

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. lapkričio 24 d. (\*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – SESV 63–65 straipsniai – EB ir Tuniso asociacijos susitarimas – 31, 34 ir 89 straipsniai – EB ir Libano asociacijos susitarimas – 31, 33 ir 85 straipsniai – Juridinių asmenų pelno mokestis – Dividendai, gauti iš bendrovės, įsisteigusios bendrovės gavėjos valstybėje narėje – Dividendai, gauti iš bendrovės, įsisteigusios trečiojoje valstybėje, kuri yra asociacijos susitarimo šalis – Skirtingas vertinimas – Apribojimas – Pateisinimas – Mokesčių kontrolės veiksmingumas – Galimybė remtis SESV 64 straipsniu, kai taikomi EB ir Tuniso bei EB ir Libano asociacijos susitarimai“

Byloje C-464/14

dėl *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) 2014 m. birželio 25 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. spalio 8 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

**Fazenda Pública**

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. L. da Cruz Vilaça, teisėjai F. Biltgen, A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas M. M. Wathelet,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. lapkričio 18 d. posėdžiui,

išnagriniųs pastabas, pateiktas:

- *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA*, atstovaujamos advokados R. Reigada Pereira ir R. Camacho Palma,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, M. Rebelo ir M. J. Martins da Silva,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Nasopoulou,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, N. Otte Widgren, E. Karlsson ir L. Swedenborg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos G. Braga da Cruz ir W. Roels,

susipažinęs su 2016 m. sausio 27 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su SESV 63 ir 64 straipsni?, 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio j?ros regiono šali? asociacijos susitarimo, steigian?io Europos Bendrij? bei j? valstybi? nari? ir Tuniso Respublikos asociacij?, Europos [b]endrijos bei Europos angli? ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB (OL L 97, 1998, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 28 t., p. 187, toliau – EB ir Tuniso susitarimas), 31, 34 ir 89 straipsni?, taip pat 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio j?ros regiono šali? asociacijos susitarimo, steigian?io Europos bendrijos bei jos valstybi? nari? ir Libano Respublikos asociacij?, Europos Bendrijos bei Europos angli? ir plieno bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB (OL L 143, 2006, p. 1, toliau – EB ir Libano susitarimas), 31, 33 ir 85 straipsni? išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA* (toliau – SECIL) ir *Fazenda Pública* (Valstyb?s išdas, Portugalija) gin?? d?l mokestinio poži?rio, kuris 2009 mokestiniais metais buvo taikomas dviej? bendrovi?, turin?i? buveines atitinkamai Tunise ir Libane, paskirstytiems dividendams bendrovei SECIL.

## Teisinis pagrindas

### *EB ir Tuniso susitarimas*

3 EB ir Tuniso susitarimo III antraštin?je dalyje esantis 31 straipsnis „?sisteigimo teis? ir paslaugos“ suformuluotas taip:

„1. Šalys susitaria išpl?sti susitarimo taikymo srit?, kad ji apimt? vienos Šalies bendrovi? teis? ?sisteigti kitos Šalies teritorijoje ir vienos Šalies bendrovi? paslaug? teikimo kitos Šalies paslaug? gav?jams liberalizavim?.

2. Asociacijos taryba pateiks reikalingas rekomendacijas šio straipsnio 1 dalyje nurodytam tikslui ?gyvendinti.

Pateikdama šias rekomendacijas, Asociacijos taryba atsižvelgs ? patirt?, ?gyt? tarpusavyje taikant didžiausio palankumo režim? ir atitinkamus šali? ?sipareigojimus pagal Bendr?j? susitarim? d?l prekybos paslaugomis, prid?t? prie Pasaulio prekybos organizacijos (PPO) steigimo sutarties, toliau vadinam? GATS, vis? pirma numatytus jo V straipsnyje.

3. Šio tikslo ?gyvendinim? Asociacijos taryba pirm? kart? vertins ne v?liau kaip pra?jus penkeriems metams nuo šio susitarimo ?sigaliojimo.“

4 Šio susitarimo IV antraštin?s dalies „Mok?jimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ I skyriuje „Einamieji mok?jimai ir kapitalo jud?jimas“ esan?iame 34 straipsnyje numatyta:

1. „Atsižvelgdam[i] ? mok?jim? balanso kapitalo s?skaitoje sandorius, Bendrija ir Tunisas ?sipareigoja nuo šio susitarimo ?sigaliojimo dienos užtikrinti laisv? kapitalo jud?jim?, susijus? su tiesiogin?mis investicijomis Tunise ? bendroves, ?steigtas pagal galiojan?ius teis?s aktus, taip pat ši? investicij? gr?žos ir viso iš j? gaunamo pelno išmok?jim? ir repatrijavim?.

2. Šalys konsultuojasi tarpusavyje siekdamas palengvinti kapitalo judėjimą tarp Bendrijos ir Tuniso ir visiškai jį liberalizuoti, jeigu yra tenkinamos būtinos sąlygos.“

5 To paties susitarimo 89 straipsnyje, kuris yra VIII antraštinėje dalyje „Institucijos, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“, nustatyta:

„Nė viena šio susitarimo nuostata:

- neišplečiamos mokesčių lengvatos, kurias Šalis yra suteikusi pagal bet kokį tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie šiai Šaliai yra privalomi,
- netrukdo Šaliai priimti ar taikyti priemones, skirtas sukėlimo ar mokesčių vengimo prevencijai,
- nekliudo Šalies teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra vienoda gyvenamosios vietos požiūriu.“

#### *EB ir Libano susitarimas*

6 EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje, kuris yra IV antraštinės dalies „Mokėjimai, kapitalas, konkurencija ir kiti ekonominiai klausimai“ 1 skyriuje „Einamieji mokėjimai ir kapitalo judėjimas“, nustatyta:

„Pagal šio Susitarimo nuostatas ir taikant 33 ir 34 straipsnių nuostatas Bendrija ir Libanas tarpusavyje netaiko jokių apribojimų kapitalo judėjimui ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos ir nediskriminuoja dėl vietos, kurioje šis kapitalas investuojamas.“

7 Šio susitarimo 33 straipsnis, esantis tame pačiame susitarimo skyriuje, suformuluotas taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis ir kitais Bendrijos ir Libano tarptautiniais susitarimais, 31 ir 32 straipsnių nuostatos neturi jokios apribojimų, kurie šio Susitarimo įsigaliojimo dieną galioja Šalių tarpusavyje [tarp Šalių] kapitalo, susijusio su tiesioginomis investicijomis, skaitant ir nekilnojamųjų turtų, tarpusavio judėjimui, sistėigimui, finansinių paslaugų teikimui ir vertybinių popierių traukimui ir kapitalo rinkas.

2. Tačiau tai neturi jokios Bendrijos rezidentų investicijų Libane arba Libano rezidentų investicijų Bendrijoje ir iš jų gauto pelno pervedimui užsienė.“

8 To paties susitarimo 85 straipsnyje, kuris yra VIII antraštinėje dalyje „Institucijos, bendrosios ir baigiamosios nuostatos“, nustatyta:

„Tiesioginių mokesčių srityje nėra viena šio Susitarimo nuostata:

- a) neišplečia mokesčių lengvatų, kurias kuri nors iš Šalių yra suteikusi pagal bet kokį tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie yra jai privalomi;
- b) netrukdo kuriai nors iš Šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukėlimo ar tyrimo vengimo mokėti mokesčius prevencijai;
- c) neprieštarauja kurios nors iš Šalių teisei taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, ypač dėl jų gyvenamosios vietos.“

## Portugalijos teis?

9 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokes?io kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), patvirtinto 1988 m. lapkri?io 30 d. Dekretu-?statymu Nr. 442-B/88 (1988 m. lapkri?io 30 d. *Diário da República* I, I-A serija, Nr. 277) (toliau – CIRC), 46 straipsnyje „Paskirstomo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimas“ nustatyta:

„1. Nustatant komercini? bendrovi? arba komercin?s formos bendrovi? pagal civilin? teis?, kooperatyv? ir valstyb?s ?moni?, kuri? buvein? arba vadovyb? yra Portugalijos teritorijoje, apmokestinam?j? peln?, atskaitomos ? mokes?io baz? ?trauktos paskirstyt? peln? atitinkan?ios pajamos, jei tenkinamos šios s?lygos:

a) peln? paskirstan?ios bendrov?s buvein? arba vadovyb? yra toje pa?ioje teritorijoje, o ta bendrov? apmokestinama ir neatleidžiama nuo pelno mokes?io arba apmokestinama 7 straipsnyje nurodytu mokes?iu;

b) asmeniui, kuriam taikoma lengvata, netaikomas 6 straipsnyje nustatytas finansinio skaidrumo režimas;

c) asmuo, kuriam taikoma lengvata, tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 10 % arba ne mažesn?s kaip 20 000 000 EUR ?sigijimo vert?s peln? skirstan?ios bendrov?s ?statinio kapitalo dal? ir nepertraukiamai j? vald? ištikus metus iki pelno gavimo datos arba, jei jis t? kapitalo dal? vald? trumpiau, nuo to momento, kai jo dalis išlaikyta reikiam? laik? iki reikalaujamos trukm?s laikotarpio.

<...>

5. 1 dalies nuostatos taip pat taikomos, kai Portugalijos teritorijoje reziduojan?iam subjektui pagal toje dalyje išd?stytus reikalavimus priklauso kitoje Europos S?jungos valstyb?je nar?je reziduojan?io subjekto akcijos, jeigu jie abu atitinka 1990 m. liepos 23 d. [Tarybos] Direktyvos 90/435/EEB [d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 147)], 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus.

<...>

8. 1 dalyje nurodytos atskaitos dydis yra tik 50 % nuo ? apmokestinam?j? peln? ?traukt? pajam?, atitinkan?i?:

a) paskirstyt? peln?, kai netenkinamas bent vienas tos dalies b ir c punktuose nustatytas reikalavimas, ir kaip dividendai iš bendrov?s partner?s gautas pajamas, jei bet kuriuo atveju tenkinamas 1 dalies a punkte nustatytas reikalavimas;

b) kitoje Europos S?jungos valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s paskirstyt? peln?, kai ta bendrov? atitinka [Direktyvos 90/435] 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus, ta?iau netenkinamas n? venas iš 1 dalies c punkte nurodyt? reikalavim?.

9. Jeigu 1 dalyje nustatytas reikalavimas d?l valdomo kapitalo minimalaus dydžio nebetenkinamas prieš sueinant joje nurodytam vien? met? terminui, atskaita koreguojama atsižvelgiant ? ankstesn? dal? arba panaikinama, atsižvelgiant ? galim? mokes?io kredit? už tarptautin? dvigub? apmokestinim?, kaip nustatyta 85 straipsnyje.

<...>

11. 1 dalyje nurodyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gautos iš realiai neapmokestinto pelno, išskyrus atvejus, kai gavėjas yra ?statin? kapital? valdanti bendrov?.

12. Kaip nurodyta 5 dalyje ir 8 dalies b punkte, apmokestinamasis asmuo turi ?rodyti, kad bendrov?, kurios kapitalas valdomas, ir, kaip nurodyta 6 dalyje, bendrov? gav?ja atitinka [Direktyvos 90/435] 2 straipsnyje nustatytus reikalavimus, ir pateikti Europos S?jungos valstyb?s nar?s, kurioje reziduoja, kompetenting? mokes?i? tarnyb? patvirtint? deklaracij?.

10 D?l investicijoms taikom? mokes?i? lengvat?, kurios numatytos Portugalijos valstyb?s ir suinteresuotosios bendrov?s sudarytoje sutartyje, 2009 m. galiojusios redakcijos *Estatuto dos Benef?cios Fiscais* (Mokestinin? lengvat? statusas, toliau – EBF) 41 straipsnio 5 dalies b punkte nustatyta:

„5. Ankstesn?je dalyje nurodytiems investicini? projekt? vykdytojams gali b?ti suteiktos tokios mokes?i? lengvatos:

<...>

b) dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimas pagal CIRC 46 straipsnyje išd?stytus reikalavimus sutarties laikotarpiu, jeigu investuojama steigiant ar ?sigyjant užsienio bendroves.“

11 EBF 42 straipsnyje nustatyta:

„1. CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatyta atskaita taikoma pelnui, kur? bendrov?ms rezident?ms paskirsto Afrikos šalyse, kuriose oficialioji kalba yra portugal?, ir Ryt? Timore reziduojan?ios dukterin?s bendrov?s, jei tenkinami šie reikalavimai:

a) peln? gaunanti bendrov? apmokestinama [pelno mokes?iu] ir nuo jo neatleidžiama, o dukterin? bendrov? apmokestinama pajam? mokes?iu, panašiu ? [pelno mokest?] ir nuo jo neatleidžiama;

b) peln? gaunanti bendrov? ne trumpiau kaip dvejus metus tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 25 % dukterin?s bendrov?s turto;

c) paskirstomas pelnas gaunamas iš dukterin?s bendrov?s pelno, kuris buvo apmokestintas ne mažesniu kaip 10 % mokes?iu ir gautas ne iš pasyvi?j? pajam?, b?tent honorar?, perleidus ?mon?s turt? gauto pelno ir kit? pajam? iš ?mon?s turto vert?s padid?jimo, pajam? iš nekilnojamojo turto, esan?io už šalies, kurioje reziduoja bendrov?, rib?, pajam? iš draudimo veiklos, iš esm?s susijusios su turto, esan?io už šalies, kurioje reziduoja bendrov?, rib?, draudimu arba asmen?, kurie nereziduoja toje teritorijoje, draudimo veiklos ir ne iš pajam? iš bankin?s veiklos, kuri iš esm?s vykdyta ne tos teritorijos rinkoje.

2. Kad b?t? taikoma ankstesn? dalis, [juridini? asmen? pelno mokes?io] mok?tojas, kuriam priklauso akcijos, turi tur?ti ?rodym?, kad tenkinami reikalavimai, nuo kuri? priklauso atskaita.“

*Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos sudaryta dvigubo apmokestinimo pelno mokes?iu išvengimo sutartis*

12 1999 m. vasario 24 d. Lisabonoje pasirašytos Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos sudarytos dvigubo apmokestinimo pelno mokes?iu išvengimo sutarties (toliau Portugalijos ir Tuniso sutartis) 10 straipsnyje nustatyta:

„1. Susitarian?iojoje valstyb?je reziduojan?ios bendrov?s dividendai, išmok?ti kitos

susitarian?iosios valstyb?s rezidentui, gali b?ti apmokestinti pastarojoje valstyb?je.

2. Vis d?lto šie dividendai taip pat gali b?ti apmokestinti susitarian?iojoje valstyb?je, kurios rezident? yra dividendus mokanti bendrov?, pagal šios valstyb?s teis?s aktus, ta?iau jeigu dividendus gaunantis asmuo yra faktinis j? gav?jas, taip apskai?iuotas mokestis negali viršyti 15 % bendros dividend? sumos. Kompetentingos susitarian?i?j? valstybi? valdžios institucijos pagal bendr? sutarim? nustato ši? rib? taikymo tvark?. Ši dalis neturi ?takos bendrov?s pelno, iš kurio mokami dividendai, apmokestinimui.“

13 Šios sutarties 22 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai susitarian?iosios valstyb?s rezidentas gauna peln?, kuris, remiantis šia sutartimi, gali b?ti apmokestintas kitoje susitarian?iojoje valstyb?je, pirmoji valstyb? iš šio rezidento pelno mokes?io atskaito sum?, lygi? kitoje valstyb?je mokamam pelno mokes?iui. Ta?iau atskaityta suma neturi viršyti tos prieš atliekant atskait? apskai?iuoto pelno mokes?io dalies, kuri taikytina pelnui, galimam b?ti apmokestintam kitoje valstyb?je.“

14 Sutarties 25 straipsnyje kalbama apie keitim?si informacija ir nustatyta, be kita ko, kad susitarian?i?j? valstybi? nari? kompetentingos valdžios institucijos kei?iasi informacija, kuri b?tina taikant šios sutarties arba susitarian?i?j? valstybi? nacionalin?s teis?s akt? d?l šioje sutartyje aptariam? mokes?i?, tarp kuri? yra pelno mokestis (toliau – IRC), nuostatas.

### **Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai**

15 SECIL yra akcin? bendrov?, kurios pagrindin? veikla – cemento gamyba ir kurios buvein? Portugalijoje, o šioje valstyb?je nar?je jai taikomas bendrovi? grupi? apmokestinimo režimas.

16 2000 m. sausio m?n. SECIL ?sigijo dal? *Soci t  des Ciments de Gab s SA* (toliau – *Ciments de Gab s*), kurios buvein? yra Tunise, ?statinio kapitalo. 2009 m. SECIL priklaus? 52 923 šios bendrov?s akcij?, o tai sudar? 98,72 % jos ?statinio kapitalo.

17 2000 m. geguž?s m?n. SECIL ?sigijo dal? bendrov?s *Ciments de Sibling SAL*, kurios buvein? Libane, ?statinio kapitalo. 2009 m. SECIL priklaus? 51,05 % šios bendrov?s ?statinio kapitalo, 28,64 % šio kapitalo buvo valdomi tiesiogiai, o 22,41 % – netiesiogiai.

18 2009 m. SECIL iš *Ciments de Gab s* gavo 6 288 683,39 euro dividend? ir 2 022 478,12 euro – iš *Ciments de Sibling*. SECIL deklaravo šias sumas IRC tikslais už 2009 mokestinius metus. Gauti dividendai buvo apmokestinti Portugalijoje, kur jiems nebuvo pritaikyta jokio dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo ar sušvelninimo mechanizmo.

19 2012 m. geguž?s 29 d. SECIL padav? administracin? skund? *Diretor de Finan as de Set bal* (Setubalio mokes?i? administratoriui) d?l atvirkštinio apmokestinimo IRC už 2009 mokestinius metus ir pažym?jo, kad mokestis, kuriuo apmokestinti *Ciments de Gab s* ir *Ciments de Sibling* išmok?ti dividendai, yra neteis?tas, nes pagal Portugalijos teis?s aktus netaikomos dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo taisykl?s ir taip pažeidžiami EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai, taip pat ESV sutartis.

20 Šis administracinis skundas buvo atmetas 2012 m. spalio 10 d. sprendimu.

21 *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas, Portugalija) SECIL pareiškė ieškini dėl šio sprendimo atmesti jos skundą ir iš esmės nurodė, kad atsisakymas *Ciments de Gabés* ir *Ciments de Sibline* išmokėtiems dividendams taikyti 2009 mokestiniais metais galiojusį dvigubo ekonominio apmokestinimo panaikinimo režimą pažeidžia EB ir Tuniso susitarimą, EB ir Libano susitarimą bei SESV 49 ir 63 straipsnius.

22 Tokiomis aplinkybėmis *Tribunal Tributário de Lisboa* (Lisabonos mokesčių bylų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 31 straipsnis yra aiški, tikslai ir besilyginai, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl įsisteigimo teisės?

2. Jei šis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatyta įsisteigimo teisė sukelia ieškovo nurodomas pasekmes, t. y. kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės jos gautiems dividendams reikia taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visišką atskaitos mechanizmą, antraip būtų pažeista minėta nuostata?

3. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 34 straipsnis yra aiški, tikslai ir besilyginai, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo ir dėl tos priežasties – ieškovo investicijoms?

4. Jeigu šis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar toje nuostatoje numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi ieškovo nurodytas pasekmes, kad iš Tunise esančios dukterinės bendrovės ieškovo gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visišką atskaitos mechanizmą?

5. Ar [EB ir Tuniso susitarimo] 89 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą? ? pirma pateiktus klausimus?

6. Ar [*Ciments de Gabés*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojamasis požimis yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvoje 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje [(OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 1)] nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika pagrindas?

7. Ar [EB ir Libano susitarimo] 31 straipsnis, atsižvelgiant į to paties susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, yra aiški, tikslai ir besilyginai, todėl tiesiogiai taikoma norma, kuri turi būti taikoma šioje byloje dėl laisvo kapitalo judėjimo?

8. Jeigu šis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar tose nuostatose numatytas laisvas kapitalo judėjimas turi ieškovo nurodytas pasekmes, t. y. kad iš Libano esančios dukterinės bendrovės ieškovo gautiems dividendams privaloma taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visišką atskaitos mechanizmą?

9. Ar [EB ir Libano susitarimo] 85 straipsnio nuostata lemia teigiamą atsakymą? ? pirma pateiktus klausimus?

10. Ar [*Ciments de Sibline*] paskirstytiems dividendams taikomas ribojamasis požimis yra pagrįstas atsižvelgiant į tai, kad [Direktyvoje 77/799/EEB] nenustatytas bendradarbiavimo su Libano Respublika pagrindas?

11. Ar šioje byloje taikytina EB 56 straipsnio (dabar SESV 63 straipsnis) nuostata ir, jei taip, ar

iš joje tvirtinto laisvo kapitalo judėjimo kyla pareiga 2009 m. ieškovei paskirstytiems [*Ciments de Gabés*] ir [*Ciments de Sibline*] dividendams taikyti CIRC 46 straipsnio 1 dalyje numatytą visiškos atskaitos mechanizmą arba alternatyviai – tos pačios nuostatos 8 dalyje nustatytą dalinį atskaitos mechanizmą?

12. Tuo atveju, jei būtų pripažinta, kad šioje byloje taikomas laisvas kapitalo judėjimas, kyla klausimas, ar faktiniai aplinkybių susiklostymo metu galiojusi Portugalijos teisės aktuose nustatytą dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo ar sušvelninimo mechanizmą netaikymas aptariamiems dividendams gali būti grindžiamas tuo, kad [Direktyvoje 77/799/EEB] nenustatytas bendradarbiavimo su Tuniso Respublika ir Libano Respublika pagrindas?

13. Ar dėl EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) tvirtintos apsaugos sąlygos draudžiama taikyti laisvą kapitalo judėjimą su iš to kylančiomis pasekmėmis, kurias nurodo ieškovas?

14. Ar EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar SESV 64 straipsnis) tvirtinta apsaugos sąlyga neturėtų būti netaikoma dėl to, kad EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte nustatytas mokesčių lengvatų sutartinio pobūdžio investicijoms režimas, o EBF 42 straipsnyje nustatytas režimas, taikomas dividendams, kurių kilmės valstybės yra Afrikos šalys, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timorasas?

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Pirminės pastabos*

23 Pateiktuose klausimuose prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar ESV Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų sąlygos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama Portugalijoje taikyti mokestinę vertinimą trečiuosiose valstybėse, t. y. atitinkamai Tuniso Respublikoje ir Libano Respublikoje, susiteigusiai kompanijai dividendams, išmokėtiems šioje valstybėje narėje susiteigusiai bendrovei.

24 Šiuo atveju dėl kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytas aiškus ir besąlyginis draudimas, nereikalaujantis jokios gyvendinimo priemonės ir asmenims suteikiantis teisių, kuriomis jie gali remtis teismuose (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Sanz de Lera ir kt.* C-163/94, C-165/94 ir C-250/94, EU:C:1995:451, 41 ir 47 punktai ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 21 punktą). Taigi šia nuostata galima remtis, atsižvelgiant į SESV 64 ir 65 straipsnius, nacionaliniame teisme ir ji gali lemti jai prieštaraujanti nacionaliniams teisės normoms netaikymą, neatsižvelgiant į aptariamo kapitalo judėjimo rūšį (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 27 punktą ir 2009 m. birželio 4 d. Nutartis *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 66 punktą ir jame nustatyta teismų praktika).

25 Taigi pirmiausia reikia išaiškinti SESV 63 ir 65 straipsnius ir nustatyti, ar tokiai situacijai, kuri nagrinėjama pagrindiniame byloje, taikomas laisvas kapitalo judėjimas ir ar aptariamus dividendus gavusi bendrovė gali remtis SESV 63 straipsniu, kad užginėtų mokescinę vertinimą, taikomą iš Tuniso ir Libano susiteigusiai bendrovei jos gautiems dividendams. Jei atsakymas būtų teigiamas, tada reiktų patikrinti, ar šiai bendrovei gavėjai išmokėtiems dividendams taikomas vertinimas yra ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnį paskui įvertinti, jei reikia, ar toks ribojimas gali būti pagrįstas.

26 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti vienuoliktąjį ir dvyliktąjį prašymą priimti prejudicinį



sprendim? pateikusio teismo prejudicinius klausimus.

27 Jeigu SESV 63 ir 65 straipsniai tur?ti b?ti aiškinami kaip draudžiantys mokestin? vertinim?, kuris Portugalijoje taikomas Tuniso ir Libano kilm?s dividendams, tada reik?t? patikrinti, ar ši valstyb? nar? gali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalyje numatyta išimtimi, ir išnagrin?ti trylikt?j? ir keturiolikt?j? klausimus d?l SESV 64 straipsnio aiškinimo. Šiuo atveju konkre?iai reikia patikrinti, ar Portugalijos Respublikos sudaryti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai gal?jo tur?ti ?takos šiai valstybei narei suteiktiems ?galiojimams pagal SESV 64 straipsnio 1 dal?.

28 Tre?ia, jei išaiškinus SESV 64 straipsn? reik?t? konstatuoti, kad Portugalijos Respublikos sudaryti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimai gal?jo tur?ti ?takos šiai valstybei suteiktiems ?galiojimams pagal SESV 64 straipsnio 1 dal?, reik?t? išnagrin?ti pirm?j?–dešimt?j? klausimus d?l EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarim? nuostat? išaiškinimo, kad b?t? galima nustatyti, ar jomis galima remtis pagrindin?je byloje.

29 Ketvirta, reikia atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teismui kilusius klausimus ir nurodyti SESV 63–65 straipsni? ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarim? nuostat? išaiškinimo pasekmes pagrindinei bylai.

#### *D?l SESV 63 ir 65 straipsni? aiškinimo*

30 Vienuoliktajame ir dvyliktajame klausimuose, kuriuos reikia aiškinti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar tokiai situacijai, kuri aptariama pagrindin?je byloje, taikomas SESV 63 straipsnis, ir, jeigu taip, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami kaip draudžiantys taikyti tokius nacionalin?s teis?s aktus, kurie nagrin?jami pagrindin?je byloje ir pagal kuriuos bendrov? aptariamos valstyb?s nar?s rezident? gali iš mokes?io baz?s atskaityti dividendus, jai išmok?tus toje pa?ioje valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s, ta?iau negali atskaityti dividend?, kuriuos išmok?jo tre?iojoje valstyb?je ?sisteigusi bendrov?.

#### *D?l SESV 63 straipsnio taikymo*

31 Kaip nustatyta Teisingumo Teismo praktikoje, dividendams taikomam mokestiniam vertinimui gali b?ti taikomas su ?sisteigimo laisve susij?s SESV 49 straipsnis ir su laisvu kapitalo jud?jimu susij?s SESV 63 straipsnis. D?l klausimo, ar nacionalin?s teis?s aktams taikoma viena, ar kita jud?jimo laisv?, reikia atsižvelgti ? aptariam? teis?s akt? tiksl? (šiuo klausimu žr. 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 89 ir 90 punktus bei juose nurodyt? teism? praktik? ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190, EU:C:2014:249, 25 punkt?).

32 Nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti reali? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, patenka ? SESV 49 straipsnio d?l ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? (2012 m. lapkri?io 13 d. *Sprendimo Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 91 punktą ir jame nurodyta teism? praktika).

33 Vis d?lto nacionalin?s nuostatos, taikomos kapitalo dalims, kurios valdomos turint vienintel? tiksl?, t. y. investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 92 punktą).

34 Teisingumo Teismas nusprend?, kad tuo atveju, kai kalbama apie tre?iosios valstyb?s kilm?s dividendams taikom? mokestin? vertinim?, pakanka išnagrin?ti nacionalin?s teis?s akt? tiksl?, kad b?t? galima nustatyti, ar toki? dividend? mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties

nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190, EU:C:2014:249, 29 punktų ir jame nurodytą teismų praktiką).

35 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas pažymėjo, kad nacionalinės teisės aktai dėl dividendų mokesčio vertinimo, kurie netaikomi išimtinai tais atvejais, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus išmokančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į SESV 63 straipsnį. Todėl valstybėje narėje steigta bendrovė gali, neatsižvelgiant į jos turimą trečiojoje valstybėje įsisteigusios dividendus išmokančios bendrovės kapitalo dalį, remtis šia nuostata, ginydama tokios teisės aktų teisėtumą (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 30 punktų ir jame nurodytą teismų praktiką).

36 Šiuo atveju CIRC 46 straipsnyje nustatyta, kad bendrovės, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, gali iš mokesčio bazės atskaityti dividendus, kuriuos moka šioje teritorijoje buveinė arba vadovybė turinčios bendrovės ir kurie, be kita ko, apmokestinami pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiami.

37 Remiantis CIRC 46 straipsnio 1 dalimi, ši atskaita yra visiška, kai gaunančiąjai bendrovei netaikomas šio kodekso 6 straipsnyje nustatytas mokesčio skaidrumo mechanizmas ir kai ji tiesiogiai valdo ne mažiau kaip 10 % arba ne mažesnę kaip 20 000 000 EUR sigijimo vertės pelną skirstančios bendrovės statinio kapitalo dalį, o ši dalį ji turi būti nepertraukiamai valdžiusi visus metus iki pelno paskirstymo datos arba, jei ji ta kapitalo dalį valdė trumpiau, nuo to momento, kai ta pati dalis išlaikyta reikiamą laiką iki reikalaujamos trukmės laikotarpio.

38 Jeigu netenkinamos CIRC 46 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos, susijusios su mokesčiniu skaidrumu ir su turima dividendus mokančios bendrovės statinio kapitalo dalimi, dividendus gaunanti bendrovė turi teisę, kaip nustatyta CIRC 46 straipsnio 8 dalyje, 50 % dydžio pajamų, trauktų apmokestinamąjį pelną, atskaitę.

39 Tokie teisės aktai, kuriuose nenumatyta jokios turimos dividendus mokančios bendrovės kapitalo dalies ribos, kiek tai susiję su daline atskaita, ir kuriuose nustatyta 10 % dydžio turimo dividendus mokančios bendrovės statinio kapitalo arba 20 000 000 EUR statinio kapitalo sigijimo vertės riba, kad būtų galima taikyti visišką atskaitę, taikomi tiek dividendams, kuriuos gauna bendrovė rezidentė už turimą kapitalo dalį, suteikiančiai jai teisę daryti realią įtaką tuos dividendus mokančios bendrovės sprendimams ir leidžiančiai lemti jos veiklą, tiek dividendams, gaunamiems už kapitalo dalį, nesuteikiančiai tokios įtakos.

40 Konkrečiai dėl sąlygų, kurias reikia tenkinti norint taikyti visišką atskaitę, Teisingumo Teismas nusprendė, kad 10 % riba iš tikrųjų leidžia mokesčių lengvatos netaikyti investicijoms, atliktoms su vieninteliu tikslu investuoti pinigus be ketinimo daryti įtaką įmonės valdymui ir kontrolei, tačiau dėl tos ribos atskaita netampa taikytina tik tai kapitalo daliai, kuri leidžia daryti realią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 34 ir 35 punktai). Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks kapitalo dalies dydis nebūtinai reiškia, kad tos kapitalo dalies turėtojas daro realią įtaką bendrovės, kurios akcininkas jis yra, sprendimams (šiuo klausimu žr. 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 22 punktų ir 2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 35 punktų).

41 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neskirti taikyti išimtinai tik tais atvejais, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus išmokančiai bendrovei, reikia pripažinti, kad pagrindinėje byloje aptariamam atvejui taikomas SESV 63 straipsnis dėl laisvo kapitalo judėjimo.

42 Taip pat reikia pažymėti, kad dėl to, jog ESV Sutartimi įsisteigimo laisvė neišplečiama tiek, kad būtų taikoma trešiosioms valstyboms, svarbu vengti, kad dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su santykiais su šiomis valstybomis, tų subjektai, kurie nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, galėtų turėti iš šios laisvės naudos (2014 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Kronos International*, C-47/12, EU:C:2014:2200, 53 punktas ir jame nurodyta teismų praktika bei 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 31 punktas).

43 Šio pavojaus nėra tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinėje byloje, nes nagrinjamuose teisės aktuose kalbama ne apie bendrovės Portugalijos rezidentės atėjimo į trešiosios valstybės rinką arba trešiosios valstybės bendrovės atėjimo į valstybės narės rinką sąlygas, o tik apie dividendų už jį gavėjo investicijas į tuos dividendus mokančių bendrovę mokesčių vertinimą.

44 Todėl pagrindinėje byloje aptariamam atveju Portugalijoje įsisteigusi bendrovė, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių, gali remtis SESV 63 straipsniu ir ginčyti šiems dividendams šioje valstybėje narėje taikomą mokesčių vertinimą, grindžiamą teisės aktais, kurių nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrovė gavėja daro lemiamą įtaką dividendus mokančiai bendrovei.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimo

45 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 50 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

46 Dėl klausimo, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo ribojimas, reikia pažymėti, kad, kaip minėta šio sprendimo 36–38 punktuose, jeigu bendrovė, kurios buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje, gauna dividendus iš toje pačioje teritorijoje buveinė arba vadovybė turinčios bendrovės ir jeigu dividendus mokanti bendrovė, be kita ko, apmokestinama pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiama, dividendus gaunanti bendrovė gali juos atskaityti nuo mokesčio bazės. Tokia atskaita yra visa arba dalinė, atsižvelgiant į tai, ar tenkinamos CIRC 46 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose nustatytos sąlygos, ar ne. Be to, CIRC 46 straipsnio 11 dalyje nustatyta, kad to paties 46 straipsnio 1 dalyje nustatyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gaunamos iš pelno, kuris realiai nebuvo apmokestintas.

47 Atvirkščiai, bendrovės, kurių buveinė arba vadovybė yra Portugalijos teritorijoje ir kurios gauna dividendus iš bendrovių, turinčių buveinę arba vadovybę trešiosiose valstybėse, kaip antai Tuniso Respublikoje arba Libano Respublikoje, yra apmokestinamos, kiek tai susiję su gautais dividendais, IRC pagal įstatymuose nustatytas normas.

48 Bendrovės rezidentės gauti dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, jeigu dividendus mokanti bendrovė įsisteigusi Portugalijoje, o jeigu ši bendrovė įsisteigusi trečiojoje valstybėje, kaip antai Tuniso Respublikoje arba Libano Respublikoje, tokio išvengimo ar sušvelninimo nėra.

49 Šiuo atveju yra aišku, kad Portugalijos ir Tuniso sutartis neužkerta kelio tokiame nepalankiam vertinimui. Iš tiesų pagal šią sutartį siekiama tik sušvelninti dvigubo apmokestinimo poveikį dividendus gaunančiai bendrovei rezidentei ir nustatant mokesčių už dividendus, mokamų juos paskirstančios bendrovės rezidavimo valstybėje. Sutartyje nenumatyta dividendų dvigubo

ekonominio apmokestinimo, kur? bendrov? gav?ja patiria d?l dividendus mokan?ios bendrov?s pelno, iš kurio mokami tie dividendai, apmokestinimo, prevencijos sistema. Atvirkš?iai, nebuvo sudaryta jokia Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

50 Šis vertinimo skirtumas gali atgrasyti Portugalijoje reziduojan?ias bendroves investuoti savo kapital? ? tre?iosiose valstyb?se ?sisteigusias bendroves, kaip antai Tuniso Respublikoje ir Libano Respublikoje. Iš ties?, kadangi pajamoms iš tre?i?j? valstybi? kilm?s kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei Portugalijoje ?steigt? bendrovi? išmok?tiems dividendams, tre?iosiose valstyb?se ?steigt? bendrovi? akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip t? bendrovi?, kurios turi buvein? šioje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 64 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 80 punkt?).

51 Pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, pagal kuriuos valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? gali visiškai arba iš dalies atskaityti dividendus iš savo mokes?io baz?s, kai tuos dividendus moka tos pa?ios valstyb?s nar?s bendrov? rezident?, ta?iau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokan?ios bendrov?s reziduoja tre?iojoje valstyb?je, yra kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? valstybi? ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsn?.

D?l pateisinimo egzistavimo

52 SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad SESV 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybi? nari? teis?s taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l j? skirtingos pad?ties rezidavimo vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

53 Ši nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo jud?jimo principo, turi b?ti aiškinama siaurai. Tod?l ji negali b?ti aiškinama taip, kad kiekvienas mokes?i? teis?s aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokes?i? mok?tojų d?l j? rezidavimo vietos arba d?l valstyb?s, kurioje jie investuoja savo kapital?, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi. Iš ties? pa?i? SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyt? išimt? riboja SESV 65 straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad 65 straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s teis?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užsl?pto apribojimo“ (2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 55 ir 56 punktai ir juose nurodyta teism? praktika).

54 Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkt? leidžiam? skirting? vertinim? nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Ta?iau remiantis Teisingumo Teismo praktika teigtina, jog tam, kad tokios nacionalin?s mokes?i? teis?s normos, kaip nagrin?jamosios pagrindin?je byloje, gal?t? b?ti laikomos suderinamomis su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo, reikia, kad skirtingas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai skirtingomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2012 m. geguž?s 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C?338/11–C?347/11, EU:C:2012:286, 23 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

55 Remiantis nusistov?jusia teism? praktika, darytina išvada, kad pagal toki? mokes?i? nuostat?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, skirt? ekonominiam dvigubam paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar sušvelninti, dividendus iš tre?iosios valstyb?s gaunan?ios bendrov?s akcinink?s pad?tis yra panaši ? nacionalin?s kilm?s dividendus gaunan?ios bendrov?s akcinink?s

padėt?, nes abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali b?ti apmokestintas kelis kartus (šiuo klausimu žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 84 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

56 Taigi apribojimo pateisinimas gali b?ti siejamas tik su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad apribojimas b?t? tinkamas užtikrinti, kad b?t? pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C?388/14, EU:C:2015:829, 29 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

57 Šiuo klausimu Portugalijos ir Švedijos vyriausyb?s teigia, kad tok? ribojim? galima pateisinti poreikiu užtikrinti mokesin?s kontrol?s veiksmingum? ir užkirsti keli? mokesiniam suk?iavimui. Iš ties? Portugalijos mokesi? institucij? turimos galimyb?s gauti reikiam? informacij?, kad b?t? galima ?sitikinti, kad tenkinami nustatyti reikalavimai norint pasinaudoti aptariama mokesi? lengvata, yra ribotos, nes n?ra, viena vertus, Portugalijos Respublikos ir, kita vertus, Tuniso Respublikos arba Libano Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, prilygstan?io faktini? aplinkybi? pagrindin?je byloje susiklostymo momentu galiojusioje Direktyvoje 77/799 nustatytam valstybi? nari? bendradarbiavimo pagrindui. Portugalijos ir Tuniso sutartyje esanti s?lyga d?l pasikeitimo informacija yra neprivaloma ir Portugalijos Respublika n?ra sudariusi jokios tokios r?šies sutarties su Libano Respublika.

58 Remiantis teism? praktika galima teigti, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, galintys pateisinti naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis jud?jimo laisv?mis apribojim?, gali b?ti tiek kova su suk?iavimu mokesi? srityje (žr., be kita ko, 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *ELISA*, C?451/05, EU:C:2007:594, 81 punkt?), tiek b?tinyb? užtikrinti mokesi? kontrol?s veiksmingum? (žr., be kita ko, 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 55 punkt? ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 36 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

59 Pirma, d?l argument?, kad reikia užkirsti keli? suk?iavimui mokesi? srityje, b?tina pažym?ti, kad remiantis teism? praktika teigtina, nacionalin? priemon?, ribojanti laisv? kapitalo jud?jim?, gali b?ti pateisinama tokiu privalomu bendrojo intereso tikslu, kai ji konkre?iai taikoma akivaizdžiai apsimestiniams ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, turint vienintel? tiksl? išvengti mokesio, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno už nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikl?, arba gauti mokesi? lengvat? (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C?182/08, EU:C:2009:559, 89 punkt? ir 2013 m. spalio 3 d. Sprendimo *Itelcar*, EU:C:2013:629, 34 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

60 Tokiomis aplinkyb?mis vien tai, kad dividendus mokanti bendrov? yra tre?iojoje valstyb?je, negali pagr?sti bendros suk?iavimo mokesi? srityje prezumpcijos ir pateisinti priemon?s, daran?ios poveik? naudojimuisi Sutartyje nustatyta pagrindine laisve (pagal analogij? žr. 2012 m. liepos 19 d. Sprendimo *A*, C?48/11, EU:C:2012:485, 32 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

61 Šiuo atveju pagrindin?je byloje nagrin?jamuose mokesi? srities teis?s aktuose apskritai nenumatyta galimyb?s išvengti ar sušvelninti dividend? dvigub? ekonomin? apmokestinim?, kai šiuos dividendus moka tre?iosios valstyb?se ?steigtos bendrov?s, konkre?iai nesiekiant užkirsti kelio veiksmams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintel? tiksl? išvengti mokesio, kur? paprastai reikia sumok?ti, arba gauti mokesi? lengvat?.

62 Tokiomis aplinkyb?mis laisvo kapitalo jud?jimo ribojimas negali b?ti pateisintas motyvais, kad reikia užkirsti keli? suk?iavimui mokesi? srityje ir mokesi? vengimui.

63 Antra, kiek tai susij? su poreikiu užtikrinti mokesi? kontrol?s veiksmingum?, reikia pažym?ti, kad jud?jimas tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? valstybi? vyksta esant kitokiam teisiniam

kontekstui, besiskirian?iam nuo galiojan?io S?jungoje, ir kad Direktyvoje 77/799 su pakeitimais, padarytais 2006 m. lapkri?io 20 Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, 2006, p. 129), galiojusioje klostantis aplinkyb?ms pagrindin?je byloje, ir 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvoje 2011/16/ES d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinan?ioje Direktyv? 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1) nustatytas valstybi? nari? kompetenting? valdžios institucij? bendradarbiavimo pagrindas netaikomas j? ir tre?iosios valstyb?s kompetenting? valdžios institucij? bendradarbiavimui, jei ši tre?ioji valstyb? neprisi?m? jokio abipus?s pagalbos ?sipareigojimo (2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 65 ir 66 punktai).

64 Remiantis Teisingumo Teismo praktika, darytina išvada, kad d?l tos priežasties, kai pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus palankesnio mokestinio režimo suteikimas priklauso nuo to, ar ?vykdytos s?lygos, kuri? laikym?si galima patikrinti tik gavus informacijos iš tre?iosios valstyb?s nar?s kompetenting? institucij?, iš esm?s yra teis?ta, jog ši valstyb? nar? atsisako suteikti toki? lengvat?, jeigu, be kita ko, d?l to, kad ši tre?ioji valstyb? neturi sutartin?s pareigos teikti informacijos, paaišk?ja, kad iš tos valstyb?s ne?manoma gauti šios informacijos (2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte*, C?181/12, EU:C:2013:662, 63 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

65 Šiuo atveju, remiantis CIRC 46 straipsnio 1 dalies a punktu, darytina išvada, kad kai tiek dividendus mokanti, tiek juos gaunanti bendrov? reziduoja Portugalijoje, visa dividend? atskaita iš mokes?io pagrindo suteikiama, jeigu dividendus mokanti bendrov? apmokestinama pelno arba CIRC 7 straipsnyje numatyto mokes?iu. Remiantis CIRC 46 straipsnio 8 dalimi, s?lyga d?l dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo turi b?ti tenkinama ir tam, kad b?t? galima leisti taikyti dalin? atskait?, jeigu dividendus gaunanti bendrov? netenkina s?lyg?, kurios jai nustatytos CIRC 46 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose.

66 Taigi galima teigti, kad galimyb? pasinaudoti visa arba daline atskaita, numatyta atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, priklauso nuo s?lygos d?l dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo mokes?iu, o mokes?i? institucijos turi gal?ti patikrinti, ar ši s?lyga tenkinama.

67 Šiuo klausimu Portugalijos ir Tuniso sutarties 25 straipsnyje „Pasikeitimas informacija“, be kita ko, pasakyta, kad susitarian?i?j? valstybi? kompetentingos institucijos kei?iasi reikiama informacija ir taiko šios sutarties arba toje sutartyje nurodytas susitarian?i?j? valstybi? nacionalin?s mokes?i? teis?s nuostatas, tarp kuri? yra IRC.

68 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išnagrinti, ar Portugalijos ir Tuniso sutartyje nustatyti ?sipareigojimai gali leisti Portugalijos mokes?i? institucijoms iš Tuniso Respublikos gauti informacijos, kuria remdamosi jos gal?t? patikrinti, ar tenkinama s?lyga d?l dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo. Jei taip, ribojimas d?l atsisakymo leisti taikyti vis? ar dalin? atskait?, numatyt? atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, negali b?ti pateisinamas poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?.

69 Kadangi, kaip nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, nebuvo sudaryta jokia Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos abipus?s pagalbos sutartis, atsisakymas leisti taikyti vis? ar dalin? atskait?, numatyt? atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse, gali b?ti pateisinamas poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, jei paaišk?ja, kad ne?manoma iš Libano respublikos gauti informacijos, leidžian?ios patikrinti, ar tenkinama s?lyga d?l dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo.

70 Vis d?lto taip pat reikia pažym?ti, kad, remiantis CIRC 46 straipsnio 11 dalimi, šio kodekso 46 straipsnio 1 dalyje nurodyta atskaita mažinama 50 %, jeigu pajamos gautos iš realiai neapmokestinto pelno, išskyrus atvejus, kai gav?jas yra ?statin? kapital? valdanti bendrov?.

71 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kuris vienintelis turi kompetencij? aiškinti nacionalin? teis?, privalo nustatyti, ar ši nuostata gali b?ti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus mokanti bendrov? buvo apmokestinta rezidavimo valstyb?je. Jei taip, privalomu bendrojo intereso pagrindu, grindžiamu poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, negalima remtis siekiant pateisinti ribojim?, atsirandant? d?l atsisakymo Tuniso ir Libano kilm?s dividend? atveju taikyti vis? ar dalin? atskait?, numatyt? atitinkamai CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalyse.

72 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? vienuolikt?j? ir dvylikt?j? klausimus reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniai turi b?ti aiškinami taip:

- Portugalijoje ?sisteigusi bendrov?, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane ?sisteigusi? bendrovi?, gali remtis SESV 63 straipsniu ir gin?yti šiems dividendams šioje valstyb?je nar?je taikom? mokestin? vertinim?, grindžiam? teis?s aktais, kuri? nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrov? gav?ja daro lemiam? ?tak? dividendus mokan?iai bendrovei,
- pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, pagal kuriuos valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokes?io baz?s, kai tuos dividendus moka tos pa?ios valstyb?s nar?s bendrov? rezident?, ta?iau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrov? reziduoja tre?iojoje valstyb?je, yra kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? ir tre?i?j? valstybi? ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsn?;
- atsisakymas leisti taikyti vis? arba dalin? gaut? dividend? atskait? iš mokes?io baz?s pagal CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalis gali b?ti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, jeigu paaišk?ja, kad valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dividendus gaunanti bendrov?, mokes?i? institucijos iš tre?iosios valstyb?s, kurios rezident? yra dividendus mokanti bendrov?, negali gauti informacijos, leidžian?ios patikrinti, ar tenkinama pastarosios bendrov?s apmokestinimo mokes?iu s?lyga,
- atsisakymas leisti taikyti dalin? atskait? pagal CIRC 46 straipsnio 11 dal? negali b?ti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, jeigu ši nuostata gali b?ti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti ar dividendus gaunanti bendrov? apmokestinta mokes?iu valstyb?je, kurios rezident? ji yra; tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

#### *D?l SESV 64 straipsnio aiškinimo*

73 Tryliktajame ir keturioliktajame klausimuose, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 64 straipsnio 1 dalis turi b?ti aiškinama taip, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, kiek jais ribojamas pagal SESV 63 straipsn? iš principo draudžiamas kapitalo jud?jimas, leidžiama taikyti kaip 1993 m. gruodžio 31 d. galiojus? apribojim?, kaip jis suprantamas pagal SESV 64 straipsnio 1 dal?.

74 Pagal SESV 64 straipsnio 1 dal? SESV 63 straipsnio nuostatos nekliudo taikyti tre?iosioms valstyb?ms 1993 m. gruodžio 31 d. pagal nacionalin? ar S?jungos teis? galiojan?i? apribojim?, nustatyt? d?l kapitalo jud?jimo ? tre?i?sias šalis ar iš j?, susijusio su tiesiogin?mis investicijomis, apiman?iomis ir investicijas ? nekilnojam?j? turt?, su ?sisteigimu, finansini? paslaug? teikimu ar vertybini? popieri? ?sileidimu ? kapitalo rinkas.

75 Nors „tiesiogini? investicij?“ s?voka n?ra apibr?žta Sutartyje, nepaisant to, ji nustatyta 1988

m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB d?l Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis panaikintas Amsterdamo sutartimi) ?gyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t. p. 10) I priede pateiktoje kapitalo jud?jimo nomenklat?roje. Iš „tiesiogini? investicij?“ išvardijimo šios nomenklat?ros pirmajame skyriuje ir iš su ja susijusi? paaiškinim? matyti, kad ši s?voka apima fizini? arba juridini? asmen? daromas vis? r?ši? investicijas, skirtas užmegzti ar palaikyti ilgalaikiams tiesioginiams ryšiams tarp asmens, suteikian?io kapital?, ir ?mon?s, kurios ekonominei veiklai suteikiamas kapitalas (2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 33 ir 34 punktai ir juose nurodyta teism? praktika).

76 D?l nauj? ar egzistuojan?i? ?moni?, kurios ?steigtos kaip acin?s bendrov?s, acij? tur?jimo pažym?tina, kad, kaip patvirtinta ankstesniame šio sprendimo punkte išd?stytuose paaiškinimuose, tikslas užmegzti ir palaikyti tvarius ekonominius ryšius reiškia, kad fizinio asmens turimos acijos pagal nacionalin?s teis?s aktus d?l acini? bendrovi? arba kitaip suteikia jam galimyb? realiai dalyvauti bendrov? valdant ar j? kontroliuojant (2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 35 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

77 Pagal teism? praktik? kapitalo jud?jimo, susijusio su ?sisteigimu arba tiesiogin?mis investicijomis, apribojimais, kaip jie suprantami pagal SESV 64 straipsnio 1 dal?, apima ne tik tas nacionalines priemones, kurios, taikomos kapitalo jud?jimui ? tre?i?sius valstybes ar iš j?, riboja investicijas ir ?sisteigim?, bet ir tas, kurios riboja iš to kylan?i? dividend? mok?jimus (2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 103 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

78 Iš to išplaukia, kad kapitalo jud?jimo apribojimas, kaip antai mažiau palankus užsienio kilm?s dividend? mokestinis vertinimas, patenka ? SESV 64 straipsnio 1 dalies taikymo srit? tiek, kiek jis susij?s su acijomis, ?sigytomis siekiant užmegzti ar palaikyti ilgalaikius ir tiesioginius ekonominius ryšius tarp acininko ir atitinkamos bendrov?s bei suteikian?iomis galimyb? realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant bendrov? (2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 185 punktas ir 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 37 punktas).

79 Šiuo atveju pagrindin? byla, viena vertus, susijusi su *Ciments de Gabès* mokam? dividend? už acijas, kurios sudaro 98,72 % juos mokan?ios bendrov?s ?statinio kapitalo, mokestiniu vertinimu. Tokia acij? dalis suteikia acininkui galimyb? realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokan?i? bendrov?, tod?l gali b?ti laikoma tiesiogin?mis investicijomis.

80 Kita vertus, pagrindin? byla susijusi su *Ciments de Sibline*, kurios 28,64 % ?statinio kapitalo tiesiogiai priklauso dividendus gaunan?iai bendrovei, mokam? dividend? mokestiniu vertinimu. Tokia acij? dalis taip pat gal?t?, jei tai patvirtint? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, suteikti acininkui galimyb? realiai dalyvauti valdant ar kontroliuojant dividendus mokan?i? bendrov?, tod?l gal?t? b?ti laikoma tiesiogin?mis investicijomis.

81 Remiantis teism? praktika darytina išvada, kad „1993 m. gruodžio 31 d. galiojusio apribojimo“ s?voka reiškia, kad su nagrin?jamu apribojimu susijusios teis?s nuostatos nuo šios datos nenutr?kstamai yra atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s sistemos dalis. Iš tikr?j?, jeigu b?t? kitaip, valstyb? nar? gal?t? bet kuriuo momentu iš naujo ?vesti kapitalo jud?jimo ? tre?i?sius valstybes ar iš j? apribojimus, kurie nacionalin?je teis?s sistemoje galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., bet nebuvo palikti (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 48 punktas).

82 Taip pat remiantis teism? praktika, darytina išvada, kad nors iš esm?s S?jungos akte nustatyt? dat? galiojan?i? teis?s akt? turin? turi nustatyti nacionalinis teismas, Teisingumo Teismas turi pateikti S?jungos s?vokos, kuria vadovaujamosi S?jungos leidžian?i? nukrypti tvark?



taikant konkrečią datą „galiojantiems“ nacionalinės teisės aktams, aiškinimo gaires (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?774/191, EU:C:2006:774, 191 punkt? ir 2014 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C?190/12, EU:C:2014:249, 47 punkt?).

83 Tokiomis aplinkybomis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konkrečiai keturioliktajame klausime klausia, koki? pasekmi? kyla po 1993 m. gruodžio 31 d. ?vedus EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatyt? sutartin?ms investicijoms taikom? mokestini? lengvat? sistem? ir EBF 42 straipsnyje numatyt? Afrikos šali?, kuriose oficiali kalba yra portugal?, ir Ryt? Timoro kilm?s dividendams taikom? sistem?.

84 Kadangi pri?mus šias dvi sistemas nebuvo pakeistas teisinis pagrindas d?l Tuniso ir Libano kilm?s dividend? mokestinio vertinimo, j? pri?mimas nepadar? ?takos sprendimo šiose tre?iosiose valstyb?se ?sisteigusi? bendrovi? mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalin?s mokes?io atskaitos kvalifikavimui kaip esamo ribojimo (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 51 punktas).

85 Vis d?lto reikia išnagrin?ti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarim? sudarymo poveik? pagal SESV 64 straipsnio 1 dal? Portugalijai sutektai galimybei.

86 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta valstyb?s nar?s galimyb? santykiams su tre?iosiomis valstyb?mis taikyti ? šios nuostatos materialin? taikymo srit? patenkan?ius kapitalo jud?jimo apribojimus, net jeigu jie prieštarauja SESV 63 straipsnio 1 dalyje nustatytam laisvo kapitalo jud?jimo principui, su s?lyga, kad jie jau galiojo 1993 m. gruodžio 31 d. (2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 187 punktas ir 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 39 punktas).

87 Valstyb? nar? atsisako tokios galimybės, jeigu panaikina nuostatas, kuriose šis ribojimas buvo nustatytas. Tod?l SESV 64 straipsnio 1 dalis netaikoma iš esm?s 1993 m. gruodžio 31 d. galiojusi? teis?s akt? nuostatoms tapamoms nuostatoms, kuriomis iš naujo ?vesta laisvo kapitalo jud?jimo kli?tis, kurios nebebuvo panaikinus ankstesnius teis?s aktus (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C?101/05, EU:C:2007:804, 49 punkt?).

88 Valstyb? nar? atsisako tokios galimybės ir tuo atveju, kai priima nuostatas, keičiančias pagrind?, kuriuo buvo grindžiami ankstesni teis?s aktai. Šiuo klausimu remiantis teism? praktika galima daryti išvad?, kad vertinat valstyb?s nar?s turim? galimyb? remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, aspektai d?l akto, kuriame nustatyti ribojimai, formos yra antraeiliai, palyginti su šio ribojimo turinio aspektais. Iš ties? negalima teigti, kad po 1993 m. gruodžio 31 d. priimtai nacionalinei priemonei vien d?l šios priežasties automatiškai netaikoma SESV 64 straipsnio 1 dalyje ?tvirtinta leidžianti nukrypti tvarka. Ši tvarka taikoma nuostatoms, kurios iš esm?s yra identiškios ankstesniems teis?s aktams arba kuriais tik apribojama ar pašalinama kli?tis pasinaudoti ankstesniuose teis?s aktuose nustatytoms Bendrijos teis?mis ir laisv?mis, ta?iau ji netaikoma nuostatoms, kurios grindžiamos kitokiu pagrindu nei ankstesn? teis? ir kuriomis sukuriamos naujos proced?ros (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 192 punkt? ir 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo *Holböck*, C?157/05, EU:C:2007:297, 41 punkt?).

89 Tokiomis aplinkybomis reikia manyti, kad valstyb? nar? atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės ir tuo atveju, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautin? sutart?, kaip antai asociacijos susitarim?, kur tiesiogiai veikian?ioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje numatytas vienos kapitalo r?šies liberalizavimas. Tod?l toks teisinio pagrindo pakeitimas d?l savo poveikio galimybei remtis SESV

64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujas teisės aktas, grindžiamas kitu pagrindu, nei esami teisės aktai, pirmiau.

90 Vis dėlto tarptautiniuose sutartyje numatytas kapitalo judėjimo liberalizavimas būtų neveiksmingas, jei tais atvejais, kai sutartis prieštarauja valstybės narės teisės aktams, pastaroji galėtų toliau taikyti šiuos teisės aktus pagal SESV 64 straipsnio 1 dalį.

91 Taigi reiškia išaiškinti EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimus, kad būtų nustatyta, ar tiesiogiai veikiančiose šių susitarimų nuostatose numatytas tiesioginis investicijų, susijusių su pagrindiniuose bylose nagrinėjama situacija, liberalizavimas.

92 Atsižvelgiant išdėstytus argumentus, tryliktoji ir keturioliktą klausimus reikia atsakyti, kad SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip:

– jeigu pirmas EBF 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytas sutartinis investicijoms taikomas mokesčių lengvatos sistema ir EBF 42 straipsnyje numatytas Afrikos šalių, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro kilmės dividendams taikoma sistema nebuvo pakeistas teisinis pagrindas dėl Tuniso ir Libano kilmės dividendams taikomo vertinimo, ta sistema pirmas nepadarė tokos sprendimo šiose trešiose valstybėse sistingai bendrovė mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalinės mokesčių atskaitos kvalifikavimui kaip esamo ribojimo,

– valstybės narė atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautinę sutartį, kaip antai asociacijos susitarimą, kur tiesiogiai veikiančioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje esantis vienos kapitalo rėšies liberalizavimas; toks teisinio pagrindo pakeitimas dėl savo poveikio galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujam teisės aktui, grindžiamam kitu pagrindu nei esami teisės aktai, pirmiau.

#### *Dėl EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų aiškinimo*

93 Pirmuoju–dešimtuoju klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išaiškinti, ar EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad jos draudžia taikyti nacionalinės teisės aktus, kaip antai taikomus pagrindiniuose bylose, pagal kuriuos bendrovė Portugalijos rezidentė gali iš mokesčių pagrindo atskaityti iš bendrovės šios valstybės narės rezidentės gautus dividendus, tačiau negali atskaityti bendrovės, kuri reziduoja Tunise arba Libane, mokamų dividendų.

94 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką tarptautinė sutartis turi būti aiškinama atsižvelgiant ne tik į jos tekstą, bet ir į tikslus. 1969 m. gegužės 23 d. Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės (Jungtinis tautų sutarčių rinkinys, 1155 t., p. 331) 31 straipsnyje nustatyta, kad sutartis aiškinama laikantis geros valios principo, atsižvelgiant į joje vartojamą sąvoką prastai reikšmės sutarties kontekste ir į sutarties objektą bei jos tikslą (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *Brita*, C-386/08, EU:C:2010:91, 42 ir 43 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

95 Dėl susitarimo nuostatų tiesioginio veikimo šio susitarimo šalies teisės sistemose Teisingumo Teismas nusprendė, kad jeigu šis klausimas nebuvo aptartas šiame susitarime, Teisingumo Teismas jį turi išspręsti kaip bet kokį kitą su susitarimų taikymo aiškinimu Bendrijoje susijusį klausimą (2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Gattoussi*, C-97/05, EU:C:2006:780, 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Tai taikytina tiek EB ir Tuniso, tiek EB ir Libano susitarimui.

96 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką su trešiosiomis valstybėmis sudaryto Sąjungos susitarimo nuostata veikia tiesiogiai, jei atsižvelgiant į jos tekstą, šio susitarimo tikslas ir pobūdis

joje nustatytas aiškus ir tikslus ?pareigojimas, kurio vykdymas arba veikimas nepriklauso nuo kito v?lesnio akto pri?mimo (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Gloszczuk*, C?63/99, EU:C:2001:488, 30 punkt?; 2003 m. geguž?s 8 d. Sprendimo *Wählergruppe Gemeinsam*, C?171/01, EU:C:2003:260, 54 punkt?; 2005 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Simutenkov*, C?265/03, EU:C:2005:213, 21 punkt? ir 2006 m. gruodžio 14 d., *Gattoussi*, C?97/05, EU:C:2006:780, 25 punkt?).

## EB ir Tuniso susitarimas

– D?l reikšming? nuostat? (pirmasis ir tre?iasis klausimai)

97 Pirmuoju ir tre?iuoju klausimais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar EB ir Tuniso susitarimo 31 ir 34 straipsniai veikia tiesiogiai, ir, jeigu taip, ar pagrindin?je byloje aptariamai situacijai taikomos šios nuostatos.

98 Jeigu, kaip min?ta šio sprendimo 91 punkte, EB ir Tuniso susitarimo išaiškinimas leist? nustatyti, ar tiesiogiai veikian?iose šio susitarimo nuostatose numatytas pagrindin?je byloje aptariamam atveju nurodyt? tiesiogini? investicij? liberalizavimas, ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pirm?j? klausim? d?l šio susitarimo 31 straipsnio, kuriame kalbama apie ?sisteigimo laisv? ir paslaugas, nereik?t? atsakyti.

99 D?l EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio reikia konstatuoti, kad šio straipsnio 1 dalyje aiškiai, tiksliai ir bes?lygiškai ?tvirtinta Bendrijos ir Tuniso Respublikos pareiga užtikrinti, kiek tai susij? su mok?jim? balanso kapitalo s?skaitoje sandoriais nuo šio susitarimo ?sigaliojimo dienos, laisv? kapitalo jud?jim?, susijus? su tiesiogin?mis investicijomis Tunise ? bendroves, ?steigtas pagal galiojan?ius teis?s aktus, taip pat ši? investicij? gr?žos ir viso iš j? gaunamo pelno išmok?jim? ir repatrijavim?.

100 Šioje nuostatoje ?tvirtintas ?pareigojimas pasiekti konkret? rezultat?, kuriuo teis?s subjektas gali remtis nacionaliniame teisme, prašydamas netaikyti laisvam kapitalo jud?jimui kli??i? kelian?i? nuostat? arba jam taikyti teis?s aktus, kurie netaikomi d?l šio laisvo kapitalo jud?jimo ribojimo, nesant reikalo priimti papildom? taikymo priemoni? šiuo tikslu (pagal analogij? žr. 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Kondova*, C?235/99, EU:C:2001:489, 34 punkt? ir 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Barkoci ir Malik*, C?257/99, EU:C:2001:491, 34 punkt?).

101 Konstatavimas, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintas laisvo kapitalo jud?jimo principas, kiek tai susij? su tiesiogin?mis investicijomis Tunise, gali tiesiogiai veikti asmen? pad?t?, nepaneigiamas šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalyje.

102 Iš ties? šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalis, kurioje nustatyta, kad šalys konsultuojasi tarpusavyje, siekdamos palengvinti kapitalo jud?jim? tarp Bendrijos ir Tuniso Respublikos ir visiškai j? liberalizuoti, jeigu yra tenkinamos b?tinos s?lygos, turi b?ti aiškinama taip, kad ji atitinka v?lesn? kapitalo jud?jimo, nenumatyto šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje, liberalizavim?.

103 Be to, tokiam EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies tiesioginio veikimo konstatavimui neprieštarauja šio susitarimo dalykas ir tikslas. Iš tikr?j? reikia pažym?ti, kad pagal šio susitarimo 1 straipsnio 1 dal? ?steigiama Bendrijos ir jos valstybi? nari? ir Tuniso Respublikos asociacija. EB ir Tuniso susitarimo tikslas, kuriuo, kaip nurodyta šio susitarimo 1 straipsnio 2 dalyje, be kita ko, siekiama sudaryti s?lygas laipsniškai liberalizuoti kapital?, patvirtina aiškinim?, kad, pirma, šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje nurodytam kapitalo jud?jimui taikomas liberalizavimas nuo šio susitarimo ?sigaliojimo datos ir, antra, kad kiti kapitalo jud?jimo atvejai palaipsniui bus liberalizuoti, kaip nurodyta šio susitarimo 34 straipsnio 2 dalyje.

104 Tokiomis aplinkybomis reikia konstatuoti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir asmuo gali ja remtis teisme.

105 Todėl reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinjamam atvejui taikoma EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis.

106 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis susijusi, kaip joje nustatyta, su mokėjimo balanso kapitalo sąskaitoje sandoriais ir taikoma tiesioginėms investicijoms Tunise – bendrovės, steigtas pagal galiojančius teisės aktus, taip pat šios investicijos grąžai ir viso iš jos gaunamo pelno išmokėjimui ir repatrijavimui.

107 Taigi bendrovės Portugalijos rezidentės gauti dividendai iš bendrovės Tuniso rezidentės patenka į šios nuostatos taikymo sritį, nes pirmoji bendrovė valdo 98,72 % dividendus mokančios bendrovės statinio kapitalo akciją. Iš tiesų, kaip konstatuota šio sprendimo 79 punkte, tokia turima akcijų dalis gali būti laikoma tiesioginėmis investicijomis, o už šias akcijas gautiems dividendams taikoma iš to kylanti „pelno repatrijavimo“ sąvoka.

108 Reikia pripažinti, kad pagrindinėje byloje nagrinjamam atvejui taikoma EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis.

109 Atsižvelgiant į išdėstytus argumentus, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad:

– ji veikia tiesiogiai ir ja galima remtis pagrindinėje byloje nagrinjamu atveju, kai bendrovė Portugalijos rezidentė gauna dividendus iš bendrovės Tuniso rezidentės už tiesiogines investicijas – dividendus mokančios bendrovės, siekiant užginčyti šiems dividendams Portugalijoje taikomą mokesčių vertinimą.

110 Atsižvelgiant į šio sprendimo 98 punkte pateiktus argumentus, į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

– Dėl EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies apimties (ketvirtasis–šeštasis klausimai)

111 Ketvirtuoju–šeštuoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis, aiškinama atsižvelgiant į šio susitarimo 89 straipsnį, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama taikyti teisės aktus, kaip antai nagrinjamus pagrindinėje byloje, kuriais remdamasi bendrovė valstybės narės rezidentė gali taikyti visą arba dalinę gautą dividendų atskaitą iš savo mokesčio bazės, kai šiuos dividendus moka bendrovė tos pačios valstybės narės rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrovė yra Tuniso rezidentė.

112 Kaip konstatuota šio sprendimo 48 punkte, remiantis pagrindinėje byloje nagrinjamais teisės aktais, bendrovės rezidentės gauti dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, kai šiuos dividendus mokanti bendrovė yra steigta Portugalijoje, o jei dividendus mokanti bendrovė steigta Tunise, dvigubo ekonominio apmokestinimo neišvengiama ir jis nesušvelninamas.

113 Šis vertinimo skirtumas gali atgrasyti bendrovės Portugalijos rezidentės vykdyti tiesiogines investicijas į Tunise steigtas bendroves. Iš tiesų, kadangi pajamoms iš šios trečiosios valstybės kilmės kapitalo taikomas mažiau palankus mokesčių vertinimas nei Portugalijoje steigto bendrovių mokamiems dividendams, Tunise steigto bendrovių akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip tų bendrovių, kurios turi buveinį šioje valstybėje narėje (pagal analogiją žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*

, C-446/04, EU:C:2006:774, 64 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 80 punkt?).

114 Taigi toks nepalankus vertinimas yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginiais investicijomis ir – konkrečiai, su šiais investicijų grąžos repatrijavimu.

115 Taip pat reikia patikrinti, kaip iš esmės penktajame klausime prašo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalies veikimas ribojamas pagal šio susitarimo 89 straipsn?.

116 Vis? pirma, d?l EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio pirmos ?traukos, kurioje nustatyta, kad n? viena šio susitarimo nuostata neišplešia mokes?i? lengvat?, kurias kuri nors iš šali? yra suteikusi pagal bet kok? tarptautin? susitarim? arba tvark?, kurie jai privalomi, pakanka pažym?ti, kad ankstesniuose šio sprendimo punktuose konstatuoto ribojimo draudimas kyla iš paties EB ir Tuniso susitarimo ir neatsiranda d?l kitame tarptautiniame susitarime ar tvarkoje nustatyt? lengvat? išpl?timo. Be to, kaip išvados 87 punkte pažym?jo generalinis advokatas, SECIL nesiekia gauti lengvatos, kuri? Portugalijos Respublika suteikia pagal kit? tarptautin? susitarim? arba tvark?.

117 Paskui d?l EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antros ?traukos, kurioje nustatyta, kad susitarimas netrukdo kuriai nors iš šali? priimti arba taikyti priemones, skirtas suk?iavimo ar ty?inio vengimo mok?ti mokes?ius prevencijai, reikia pažym?ti, jog tam, kad EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalis išlikt? veiksminga, šio susitarimo 89 straipsnio antra ?trauka turi b?ti aiškinama taip, kad ? šios nuostatos taikymo srit? patenkan?ios priemon?s yra tos, kurios yra skirtos konkrečiai kovoti su suk?iavimu ir mokes?i? vengimu.

118 Vis d?lto, kaip nurodyta šio sprendimo 61 punkte, pagrindin?je byloje nagrin?jamuose mokes?i? srities teis?s aktuose apskritai nenumatyta galimyb? pasinaudoti mokes?i? lengvata, kad b?t? išvengta dividend? dvigubo ekonominio apmokestinimo ar kad jis b?t? sušvelnintas, kai šiuos dividendus moka b?tent Tunise ?steigtos bendrov?s, konkrečiai nesiekiant užkirsti kelio veiksams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintel? tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti, arba gauti mokes?i? lengvat?.

119 Kadangi pagrindin?je byloje aptariamuose teis?s aktuose netaikomos priemon?s, skirtos išvengti suk?iavimui ar mokes?i? vengimui, pagrindin?je byloje nagrin?jamam atvejui netaikoma EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio antroje ?traukoje nustatyta prielaida, ta?iau tai turi patikrinti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas.

120 Galiausiai EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio tre?ioje ?traukoje nustatyta, kad susitarimas neprieštarauja kurios nors iš šali? teisei taikyti atitinkamas mokes?i? teis?s akt? nuostatas mokes?i? mok?tojams, kuri? pad?tis n?ra lygiavert? d?l j? rezidavimo vietos. Šiuo atveju pakanka pažym?ti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose daromas skirtumas ne d?l mokes?i? mok?tojo, t. y. dividendus gaunan?ios bendrov?s, rezidavimo vietos, o d?l dividendus mokan?ios bendrov?s rezidavimo vietos, taigi ir d?l vietos, kur investuotas mokes?i? mok?tojo kapitalas. Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jamam atvejui taip pat netaikoma EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsnio tre?ioje ?traukoje nustatyta prielaida.

121 Taigi ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalies veikimas neribojamas pagal šio susitarimo 89 straipsn?.

122 Šeštajame klausime prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas iš esm?s klausia, ar aptariamiems dividendams taikomas ribojamasis vertinimas vis d?lto gali b?ti

pateisintas poreikiu išsaugoti mokestin?s kontrol?s veiksmingum? b?tent tod?l, kad n?ra Portugalijos Respublikos ir Tuniso Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, lygiaver?io Direktyvoje 77/799, galiojusioje pagrindin?s bylos faktini? aplinkybi? susiklostymo momentu, nustatytam valstybi? nari? bendradarbiavimo pagrindui.

123 Siekiant nuspr?sti, ar privalomas bendrojo intereso pagrindas, susij?s su poreikiu apsaugoti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, gali pateisinti laisvo kapitalo jud?jimo ribojim?, u?tikrint? EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje, š? susitarim? reikia išanalizuoti atsižvelgiant ? jo tiksl? ir kontekst?, kaip nustatyta šio sprendimo 94 punkte nurodytoje teism? praktikoje.

124 EB ir Tuniso susitarimo, steigian?io Europos Bendrij? bei j? valstybi? nari? ir Tuniso Respublikos asociacij?, 1 straipsnyje nustatyta, kad šiuo susitarimu siekiama, be kita ko, sustiprinti šali? ryšius, sudaryti s?lygas laipsniškai liberalizuoti prekyb? prek?mis, paslaugomis ir kapitalu bei sudaryti palankesnes s?lygas prekybai ir u?tikrinti subalansuot? ekonomini? ir socialini? šali? ryši? klest?jim?.

125 Šiuo susitarimu nesiekama sukurti vidaus rinkos, panašios ? sukurt?j? pagal ESV sutart?, nei sukurti, kaip tai padaryta 1992 m. geguž?s 2 d. Susitarimu d?l Europos ekonomines erdv?s (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 19 t., p. 146, toliau – EEE susitarimas), kuo platesn? laisv? prek?, asmen?, paslaug? ir kapitalo jud?jim?, kad S?jungos teritorijoje sukurta vidaus rinka gal?t? b?ti išpl?sta ir taikoma šio susitarimo šalimis esan?ioms valstyb?ms (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugs?jo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C?452/01, EU:C:2003:493, 29 punkt?).

126 Vis d?lto, kadangi poreikis u?tikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum? pripaž?stamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima pateisinti pagal ESV sutart? ir EEE susitarim? suteikt? laisvi? ribojim?, toks pateisinimas *a fortiori* turi b?ti pripaž?stamas EB ir Tuniso susitarime.

127 Kaip išvados 125 punkte pažym?jo generalinis advokatas, atsižvelgiant ? EB ir Tuniso susitarimo tiksl? ir kontekst? neatrodo, kad šio susitarimo šalys nor?jo suteikti visišk? kapitalo jud?jimo laisv? tarp S?jungos ir Tuniso, nors gali b?ti nustatyti ribojimai tiek bendraujant valstyb?ms nar?ms, tiek bendraujant S?jungos valstyb?ms nar?ms ir kitoms EEE susitarimo valstyb?ms nar?ms.

128 Tokiomis aplinkyb?mis šio sprendimo 63–68 bei 70 ir 71 punktuose atlikta analiz? gali b?ti pritaikyta vertinant EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dalyje nustatyto ribojimo pateisinim?, nes šiame susitarime nenustatyta Tuniso Respublikos pareigos teikti informacij? Portugalijos valdžios institucijoms.

129 Taigi EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad:

- pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, pagal kuriuos valstyb?je nar?je reziduojanti bendrov? gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokes?io baz?s, kai tuos dividendus moka tos pa?ios valstyb?s nar?s bendrov? rezident?, ta?iau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrov? reziduoja Tunise, yra laisvo kapitalo jud?jimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dal?, kiek tai susij? su tiesiogin?mis investicijomis, konkre?iai – su ši? investicij? gr?žos repatrijavimu;
- šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, neribojamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 89 straipsn?;
- atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti vis? arba dalin? gaut?

dividendų atskaitą iš juos gaunančių bendrovių mokesčių bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentų yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančių bendrovių apmokestinimo sąlyga;

– atsisakymas leisti taikyti tokio daliną atskaitą pagal CIRC 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčių Tunise, t. y. valstybėje, kurios rezidentų ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl EB ir Libano susitarimo

– Dėl EB ir Libano 31 straipsnio tiesioginio veikimo (septintasis klausimas)

130 Septintajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis veikia tiesiogiai ir ar galima, atsižvelgiant į šio susitarimo 33 straipsnį, juo remtis pagrindinėje byloje.

131 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad EB ir Libano susitarimo nuostatose tvirtinus, atsižvelgiant į to susitarimo 33 ir 34 straipsnius, kad Bendrija ir Libanas tarpusavyje netaiko jokių kapitalo judėjimo apribojimų ir nediskriminuoja savo piliečių dėl jų pilietybės ar gyvenamosios vietos, taip pat dėl vietos, kuri šis kapitalas investuojamas, šio susitarimo 31 straipsnyje aiškiai ir besilygiškai tvirtintas pareigojimas pasiekti konkretų rezultatą, kuriuo teisės subjektas gali remtis teismuose, prašydamas netaikyti ribojančių ar diskriminujančių nuostatų arba jam taikyti teisės aktus, kurie netaikomi dėl ribojimo ar diskriminavimo, nesant reikalo šiuo tikslu priimti papildomas taikymo priemones (pagal analogiją žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Kondova*, C-235/99, EU:C:2001:489, 34 punktą ir 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Barkoci ir Malik*, C-257/99, EU:C:2001:491, 34 punktą).

132 Tiesa, EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje nustatyto pareigojimo apimtis ribojama apsaugos sąlyga, nustatyta šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje. Vis dėlto tokia išimtis negali trukdyti pagal minėtą 33 straipsnį asmenims suteikti teisių, kuriomis jie galėtų remtis teismuose (pagal analogiją žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 26 punktą).

133 Teiginiui, kad EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis veikia tiesiogiai, neprieštarauja šio susitarimo dalykas ir tikslas. Iš tikrųjų reikia pažymėti, kad pagal EB ir Libano susitarimo 1 straipsnio 1 dalį steigiama Bendrijos ir jos valstybių narių ir Libano Respublikos asociacija. Šio susitarimo tikslas, kuris, kaip nustatyta šio susitarimo 1 straipsnio 2 dalyje, yra sudaryti sąlygas laipsniškai liberalizuoti prekybą kapitalu, patvirtina aiškinimą, kad kapitalo judėjimui, kuris nepatenka į šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje nustatytos apsaugos sąlygos taikymo sritį, taikomas liberalizavimas nuo šio susitarimo sigaliojimo.

134 Kalbant apie galimybę remtis EB ir Libano susitarimo 31 straipsniu tokiu atveju, kaip nagrinjamasis pagrindinėje byloje, iš tiesų reikia pažymėti, kad, remiantis šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalimi, šio susitarimo 31 straipsnis nesukelia kliūčių taikyti ribojimus, kurie šio susitarimo sigaliojimo dieną galioja tarp Bendrijos ir Libano Respublikos kapitalo, susijusio su tiesioginiais investicijomis, skaitant nekilnojamąjį turtą, taip pat tarpusavio judėjimu, sigaliojimu, finansinių paslaugų teikimu ir vertybinių popierių traukimu kapitalo rinkas.

135 Vis dėlto EB ir Libano susitarimo 33 straipsnio 1 dalyje nustatyta apsaugos sąlygos apimtis

ribojama pagal šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalį, kurioje nustatyta, kad tai neturi ?takos Bendrijos rezident? investicij? Libane arba Libano rezident? investicij? Bendrijoje ir iš j? gauto pelno pervedimui ? užsien?.

136 Kadangi pagrindin?je byloje nagrin?jamas atvejis susij?s su dividend? už Portugalijoje reziduojan?io asmens ?vykdytas tiesiogines investicijas Libane mokestiniu vertinimu, šiam atvejui taikoma EB ir Libano susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Tod?l šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju b?t? remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu.

137 Atsižvelgiant ? išd?stytus argumentus, ? septint?j? klausim? reikia atsakyti, kad EB ir Libano susitarimas turi b?ti aiškinamas taip:

– jis veikia tiesiogiai,

– atvejui, kaip antai nagrin?jamam pagrindin?je byloje, kuris susij?s su dividend? už Portugalijoje reziduojan?io asmens ?vykdytas tiesiogines investicijas Libane mokestiniu vertinimu, taikoma šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Tod?l to susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju b?t? remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu.

– D?l EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio apimties (aštuntasis–dešimtas klausimai)

138 Aštuntuoju–dešimtuoju klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis, siejamas su šio susitarimo 85 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia taikyti teis?s aktus, kaip antai nagrin?jamus pagrindin?je byloje, kuriais remdamasi bendrov? valstyb?s nar?s rezident? gali taikyti vis? arba dalin? gaut? dividend? atskait? iš savo mokes?io baz?s, kai šiuos dividendus moka bendrov? tos pa?ios valstyb?s nar?s rezident?, ta?iau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrov? yra Libano rezident?.

139 Kaip konstatuota šio sprendimo 48 punkte, taikant pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus bendrov?s rezident?s gaut? dividend? dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengiama arba jis sušvelninamas, kai šiuos dividendus mokanti bendrov? yra ?steigta Portugalijoje, o jei šiuos dividendus mokanti bendrov? ?steigta Libane, dvigubo ekonominio apmokestinimo neišvengiama ir jis nesušvelninamas.

140 Šis vertinimo skirtumas d?l vietos, kurioje investuotas kapitalas, gali atgrasyti bendroves Portugalijos rezidentės vykdyti investicijas ? Libane ?steigtas bendroves. Iš ties?, kadangi pajamoms iš šios tre?iosios valstyb?s kilm?s kapitalo taikomas mažiau palankus mokestinis vertinimas nei Portugalijoje ?steigt? bendrovi? mokamiems dividendams, Libane ?steigt? bendrovi? akcijos Portugalijoje reziduojantiems investuotojams yra ne tokios patrauklios kaip t? bendrovi?, kurios turi buvein? šioje valstyb?je nar?je (pagal analogij? žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 64 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 80 punkt?).

141 Reikia priminti, kad remiantis nusistov?jusia teism? praktika, darytina išvada, jog pagal toki? mokes?i? nuostat?, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, skirt? ekonominiam dvigubam paskirstytojo pelno apmokestinimui išvengti ar sušvelninti, dividendus iš tre?iosios valstyb?s gaunan?ios bendrov?s akcinink?s pad?tis yra panaši ? nacionalin?s kilm?s dividendus gaunan?ios bendrov?s akcinink?s pad?t?, nes abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali b?ti apmokestintas kelis kartus (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, EU:C:2006:774, 62 punkt? ir 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen*, C?436/08 ir C?437/08, EU:C:2011:61, 84



punkt?).

142 Taigi toks nepalankus vertinimas iš principo draudžiamas pagal EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį?

143 Taip pat reikia patikrinti, kaip iš esmės devintajame klausime prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju šio susitarimo 31 straipsnio veikimas ribojamas pagal šio susitarimo 85 straipsnį?

144 Visų pirma dėl EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio a punkto, kuriame, kiek tai susiję su tiesioginiu apmokestinimu, nustatyta, kad nėra viena šio susitarimo nuostata neišplečia mokesčių lengvatų, kurias kuri nors iš šalių yra suteikusi pagal bet kokį tarptautinį susitarimą arba tvarką, kurie jai privalomi, pakanka pažymėti, kad ankstesniuose šio sprendimo punktuose konstatuoto ribojimo draudimas kyla iš paties EB ir Libano susitarimo ir neatsiranda dėl kitame tarptautiniame susitarime ar tvarkoje nustatytų lengvatų išplėtimo. Be to, kaip išvados 87 punkte pažymėjo generalinis advokatas, SECIL nesiekia gauti lengvatos, kurią Portugalijos Respublika suteikia pagal kitą tarptautinį susitarimą arba tvarką.

145 Paskui dėl EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punkto, kuriame nustatyta, kad šis susitarimas netrukdo kuriai nors iš šalių priimti arba taikyti priemones, skirtas sukaviavimo ar tyžinio vengimo mokėti mokesčius prevencijai, reikia pažymėti, jog tam, kad šio susitarimo 31 straipsnis išliktų veiksmingas, šio susitarimo 85 straipsnio b punktas turi būti aiškinamas taip, kad šios nuostatos taikymo sritį patenkančios priemonės yra tos, kurios skirtos konkrečiai kovoti su sukaviavimu ir mokesčių vengimu.

146 Vis dėlto, kaip nurodyta šio sprendimo 61 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose mokesčių srities teisės aktuose apskritai nenumatyta galimybė pasinaudoti mokesčių lengvata, kad būtų išvengta dividendų dvigubo ekonominio apmokestinimo ar kad jis būtų sušvelnintas, kai šiuos dividendus moka bent Libane steigtos bendrovės, konkrečiai nesiekiant užkirsti kelio veiksams, kuriuos atliekant sudaromi apsimestiniai ekonominio pagrindo neturintys susitarimai, turint vienintelį tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti, arba gauti mokesčių lengvatą.

147 Kadangi pagrindinėje byloje aptariamuose teisės aktuose netaikomos priemonės, skirtos išvengti sukaviavimui ar mokesčių vengimui, pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui netaikoma EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio b punkte nustatyta prielaida, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas.

148 Galiausiai EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punkte nustatyta, kad susitarimas neprieštarauja kurios nors iš šalių teisei taikyti atitinkamas mokesčių teisės aktų nuostatas mokesčių mokėtojams, kurių padėtis nėra lygiavertė, ypač dėl rezidavimo vietos. Tačiau, viena vertus, kaip buvo pažymėta šio sprendimo 120 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nenustatyta skirtumo dėl mokesčių mokėtojo, t. y. dividendus gaunančios bendrovės, rezidavimo vietos.

149 Kita vertus, iš tikrųjų reikia pripažinti, kad dėl žodžio „ypač“ vartojimo EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punkte ši nuostata gali būti taikoma skirtumams, grindžiamiems kitais veiksniais, bent vieta, kur investuotas mokesčių mokėtojo kapitalas. Vis dėlto ši nuostata turi būti aiškinama atsižvelgiant į EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį, kuriame draudžiama bet kokia diskriminacija bent dėl vietos, kur investuotas kapitalas. Todėl reikia, atskirti pagal EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punktą leidžiamus taikyti vertinimo skirtumus nuo diskriminacijos, kuriai netaikomas 85 straipsnio c punktas ir kuri draudžiama pagal šio susitarimo 31 straipsnį.

150 Šio sprendimo 55 punkte buvo pažymėta, kad dėl pagrindinėje byloje aptariamos mokesčių normos, skirtos paskirstytojo pelno dvigubam ekonominiam apmokestinimui išvengti ar jam sušvelninti, trečiosios valstybės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtis yra panaši į nacionalinės kilmės dividendus gaunančios bendrovės akcininkės padėtį, jeigu abiem atvejais gautas pelnas iš principo gali būti apmokestintas kelis kartus.

151 Tad pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui taip pat netaikomas EB ir Libano susitarimo 85 straipsnio c punktas.

152 Taigi šis devintasis klausimas reikia atsakyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju EB ir Libano susitarimo 31 straipsnio veikimas neribojamas pagal šio susitarimo 85 straipsnį.

153 Dešimtajame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar aptariamiems dividendams taikomas ribojamasis vertinimas vis dėlto gali būti pateisintas poreikiu išsaugoti mokesčių kontrolės veiksmingumą, bent todėl, kad nėra Portugalijos Respublikos ir Libano Respublikos administracinio bendradarbiavimo pagrindo, lygiavertio Direktyvoje 77/799, galiojusioje pagrindinės bylos faktinių aplinkybių susiklostymo momentu, nustatytam valstybių narių bendradarbiavimo pagrindui.

154 Šiuo klausimu pažymėtina, kad šio sprendimo 123–127 punktuose išdėstyti argumentai gali būti taikomi EB ir Libano susitarimo analizei, nes šiuo susitarimu, kaip nurodyta jo 1 straipsnyje, siekiama tokio pat tiklo kaip EB ir Tuniso susitarimu.

155 Be to, kadangi EB ir Libano susitarime nenumatyta Libano Respublikos pareigos teikti informaciją Portugalijos valdžios institucijoms, šio sprendimo 69–71 punktuose išdėstyti argumentai gali būti taikomi vertinant EB ir Libano susitarimo 31 straipsnyje nustatytus ribojimus.

156 Taigi reikia daryti išvadą, kad EB ir Libano susitarimo 31 straipsnis turi būti aiškinamas taip:

– pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčių bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Libane, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 31 straipsnį,

– šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 85 straipsnį,

– atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinę gautą dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčių bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Libano Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,

– atsisakymas leisti taikyti tokio dalinę atskaitą pagal CIRC 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Libane, t. y. valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

*Dėl SESV 63–65 straipsnių ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatų išaiškinimo*

157 Remiantis atsakymu ? vienuolikt?j? ir dvylikt?j? klausimus darytina išvada, kad atsisakymas leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti vis? arba dalin? gaut? dividend? atskait? iš mokes?io baz?s gali b?ti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokestin?s kontrol?s veiksmingum?, jeigu paaišk?ja, kad valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dividendus gaunanti bendrov?, mokes?i? institucijos iš tre?iosios valstyb?s, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrov?, negali gauti informacijos, leidžian?ios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo s?lyga.

158 D?l tos priežasties, jeigu pagal b?tent Portugalijos ir Tuniso sutart? valstyb?s nar?s, kurioje reziduoja dividendus gaunanti bendrov?, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstyb?s, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrov?, gali gauti informacijos, leidžian?ios patikrinti, kad tenkinama s?lyga, jog šiuos dividendus mokanti bendrov? turi b?ti apmokestinta mokes?iu, tokiais privalomais bendrojo intereso pagrindais neb?t? galima pateisinti ribojimo, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsn?.

159 Tokiu atveju Portugalijos Respublika taip pat negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, nes pagal EB ir Tuniso susitarim?, kurio 34 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai, taip pat draudžiama taikyti teis?s aktus, kaip antai nagrin?jamus pagrindin?je byloje, kuriais remdamasi bendrov? valstyb?s nar?s rezident? gali taikyti vis? arba dalin? gaut? dividend? atskait? iš savo mokes?io baz?s, kai juos moka bendrov? tos pa?ios valstyb?s nar?s rezident?, ta?iau negali taikyti tokios atskaitos, kai dividendus mokanti bendrov? yra Tuniso rezident?. Toks reglamentavimas iš ties? yra laisvo kapitalo jud?jimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnio 1 dal?, kiek tai susij? su tiesiogin?mis investicijomis, konkre?iai – su ši? investicij? gr?žos repatrijavimu. Toks ribojimas nepateisinamas, jei Portugalijos mokes?i? institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstyb?s, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrov?, gali gauti informacijos, leidžian?ios patikrinti, ar tenkinama šiuo dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestinimo s?lyga.

160 Iš ties? teisinio pagrindo pakeitimas d?l tokios nuostatos ?vedimo ? EB ir Tuniso susitarim? turi b?ti prilygintas, kiek tai susij? su jo poveikiu galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, nauj? teis?s akt?, grindžiam? kitu pagrindu nei esami teis?s aktai, pri?mimui.

161 Remiantis atsakymu ? pirm?j?–dešimt?j? bei ? vienuolikt?j? ir dvylikt?j? klausimus, taip pat darytina išvada, kad pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dal? ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsn? draudžiama atsisakyti leisti remiantis CIRC 46 straipsnio 11 dalimi taikyti dalin? gaut? dividend? atskait? iš tuos dividendus gavusios bendrov?s mokes?io baz?s, jeigu ši nuostata gali b?ti taikoma tais atvejais, kai ne?manoma patikrinti, ar šiuos dividendus mokan?ios bendrov?s apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstyb?se, kuriose jos reziduoja, o tai turi nustatyti prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

162 Tokiomis aplinkyb?mis d?l šio sprendimo 87–90 punktuose ir *mutatis mutandis* 160 punkte nurodyt? priežas?i? Portugalijos Respublika taip pat negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi, kad gal?t? toliau taikyti teis?s aktus, kuriuose nustatytas aptariamasis ribojimas.

163 Šiuo atveju, remiantis teismų praktika darytina išvada, kad pagal SESV 63 straipsnį valstybės narės, dividendams, kuriuos rezidentams išmokėjo kitos bendrovės rezidentams, taikanti dvigubo ekonominio apmokestinimo išvengimo sistema, nepareigojama taip pat vertinti ir bendrovių nerezidentams rezidentams išmokėtus dividendus (žr. 2011 m. vasario 10 d. Sprendimo *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Saline*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 60 punktų ir 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 38 punktų).

164 Be to, remiantis teismų praktika galima teigti, kad teisės susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės valstybėje narėje surinktus mokesčius yra Sąjungos teisės nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiamos teisės pasekmės ir papildymas, todėl valstybės narės iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės surinktus mokesčius (žr. 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 71 punktų ir jame nurodytą teismų praktiką).

165 Vienintelė išimtis iš teisės susigrąžinti pažeidžiant Sąjungos teisės surinktus mokesčius susijusi su tuo atveju, kai apmokestinamasis asmuo neteisėtai sumokėto mokesčio tiesiogiai perkė kitam subjektui (žr. 2011 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Lady & Kid ir kt.*, C-398/09, EU:C:2011:540, 18 punktų ir 2011 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Accor*, C-310/09, EU:C:2011:581, 72 ir 74 punktus).

166 Beje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad jei valstybės narės surinko mokesčius pažeisdama Sąjungos teisę, teisės subjektai turi teisę tai, kad būtų sugrąžintas ne tik neteisėtai surinktas mokesčio, bet ir šiai valstybei sumokėtos arba jos surinktos su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusios sumos (žr. 2014 m. spalio 15 d. Sprendimo *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, 28 punktų ir jame nurodytą teismų praktiką).

167 Darytina išvada, kad Portugalijos valdžios institucijos privalo su palankomis grąžinti sumas, surinktas pažeidžiant SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso susitarimo 34 straipsnį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį.

168 Šios sumos atitinka skirtumą tarp SECIL sumokėtos sumos ir sumos, kurią ji būtų turėjusi sumokėti pagal CIRC 46 straipsnio 1 dalį, 46 straipsnio 8 dalį arba 46 straipsnio 11 dalį, jeigu tokiomis sąlygomis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, *Ciments de Gabès* ir *Ciments de Sibline* mokami dividendai būtų buvę laikomi mokamais Portugalijoje steigtos bendrovės.

169 Taigi, kiek tai susiję su SESV 63 ir 65 straipsniais ir EB ir Tuniso bei EB ir Libano susitarimų nuostatais aiškinimo pasekmėmis pagrindinei bylai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti, kad:

– kai valstybės narės, kurios rezidentų yra dividendus gaunanti bendrovė, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga, pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dalį draudžiama atsisakyti leisti taikant CIRC 46 straipsnio 1 dalį arba 46 straipsnio 8 dalį pasinaudoti visiška arba daline išmokėtu dividendu atskaita iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, o Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,

– Pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei EB ir Tuniso 34 straipsnio 1 dalį ir EB ir Libano susitarimo 31 straipsnį draudžiama atsisakyti leisti taikant CIRC 46 straipsnio 11 dalį iš dalies atskaityti išmokėtus dividendus iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai neįmanoma patikrinti ar šiuos dividendus mokančios bendrovės apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstybėse, kuriose jos, o tai turi nustatyti prašymą

priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas; Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,

– pažeidžiant Sąjungos teisę surinktos sumos turi būti grąžintos mokesčių mokėtojui su palankomis.

## **Dži bylinėjimosi išlaidų**

170 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

### **1. SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad:**

– Portugalijoje įsisteigusi bendrovė, kuri gauna dividendus iš atitinkamai Tunise ir Libane įsisteigusių bendrovių, gali remtis SESV 63 straipsniu ir ginėti šioms dividendams šioje valstybėje narėje taikomą mokesčių vertinimą, grindžiamą teisės aktais, kurių nesiekama taikyti išimtinai tiems atvejams, kai bendrovė gavę daro lemiamą taktą dividendus mokantiesiems bendrovei,

– pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčių bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja trečiojoje valstybėje, yra kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių ribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnį,

– atsisakymas leisti taikyti visą arba dalinį gautų dividendų atskaitą iš mokesčių bazės pagal 2009 m. galiojusios redakcijos *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas* (Pelno mokesčių kodeksas) 46 straipsnio 1 ir 8 dalis gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš trečiosios valstybės, kurios rezidentė yra dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama pastarosios bendrovės apmokestinimo sąlyga,

– atsisakymas leisti taikyti dalinį atskaitą pagal minėtos redakcijos Pelno mokesčių kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčių valstybėje, kurios rezidentė ji yra; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas.

### **2. SESV 64 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad:**

– jeigu priėjus 2009 m. galiojusios redakcijos Mokesčių lengvatų statuto 41 straipsnio 5 dalies b punkte numatytą sutartinąms investicijoms taikomą mokesčių lengvatų sistemą ir šio statuto 42 straipsnyje numatytą Afrikos šalių, kuriose oficialioji kalba yra portugalų, ir Rytų Timoro kilmės dividendams taikomą sistemą nebuvo pakeistas teisinis pagrindas dėl Tuniso ir Libano kilmės dividendams taikomo vertinimo, tų sistemų priėjimas nepadarė tokios sprendimo šiose trečiojoje valstybėje įsisteigusių bendrovių mokamiems dividendams neleisti taikyti visos ar dalinės mokesčių atskaitos kvalifikavimui kaip esamo

ribojimo,

– valstybė narė atsisako SESV 64 straipsnio 1 dalyje nustatytos galimybės, kai formaliai nepanaikinusi ar nepakeitusi esamo reglamentavimo sudaro tarptautinę sutartį, kaip antai asociacijos susitarimą, kur tiesiogiai veikiančioje nuostatoje numatytas šioje 64 straipsnio 1 dalyje esantis vienos kapitalo rėšies liberalizavimas. Todėl toks teisinio pagrindo pakeitimas dėl savo poveikio galimybei remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi turi būti prilygintas naujoms teisės aktams, grindžiamoms kitu pagrindu nei esami teisės aktai, pirmimui.

3. 1995 m. liepos 17 d. Briuselyje pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendrijai bei jos valstybių nariams ir Tuniso Respublikos asociacijai, patvirtinto Europos Bendrijai ir Europos angliams ir plieno bendrijos vardu 1998 m. sausio 26 d. Tarybos ir Komisijos sprendimu 98/238/EB, EAPB, 34 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip:

– ji veikia tiesiogiai ir ja galima remtis pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, kai bendrovė Portugalijos rezidentė gauna dividendus iš bendrovės Tuniso rezidentės už tiesiogines investicijas ir dividendus mokanti bendrovė, siekiant užginčyti šiems dividendams Portugalijoje taikomą mokestinį vertinimą,

– pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybė narė je reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Tunise, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 34 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su tiesioginiais investicijomis ir konkrečiai – su šių investicijų grąžos repatrijavimu,

– šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 89 straipsnį;

– atsisakymas leisti remiantis 2009 m. galiojusios redakcijos Pelnų mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinį gautą dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,

– atsisakymas leisti taikyti tokį dalinį atskaitą pagal minėtos redakcijos Pelnų mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinata mokesčiu Tunise, t. y. valstybėje, kurios rezidentė yra ši bendrovė; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

4. 2002 m. birželio 17 d. Liuksemburge pasirašyto Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jos valstybių nariams ir Libano Respublikos asociacijai, Europos bendrijos vardu patvirtinto 2006 m. vasario 14 d. Tarybos sprendimu 2006/356/EB, 31 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad:

- jis veikia tiesiogiai,
  - atvejui, kaip antai nagrinėjimam pagrindinėje byloje, kuris susijęs su dividendų už Portugalijoje reziduojančio asmens vykdytas tiesiogines investicijas Libane mokestiniu vertinimu, taikoma šio susitarimo 33 straipsnio 2 dalyje nustatyta prielaida. Todėl šio susitarimo 33 straipsnio 1 dalis nedraudžia, kad šiuo atveju būtų remiamasi šio susitarimo 31 straipsniu,
  - pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos valstybėje narėje reziduojanti bendrovė gali visiškai arba iš dalies atskaityti gautus dividendus iš savo mokesčio bazės, kai tuos dividendus moka tos pačios valstybės narės bendrovė rezidentė, tačiau negali taikyti tokios atskaitos tuo atveju, kai dividendus mokanti bendrovė reziduoja Libane, yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal šio susitarimo 31 straipsnį,
  - šios nuostatos veikimas tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, neribojamas pagal to susitarimo 85 straipsnį
  - atsisakymas leisti remiantis 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 ir 8 dalimis taikyti visą arba dalinį gautų dividendų atskaitą iš juos gaunančios bendrovės mokesčio bazės gali būti grindžiamas privalomais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su poreikiu užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, jeigu paaiškėja, kad valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, mokesčių institucijos iš Libano Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja šiuos dividendus mokanti bendrovė, negali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga,
  - atsisakymas leisti taikyti tokias dalines atskaitas pagal minėtos redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį negali būti pateisintas privalomais bendrojo intereso tikslais, grindžiamais poreikiu užtikrinti mokestinės kontrolės veiksmingumą, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai negalima patikrinti, ar dividendus gaunanti bendrovė apmokestinta mokesčiu Libane, t. y. valstybėje, kurios rezidentė yra ši bendrovė; tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.
5. Dėl SESV 63 ir 65 straipsnių ir Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendriją bei jai valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jai valstybių narių ir Libano Respublikos asociaciją, aiškinimo pasekmių pagrindinei bylai reikia konstatuoti, kad:
- kai valstybės narės, kurios rezidentė yra dividendus gaunanti bendrovė, valdžios institucijos iš Tuniso Respublikos, t. y. valstybės, kurioje reziduoja dividendus mokanti bendrovė, gali gauti informacijos, leidžiančios patikrinti, ar tenkinama dividendus mokančios bendrovės apmokestinimo sąlyga, pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendriją bei jai valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, 34 straipsnio 1 dalį draudžiama atsisakyti leisti taikant 2009 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio kodekso 46 straipsnio 1 dalį arba 46 straipsnio 8 dalį pasinaudoti visiškai arba daline išmokėtu dividendų atskaita iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, o Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,
  - Pagal SESV 63 ir 65 straipsnius bei Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių susitarimo, steigiančio Europos Bendriją bei jai valstybių narių ir Tuniso Respublikos asociaciją, 34 straipsnio 1 dalį, taip pat Europos ir Viduržemio jūros regiono šalių

**susitarimo, steigiančio Europos bendrijos bei jų valstybių narių ir Libano Respublikos asociacijų, 31 straipsnų draudžiama atsisakyti leisti taikant minėtos redakcijos Pelnų mokesčio kodekso 46 straipsnio 11 dalį taikyti dalinę išmokėtą dividendų atskaitą iš tuos dividendus gavusios bendrovės mokesčio bazės, jeigu ši nuostata gali būti taikoma tais atvejais, kai neįmanoma patikrinti, ar šiuos dividendus mokančios bendrovės apmokestintos Tunise ir Libane, t. y. valstybėse, kuriose jos reziduoja, o tai turi nustatyti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas; Portugalijos Respublika šiuo atveju negali remtis SESV 64 straipsnio 1 dalimi,**

**– pažeidžiant Sąjungos teisę surinktos sumos turi būti grąžintos mokesčių mokėtojui su palūkanomis.**

Parašai.

\* Proceso kalba: portugalų.