

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

24 päivänä marraskuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63–SEUT 65 artikla – EY–Tunisia-assosiaatiosopimus – 31, 34 ja 89 artikla – EY–Libanon-assosiaatiosopimus – 31, 33 ja 85 artikla – Yhteisövero – Osingot, jotka on saatu yhtiöltä, joka on sijoittautunut samaan jäsenvaltioon kuin osingot saava yhtiö – Osingot, jotka on saatu yhtiöltä, joka on sijoittautunut assosiaatiosopimuksen sopimuspuolena olevaan kolmanteen valtioon – Erilainen kohtelu – Rajoitus – Oikeuttaminen – Verovalvonnan tehokkuus – Mahdollisuus vedota SEUT 64 artiklaan EY–Tunisia-assosiaatiosopimuksen ja EY–Libanon-assosiaatiosopimuksen yhteydessä

Asiassa C?464/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin, Portugali) on esittänyt 25.6.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.10.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA

vastaan

Fazenda Pública,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. L. da Cruz Vilaça sekä tuomarit M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits (esittelevä tuomari) ja F. Biltgen,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.11.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA, edustajinaan R. Reigada Pereira ja R. Camacho Palma, advogados,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, M. Rebelo ja J. Martins da Silva,
- Kreikan hallitus, asiamiehenään K. Nasopoulou,
- Ruotsin hallitus, asiamiehinään A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson ja L. Swedenborg,
- Euroopan komissio, asiamiehinään G. Braga da Cruz ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 27.1.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 64 artiklan, Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen (EYVL 1998, L 97, s. 1; jäljempänä EY–Tunisia-sopimus) 31, 34 ja 89 artiklan ja Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen (EUVL 2006, L 143, s. 1; jäljempänä EY–Libanon-sopimus) 31, 33 ja 85 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA (jäljempänä SECIL) ja toisaalta Fazenda Pública (Portugalin veroviranomainen) ja joka koskee verokohtelua, jota verovuoden 2009 osalta sovellettiin osinkoihin, joita SECIL sai kahdelta yhtiöltä, joista ensimmäisen kotipaikka oli Tunisiassa ja toisen Libanonissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

EY–Tunisia-sopimus

3 EY–Tunisia-sopimuksen III osastoon, jonka otsikkona on ”Sijoittautumisoikeus ja palvelut”, sisältyvän 31 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Osapuolet sopivat sopimuksen soveltamisalueen laajentamisesta koskemaan toisen osapuolen yhtiöiden sijoittautumisoikeutta toisen osapuolen alueelle ja toisen osapuolen yhtiöiden toimittamien palvelujen vapauttamista suuntautumaan toisen osapuolen palvelujen vastaanottajille.

2. Assosiointineuvosto antaa 1 kohdassa tarkoitetun tavoitteen toteuttamiseksi tarvittavat suositukset.

Näitä suosituksia laatiessaan assosiointineuvosto ottaa huomioon vastavuoroisen suosituimmuusaseman soveltamisesta saadun kokemuksen ja [Maailman kauppajärjestön (WTO)] perustavan sopimuksen liitteenä olevan palvelukauppaa koskevan yleissopimuksen, jäljempänä GATS, ja erityisesti sen V artiklan mukaiset osapuolten vastaavat velvoitteet.

3. Tämän tavoitteen toteuttamista tarkastellaan ensimmäisen kerran assosiointineuvostossa viimeistään viiden vuoden kuluttua tämän sopimuksen voimaan tulosta.”

4 Tämän sopimuksen IV osastossa, jonka otsikkona on ”Maksut, pääomat, kilpailu ja muut taloudelliset määräykset”, olevassa I luvussa, jonka otsikkona on ”Juoksevat maksut ja pääomien liikkuvuus”, olevassa 34 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Yhteisö ja Tunisia takaavat tämän sopimuksen voimaantulosta alkaen maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaan liikkuvuuden sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamisen ja kotiuttamisen.

2. Osapuolet neuvottelevat keskenään helpottaakseen pääomien liikkuvuutta yhteisön ja Tunisian välillä ja vapauttaakseen sen täydellisesti, kun tarvittavat edellytykset on täytetty.”

5 Kyseisen sopimuksen VIII osaston otsikkona on ”Institutionaaliset määräykset, yleiset määräykset ja loppumääräykset”, ja sen 89 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Sopimuksen määräykset eivät vaikuta seuraavasti:

- laajenna toisen osapuolen verotuksen alalla myöntämiä etuja koskemaan muuta kansainvälistä sopimusta, johon tämä osapuoli on sidottu [oikeammin: laajenna verotukseen liittyviä etuja, joita jompikumpi osapuoli on sitä sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä myöntänyt];
- estä toista osapuolta hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä;
- estä toisen osapuolen oikeutta soveltaa asiaa koskevia verolainsäädäntönsä määräyksiä verovelvollisiin, jotka asuinpaikkansa suhteen eivät ole samanlaisessa asemassa.”

EY–Libanon-sopimus

6 EY–Libanon-sopimuksen IV osastossa, jonka otsikkona on ”Maksut, pääoma, kilpailu ja muut taloudelliset määräykset”, olevassa 1 luvussa, jonka otsikkona on ”Juoksevat maksut ja pääomien liikkuvuus”, olevan 31 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Tämän sopimuksen määräysten puitteissa ja 33 ja 34 artiklan määräysten mukaisesti yhteisön ja Libanonin välillä ei saa rajoittaa pääoman liikkuvuutta eikä syrjiä kansallisuuden tai kansalaisten asuinpaikan tai pääoman investointipaikan perusteella.”

7 Mainitun sopimuksen samassa luvussa olevassa 33 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Tämän sopimuksen muiden määräysten ja muiden yhteisön ja Libanonin kansainvälisten velvollisuuksien mukaisesti 31 ja 32 artiklan määräysten soveltaminen ei rajoita osapuolten välillä tämän sopimuksen voimaantulopäivänä voimassa olevien sellaisten rajoitusten soveltamista, jotka koskevat niiden välistä pääoman liikkuvuutta, johon liittyy suora sijoitus, mukaan luettuna kiinteistöihin, sijoittautuminen, rahoituspalveluiden tarjoaminen tai arvopapereiden pääsy pääomamarkkinoille.

2. Tämä ei kuitenkaan vaikuta yhteisössä asuvien henkilöiden Libanonissa tekemien tai Libanonissa asuvien henkilöiden yhteisössä tekemien sijoitusten ja niistä mahdollisesti saadun voiton siirtoon ulkomaille.”

8 Kyseisen sopimuksen VIII osastoon, jonka otsikkona on ”Institutionaaliset määräykset, yleiset määräykset ja loppumääräykset”, sisältyvässä 85 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Välittömän verotuksen osalta tällä sopimuksella ei

- a) laajenneta verotukseen liittyviä etuja, joita jompikumpi osapuoli on sitä sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä myöntänyt;
- b) estetä toista osapuolta hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä;
- c) rajoiteta kummankaan osapuolen oikeutta soveltaa asianmukaisia verolainsäädäntönsä

määräyksiä verovelvollisiin, jotka eivät ole samanlaisessa asemassa erityisesti asuinpaikkansa vuoksi.”

Portugalin oikeus

9 Yhteisöverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), joka on hyväksytty 30.11.1988 asetuksella nro 442-B/88 (Decreto-Lei n. 442-B/88; Diário da República I, I A -sarja, nro 277, 30.11.1988), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009 (jäljempänä CIRC), 46 §:ssä, jonka otsikkona oli ”Jaettujen voittojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estäminen”, säädettiin seuraavaa:

”1. Laskettaessa sellaisten kaupallisten yhtiöiden, kaupallisiksi yhtiöiksi perustettujen siviiliyhtiöiden, osuuskuntien ja julkisten yritysten, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa, verotettavaa voittoa, jaettujen voittojen suuruiset veron perusteeseen sisältyvät tulot vähennetään, kun seuraavat edellytykset täyttyvät:

- a) voitot jakaneen yhtiön kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa ja yhtiö on velvollinen maksamaan yhteisöveroa eikä ole saanut siitä vapautusta, tai se on velvollinen maksamaan 7 §:ssä tarkoitettua veroa
- b) voitot vastaanottaneeseen yhtiöön ei sovelleta 6 §:ssä säädettyä järjestelmää, jossa osakkaita verotetaan yhtiön sijasta
- c) voitot vastaanottanut yhtiö omistaa suoraan vähintään 10 prosentin tai hankinta-arvoltaan vähintään 20 000 000 euron suuruisen osuuden voitot jakaneesta yhtiöstä, ja kyseinen osuus on säilynyt sen omistuksessa keskeytyksettä voittojen käyttöönantopäivää edeltäneen vuoden ajan tai, jos osuus on ollut sen omistuksessa lyhemmän aikaa, osuuden on säilyttävä sen omistuksessa riittävän kauan, jotta kyseinen aika täyttyy.

--

5. Edellä olevan 1 momentin säännöksiä sovelletaan myös Portugalissa asuvaan yhtiöön, joka omistaa edellä mainituin edellytyksin osuuden jossain toisessa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuvasta yhtiöstä, jos molemmat näistä yhtiöistä täyttävät [eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä] 23.7.1990 annetun [neuvoston] direktiivin 90/435/ETY (EYVL 1990, L 225, s. 6)] 2 artiklassa säädetyt vaatimukset.

--

8. Edellä olevassa 1 momentissa tarkoitettu vähennys on vain 50 prosenttia seuraavista verotettavaan voittoon sisällyvistä tuloista:

- a) jaetut voitot, jos jokin tämän momentin b ja c kohdassa säädetyistä vaatimuksista ei täyty, sekä kun kyseessä ovat tulot, joita osakas saa yhteisöltä osakassopimuksen perusteella, jos 1 momentin a kohdassa säädetty edellytys kuitenkin täyttyy
- b) voitot, jotka jakaa jossain muussa Euroopan unionin jäsenvaltiossa asuva yhtiö, jos yhtiö täyttää direktiivin 90/435 2 artiklassa säädetyt edellytykset eikä kumpikaan 1 momentin c kohdan edellytyksistä täyty.

9. Jos edellä 1 momentissa tarkoitettu edellytys, joka koskee omistettavaa vähimmäisosuutta, ei enää täyty ennen kuin siinä tarkoitettu vuoden määräaika on päättynyt, vähennystä oikaistaan edeltävän momentin mukaisesti tai se peruutetaan, sanotun kuitenkin rajoittamatta kansainväliseen kaksinkertaiseen verotukseen perustuvan veronhyvityksen huomioon ottamista,

85 §:n mukaisesti.

--

11. Edellä 1 momentissa tarkoitettua vähennystä alennetaan 50 prosentilla silloin, kun tulot ovat peräisin voitoista, joista ei tosiasiallisesti ole kannettu veroa, paitsi silloin, kun osinkojen saaja on yhtiöosuuksia hallinnoiva yhtiö.

12. Sovellettaessa 5 momenttia ja 8 momentin b kohtaa verovelvollisen on käyttäen ilmoitusta, jonka asuinvaltiona olevan Euroopan unionin jäsenvaltion toimivaltaiset veroviranomaiset ovat vahvistaneet oikeaksi, näytettävä, että se yksikkö, jonka pääomaa se omistaa, ja 6 momentin tapauksessa osingot saava yksikkö täyttävät [direktiivin 90/435] 2 artiklassa tarkoitettut edellytykset.”

10 Siltä osin kuin on kyse sijoituksiin liittyvistä veroeduista, jotka seuraavat Portugalin valtion ja asianomaisen yksikön välillä tehdystä sopimuksesta, veroetuja koskevasta säännöstöstä (Estatuto dos Benefícios Fiscais), sellaisena kuin se on voimassa vuonna 2009 (jäljempänä EBF), 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädettiin seuraavaa:

”5. Edellisessä momentissa tarkoitetuille sijoitushankkeiden toteuttajille voidaan myöntää seuraavat veroedut:

--

b) kaksinkertaisen taloudellisen verotuksen estäminen CIRC:n 46 §:ssä säädetyin edellytyksin sopimuskauden ajan, kun sijoitus on ulkomaisten yhtiöiden perustamista tai hankintaa.”

11 EBF:n 42 §:ssä säädettiin seuraavaa:

”1. [CIRC:n] 46 §:n 1 momentin mukaista vähennystä sovelletaan voittoihin, joita Afrikan maassa, jonka virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorissa asuvat tytäryhtiöt jakavat Portugalissa asuville yhtiöille, jos seuraavat edellytykset täyttyvät:

a) voitot vastaanottava yritys on velvollinen maksamaan [yhteisöveroa] eikä ole saanut siitä vapautusta, ja tytäryhtiö on velvollinen maksamaan [yhteisöveroa] vastaavaa veroa eikä se ole saanut siitä vapautusta

b) voitot vastaanottava yhtiö on omistanut suoraan vähintään 25 prosentin osuuden tytäryhtiön pääomasta vähintään kahden vuoden ajan

c) jaetut voitot ovat peräisin tytäryhtiön voitoista, joista on kannettu vähintään 10 prosentin suuruinen vero, eivätkä ne ole peräisin toiminnasta, josta syntyy passiivisia tuloja, kuten rojalteja, luovutusvoittoja ja muita arvopapereista saatavia tuloja; muualla kuin yhtiön asuinmaassa sijaitsevista kiinteistöistä saatavia tuloja; vakuutustoiminnasta saatavia tuloja, jotka ovat peräisin pääosin muussa kuin yhtiön asuinmaassa sijaitsevaan omaisuuteen liittyvistä vakuutuksista tai sellaisille henkilöille myönnettyistä vakuutuksista, jotka eivät asu kyseisellä alueella, sekä pääosin muualle kuin kyseisen alueen markkinoille suuntautuvaan pankkitoimintaan liittyvästä toiminnasta saatavia tuloja.

2. Edellistä momenttia sovellettaessa osuuksia omistavan yhteisöverovelvollisen on esitettävä näyttö siitä, että vähennystä koskevat edellytykset täyttyvät.”

Portugali–Tunisia-sopimus

12 Lissabonissa 24.2.1999 allekirjoitetun Portugalin tasavallan ja Tunisian tasavallan välisen kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tuloverotuksen alalla tehdyn sopimuksen (jäljempänä Portugali–Tunisia-sopimus) 10 artiklassa määrätään seuraavaa:

”1. Osingosta, jonka sopimusvaltiossa asuva yhtiö maksaa toisessa sopimusvaltiossa asuvalle henkilölle, voidaan verottaa tässä toisessa valtiossa.

2. Osingoista voidaan kuitenkin kantaa vero myös siinä sopimusvaltiossa, jossa osingot maksava yhtiö asuu, tämän valtion lainsäädännön mukaan, mutta jos osinkojen saaja on niiden tosiasiallinen edunsaaja, siten määrättävä vero ei saa olla suurempi kuin 15 prosenttia osinkojen bruttomäärästä. Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vahvistavat yhteisellä sopimuksella tämän rajoituksen soveltamismenettelyn. Tämä kappale ei vaikuta yhtiön verottamiseen siitä voitosta, josta osinko maksetaan.”

13 Portugali–Tunisia-sopimuksen 22 artiklan 1 kappaleessa määrätään seuraavaa:

”Silloin, kun sopimusvaltiossa asuva henkilö saa tuloja, joita tämän sopimuksen mukaisesti voidaan verottaa toisessa sopimusvaltiossa, ensiksi mainittu valtio vähentää kyseisen henkilön tuloverosta määrän, joka on suuruudeltaan sama kuin kyseisessä toisessa valtiossa maksetun tuloveron määrä. Vähennyksen määrä ei kuitenkaan saa olla suurempi kuin se ennen vähennyksen tekemistä lasketun tuloveron osa, joka kohdistuu toisessa valtiossa verotettavaan tuloon.”

14 Kyseisen sopimuksen 25 artikla koskee tietojenvaihtoa, ja siinä määrätään muun muassa, että sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vaihtavat keskenään tietoja, jotka ovat tarpeellisia mainitun sopimuksen määräysten tai sopimusvaltioiden samassa sopimuksessa tarkoitettuja veroja, joihin kuuluu myös yhteisövero, koskevan kansallisen lainsäädännön soveltamiseksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 SECIL on sementtiä valmistava osakeyhtiö, jonka kotipaikka on Portugalissa ja johon sovelletaan kyseisessä jäsenvaltiossa konsernien erityisverojärjestelyä.

16 SECIL hankki vuoden 2000 tammikuussa osuuden Société des Ciments de Gabès, SA -nimisestä yhtiöstä (jäljempänä Ciments de Gabès), jonka kotipaikka on Tunisiassa. Vuonna 2009 SECIL omisti 59 923 kyseisen yhtiön osaketta eli 98,72 prosenttia yhtiön osakepääomasta.

17 SECIL osti vuoden 2002 toukokuussa osuuden Ciments de Siblinge SAL -nimisestä yhtiöstä, jonka kotipaikka on Libanonissa. Vuonna 2009 SECIL omisti kyseisen yhtiön osakepääomasta 51,05 prosenttia, josta 28,64 prosenttia suoraan ja 22,41 prosenttia välillisesti.

18 Vuonna 2009 SECIL sai 6 288 683,39 euron suuriset osingot Ciments de Gabèsilta ja 2 022 478,12 euron suuriset osingot Ciments de Siblingeltä. SECIL ilmoitti nämä määrät vuoden 2009 yhteisöverotusta varten. Saaduista osingoista kannettiin vero Portugalissa, missä niihin ei sovellettu mitään taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä tai lieventämistä koskevaa mekanismia.

19 SECIL teki 29.5.2012 Diretor de Finanças de Setúbalille (Setúbalin verojohtaja, Portugali) oikaisuvaatimuksen, joka liittyi SECIL:n itsensä laskemaan ja tilittämään vuoden 2009 yhteisöveroon ja jossa se perusteli vaatimustaan sillä, että Ciments de Gabèsilta ja Ciments de Siblingeltä saaduista osingoista kannettu vero oli lainvastainen, koska Portugalin lainsäädännöllä suljettiin pois taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevien sääntöjen

soveltaminen ja koska se oli näin ollen ristiriidassa EY–Tunisia-sopimuksen, EY–Libanon-sopimuksen sekä EUT-sopimuksen kanssa.

20 Oikaisuvaatimus hylättiin 10.10.2012 tehdyllä päätöksellä.

21 SECIL nosti kyseisestä hylkäävästä päätöksestä Tribunal Tributário de Lisboa (Lissabonin verotuomioistuin, Portugali) kanteen, jossa se vetosi pääasiallisesti siihen, että se, että Ciments de Gabèsin ja Ciments de Siblien jakamiin osinkoihin kieltäytyttiin soveltamasta taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä koskevaa järjestelmää, joka Portugalissa oli voimassa verovuotena 2009, oli ristiriidassa EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen sekä SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa.

22 Tribunal Tributário de Lisboa on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [EY–Tunisia-sopimuksen] 31 artikla selkeä, täsmällinen ja ehdoton oikeussääntö ja näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava sijoittautumisvapautta?

2) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisen määräyksen mukaisella sijoittautumisvapaudella [SECIL:n] väittämät seuraukset, eli onko sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia osinkoihin, jotka se on saanut tytäryhtiöltään Tunisiasta, jolloin muussa tapauksessa kyseistä oikeutta loukataan?

3) Onko [EY–Tunisia-sopimuksen] 34 artikla selkeä, täsmällinen ja ehdoton oikeussääntö ja näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että nyt käsiteltävässä asiassa on sovellettava pääomien vapaata liikkuvuutta ja [SECIL:n] tekemää sijoitusta on pidettävä sen soveltamisalaan kuuluvana?

4) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisen määräyksen mukaisella pääomien vapaalla liikkuvuudella [SECIL:n] väittämät seuraukset, eli onko sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia osinkoihin, jotka [SECIL] on saanut tytäryhtiöltään Tunisiassa?

5) Vaikuttaako [EY–Tunisia-sopimuksen] 89 artikla siihen, vastataanko edellisiin kysymyksiin myöntävästi?

6) Onko [Ciments de Gabèsin] jakamien osinkojen rajoittava kohtelu perusteltua, kun otetaan huomioon, ettei Tunisian tasavallan kanssa ole olemassa jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY [(EYVL 1977, L 336, s. 15)] mukaista yhteistyösopimusta?

7) Muodostavatko [EY–Libanon-sopimuksen] 31 artiklan ja 33 artiklan 2 kohdan määräykset yhdessä luettuina selkeän, täsmällisen ja ehdottoman oikeussäännön ja ovatko ne näin ollen välittömästi sovellettavissa, mistä seuraa, että tässä tapauksessa sovelletaan pääomien vapaata liikkuvuutta?

8) Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kyseisellä pääomien vapaalla liikkuvuudella [SECIL:n] väittämät seuraukset, eli onko CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismia sovellettava osinkoihin, jotka se on saanut tytäryhtiöltään Libanonista?

9) Vaikuttaako Libanonin kanssa tehdyn sopimuksen 85 artikla siihen, vastataanko edellisiin kysymyksiin myöntävästi?

10) Onko [Ciments de Siblinen] jakamien osinkojen rajoittava kohtelu perusteltua, kun otetaan huomioon, ettei Libanonin tasavallan kanssa ole tehty direktiivin 77/799 mukaista yhteistyösopimusta?

11) Sovelletaanko nyt käsiteltävässä asiassa EY 56 artiklaa (josta on tullut SEUT 63 artikla) ja, jos sovelletaan, merkitseekö tässä määräyksessä vahvistettu pääomien vapaa liikkuvuus sitä, että [Ciments de Gabèsin] ja [Ciments de Siblinen] tilikauden 2009 aikana [SECIL:lle] jakamiin osinkoihin on sovellettava CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädettyä täysimääräisen vähentämisen mekanismeista tai vaihtoehtoisesti saman pykälän 8 momentissa säädettyä osittain vähentämisen mekanismeista?

12) Vaikka katsottaisiin, että pääomien vapaata liikkuvuutta on sovellettava nyt käsiteltävässä asiassa, onko perusteltua jättää soveltamatta Portugalin laissa kyseisenä ajankohtana taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi tai lieventämiseksi vahvistettuja mekanismeja siksi, ettei Tunisian tasavallan ja Libanonin tasavallan kanssa ole tehty direktiivin 77/799 mukaista yhteistyösopimusta?

13) Estääkö EY 57 artiklan 1 kohdan (josta on tullut SEUT 64 artikla) suojalauseke pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen [SECIL:n] väittämine seurauksineen?

14) Onko EY 57 artiklan 1 kohdan (josta on tullut SEUT 64 artikla) suojalauseketta jätettävä soveltamatta, koska myöhemmin on otettu käyttöön EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetty sopimusluonteisten sijoitusten veroetua koskeva järjestely ja EBF:n 42 §:ssä säädetty järjestely, joka koskee Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, ja Itä-Timorista peräisin olevia osinkoja?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavia huomautuksia

23 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, onko pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia EUT-sopimuksen määräyksiä ja EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä verokohtelulle, jota Portugalissa sovelletaan osinkoihin, jotka kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö saa kolmanteen valtioon, eli Tunisian tasavaltaan tai Libanonin tasavaltaan, sijoittautuneelta yhtiöltä.

24 Jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden välisten pääomanliikkeiden osalta unionin tuomioistuin on todennut, että SEUT 63 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan selvä ja ehdoton kieltö, joka ei edellytä mitään täytäntöönpanotoimea ja jossa annetaan yksityisille oikeuksia, joihin he voivat vedota tuomioistuimissa (tuomio 14.12.1995, Sanz de Lera ym., C?163/94, C?165/94 ja C?250/94, EU:C:1995:451, 41 ja 47 kohta ja tuomio 18.12.2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 21 kohta). Kyseiseen määräykseen yhdessä SEUT 64 ja SEUT 65 artiklan kanssa voidaan näin ollen vedota kansallisessa tuomioistuimessa, ja se voi johtaa siihen, ettei kyseisen määräyksen vastaisia kansallisia oikeussääntöjä voida soveltaa, riippumatta siitä, mistä pääomanliikkeiden luokasta on kyse (tuomio 18.12.2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 27 kohta ja määräys 4.6.2009, KBC Bank ja Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C?439/07 ja C?499/07, EU:C:2009:339, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

25 Näin ollen on ensinnäkin tulkittava SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa, jotta voidaan aluksi määrittää, kuuluuko sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa, pääomien vapaan liikkuvuuden alaan ja voiko yhtiö, joka saa kyseiset osingot, vedota SEUT 63 artiklaan riitauttaakseen verokohtelun, jota sovelletaan osinkoihin, jotka se saa Tunisiaan tai Libanoniin sijoittautuneilta

yhtiöiltä. Jos näin on, on aiheellista seuraavaksi tarkistaa, merkitseekö mainitulle yhtiöille jaettavien osinkojen osalta sovellettava kohtelu SEUT 63 artiklassa tarkoitettua rajoitusta, ja sen jälkeen tarvittaessa arvioitava sitä, voidaanko tällainen rajoitus oikeuttaa.

26 Näin ollen on aluksi tarkasteltava kansallisen tuomioistuimen 12:tta ja 13:tta ennakkoratkaisukysymystä.

27 Siinä tapauksessa, että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa olisi tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle verokohtelulle, jota Portugalissa sovelletaan Tunisiasta tai Libanonista peräisin oleviin osinkoihin, olisi toiseksi tutkittava, voiko kyseinen jäsenvaltio vedota SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrättyyn poikkeukseen, ja tutkittava siis 13:tta ja 14:tä kysymystä, jotka koskevat SEUT 64 artiklan tulkintaa. Tältä osin on erityisesti aiheellista tutkia, onko sillä, että Portugalin tasavalta on tehnyt EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen, voinut olla seurauksia sen mahdollisuuden kannalta, joka kyseiselle jäsenvaltiolle on annettu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa.

28 Jos SEUT 64 artiklan tulkinta johtaisi toteamukseen siitä, että sillä, että Portugalin tasavalta on tehnyt EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen, on voinut olla seurauksia sen mahdollisuuden kannalta, joka kyseiselle jäsenvaltiolle on annettu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa, olisi kolmanneksi tarkasteltava ensimmäistä kymmentä kysymystä, jotka koskevat EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen määräysten tulkintaa, sen määrittämiseksi, voidaanko niihin vedota pääasiassa.

29 Neljänneksi on vastattava kansallisen tuomioistuimen tiedusteluihin ja täsmennettävä, mitä seurauksia SEUT 63–SEUT 65 artiklan ja EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen tulkinnalla on pääasian kannalta.

SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkinta

30 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee 11. ja 12. kysymyksellään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, kuuluuko sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa, SEUT 63 artiklan soveltamisalaan, ja, jos näin on, onko SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan asianomaisessa jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi vähentää veronsa perusteesta osinkoja, jotka se saa samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta ei voi vähentää osinkoja, jotka se saa kolmannessa valtiossa asuvalta yhtiöltä.

SEUT 63 artiklan sovellettavuus

31 Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, osinkojen verokohtelu voi kuulua sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan. Sen määrittämisessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman liikkumisvapauden soveltamisalaan, on otettava huomioon kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. vastaavasti tuomio 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 89 ja 90 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 25 kohta).

32 Sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (tuomio 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Sen sijaan kansallisia säännöksiä, joita sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yrityksen liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (tuomio 13.11.2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 92 kohta).

34 Unionin tuomioistuin on katsonut, että tilanteessa, joka koskee kolmannesta maasta peräisin olevien osinkojen verokohtelua, kansallisen lainsäädännön tarkoituksen tutkiminen riittää sen selvittämiseksi, kuuluuko tällaisten osinkojen verokohtelu EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan (ks. vastaavasti tuomio 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Unionin tuomioistuin on tältä osin täsmentänyt, että osinkojen verokohtelua koskevaa kansallista lainsäädäntöä, jota ei sovelleta yksinomaan tilanteisiin, joissa emoyhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavaan yhtiöön, on arvioitava suhteessa SEUT 63 artiklaan. Jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö voi näin ollen – riippumatta siitä, kuinka suuri omistusosuus sillä on kolmanteen valtioon sijoittautuneesta osinkoja jakavasta yhtiöstä – vedota tähän määräykseen riitauttaakseen tällaisen lainsäädännön laillisuuden (ks. vastaavasti tuomio 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Nyt käsiteltävässä asiassa CIRC:n 46 §:ssä säädetään, että sellaisten yhtiöiden hyväksi, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa, sovelletaan veron perusteesta tehtävää osinkojen vähentämistä silloin, kun kyseiset osingot saadaan yhtiöiltä, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa ja jotka ovat velvollisia maksamaan yhteisöveroa eivätkä ole saaneet siitä vapautusta.

37 CIRC:n 46 §:n 1 momentin mukaan kyseinen vähennys on täysimääräinen silloin, kun voitot vastaanottaneeseen yhtiöön ei sovelleta kyseisen lain 6 §:ssä säädettyä järjestelmää, jossa osakkaita verotetaan yhtiön sijasta, ja kun se omistaa suoraan vähintään 10 prosentin tai hankinta-arvoltaan vähintään 20 000 000 euron suuruisen osuuden voitot jakaneesta yhtiöstä ja kyseinen osuus on säilynyt sen omistuksessa keskeytyksettä voittojen käyttöönantopäivää edeltäneen vuoden ajan tai, jos osuus on ollut sen omistuksessa lyhemmän aikaa, osuus on säilynyt sen omistuksessa riittävän kauan, jotta kyseinen aika tulee täyteen.

38 Silloin, kun CIRC:n 46 §:n 1 momentissa säädetty edellytykset, jotka koskevat osakkaiden verottamista yhtiön sijasta ja omistusosuutta osinkoja jakavassa yhtiössä, eivät täyty, osinkoja saavalla yhtiöllä on CIRC:n 46 §:n 8 momentin nojalla oikeus tehdä vähennys, joka vastaa 50 prosenttia verotettavaan voittoon sisältyvistä tuloista.

39 Tällaista lainsäädäntöä, jossa siltä osin kuin on kyse osittaisesta vähennyksestä, ei säädetä minkäänlaisesta kynnysarvosta, joka koskisi omistusosuutta osinkoja jakavassa yhtiössä, ja jossa vahvistetaan kynnysarvo, joka on 10 prosenttia osinkoja jakavan yhtiön osakepääomasta tai 20 000 000 euron hankinta-arvo, jotta täysimääräistä vähennystä voidaan soveltaa, sovelletaan sekä osinkoihin, joita kotimainen yhtiö saa sellaisen omistusosuuden perusteella, joka antaa selvän vaikutusvallan mainitut osingot jakavan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, että osinkoihin, jotka saadaan sellaisen omistusosuuden perusteella, joka ei anna tällaista vaikutusvaltaa.

40 Siltä osin kuin on erityisesti kyse edellytyksistä, jotka koskevat täysimääräisen vähennyksen saamista, unionin tuomioistuin on katsonut, että 10 prosentin kynnysarvo mahdollistaa sen, että

verotuksellisen edun ulkopuolelle jätetään sijoitukset, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai määräysvallan käyttöön siinä, mutta siitä ei sellaisenaan seuraa, että vapautusta sovellettaisiin pelkästään sellaisiin omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (tuomio 11.9.2014, Kronos International, C?47/12, EU:C:2014:2200, 34 ja 35 kohta). Unionin tuomioistuin on nimittäin katsonut, että tämänlaajuinen omistusosuus ei merkitse välttämättä sitä, että tämän omistusosuuden haltija käyttäisi selvää vaikutusvaltaa sen yhtiön päätöksiin, jonka osakkeita se omistaa (ks. vastaavasti tuomio 3.10.2013, Itecar, C?282/12, EU:C:2013:629, 22 kohta ja tuomio 11.9.2014, Kronos International, C?47/12, EU:C:2014:2200, 35 kohta).

41 Koska lainsäädännön, josta on kyse pääasiassa, tarkoituksena ei ole se, että sitä sovellettaisiin yksinomaan tilanteisiin, joissa osinkoja saava yhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osinkoja jakavaan yhtiöön, on katsottava, että sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa, kuuluu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan.

42 On todettava myös, että koska EUT-sopimuksessa ei uloteta sijoittautumisvapautta kolmansiin valtioihin, on vältettävä tulkitsemasta SEUT 63 artiklan 1 kohtaa kyseisten valtioiden kanssa vallitsevien suhteiden osalta siten, että taloudelliset toimijat, jotka eivät kuulu sijoittautumisvapauden alueellisen soveltamisalan piiriin, voisivat hyötyä sijoittautumisvapaudesta (tuomio 11.9.2014, Kronos International, C?47/12, EU:C:2014:2200, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, 31 kohta).

43 Tällaista vaaraa ei kuitenkaan ilmene sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, koska asianomainen lainsäädäntö ei koske edellytyksiä, jotka liittyvät Portugalissa asuvan yhtiön pääsyyn kolmannen valtion markkinoille tai kolmannen valtion yhtiön pääsyyn jäsenvaltion markkinoille, vaan se koskee ainoastaan sellaisten osinkojen verokohtelua, jotka ovat seurausta niiden saajan tekemistä sijoituksista osingot jakavaan yhtiöön.

44 Näin ollen sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, Portugaliin sijoittautunut yhtiö, joka saa osinkoja yhtiöiltä, jotka ovat sijoittautuneet Tunisiaan tai Libanoniin, voi vedota SEUT 63 artiklaan riitauttaakseen verokohtelun, jota kyseisessä jäsenvaltiossa sovelletaan mainittuihin osinkoihin ja joka perustuu lainsäädäntöön, jonka tarkoituksena ei ole, että sitä sovelletaan yksinomaan tilanteisiin, joissa osingot saava yhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osingot jakavaan yhtiöön.

Pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvien rajoitusten olemassaolo

45 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että SEUT 63 artiklan 1 kohdassa pääomanliikkeiden rajoituksina kielletään muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

46 Siitä, merkitseekö sellainen kansallinen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, on todettava – kuten tämän tuomion 36–38 kohdassa on täsmennetty –, että kun yhtiö, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa, saa osinkoja yhtiöltä, jonka kotipaikka tai tosiasiallinen johto myös sijaitsee Portugalissa ja joka on lisäksi velvollinen maksamaan yhteisöveroa eikä ole saanut siitä vapautusta, kyseiset osingot saava yhtiö voi vähentää ne veronsa perusteesta. Tällainen

vähennys on täysimääräinen tai osittainen sen mukaan, täytyvätkö CIRC:n 46 §:n 1 momentin b ja c alakohdassa säädetty edellytykset vai eivät. Lisäksi on todettava, että CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaan kyseisessä 46 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennys alenee 50 prosenttiin silloin, kun tulot ovat peräisin voitoista, joista ei tosiasiallisesti ole kannettu veroa.

47 Yhtiöt, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto sijaitsee Portugalissa ja jotka saavat osinkoja yhtiöiltä, joiden kotipaikka tai tosiasiallinen johto on kolmannessa valtiossa, kuten Tunisian tasavallassa tai Libanonin tasavallassa, ovat sitä vastoin velvollisia maksamaan saamistaan osingoista laissa säädetyn määrän yhteisöveroa.

48 Portugalilaisen yhtiön saamien osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus estetään tai sitä lievennetään näin ollen silloin, kun osingot jakava yhtiö on sijoittautunut Portugaliin, kun taas näin ei tapahdu silloin, kun mainittu yhtiö on sijoittautunut kolmanteen valtioon, kuten Tunisian tasavaltaan tai Libanonin tasavaltaan.

49 Tältä osin on kiistatonta, ettei Portugali–Tunisia-sopimus ole omiaan estämään tällaista epäedullista kohtelua. Kyseisen sopimuksen tarkoituksena on nimittäin ainoastaan lieventää kaksinkertaisen verotuksen vaikutuksia osinkoja saavaan kotimaiseen yhtiöön nähden, siltä osin kuin on kyse osinkoverosta, joka kannetaan osingot jakavan yhtiön asuinvaltiossa. Kyseisessä sopimuksessa ei määrätä järjestelmästä, joka koskisi sellaisen osinkojen taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämistä, joka osinkoja saavan yhtiön kannalta seuraa siitä, että osinkoja jakavaa yhtiötä verotetaan niistä voitoista, joista osinkoja voidaan maksaa. Mitään sopimusta kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi ei sitä vastoin ole tehty Portugalin tasavallan ja Libanonin tasavallan välillä.

50 Tämä erilainen kohtelu on omiaan aiheuttamaan sen, että Portugalissa asuvat yhtiöt ovat vähemmän halukkaita sijoittamaan pääomiaan yhtiöihin, jotka ovat sijoittautuneet kolmansiin valtioihin, kuten Tunisian tasavaltaan tai Libanonin tasavaltaan. Koska kolmansissa valtioissa asuvista yhtiöistä saatuja osinkoja kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin Portugalissa asuvista yhtiöistä saatuja osinkoja, kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeet ovat vähemmän houkuttelevia Portugalissa asuvien sijoittajien kannalta kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden osakkeet (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 kohta ja tuomio 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 80 kohta).

51 Sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi vähentää saamansa osingot veronsa perusteesta joko täysimääräisesti tai osittain silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakava yhtiö asuu kolmannessa valtiossa, merkitsee jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliseen pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka lähtökohtaisesti kielletään SEUT 63 artiklassa.

Oikeuttamisperusteen olemassaolo

52 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ei kuitenkaan rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

53 Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä ei voida tulkita siten, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin valtioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen

kanssa. SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitettujen kansallisten säännösten ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitettujen pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (tuomio 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 55 ja 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Näin ollen on erotettava SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletystä syrjinnästä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta sellaisen kansallisen verolainsäädännön, josta on kyse pääasiassa, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, niissä säädetyn erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (tuomio 10.5.2012, *Santander Asset Management SGIIC ym.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen verosääntöön, jolla pyritään estämään jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verottaminen tai lieventämään sitä, osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kolmannesta valtiosta osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena (ks. vastaavasti tuomio 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 84 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

56 Rajoituksen oikeuttamisperuste voi näin ollen perustua ainoastaan yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Tässä tilanteessa rajoituksella on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (tuomio 17.12.2015, *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

57 Portugalin ja Ruotsin hallitukset väittävät tältä osin, että tällainen rajoitus voidaan oikeuttaa tarpeella varmistaa verovalvonnan tehokkuus ja estää veropetoksia. Kyseisten hallitusten mukaan keinot, jotka Portugalin veroviranomaisilla on saada tarvittavia tietoja varmistautuakseen siitä, että edellytykset kyseisen verotuksellisen edun soveltamiselle täyttyvät, ovat rajalliset, koska yhtäältä Portugalin tasavallan ja toisaalta Tunisian tasavallan tai Libanonin tasavallan välillä ei pääasian tosiseikkojen ajankohtana ole ollut sellaista hallinnollisen yhteistyön mekanismia, joka vastaisi sitä, joka jäsenvaltioiden välille on luotu direktiivillä 77/799. Portugali–Tunisia-sopimuksessa oleva tietojenvaihtoa koskeva lauseke ei kyseisten hallitusten mukaan ole pakottava, eikä minkäänlaista tällaista sopimusta ole tehty Portugalin tasavallan ja Libanonin tasavallan välillä.

58 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä seuraa, että niin veropetosten torjunta (ks. mm. tuomio 11.10.2007, *ELISA*, C?451/05, EU:C:2007:594, 81 kohta) kuin taata verovalvonnan tehokkuus (ks. mm. tuomio 18.12.2007, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 55 kohta ja tuomio 5.7.2012, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ovat yleiseen etuun liittyviä pakottavia syitä, joilla EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittamista voidaan perustella.

59 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse argumenteista, jotka koskevat tarvetta estää veropetoksia, oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, voi olla oikeutettu silloin, kun se koskee erityisesti täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava kyseisen jäsenvaltion alueella harjoitetusta

toiminnasta syntyneistä voitoista, tai niihin liittyvän verotuksellisen edun saamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 17.9.2009, Glaxo Wellcome, C?182/08, EU:C:2009:559, 89 kohta ja tuomio 3.10.2013, C?282/12, Itecar, EU:C:2013:629, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Tässä yhteydessä pelkästään sen perusteella, että osingot jakavan yhtiön kotipaikka on kolmannessa valtiossa, ei voida soveltaa yleistä veropetoksen olettaa ja perustella toimenpidettä, joka haittaa EUT-sopimuksessa taatun perusvapauden käyttämistä (ks. analogisesti tuomio 19.7.2012, A, C?48/11, EU:C:2012:485, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Nyt käsiteltävän asian osalta on todettava, että verolainsäädännöllä, josta on kyse pääasiassa, suljetaan yleisesti pois mahdollisuus estää osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lieventää sitä silloin, kun kolmansiin valtioihin sijoittautuneet yhtiöt jakavat kyseiset osingot, ilman, että pyrkimyksenä olisi erityisesti estää toimintaa, jolla luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava, tai verotuksellisen edun saamiseksi.

62 Pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta ei tässä tilanteessa voida oikeuttaa perusteilla, jotka liittyvät tarpeeseen estää veropetokset ja veronkierto.

63 Siltä osin kuin on toiseksi kyse tarpeesta varmistaa verovalvonnan tehokkuus, on todettava, että jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliset pääomanliikkeet kuuluvat erilaiseen oikeudelliseen asiayhteyteen kuin se, joka on voimassa unionissa, ja että direktiivillä 77/799, sellaisena kuin se on muutettuna 20.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/98/EY (EUVL 2006, L 363, s. 129), joka oli voimassa pääasian tosiseikkojen ajankohtana, ja hallinnollisesta yhteistyöstä verotuksen alalla ja direktiivin 77/799/ETY kumoamisesta 15.2.2011 annetulla neuvoston direktiivillä 2011/16/EU (EUVL 2011, L 64, s. 1), luotuja jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten yhteistyön puitteita ei ole olemassa niiden ja kolmannen valtion toimivaltaisten viranomaisten välillä silloin, kun kolmas valtio ei ole antanut mitään keskinäistä apua koskevaa sitoumusta (tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 65 ja 66 kohta).

64 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tämän seurauksena silloin, kun jäsenvaltion lainsäädännössä asetetaan tietyn edullisemman verosääntelyn soveltamiselle edellytyksiä, joiden täytyminen voidaan varmistaa vain kolmannen valtion toimivaltaisilta viranomaisilta saatavilla tiedoilla, tällä jäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tätä etua, jos muun muassa sen vuoksi, ettei tällä kyseisellä kolmannella valtiolla ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, näiden tietojen saaminen viimeksi mainitulta osoittautuu mahdottomaksi (tuomio 17.10.2013, Welte, C?181/12, EU:C:2013:662, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

65 Nyt käsiteltävässä asiassa CIRC:n 46 §:n 1 momentin a alakohdasta ilmenee, että kun sekä osingot jakava yhtiö että osingot saava yhtiö asuvat Portugalissa, osinkojen täysimääräinen vähentäminen veron perusteesta sallitaan silloin, kun osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan yhteisöveroa tai CIRC:n 7 §:ssä tarkoitettua veroa. CIRC:n 46 §:n 8 momentin mukaan osingot jakavan yhtiön verovelvollisuutta koskeva edellytys on täytettävä myös, jotta voidaan sallia osittainen vähennys silloin, kun osingot saavaan yhtiöön kohdistuvat edellytykset, joista säädetään CIRC:n 46 §:n 1 momentin b ja c alakohdassa, eivät täyty.

66 Näin ollen voidaan katsoa, että täysimääräisen tai osittaisen vähennyksen, joista säädetään CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentissa, soveltaminen riippuu edellytyksestä, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa yhteisöveroa ja jonka täytyminen veroviranomaisten on kyettävä tarkistamaan.

67 Portugali–Tunisia-sopimuksen 25 artiklassa – jonka otsikko on ”Tietojenvaihto” – määrätään tältä osin muun muassa, että sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vaihtavat keskenään tietoja, jotka ovat tarpeellisia tämän sopimuksen määräysten tai sopimusvaltioiden samassa sopimuksessa tarkoitettuja veroja, joihin kuuluu myös yhteisövero, koskevan kansallisen lainsäädännön soveltamiseksi.

68 Kansallisen tuomioistuimen asiana on tutkia, ovatko Portugali–Tunisia-sopimukseen perustuvat velvoitteet omiaan mahdollistamaan sen, että Portugalin veroviranomaiset saavat Tunisian viranomaisilta tietoja, joiden avulla ne voivat tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy. Jos näin on, rajoitusta, joka seuraa kiellosta soveltaa täysimääräistä tai osittaista vähennystä, joista säädetään CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentissa, ei voida oikeuttaa tarpeella varmistaa verovalvonnan tehokkuus.

69 Koska – kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on täsmentänyt – Portugalin tasavallan ja Libanonin tasavallan välillä ei ole tehty minkäänlaista keskinäistä apua koskevaa sopimusta, kieltäytyminen soveltaa täysimääräistä tai osittaista vähennystä, joista säädetään CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentissa, voidaan oikeuttaa tarpeella varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osoittautuu mahdottomaksi saada Libanonin tasavallalta tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy.

70 On kuitenkin todettava myös, että CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaan kyseisessä 46 §:n 1 momentissa tarkoitettu vähennys alenee 50 prosenttiin silloin, kun tulot ovat peräisin voitoista, joista ei tosiasiallisesti ole kannettu veroa, paitsi silloin, kun osingot saava yhtiö on yhtiöosuuksia hallinnoiva yhtiö.

71 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka yksin on toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeutta, asiana on määrittää, voidaanko kyseistä säännöstä soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan, ei voida tarkistaa. Jos näin on, yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn, joka liittyy tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, ei voida vedota sellaisen rajoituksen oikeuttamiseksi, joka seuraa kieltäytymisestä soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentissa säädettyä osittaista vähennystä Tunisiasta tai Libanonista peräisin oleviin osinkotuloihin.

72 Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella 11. ja 12. kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että

– Portugaliin sijoittautunut yhtiö, joka saa osinkoja yhtiöiltä, jotka ovat sijoittautuneet Tunisiaan tai Libanoniin, voi vedota SEUT 63 artiklaan riitauttaakseen verokohtelun, jota kyseisessä jäsenvaltiossa sovelletaan mainittuihin osinkoihin ja joka perustuu lainsäädäntöön, jonka tarkoituksena ei ole, että sitä sovelletaan yksinomaan tilanteisiin, joissa osingot saava yhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osingot jakavaan yhtiöön

– sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi vähentää saamansa osingot veronsa perusteesta joko täysimääräisesti tai osittain silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakava yhtiö asuu kolmannessa valtiossa, merkitsee jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliseen pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka lähtökohtaisesti kielletään SEUT 63 artiklassa

– kieltäytyminen soveltaa veron perusteesta tehtävää saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä, joista säädetään CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentissa, voidaan oikeuttaa

yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion veroviranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada kolmannelta valtiolta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy

– kieltäytymistä soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan, ei voida tarkistaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

SEUT 64 artiklan tulkinta

73 Kansallinen tuomioistuin tiedustelelee 13. ja 14. kysymyksellään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, onko SEUT 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, voidaan siltä osin kuin se merkitsee pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka on lähtökohtaisesti kielletty SEUT 63 artiklassa, sallia siksi, että se on SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu rajoitus, joka oli voimassa 31.12.1993.

74 SEUT 64 artiklan 1 kohdan mukaan SEUT 63 artikla ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka olivat kansallisen lainsäädännön tai unionin oikeuden mukaan voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.

75 Vaikka käsitettä ”suorat sijoitukset” ei ole määritelty EUT-sopimuksessa, siitä on kuitenkin määritelmä perustamissopimuksen 67 artiklan [artikla on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5) liitteessä I olevassa pääomanliikkeiden nimikkeistössä. Mainitun nimikkeistön ensimmäisen otsikon alla olevasta ”suorien sijoitusten” luettelosta ja siihen liittyvistä selityksistä ilmenee, että suorien sijoitusten käsite koskee kaikenlaisia luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden tekemiä sijoituksia, joiden tarkoituksena on pysyvien ja suorien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja sen yrityksen välillä, jonka käyttöön pääoma annetaan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten (tuomio 24.5.2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, 33 ja 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

76 Uuden tai olemassa olevan osakeyhtiömuotoisen yrityksen osuuksien osalta tavoite luoda tai ylläpitää pysyviä taloudellisia yhteyksiä edellyttää, kuten tämän tuomion edellisessä kohdassa mainituista selityksistä ilmenee, että osakkeenomistajan omistama osakemäärä antaa sille joko kansallisen osakeyhtiölainsäädännön nojalla tai muutoin todellisen mahdollisuuden osallistua yhtiön johtamiseen tai määräysvallan käyttöön siinä (tuomio 24.5.2007, Holböck, C?157/05, EU:C:2007:297, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

77 Oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeiden, joihin liittyy SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja sijoittautumista tai suoria sijoituksia, rajoituksiksi voidaan katsoa sekä kansalliset säännökset, joilla, kun niitä sovelletaan pääomanliikkeisiin kolmansiin maihin tai kolmansista maista, rajoitetaan sijoittautumista tai sijoituksia, että säännökset, joilla rajoitetaan sijoittautumisesta tai sijoituksista seuraavaa osinkojen maksamista (tuomio 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, 103 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

78 Tästä seuraa, että pääomanliikkeiden rajoittaminen, kuten ulkomaisten osinkojen

kohtelemisen verotuksellisesti epäedullisemmin, kuuluu SEUT 64 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, siltä osin kuin tämä rajoittaminen liittyy osuuksiin, jotka on hankittu pysyvien ja suorien taloudellisten yhteyksien luomiseksi tai ylläpitämiseksi osakkeenomistajan ja kyseessä olevan yhtiön välillä ja joiden perusteella osakkeenomistajalla on todellinen mahdollisuus osallistua kyseisen yhtiön johtamiseen tai määräysvallan käyttöön siinä (tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 185 kohta ja tuomio 24.5.2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 37 kohta).

79 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasia koskee yhtäältä Ciments de Gabèsin jakamien osinkojen, jotka liittyvät osuuksiin, jotka edustavat 98,72:ta prosenttia osingot jakavan yhtiön yhtiöpääomasta, verokohtelua. Tällainen osuus on omiaan antamaan osakkaalle todellisen mahdollisuuden osallistua yhtiön johtamiseen tai määräysvallan käyttöön siinä, ja sitä voidaan näin ollen pitää suorana sijoituksena.

80 Toisaalta pääasia koskee Ciments de Siblien, jonka yhtiöpääomasta osingot saava yhtiö omistaa suoraan 28,64 prosenttia, jakamien osinkojen verokohtelua. Myös tällainen osuus voisi – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – olla omiaan antamaan osakkaalle todellisen mahdollisuuden osallistua yhtiön johtamiseen tai määräysvallan käyttöön siinä, ja sitä voitaisiin näin ollen pitää suorana sijoituksena.

81 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että 31.12.1993 voimassa olleen rajoituksen käsite edellyttää sitä, että oikeussäännöt, joihin kyseinen rajoitus sisältyy, ovat kuuluneet asianomaisen jäsenvaltion oikeusjärjestykseen keskeytyksettä tästä päivämäärästä lähtien. Jos asia olisi toisin, jäsenvaltio nimittäin voisi koska tahansa ottaa uudelleen käyttöön sellaisia pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista koskevia rajoituksia, jotka olivat voimassa kansallisessa oikeusjärjestyksessä 31.12.1993 mutta joita ei ole pysytetty voimassa (tuomio 18.12.2007, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 48 kohta).

82 Oikeuskäytännöstä seuraa myös, että vaikka unionin säädöksessä vahvistettuna ajankohtana voimassa olevan lainsäädännön sisällön määrittäminen kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan, unionin tuomioistuimen on annettava ne perusteet, joilla tulkitaan unionin oikeuden käsitettä, joka on ohjeena sovellettaessa unionin oikeudessa säädettyä poikkeusjärjestelmää vahvistettuna ajankohtana ”voimassa olevaan” kansalliseen lainsäädäntöön (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 191 kohta ja tuomio 10.4.2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 47 kohta).

83 Kansallinen tuomioistuin tiedusteleo tässä yhteydessä erityisesti 14. kysymyksellään sitä, mikä vaikutus on sillä, että 31.12.1993 jälkeen on otettu käyttöön EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetty sijoituksiin liittyvä sopimusperusteisten verotuksellisten etujen järjestelmä ja EBF:n 42 §:ssä säädetty Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorista peräisin olevia osinkoja koskeva järjestelmä.

84 Koska kyseisten kahden järjestelmän käyttöönotolla ei muutettu oikeudellista sääntelyä, joka koskee Tunisiasta ja Libanonista peräisin olevia osinkoja, niiden käyttöönotto ei vaikuttanut siihen, että se, ettei kyseisiin kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden maksamiin osinkoihin sovelleta mahdollisuutta täysimääräiseen tai osittaiseen verovähennykseen, luokitellaan voimassa olevaksi rajoitukseksi (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 51 kohta).

85 On kuitenkin tutkittava, mikä vaikutus EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen tekemisellä on siihen mahdollisuuteen nähden, joka Portugalin tasavallalle on annettu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa.

86 Tästä on todettava, että jäsenvaltiolle annetaan SEUT 64 artiklan 1 kohdassa mahdollisuus jatkaa suhteissa kolmansiin maihin pääomanliikkeiden sellaisten rajoitusten soveltamista, jotka kuuluvat tämän määräyksen aineelliseen soveltamisalaan, vaikka kyseiset rajoitukset ovat SEUT 63 artiklan 1 kohdassa määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen vastaisia, kunhan ne olivat voimassa jo 31.12.1993 (tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 187 kohta ja tuomio 24.5.2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 39 kohta).

87 Jäsenvaltio luopuu tällaisesta mahdollisuudesta silloin, kun se kumoaa säännökset, jotka olivat asianomaisen rajoituksen taustalla. SEUT 64 artiklan 1 kohta ei nimittäin koske säännöksiä, joilla, vaikka ne ovat sisällöltään identtiset 31.12.1993 voimassa olleen lainsäädännön kanssa, on otettu uudelleen käyttöön pääomien vapaan liikkuvuuden este, joka aiemman lainsäädännön kumoamisen jälkeen ei enää ollut voimassa (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 49 kohta).

88 Jäsenvaltio luopuu tällaisesta mahdollisuudesta myös silloin, kun se antaa säännöksiä, jotka muuttavat sitä ajattelua, jolle aikaisempi lainsäädäntö perustui. Oikeuskäytännöstä seuraa tältä osin, että arvioitaessa mahdollisuutta, joka jäsenvaltiolla on vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan, rajoitusta merkitsevän säädöksen muotoon liittyvät seikat ovat toissijaisia kyseisen rajoituksen aineelliseen puoleen liittyviin seikkoihin nähden. Kansallinen toimenpide, joka on toteutettu 31.12.1993 jälkeen, ei nimittäin ole pelkästään toteuttamispäivänsä vuoksi automaattisesti suljettu pois SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrätystä poikkeusjärjestelystä. Kyseisen järjestelyn alaan kuuluvat nimittäin säännökset, jotka sisällöltään vastaavat identtisesti sitä edeltänyttä lainsäädäntöä tai joilla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat unionin oikeusjärjestyksen mukaisten vapauksien ja oikeuksien käyttämiseen, mutta sen ulkopuolelle jäävät säännökset, jotka perustuvat aiemmasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun ja joilla otetaan käyttöön uusia menettelyjä (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 192 kohta ja tuomio 24.5.2007, *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 41 kohta).

89 Tässä tilanteessa on katsottava, että jäsenvaltio luopuu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrätystä mahdollisuudesta myös silloin, kun se kumoamatta tai muuttamatta voimassa olevaa lainsäädäntöä muodollisesti tekee assosiaatiosopimuksen kaltaisen kansainvälisen sopimuksen, jonka sellaisessa määräyksessä, jolla on välitön oikeusvaikutus, määrätään tietyn SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien luokan vapauttamisesta. Tällainen muutos sovellettavissa oikeussäännöissä on, siltä osin kuin on kyse muutoksen vaikutuksesta mahdollisuuteen vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan, näin ollen rinnastettava sellaisen uuden lainsäädännön antamiseen, joka perustuu voimassa olevasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun.

90 Kansainvälisessä sopimuksessa määrätyllä pääomanliikkeiden vapauttamisella ei nimittäin olisi minkäänlaista tehokasta vaikutusta, jos tilanteissa, joissa kyseinen sopimus olisi ristiriidassa jäsenvaltion lainsäädännön kanssa, jäsenvaltio voisi edelleen soveltaa kyseistä lainsäädäntöä SEUT 64 artiklan 1 kohdan nojalla.

91 Näin ollen on aiheellista tulkita EY–Tunisia-sopimusta ja EY–Libanon-sopimusta sen määrittämiseksi, määrätäänkö kyseisten sopimusten sellaisissa määräyksissä, joilla on välitön oikeusvaikutus, sellaisten suorien sijoitusten vapauttamisesta, joissa pääasian tilanteessa on kyse.

92 Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella 13. ja 14. kysymykseen on vastattava, että SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että

- koska EBF:n 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetyn sijoituksiin liittyvän sopimusperusteisten verotuksellisten etujen järjestelmän ja EBF:n 42 §:ssä säädetyn Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorista peräisin olevia osinkoja koskevan järjestelmän käyttönotolla ei muutettu oikeudellista sääntelyä, joka koskee Tunisiasta ja Libanonista peräisin olevia osinkoja, mainittujen järjestelmien käyttöönotto ei vaikuttanut siihen, että se, ettei kyseisiin kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden maksamiin osinkoihin sovelleta mahdollisuutta täysimääräiseen tai osittaiseen verovähennykseen, luokitellaan voimassa olevaksi rajoitukseksi
- jäsenvaltio luopuu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrätystä mahdollisuudesta silloin, kun se kumoamatta tai muuttamatta voimassa olevaa lainsäädäntöä muodollisesti tekee assosiaatiosopimuksen kaltaisen kansainvälisen sopimuksen, jonka sellaisessa määräyksessä, jolla on välitön oikeusvaikutus, määrätään tietyn SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien luokan vapauttamisesta; tällainen muutos sovellettavissa oikeussäännöissä on, siltä osin kuin on kyse vaikutuksesta mahdollisuuteen vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan, näin ollen rinnastettava sellaisen uuden lainsäädännön antamiseen, joka perustuu voimassa olevasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun.

EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen tulkinta

93 Ensimmäisestä kymmenenteen kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedusteleo, onko EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan Portugalissa asuva yhtiö voi vähentää veronsa perusteesta Portugalissa asuvalta yhtiöltä saamansa osingot mutta ei voi vähentää Tunisiassa tai Libanonissa asuvan yhtiön jakamia osinkoja.

94 Aluksi on syytä muistuttaa, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansainvälistä sopimusta ei pidä tulkita ainoastaan sopimuksen sanamuodon perusteella vaan myös sen tavoitteiden valossa. Valtiosopimusoikeutta koskevan 23.5.1969 allekirjoitetun Wienin yleissopimuksen (Yhdistyneiden Kansakuntien sopimussarja, osa 1155, s. 331) 31 artiklassa täsmennetään tältä osin, että valtiosopimusta on tulkittava vilpittömässä mielessä ja antamalla valtiosopimuksessa käytetyille sanonnoille niille kuuluvassa yhteydessä niiden tavallinen merkitys, sekä valtiosopimuksen tarkoituksen ja päämäärän valossa (ks. vastaavasti mm. tuomio 25.2.2010, Brita, C-386/08, EU:C:2010:91, 42 ja 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

95 Siltä osin kuin on kyse tietyn sopimuksen määräysten välittömästä oikeusvaikutuksesta sopimuspuolten oikeusjärjestyksessä, unionin tuomioistuin on katsonut, että kun tätä kysymystä ei ole ratkaistu kyseisessä sopimuksessa, unionin tuomioistuimen tehtävänä on päättää tästä kysymyksestä samalla tavoin kuin kaikista muistakin tulkintakysymyksistä, jotka koskevat sopimusten soveltamista unionissa (tuomio 14.12.2006, Gattoussi, C-97/05, EU:C:2006:780, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Asia on näin sekä EY–Tunisia-sopimuksen että EY–Libanon-sopimuksen osalta.

96 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin kolmansien valtioiden kanssa tekemässä sopimuksessa olevalla määräyksellä on katsottava olevan välitön oikeusvaikutus, kun se sanamuotonsa sekä sopimuksen tarkoituksen ja luonteen perusteella sisältää selvän ja täsmällisen velvoitteen, jonka täytäntöönpano tai oikeusvaikutusten syntyminen ei edellytä muita toimenpiteitä (ks. vastaavasti mm. tuomio 27.9.2001, Gloszczuk, C?63/99, EU:C:2001:488, 30 kohta; tuomio 8.5.2003, Wählergruppe Gemeinsam, C?171/01, EU:C:2003:260, 54 kohta; tuomio 12.4.2005, Simutenkov, C?265/03, EU:C:2005:213, 21 kohta ja tuomio 14.12.2006, Gattoussi, C?97/05, EU:C:2006:780, 25 kohta).

EY–Tunisia-sopimus

– Relevantit määräykset (ensimmäinen ja kolmas kysymys)

97 Ensimmäisellä ja kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedusteleo, onko EY–Tunisia-sopimuksen 31 ja 34 artiklalla välitön oikeusvaikutus, ja, jos näin on, kuuluuko tilanne, josta on kyse pääasiassa, näiden määräysten soveltamisalaan.

98 Koska – kuten tämän tuomion 91 kohdassa on todettu – EY–Tunisia-sopimuksen tulkinnan perusteella olisi voitava määrittää, määrätäänkö sen sellaisissa määräyksissä, joilla on välitön oikeusvaikutus, sellaisten suorien sijoitusten vapauttamisesta, joissa pääasian tilanteessa on kyse, ei ole aihetta vastata kansallisen tuomioistuimen ensimmäiseen kysymykseen, joka koskee mainitun sopimuksen sijoittautumisvapautta ja palveluja koskevaa 31 artiklaa.

99 EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklasta on todettava, että kyseisen artiklan 1 kohdassa vahvistetaan selvin, täsmällisin ja ehdottomin sanamuodoin Euroopan yhteisön ja Tunisian tasavallan velvollisuus varmistaa tämän sopimuksen voimaantulosta alkaen maksutaseen pääomaa koskevien suoritusten osalta pääoman vapaa liikkuvuus sellaisten yhtiöiden suorissa investoinneissa Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttaminen ja kotiuttaminen.

100 Kyseisessä määräyksessä määrätään täsmällisestä tietystä tulosta koskevasta velvollisuudesta, johon yksityinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa vaatiakseen tätä jättämään soveltamatta jäsenvaltion lainsäädännön sellaiset säännökset, jotka merkitsevät pääomien vapaan liikkuvuuden estettä, tai soveltamaan hänen osaltaan lainsäädäntöä, jonka soveltamatta jättäminen on kyseisen pääomien vapaan liikkuvuuden esteen taustalla, eikä tätä varten vaadita täydentävien soveltamistoimenpiteiden toteuttamista (ks. analogisesti tuomio 27.9.2001, Kondova, C?235/99, EU:C:2001:489, 34 kohta ja tuomio 27.9.2001, Barkoci ja Malik, C?257/99, EU:C:2001:491, 34 kohta).

101 Toteamusta siitä, että periaatetta, joka koskee pääomien vapaata liikkuvuutta Tunisiaan tehtävien suorien sijoitusten osalta ja joka vahvistetaan EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa, voidaan soveltaa suoraan yksityisten tilanteeseen, ei horjuta mainitun sopimuksen 34 artiklan 2 kohta.

102 Mainitun sopimuksen 34 artiklan 2 kohtaa, jonka mukaan osapuolet neuvottelevat keskenään helpottaakseen pääomien liikkuvuutta yhteisön ja Tunisian välillä ja vapauttaakseen sen täydellisesti, kun tarvittavat edellytykset on täytetty, on nimittäin tulkittava siten, että sillä viitataan sellaisten pääomanliikkeiden myöhempään vapauttamiseen, joita ei tarkoiteta saman sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa.

103 Tällainen toteamus EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan välittömästä oikeusvaikutuksesta ei ole myöskään ristiriidassa kyseisen sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän

kanssa. On nimittäin korostettava, että mainitulla sopimuksella perustetaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan yhtäältä yhteisön ja sen jäsenvaltioiden ja toisaalta Tunisian tasavallan välinen assosiointi. EY–Tunisia-sopimuksen tavoite, joka on muun muassa – kuten sen 1 artiklan 2 kohdasta ilmenee – vahvistaa pääomien kaupan asteittaisen vapauttamisen edellytykset, tukee tulkintaa, jonka mukaan yhtäältä kyseisen asetuksen 34 artiklan 1 kohdassa tarkoitettut pääomanliikkeet vapautetaan mainitun sopimuksen voimaantulosta alkaen ja toisaalta muut pääomanliikkeet vapautetaan asteittain mainitun sopimuksen 34 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

104 Näin ollen on katsottava, että EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus ja että yksityinen voi vedota siihen tuomioistuimessa.

105 Näin ollen on tarkistettava, kuuluuko sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa, EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

106 Tästä on todettava, että sanamuotonsa mukaisesti EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta liittyy maksutaseen pääomaa koskeviin suorituksiin, ja se koskee sellaisten yhtiöiden suoria investointeja Tunisiaan, jotka on perustettu voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti, sekä näiden investointien ja niistä saatujen voittojen rahaksi muuttamista ja kotiuttamista.

107 Tilanne, jossa Portugalissa asuva yhtiö saa osinkoja Tunisiassa asuvalta yhtiöltä sillä perusteella, että sillä on osuus, joka edustaa 98,72:ta prosenttia osingot jakavan yhtiön yhtiöpääomasta, kuuluu mainitun määräyksen soveltamisalaan. Kuten tämän tuomion 79 kohdassa on todettu, tällaista osuutta voidaan nimittäin pitää suorana sijoituksena, ja kyseiseen osuuteen liittyvä osinkojen saaminen kuuluu siitä saatujen voittojen kotiuttamisen käsitteen alaan.

108 Näin ollen on katsottava, että sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa, kuuluu EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

109 Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että sillä on välitön oikeusvaikutus ja siihen voidaan vedota sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa Portugalissa asuva yhtiö saa Tunisiassa asuvalta yhtiöltä osinkoja sellaisen suoran sijoituksen perusteella, jonka se on tehnyt osingot jakavaan yhtiöön, sellaisen verokohtelun riitauttamiseksi, jota kyseisiin osinkoihin sovelletaan Portugalissa.

110 Kun tämän tuomion 98 kohdassa esitetyt näkökohdat otetaan huomioon, ei toiseen kysymykseen ole aihetta vastata.

– EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan soveltamisala (neljäs, viides ja kuudes kysymys)

111 Neljännellä, viidennellä ja kuudennella kysymyksellään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä kyseisen sopimuksen 89 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta saamansa osingot silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakava yhtiö asuu Tunisiassa.

112 Kuten tämän tuomion 48 kohdassa on todettu, lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, merkitsee sitä, että kotimaisen yhtiön saamien osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus estetään tai sitä lievennetään silloin, kun osingot jakava yhtiö on sijoittautunut Portugaliin, kun taas näin ei tapahdu silloin, kun osingot jakava yhtiö on sijoittautunut Tunisiaan.

113 Tämä erilainen kohtelu tekee Portugalissa asuvien yhtiöiden kannalta vähemmän houkuttelevaksi suorien sijoitusten tekemisen Tunisiaan sijoittautuneisiin yhtiöihin. Koska kyseisestä kolmannesta valtiosta peräisin olevia pääomatuloja kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin Portugaliin sijoittautuneiden yhtiöiden jakamia osinkoja, Tunisiaan sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeet ovat Portugalissa asuvien sijoittajien kannalta vähemmän houkuttelevia kuin sellaisten yhtiöiden osakkeet, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa (ks. analogisesti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 kohta ja tuomio 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 80 kohta).

114 Tällainen epäedullinen kohtelu merkitsee näin ollen pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka suorien sijoitusten ja niistä saatujen voittojen kotiuttamisen yhteydessä on lähtökohtaisesti kielletty EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa.

115 On myös tarkistettava, rajoittaako – mitä kansallinen tuomioistuin tiedustelee viidennellä kysymyksellään – kyseisen sopimuksen 89 artikla saman sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa.

116 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan ensimmäisestä luettelamakohdasta, jonka mukaan kyseisen sopimuksen määräykset eivät vaikuta siten, että laajennettaisiin verotukseen liittyviä etuja, joita jompikumpi osapuoli on sitä sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä myöntänyt, on todettava, että edellisissä kohdissa todettu rajoitusta koskeva kielto seuraa EY–Tunisia-sopimuksesta sellaisenaan eikä kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä määrättyjen etujen laajentamisesta. Lisäksi on todettava, että – kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 87 kohdassa – SECIL ei pyri saamaan etua, jonka Portugalin tasavalta myöntää jollakin muulla kansainvälisellä sopimuksella tai järjestelyllä.

117 Siltä osin kuin on seuraavaksi kyse EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan toisesta luettelamakohdasta, jonka mukaan kyseinen sopimus ei vaikuta siten, että toista osapuolta estettäisiin hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä, on katsottava, että jotta EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta voisi säilyttää tehokkaan vaikutuksensa, kyseisen sopimuksen 89 artiklan toista luettelakohtaa on tulkittava siten, että kyseisen määräyksen soveltamisalaan kuuluvat toimenpiteet ovat toimenpiteitä, jotka on erityisesti tarkoitettu estämään veropetoksia tai veronkiertoa.

118 Kuten tämän tuomion 61 kohdassa on todettu, verolainsäädännöllä, josta on kyse pääasiassa, suljetaan yleisesti pois mahdollisuus saada verotuksellinen etu, joka muodostuu siitä, että estetään osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus tai lievennetään sitä silloin, kun esimerkiksi Tunisiaan sijoittautuneet yhtiöt jakavat kyseiset osingot, ilman, että pyrkimyksenä olisi erityisesti estää toimintaa, jolla luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava, tai verotuksellisen edun saamiseksi.

119 Koska – ellei kansallisen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, ei kuulu sellaisiin toimenpiteisiin, joiden tarkoituksena on estää veropetoksia tai veronkiertoa, tilanne, josta on kyse pääasiassa, ei ole EY–Tunisia-

sopimuksen 89 artiklan toisessa luetelmakohdassa tarkoitettu tilanne.

120 EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan kolmannessa luetelmakohdassa määrätään lopuksi, ettei kyseinen sopimus vaikuta siten, että toisen osapuolen oikeus soveltaa asiaa koskevia verolainsäädäntönsä määräyksiä verovelvollisiin, jotka asuinpaikkansa suhteen eivät ole samanlaisessa asemassa, estettäisiin. Tältä osin on riittävää todeta, ettei lainsäädännössä, josta on kyse pääasiassa, tehdä erottelua sen perusteella, missä verovelvollisen eli osingot saavan yhtiön asuinpaikka on, vaan sen perusteella, missä osingot jakavan yhtiön asuinpaikka – ja siten se paikka, johon verovelvollisen pääomaa on sijoitettu – on. Näin ollen tilanne, josta on kyse pääasiassa, ei myöskään ole EY–Tunisia-sopimuksen 89 artiklan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettu tilanne.

121 Viidenteen kysymykseen on näin ollen vastattava, ettei EY–Tunisia-sopimuksen 89 artikla rajoita saman sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa.

122 Kuudennella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voidaanko asianomaisiin osinkoihin sovellettava rajoittava kohtelu kuitenkin oikeuttaa tarpeella säilyttää verovalvonnan tehokkuus, erityisesti sen takia, ettei Portugalin tasavallan ja Tunisian tasavallan välillä ole sovittu hallinnollisen yhteistyön mekanismeista, joka vastaisi sitä, joka jäsenvaltioiden välille on luotu direktiivillä 77/799, joka oli voimassa pääasian tosiseikkojen ajankohtana.

123 Sen ratkaisemiseksi, voidaanko EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa taattuun pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuva rajoitus oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, joka liittyy tarpeeseen säilyttää verovalvonnan tehokkuus, on aiheellista tutkia kyseistä sopimusta tämän tuomion 94 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti sopimuksen päämäärän ja asiayhteyden valossa.

124 EY–Tunisia-sopimuksen, jolla perustetaan yhtäältä yhteisön ja sen jäsenvaltioiden ja toisaalta Tunisian tasavallan välinen assosiointi, tarkoituksena on vahvistaa osapuolten välisiä suhteita, vahvistaa tavaroiden, palvelujen ja pääomien kaupan asteittaisen vapauttamisen edellytykset ja kehittää kaupankäyntiä ja varmistaa tasapainoisten taloudellisten ja yhteiskunnallisten suhteiden nopea kehitys osapuolten välillä.

125 Kyseisellä sopimuksella ei pyritä luomaan sellaisia sisämarkkinoita, jotka olisivat rinnastettavissa EUT-sopimuksella luotuihin sisämarkkinoihin, eikä toteuttamaan Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus) tavoin mahdollisimman täydellisesti tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta siten, että unionin alueella toteutetut sisämarkkinat laajennettaisiin koskemaan kyseisen sopimuksen osapuolina olevia valtioita (ks. vastaavasti tuomio 23.9.2003, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, 29 kohta).

126 Koska tarve varmistaa verovalvonnan tehokkuus on hyväksytty yleistä etua koskeväksi pakottavaksi syyksi, jolla voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa ja ETA-sopimuksessa taattujen vapauksien rajoittaminen, tällainen oikeuttamisperuste on sitä suuremallakin syyllä hyväksyttävä EY–Tunisia-sopimuksen yhteydessä.

127 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 125 kohdassa, EY–Tunisia-sopimuksen päämäärän ja asiayhteyden huomioon ottaen vaikuttaa nimittäin mahdottomalta, että kyseisen sopimuksen osapuolet olisivat halunneet vapauttaa kokonaan pääomanliikkeet unionin ja Tunisian välillä, vaikka tiettyjä rajoituksia saadaan asettaa sekä unionin jäsenvaltioiden välillä että unionin jäsenvaltioiden ja muiden ETA-sopimuksen osapuolina olevien valtioiden välillä.

128 Tässä tilanteessa arviota, joka on tehty tämän tuomion 63–68 kohdassa sekä 70 ja 71 kohdassa, voidaan soveltaa myös sen arvion osalta, joka on tehtävä tarkasteltaessa EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohtaan kohdistuvan rajoituksen oikeuttamista, koska kyseisessä sopimuksessa ei ole määrätty Tunisian tasavaltaa koskevasta velvollisuudesta antaa tietoja Portugalin viranomaisille.

129 EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohtaa on näin ollen tulkittava siten, että

– sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta osingot, jotka se saa samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta ei voi vähentää osinkoja, jotka se saa Tunisiassa asuvalta yhtiöltä, merkitsee pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka suorien sijoitusten ja erityisesti niistä saatujen voittojen kotiuttamisen yhteydessä on lähtökohtaisesti kielletty EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa

– EY–Tunisia-sopimuksen 89 artikla ei rajoita saman sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa

– kieltäytyminen soveltaa CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä osingot saavan yhtiön veron perusteesta voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion viranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada Tunisian tasavallalta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy

– kieltäytymistä soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan Tunisiassa, ei voida tarkistaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

EY–Libanon-sopimus

– EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan välitön oikeusvaikutus (seitsemäs kysymys)

130 Seitsemännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklalla välitön oikeusvaikutus, ja voidaanko siihen – kun otetaan huomioon mainitun sopimuksen 33 artikla – vedota pääasiassa.

131 Tästä on todettava ensiksi, että koska EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklassa määrätään, että tämän sopimuksen määräysten puitteissa ja 33 ja 34 artiklan määräysten mukaisesti yhtäältä yhteisön ja toisaalta Libanonin tasavallan välillä ei saa rajoittaa pääoman liikkuvuutta eikä syrjiä kansallisuuden tai kansalaisten asuinpaikan tai pääoman investointipaikan perusteella, kyseisessä määräyksessä määrätään täsmällisestä tietystä tulosta koskevasta velvollisuudesta, johon yksityinen voi vedota kansallisessa tuomioistuimessa vaatiakseen tätä jättämään soveltamatta jäsenvaltion lainsäädännön sellaiset säännökset, aiheuttavat kyseisen rajoituksen tai syrjinnän, tai soveltamaan hänen osaltaan lainsäädäntöä, jonka soveltamatta jättäminen on kyseisen rajoituksen tai syrjinnän taustalla, eikä tätä varten vaadita täydentävien soveltamistoimenpiteiden toteuttamista (ks. analogisesti tuomio 27.9.2001, Kondova, C?235/99, EU:C:2001:489, 34 kohta ja tuomio 27.9.2001, Barkoci ja Malik, C?257/99, EU:C:2001:491, 34 kohta).

132 EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan 1 kohdassa määrätty suojalauseke toki rajoittaa kyseisen sopimuksen 31 artiklaan perustuvan velvollisuuden ulottuvuutta. Tällainen poikkeus ei kuitenkaan ole esteenä sille, että mainitussa 31 artiklassa annetaan yksityisille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota tuomioistuimissa (ks. analogisesti tuomio 18.12.2007, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 26 kohta).

133 Toteamus siitä, että EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklalla on välitön oikeusvaikutus, ei ole ristiriidassa kyseisen sopimuksen tarkoituksen ja päämäärän kanssa. On nimittäin korostettava, että kyseisellä sopimuksella perustetaan sen 1 artiklan 1 kohdan mukaan yhtäältä yhteisön ja sen jäsenvaltioiden ja toisaalta Libanonin tasavallan välinen assosiaatio. Kyseisen sopimuksen tarkoitus, jona on muun muassa – kuten sopimuksen 1 artiklan 2 kohdasta ilmenee – vahvistaa pääomanliikkeiden asteittaisen vapauttamisen edellytykset, tukee tulkintaa, jonka mukaan pääomanliikkeet, jotka eivät kuulu mainitun sopimuksen 33 artiklan 1 kohdassa määrätyn suojalausekkeen soveltamisalaan, vapautetaan kyseisen sopimuksen voimaantulosta alkaen.

134 Mahdollisuudesta vedota EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaan sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, on toki todettava, että kyseisen sopimuksen 33 artiklan 1 kohdan mukaan sopimuksen 31 artikla ei rajoita yhteisön ja Libanonin tasavallan välillä tämän sopimuksen voimaantulopäivänä voimassa olevien sellaisten rajoitusten soveltamista, jotka koskevat niiden välistä pääoman liikkuvuutta, johon liittyy suora sijoitus, mukaan luettuna kiinteistöihin, sijoittautuminen, rahoituspalveluiden tarjoaminen tai arvopapereiden pääsy pääomamarkkinoille.

135 EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan 1 kohdassa määrätyn suojalausekkeen soveltamisalaa rajoittaa kuitenkin sopimuksen 33 artiklan 2 kohta, jossa määrätään, ettei kyseinen lauseke vaikuta yhteisössä asuvien henkilöiden Libanonissa tekemien tai Libanonissa asuvien henkilöiden yhteisössä tekemien sijoitusten ja niistä mahdollisesti saadun voiton siirtoon ulkomaille.

136 Koska tilanne, josta on kyse pääasiassa, koskee sellaisten osinkojen verokohtelua, jotka perustuvat Portugalissa asuvan henkilön Libanoniin tekemiin suoriin sijoituksiin, kyseinen tilanne on EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tilanne. Näin ollen kyseisen sopimuksen 33 artiklan 1 kohta ei ole esteenä sille, että sopimuksen 31 artiklaan vedotaan tässä tapauksessa.

137 Edellä esitettyjen näkökohtien perusteella seitsemänteen kysymykseen on vastattava, että EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaa on tulkittava siten, että

– sillä on välitön oikeusvaikutus

– sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa ja joka koskee sellaisten osinkojen verokohtelua, jotka perustuvat Portugalissa asuvan henkilön Libanoniin tekemiin suoriin sijoituksiin, on EY–Libanon-sopimuksen 33 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tilanne; näin ollen kyseisen sopimuksen 33 artiklan 1 kohta ei ole esteenä sille, että sopimuksen 31 artiklaan vedotaan tässä tapauksessa.

– EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan soveltamisala (kahdeksas, yhdeksäs ja kymmenes kysymys)

138 Kahdeksannella, yhdeksännellä ja kymmenennellä kysymyksellään, joita on aiheellista tarkastella yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaa, luettuna yhdessä kyseisen sopimuksen 85 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta saamansa osingot

silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakava yhtiö asuu Libanonissa.

139 Kuten tämän tuomion 48 kohdassa on todettu, lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, vaikuttaa siten, että kotimaisen yhtiön saamien osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus estetään tai sitä lievennetään silloin, kun osingot jakava yhtiö on sijoittautunut Portugaliin, kun taas näin ei tapahdu silloin, kun mainitut osingot jakava yhtiö on sijoittautunut Libanoniin.

140 Tämä erilainen kohtelu sen mukaan, mihin pääomat on sijoitettu, on omiaan aiheuttamaan sen, että Portugalissa asuvat yhtiöt ovat vähemmän halukkaita sijoittamaan pääomiaan yhtiöihin, jotka ovat sijoittautuneet Libanoniin. Koska kyseisestä kolmannesta valtiosta peräisin olevia osinkoja kohdellaan verotuksessa epäedullisemmin kuin Portugalissa asuvien yhtiöiden jakamia osinkoja, Libanoniin sijoittautuneiden yhtiöiden osakkeet ovat vähemmän houkuttelevia Portugalissa asuvien sijoittajien kannalta kuin kyseisessä jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden osakkeet (ks. analogisesti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 64 kohta ja tuomio 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 80 kohta).

141 On palautettava mieleen, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen verosääntöön, jolla pyritään estämään jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verottaminen tai lieventämään sitä, osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kolmannesta valtiosta osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena (ks. vastaavasti tuomio 12.12.2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 62 kohta ja tuomio 10.2.2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen*, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 84 kohta).

142 Tällainen epäedullinen kohtelu on näin ollen EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan nojalla lähtökohtaisesti kielletty.

143 On myös tarkistettava, rajoittaako – mitä kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhdeksännellä kysymyksellään – kyseisen sopimuksen 85 artikla saman sopimuksen 31 artiklan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa.

144 Siltä osin kuin on ensinnäkin kyse EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan a alakohdasta, jonka mukaan kyseisellä sopimuksella ei välittömän verotuksen osalta laajenneta verotukseen liittyviä etuja, joita jompikumpi osapuoli on sitä sitovassa kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä myöntänyt, on riittävää todeta, että edellisissä kohdissa todettu rajoitusta koskeva kielto seuraa EY–Tunisia-sopimuksesta sellaisenaan eikä kansainvälisessä sopimuksessa tai järjestelyssä määrättyjen etujen laajentamisesta. Lisäksi on todettava, että – kuten julkisasiamies huomauttaa ratkaisuehdotuksensa 87 kohdassa – SECIL ei pyri saamaan etua, jonka Portugalin tasavalta myöntää jollakin muulla kansainvälisellä sopimuksella tai järjestelyllä.

145 Siltä osin kuin on seuraavaksi kyse EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan b alakohdasta, jonka mukaan kyseisellä sopimuksella ei estetä toista osapuolta hyväksymästä tai soveltamasta veropetoksen tai veronkierron estämiseen tarkoitettuja toimenpiteitä, on katsottava, että jotta kyseisen sopimuksen 31 artikla voisi säilyttää tehokkaan vaikutuksensa, sopimuksen 85 artiklan b alakohdasta on tulkittava siten, että kyseisen määräyksen soveltamisalaan kuuluvat toimenpiteet ovat toimenpiteitä, jotka on erityisesti tarkoitettu estämään veropetoksia tai veronkiertoa.

146 Kuten tämän tuomion 61 kohdassa on todettu, verolainsäädännöllä, josta on kyse pääasiassa, suljetaan yleisesti pois mahdollisuus saada verotuksellinen etu, joka perustuisi siihen,

että osinkojen taloudellinen kaksinkertainen verotus estettäisiin tai sitä lievennettäisiin silloin, kun esimerkiksi Libanoniin sijoittautuneet yhtiöt jakavat kyseiset osingot, ilman, että pyrkimyksenä olisi erityisesti estää toimintaa, jolla luodaan täysin keinotekoisia järjestelyjä, joilla ei ole taloudellista todellisuuspohjaa ja jotka on toteutettu ainoastaan sen veron kiertämiseksi, joka olisi normaalisti maksettava, tai verotuksellisen edun saamiseksi.

147 Koska – ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen suorittamasta tarkistuksesta muuta johdu – lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa, ei kuulu sellaisiin toimenpiteisiin, joiden tarkoituksena on estää veropetoksia tai veronkiertoa, tilanne, josta on kyse pääasiassa, ei ole EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan b alakohdassa tarkoitettu tilanne.

148 EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan c alakohdassa määrätään lopuksi, ettei kyseisellä sopimuksella rajoiteta kummankaan osapuolen oikeutta soveltaa asianmukaisia verolainsäädäntönsä määräyksiä verovelvollisiin, jotka eivät ole samanlaisessa asemassa erityisesti asuinpaikkansa vuoksi. Tältä osin on todettava yhtäältä, että – kuten tämän tuomion 120 kohdassa huomautetaan – lainsäädännössä, josta on kyse pääasiassa, ei tehdä erottelua sen perusteella, missä verovelvollisen eli osingot saavan yhtiön kotipaikka on.

149 Toisaalta on toki myönnettävä, että koska EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan c alakohdassa käytetään ilmaisua ”erityisesti”, kyseisen määräyksen soveltamisalaan voivat kuulua muihin tekijöihin – kuten esimerkiksi siihen paikkaan, johon verovelvollisen pääomat on sijoitettu – perustuvat erottelut. Kyseistä määräystä on kuitenkin luettava yhdessä EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan, jossa kielletään kaikenlainen syrjintä muun muassa pääoman investointipaikan perusteella, kanssa. Näin ollen on aiheellista erottaa toisistaan sellainen erilainen kohtelu, joka on sallittua EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan c alakohdan nojalla, sellaisesta syrjinnästä, joka ei kuulu mainitun 85 artiklan c alakohdan soveltamisalaan ja joka on kiellettyä kyseisen sopimuksen 31 artiklan nojalla.

150 Kuten tämän tuomion 55 kohdassa on todettu, suhteessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen verosääntöön, jolla pyritään estämään jaetun voiton taloudellinen kaksinkertainen verottaminen tai lieventämään sitä, osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kolmannelta valtiosta osinkoja, tilanne on rinnastettavissa osakkeenomistajana olevan yhtiön, joka saa kotimaisia osinkoja, tilanteeseen, koska molemmissa tapauksissa voitot voivat lähtökohtaisesti olla ketjuverotuksen kohteena.

151 Tilanne, josta on kyse pääasiassa, ei näin ollen ole myöskään EY–Libanon-sopimuksen 85 artiklan c alakohdassa tarkoitettu tilanne.

152 Yhdeksänteen kysymykseen on näin ollen vastattava, ettei EY–Libanon-sopimuksen 85 artikla rajoita saman sopimuksen 31 artiklan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa.

153 Kymmenennellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, voidaanko asianomaisiin osinkoihin sovellettava rajoittava kohtelu kuitenkin oikeuttaa tarpeella säilyttää verovalvonnan tehokkuus, erityisesti sen takia, ettei Portugalin tasavallan ja Libanonin tasavallan välillä ole sovittu hallinnollisen yhteistyön mekanismista, joka vastaisi sitä, joka jäsenvaltioiden välille on luotu direktiivillä 77/799, joka oli voimassa pääasian tosiseikkojen ajankohtana.

154 Tästä on todettava, että tämän tuomion 123–127 kohdassa olevia näkökohtia voidaan soveltaa EY–Libanon-sopimuksen tarkasteluun, koska kyseisellä sopimuksella on, kuten sen 1 artiklasta ilmenee, samanlaiset tavoitteet kuin EY–Tunisia-sopimuksella.

155 Koska EY–Libanon-sopimuksessa ei myöskään ole määrätty Libanonin tasavaltaa

koskevasta velvollisuudesta antaa tietoja Portugalin viranomaisille, tämän tuomion 69–71 kohdassa olevia näkökohtia voidaan soveltaa myös sen arvion osalta, joka on tehtävä tarkasteltaessa EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaan kohdistuvan rajoituksen oikeuttamista.

156 Näin ollen on katsottava, että EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklaa on tulkittava siten, että

- sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta osingot, jotka se saa samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta ei voi vähentää osinkoja, jotka se saa Libanonissa asuvalta yhtiöltä, merkitsee pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka on lähtökohtaisesti kielletty kyseisen sopimuksen 31 artiklassa
- mainitun sopimuksen 85 artikla ei rajoita mainitun 31 artiklan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa
- kieltäytyminen soveltaa CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä osingot saavan yhtiön veron perusteesta voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion veroviranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada Libanonin tasavallalta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy
- kieltäytymistä soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan Libanonissa, ei voida tarkistaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

SEUT 63–SEUT 65 artiklan, EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen tulkinnan seurauksista pääasian kannalta

157 Vastauksesta, joka on annettu 11. ja 12. kysymykseen, ilmenee, että kieltäytyminen soveltaa CIRC:n 46 §:n 1 ja 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä osingot saavan yhtiön veron perusteesta voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion veroviranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada kolmannelta valtiolta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy.

158 Näin ollen on todettava, että jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion viranomaiset voivat esimerkiksi Portugali–Tunisia-sopimuksen nojalla saada Tunisian tasavallalta, jossa osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy, tällaisilla yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä ei voida perustella rajoitusta, joka on SEUT 63 artiklan nojalla lähtökohtaisesti kielletty.

159 Portugalin tasavalta ei tässä tilanteessa voi vedota myöskään SEUT 64 artiklan 1 kohtaan, koska EY–Tunisia-sopimus, jonka 34 artiklan 1 kohdalla on välitön oikeusvaikutus, on esteenä myös sellaiselle lainsäädännölle, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta saamansa osingot silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakava yhtiö asuu Tunisiassa. Tällainen lainsäädäntö merkitsee nimittäin pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka muun muassa suorien sijoitusten

ja erityisesti niistä saatujen voittojen kotiuttamisen yhteydessä on lähtökohtaisesti kielletty EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa. Tällainen rajoitus ei ole oikeutettu, jos Portugalin veroviranomaiset voivat saada Tunisian tasavallalta, jossa osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy.

160 Sovellettavissa oikeussäännöissä tapahtunut muutos, joka seuraa tällaisen määräyksen sisällyttämisestä EY–Tunisia-sopimukseen, on nimittäin – siltä osin kuin on kyse sen vaikutuksesta mahdollisuuteen vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan – rinnastettava sellaisen uuden lainsäädännön antamiseen, joka perustuu voimassa olevasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun.

161 Vastauksesta, joka on annettu 1.–10. sekä 11. ja 12. kysymykseen, ilmenee myös, että SEUT 63 ja SEUT 65 artikla ja EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artikla ovat esteenä kieltäytymiselle soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaista saatujen osinkojen osittaista vähentämistä osingot saavan yhtiön veron perusteesta silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että kyseiset osingot jakavat yhtiöt ovat velvollisia maksamaan veroa Tunisiassa tai Libanonissa, jossa kyseiset yhtiöt asuvat, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

162 Näin ollen Portugalin tasavalta ei tämän tuomion 87–90 kohdassa ja, soveltuvin osin, 160 kohdassa esitetyistä syistä voi myöskään vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan voidakseen jatkaa sellaisen lainsäädännön soveltamista, johon edellä mainittu rajoitus perustuu.

163 Oikeuskäytännöstä käy tältä osin ilmi, että SEUT 63 artiklassa edellytetään, että kun jäsenvaltiossa on käytössä järjestelmä taloudellisen kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi maassa asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamien osinkojen osalta, sen on kohdeltava vastaavalla tavalla ulkomailla asuvien yhtiöiden maassa asuville yhtiöille jakamia osinkoja (ks. tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, C?436/08 ja C?437/08, EU:C:2011:61, 60 kohta ja tuomio 13.11.2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, 38 kohta).

164 Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että oikeus saada takaisin jäsenvaltion unionin oikeuden vastaisesti kantamat verot seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu unionin oikeussäännöillä, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on näitä oikeussääntöjä tulkinnut, ja täydentää näitä oikeuksia, ja että jäsenvaltiolla on siten pääsääntöisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot (ks. tuomio 15.9.2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

165 Ainoa poikkeus unionin oikeuden vastaisesti kannettujen verojen palauttamista koskevaan oikeuteen liittyy tilanteeseen, jossa verovelvollinen on välittömästi vyöryttänyt perusteettoman veron toisen henkilön maksettavaksi (ks. tuomio 6.9.2011, Lady & Kid ym., C?398/09, EU:C:2011:540, 18 kohta ja tuomio 15.9.2011, Accor, C?310/09, EU:C:2011:581, 72 ja 74 kohta).

166 Lisäksi unionin tuomioistuin on todennut, että kun jäsenvaltio on kantanut veroja unionin oikeuden vastaisesti, yksityisillä on oikeus palautukseen sekä perusteettomasti kannetusta verosta että tälle jäsenvaltiolle maksetuista tai sen pidättämistä rahamääristä, jotka ovat suorassa yhteydessä tähän veroon (ks. tuomio 15.10.2014, Nicula, C?331/13, EU:C:2014:2285, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

167 Tästä seuraa, että Portugalin viranomaiset ovat velvollisia palauttamaan korkoineen määrät, jotka ne ovat kantaneet SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan, EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artiklan vastaisesti.

168 Kyseiset määrät vastaavat sen määrän, jonka SECIL on maksanut, ja sen määrän, joka sen olisi pitänyt maksaa CIRC:n 46 §:n 1 momentin, 46 §:n 8 momentin tai 46 §:n 11 momentin nojalla, jos sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa, Ciments de Gabèsin ja Ciments de Siblinen jakamia osinkoja olisi pidetty Portugaliin sijoittautuneen yhtiön jakamina osinkoina, välistä erotusta.

169 Kansalliselle tuomioistuimelle on näin ollen vastattava, että siltä osin kuin on kyse seurauksista, joita SEUT 63–SEUT 65 artiklan ja EY–Tunisia-sopimuksen ja EY–Libanon-sopimuksen tulkinnalla on pääasian kannalta,

– silloin, kun sen jäsenvaltion viranomaiset, jossa osingot saava yhtiö asuu, voivat saada Tunisian tasavallan, jossa osingot jakava yhtiö asuu, viranomaisilta tietoja, joiden avulla ne voivat tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy, SEUT 63 ja SEUT 65 artikla ja EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta ovat esteenä kieltäytymiselle soveltaa CIRC:n 46 §:n 1 momentin tai 46 §:n 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähentämistä osingot saavan yhtiön veron perusteesta ilman, että Portugalin tasavalta voi tältä osin vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan

– SEUT 63 ja SEUT 65 artikla ja EY–Tunisia-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta ja EY–Libanon-sopimuksen 31 artikla ovat esteenä kieltäytymiselle soveltaa CIRC:n 46 §:n 11 momentin mukaista saatujen osinkojen osittaista vähentämistä osingot saavan yhtiön veron perusteesta silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakavat yhtiöt ovat velvollisia maksamaan veroa asuinvaltioissaan Tunisiassa tai Libanonissa, ei voida tarkistaa – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä – ilman, että Portugalin tasavalta voi tältä osin vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan

– unionin oikeuden vastaisesti kannetut rahamäärät on palautettava korkoineen verovelvolliselle.

Oikeudenkäyntikulut

170 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (viides jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että

– Portugaliin sijoittautunut yhtiö, joka saa osinkoja yhtiöiltä, jotka ovat sijoittautuneet Tunisiaan tai Libanoniin, voi vedota SEUT 63 artiklaan riitauttaakseen verokohtelun, jota kyseisessä jäsenvaltiossa sovelletaan mainittuihin osinkoihin ja joka perustuu lainsäädäntöön, jonka tarkoituksena ei ole, että sitä sovelletaan yksinomaan tilanteisiin, joissa osingot saava yhtiö käyttää ratkaisevaa vaikutusvaltaa osingot jakavaan yhtiöön

– sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi vähentää saamansa osingot veronsa perusteesta joko täysimääräisesti tai osittain silloin, kun kyseiset osingot jakaa samassa jäsenvaltiossa asuva yhtiö, mutta ei voi tehdä tällaista vähennystä silloin, kun osingot jakavat yhtiöt asuvat kolmannessa valtiossa, merkitsee jäsenvaltioiden ja kolmansien valtioiden väliseen pääomien vapaaseen

liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka lähtökohtaisesti kielletään SEUT 63 artiklassa

– kieltäytyminen soveltaa veron perusteesta tehtävää täysimääräistä tai osittaista vähennystä, joista säädetään yhteisöverokoodeksin (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 46 §:n 1 ja 8 momentissa, voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion veroviranomaisten kannalta osoittautuu mahdolliseksi saada kolmannelta valtiolta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy

– kieltäytymistä soveltaa yhteisöverokoodeksin kyseisen version 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa kotivaltiossa, ei voida tarkistaa, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä.

2) SEUT 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että

– koska veroetuja koskevan säännösten (Estatuto dos Benefícios Fiscais), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 41 §:n 5 momentin b kohdassa säädetyn sijoitukseen liittyvän sopimusperusteisten verotuksellisten etujen järjestelmän ja kyseisen lain 42 §:ssä säädetyn Afrikan maista, joiden virallinen kieli on portugali, tai Itä-Timorista peräisin olevia osinkoja koskevan järjestelmän käyttöönotolla ei muutettu oikeudellista sääntelyä, joka koskee Tunisiasta ja Libanonista peräisin olevia osinkoja, mainittujen järjestelmien käyttöönotto ei vaikuttanut siihen, että se, ettei kyseisiin kolmansiin valtioihin sijoittautuneiden yhtiöiden maksamiin osinkoihin sovelleta mahdollisuutta täysimääräiseen tai osittaiseen verovähennykseen, luokitellaan voimassa olevaksi rajoitukseksi

– jäsenvaltio luopuu SEUT 64 artiklan 1 kohdassa määrätystä mahdollisuudesta silloin, kun se kumoamatta tai muuttamatta voimassa olevaa lainsäädäntöä muodollisesti tekee assosiaatiosopimuksen kaltaisen kansainvälisen sopimuksen, jonka sellaisessa määräyksessä, jolla on välitön oikeusvaikutus, määrätään tietyn SEUT 64 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomien luokan vapauttamisesta; tällainen muutos sovellettavissa oikeussäännöissä on siltä osin kuin on kyse vaikutuksesta mahdollisuuteen vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan näin ollen rinnastettava sellaisen uuden lainsäädännön antamiseen, joka perustuu voimassa olevasta lainsäädännöstä poikkeavaan ajatteluun.

3) Brysselissä 17.7.1995 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön ja Euroopan hiili- ja teräsyhteisön puolesta 26.1.1998 tehdyllä neuvoston ja komission päätöksellä 98/238/EY, EHTY hyväksytyn Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro-Välimeri-sopimuksen 34 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että

– sillä on välitön oikeusvaikutus ja siihen voidaan vedota sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa Portugalissa asuva yhtiö saa Tunisiassa asuvalta yhtiöltä osinkoja sellaisen suoran sijoituksen perusteella, jonka se on tehnyt osingot jakavaan yhtiöön, sellaisen verokohtelun riitauttamiseksi, jota kyseisiin osinkoihin sovelletaan Portugalissa

– sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta osingot, jotka se saa samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta ei voi vähentää osinkoja, jotka se saa

Tunisiassa asuvalta yhtiöltä, merkitsee pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka suorien sijoitusten ja erityisesti niistä saatujen voittojen kotiuttamisen yhteydessä on lähtökohtaisesti kielletty kyseisen sopimuksen 34 artiklan 1 kohdassa

- mainitun sopimuksen 89 artikla ei rajoita saman sopimuksen 34 artiklan 1 kohdan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa
- kieltäytyminen soveltaa yhteisöverokoodeksin, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 46 §:n 1 ja 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä osingot saavan yhtiön veron perusteesta voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion viranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada Tunisian tasavallalta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy
- kieltäytymistä soveltaa yhteisöverokoodeksin kyseisen version 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan Tunisiassa, ei voida tarkistaa, minkä määrittäminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.

4) Luxemburgissa 17.6.2002 allekirjoitetun ja Euroopan yhteisön puolesta 14.2.2006 tehdyllä neuvoston päätöksellä 2006/356/EY hyväksytyn Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro-Välimeri-sopimuksen 31 artiklaa on tulkittava siten, että

- sillä on välitön oikeusvaikutus
- sellainen tilanne, josta on kyse pääasiassa ja joka koskee sellaisten osinkojen verokohtelua, jotka perustuvat Portugalissa asuvan henkilön Libanoniin tekemiin suoriin sijoituksiin, on mainitun sopimuksen 33 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu tilanne; näin ollen kyseisen sopimuksen 33 artiklan 1 kohta ei ole esteenä sille, että sopimuksen 31 artiklaan vedotaan tässä tapauksessa
- sellainen lainsäädäntö, josta on kyse pääasiassa ja jonka mukaan jäsenvaltiossa asuva yhtiö voi täysimääräisesti tai osittain vähentää veronsa perusteesta osingot, jotka se saa samassa jäsenvaltiossa asuvalta yhtiöltä, mutta ei voi vähentää osinkoja, jotka se saa Libanonissa asuvalta yhtiöltä, merkitsee pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvaa rajoitusta, joka on lähtökohtaisesti kielletty kyseisen sopimuksen 31 artiklassa
- mainitun sopimuksen 85 artikla ei rajoita mainitun 31 artiklan vaikutusta sellaisessa tilanteessa, josta on kyse pääasiassa

- kieltäytyminen soveltaa yhteisöverokoodeksin, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 46 §:n 1 ja 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähennystä osingot saavan yhtiön veron perusteesta voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, jos osingot saavan yhtiön asuinjäsenvaltion veroviranomaisten kannalta osoittautuu mahdottomaksi saada Libanonin tasavallalta, jossa kyseiset osingot jakava yhtiö asuu, tietoja, joiden avulla voidaan tarkistaa, että edellytys, joka koskee viimeksi mainitun yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy
 - kieltäytymistä soveltaa yhteisöverokoodeksin kyseisen version 46 §:n 11 momentin mukaista osittaista vähennystä ei voida oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, jotka liittyvät tarpeeseen varmistaa verovalvonnan tehokkuus, silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakava yhtiö on velvollinen maksamaan veroa asuinvaltiossaan Libanonissa, ei voida tarkistaa, minkä määrittäminen on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana.
- 5) Siltä osin kuin on kyse seurauksista, joita SEUT 63–SEUT 65 artiklan ja Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen ja Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen tulkinnalla on pääasian kannalta,
- silloin, kun sen jäsenvaltion viranomaiset, jossa osingot saava yhtiö asuu, voivat saada Tunisian tasavallan, jossa osingot jakava yhtiö asuu, viranomaisilta tietoja, joiden avulla ne voivat tarkistaa, että edellytys, joka koskee osingot jakavan yhtiön velvollisuutta maksaa veroa, täyttyy, SEUT 63 ja SEUT 65 artikla ja Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta ovat esteenä kieltäytymiselle soveltaa yhteisöverokoodeksin, sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 2009, 46 §:n 1 momentin tai 46 §:n 8 momentin mukaista saatujen osinkojen täysimääräistä tai osittaista vähentämistä osingot saavan yhtiön veron perusteesta ilman, että Portugalin tasavalta voi tältä osin vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan
 - SEUT 63 ja SEUT 65 artikla ja Euroopan yhteisöjen ja niiden jäsenvaltioiden sekä Tunisian tasavallan välisestä assosioinnista tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 34 artiklan 1 kohta ja Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Libanonin tasavallan välisestä assosiaatiosta tehdyn Euro–Välimeri-sopimuksen 31 artikla ovat esteenä kieltäytymiselle soveltaa yhteisöverokoodeksin kyseisen version 46 §:n 11 momentin mukaista saatujen osinkojen osittaista vähentämistä osingot saavan yhtiön veron perusteesta silloin, kun kyseistä säännöstä voidaan soveltaa tilanteissa, joissa sitä, että osingot jakavat yhtiöt ovat velvollisia maksamaan veroa asuinvaltiossaan Tunisiassa tai Libanonissa, ei voida tarkistaa – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä – ilman, että Portugalin tasavalta voi tältä osin vedota SEUT 64 artiklan 1 kohtaan
 - unionin oikeuden vastaisesti kannetut rahamäärät on palautettava korkoineen verovelvolliselle.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.