



Zbiór Orzeczeń

Sprawa C-464/14

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

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Tributário de Lisboa)

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

Streszczenie – wyrok Trybunału (piąta izba) z dnia 24 listopada 2016 r.

1. *Swoboda przedsiębiorczości — Swobodny przepływ kapitału — Zakres stosowania — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend — Traktowanie pod względem podatkowym dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem państwa trzeciego — Traktowanie pod względem podatkowym oparte na uregulowaniu krajowym, którego celem nie jest wyłączenie zastosowania w wypadku decydującego wpływu wywieranego przez spółkę będącą beneficjentem na spółkę wypłacającą dywidendy — Brak możliwości zastosowania przepisów regulujących swobodę przedsiębiorczości — Możliwość zastosowania przepisów regulujących swobodny przepływ kapitału*

(art. 49 TFUE, 63 TFUE, 65 TFUE)

2. *Swobodny przepływ kapitału i płatności — Ograniczenia — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend — Uregulowanie krajowe umożliwiające pełne lub częściowe odliczenie przez spółkę będącą rezydentem państwa członkowskiego dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego — Uregulowanie nie umożliwiające takiego odliczenia w wypadku spółki będącej rezydentem państwa trzeciego — Niedopuszczalność — Względy uzasadniające — Skuteczność kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania — Wymogi — Ocena przez sąd krajowy*

(art. 63 TFUE, 65 TFUE)

3. *Swobodny przepływ kapitału i płatności — Ograniczenia — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend — Uregulowanie krajowe umożliwiające pełne lub częściowe odliczenie przez spółkę będącą rezydentem państwa członkowskiego dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa*

członkowskiego — Uregulowanie nie umożliwiające takiego odliczenia w wypadku spółki będącą rezydentem państwa trzeciego — Niedopuszczalność — Uzasadnienie zwalczaniem oszustw podatkowych — Brak

(art. 63 TFUE, 65 TFUE)

4. *Swobodny przepływ kapitału i płatności — Ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich — Ograniczenia w przepływie kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. — Pojęcie inwestycji bezpośrednich*

(art. 64 TFUE)

5. *Swobodny przepływ kapitału i płatności — Ograniczenia w przepływie kapitału do lub z państw trzecich — Ograniczenia w przepływie kapitału dotyczące inwestycji bezpośrednich istniejące w dniu 31 grudnia 1993 r. — Pojęcie ograniczenia istniejącego w dniu 31 grudnia 1993 r. — Zawarcie umowy międzynarodowej zmieniającej ramy prawne, bez formalnego uchylecia lub zmiany istniejącego uregulowania krajowego — Zrównanie z wprowadzeniem nowego uregulowania*

(art. 64 TFUE)

6. *Umowy międzynarodowe — Umowy zawarte przez Wspólnotę — Bezpośrednia skuteczność — Wymogi — Artykuł 34 ust. 1 układu eurośródziemnomorskiego ustanawiający stowarzyszenie WE–Tunezja*

(Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie WE–Tunezja, art. 34 ust. 1)

7. *Umowy międzynarodowe — Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie WE–Tunezja — Swobodny przepływ kapitału — Ograniczenia — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend — Uregulowanie krajowe umożliwiające pełne lub częściowe odliczenie przez spółkę będącą rezydentem państwa członkowskiego dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego — Uregulowanie nieumożliwiające takiego odliczenia w wypadku spółki będącą rezydentem państwa trzeciego — Niedopuszczalność — Względy uzasadniające — Skuteczność kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania — Wymogi — Ocena przez sąd krajowy*

(Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie WE–Tunezja, art. 34 ust. 1, art. 89)

8. *Umowy międzynarodowe — Umowy zawarte przez Wspólnotę — Bezpośrednia skuteczność — Wymogi — Artykuł 31 układu eurośródziemnomorskiego ustanawiający stowarzyszenie WE–Liban*

(Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie WE–Liban, art. 31)

9. *Umowy międzynarodowe — Układ eurośródziemnomorski o stowarzyszeniu WE–Liban — Swobodny przepływ kapitału — Ograniczenia — Przepisy podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Opodatkowanie dywidend — Uregulowanie krajowe umożliwiające pełne lub częściowe odliczenie przez spółkę będącą rezydentem państwa członkowskiego dywidend wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego — Uregulowanie nieumożliwiające takiego odliczenia w wypadku spółki będącą rezydentem państwa trzeciego — Niedopuszczalność — Względy uzasadniające — Skuteczność kontroli podatkowych i zwalczania unikania opodatkowania — Wymogi — Ocena przez sąd krajowy*

(Układ eurośródziemnomorski ustanawiający stowarzyszenie WE–Liban, art. 31, 85)

1. Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że spółka z siedzibą w państwie członkowskim otrzymująca dywidendy od spółek mających siedziby w państwach trzecich może powoływać się na art. 63 TFUE w celu podważenia przyjętego w tym państwie członkowskim traktowania tych dywidend pod względem podatkowym, opartego na przepisach, których celem nie jest to, by były one stosowane wyłącznie do sytuacji, w których spółka będąca beneficjentem wywiera decydujący wpływ na spółkę wypłacającą dywidendy.

Ustawodawstwo krajowe, które ma zastosowanie jedynie do udziałów pozwalających na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności, wchodzi bowiem w zakres zastosowania art. 49 TFUE dotyczącego swobody przedsiębiorczości.

Natomiast przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie do udziałów objętych jedynie w celu lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, należy analizować wyłącznie w świetle swobodnego przepływu kapitału.

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

Co się tyczy w szczególności przesłanek uzyskania pełnego odliczenia, próg 10% rzeczywiście pozwala wykluczyć z zakresu stosowania korzyści podatkowej inwestycje dokonywane jedynie z zamiarem lokaty kapitału, bez zamiaru uczestniczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem lub sprawowania nad nim kontroli, lecz nie sprawia sam przez siebie, że zwolnienie ma zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają na wywieranie niewątpliwego wpływu na decyzje spółki i na określanie jej działalności. Udział o takiej wielkości niekoniecznie oznacza bowiem, iż osoba posiadająca taki udział wywiera niewątpliwą wpływ na decyzje spółki, której jest akcjonariuszem.

(zob. pkt 32, 33, 39, 40, 44, 72; pkt 1 sentencji)

2. Artykuły 63 i 65 TFUE należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie, zgodnie z którym spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, jeżeli spółka wypłacająca je jest rezydentem państwa trzeciego, stanowią ograniczenie przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi i państwami trzecimi, którego co do zasady zakazuje art. 63 TFUE.

To odmienne traktowanie może bowiem zniechęcać spółki będące rezydentami w tym państwie członkowskim do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedziby w państwach trzecich. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z państw trzecich są traktowane pod względem podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w państwie członkowskim, udziały spółek mających siedzibę w państwach trzecich są dla inwestorów będących rezydentami w państwie członkowskim mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

Jednakże odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie przepisu uregulowania krajowego zgodnie z którym korzystanie z takiego odliczenia zależy od przesłanki dotyczącej podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy, której spełnienie organy podatkowe muszą być w stanie skontrolować, może być uzasadniona nadrzędnym względem

interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od państwa trzeciego, którego rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez tę drugą spółkę.

Tymczasem odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie przepisu uregulowania krajowego, zgodnie z którym odliczenie, o którym mowa w tym uregulowaniu podlega obniżeniu o 50%, jeżeli dochody pochodzą z zysków, które nie zostały w rzeczywistości opodatkowane, z wyjątkiem sytuacji, gdy beneficjentem jest spółka zarządzająca udziałami w kapitale zakładowym, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w państwie, którego jest ona rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

(zob. pkt 50, 66, 70, 72; pkt 5 sentencji)

3. Zobacz tekst orzeczenia.

(zob. pkt 59–62)

4. Zobacz tekst orzeczenia.

(zob. pkt 75–80)

5. Pojęcie „ograniczenia istniejącego według stanu na dzień 31 grudnia 1993 r.” zakłada, że ramy prawne, w które wpisuje się rozpatrywane ograniczenie, w sposób nieprzerwany po tym dniu stanowiły część krajowego porządku prawnego. W przeciwnym wypadku państwa członkowskie mogłyby w każdej chwili ponownie wprowadzać ograniczenia w przepływie kapitału do państw trzecich lub z takich państw, które istniały w krajowym porządku prawnym w dniu 31 grudnia 1993 r., lecz które nie zostały utrzymane w mocy.

W konsekwencji, w wypadku uregulowania krajowego przyjętego w 1998 r., zgodnie z którym spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, gdy spółka wypłacająca je jest rezydentem państwa trzeciego, art. 64 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że przyjęcie nowego reżimu mającego zastosowanie do dywidend, w zakresie jakim nie dokonuje on zmiany ram prawnych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z Tunezji i Libanu, pozostaje bez wpływu na kwalifikację wyłączenia dywidend wypłacanych przez spółki mające siedziby w tych państwach trzecich z możliwości korzystania z pełnego lub częściowego odliczenia podatku jako istniejącego ograniczenia.

Natomiast państwo członkowskie rezygnuje z możliwości przewidzianej w art. 64 ust. 1 TFUE, gdy bez formalnego uchylecia lub zmiany istniejących przepisów zawiera umowę międzynarodową, taką jak układ stowarzyszeniowy, która przewiduje w bezpośrednio skutecznym przepisie liberalizację kategorii kapitału wskazanej w rzeczonem art. 64 ust. 1. Taką zmianę ram prawnych należy w konsekwencji uważać, w zakresie jej skutków dla możliwości powołania się na art. 64 ust. 1 TFUE, za wprowadzenie nowego uregulowania opierającego się na innym sposobie rozumowania niż przepisy istniejące.

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

(zob. pkt 81, 84, 89, 90, 92; pkt 2, pkt 5 sentencji)

6. Artykuł 34 ust. 1 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że jest on bezpośrednio skuteczny i można się nań powoływać w sytuacji, w której spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim otrzymuje dywidendy od spółki będącej rezydentem w Tunezji z powodu inwestycji bezpośrednich, których dokonała ona w spółce wypłacającej dywidendy, po to, aby sprzeciwić się traktowaniu pod względem podatkowym przyjętemu dla tych dywidend w tym państwie członkowskim.

W istocie ust. 1 tego artykułu przewiduje jasny, precyzyjny i bezwarunkowy obowiązek zapewnienia przez Wspólnotę i Republikę Tunezyjską, w odniesieniu do transakcji na rachunkach obrotów kapitałowych w bilansie płatniczym od chwili wejścia w życie tego układu, swobodnego przepływu kapitału odnoszącego się do inwestycji bezpośrednich w Tunezji, dokonywanych w spółkach utworzonych zgodnie z obowiązującym ustawodawstwem, jak również likwidację lub repatriację tych inwestycji oraz wszelkiego wynikającego z nich zysku.

Postanowienie to ustanawia precyzyjny obowiązek rezultatu, na który podmiot prawa może powołać się przed sądem krajowym, aby żądać od sądu odstąpienia od stosowania przepisów stanowiących źródło przeszkody w swobodnym przepływie kapitału lub zastosowania w stosunku do niego przepisów, których brak zastosowania leży u źródła tej przeszkody w swobodnym przepływie kapitału, bez potrzeby przyjmowania dodatkowych środków w tym celu.

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

Artykuł 34 ust. 2 rzonego układu, zgodnie z którym strony przeprowadzają wzajemne konsultacje w celu ułatwienia przepływu kapitału między Wspólnotą a Republiką Tunezyjską oraz całkowitej jego liberalizacji, gdy spełnione będą niezbędne przesłanki, należy bowiem interpretować w ten sposób, że postanowienie to odnosi się do dalszej liberalizacji przepływów kapitału niewskazanych w art. 34 ust. 1 tego układu.

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

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

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

Tymczasem otrzymywanie przez spółkę będącą rezydentem w państwie członkowskim dywidend od spółki będącej rezydentem w Tunezji z powodu posiadania udziału stanowiącego 98,72% kapitału zakładowego spółki wypłacającej dywidendy jest objęte zakresem stosowania tego postanowienia. Taki udział można bowiem uważać za inwestycję bezpośrednią, a otrzymywanie dywidend związanych z tym udziałem jest objęte pojęciem repatriacji wynikających z niego zysków.

W konsekwencji, taka sytuacja jest objęta art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja.

(zob. pkt 99–104, 106–109; pkt 3 sentencji)

7. Artykuł 34 ust. 1 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Tunezyjską, z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie, zgodnie z którym spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, gdy spółka wypłacająca je jest rezydentem w Tunezji, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału co do zasady zabronione przez art. 34 ust. 1 układu WE–Tunezja w odniesieniu do inwestycji bezpośrednich i w szczególności w odniesieniu do repatriacji zysku z tych inwestycji.

To odmienne traktowanie może bowiem zniechęcać spółki będące rezydentami w tym państwie członkowskim do dokonywania bezpośrednich inwestycji w spółkach z siedzibą w Tunezji. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z tego państwa trzeciego są traktowane pod względem podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w państwie członkowskim, udziały spółek mających siedzibę w Tunezji są dla inwestorów będących rezydentami w państwie członkowskim mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

W tym względzie, skutek tego postanowienia nie jest – w sytuacji, która dotyczy traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z inwestycji bezpośrednich zrealizowanych w państwie trzecim przez osobę będącą rezydentem w państwie członkowskim – ograniczony przez art. 89 układu WE–Tunezja.

Jeżeli bowiem chodzi o art. 89 tiret pierwsze układu WE–Tunezja, zgodnie z którym żadne z postanowień tego układu nie powoduje rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez każdą ze stron w jakiegokolwiek międzynarodowej umowie lub jakimkolwiek międzynarodowym porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące, stwierdzony zakaz ograniczeń wynika z samego układu WE–Tunezja i nie jest następstwem rozszerzenia przywilejów przewidzianych w innej międzynarodowej umowie lub innym międzynarodowym porozumieniu.

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

Tymczasem, sporne przepisy podatkowe w ogólny sposób wykluczają możliwość uzyskania korzyści podatkowej polegającej na uniknięciu lub złagodzeniu podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółki mające siedziby między innymi w Tunezji, nie zmierzając przy tym do zapobieżenia zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania zwykle należnego podatku lub uzyskania korzyści podatkowej.

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

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

Jednakże odmowa – na podstawie przepisu uregulowania krajowego zgodnie z którym korzystanie z takiego odliczenia zależy od przesłanki dotyczącej podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy, której spełnienie organy podatkowe muszą być w stanie skontrolować – przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego, którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od Republiki Tunezyjskiej, której rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez tę drugą spółkę.

Tymczasem odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie przepisu uregulowania krajowego, zgodnie z którym odliczenie, o którym mowa w tym uregulowaniu podlega obniżeniu o 50%, jeżeli dochody pochodzą z zysków, które nie zostały w rzeczywistości opodatkowane, z wyjątkiem sytuacji, gdy beneficjentem jest spółka zarządzająca udziałami w kapitale zakładowym, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w Tunezji, państwie, którego spółka ta jest rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

W istocie, biorąc pod uwagę cele i kontekst układu WE–Tunezja, wykluczone wydaje się, że strony tego układu miały zamiar przyznania całkowitej swobody przepływu kapitału pomiędzy Unią a Tunezją, podczas gdy pewne ograniczenia mogą być nałożone na przepływ kapitału zarówno pomiędzy państwami członkowskimi, jak też pomiędzy państwami członkowskimi Unii i innymi państwami stronami porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym.

(zob. pkt 66, 70, 113, 116–121, 127, 129; pkt 3, pkt 5 sentencji)

8. Artykuł 31 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że ma on skutek bezpośredni i że sytuacja, która dotyczy traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z inwestycji bezpośrednich zrealizowanych w Libanie przez osobę będącą rezydentem w państwie członkowskim jest objęta hipotezą art. 33 ust. 2 tego układu. W konsekwencji art. 33 ust. 1 tego układu nie stoi na przeszkodzie możliwości powołania się w takiej sytuacji na art. 31 owego układu.

Artykuł 31 układu WE–Liban – przewidujący, iż w ramach tego układu, z zastrzeżeniem postanowień jego art. 33 i 34, między Wspólnotą a Republiką Libańską nie istnieją ograniczenia w przepływie kapitału oraz nie ma dyskryminacji opartej na narodowości lub miejscu zamieszkania ich obywateli, lub miejscu, gdzie inwestowany jest taki kapitał – ustanawia bowiem jasno brzmiący i bezwarunkowy obowiązek rezultatu, na który podmiot prawa może powoływać się przed sądami, aby żądać

odstąpienia od stosowania przepisów stanowiących źródło ograniczenia lub dyskryminacji albo zastosowania w stosunku do niego przepisów, których brak zastosowania leży u źródła ograniczenia lub dyskryminacji, bez potrzeby przyjmowania dodatkowych środków w tym celu.

Zakres obowiązku wynikającego z art. 31 układu WE–Liban jest oczywiście ograniczony klauzulą ochronną przewidzianą w art. 33 ust. 1 tego układu. Niemniej jednak wyjątek ten nie może stać na przeszkodzie temu, aby ów art. 31 ustanawiał na rzecz jednostek prawa, na które mogą się one powoływać przed sądem.

Stwierdzeniu, iż art. 31 układu WE–Liban jest bezpośrednio skuteczny, nie przeczą przedmiot ani cel tego układu. Należy bowiem podkreślić, że układ WE–Liban ustanawia w art. 1 ust. 1 stowarzyszenie między Wspólnotą i jej państwami członkowskimi z jednej strony oraz Republiką Libańską z drugiej. Cel tego układu, którym jest między innymi, jak wynika z jego art. 1 ust. 2, stworzenie warunków sprzyjających stopniowej liberalizacji handlu kapitałem, potwierdza interpretację, według której przepływ kapitału nieobjęty zakresem stosowania klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 33 ust. 1 rzeczonego układu korzysta z liberalizacji od dnia wejścia w życie tegoż układu.

Co się tyczy możliwości powołania się na art. 31 układu WE–Liban w sytuacji takiej jak omawiana, należy oczywiście zaznaczyć, że zgodnie z art. 33 ust. 1 tego układu jego art. 31 pozostaje bez uszczerbku dla zastosowania jakiegokolwiek ograniczenia istniejącego między Wspólnotą i Republiką Libańską w dniu wejścia w życie rzeczonego układu, w odniesieniu do przepływu kapitału między nimi obejmującego inwestycje bezpośrednie, w tym w nieruchomości, przedsiębiorstwa, świadczenie usług finansowych lub dopuszczenie papierów wartościowych na rynki kapitałowe.

Niemniej jednak zakres klauzuli ochronnej przewidzianej w art. 33 ust. 1 układu WE–Liban ograniczony jest przez jego art. 33 ust. 2, który przewiduje, że pozostaje to bez wpływu na transfer zagraniczny inwestycji dokonanych w Libanie przez osoby mieszkające na terytorium Wspólnoty lub dokonanych na terytorium Wspólnoty przez osoby mieszkające w Libanie oraz na jakikolwiek zysk wynikający z powyższych.

(zob. pkt 131–137; pkt 4 sentencji)

9. Artykuł 31 Układu eurośródziemnomorskiego ustanawiającego stowarzyszenie między Wspólnotą Europejską i jej państwami członkowskimi, z jednej strony, a Republiką Libańską, z drugiej strony należy interpretować w ten sposób, że uregulowanie, zgodnie z którym spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim może dokonać pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend od swej podstawy opodatkowania, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółkę będącą rezydentem tego samego państwa członkowskiego, lecz nie może dokonać takiego odliczenia, gdy spółka wypłacająca je jest rezydentem w Libanie, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału co do zasady zabronione przez art. 31 tego układu.

To odmienne traktowanie ze względu na miejsce zainwestowania kapitału może bowiem zniechęcać spółki będące rezydentami w państwie członkowskim do dokonywania bezpośrednich inwestycji w spółki z siedzibą w Libanie. Jako że dochody z kapitału pochodzącego z tego państwa trzeciego są traktowane pod względem podatkowym w sposób mniej korzystny niż dywidendy wypłacane przez spółki mające siedzibę w państwie członkowskim, udziały spółek mających siedzibę w Libanie są dla inwestorów będących rezydentami w państwie członkowskim mniej atrakcyjne niż udziały spółek mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

W tym względzie, skutek tego postanowienia nie jest – w sytuacji, która dotyczy traktowania pod względem podatkowym dywidend pochodzących z inwestycji bezpośrednich zrealizowanych w państwie trzecim przez osobę będącą rezydentem w państwie członkowskim – ograniczony przez art. 85 tego układu.

Jeżeli chodzi o art. 85 lit. a) układu WE–Liban, zgodnie z którym w odniesieniu do podatków bezpośrednich żadne z postanowień tego układu nie powoduje rozszerzenia przywilejów fiskalnych przyznanych przez każdą ze stron w jakiejkolwiek międzynarodowej umowie lub jakimkolwiek międzynarodowym porozumieniu, które jest dla tej strony wiążące, wspomniany zakaz ograniczeń wynika z samego układu WE–Liban i nie jest następstwem rozszerzenia przywilejów fiskalnych przewidzianych w międzynarodowej umowie lub międzynarodowym porozumieniu.

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

Tymczasem, sporne przepisy podatkowe w ogólny sposób wykluczają możliwość uzyskania korzyści podatkowej polegającej na uniknięciu lub złagodzeniu podwójnego opodatkowania dywidend w wymiarze ekonomicznym, jeżeli dywidendy te są wypłacane przez spółki mające siedziby między innymi w Libanie, nie zmierzając przy tym do zapobieżenia zachowaniom polegającym na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania zwykle należnego podatku lub uzyskania korzyści podatkowej.

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

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

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

Tymczasem na gruncie przepisów podatkowych służących zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w wymiarze ekonomicznym wypłaconych zysków lub jego złagodzeniu, sytuacja spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy pochodzące z państwa trzeciego jest porównywalna z sytuacją spółki będącej udziałowcem i otrzymującej dywidendy krajowe, bowiem w obu przypadkach uzyskane dochody co do zasady będą stanowiły przedmiot opodatkowania kaskadowego.

W konsekwencji sporna sytuacja również nie jest objęta hipotezą art. 85 lit. c) układu WE–Liban.

Jednakże odmowa – na podstawie przepisu uregulowania krajowego zgodnie z którym korzystanie z takiego odliczenia zależy od przesłanki dotyczącej podlegania podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy, której spełnienie organy podatkowe muszą być w stanie skontrolować – przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli niemożliwe okaże się uzyskanie przez organy podatkowe państwa członkowskiego,

którego rezydentem jest spółka będąca beneficjentem, od Republiki Libańskiej, której rezydentem jest spółka wypłacająca te dywidendy, informacji pozwalających ustalić, czy spełniona jest przesłanka dotycząca podlegania podatkowi przez tę drugą spółkę.

Tymczasem odmowa przyznania pełnego lub częściowego odliczenia otrzymanych dywidend, na podstawie przepisu uregulowania krajowego, zgodnie z którym odliczenie, o którym mowa w tym uregulowaniu podlega obniżeniu o 50%, jeżeli dochody pochodzą z zysków, które nie zostały w rzeczywistości opodatkowane, z wyjątkiem sytuacji, gdy beneficjentem jest spółka zarządzająca udziałami w kapitale zakładowym, nie może być uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych, jeśli przepis ten może być zastosowany w sytuacjach, gdy podleganie podatkowi przez spółkę wypłacającą dywidendy w Libanie, państwie, którego spółka ta jest rezydentem, nie może być skontrolowane, czego ustalenie należy do sądu odsyłającego.

(zob. pkt 66, 70, 140, 144–152, 156; pkt 4, pkt 5 sentencji)