



Zbierka súdnych rozhodnutí

Vec C-464/14

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

(návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal
Tribunal Tributário de Lisboa)

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

Abstrakt – Rozsudok Súdneho dvora (piata komora) z 24. novembra 2016

1. *Sloboda usadiť sa – Voľný pohyb kapitálu – Pôsobnosť – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnosťou, ktorá je rezidentom tretej krajiny – Daňové zaobchádzanie založené na vnútroštátnej právnej úprave, ktorá nemá za cieľ uplatňovať sa výlučne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť – Neuplatniteľnosť ustanovení upravujúcich slobodu usadiť sa – Uplatniteľnosť ustanovení upravujúcich voľný pohyb kapitálu*

(Články 49, 63 a 65 ZFEÚ)

2. *Voľný pohyb kapitálu a sloboda platieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom v jednom členskom štáte, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu – Právna úprava neumožňujúca takýto odpočet v prípade vyplácajúcej spoločnosti so sídlom v treťom štáte – Neprípustnosť – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom – Podmienky – Posúdenie vnútroštátnym súdom*

(Články 63 a 65 ZFEÚ)

3. *Voľný pohyb kapitálu a sloboda platieb – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom v jednom členskom štáte, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané*

spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu – Právna úprava neumožňujúca takýto odpočet v prípade vyplácajúcej spoločnosti so sídlom v treťom štáte – Neprípustnosť – Odôvodnenie bojom proti daňovým podvodom – Neexistencia

(Články 63 a 65 ZFEÚ)

4. *Voľný pohyb kapitálu a sloboda platieb – Obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín – Obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré zahŕňajú priame investície existujúce k 31. decembru 1993 – Pojem priame investície*

(Článok 64 ZFEÚ)

5. *Voľný pohyb kapitálu a sloboda platieb – Obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z tretích krajín – Obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré zahŕňajú priame investície existujúce k 31. decembru 1993 – Pojem obmedzenie platné k 31. decembru 1993 – Uzavretie medzinárodnej dohody, ktorou sa mení právny rámec, bez zrušenia alebo formálnej zmeny existujúcej vnútroštátnej právnej úpravy – Považovanie za zavedenie novej právnej úpravy*

(Článok 64 ZFEÚ)

6. *Medzinárodné dohody – Dohody Spoločenstva – Priamy účinok – Podmienky – Článok 34 ods. 1 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi ES a Tuniskom*

(Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Tuniskom, článok 34 ods. 1)

7. *Medzinárodné dohody – Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Tuniskom – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom v jednom členskom štáte, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu – Právna úprava neumožňujúca takýto odpočet v prípade vyplácajúcej spoločnosti so sídlom v treťom štáte – Neprípustnosť – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom – Podmienky – Posúdenie vnútroštátnym súdom*

(Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Tuniskom, článok 34 ods. 1 a článok 89)

8. *Medzinárodné dohody – Dohody Spoločenstva – Priamy účinok – Podmienky – Článok 31 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi ES a Libanonom*

(Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Libanonom, článok 31)

9. *Medzinárodné dohody – Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Libanonom – Voľný pohyb kapitálu – Obmedzenia – Daňová právna úprava – Daň z príjmov právnických osôb – Zdanenie dividend – Vnútroštátna právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom v jednom členskom štáte, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho základu dane, pokiaľ sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu – Právna úprava neumožňujúca takýto odpočet v prípade vyplácajúcej spoločnosti so sídlom v treťom štáte – Neprípustnosť – Odôvodnenie – Účinnosť daňových kontrol a boj proti daňovým únikom – Podmienky – Posúdenie vnútroštátnym súdom*

(Euro-stredomorská dohoda o pridružení medzi ES a Libanonom, články 31 a 85)

1. Články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá prijíma dividendy od spoločností so sídlom v tretích štátoch, sa môže dovolávať článku 63 ZFEÚ s cieľom spochybníť daňové zaobchádzanie vyhradené pre tieto dividendy v tomto členskom štáte založené na právnej úprave, ktorá nemá za cieľ uplatňovať sa výlučne na situácie, v ktorých prijímajúca spoločnosť vykonáva rozhodujúci vplyv na vyplácajúcu spoločnosť.

Na vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa použije len v prípade podielov umožňujúcich nepochybne ovplyvňovať rozhodnutia spoločnosti a určovať jej činnosť, sa vzťahuje článok 49 ZFEÚ týkajúci sa slobody usadiť sa.

Naopak vnútroštátnu právnu úpravu, ktorá sa má uplatňovať len na podiely nadobudnuté so zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu ovplyvňovať riadenie a kontrolu podniku, treba preskúmať výlučne s ohľadom na voľný pohyb kapitálu.

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

Pokiaľ ide podrobnejšie o podmienky týkajúce sa získania úplného odpočtu, Súdny dvor rozhodol, že minimálna hodnota 10 % nepochybne umožňuje, aby sa z pôsobnosti daňového zvýhodnenia vylúčili investície uskutočnené s jediným zámerom uskutočniť finančné investície bez úmyslu získať vplyv na riadenie a kontrolu podniku, ale sama osebe neznamená, že odpočet sa uplatní len na podiely umožňujúce vykonávať nepochybne vplyv na rozhodovanie spoločnosti a určovať jej činnosť. Podiel takéhoto rozsahu totiž nevyhnutne neznamená, že vlastník tohto podielu vykonáva nepochybne vplyv na rozhodovanie spoločnosti, ktorej je akcionárom.

(pozri body 32, 33, 39, 40, 44, 72, bod 1 výroku)

2. Články 63 a 65 ZFEÚ sa majú vykladať v tom zmysle, že právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikročiť k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom tretieho štátu, predstavuje obmedzenie pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, ktorý článok 63 ZFEÚ v zásade zakazuje.

Tento rozdiel v zaobchádzaní totiž môže odradiť spoločnosti, ktoré sú rezidentmi tohto členského štátu, od investícií ich kapitálu do spoločností so sídlom v tretích štátoch. Keďže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tretích štátoch sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v tomto členskom štáte, akcie spoločností usadených v tretích štátoch sú pre investorov, ktorí sú rezidentmi tohto členského štátu, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte.

Odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od základu dane podľa ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej poskytnutie takého odpočtu závisí od podmienky týkajúcej sa podliehania dani spoločnosti, ktorá vypláca dividendy, splnenie ktorej musia daňové orgány byť schopné overiť, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od tretieho štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy dani je splnená.

Odmietnutie poskytnúť čiastočný odpočet na základe uplatnenia ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej odpočet uvedený v tejto právnej úprave je obmedzený na 50 %, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené, s výnimkou, ak je príjemca spoločnosťou spravujúcou podiely na základnom imaní, nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácejúcej dividendy dani v štáte, ktorého je rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

(pozri body 50, 66, 70, 72, body 1 a 5 výroku)

3. Pozri text rozhodnutia.

(pozri body 59 – 62)

4. Pozri text rozhodnutia.

(pozri body 75 – 80)

5. Pojem „obmedzenie platné k 31. decembru 1993“ predpokladá, že právny rámec, do ktorého dotknuté obmedzenie patrí, bol súčasťou právneho poriadku dotknutého členského štátu nepretržite od tohto dátumu. Ak by to totiž bolo inak, členský štát by mohol kedykoľvek opätovne zaviesť obmedzenia pohybu kapitálu do tretích krajín alebo z nich, ktoré vo vnútroštátnom právnom poriadku platili k 31. decembru 1993, ale ktoré neboli zachované.

V dôsledku toho v rámci vnútroštátnej právnej úpravy prijatej v roku 1988, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikrčiť k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom tretieho štátu, treba článok 64 ods. 1 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že prijatie nového režimu týkajúceho sa zaobchádzania s dividendami, keďže nezmenilo právny rámec týkajúci sa zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z Tuniska a Libanonu, nemalo vplyv na kvalifikovanie vylúčenia dividend vyplatených spoločnosťami so sídlom v týchto tretích štátoch z možnosti využiť úplný alebo čiastočný odpočet z dane ako platného obmedzenia.

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

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

(pozri body 81, 84, 89, 90, 92, body 2 a 5 výroku)

6. Článok 34 ods. 1 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej, sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a možno sa ho dovolávať v situácii, v ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, prijíma dividendy od spoločnosti, ktorá je rezidentom Tuniska, z dôvodu priamej investície, ktorú vykonala do spoločnosti vyplácejúcej dividendy, s cieľom namietat proti daňovému zaobchádzaniu vyhradenému pre tieto dividendy v tomto členskom štáte.

Toto ustanovenie totiž vo svojom odseku 1 jasne, presne a bezpodmienečne zakotvuje povinnosť Spoločenstva a Tuniskej republiky zabezpečiť odo dňa nadobudnutia platnosti uvedenej dohody, pokiaľ ide o transakcie na kapitálovom účte platobnej bilancie, voľný pohyb kapitálu súvisiaceho s priamymi investíciami v Tunisku do spoločností, ktoré vznikli v súlade s platnými právnymi predpismi, ako aj likvidáciu a repatriáciu týchto investícií a všetkých ziskov, ktoré tieto investície priniesli.

Toto ustanovenie stanovuje povinnosť s presným výsledkom, ktorej sa jednotlivец podliehajúci súdnej právomoci môže dovolávať na vnútroštátnom súde a žiadať od neho, aby sa neuplatnili ustanovenia, ktoré sú základom prekážky voľného pohybu kapitálu, alebo aby sa voči nemu uplatnila právna úprava, ktorej neuplatnenie je príčinou prekážky voľného pohybu kapitálu, bez toho, aby bolo potrebné prijať doplňujúce vykonávajúce opatrenia.

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

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

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

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

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

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

V dôsledku toho sa na túto situáciu vzťahuje článok 34 ods. 1 dohody medzi ES a Tuniskom.

(pozri body 99 – 104, 106 – 109, bod 3 výroku)

7. Článok 34 ods. 1 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Tuniskou republikou na strane druhej sa má vykladať v tom zmysle, že právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikróčiť

k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Tuniska, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade, pokiaľ ide o priame investície a najmä repatriáciu zisku, ktoré tieto investície priniesli, zakázané článkom 34 ods. 1 tejto dohody.

Tento rozdiel v zaobchádzaní môže odrádzať spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte od priamych investícií do spoločností so sídlom v Tunisku. Keďže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tomto treťom štáte sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v členskom štáte, akcie spoločností usadených v Tunisku sú pre investorov, ktorí sú rezidentmi v tomto členskom štáte, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte.

V tejto súvislosti účinok tohto ustanovenia nie je v situácii, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplývajú z priamych investícií vykonaných v treťom štáte osobou, ktorá je rezidentom v členskom štáte, obmedzené článkom 89 uvedenej dohody.

Pokiaľ ide o článok 89 prvý odsek dohody medzi ES a Tuniskom, podľa ktorého žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je viazaná, konštatovaný zákaz obmedzenia vyplýva zo samotnej dohody medzi ES a Tuniskom a nevedie k rozšíreniu výhod uvádzaných inou medzinárodnou dohodou alebo dojednaním.

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

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

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

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

Napriek tomu odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej poskytnutie takého odpočtu závisí od podmienky týkajúcej sa podliehania dani spoločnosti, ktorá vypláca dividendy, splnenie ktorej musia daňové orgány byť schopné overiť, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné

získať od Tuniskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy dani je splnená.

Odmietnutie poskytnúť takýto čiastočný odpočet na základe uplatnenia ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej odpočet uvedený v tejto právnej úprave je obmedzený na 50 %, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené, s výnimkou, ak je príjemca spoločnosťou spravujúcou podiely na základnom imaní, nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v Tunisku, teda štáte, ktorého je táto spoločnosť rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

Zdá sa vylúčené, že by vzhľadom na účel a kontext dohody medzi ES a Tuniskom zmluvné strany uvedenej dohody chceli priznať úplnú voľnosť pohybom kapitálu medzi Úniou a Tuniskom, zatiaľ čo by mohli byť uložené určité obmedzenia vo vzťahoch medzi členskými štátmi, ako aj vo vzťahoch medzi členskými štátmi Únie a tretími štátmi, ktoré sú stranami dohody o Európskom hospodárskom priestore.

(pozri body 66, 70, 113, 116 – 121, 127, 129, body 3 a 5 výroku)

8. Článok 31 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej sa má vykladať v tom zmysle, že má priamy účinok a že na situáciu, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami pochádzajúcimi z priamych investícií realizovaných v Libanone osobou, ktorá je rezidentom členského štátu, sa vzťahuje hypotéza uvedená v článku 33 ods. 2 tejto dohody. V dôsledku toho článok 33 ods. 1 uvedenej dohody nebráni tomu, aby sa v danom prípade poukazovalo na jej článok 31.

Tým, že článok 31 tejto dohody stanovuje, že v rámci ustanovení dohody medzi ES a Libanonom a ak jej články 33 a 34 neustanovujú inak, sa na pohyb kapitálu medzi Spoločenstvom na jednej strane a Libanonskou republikou na druhej strane nevzťahujú žiadne obmedzenia, ani žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta pobytu štátnych príslušníkov alebo z dôvodu miesta, kde sa investuje takýto kapitál, zakotvuje jasným a bezpodmienečným spôsobom povinnosť presného výsledku, ktorej sa subjekt podliehajúci súdnej právomoci môže dovoľávať pred súdmi s cieľom žiadať, aby sa neuplatnili ustanovenia, ktoré sú základom obmedzenia alebo diskriminácie, alebo aby sa voči nemu uplatnila právna úprava, ktorej neuplatnenie je príčinou obmedzenia alebo diskriminácie, bez toho, aby na tento účel bolo potrebné prijať doplnujúce vykonávajúce opatrenia.

Rozsah povinnosti vyplývajúcej z článku 31 dohody medzi ES a Libanonom je samozrejme obmedzený klauzulou standstill uvedenou v článku 33 ods. 1 tejto dohody. Takáto výnimka však nemôže brániť tomu, aby uvedený článok 31 priznával jednotlivcom práva, ktoré môžu uplatniť na súde.

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

Pokiaľ ide o možnosť dovoľávať sa článku 31 dohody medzi ES a Libanonom v situácii, akou je predmetná situácia, treba samozrejme poznamenať, že podľa článku 33 ods. 1 tejto dohody jej článok 31 nemá vplyv na uplatňovanie akýchkoľvek obmedzení, ktoré existujú medzi Spoločenstvom

a Libanonskou republikou ku dňu nadobudnutia platnosti tejto dohody, pokiaľ ide o pohyb kapitálu medzi nimi týkajúci sa priamych investícií, ako sú investície do nehnuteľného majetku, usadenia sa, poskytovania finančných služieb alebo vstupu cenných papierov na kapitálové trhy.

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

(pozri body 131 – 137, bod 4 výroku)

9. Článok 31 Euro-stredomorskej dohody o pridružení medzi Európskym spoločenstvom a jeho členskými štátmi na jednej strane a Libanonskou republikou na strane druhej sa má vykladať v tom zmysle, že právna úprava, podľa ktorej spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, môže vykonať úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od svojho daňového základu, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťou, ktorá je rezidentom toho istého členského štátu, ale nemôže prikróčiť k takému odpočtu, ak je vyplácajúca spoločnosť rezidentom Libanonu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 31 tejto dohody.

Tento rozdiel v zaobchádzaní z dôvodu miesta, kde je kapitál investovaný, môže odrádzať spoločnosti so sídlom v tomto členskom štáte od priamych investícií do spoločností so sídlom v Libanone. Keďže s príjmami z kapitálového majetku s pôvodom v tomto treťom štáte sa z daňového hľadiska zaobchádza menej výhodne ako s dividendami vyplácanými spoločnosťami usadenými v členskom štáte, akcie spoločností usadených v Libanone sú pre investorov, ktorí sú rezidentmi v tomto členskom štáte, menej atraktívne ako akcie spoločností so sídlom v tomto členskom štáte.

V tejto súvislosti účinok tohto ustanovenia nie je v situácii, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplývajú z priamych investícií vykonaných v treťom štáte osobou, ktorá je rezidentom v členskom štáte, obmedzené článkom 85 uvedenej dohody.

Pokiaľ ide o článok 85 písm. a) dohody medzi ES a Libanonom, podľa ktorého žiadne ustanovenie tejto dohody nemá za následok rozšírenie fiškálnych výhod udelených jednou zmluvnou stranou v akejkoľvek medzinárodnej dohode alebo dojednaní, ktorými je táto strana viazaná, zákaz obmedzenia konštatovaný v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku vyplýva zo samotnej dohody medzi ES a Libanonom a nevedie k rozšíreniu výhod uvádzaných inou medzinárodnou dohodou alebo dojednaním.

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

Sporná daňová právna úprava všeobecným spôsobom vylučuje možnosť dosiahnuť daňovú výhodu, ktorá spočíva v zamedzení alebo zmiernení dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend, ak sú tieto dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v Libanone, bez toho, aby konkrétne smerovala k zabráneniu vytvárania vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktorých jediným účelom je vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani alebo dosiahnuť daňovú výhodu.

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

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

Na druhej strane treba samozrejme uznať, že z dôvodu použitia výrazu „najmä“ v článku 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom sa toto ustanovenie môže vzťahovať na rozlišovanie založené na iných faktoroch, najmä na mieste, kde je investovaný kapitál daňového poplatníka. Toto ustanovenie však treba vykladať v spojení s článkom 31 dohody medzi ES a Libanonom, ktoré zakazuje akúkoľvek diskrimináciu z dôvodu miesta, kde sa investuje kapitál. Preto treba odlišovať rozdiely v zaobchádzaní povolené podľa článku 85 písm. c) dohody medzi ES a Libanonom od diskriminácie, ktorá podľa uvedeného článku 85 písm. c) nepatrí a je podľa článku 31 tejto dohody zakázaná.

Vzhľadom na daňové pravidlo, ktorého cieľom je zamedziť alebo zmierniť dvojité hospodárske zdanenie rozdeľovaných ziskov, je situácia spoločnosti, ktorá je akcionárom prijímajúcim dividendy s pôvodom v treťom štáte, porovnateľná so situáciou spoločnosti akcionára prijímajúceho dividendy vnútroštátneho pôvodu, pretože v zásade môžu byť v oboch prípadoch dosiahnuté zisky predmetom reťazového zdanenia.

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

Napriek tomu odmietnutie poskytnúť úplný alebo čiastočný odpočet prijatých dividend od základu dane prijímajúcej spoločnosti podľa ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej poskytnutie takého odpočtu závisí od podmienky týkajúcej sa podliehania dani spoločnosti, ktorá vypláca dividendy, splnenie ktorej musia daňové orgány byť schopné overiť, možno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, pokiaľ sa pre daňové orgány členského štátu, ktorého rezidentom je prijímajúca spoločnosť, ukáže ako nemožné získať od Libanonskej republiky, teda štátu, ktorého rezidentom je spoločnosť vyplácajúca tieto dividendy, informácie umožňujúce overiť, že podmienka týkajúca sa podliehania spoločnosti vyplácajúcej uvedené dividendy dani je splnená.

Odmietnutie poskytnúť takýto čiastočný odpočet na základe uplatnenia ustanovenia vnútroštátnej právnej úpravy, podľa ktorej odpočet uvedený v tejto právnej úprave je obmedzený na 50 %, ak príjmy pochádzajú zo ziskov, ktoré neboli skutočne zdanené, s výnimkou, ak je príjemca spoločnosťou spravujúcou podiely na základnom imaní, nemožno odôvodniť naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu založenými na potrebe zabezpečiť účinnosť daňových kontrol, ak toto ustanovenie možno uplatňovať v situáciách, keď podliehanie spoločnosti vyplácajúcej dividendy dani v Libanone, teda štáte, ktorého je táto spoločnosť rezidentom, nemožno overiť, čo prislúcha určiť vnútroštátnemu súdu.

(pozri body 66, 70, 140, 144 – 152, 156, body 4 a 5 výroku)