



Zbornik sudske prakse

Predmet C-464/14

**SECIL – Companhia Geral de Cal e Cimento SA
protiv
Fazenda Pública**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Tributário de Lisboa)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Članci 63. do 65. UFEU-a – Sporazum o pridruživanju EZ-Tunis – Članci 31., 34. i 89. – Sporazum o pridruživanju EZ-Libanon – Članci 31., 33. i 85. – Porez na dobit pravnih osoba – Dividende koje su primljene od društva s poslovnim nastanom u državi članici društva primatelja dividendi – Dividende koje su primljene od društva s poslovnim nastanom u trećoj državi koja je stranka sporazuma o pridruživanju – Različito postupanje – Ograničenje – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora – Mogućnost pozivanja na članak 64. UFEU-a u slučaju postojanja sporazumâ o pridruživanju EZ-Tunis i EZ-Libanon”

Sažetak – Presuda Suda (peto vijeće) od 24. studenoga 2016.

- 1. Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Područje primjene – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Oporezivanje dividendi – Porezno postupanje u odnosu na dividende koje isplaćuje rezidentno društvo u trećoj zemlji – Porezno postupanje na temelju nacionalnog propisa koji se ne primjenjuje isključivo na situaciju u kojoj društvo primatelj dividendi izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende – Neprimjenjivost odredbi o slobodi poslovnog nastana – Primjenjivost odredbi o slobodi kretanja kapitala*
(čl. 49., 63. i 65. UFEU-a)
- 2. Slobodno kretanje kapitala i sloboda platnog prometa – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Oporezivanje dividendi – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Propis koji ne dopušta takav odbitak ako je društvo koje isplaćuje dividende rezident treće države – Nedopuštenost – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora i borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza – Pretpostavke – Ocjena nacionalnog suda*
(čl. 63. i 65. UFEU-a)
- 3. Slobodno kretanje kapitala i sloboda platnog prometa – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Oporezivanje dividendi – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste*

države članice – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Nedopuštenost – Opravdanje borbom protiv porezne utaje – Nepostojanje

(čl. 63. i 65. UFEU-a)

4. *Slobodno kretanje kapitala i sloboda platnog prometa – Ograničenja kretanja kapitala u treće zemlje ili iz njih – Ograničenja kretanja kapitala koja uključuju izravna ulaganja i postoje na dan 31. prosinca 1993. – Pojam izravnog ulaganja*

(čl. 64. UFEU-a)

5. *Slobodno kretanje kapitala i sloboda platnog prometa – Ograničenja kretanja kapitala u treće zemlje ili iz njih – Ograničenja kretanja kapitala koja uključuju izravna ulaganja i postoje na dan 31. prosinca 1993. – Pojam ograničenja koje postoji na dan 31. prosinca 1993. – Sklapanje međunarodnog sporazuma koji mijenja pravni okvir, ali formalno ne stavlja izvan snage postojeći nacionalni propis niti ga mijenja – Izjednačavanje s donošenjem novog propisa*

(čl. 64. UFEU-a)

6. *Međunarodni sporazumi – Sporazumi Zajednice – Izravan učinak – Pretpostavke – Članak 34. stavak 1. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju EZ-Tunis*

(Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Tunis, čl. 34. st. 1.)

7. *Međunarodni sporazumi – Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Tunis – Slobodno kretanje kapitala – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Oporezivanje dividendi – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Nedopuštenost – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora i borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza – Pretpostavke – Ocjena nacionalnog suda*

(Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Tunis, čl. 34. st. 1. i čl. 89.)

8. *Međunarodni sporazumi – Sporazumi Zajednice – Izravan učinak – Pretpostavke – Članak 31. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju EZ-Libanon*

(Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Libanon, čl. 31.)

9. *Međunarodni sporazumi – Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Libanon – Slobodno kretanje kapitala – Ograničenja – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Oporezivanje dividendi – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Nacionalni propis koji dopušta rezidentnom društvu države članice potpuni ili djelomični odbitak dividendi koje isplaćuje rezidentno društvo iste države članice – Nedopuštenost – Opravdanje – Učinkovitost poreznog nadzora i borba protiv izbjegavanja plaćanja poreza – Pretpostavke – Ocjena nacionalnog suda*

(Euro-mediteranski sporazum o pridruživanju EZ-Libanon, čl. 31. i 85.)

1. Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da društvo s poslovnim nastanom u državi članici, koje prima dividende društava s poslovnim nastanima u trećim državama, može se pozivati na članak 63. UFEU-a radi osporavanja poreznog postupanja u odnosu na te dividende u toj državi članici na temelju propisa koji se ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo koje prima dividende izvršava odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende.

Naime, nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti ulazi u područje primjene članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana.

Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stječu samo radi financijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, moraju se razmotriti isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala.

U tom se pogledu propis, koji u odnosu na djelomični odbitak ne propisuje nikakve pragove što se tiče vlasničkih udjela u društvu koje isplaćuje dividende i koji radi ostvarivanja prava na potpuni odbitak utvrđuje jedan prag u visini od 10 % društvenog kapitala društva koje isplaćuje dividende odnosno prag od 20 000 000 eura u vrijednosti stečenog udjela, primjenjuje kako na dividende koje je primilo rezidentno društvo, na temelju sudjelovanja koje daje odlučujući utjecaj na odluke društva koje isplaćuje navedene dividende i omogućuje određivanje djelatnosti, tako i na dividende koje su primljene na temelju sudjelovanja koje ne daje takav utjecaj.

Kad je osobito riječ o uvjetima za ostvarivanje potpunog odbitka, prag od 10 % doista omogućuje izuzimanje iz područja primjene porezne olakšice investicije poduzete samo radi financijskog ulaganja, bez namjere vršenja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, ali on sâm po sebi ne dovodi do toga da se odbitak primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke društva i određivanje njegovih djelatnosti. Naime, udio takvog opsega ne podrazumijeva nužno da nositelj tog udjela izvršava odlučujući utjecaj na odluke društva čiji je dioničar.

(t. 32., 33., 39., 40., 44., 72. i t. 1. izreke)

2. Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da propis prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident treće države, jest ograničenje kretanja kapitala između država članica i trećih država koje je, u načelu, zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Naime, ta razlika u postupanju može odvratiti rezidentna društva iz te države članice od ulaganja svojeg kapitala u društva s poslovnim nastanom u trećim državama. Ako se prema dohodcima od kapitala koji potječu iz trećih država postupa na porezno nepovoljniji način nego prema dividendama koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u državi članici, tada su rezidentnim ulagateljima iz države članice manje privlačne dionice društava s poslovnim nastanom u trećim državama nego dionice društava sa sjedištem u toj državi članici.

Međutim, odbijanje odobravanja potpunog ili djelomičnog odbitka primljenih dividendi od porezne osnovice, primjenom odredbe nacionalnog propisa prema kojoj ostvarivanje takvog odbitka ovisi o uvjetu koji se odnosi na oporezivanje društva koje raspodjeljuje dobit, a čiju ispunjenost porezna tijela moraju biti u mogućnosti provjeriti, može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od treće države čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje tog potonjeg društva.

Međutim, odbijanje odobravanja djelomičnog odbitka primjenom nacionalnog propisa, prema kojem se odbitak iz nacionalnog propisa umanjuje na 50 % ako dohodak proizlazi iz dobiti koja zapravo nije oporezovana, osim ako je subjekt kojem se isplaćuje dobit društvo za upravljanje kapitalnim udjelima, ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u državi rezidentnosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

(t. 50., 66., 70., 72. i t. 1. i 5. izreke)

3. Vidjeti tekst odluke.

(t. 59.-62.)

4. Vidjeti tekst odluke.

(t. 75.-80.)

5. Pojam „ograničenja koje postoji na dan 31. prosinca 1993.” pretpostavlja da je pravni okvir koji sadržava ograničenje o kojem je riječ neprekinuto bio dio pravnog poretka predmetne države članice od tog datuma. U protivnom bi država članica mogla u svakom trenutku ponovno uvesti ograničenja kretanja kapitala u treće države ili iz njih, a koja su na dan 31. prosinca 1993. postojala u nacionalnom pravnom poretku, ali nisu bila zadržana.

Posljedično, u okviru nacionalnog propisa koji je donesen 1988., prema kojem rezidentno društvo države članice može potpuno ili djelomično odbiti od svoje porezne osnovice dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident treće države, članak 64. stavak 1. UFEU-a treba tumačiti na način da uspostava novog sustava poreznog postupanja u odnosu na dividende ne utječe na to da se isključenje mogućnosti primjene potpunog ili djelomičnog odbitka poreza na dividende koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u tim trećim državama kvalificira kao postojeće ograničenje, s obzirom na to da uspostava tih dvaju sustava nije promijenila pravni okvir poreznog postupanja u odnosu na dividende koje potječu iz Tunisa i Libanona.

Nasuprot tomu, država članica odriče se mogućnosti predviđene u članku 64. stavku 1. UFEU-a kada bez formalnog stavljanja izvan snage ili izmjene postojećeg propisa sklopi međunarodni sporazum, kao što je to sporazum o pridruživanju, koji u odredbi s izravnim učinkom propisuje liberalizaciju jedne kategorije kapitala iz članka 64. stavka 1. Takva izmjena pravnog okvira mora se stoga izjednačiti u svojim učincima na mogućnost pozivanja na članak 64. stavak 1. UFEU-a s donošenjem novog propisa koje počiva na logici drukčijoj od one postojećeg zakonodavstva.

Naime, liberalizacija kretanja kapitala predviđena međunarodnim sporazumom bila bi lišena svakog korisnog učinka ako bi u situacijama u kojima se taj sporazum protivi propisu države članice ta država članica mogla nastaviti primjenjivati taj propis na temelju članka 64. stavka 1. UFEU-a.

(t. 81., 84., 89., 90., 92. i t. 2. i 5. izreke)

6. Članak 34. stavak 1. Euro mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, treba tumačiti na način da ima izravan učinak i na njega se, u situaciji u kojoj rezidentno društvo iz države članice prima dividende rezidentnog društva iz Tunisa na temelju izravnog ulaganja koje je izvršilo u društvo koje raspodjeljuje dobit, može pozivati radi suprotstavljanja poreznom postupanju u odnosu na te dividende u toj državi članici.

Naime, ta odredba u svojem stavku 1. sadržava jasan, precizan i bezuvjetan izričaj obveze Zajednice i Republike Tunis da u pogledu transakcija na kapitalnom računu bilance plaćanja nakon stupanja na snagu navedenog sporazuma osiguraju slobodno kretanje kapitala povezanog s izravnim ulaganjima u društva u Tunisu, osnovana u skladu s postojećim zakonima, te likvidaciju i povrat tih ulaganja i bilo koje dobiti koja proizlazi iz njih.

Ta odredba propisuje preciznu obvezu rezultata na koju se pojedinac može pozvati pred nacionalnim sudom kako bi od njega zatražio da izuzme od primjene odredbe koje uzrokuju prepreku slobodnom kretanju kapitala odnosno da u odnosu na njega primijeni propis čija neprimjena uzrokuje tu prepreku slobodnom kretanju kapitala, a pri čemu u tu svrhu ne treba donositi dodatne mjere za primjenu.

Utvrđenje da načelo slobodnog kretanja kapitala u vezi s izravnim ulaganjima u Tunis, iz članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis, može izravno uređivati situaciju pojedinaca ne dovodi se u pitanje člankom 34. stavkom 2. tog sporazuma.

Naime, članak 34. stavak 2. navedenog sporazuma, prema kojem se stranke međusobno savjetuju kako bi olakšale i u danom trenutku u potpunosti liberalizirale kretanje kapitala između Zajednice i Republike Tunis, mora se tumačiti na način da se odnosi na naknadnu liberalizaciju kretanja kapitala koja nije obuhvaćena člankom 34. stavkom 1. tog sporazuma.

Usto, takvo utvrđenje izravnog učinka članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis nije proturječno predmetu i cilju tog sporazuma. Naime, navedeni sporazum, u skladu s člankom 1. stavkom 1., uspostavlja pridruživanje između Zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane. Cilj Sporazuma EZ – Tunis, kao što to proizlazi iz njegovog članka 1. stavka 2., jest, među ostalim, uspostaviti uvjete za postupnu liberalizaciju trgovine kapitalom, što potvrđuje tumačenje prema kojem se, s jedne strane, na kretanja kapitala iz članka 34. stavka 1. tog sporazuma primjenjuje liberalizacija od stupanja na snagu navedenog sporazuma i, s druge strane, druga kretanja kapitala postupno se liberaliziraju u skladu s člankom 34. stavkom 2. navedenog sporazuma.

U tim okolnostima valja smatrati da članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis ima izravan učinak i na njega se pojedinac može pozivati pred sudom.

Osim toga, članak 34. stavak 1. Sporazuma EZ – Tunis, prema svojem izričaju, odnosi se na transakcije na kapitalnom računu bilance plaćanja i obuhvaća izravna ulaganja u društva u Tunisu, osnovana u skladu s postojećim zakonima, te likvidaciju i povrat tih ulaganja i bilo koje dobiti koja proizlazi iz njih.

Doista, primanje rezidentnog društva u državi članici dividendi od rezidentnog društva iz Tunisa na temelju 98,72 % vlasničkog udjela u društvenom kapitalu društva koje isplaćuje dividende, obuhvaćeno je područjem primjene navedene odredbe. Naime, takav se udjel može smatrati izravnim ulaganjem, a primanje dividendi, koje se odnose na taj udjel, obuhvaćeno je pojmom „povrata dobiti” koja iz toga proizlazi.

Posljedično, ta situacija obuhvaćena je člankom 34. stavkom 1. Sporazuma EZ – Tunis.

(t. 99.-104., 106.-109. i t. 3. izreke)

7. Članak 34. stavak 1. Euro mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Republike Tunis, s druge strane, treba tumačiti na način da propis prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne

može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Tunisa, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu, što se tiče izravnih ulaganja i osobito povrata dobiti od tih ulaganja, zabranjeno člankom 34. stavkom 1. tog sporazuma.

Naime, ta razlika u postupanju može odvratiti rezidentna društva iz te države članice od izravnih ulaganja u društva s poslovnim nastanom u Tunisu. Ako se prema dohodcima od kapitala koji potječu iz tih trećih država postupa na porezno nepovoljniji način nego prema dividendama koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u državi članici, tada su rezidentnim ulagateljima iz države članice manje privlačne dionice društava s poslovnim nastanom u Tunisu nego dionice društava sa sjedištem u toj državi članici.

U tom pogledu, učinak te odredbe nije ograničen člankom 89. navedenog sporazuma u situaciji koja se tiče poreznog postupanja u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je u trećoj državi izvršila osoba koja je rezident u državi članici.

Naime, kad je riječ o članku 89. prvoj alineji Sporazuma EZ – Tunis, prema kojem nijedna odredba tog sporazuma nema za učinak proširenje fiskalnih olakšica koje bilo koja stranka dodjeljuje u okviru bilo kojeg međunarodnog sporazuma ili režima koji je za nju obvezujući, zabrana ograničenja proizlazi iz sâmog Sporazuma EZ – Tunis, a ne iz proširenja olakšica iz drugog međunarodnog sporazuma ili režima.

Nadalje, što se tiče članka 89. druge alineje Sporazuma EZ – Tunis, prema kojem sporazum nema za učinak sprečavanje bilo koje stranke da donese ili primijeni bilo koju mjeru s ciljem sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, radi očuvanja korisnog učinka članka 34. stavka 1. Sporazuma EZ – Tunis članak 89. druga alineja tog sporazuma mora se tumačiti na način da u područje primjene te odredbe ulaze mjere koje su posebno namijenjene sprečavanju utaje ili izbjegavanja poreza.

Doista, predmetni porezni propis općenito isključuje mogućnost porezne olakšice izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi ako te dividende isplaćuju društva s poslovnim nastanom, među ostalim, u Tunisu, a pritom se ne nastoji posebno spriječiti postupanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije koje su gospodarski nerealne u cilju izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti ili radi ostvarivanja porezne olakšice.

Ako mjere namijenjene sprečavanju utaje ili izbjegavanja poreza ne obuhvaćaju predmetni propis, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, tada pretpostavka iz članka 89. druge alineje Sporazuma EZ – Tunis ne obuhvaća situaciju o kojoj je riječ u glavnom postupku.

Naposljetku, članak 89. treća alineja Sporazuma EZ – Tunis propisuje da taj sporazum nema za učinak suprotstavljanje pravu bilo koje stranke da primjenjuje odgovarajuće odredbe svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji nisu u istovjetnom položaju u odnosu na njihovo mjesto boravišta. Doista, u tom se pogledu u predmetnom propisu ne primjenjuje razlikovanje s obzirom na boravište poreznog obveznika, odnosno poslovni nastan društva koje prima dividende, nego s obzirom na poslovni nastan društva koje isplaćuje dividende pa, dakle, s obzirom na mjesto ulaganja kapitala poreznog obveznika. Stoga situacija o kojoj je riječ u glavnom postupku nije obuhvaćena ni pretpostavkom iz članka 89. treće alineje Sporazuma EZ – Tunis.

Međutim, odbijanje odobravanja potpunog ili djelomičnog odbitka od porezne osnovice dividendi koje je primilo društvo primatelj, primjenom odredbe nacionalnog propisa prema kojoj ostvarivanje takvog odbitka ovisi o uvjetu koji se odnosi na oporezivanje društva koje raspodjeljuje dobit, a čiju ispunjenost porezna tijela moraju biti u mogućnosti provjeriti, može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Republike Tunis čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje dividendi društva koje ih isplaćuje.

Međutim, odbijanje odobravanja takvog djelomičnog odbitka primjenom nacionalnog propisa, prema kojem se odbitak iz nacionalnog propisa umanjuje na 50 % ako dohodak proizlazi iz dobiti koja zapravo nije oporezovana, osim ako je subjekt kojem se isplaćuje dobit društvo za upravljanje kapitalnim udjelima, ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Tunisu kao državi rezidentnosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

Naime, uzimajući u obzir cilj i kontekst Sporazuma EZ – Tunis, ne čini se vjerojatnim da su stranke navedenog sporazuma htjele dati punu slobodu kretanju kapitala između Unije i Tunisa, a da je pritom moguće utvrditi ograničenja u odnosima između država članica odnosno u odnosima između država članica Unije i drugih država stranaka Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru.

(t. 66., 70., 113., 116.-121., 127., 129. i t. 3. i 5. izreke)

8. Članak 31. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, treba tumačiti na način da ima izravan učinak te da slučaj iz članka 33. stavka 2. tog sporazuma obuhvaća situaciju koja se odnosi na porezno postupanje u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je ostvarila osoba koja je rezident u državi članici. Stoga se članak 33. stavak 1. navedenog sporazuma ne protivi tomu da se u takvoj situaciji pozove na njegov članak 31.

Naime, članak 31. Sporazuma EZ – Libanon, navodeći da u okviru odredaba tog sporazuma te podložno odredbama iz njegovih članaka 33. i 34. ne postoje ograničenja između Zajednice, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, u pogledu kretanja kapitala te da nema diskriminacije na temelju nacionalnosti, mjesta boravišta njihovih državljana odnosno mjesta investiranja kapitala, jasnim i bezuvjetnim izričajem propisuje preciznu obvezu rezultata na koju se pojedinac može pozvati pred sudovima kako bi zatražio da se izuzmu od primjene odredbe koje uzrokuju ograničenje ili diskriminaciju odnosno da se u odnosu na njega primijeni propis čija neprimjena uzrokuje ograničenje ili diskriminaciju, a pri čemu u tu svrhu ne treba donositi dodatne mjere za primjenu.

Doseg obveze koja proizlazi iz članka 31. Sporazuma EZ – Libanon ograničena je, dakako, zaštitnom odredbom iz članka 33. stavka 1. tog sporazuma. Međutim, takva iznimka ne može biti prepreka da navedeni članak 31. daje pojedincima prava na koja se mogu pozvati pred sudom.

Utvrđenje da članak 31. Sporazuma EZ – Libanon ima izravni učinak nije proturječno predmetu i cilju tog sporazuma. Naime, valja naglasiti da Sporazum EZ – Libanon, u skladu s člankom 1. stavkom 1., osniva pridruživanje između Zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane. Cilj tog sporazuma, kao što to proizlazi iz njegovog članka 1. stavka 2., jest, među ostalim, uspostaviti uvjete za postupnu liberalizaciju trgovine kapitalom, što potvrđuje tumačenje prema kojem se na kretanja kapitala koja nisu obuhvaćena područjem primjene zaštitne odredbe iz članka 33. stavka 1. navedenog sporazuma primjenjuje liberalizacija od stupanja na snagu tog sporazuma.

Kad je riječ o mogućnosti pozivanja na članak 31. Sporazuma EZ – Libanon u situaciji poput one o kojoj je riječ, valja, dakako, navesti da u skladu s člankom 33. stavkom 1. tog sporazuma, njegov članak 31. ne dovodi u pitanje primjenu ograničenja, koja su na snazi između Zajednice i Libanonske Republike na dan stupanja navedenog sporazuma na snagu, u pogledu kretanja kapitala između tih stranaka, što uključuje izravna ulaganja uključujući ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenja vrijednosnih papira na tržišta kapitala.

Međutim, doseg zaštitne odredbe iz članka 33. stavka 1. Sporazuma EZ – Libanon ograničen je njegovim stavkom 2. koji propisuje da se ne utječe na prijenos u inozemstvo ulaganja koje su rezidenti Zajednice izvršili u Libanonu odnosno na prijenos u Zajednicu ulaganja rezidenata Libanona, kao ni na prijenos dobiti stečene od tih ulaganja.

(t. 131.-137. i t. 4. izreke)

9. Članak 31. Euro-mediteranskog sporazuma o pridruživanju između Europske zajednice i njezinih država članica, s jedne strane, i Libanonske Republike, s druge strane, treba tumačiti na način da propis prema kojem rezidentno društvo države članice može od svoje porezne osnovice potpuno ili djelomično odbiti primljene dividende ako ih isplaćuje rezidentno društvo iste države članice, ali ne može provesti takvo odbijanje ako je društvo koje raspodjeljuje dobit rezident Libanona, jest ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno člankom 31. tog sporazuma.

Naime, ta razlika u postupanju zbog mjesta ulaganja kapitala može odvratiti rezidentna društva iz države članice od ulaganja u društva s poslovnim nastanom u Libanonu. Ako se prema dohodcima od kapitala koji potječu iz tih trećih država postupa na porezno nepovoljniji način nego prema dividendama koje isplaćuju društva s poslovnim nastanom u državi članici, tada su rezidentnim ulagateljima iz države članice manje privlačne dionice društava s poslovnim nastanom u Libanonu nego dionice društava sa sjedištem u toj državi članici.

U tom pogledu, učinak te odredbe nije ograničen člankom 85. tog sporazuma u situaciji koja se tiče poreznog postupanja u odnosu na dividende koje proizlaze iz izravnih ulaganja koje je u trećoj državi izvršila osoba koja je rezident u državi članici.

Kad je riječ o članku 85. točki (a) Sporazuma EZ – Libanon, prema kojem u odnosu na izravno oporezivanje nijedna odredba tog sporazuma nema za učinak proširenje fiskalnih olakšica koje stranka dodjeljuje u nekom od međunarodnih sporazuma ili dogovora koji je za nju obvezujući, prethodno navedena zabrana ograničenja proizlazi iz sâmog Sporazuma EZ – Libanon, a ne iz proširenja olakšica iz drugog međunarodnog sporazuma ili dogovora.

Nadalje, što se tiče članka 85. točke (b) Sporazuma EZ – Libanon, prema kojem taj sporazum nema za učinak sprečavanje stranke da usvoji ili primijeni mjeru usmjerenu na sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza, radi očuvanja korisnog učinka članka 31. navedenog sporazuma članak 85. točka (b) tog sporazuma mora se tumačiti na način da u područje primjene te odredbe ulaze mjere koje su posebno namijenjene sprečavanju utaje ili izbjegavanja poreza.

Doista, predmetni porezni propis općenito isključuje mogućnost porezne olakšice izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog gospodarskog oporezivanja dividendi ako te dividende isplaćuju društva s poslovnim nastanom, među ostalim, u Libanonu, a pritom se ne nastoji posebno spriječiti postupanja kojima se stvaraju potpuno umjetne konstrukcije koje su gospodarski nerealne u cilju izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti ili radi ostvarivanja porezne olakšice.

Ako mjere namijenjene sprečavanju utaje ili izbjegavanja poreza ne obuhvaćaju predmetni propis, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, tada pretpostavka iz članka 85. točke (b) Sporazuma EZ – Libanon ne obuhvaća predmetnu situaciju.

Naposljetku, članak 85. točka (c) Sporazuma EZ – Libanon propisuje da taj sporazum nema za učinak ometanje prava stranke na primjenu mjerodavnih odredaba svojeg poreznog zakonodavstva na porezne obveznike koji se ne nalaze u istovjetnoj situaciji, posebno što se tiče njihova mjesta boravišta. Doista, s jedne strane, u predmetnom propisu ne primjenjuje se razlikovanje s obzirom na boravište poreznog obveznika, odnosno poslovni nastan društva koje prima dividende.

S druge strane, valja priznati, dakako, da zbog uporabe izraza „posebno“, u članku 85. točki (c) Sporazuma EZ – Libanon, tom odredbom mogu biti obuhvaćena razlikovanja utemeljena na drugim čimbenicima, među ostalim, na mjestu ulaganja kapitala poreznog obveznika. Međutim, ta se odredba mora tumačiti u vezi s člankom 31. Sporazuma EZ – Libanon koji zabranjuje diskriminaciju na temelju, među ostalim, mjesta ulaganja kapitala. Stoga treba razlikovati različita postupanja koja su dopuštena na temelju članka 85. točke (c) Sporazuma EZ – Libanon od diskriminacije koja nije obuhvaćena navedenim člankom 85. točkom (c) i koja je zabranjena na temelju članka 31. navedenog sporazuma.

Doista, u pogledu poreznog pravila kojim se nastoji spriječiti ili ublažiti dvostruko gospodarsko oporezivanje raspodijeljene dobiti, situacija dioničkog društva koje prima dividende koje potječu iz treće države usporediva je sa situacijom dioničkog društva koje prima dividende koje potječu s nacionalnog područja ako u oba slučaja ostvarena dobit može u načelu biti predmet lančanog oporezivanja.

Stoga predmetna situacija nije obuhvaćena ni pretpostavkom iz članka 85. točke (c) Sporazuma EZ – Libanon.

Međutim, odbijanje odobravanja potpunog ili djelomičnog odbitka od porezne osnovice dividendi koje je primilo društvo primatelj, primjenom odredbe nacionalnog propisa prema kojoj ostvarivanje takvog odbitka ovisi o uvjetu koji se odnosi na oporezivanje društva koje raspodjeljuje dobit, a čiju ispunjenost porezna tijela moraju biti u mogućnosti provjeriti, može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se za porezna tijela države članice rezidentnosti društva koje prima dividende pokaže nemogućim dobivanje podataka od Libanonske Republike čiji je rezident društvo koje isplaćuje te dividende, a što bi omogućilo provjeru ispunjenosti uvjeta koji se odnosi na oporezivanje dividendi društva koje ih isplaćuje.

Međutim, odbijanje odobravanja takvog djelomičnog odbitka primjenom nacionalnog propisa, prema kojem se odbitak iz nacionalnog propisa umanjuje na 50 % ako dohodak proizlazi iz dobiti koja zapravo nije oporezovana, osim ako je subjekt kojem se isplaćuje dobit društvo za upravljanje kapitalnim udjelima, ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se temelje na nužnosti osiguranja učinkovitosti poreznog nadzora ako se ta odredba može primijeniti na situacije u kojima se ne može provjeriti je li društvo koje raspodjeljuje dobit oporezovano u Libanonu kao državi rezidentnosti, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da utvrdi.

(t. 66., 70., 140., 144.-152., 156. i t. 4. i 5. izreke)