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde (rozsudky zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., C-163/94, C-165/94 a C-250/94, EU:C:1995:451, body 41 a 47, ako aj z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 21). Tohto ustanovenia sa teda možno dovoľávať v spojení s článkami 64 a 65 ZFEÚ na vnútroštátnom súde a môže spôsobiť neuplatniteľnosť vnútroštátnych predpisov, ktoré sú s ním v rozpore, bez ohľadu na dotknutú kategóriu pohybu kapitálu (rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 27, ako aj uznesenie zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 a C-499/07, EU:C:2009:339, bod 66, ako aj citovaná judikatúra).

25 V prvom rade teda treba pristúpiť k výkladu článkov 63 a 65 ZFEÚ, aby sa najprv určilo, či

situácia, akou je situácia vo veci samej, patrí do oblasti voľného pohybu kapitálu a či spoločnosť, ktorá je príjemcom predmetných dividend, môže uplatňovať článok 63 ZFEÚ s cieľom spochybňovania daňového zaobchádzania vyhradeného pre dividendy, ktoré táto spoločnosť získala od spoločností so sídlom v Tunisku a Libanone. V prípade, že je to tak, treba v nadväznosti na to overiť, či zaobchádzanie vyhradené pre dividendy vyplácané uvedenej spoločnosti príjemkyni predstavujú obmedzenie v zmysle článku 63 ZFEÚ, a to ešte pred tým, než sa prípadne posúdi, či také obmedzenie môže eventuálne byť odôvodnené.

26 Treba teda najprv skúmať jedenástu a dvanástu otázku položenú vnútroštátnym súdom.

27 Za predpokladu, že by sa články 63 a 65 ZFEÚ mali vykladať v tom zmysle, že bránia daňovému zaobchádzaniu, ako je daňové zaobchádzanie vyhradené v Portugalsku pre dividendy pochádzajúce z Tuniska a Libanonu, treba v druhom rade overiť, či sa tento členský štát môže dovoľávať výnimky stanovenej v článku 64 ods. 1 ZFEÚ, a preskúmať tak tiež trinástu a štrnástu otázku, ktoré sa týkajú výkladu článku 64 ZFEÚ. V tejto súvislosti treba osobitne overiť, či uzavretie dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom Portugalskou republikou mohlo mať dôsledky na možnosť udelenú tomuto členskému štátu článkom 64 ods. 1 ZFEÚ.

28 Po tretie, ak by výklad článku 64 ZFEÚ musel viesť ku konštatovaniu, že uzavretie dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom Portugalskou republikou mohlo mať dôsledky na možnosť udelenú tomuto členskému štátu článkom 64 ods. 1 ZFEÚ, bude potrebné preskúmať prvú až desiatu otázku, ktoré sa týkajú ustanovení dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom, s cieľom určiť, či sa týchto ustanovení možno dovoľávať v konaní vo veci samej.

29 Po štvrté bude potrebné odpovedať na otázky vnútroštátneho súdu so spresnením dôsledkov výkladu článkov 63 až 65 ZFEÚ, ako aj dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom na konanie vo veci samej.

O výklade článkov 63 a 65 ZFEÚ

30 Svojou jedenástou a dvanástou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či situácia, ako je situácia vo veci samej, patrí do pôsobnosti článku 63 ZFEÚ, a v prípade, že je to tak, či sa články 63 a 65 ZFEÚ majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom dotknutého členského štátu, môže odpôíť od svojho daňového základu dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže odpôíť dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom tretieho štátu.

O uplatniteľnosti článku 63 ZFEÚ

31 Ako vyplýva z judikatúry Súdneho dvora, na daňové zaobchádzanie s dividendami možno uplatňovať článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa a článok 63 ZFEÚ týkajúci sa voľného pohybu kapitálu. Pokiaľ ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava patrí do pôsobnosti jednej, alebo druhej zo slobôd pohybu, treba zohľadniť predmet danej právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, body 89 a 90, ako aj citovanú judikatúru, a z 10. apríla 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 25).

32 Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich nepochybne ovplyvňovať rozhodnutia spoločnosti a určiť jej činnosť, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa (rozsudok z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 91 a citovaná judikatúra).

33 Naopak, vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu (rozsudok z 13. novembra 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 92).

34 Súdny dvor rozhodol, že v kontexte, ktorý sa týka daňového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v treťom štáte, je preskúmanie predmetu vnútroštátnej právnej úpravy dostatočné na posúdenie toho, či sa na daňové zaobchádzanie s takými dividendami vzťahujú ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 29 a citovanú judikatúru).

35 V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že vnútroštátna právna úprava týkajúca sa daňového zaobchádzania s dividendami, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, musí byť posúdená vzhľadom na článok 63 ZFEÚ. Spoločnosť, ktorá je usadená v členskom štáte, sa môže v dôsledku toho nezávisle od rozsahu podielu, aký má v spoločnosti vyplácajúcej dividendy, usadenej v treťom štáte, odvolávať na toto ustanovenie na účely spochybnenia zákonnosti takejto právnej úpravy (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. apríla 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 30 a citovanú judikatúru).

36 V danom prípade podľa článku 46 CIRC spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením na portugalskom území využívajú odpočítanie dividend z ich daňového základu, pokiaľ tieto dividendy vyplácajú spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením na tomto území a ktoré podliehajú dani právnických osôb a nie sú od nej oslobodené.

37 Podľa článku 46 ods. 1 CIRC je tento odpočet úplný, ak prijímajúci subjekt nie je zahrnutý do režimu daňovej transparentnosti stanoveného v článku 6 tohto zákona a ak vlastní priamy podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá vypláca podiely na zisku, vo výške aspoň 10 % alebo s obstarávacou hodnotou aspoň 20 miliónov eur a bol nepretržite vlastníkom tohto podielu počas roka predchádzajúceho dňu poskytnutia podielov na zisku alebo ak bol jeho vlastníkom kratšie, pokiaľ bude jeho vlastníkom počas doby potrebnej na dovŕšenie uvedeného obdobia.

38 Ak podmienky stanovené v článku 46 ods. 1 CIRC týkajúce sa daňovej transparentnosti a vlastneného podielu na základnom imaní vyplácajúcej spoločnosti nie sú splnené, spoločnosť prijímajúca dividendy má podľa článku 46 ods. 8 CIRC právo na odpočet zodpovedajúci 50 % príjmov zahrnutých do zdaniteľného zisku.

39 Taká právna úprava, ktorá neuvádza žiadnu minimálnu hodnotu týkajúcu sa vlastnených podielov na spoločnosti vyplácajúcej dividendy, pokiaľ ide o čiastočný odpočet a ktorá na účely využitia úplného odpočtu zavádza minimálnu hodnotu stanovenú na 10 % základného imania vyplácajúcej spoločnosti alebo hodnotu nadobudnutia podielu 20 000 000 eur, sa uplatňuje na dividendy prijaté spoločnosťou rezidentom na základe podielu udeľujúceho nepochybny vplyv na rozhodnutia spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy a umožňujúceho určiť jej činnosť, ako aj na dividendy získané na základe podielu neudeľujúceho taký vplyv.

40 Pokiaľ ide podrobnejšie o podmienky týkajúce sa získania úplného odpočtu, Súdny dvor rozhodol, že minimálna hodnota 10 % nepochybne umožňuje, aby sa z pôsobnosti daňového zvýhodnenia vylúčili investície uskutočnené s jediným zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv na riadenie a kontrolu podniku, ale sama osebe neznamená, že odpočet sa uplatní len na podiely umožňujúce vykonávať nepochybny vplyv na rozhodovanie spoločnosti a určiť jej činnosť (rozsudok z 11. septembra 2014, *Kronos International*, C-47/12,

EU:C:2014:2200, body 34 a 35). Súdny dvor už totiž rozhodol, že podiel takéhoto rozsahu nevyhnutne neznamená, že vlastník tohto podielu vykonáva nepochybný vplyv na rozhodovanie spoločnosti, ktorej je akcionárom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. októbra 2013, Itelcar, C?282/12, EU:C:2013:629, bod 22, a z 11. septembra 2014, Kronos International, C?47/12, EU:C:2014:2200, bod 35).

41 Ke?že právna úprava vo veci samej nemá za cie? uplat?ova? sa výlu?ne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť, treba konštatova?, že na situáciu, akou je situácia vo veci samej, sa vz?ahuje ?lánok 63 ZFEÚ týkajúci sa vo?ného pohybu kapitálu.

42 Treba tiež poznamena?, že ke?že Zmluva nerozširuje slobodu usadi? sa na tretie krajiny, treba zabráni? tomu, aby hospodárske subjekty, ktoré nepatria do územnej pôsobnosti slobody usadi? sa, mali na základe výkladu ?lánku 63 ods. 1 ZFEÚ, pokia? ide o vz?ahy s týmito štátmi, z tejto slobody prospech (rozsudky z 11. septembra 2014, Kronos International, C?47/12, EU:C:2014:2200, bod 53 a citovaná judikatúra, ako aj z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, bod 31).

43 V situácii, akou je situácia vo veci samej, toto nebezpe?enstvo neexistuje, ke?že predmetná právna úprava sa netýka podmienok prístupu na trh tretieho štátu pre spoločnosť, ktorá je rezidentom v Portugalsku, alebo prístupu na trh ?lenského štátu pre spoločnosť z tretieho štátu, ale týka sa výlu?ne da?ového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplývajú z investícií vykonaných príjemcom dividend do vyplácajúcej spoločnosti.

44 V dôsledku toho v situácii, akou je situácia vo veci samej, spoločnosť so sídlom v Portugalsku, ktorá prijíma dividendy od spoločností so sídlom v Tunisku a v Libanone, sa môže dovoľáva? ?lánku 63 ZFEÚ s cie?om spochybni? da?ové zaobchádzanie vyhradené pre tieto dividendy v tomto ?lenskom štáte, založené na právnej úprave, ktorá nemá za cie? uplat?ova? sa výlu?ne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť.

O existencii obmedzenia vo?ného pohybu kapitálu

45 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že opatrenia zakázané ?lánkom 63 ods. 1 ZFEÚ ako obmedzenia pohybu kapitálu zah?ajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradi? nerezidentov od investovania v ?lenskom štáte alebo odradi? rezidentov uvedeného ?lenského štátu od investovania v iných ?lenských štátoch (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C?436/08 a C?437/08, EU:C:2011:61, bod 50, ako aj citovaná judikatúra).

46 Pokia? ide o otázku, či vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu, treba poznamena?, ako bolo spresnené v bodoch 36 až 38 tohto rozsudku, že ak spoločnosť so sídlom alebo skutočným vedením na portugalskom území prijme dividendy vyplácané spoločnosťou so sídlom alebo skutočným vedením na tom istom území a ak vyplácajúca spoločnosť okrem toho podlieha dani z príjmov právnických osôb a nie je od nej oslobodená, spoločnosť prijímajúca tieto dividendy si ich môže odpo?íta? od základu dane. Takýto odpo?et je úplný alebo čiastočný, a to v závislosti od toho, či sú, alebo nie sú splnené podmienky stanovené v ?lánku 46 ods. 1 písm. b) a c) CIRC. Okrem toho podľa ?lánku 46 ods. 11 CIRC odpo?et uvedený v tomto ?lánku 46 ods. 1 sa zníži na 50 %, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené.

47 Naopak, spoločnosti so sídlom alebo skutočným vedením na portugalskom území a prijímajúce dividendy od spoločností so sídlom alebo skutočným vedením v tretích štátoch, ako je

Tuniská a Libanonská republika, podliehajú, pokiaľ ide o prijaté dividendy, IRC v zákonnej sadzbe.

48 Dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend prijatých spoločnosťou, ktorá je rezidentom, sa tak predíde, prípadne sa toto zdanenie zníži, pokiaľ má spoločnosť vyplácajúca dividendy sídlo v Portugalsku, ale nie je to tak, ak má táto spoločnosť sídlo v treťom štáte, ako je Tuniská a Libanonská republika.

49 V tejto súvislosti je nesporné, že dohovor medzi Portugalskom a Tuniskom nemôže predísť takému znevýhodňujúcemu zaobchádzaniu. Tento dohovor má totiž za cieľ iba zmierniť účinky dvojitého zdanenia na strane spoločnosti, ktorá je rezidentom a prijíma dividendy, z dôvodu dane z dividend vyberanej v štáte sídla vyplácajúcej spoločnosti. Tento dohovor nestanovuje systém predchádzania dvojitému hospodárskemu zdaneniu dividend, ktoré pre prijímajúcu spoločnosť vyplývajú zo zdanenia spoločnosti, ktorá dividendy vypláca, z dôvodu ziskov, ktoré slúžia na vyplatenie týchto dividend. Na predchádzanie dvojitého zdanenia nebol uzavretý žiadny dohovor medzi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou.

50 Tento rozdiel v zaobchádzaní môže odradiť spoločnosti, ktoré sú rezidentmi Portugalska, od investícií ich kapitálu do spoločností so sídlom v tretích štátoch, ako je Tuniská a Libanonská republika. Keďže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tretích štátoch sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v Portugalsku, akcie spoločností usadených v tretích štátoch sú pre investorov, ktorí sú rezidentmi v Portugalsku, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, a z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

51 Právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpis dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikráť k takému odpisu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom tretieho štátu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktorý článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

O existencii odôvodnenia

52 Podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ nie sú článkom 63 ZFEÚ dotknuté práva členských štátov uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál.

53 Toto ustanovenie musí byť ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu vykladané reštriktívne. Preto ho nemožno vykladať v tom zmysle, že akákoľvek daňová právna úprava rozlišujúca medzi daňovníkmi v závislosti od miesta, kde majú bydlisko, alebo od členského štátu, v ktorom investujú svoj kapitál, je automaticky zlučiteľná so Zmluvou. Samotná výnimka upravená v článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ je totiž obmedzená článkom 65 ods. 3 ZFEÚ, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v článku 65 ods. 1 ZFEÚ „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 63 [ZFEÚ]“ (rozsudok z 10. apríla 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, body 55 a 56, ako aj citovaná judikatúra).

54 Treba teda rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré je podľa článku 65 ods. 1 písm. a) ZFEÚ prípustné, a diskrimináciou, ktorú článok 65 ods. 3 ZFEÚ zakazuje. Z judikatúry

Súdneho dvora pritom vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlužiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (rozsudok z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286, bod 23, ako aj citovaná judikatúra).

55 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na daňové pravidlo, akým je pravidlo vo veci samej, ktorého cieľom je zamedziť alebo zmierniť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy s pôvodom v treťom štáte, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reazového zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84, ako aj citovanú judikatúru).

56 Uvedené obmedzenie možno teda odôvodniť iba naliehavými dôvodmi verejného záujmu. V takomto prípade sa ešte vyžaduje, aby obmedzenie bolo spôsobilé zaručiť dosiahnutie cieľa, ktorý sleduje, a aby nešlo nad rámec toho, čo je na jeho dosiahnutie nevyhnutné (rozsudok zo 17. decembra 2015, Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, bod 29 a citovaná judikatúra).

57 V tejto súvislosti portugalská a švédská vláda uvádza, že také obmedzenie je odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňovej kontroly, ako aj predchádzať daňovým podvodom. Možnosti, ktorými disponujú portugalské daňové orgány na získanie informácií potrebných na ubezpečenie sa, že podmienky vyžadované na získanie predmetnej daňovej výhody sú splnené, sú totiž obmedzené z dôvodu toho, že medzi Portugalskou republikou na jednej strane a Tuniskou republikou alebo Libanonskou republikou na druhej strane neexistuje rámec administratívnej spolupráce zodpovedajúci rámcu, ktorý bol medzi členskými štátmi zavedený smernicou 77/799, ktorá bola účinná v čase skutkových okolností veci samej. Ustanovenie týkajúce sa výmeny informácií uvedené v dohovore medzi Portugalskom a Tuniskom nie je záväzné a žiadny dohovor tohto typu nebol medzi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou dohodnutý.

58 Z judikatúry vyplýva, že naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť obmedzenie uplatňovania slobôd voľného pohybu zaručených Zmluvou, predstavuje boj proti daňovým podvodom (pozri najmä rozsudok z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, EU:C:2007:594, bod 81), ako aj potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol (pozri najmä rozsudky z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 55, a z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, bod 36, ako aj citovanú judikatúru).

59 Pokiaľ ide v prvom rade o tvrdenia týkajúce sa potreby zamedziť daňovým podvodom, z judikatúry vyplýva, že vnútroštátne opatrenie obmedzujúce voľný pohyb kapitálu môže byť odôvodnené takýmto naliehavým dôvodom všeobecného záujmu, ak sa osobitne týka vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani alebo dosiahnuť daňovú výhodu zo ziskov dosiahnutých činnosťami vykonávanými na vnútroštátnom území (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, bod 89, a z 3. októbra 2013, C-282/12, Itecar, EU:C:2013:629, bod 34, ako aj citovanú judikatúru).

60 V tomto kontexte jediná skutočnosť, že spoločnosť vyplácajúca dividendy sa nachádza v treťom štáte, nemôže zakladať všeobecnú domnienku daňového podvodu a odôvodňovať opatrenie obmedzujúce výkon základnej slobody zaručenej Zmluvou (pozri analogicky rozsudok z 19. júla 2012, A, C-48/11, EU:C:2012:485, bod 32 a citovanú judikatúru).

61 V danom prípade dať ová právna úprava sporná vo veci samej všeobecným spôsobom vylučuje možnosť zamedziť alebo zmierniť dvojité hospodárske zdanenie dividend, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v tretích štátoch, bez toho, aby konkrétne smerovala k zabráneniu vytvárania vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani alebo dosiahnuť dať ovú výhodu.

62 Za týchto okolností obmedzenie voľného pohybu kapitálu nemôže byť odôvodnené potrebou zabrániť dať ovým podvodom a únikom.

63 Pokiaľ ide po druhé o potrebu zabezpečiť účinnosť dať ových kontrol, treba poznamenať, že pohyby medzi členskými štátmi a tretími štátmi patria do odlišného právneho kontextu, než je kontext účinný v Únii, a že rámec spolupráce medzi príslušnými orgánmi členských štátov stanovený smernicou 77/799, zmenenou a doplnenou smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, 2006, s. 129), účinnou v prípade skutkových okolností vo veci samej, ako aj smernicou Rady 2011/16/EÚ z 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS (Ú. v. EÚ L 64, 2011, s. 1), medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu neexistuje, pokiaľ tento tretí štát neprevzal žiadny záväzok vzájomnej pomoci (rozsudok z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, body 65 a 66).

64 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ právna úprava členského štátu podmieňuje poskytovanie výhodnejšieho dať ového režimu splnením podmienok, ktorých dodržanie možno overiť len získaním informácií od príslušných orgánov tretieho štátu, tento členský štát je v zásade oprávnený odmietnuť poskytovať túto výhodu, pokiaľ sa najmä z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tohto tretieho štátu poskytnúť informácie ukáže ako nemožné od uvedeného tretieho štátu tieto informácie získať (rozsudok zo 17. októbra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, bod 63 a citovaná judikatúra).

65 V danom prípade z článku 46 ods. 1 písm. a) CIRC vyplýva, že pokiaľ spoločnosť vyplácajúca dividendy, ako aj spoločnosť prijímajúca dividendy sú portugalskými rezidentmi, poskytne sa úplný odpočet dividend od základu dane, ak spoločnosť vyplácajúca dividendy podlieha dani právnických osôb alebo dani uvedenej v článku 7 CIRC. Podľa článku 46 ods. 8 CIRC podmienka, aby vyplácajúca spoločnosť podliehala dani právnických osôb, musí byť splnená tiež na to, aby sa mohla poskytnúť výhoda čiastočného odpočtu, pokiaľ nie sú splnené podmienky, ktorým podlieha prijímajúca spoločnosť, stanovené v článku 46 ods. 1 písm. b) a c) CIRC.

66 Možno sa teda domnievať, že výhoda úplného alebo čiastočného odpočtu, ktoré sú stanovené v odseku 1, resp. odseku 8 článku 46 CIRC, závisí od podmienky týkajúcej sa podliehania vyplácajúcej spoločnosti dani právnických osôb, v súvislosti s ktorou dať ové orgány musia mať možnosť overiť, či bola splnená.

67 V tejto súvislosti dohovor medzi Portugalskom a Tuniskom vo svojom článku 25 nazvanom „Výmena informácií“ konkrétne uvádza, že príslušné orgány zmluvných štátov si vymieňajú informácie, ktoré sú potrebné na uplatňovanie ustanovení tohto dohovoru alebo ustanovení vnútroštátneho práva zmluvných štátov týkajúcich sa daní spadajúcich do pôsobnosti uvedeného dohovoru, medzi ktorými sa uvádza IRC.

68 Vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby preskúmal, či povinnosti vyplývajúce z dohovoru medzi Portugalskom a Tuniskom môžu portugalským dať ovým orgánom umožniť získať od Tuniskej republiky informácie, ktoré by im umožňovali overiť, či je splnená podmienka týkajúca sa

podliehania spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani právnických osôb. V prípade, že je to tak, obmedzenie vyplývajúce z odmietnutia poskytnúť úplný alebo čiastočný odpoveď, ktoré sú uvedené v odseku 1, resp. odseku 8 článku 46 CIRC, nemôže byť odôvodnené potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol.

69 Keďže, ako to spresňuje vnútroštátny súd, medzi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou nebol uzatvorený žiadny dohovor o vzájomnej pomoci, odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpoveď, ktoré sú uvedené v odseku 1, resp. odseku 8 článku 46 CIRC, možno odôvodniť potrebou zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa ukáže ako nemožné získať od Libanonskej republiky informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani právnických osôb je splnená.

70 Treba však tiež poznamenať, že podľa článku 46 ods. 11 CIRC odpoveď uvedený v článku 46 ods. 1 tohto zákona sa zníži na 50 %, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené, s výnimkou, ak je príjemca spoločnosťou spravujúcou podiely na základnom imaní.

71 Vnútroštátnemu súdu, ktorý má jediný právomoc vykladať vnútroštátne právo, prislúcha určiť, či toto ustanovenie možno uplatniť v situáciách, keď podliehanie dani v štáte sídla vyplácajúcej spoločnosti nemožno overiť. V prípade, že je to tak, naliehavého dôvodu všeobecného záujmu založeného na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol sa nemožno dovoľávať na odôvodnenie obmedzenia vyplývajúceho z odmietnutia poskytnúť čiastočný odpoveď uvedený v článku 46 ods. 11 CIRC, pokiaľ ide o dividendy s pôvodom v Tunisku a Libanone.

72 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na jedenástu a dvanástu otázku odpovedať tak, že články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že:

- spoločnosť so sídlom v Portugalsku, ktorá prijíma dividendy od spoločností so sídlom v Tunisku a Libanone, sa môže dovoľávať článku 63 ZFEÚ s cieľom spochybniť daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto dividendy v tomto členskom štáte, založené na právnej úprave, ktorá nemá za cieľ uplatňovať sa výlučne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť,
- právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpoveď prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikráť k takému odpovedu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom tretieho štátu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktoré článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje,
- odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpoveď prijatých dividend od základu dane podľa článku 46 ods. 1 a 8 CIRC možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od tretieho štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani je splnená,

– odmietnutie poskytnúť iastočný odpoveť na základe uplatnenia článku 46 ods. 11 CIRC nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v štáte, ktorého je rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

O výklade článku 64 ZFEÚ

73 Svojou trinástou a štrnástou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 64 ods. 1 ZFEÚ má vykladať v tom zmysle, že právna úprava dotknutá vo veci samej v rozsahu, v akom predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ, je povolená ako obmedzenie platné k 31. decembru 1993 v zmysle článku 64 ods. 1 ZFEÚ.

74 Podľa článku 64 ods. 1 ZFEÚ článok 63 ZFEÚ nebráni tomu, aby sa uplatňovali obmedzenia vo vzťahu k tretím krajinám, ktoré platia vo vnútroštátnom práve alebo v práve Únie k 31. decembru 1993 z hľadiska pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín týkajúcich sa priamych investícií vrátane investícií do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

75 Pojem „priame investície“ nie je definovaný v Zmluve, bol však predmetom definície v nomenklatúre kapitálových pohybov uvedenej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 Zmluvy [zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, 1988, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10). Z výpočtu „priamych investícií“ obsiahnutého v prvej časti uvedenej nomenklatúry a zo súvisiacich vysvetľujúcich poznámok vyplýva, že tento pojem sa týka investícií všetkých druhov, ktoré boli vykonané fyzickými alebo právnickými osobami a ktoré slúžia na vytvorenie alebo udržanie trvalých a priamych prepojení medzi osobou poskytujúcou kapitál a podnikom, ktorému sa kapitál poskytuje na účely vykonávania jeho hospodárskej činnosti (rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, body 33 a 34, ako aj citovaná judikatúra).

76 Pokiaľ ide o úasti na nových alebo existujúcich podnikoch vo forme akciových spoločností, ako to potvrdzujú vysvetľujúce poznámky uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku, cieľ vytvorenia alebo udržania trvalých hospodárskych prepojení predpokladá, že akcie vlastnené akcionárom mu budú na základe ustanovení vnútroštátnej právnej úpravy o akciových spoločnostiach, alebo iným spôsobom umožňujú úinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jej kontrole (rozsudok z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 35 a citovaná judikatúra).

77 Podľa judikatúry obmedzenia pohybu kapitálu v súvislosti s usadením sa alebo priamymi investíciami v zmysle článku 64 ods. 1 ZFEÚ zahŕňujú nielen vnútroštátne opatrenia, ktoré pri svojom uplatnení na pohyby kapitálu do tretích krajín alebo z nich obmedzujú usadenie sa alebo investície, ale takisto aj tie, ktoré obmedzujú vyplatenie dividend, ktoré z nich plynú (rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 103 a citovaná judikatúra).

78 Z toho vyplýva, že obmedzenie pohybov kapitálu, akým je menej výhodné daňové zaobchádzanie s dividendami zahraničného pôvodu, patrí do pôsobnosti článku 64 ods. 1 ZFEÚ, keďže sa týka úastí nadobudnutých s cieľom vytvorenia alebo udržania trvalých a priamych hospodárskych prepojení medzi akcionárom a danou spoločnosťou a umožňujúcich akcionárovi úinne sa zúčastniť na riadení tejto spoločnosti alebo jej kontrole (rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 185, a z 24. mája 2007,

79 V danom prípade sa konanie vo veci samej týka na jednej strane daťového zaobchádzania s dividendami vyplácanými spoločnosťou Ciments de Gabès, ktoré sa týkajú podielu predstavujúceho 98,72 % základného imania spoločnosti vyplácajúcej dividendy. Taká účasť môže akcionárovi dávať možnosť účasť na riadení spoločnosti vyplácajúcej dividendy alebo na jej kontrole, a preto sa môže považovať za priamu investíciu.

80 Na druhej strane konanie vo veci samej sa týka daťového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplácala spoločnosť Ciments de Siblène, v ktorej spoločnosť prijímajúca dividendy priamo vlastní 28,64 % základného imania. Taká účasť tiež môže, s výhradou overenia vnútroštátnym súdom, akcionárovi dávať možnosť účasť na riadení spoločnosti vyplácajúcej dividendy alebo na jej kontrole, a preto sa môže považovať za priamu investíciu.

81 Z judikatúry vyplýva, že pojem „obmedzenie platné k 31. decembru 1993“ predpokladá, že právny rámec, do ktorého dotknuté obmedzenie patrí, bol súčasťou právneho poriadku dotknutého členského štátu nepretržite od tohto dátumu. Ak by to totiž bolo inak, členský štát by mohol kedykoľvek opätovne zaviesť obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z nich, ktoré vo vnútroštátnom právnom poriadku platili k 31. decembru 1993, ale ktoré neboli zachované (rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 48).

82 Z judikatúry tiež vyplýva, že hoci vnútroštátnemu súdu v zásade prislúcha, aby určil obsah právnej úpravy platnej k dátumu stanovenému aktom Únie, je úlohou Súdneho dvora, aby poskytol kritériá na výklad pojmu z práva Únie, ktorý predstavuje odkaz pri uplatnení výnimky stanovenej v práve Únie na vnútroštátnu právnu úpravu „platnú“ k stanovenému dátumu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 191, a z 10. apríla 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, bod 47).

83 V tomto kontexte sa vnútroštátny súd svojou štrnástou otázkou pýta najmä na vplyv zavedenia režimu daťových úľav zmluvnej povahy pri investíciách, stanoveného v článku 41 ods. 5 písm. b) EBF, a režimu týkajúceho sa dividend pochádzajúcich z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z Východného Timoru, stanoveného v článku 42 EBF, po 31. decembri 1993.

84 Keďže prijatie týchto dvoch režimov nezmenilo právny rámec týkajúci sa daťového zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z Tuniska a Libanonu, ich prijatie nemalo vplyv na kvalifikovanie vylúčenia dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v týchto tretích štátoch z možnosti využiť úplný alebo čiastočný odpust z dane ako platného obmedzenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 51).

85 Treba však preskúmať vplyv uzatvorenia dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom na možnosť poskytnutú Portugalskej republike článkom 64 ods. 1 ZFEÚ.

86 V tejto súvislosti treba poznamenať, že článok 64 ods. 1 ZFEÚ zakotvuje pre členský štát možnosť uplatňovať vo vzťahoch s tretími štátmi naďalej obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré patria do vecnej pôsobnosti tohto ustanovenia, aj keď sú v rozpore so zásadou voľného pohybu kapitálu stanovenou v článku 63 ods. 1 ZFEÚ, pod podmienkou, že boli platné už pred 31. decembrom 1993 (rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 187, a z 24. mája 2007, Holböck, C-157/05, EU:C:2007:297, bod 39).

87 Členský štát sa vzdá takej možnosti, keď zruší ustanovenia, ktoré sú základom predmetného

obmedzenia. ?lánok 64 ods. 1 ZFEÚ sa teda netýka ustanovení, ktoré napriek tomu, že sú v podstate totožné s právnou úpravou existujúcou k 31. decembru 1993, opätovne zaviedli prekážku voľného pohybu kapitálu, ktorá po zrušení skoršej právnej úpravy už neexistovala (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, bod 49).

88 ?lenský štát sa takej možnosti vzdá tiež v prípade, ak prijme ustanovenia, ktoré menia logiku, z ktorej vychádza skoršia právna úprava. V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že pri posúdení možnosti dovoľávať sa ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ, ktorú má ?lenský štát, sú aspekty týkajúce sa formy aktu predstavujúceho obmedzenie sekundárne vo vzťahu k aspektom týkajúcim sa podstaty tohto obmedzenia. Vnútroštátne opatrenie prijaté po 31. decembri 1993 nie je len z tohto jediného dôvodu automaticky vylúčené z režimu výnimiek ustanoveného v ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ. Do tohto režimu totiž patria ustanovenia, ktoré sú v ich podstate rovnaké ako skoršia právna úprava alebo ktoré sa obmedzujú na zmiernenie alebo odstránenie prekážky výkonu práv a slobôd Spoločenstva obsiahnutej v skoršej právnej úprave, ale sú z neho vylúčené ustanovenia, ktoré vychádzajú z odlišnej logiky, ako je logika skoršieho práva, a zavádzajú nové postupy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?446/04, EU:C:2006:774, bod 192, a z 24. mája 2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, bod 41).

89 Za týchto okolností treba konštatovať, že ?lenský štát sa vzdá možnosti uvedenej v ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ tiež vtedy, ak bez toho, aby formálne zrušil alebo zmenil existujúcu právnu úpravu, uzavrie medzinárodnú dohodu, ako je dohoda o pridružení, ktorá v ustanovení s priamym účinkom stanovuje liberalizáciu určitej kategórie kapitálu uvedenej v tomto ?lánku 64 ods. 1. Táto zmena právneho rámca sa v dôsledku toho musí vo svojich účinkoch na možnosť dovoľávať sa ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ považovať za zavedenie novej právnej úpravy vychádzajúcej z inej logiky, než je logika existujúcej právnej úpravy.

90 Liberalizácia pohybu kapitálu stanovená medzinárodnou dohodou by totiž stratila všetok potrebný účinok, ak by v situáciách, keď táto dohoda odporuje právnej úprave ?lenského štátu, tento ?lenský štát mohol naďalej uplatňovať túto právnu úpravu v zmysle ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ.

91 Dohody medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom teda treba vykladať s cieľom určiť, či tieto dohody v ustanoveniach s priamym účinkom stanovujú liberalizáciu priamych investícií, ktorých sa týka situácia vo veci samej.

92 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na trinástu a štrnástu otázku odpovedať, že ?lánok 64 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v tom zmysle, že:

– keďže zavedenie režimu daňových úľav zmluvnej povahy pri investíciách, stanoveného v ?lánku 41 ods. 5 písm. b) EBF a režimu týkajúceho sa dividend pochádzajúcich z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z Východného Timoru, stanoveného v ?lánku 42 EBF, nezmenilo právny rámec týkajúci sa zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z Tuniska a Libanonu, prijatie uvedených režimov nemalo vplyv na kvalifikovanie vylúčenia dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v týchto tretích štátoch z možnosti využiť úplný alebo čiastočný odpis z dane ako platného obmedzenia,

– ?lenský štát sa vzdá možnosti uvedenej v ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ, ak bez toho, aby formálne zrušil alebo zmenil existujúcu právnu úpravu, uzavrie medzinárodnú dohodu, ako je dohoda o pridružení, ktorá v ustanovení s priamym ú?inkom stanovuje liberalizáciu určitej kategórie kapitálu uvedenej v predmetnom ?lánku 64 ods. 1; táto zmena právneho rámca sa v dôsledku toho musí vo svojich ú?inkoch na možnosť dovoľávať sa ?lánku 64 ods. 1 ZFEÚ považovať za zavedenie novej právnej úpravy vychádzajúcej z inej logiky, než je logika existujúcej právnej úpravy.

O výklade dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom

93 Svojou prvou až desiatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa ustanovenia dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje vnútroštátna právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je portugalským rezidentom, si môže odpísať zo svojho základu dane dividendy prijaté od spoločnosti, ktorá je rezidentom tohto ?lenského štátu, ale nemôže si odpísať dividendy vyplatené spoločnosťou, ktorá je rezidentom Tuniska alebo Libanonu.

94 Na úvod treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry medzinárodnú zmluvu je potrebné vykladať nielen podľa jej znenia, ale aj s prihliadnutím na jej ciele. ?lánok 31 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve z 23. mája 1969 (Zbierka zmlúv Spojených národov, zv. 1155, s. 331) v tejto súvislosti spresňuje, že zmluva sa musí vykladať dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 25. februára 2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, body 42 a 43, ako aj citovanú judikatúru).

95 Pokiaľ ide o otázku priameho účinku ustanovení dohody v právnom poriadku zmluvných strán, Súdny dvor rozhodol, že ak táto otázka nebola v predmetnej dohode upravená, musí o nej Súdny dvor rozhodnúť ako o akejkoľvek inej otázke výkladu uplatňovania dohôd v Únii (rozsudok zo 14. decembra 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 24 a citovaná judikatúra). Takým je prípad dohody medzi ES a Tuniskom, ako aj dohody medzi ES a Libanonom.

96 Podľa ustálenej judikatúry ustanovenie dohody uzatvorenej Úniou s tretími štátmi sa musí považovať za ustanovenie s priamym účinkom, ak vzhľadom na svoje znenie, ako aj na predmet a povahu tejto dohody obsahuje jasnú a presnú povinnosť, ktorej splnenie alebo účinky nezávisia od vydania žiadneho ďalšieho aktu (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 27. septembra 2001, Gloszczuk, C-63/99, EU:C:2001:488, bod 30; z 8. mája 2003, Wählergruppe Gemeinsam, C-171/01, EU:C:2003:260, bod 54; z 12. apríla 2005, Simutenkov, C-265/03, EU:C:2005:213, bod 21, a zo 14. decembra 2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, bod 25).

O dohode medzi ES a Tuniskom

– O relevantných ustanoveniach (prvá a tretia otázka)

97 Svojou prvou a treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánky 31 a 34 dohody medzi ES a Tuniskom majú priamy účinok, a ak áno, či sa na situáciu vo veci samej vzťahujú tieto ustanovenia.

98 Keďže ako bolo uvedené v bode 91 tohto rozsudku, výklad dohody medzi ES a Tuniskom by mal umožniť určiť, či táto dohoda stanovuje v ustanoveniach s priamym účinkom liberalizáciu priamych investícií, ktorých sa týka situácia vo veci samej, nie je potrebné odpovedať na prvú otázku vnútroštátneho súdu týkajúcu sa článku 31 uvedenej dohody, ktorá sa zameriava na právo usadiť sa a služby.

99 Pokiaľ ide o článok 34 dohody medzi ES a Tuniskom, treba konštatovať, že tento článok zakotvuje vo svojom odseku 1 jasne, presne a bezpodmienečne povinnosť Spoločenstva a Tuniskej republiky zabezpečiť odo dňa nadobudnutia platnosti uvedenej dohody, pokiaľ ide o transakcie na kapitálovom účte platobnej bilancie, voňý pohyb kapitálu súvisiaceho s priamymi investíciami v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli.

100 Toto ustanovenie stanovuje povinnosť s presným výsledkom, ktorej sa jednotlivец podliehajúci súdnej právomoci môže dovoľávať na vnútroštátnom súde a žiadať od neho, aby sa neuplatnili ustanovenia, ktoré sú základom prekážky voňého pohybu kapitálu, alebo aby sa voňi nemu uplatnila právna úprava, ktorej neuplatnenie je príčinou prekážky voňého pohybu kapitálu, bez toho, aby bolo potrebné prijať doplňujúce vykonávajúce opatrenia (pozri analogicky rozsudky z 27. septembra 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, bod 34, a z 27. septembra 2001, Barkoci a Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, bod 34).

101 Konštatovanie, podľa ktorého zásada voňého pohybu kapitálu týkajúca sa priamych investícií v Tunisku, zakotvená v článku 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom, môže priamo upravovať situáciu jednotlivcov, nie je článkom 34 ods. 2 tejto dohody spochybnené.

102 Článok 34 ods. 2 uvedenej dohody, podľa ktorého zmluvné strany uskutočňujú vzájomné konzultácie s cieľom uľahčiť pohyb kapitálu medzi Spoločenstvom a Tuniskou republikou a úplne ho liberalizovať, keď dôjde k vytvoreniu potrebných podmienok, sa musí vykladať v tomto zmysle, že sa týka neskoršej liberalizácie pohybu kapitálu, na ktorú sa článok 34 ods. 1 tej istej dohody nevzťahuje.

103 Okrem toho takému konštatovaniu priameho účinku článku 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom neodporuje predmet a účel tejto dohody. Treba totiž zdôrazniť, že uvedená dohoda vytvára v zmysle svojho článku 1 ods. 1 pridruženie medzi Spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na druhej strane. Cieľ dohody medzi ES a Tuniskom smeroval najmä, ako vyplýva z jej článku 1 ods. 2, k vytvoreniu podmienok postupnej kapitálovej liberalizácie v súlade s výkladom, podľa ktorého na jednej strane na pohyby kapitálu uvedené v článku 34 ods. 1 tejto dohody sa vzťahovala liberalizácia odo dňa vstupu uvedenej dohody do platnosti a na druhej strane ostatné pohyby kapitálu budú postupne liberalizované v súlade s článkom 34 ods. 2 uvedenej dohody.

104 Za týchto okolností treba konštatovať, že článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom má priamy účinok a jednotlivец sa ho môže dovoľávať pred súdom.

105 V dôsledku toho treba overiť, či sa na situáciu, akou je situácia vo veci samej, vzťahuje článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom.

106 V tejto súvislosti treba konštatovať, že podľa jeho znenia sa článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom vzťahuje na transakcie na kapitálovom účte platobnej bilancie a týka sa priamych investícií v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidácie a repatriácie týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli.

107 Prijatie dividend od spoločnosti, ktorá je rezidentom v Tunisku, spoločnosťou, ktorá je rezidentom v Portugalsku, z dôvodu vlastníctva podielu predstavujúceho 98,72 % základného imania spoločnosti vyplácajúcej dividendy teda patrí do pôsobnosti uvedeného ustanovenia. Ako sa totiž konštatovalo v bode 79 tohto rozsudku, takúto účasť možno považovať za priamu investíciu a prijatie dividend vzťahujúcich sa na túto účasť patrí pod pojem „repatriácie ziskov“, ktoré z nej vyplývajú.

108 V dôsledku toho treba konštatovať, že na situáciu, akou je situácia vo veci samej, sa vzťahuje článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom.

109 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a možno sa ho dovolávať v situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom Portugalska, prijíma dividendy od spoločnosti, ktorá je rezidentom Tuniska, z dôvodu priamej investície, ktorú vykonala do spoločnosti vyplácajúcej dividendy, s cieľom namietať voči daňovému zaobchádzaniu s týmito dividendami v Portugalsku.

110 Vzhľadom na úvahy uvedené v bode 98 tohto rozsudku nie je potrebné odpovedať na druhú otázku.

– O dosahu článku 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom (štvrtá až šiesta otázka)

111 Svojou štvrtou až šiestou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom v spojení s článkom 89 tejto dohody treba vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom v jednom členskom štáte, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prísť k takémuto odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Tuniska.

112 Ako bolo konštatované v bode 48 tohto rozsudku, podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej dvojité hospodárske zdanenie dividend, ktoré prijala spoločnosť rezident, je vylúčené alebo zmiernené, ak má spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy sídlo v Portugalsku, ale nie je to tak, ak má spoločnosť vyplácajúca dividendy sídlo v Tunisku.

113 Tento rozdiel v zaobchádzaní môže odrážať spoločnosti so sídlom v Portugalsku od priamych investícií do spoločností so sídlom v Tunisku. Keďže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tomto treťom štáte sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v Portugalsku, sú akcie spoločností usadených v Tunisku pre investorov, ktorí sú rezidentmi v Portugalsku, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (pozri analogicky rozsudok z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, ako aj z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

114 Takéto znevýhodňujúce zaobchádzanie teda predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade článkom 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom zakázané, pokiaľ ide o priame investície a najmä repatriáciu ziskov, ktoré tieto investície priniesli.

115 Treba tiež overiť, či ako to v podstate požaduje vnútroštátny súd svojou piatou otázkou, účinnosť článku 34 ods. 1 tejto dohody je v situácii, akou je situácia vo veci samej, obmedzený článkom 89 uvedenej dohody.

116 Na úvod, pokiaľ ide o článok 89 prvý odsek dohody medzi ES a Tuniskom, podľa ktorého žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná, postačuje poznamenať, že zákaz obmedzenia konštatovaný v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku vyplýva zo samotnej dohody medzi ES a Tuniskom a nevedie k rozšíreniu výhod uvádzaných inou medzinárodnou dohodou alebo dojednaním. Okrem toho, ako to uviedol generálny advokát v bode 87 svojich návrhov, SECIL sa nesnaží získať výhodu, ktorú Portugalská republika priznáva v inej medzinárodnej dohode alebo dojednaní.

117 V nadväznosti na to, pokiaľ ide o článok 89 druhý odsek dohody medzi ES a Tuniskom, podľa ktorého dohoda nemá za účel zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie podvodu alebo daňovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou, treba konštatovať, že na to, aby si článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom mohol zachovať svoj potrebný účinnosť, článok 89 druhý odsek tejto dohody treba vykladať v tom zmysle, že opatrenia, ktoré patria do pôsobnosti tohto ustanovenia, sú tie, ktoré sú špecificky určené na zabránenie podvodom alebo daňovým únikom.

118 Ako bolo spresnené v bode 61 tohto rozsudku, daňová právna úprava sporná vo veci samej všeobecným spôsobom vylučuje možnosť dosiahnuť daňovú výhodu, ktorá spočíva v zamedzení alebo zmiernení dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v Tunisku, bez toho, aby konkrétne smerovala k zabráneniu vytvárania vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani alebo dosiahnuť daňovú výhodu.

119 Keďže s výhradou overenia vnútroštátnym súdom právna úprava dotknutá vo veci samej nepatrí medzi opatrenia určené na zabránenie podvodom alebo daňovým únikom, situácia vo veci samej nepatrí pod hypotézu uvedenú v článku 89 druhom odseku dohody medzi ES a Tuniskom.

120 Napokon článok 89 tretia zarážka dohody medzi ES a Tuniskom stanovuje, že táto dohoda nemá za účel popieranie práva zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii, pokiaľ ide o miesto ich bydliska. V tejto súvislosti stačí poznamenať, že právna úprava dotknutá vo veci samej nerozlišuje podľa bydliska daňového poplatníka, teda sídla spoločnosti prijímajúcej dividendy, ale podľa miesta sídla spoločnosti vyplácajúcej dividendy, a teda miesta, kde je investovaný kapitál daňového poplatníka. V dôsledku toho situácia vo veci samej tiež nepatrí pod hypotézu uvedenú v článku 89 treťom odseku dohody medzi ES a Tuniskom.

121 Na piatu otázku teda treba odpovedať, že článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom nie je v situácii, akou je situácia vo veci samej, obmedzený článkom 89 tejto dohody.

122 Svojou šiestou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či znevýhodňujúce zaobchádzanie vyhradené pre dotknuté dividendy napriek tomu môže byť odôvodnené potrebou zachovať účinnosť daňových kontrol, najmä z toho dôvodu, že medzi Portugalskou republikou a Tuniskou republikou neexistuje rámec administratívnej spolupráce zodpovedajúci rámcu, ktorý bol medzi členskými štátmi zavedený smernicou 77/799 účinnou v čase skutkových okolností veci samej.

123 S cieľom rozhodnúť, či naliehavý dôvod všeobecného záujmu spočívajúci v potrebe

zachovať účinnosť daňových kontrol môže odôvodňovať obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktorý je zaručený článkom 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom, treba túto dohodu v súlade s judikatúrou pripomenutou v bode 94 tohto rozsudku analyzovať s prihliadnutím na jej účel a jej kontext.

124 Podľa svojho článku 1 dohoda medzi ES a Tuniskom na jednej strane vytvára pridruženie medzi Spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na druhej strane a má za cieľ najmä rozvoj vzťahov medzi zmluvnými stranami a vytvorenie podmienok pre postupnú liberalizáciu obchodu s tovarom, službami a kapitálom, ako aj podporu obchodu a rozširovanie harmonických hospodárskych a sociálnych vzťahov medzi zmluvnými stranami.

125 Táto dohoda nemá za cieľ vytvoriť vnútorný trh porovnateľný s trhom, ktorý vytvorila Zmluva o FEÚ, ani dosiahnuť, podobne ako to robí Dohoda o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3, ďalej len „dohoda o EHP“), v čo najväčšej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Únie rozšíril na štáty, ktoré sú zmluvnými stranami tejto dohody (pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, bod 29).

126 Keďže potreba zabezpečiť účinnosť daňových kontrol je akceptovaná ako naliehavý dôvod všeobecného záujmu, ktorý môže odôvodňovať obmedzenie slobôd zaručených Zmluvou o FEÚ a dohodou o EHP, také odôvodnenie musí platiť o to viac v rámci dohody medzi ES a Tuniskom.

127 Ako to totiž uviedol generálny advokát v bode 125 svojich návrhov, zdá sa vylúčené, že by vzťahom na účel a kontext dohody medzi ES a Tuniskom zmluvné strany uvedenej dohody chceli priznať úplnú voľnosť pohybu kapitálu medzi Úniou a Tuniskom, zatiaľ čo by mohli byť uložené určité obmedzenia vo vzťahoch medzi členskými štátmi, ako aj vo vzťahoch medzi členskými štátmi Únie a tretími štátmi, ktoré sú stranami dohody o EHP.

128 Za týchto okolností analýzu vykonanú v bodoch 63 až 68, ako aj 70 a 71 tohto rozsudku možno prebrať na analýzu, ku ktorej sa pristúpilo v rámci posúdenia odôvodnenia obmedzenia článku 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom, keďže táto dohoda neuvádza povinnosť Tuniskej republiky poskytnúť informácie Portugalským orgánom.

129 Článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom teda treba vykladať v tom zmysle, že:

– právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikrýť k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Tuniska, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade, pokiaľ ide o priame investície a najmä repatriáciu zisku, ktoré tieto investície priniesli, zakázané článkom 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom,

– toto ustanovenie nie je v situácii, ako je situácia vo veci samej, obmedzené článkom 89 dohody medzi ES a Tuniskom,

– odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpoveď prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 a 8 CIRC možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy dani je splnená,

– odmietnutie poskytnúť takýto čiastočný odpoveď na základe uplatnenia článku 46 ods. 11 CIRC nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v Tunisku, teda štáte, ktorého je rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

O dohode medzi ES a Libanonom

– O priamom účinku článku 31 dohody medzi ES a Libanonom (siedma otázka)

130 Svojou siedmou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 31 dohody medzi ES a Libanonom má priamy účinok a možno sa ho vzhľadom na článok 33 uvedenej dohody dovoľávať v konaní vo veci samej.

131 V tejto súvislosti treba konštatovať, že článok 31 tejto dohody tým, že stanovuje, že ak články 33 a 34 neustanovujú inak, na pohyb kapitálu medzi Spoločenstvom na jednej strane a Libanonom na druhej strane sa nevzťahujú žiadne obmedzenia ani žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta pobytu štátnych príslušníkov, alebo z dôvodu miesta, kde sa investuje takýto kapitál, zakotvuje jasným a bezpodmienečným spôsobom povinnosť presného výsledku, ktorej sa subjekt podliehajúci súdnej právomoci môže dovoľávať pred súdmi s cieľom žiadať, aby sa neuplatnili ustanovenia, ktoré sú základom obmedzenia alebo diskriminácie, alebo aby sa voči nemu uplatnila právna úprava, ktorej neuplatnenie je príčinou obmedzenia alebo diskriminácie, a to bez toho, aby na tento účel bolo potrebné prijať doplňujúce vykonávajúce opatrenia (pozri analogicky rozsudky z 27. septembra 2001, Kondova, C-235/99, EU:C:2001:489, bod 34, ako aj z 27. septembra 2001, Barkoci a Malik, C-257/99, EU:C:2001:491, bod 34).

132 Rozsah povinnosti vyplývajúcej z článku 31 dohody medzi ES a Libanonom je samozrejme obmedzený klauzulou „standstill“ uvedenou v článku 33 ods. 1 tejto dohody. Takáto výnimka však nemôže brániť tomu, aby uvedený článok 31 priznával jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde (pozri analogicky rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 26).

133 Konštatovaniu, podľa ktorého má článok 31 dohody medzi ES a Libanonom priamy účinok, neodporuje predmet a účel tejto dohody. Treba zdôrazniť, že dohoda medzi ES a Libanonom podľa znenia jej článku 1 ods. 1 vytvára pridruženie medzi Spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonom na druhej strane. Cieľ tejto dohody, ktorý ako vyplýva z jej článku 1 ods. 2, smeruje k vytvoreniu podmienok na postupnú liberalizáciu obchodu s kapitálom, je v súlade s výkladom, podľa ktorého sa na pohyby kapitálu, ktoré nepatria do pôsobnosti klauzuly „standstill“ uvedenej v článku 33 ods. 1 tejto dohody, od nadobudnutia platnosti predmetnej dohody vzťahuje liberalizácia.

134 Pokiaľ ide o možnosť dovoľávať sa článku 31 dohody medzi ES a Libanonom v situácii, akou je situácia vo veci samej, treba samozrejme poznamenať, že podľa článku 33 ods. 1 tejto dohody jej článok 31 nemá vplyv na uplatňovanie akýchkoľvek obmedzení, ktoré existujú medzi Spoločenstvom a Libanonskou republikou ku dňu nadobudnutia platnosti tejto dohody, pokiaľ ide

o pohyb kapitálu medzi nimi týkajúci sa priamych investícií, ako sú investície do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

135 Dosah klauzuly „standstill“ uvedenej v ?lánku 33 ods. 1 dohody medzi ES a Libanonom je však obmedzený jej ?lánkom 33 ods. 2, ktorý stanovuje, že transfer investícií do zahraničia vykonaný v Libanone obyvateľmi Spoločenstva alebo v Spoločenstve obyvateľmi Libanonu a akýkoľvek z toho plynúci zisk však nesmie byť dotknutý.

136 Keže situácia vo veci samej sa týka daňového zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z priamych investícií realizovaných v Libanone osobou, ktorá je rezidentom Portugalska, na túto situáciu sa vzťahuje hypotéza uvedená v ?lánku 33 ods. 2 dohody medzi ES a Libanonom. V dôsledku toho ?lánok 33 ods. 1 tejto dohody nebráni tomu, aby sa v danom prípade poukazovalo na jej ?lánok 31.

137 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je potrebné na siedmu otázku odpovedať tak, že ?lánok 31 dohody medzi ES a Libanonom sa má vykladať v tom zmysle, že:

- má priamy účinok,
- na situáciu, akou je situácia vo veci samej, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z priamych investícií realizovaných v Libanone osobou, ktorá je rezidentom Portugalska, sa vzťahuje hypotéza uvedená v ?lánku 33 ods. 2 tejto dohody; v dôsledku toho ?lánok 33 ods. 1 uvedenej dohody nebráni tomu, aby sa v danom prípade poukazovalo na jej ?lánok 31.
- O dosahu ?lánku 31 dohody medzi ES a Libanonom (ôsma až desiatu otázka)

138 Svojou ôsmou až desiatou otázkou, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ?lánok 31 dohody medzi ES a Libanonom v spojení s ?lánkom 85 tejto dohody treba vykladať v tom zmysle, že mu odporuje právna úprava, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom jedného členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpôčet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže pristúpiť k takémuto odpôčtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Libanonu.

139 Ako bolo konštatované v bode 48 tohto rozsudku, podľa právnej úpravy dotknutej vo veci samej dvojité hospodárske zdanenie dividend, ktoré prijala spoločnosť – rezident, je vylúčené alebo zmiernené, ak má spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy sídlo v Portugalsku, ale nie je to tak, ak má spoločnosť vyplácajúca dividendy sídlo v Libanone.

140 Tento rozdiel v zaobchádzaní z dôvodu miesta, kde je kapitál investovaný, môže odrážať spoločnosti so sídlom v Portugalsku od priamych investícií do spoločností so sídlom v Libanone. Keže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tomto treťom štáte sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v Portugalsku, akcie spoločností usadených v Libanone sú pre investorov, ktorí sú rezidentmi v Portugalsku, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (pozri analogicky rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 64, ako aj z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 80).

141 Treba pripomenúť, že z ustálenej judikatúry vyplýva, že vzhľadom na daňové pravidlo, akým je pravidlo vo veci samej, ktorého cieľom je zamedziť alebo zmierniť dvojité hospodárske

zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy s pôvodom v treťom štáte, porovnáva sa so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, bod 62, ako aj z 10. februára 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen*, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 84).

142 V dôsledku toho takéto znevýhodňujúce zaobchádzanie je v zásade zakázané článkom 31 dohody medzi ES a Libanonom.

143 Treba tiež overiť, či, ako sa v podstate pýta vnútroštátny súd svojou deviatou otázkou, účinok článku 31 tejto dohody je v situácii, akou je situácia vo veci samej, obmedzený článkom 85 uvedenej dohody.

144 Na úvod, pokiaľ ide o článok 85 písm. a) dohody medzi ES a Libanonom, podľa ktorého žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná, postačuje poznamenať, že zákaz obmedzenia konštatovaný v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku vyplýva zo samotnej dohody medzi ES a Libanonom a nevedie k rozšíreniu výhod uvádzaných inou medzinárodnou dohodou alebo dojednaním. Okrem toho, ako to uviedol generálny advokát v bode 87 svojich návrhov, SECIL sa nesnaží získať výhodu, ktorú Portugalská republika priznáva v inej medzinárodnej dohode alebo dojednaní.

145 V nadväznosti na to, pokiaľ ide o článok 85 písm. b) dohody medzi ES a Libanonom, podľa ktorého dohoda nemá za účinok zabránenie prijatia alebo uplatnenia akéhokoľvek opatrenia zameraného na zabránenie podvodu alebo daťovému úniku ktoroukoľvek zmluvnou stranou, treba konštatovať, že na to, aby si článok 31 uvedenej dohody mohol zachovať svoj potrebný účinok, článok 85 písm. b) tej istej dohody treba vykladať v tom zmysle, že opatrenia, ktoré patria do pôsobnosti tohto ustanovenia, sú tie, ktoré sú špecificky určené na zabránenie podvodom alebo daťovým únikom.

146 Ako bolo spresnené v bode 61 tohto rozsudku, daťová právna úprava sporná vo veci samej všeobecným spôsobom vylučuje možnosť dosiahnuť daťovú výhodu, ktorá spočíva v zamedzení alebo zmiernení dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v Libanone, bez toho, aby konkrétne smerovala k zabráneniu vytvárania vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani alebo dosiahnuť daťovú výhodu.

147 Keďže s výhradou overenia vnútroštátnym súdom právna úprava dotknutá vo veci samej nepatrí medzi opatrenia určené na zabránenie podvodom alebo daťovým únikom, situácia vo veci samej nepatrí pod hypotézu uvedenú v článku 85 písm. b) dohody medzi ES a Libanonom.

148 Napokon článok 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom stanovuje, že táto dohoda nemá za účinok popieranie práva ktorejkoľvek zmluvnej strany na uplatňovanie príslušných ustanovení jej daňových právnych predpisov voči daňovým poplatníkom, ktorí nie sú v rovnakej situácii, najmä pokiaľ ide o miesto bydliska. Na jednej strane teda, ako bolo pripomenuté v bode 120 tohto rozsudku, právna úprava dotknutá vo veci samej nezavádza rozlišovanie v závislosti od bydliska daňového poplatníka, teda spoločnosti prijímajúcej dividendy.

149 Na druhej strane treba samozrejme uznať, že z dôvodu použitia výrazu „najmä“ v článku 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom sa toto ustanovenie môže vzťahovať na rozlišovanie založené na iných faktoroch, najmä na mieste, kde je investovaný kapitál daňového poplatníka.

Toto ustanovenie však treba vykladať v spojení s článkom 31 dohody medzi ES a Libanonom, ktoré zakazuje akúkoľvek diskrimináciu z dôvodu miesta, kde sa investuje kapitál. Preto treba odlišovať rozdiely v zaobchádzaní povolené podľa článku 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom od diskriminácie, ktorá podľa uvedených článkov 85 písm. c) nepatrí a je podľa článku 31 tejto dohody zakázaná.

150 V bode 55 tohto rozsudku bolo spresnené, že vzhľadom na dané pravidlo, akým je pravidlo vo veci samej, ktorého cieľom je zamedziť alebo zmierniť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy s pôvodom v treťom štáte, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom rešazového zdanenia.

151 V dôsledku toho situácia vo veci samej tiež nepatrí pod hypotézu uvedenú v článku 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom.

152 Na deviatu otázku teda treba odpovedať, že účinnosť článku 31 dohody medzi ES a Libanonom nie je v situácii, akou je situácia vo veci samej, obmedzená článkom 85 tejto dohody.

153 Svojou desiatou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či znevýhodňujúce zaobchádzanie vyhradené pre dotknuté dividendy napriek tomu môže byť odôvodnené potrebou zachovať účinnosť danových kontrol, najmä z toho dôvodu, že medzi Portugalskou republikou a Libanonskou republikou neexistuje rámec administratívnej spolupráce zodpovedajúci rámcu, ktorý bol medzi členskými štátmi zavedený smernicou 77/799 účinnou v dané skutkových okolností veci samej.

154 V tejto súvislosti treba uviesť, že úvahy uvedené v bodoch 123 až 127 tohto rozsudku možno prebrať na analýzu dohody medzi ES a Libanonom, keďže tá, ako vyplýva z jej článku 1, sleduje ciele podobné cieľom, ktoré sleduje dohoda medzi ES a Tuniskom.

155 Keďže dohoda medzi ES a Libanonom navyše nestanovila povinnosť Libanonskej republiky poskytnúť informácie portugalským orgánom, úvahy uvedené v bodoch 69 až 71 tohto rozsudku možno prebrať na posúdenie odôvodnenia obmedzenia článku 31 dohody medzi ES a Libanonom.

156 Treba teda prijať záver, že článok 31 dohody medzi ES a Libanonom sa má vykladať v tom zmysle, že:

- právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpis prijatých dividend od svojho danového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikráť k takému odpisu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Libanonu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 31 tejto dohody,

- účinnosť tohto ustanovenia nie je v situácii, akou je situácia vo veci samej, obmedzená článkom 85 uvedenej dohody,

- odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpis prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 a 8 CIRG možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť danových kontrol, pokiaľ sa pre dané orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od Libanonskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania

spoložnosti vyplácejúcej uvedené dividendy dani je splnená,

– odmietnutie poskytnúť takýto záväzný odpoveď na základe uplatnenia článku 46 ods. 11 CIRC nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácejúcej dividendy dani v Libanone, teda štáte, ktorého je rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

O dôsledkoch výkladu článkov 63 až 65 ZFEÚ, ako aj dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom na konanie vo veci samej

157 Z odpovede podanej na jedenástu a dvanástu otázku vyplýva, že odmietnutie poskytnúť úplný alebo záväzný odpoveď prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 a 8 CIRC možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od tretieho štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácejúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácejúcej dividendy dani je splnená.

158 V dôsledku toho, ak najmä podľa dohody medzi Portugalskom a Tuniskom orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, môžu získať informácie od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácejúca dividendy, umožňujúce overiť, že podmienka, podľa ktorej spoločnosť vyplácejúca tieto dividendy musí podliehať dani, je splnená, takéto naliehavé dôvody všeobecného záujmu nemôžu odôvodňovať obmedzenie, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ZFEÚ.

159 V tejto situácii sa Portugalská republika tiež nemôže dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ, keďže dohode medzi ES a Tuniskom, ktorej článok 34 ods. 1 má priamy účinok, odporuje právna úprava, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom jedného členského štátu, môže vykonať úplný alebo záväzný odpoveď prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže pristúpiť k takémuto odpovedu, ak je vyplácejúca spoločnosť rezidentom Tuniska. Táto právna úprava totiž predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade článkom 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom zakázané, pokiaľ ide o priame investície a najmä repatriáciu ziskov, ktoré tieto investície priniesli. Takéto obmedzenie nie je odôvodnené, pokiaľ portugalské daňové orgány môžu získať informácie od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácejúca dividendy, umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácejúcej tieto dividendy dani je splnená.

160 Zmena právneho rámca vyplývajúca zo zavedenia takého ustanovenia do dohody medzi ES a Tuniskom sa totiž, pokiaľ ide o jej účinky na možnosť dovolávať sa článku 64 ods. 1 ZFEÚ, musí považovať za zavedenie novej právnej úpravy vychádzajúcej z inej logiky, než je logika existujúcej právnej úpravy.

161 Z odpovede na prvú až desiatu otázku, ako aj jedenástu a dvanástu otázku tiež vyplýva, že články 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom a článok 31 dohody medzi ES a Libanonom bránia tomu, aby sa podľa článku 46 ods. 11 CIRC odmietlo poskytnúť čiastočný odpôet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti, ak toto ustanovenie možno uplatniť v situáciách, keď podliehanie spoločností vyplácajúcich tieto dividendy dani v Tunisku a Libanone, teda štátoch, ktorých sú tieto spoločnosti rezidentmi, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

162 Za týchto okolností z dôvodov uvedených v bodoch 87 až 90 a *mutatis mutandis* v bode 160 tohto rozsudku sa Portugalská republika tiež nemôže dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ s cieľom uplatňovať naďalej právnu úpravu, z ktorej vyplýva vyššie uvedené obmedzenie.

163 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že článok 63 ZFEÚ ukladá členskému štátu, ktorý uplatňuje systém zamedzenia dvojitého hospodárskeho zdanenia v prípade dividend, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti rezidenti, povinnosť poskytnúť rovnocenné zaobchádzanie s dividendami, ktoré rezidentom vyplácajú spoločnosti nerezidenti (pozri rozsudky z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61, bod 60, a z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, bod 38).

164 Okrem toho z judikatúry vyplýva, že právo na vrátenie daní vybratých v členskom štáte v rozpore s právom Únie je následkom a súčasťou práv, ktoré sú daňovníkom priznané ustanoveniami práva Únie, ako boli vyložené Súdnym dvorom, takže členský štát je v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie (pozri rozsudok z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, bod 71 a citovanú judikatúru).

165 Jediná výnimka z práva na vrátenie daní vybratých v rozpore s právom Únie sa týka prípadu, keď zdaniteľná osoba priamo preniesla neoprávnene vybratú daň na iný subjekt (pozri rozsudky zo 6. septembra 2011, Lady & Kid a i., C-398/09, EU:C:2011:540, bod 18, ako aj z 15. septembra 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, body 72 a 74).

166 Okrem toho Súdny dvor už rozhodol, že ak členský štát vybral dane v rozpore s pravidlami práva Únie, jednotlivci majú právo na vrátenie nielen neprávom vybranej dane, ale aj súm, ktoré boli tomuto štátu zaplatené alebo ním vybrané v priamej súvislosti s touto daňou (pozri rozsudok z 15. októbra 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, bod 28 a citovanú judikatúru).

167 Z toho vyplýva, že portugalské orgány sú povinné vrátiť sumy s úrokmi, vybraté v rozpore s článkami 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článkom 34 dohody medzi ES a Tuniskom a článkom 31 dohody medzi ES a Libanonom.

168 Tieto sumy zodpovedajú rozdielu medzi sumou, ktorú zaplatila SECIL, a sumou, ktorú mala zaplatiť podľa článku 46 ods. 1, článku 46 ods. 8 alebo článku 46 ods. 11 CIRC, za podmienok, ako boli podmienky vo veci samej, a ak by sa dividendy vyplatené spoločnosťou Ciments de Gabès a spoločnosťou Ciments de Siblinge považovali za vyplatené spoločnosťou so sídlom v Portugalsku.

169 Vnútroštátnemu súdu teda treba, pokiaľ ide o dôsledky výkladu článkov 63 až 65 ZFEÚ, ako aj dohôd medzi ES a Tuniskom a ES a Libanonom na konanie vo veci samej odpovedať, že:

– pokiaľ orgány členského štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť prijímajúca dividendy, môžu získať od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti

vyplácajúcej tieto dividendy dani je splnená, články 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom bránia odmietnutiu poskytnúť úplný alebo čiastočný odpôčet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 alebo článku 46 ods. 8 CIRC, pričom Portugalská republika sa nemôže v tejto súvislosti dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ,

– články 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom a článok 31 dohody medzi ES a Libanonom bránia tomu, aby sa podľa článku 46 ods. 11 CIRC odmietlo poskytnúť čiastočný odpôčet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti, ak toto ustanovenie možno uplatniť v situáciách, keď podliehanie spoločností vyplácajúcich tieto dividendy dani v Tunisku a Libanone, teda štátoch, ktorých sú tieto spoločnosti rezidentmi, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu, pričom Portugalská republika sa nemôže v tejto súvislosti dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ,

– sumy vybrané v rozpore s právom Únie musia byť vrátené spolu s úrokom daňovému poplatníkovi.

O trovách

170 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

1. články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že:

– spoločnosť so sídlom v Portugalsku, ktorá prijíma dividendy od spoločností so sídlom v Tunisku a Libanone, sa môže dovolávať článku 63 ZFEÚ s cieľom spochybniť daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto dividendy v tomto členskom štáte založené na právnej úprave, ktorá nemá za cieľ uplatňovať sa výlučne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť,

– právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpôčet dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikráť k takému odpôčtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom tretieho štátu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktorý článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje,

– odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpôčet prijatých dividend od základu dane podľa článku 46 ods. 1 a 8 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zákon o dani z príjmu právnických osôb), v znení účinnom v roku 2009, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od tretieho štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani je splnená,

– odmietnutie poskytnúť čiastočný odpôčet na základe uplatnenia článku 46 ods. 11 zákona o dani z príjmu právnických osôb v uvedenom znení nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie

spoložnosti vyplácejúcej dividendy dani v štáte, ktorého je rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

2. Článok 64 ods. 1 ZFEÚ sa má vykladať v zmysle, že:

– keďže zavedenie režimu daňových úľav zmluvnej povahy pre investície, stanoveného v článku 41 ods. 5 písm. b) Estatuto dos Benefícios Fiscais (zákon o daňových úľavách), v znení účinnom v roku 2009, a režimu týkajúceho sa dividend pochádzajúcich z afrických krajín, ktorých úradným jazykom je portugalčina, a z Východného Timoru, stanoveného v článku 42 tohto zákona, nezmenilo právny rámec týkajúci sa zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z Tuniska a Libanonu, prijatie uvedených režimov nemalo vplyv na kvalifikovanie vylúčenia dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v týchto tretích štátoch z možnosti využiť úplný alebo čiastočný odpočet z dane ako platného obmedzenia,

– členský štát sa vzdá možnosti uvedenej v článku 64 ods. 1 ZFEÚ, ak bez toho, aby formálne zrušil alebo zmenil existujúcu právnu úpravu, uzavrie medzinárodnú dohodu, ako je dohoda o pridružení, ktorá v ustanovení s priamym účinkom stanovuje liberalizáciu určitej kategórie kapitálu uvedenej v predmetnom článku 64 ods. 1; táto zmena právneho rámca sa v dôsledku toho musí vo svojich účinkoch na možnosť dovoľávať sa článku 64 ods. 1 ZFEÚ považovať za zavedenie novej právnej úpravy vychádzajúcej z inej logiky, než je logika existujúcej právnej úpravy.

3. Článok 34 ods. 1 Eurostredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, podpísanej v Bruseli 17. júla 1995 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva a Európskeho spoločenstva uhlia a ocele rozhodnutím Rady a Komisie 98/238/ES, ESUO z 26. januára 1998, sa má vykladať v tom zmysle, že:

– má priamy účinok a možno sa ho dovoľávať v situácii, o akú ide vo veci samej, v ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom Portugalska, prijíma dividendy od spoločnosti, ktorá je rezidentom Tuniska, z dôvodu priamej investície, ktorú vykonala do spoločnosti vyplácejúcej dividendy, s cieľom namietať proti daňovému zaobchádzaniu vyhradenému pre tieto dividendy v Portugalsku,

– právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikríť k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Tuniska, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade, pokiaľ ide o priame investície a najmä repatriáciu zisku, ktoré tieto investície priniesli, zakázané článkom 34 ods. 1 tejto dohody,

– účinok tohto ustanovenia nie je v situácii, ako je situácia vo veci samej, obmedzený článkom 89 uvedenej dohody,

– odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 a 8 zákona o dani z príjmu právnických osôb, v znení účinnom v roku 2009, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácejúcej uvedené dividendy dani je

splnená,

– odmietnutie poskytnúť takýto ?iasto?ný odpo?et na základe uplatnenia ?lánku 46 ods. 11 zákona o dani z príjmu právnických osôb v uvedenom znení nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplat?ovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v Tunisku, teda štáte, ktorého je táto spoločnosť rezidentom, nemožno overiť, ?o prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

4. ?lánok 31 Euro?stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho ?lenskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej, podpísanej v Luxemburgu 17. júna 2002 a schválenej v mene Európskeho spoločenstva rozhodnutím Rady 2006/356/ES zo 14. februára 2006, sa má vykladať v tom zmysle, že:

– má priamy ú?inok,

– na situáciu, akou je situácia vo veci samej, ktorá sa týka da?ového zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z priamych investícií realizovaných v Libanone osobou, ktorá je rezidentom Portugalska, sa vz?ahuje hypotéza uvedená v ?lánku 33 ods. 2 tejto dohody; v dôsledku toho ?lánok 33 ods. 1 uvedenej dohody nebráni tomu, aby sa v danom prípade poukazovalo na jej ?lánok 31,

– právna úprava, ako je právna úprava vo veci samej, pod?a ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom ?lenského štátu, môže vykonať úplný alebo ?iasto?ný odpo?et prijatých dividend od svojho da?ového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého ?lenského štátu, ale nemôže prikrôžiť k takému odpo?tu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Libanonu, predstavuje obmedzenie vo?ného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané ?lánkom 31 Euro?stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho ?lenskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej,

– ú?inok tohto ustanovenia nie je v situácii, ako je situácia vo veci samej, obmedzený ?lánkom 85 uvedenej dohody,

– odmietnutie poskytnúť úplný alebo ?iasto?ný odpo?et prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti pod?a ?lánku 46 ods. 1 a 8 zákona o dani z príjmu právnických osôb, v znení ú?innom v roku 2009, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol, pokiaľ sa pre da?ové orgány ?lenského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od Libanonskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy dani je splnená,

– odmietnutie poskytnúť takýto ?iasto?ný odpo?et na základe uplatnenia ?lánku 46 ods. 11 zákona o dani z príjmu právnických osôb v uvedenom znení nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť ú?innosť da?ových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplat?ovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v Libanone, teda štáte, ktorého je táto spoločnosť rezidentom, nemožno overiť, ?o prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

5. Pokiaľ ide o dôsledky výkladu ?lánkov 63 až 65 ZFEÚ, ako aj Euro?stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho ?lenskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej a Euro?stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho ?lenskými štátmi na jednej strane a Libanonskou

republikou na strane druhej, na konanie vo veci samej:

- pokiaľ orgány členského štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť prijímajúca dividendy, môžu získať od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej tieto dividendy dani je splnená, články 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článok 34 ods. 1 Európskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej bránia odmietnutiu poskytnúť úplný alebo čiastočný odpust prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa článku 46 ods. 1 alebo článku 46 ods. 8 zákona o dani z príjmu právnických osôb, v znení účinnom v roku 2009, pričom Portugalská republika sa nemôže v tejto súvislosti dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ,
- články 63 a 65 ZFEÚ, ako aj článok 34 ods. 1 Európskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej a článok 31 Európskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej bránia tomu, aby sa podľa článku 46 ods. 11 zákona o dani z príjmu právnických osôb v uvedenom znení odmietlo poskytnúť čiastočný odpust prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti, ak toto ustanovenie možno uplatniť v situáciách, keď podliehanie spoločností vyplácajúcich tieto dividendy dani v Tunisku a Libanone, teda štátoch, ktorých sú tieto spoločnosti rezidentmi, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu, pričom Portugalská republika sa nemôže v tejto súvislosti dovolávať článku 64 ods. 1 ZFEÚ,
- sumy vybrané v rozpore s právom Európskej únie musia byť vrátené spolu s úrokom daňovému poplatníkovi.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalský.