



Zbirka odločb sodne prakse

Zadeva C-464/14

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Tribunal Tributário de Lisboa)

„Predhodno odločanje – Prosti pretok kapitala – Členi od 63 do 65 PDEU – Pridružitveni sporazum ES-Tunizija – Členi 31, 34 in 89 – Pridružitveni sporazum ES-Libanon – Členi 31, 33 in 85 – Davek od dohodkov pravnih oseb – Dividende, prejete od družbe s sedežem v državi članici družbe prejemnice – Dividende, prejete od družbe s sedežem v tretji državi, pogodbenici pridružitvenega sporazuma – Različno obravnavanje – Omejitev – Utemeljitev – Učinkovitost davčnega nadzora – Možnost sklicevanja na člen 64 PDEU pri Pridružitvenih sporazumih ES-Tunizija in ES-Libanon“

Povzetek – Sodba Sodišča (peti senat) z dne 24. novembra 2016

1. *Svoboda ustanavljanja – Prosti pretok kapitala – Področje uporabe – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčenje dividend – Davčna obravnava dividend, ki jih razdeli družba rezidentka tretje države – Davčna obravnava na podlagi nacionalne ureditve, katere cilj ni, da se uporablja izključno za položaje, v katerih obvladujoča družba izvršuje odločilen vpliv nad družbo razdeljevalko – Neuporaba določb o ureditvi svobode ustanavljanja – Uporaba določb o ureditvi prostega pretoka kapitala*

(členi 49 PDEU, 63 PDEU in 65 PDEU)

2. *Prosti pretok kapitala in svoboda plačil – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčenje dividend – Nacionalna ureditev, ki dopušča, da družba rezidentka polno ali delno izvzame dividende, ki jih je razdelila družba rezidentka iste države članice – Ureditev, ki ne dopušča takega izvzema, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države – Nedopustnost – Utemeljitev – Učinkovitost davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam – Pogoji – Presoja nacionalnega sodišča*

(člena 63 PDEU in 65 PDEU)

3. *Prosti pretok kapitala in svoboda plačil – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčenje dividend – Nacionalna ureditev, ki dopušča, da družba rezidentka polno ali delno izvzame dividende, ki jih je razdelila družba rezidentka iste države članice – Ureditev, ki ne dopušča takega izvzetja, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države – Nedopustnost – Upravičenje zaradi boja proti davčnim utajam – Neobstoje*

(člena 63 PDEU in 65 PDEU)

4. *Prosti pretok kapitala in svoboda plačil – Omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih – Na dan 31. decembra 1993 veljavne omejitve pretoka kapitala, ki zajema neposredne naložbe – Pojem neposredne naložbe*

(člen 64 PDEU)

5. *Prosti pretok kapitala in svoboda plačil – Omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih – Na dan 31. decembra 1993 veljavne omejitve pretoka kapitala, ki zajema neposredne naložbe – Pojem omejitve, ki je veljala na dan 31. decembra 1993 – Sklenitev mednarodnega sporazuma, s katerim je bil spremenjen pravni okvir brez formalne razveljavitve ali spremembe veljavne nacionalne ureditve – Izenačitev z uvedbo nove ureditve*

(člen 64 PDEU)

6. *Mednarodni sporazumi – Sporazumi Skupnosti – Neposredni učinek – Pogoji – Člen 34(1) Evro-mediterranskega sporazuma o pridružitvi ES-Tunizija*

(Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Tunizija, člen 34(1))

7. *Mednarodni sporazumi – Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Tunizija – Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčenje dividend – Nacionalna ureditev, ki dopušča, da družba rezidentka polno ali delno izvzame dividende, ki jih je razdelila družba rezidentka iste države članice – Ureditev, ki ne dopušča takega izvzetja, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države – Nedopustnost – Utemeljitev – Učinkovitost davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam – Pogoji – Presoja nacionalnega sodišča*

(Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Tunizija, člen 34(1) in člen 89)

8. *Mednarodni sporazumi – Sporazumi Skupnosti – Neposredni učinek – Pogoji – Člen 31 Evro-mediterranskega sporazuma o pridružitvi ES-Libanon*

(Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Libanon, člen 31)

9. *Mednarodni sporazumi – Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Libanon – Prosti pretok kapitala – Omejitve – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Obdavčenje dividend – Nacionalna ureditev, ki dopušča, da družba rezidentka polno ali delno izvzame dividende, ki jih je razdelila družba rezidentka iste države članice – Ureditev, ki ne dopušča takega izvzetja, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države – Nedopustnost – Utemeljitev – Učinkovitost davčnega nadzora in boja proti davčnim utajam – Pogoji – Presoja nacionalnega sodišča*

(Evro-mediterranski sporazum o pridružitvi ES-Libanon, člena 31 in 85)

1. Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da družba s sedežem v državi članici, ki prejme dividende družb s sedežem v tretji državi, lahko uveljavlja člen 63 PDEU, da bi izpodbila davčno obravnavanje, ki je v tej državi članici določeno za te dividende in ki temelji na ureditvi, katere namen ni uporaba izključno v položajih, v katerih ima družba prejemnica odločilen vpliv na družbo razdeljevalko.

Nacionalna zakonodaja, ki se uporabi samo za udeležbo, ki imetniku omogoča odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih, spada namreč na področje uporabe člena 49 PDEU o svobodi ustanavljanja.

Če pa se nacionalni predpisi uporabljajo za udeležbo, opravljeno izključno kot denarno naložbo brez namena vplivanja na upravljanje in nadzor podjetja, to je kot portfeljsko naložbo, je treba navedene predpise preučiti samo glede na prosti pretok kapitala.

V zvezi s tem se ureditev, v kateri za delni izvzem ni določen nikakršen prag o udeležbi v družbi, ki razdeljuje dividende, in v kateri je za upravičenost do polnega izvzema določen prag, ki je 10 % osnovnega kapitala v družbi razdeljevalki oziroma je nabavna vrednost deleža 20.000.000 EUR, uporablja za dividende, ki jih prejme družba rezidentka na podlagi udeležbe, s katero je uvedeno odločilno vplivanje na odločitve družbe razdeljevalke navedenih dividend in ki omogoča odločanje o njenih dejavnostih, in za dividende, prejete na podlagi udeležbe, s katero ni uvedeno tako vplivanje.

Predvsem glede pogojev o pridobitvi polnega izvzema prag 10 % sicer omogoča, da se s področja uporabe davčne ugodnosti izključijo naložbe, vložene izključno kot finančne naložbe, ne da bi bil njihov namen vplivati na upravljanje in nadzor podjetja, vendar ta prag ne povzroči, da se izvzem uporabi samo za deleže, ki imetniku omogočajo odločilno vplivanje na odločitve družbe in odločanje o njenih dejavnostih. Delež takega obsega namreč ne pomeni nujno, da ima imetnik tega deleža odločilen vpliv na odločitve družbe, katere delničar je.

(Glej točke 32, 33, 39, 40, 44 in 72 ter točko 1 izreka.)

2. Člena 63 in 65 PDEU je treba razlagati tako, da ureditev, v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države, pomeni omejitev pretoka kapitala med državami članicami in tretjimi državami, ki je načeloma prepovedana s členom 63 PDEU.

Ta razlika v obravnavanju lahko namreč družbe s sedežem v tej državi članici odvrta od neposrednega investiranja v družbe s sedežem v tretjih državah. Ker je dobiček iz kapitala, ki ima vir v tretjih državah, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v državi članici, so delnice družb s sedežem v tretjih državah za vlagatelje, ki so rezidenti države članice, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici.

Kljub temu je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero je upravičenost do takega izvzema odvisna od pogoja zavezanosti za davek družbe razdeljevalke, pri čemer morajo imeti davčni organi možnost preveriti, ali je ta pogoj izpolnjen, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od tretje države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek zadnjenavedene družbe izpolnjen.

Vendar zavrnitve priznanja delnega izvzema na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero se izvzem iz te ureditve zmanjša za 50 %, če dohodki izhajajo iz dobička, ki dejansko ni bil obdavčen, razen če je prejemnica finančni holding, ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

(Glej točke 50, 66, 70 in 72 ter točki 1 in 5 izreka.)

3. Glej besedilo odločbe.

(Glej točke od 59 do 62.).

4. Glej besedilo odločbe.

(Glej točke od 75 do 80.)

5. Pojem „omejitve, ki veljajo na dan 31. decembra 1993“, predpostavlja, da je bil pravni okvir, v katerega spada zadevna omejitev, od tega dne neprekinjeno del pravnega reda zadevne države članice. Če bi bilo drugače, bi država članica lahko vsak čas ponovno uvedla omejitve pretoka kapitala v tretje države ali iz njih, ki so v nacionalnem pravnem redu obstajale na dan 31. decembra 1993, a niso bile ohranjene.

Zato je treba v okviru nacionalne ureditve, sprejete leta 1988, v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka tretje države, člen 64(1) PDEU razlagati tako, da sprejetje novega sistema o obravnavanju dividend, ker to ni spremenilo pravnega okvira o davčnem obravnavanju dividend z izvorom v Tuniziji in Libanonu, ne vpliva na to, da se kot veljavna omejitev opredeli to, da za dividende, ki so jih izplačale družbe s sedežem v teh tretjih državah, ni možnosti polnega ali delnega izvzema.

Država članica pa se odpove možnosti iz člena 64(1) PDEU, tudi če brez razveljavitve ali uradne spremembe veljavne ureditve sklene mednarodni sporazum, kakršen je pridružitveni sporazum, v katerem je v določbi, ki ima neposredni učinek, določena liberalizacija ene od vrst kapitala, določene v členu 64(1). Tako spremembo pravnega okvira je zato treba glede tega, kako vpliva na možnost sklicevanja na člen 64(1) PDEU, enačiti z uvedbo nove ureditve, ki temelji na logiki, ki je drugačna od tiste v veljavni ureditvi.

Liberalizacija pretoka kapitala, določena z mednarodnim sporazumom, namreč ne bi imela polnega učinka, če bi bilo mogoče ureditev države članice v položajih, v katerih ta sporazum tej ureditvi nasprotuje, še dalje uporabljati na podlagi člena 64(1) PDEU.

(Glej točke 81, 84, 89, 90 in 92 ter točki 2 in 5 izreka.)

6. Člen 34(1) Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani je treba razlagati tako, da ima neposredni učinek in da se je nanj mogoče sklicevati v položaju, v katerem družba rezidentka države članice prejme dividende družbe rezidentke Tunizije zaradi neposredne naložbe, ki jo je uresničila v družbi razdeljevalki, da bi se nasprotovalo davčnemu obravnavanju, določenemu za te dividende v tej državi članici.

Ta določba namreč v odstavku 1 jasno, natančno in brezpogojno določa obveznost Skupnosti in Republike Tunizije, da glede transakcij na kapitalskem računu od začetka veljavnosti navedenega sporazuma zagotovita prosti pretok kapitala v zvezi z neposrednimi naložbami v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, ter likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.

Ta določba določa obveznost točno določenega rezultata, na katero se lahko subjekt pred nacionalnim sodiščem sklicuje in od tega zahteva, naj se ne uporabijo določbe, ki so vir ovire prostemu pretoku kapitala, ali naj se v zvezi z njim uporabi ureditev, katere neuporaba je vir te ovire prostemu pretoku kapitala, ne da bi bilo za to potrebno sprejetje dodatnih izvedbenih ukrepov.

Člen 34(2) Sporazuma ES-Tunizija ne potrjuje ugotovitve, da je mogoče z v členu 34(1) tega sporazuma določenim načelom prostega pretoka kapitala, ki se nanaša na neposredne naložbe v Tuniziji, neposredno urejati položaj posameznikov.

Člen 34(2) navedenega sporazuma, v skladu s katerim se pogodbenici med seboj posvetujeta z namenom olajšati in popolnoma liberalizirati pretok kapitala med Skupnostjo in Republiko Tunizijo, ko bodo izpolnjeni potrebni pogoji, je treba namreč razlagati tako, da se navezuje na poznejšo liberalizacijo pretoka kapitala, ki ga člen 34(1) istega sporazuma ne vključuje.

Taki ugotovitvi o neposrednem učinku člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija poleg tega ne nasprotujeta predmet in namen tega sporazuma. Navedeni sporazum namreč na podlagi člena 1(1) določa pridružitveno razmerje med Skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi. Cilj Sporazuma ES-Tunizija, ki je med drugim, kot je razvidno iz člena 1(2) tega sporazuma, določiti pogoje progresivne liberalizacije kapitalskih tokov, potrjuje razlago, prvič, da je pretok kapitala iz člena 34(1) tega sporazuma liberaliziran od začetka veljavnosti navedenega sporazuma, in drugič, da bodo druge vrste pretoka kapitala progresivno liberalizirane v skladu s členom 34(2) navedenega sporazuma.

V teh okoliščinah je treba šteti, da ima člen 34(1) Sporazuma ES-Tunizija neposredni učinek in se nanj posameznik pri sodišču lahko sklicuje.

Poleg tega se besedilo člena 34(1) Sporazuma ES-Tunizija navezuje na transakcije na kapitalskem računu in da vključuje neposredne naložbe v družbe v Tuniziji, ustanovljene v skladu z veljavnimi predpisi, ter likvidacijo in repatriacijo teh naložb ali kakršnega koli dobička, ki iz njih izvira.

To, da je družba rezidentka države članice prejela dividende družbe rezidentke Tunizije zaradi svojih deležev, ki predstavljajo 98,72 % osnovnega kapitala družbe razdeljevalke, je zajeto s področjem uporabe navedene določbe. Tako udeležbo je namreč mogoče šteti za neposredno naložbo, in prejem dividend, ki se navezujejo na tako udeležbo, je zajet s pojmom „repatriacije dobička“, ki iz nje izvira.

Zato je ta položaj zajet s členom 34(1) Sporazuma ES-Tunizija.

(Glej točke od 99 do 104 in od 106 do 109 ter točko 3 izreka.)

7. Člen 34(1) Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropskimi skupnostmi in njihovimi državami članicami na eni strani in Republiko Tunizijo na drugi strani je treba razlagati tako, da ureditev, kakršna je obravnavana v postopku v glavni stvari in v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Tunizije, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma glede neposrednih naložb, predvsem pa repatriacije teh naložb, prepovedana s členom 34(1) tega sporazuma.

Ta razlika v obravnavanju bi namreč lahko družbe rezidentke te države članice odvrčala od neposrednega investiranja v družbe s sedežem v Tuniziji. Ker je dobiček iz kapitala, ki ima vir v tretjih državah, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v državi članici, so delnice družb s sedežem v Tuniziji za vlagatelje, ki so rezidenti države članice, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici.

V zvezi s tem člen 89 navedenega sporazuma v položaju, ki se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident države članice v tretji državi, ne omejuje učinka te določbe.

Namreč, kar zadeva člen 89, prva alineja, Sporazuma ES-Tunizija, v skladu s katerim nobena določba tega sporazuma ne bo povzročila razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanj zavezujoč, prepoved omejitve izhaja iz Sporazuma ES-Tunizija in se z njo ne razširjajo davčne ugodnosti, določene z drugim mednarodnim sporazumom oziroma dogovorom.

Nato, kar zadeva člen 89, druga alineja, Sporazuma ES-Tunizija, v skladu s katerim sporazum ne povzroči, da je pogodbenici preprečeno sprejeti ali uporabiti kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom, ga je treba, da bi člen 34(1) tega sporazuma lahko ohranil polni učinek, razlagati tako, da so ukrepi, zajeti s področjem uporabe prvonavedene določbe, tisti, ki so posebej namenjeni preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom.

Z zadevno davčno ureditvijo pa je na splošno izključena možnost pridobitve davčne ugodnosti, ki bi pomenila odpravo ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, če te razdelijo družbe s sedežem zlasti v Tuniziji, ne da bil poseben namen preprečevanje ravnanj, s katerimi se vzpostavljajo povsem umetni konstrukti brez gospodarske osnove, katerih namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati, ali pridobiti davčno ugodnost.

Če zadevna ureditev ne spada med ukrepe, namenjene preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom, kar preveri predložitveno sodišče, položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, ni zajet s hipotezo iz člena 89, druga alineja, Sporazuma ES-Tunizija.

Nazadnje, člen 89, tretja alineja, Sporazuma ES-Tunizija določa, da ta sporazum ne povzroči, da je ovirana pravica pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezanke, ki niso v enakem položaju, kar zadeva njihov kraj rezidentstva. V zvezi s tem se z zadevno ureditvijo razlikuje ne glede na kraj rezidentstva davčnega zavezanca, to je družbe prejemnice dividend, temveč glede na kraj rezidentstva družbe razdeljevalke dividend, torej glede na kraj, v katerem je naložen kapital davčnega zavezanca. Zato položaj, obravnavan v postopku v glavni stvari, prav tako ni zajet s hipotezo iz člena 89, tretja alineja, Sporazuma ES-Tunizija.

Kljub temu je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero je upravičenost do takega izvzema odvisna od pogoja zavezanosti za davek družbe razdeljevalke, pri čemer morajo imeti davčni organi možnost preveriti, ali je ta pogoj izpolnjen, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Republike Tunizije, države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen.

Vendar zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero se izvzem iz te ureditve zmanjša za 50 %, če dohodki izhajajo iz dobička, ki dejansko ni bil obdavčen, razen če je prejemnica finančni holding, ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Tuniziji, državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

Zdi se namreč, da je glede na namen in kontekst Sporazuma ES-Tunizija izključeno, da so pogodbenice tega sporazuma nameravale zagotoviti popolno svobodo pretoka kapitala med Unijo in Tunizijo, medtem ko bi bilo v odnosih med državami članicami ter odnosih med državami članicami Unije in državami, pogodbenicami Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru, mogoče določiti omejitve.

(Glej točke 66, 70, 113, od 116 do 121, 127 in 129 ter točki 3 in 5 izreka.)

8. Člen 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani je treba razlagati tako, da ima neposredni učinek in da je položaj, ki se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz

neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident države članice v Libanonu, zajet s hipotezo iz člena 33(2) tega sporazuma. Člen 33(1) navedenega sporazuma zato ne nasprotuje temu, da se v takem položaju uveljavlja člen 31 tega sporazuma.

Člen 31 Sporazuma ES-Libanon namreč določa, da v okviru določb tega sporazuma in ob upoštevanju določb členov 33 in 34 tega sporazuma med Skupnostjo na eni strani in Libanonsko republiko na drugi strani ni omejitev pretoka kapitala in ne diskriminacije na podlagi državljanstva ali stalnega bivališča njunih državljanov oziroma na podlagi kraja naložbe tega kapitala, in tako jasno in nepogojno potrjuje obveznost točno določenega rezultata, na katero se lahko subjekt pred sodišči sklicuje, da bi zahteval, naj se ne uporabijo določbe, ki so vir omejitve ali diskriminacije, ali naj se v zvezi z njim uporabi ureditev, katere neuporaba je vir omejitve ali diskriminacije, ne da bi bilo za to potrebno sprejetje dodatnih izvedbenih ukrepov.

Obseg obveznosti iz člena 31 Sporazuma ES-Libanon je sicer res omejen s klavzulo standstill iz člena 33(1) tega sporazuma. Vendar taka izjema ne more ovirati navedenega člena 31, da posameznikom podeli pravice, ki jih lahko uveljavijo pred sodiščem.

Ugotovitvi, da ima člen 31 Sporazuma ES-Libanon neposredni učinek, ne nasprotuje predmet in namen tega sporazuma. Poudariti je treba namreč, da Sporazum ES-Libanon na podlagi člena 1(1) določa pridružitveno razmerje med Skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani. Cilj tega sporazuma, v katerega je, kot je razvidno iz njegovega člena 1(2), med drugim vključena vzpostavitev pogojev za postopno liberalizacijo kapitalskih tokov, potrjuje razlago, da je pretok kapitala, ki ni zajet s področjem uporabe klavzule standstill iz člena 33(1) navedenega sporazuma, upravičen do liberalizacije z začetkom veljavnosti istega sporazuma.

Glede možnosti sklicevanja na člen 31 Sporazuma ES-Libanon v položaju, kakršen je sporni, je sicer treba navesti, da v skladu s členom 33(1) tega sporazuma člen 31 tega sporazuma ne posega v uporabo omejitev, ki obstajajo med Skupnostjo in Libanonsko republiko ob začetku veljavnosti navedenega sporazuma, glede pretoka kapitala med njima, ki vključuje neposredne naložbe, vključno v nepremičnine, ustanavljanje, opravljanje finančnih storitev ali sprejetje vrednostnih papirjev na kapitalске trge.

Vendar je obseg klavzule standstill, določene v členu 33(1) Sporazuma ES-Libanon, omejen s členom 33(2) tega sporazuma, ki določa, da navedena določba ne vpliva na prenos naložb, ki jih v Libanonu izvajajo rezidenti Skupnosti ali rezidenti Libanona v Skupnosti, v tujino in kakršen koli iz tega izhajajoč dobiček.

(Glej točke od 131 do 137 in točko 4 izreka.)

9. Člen 31 Evro-mediteranskega sporazuma o pridružitvi med Evropsko skupnostjo in njenimi državami članicami na eni strani ter Libanonsko republiko na drugi strani je treba razlagati tako, da ureditev, v skladu s katero lahko družba rezidentka države članice iz svoje davčne osnove polno ali delno izvzame prejete dividende, če je te razdelila družba rezidentka iste države članice, vendar takega izvzema ne sme izvršiti, če je družba razdeljevalka rezidentka Libanona, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 31 tega sporazuma.

Ta razlika v obravnavanju na podlagi kraja naložbe kapitala bi namreč lahko družbe rezidentke države članice odvrčala od investiranja v družbe s sedežem v Libanonu. Ker je dobiček iz kapitala, ki ima vir v tretjih državah, davčno manj ugodno obravnavan kot dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v državi članici, so delnice družb s sedežem v Libanonu za vlagatelje, ki so rezidenti države članice, manj privlačne kot delnice družb, ki imajo sedež v tej državi članici.

V zvezi s tem člen 85 tega sporazuma v položaju, ki se nanaša na davčno obravnavanje dividend, ki izhajajo iz neposrednih naložb, ki jih izvaja rezident države članice v tretji državi, ne omejuje učinka te določbe.

Kar zadeva člen 85(a) Sporazuma ES-Libanon, v skladu s katerim glede neposrednega obdavčenja nobena določba tega sporazuma ne povzroči razširitve davčnih ugodnosti, ki jih pogodbenica priznava na podlagi kakršnega koli mednarodnega sporazuma ali dogovora, ki je zanj zavezujoč, prepoved omejitve izhaja iz Sporazuma ES-Libanon in se z njo ne razširjajo davčne ugodnosti, določene z drugim mednarodnim sporazumom oziroma dogovorom.

Nato, glede člena 85(b) Sporazuma ES-Libanon, v skladu s katerim ta sporazum ne povzroči, da je pogodbenici preprečeno sprejeti ali uporabiti kakršen koli ukrep za preprečevanje goljufij ali izogibanja davkom, je treba člen 85(b) Sporazuma ES-Libanon, da bi člen 31 tega sporazuma lahko ohranil polni učinek, razlagati tako, da so ukrepi, zajeti s področjem uporabe prvonavedene določbe, tisti, ki so posebej namenjeni preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom.

Z zadevno davčno ureditvijo pa je na splošno izključena možnost pridobitve davčne ugodnosti, ki bi pomenila odpravo ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčevanja dividend, če te razdelijo družbe s sedežem zlasti v Libanonu, ne da bil poseben namen te ureditve preprečevanje ravnanj, s katerimi se vzpostavljajo povsem umetni konstrukti brez gospodarske osnove, katerih namen je izogniti se davku, ki ga je običajno treba plačati, ali pridobiti davčno ugodnost.

Če zadevna ureditev ne spada med ukrepe, namenjene preprečevanju goljufij ali izogibanja davkom, kar preveri predložitveno sodišče, sporni položaj ni zajet s hipotezo iz člena 85(b) Sporazuma ES-Libanon.

Nazadnje, člen 85(c) Sporazuma ES-Libanon določa, da ta sporazum ne povzroči, da je ovirana pravica pogodbenice, da uporabi ustrezne določbe svoje davčne zakonodaje za davčne zavezanca, ki niso v enakem položaju, zlasti kar zadeva njihov kraj rezidentstva. Na eni strani zadevna ureditev ne razlikuje glede na rezidentstvo davčnega zavezanca, to je družbe, ki prejme dividende.

Na drugi strani pa je treba res priznati, da bi lahko bile s členom 85(c) Sporazuma ES-Libanon zaradi uporabe izraza „zlasti“ v tem členu, zajete razlike, ki temeljijo na drugih okoliščinah, zlasti kraju, v katerem je kapital davčnega zavezanca naložen. Vendar je treba to določbo razumeti v povezavi s členom 31 Sporazuma ES-Libanon, s katerim je prepovedana vsakršna diskriminacija med drugim na podlagi kraja naložbe kapitala. Razlikovati je treba torej med različnim obravnavanjem, ki je na podlagi člena 85(c) Sporazuma ES-Libanon dopuščeno, in diskriminacijo, ki ni zajeta z navedenim členom 85(c) in je prepovedana na podlagi člena 31 tega sporazuma.

Kar zadeva davčno pravilo, katerega namen je odprava ali zmanjšanje ekonomskega dvojnega obdavčenja razdeljenega dobička, je položaj družbe delničarke, ki prejme dividende, ki izvirajo iz tretje države, primerljiv s položajem družbe delničarke, ki prejme domače dividende, ker je v obeh primerih ustvarjeni dobiček načeloma lahko predmet verižnega obdavčevanja.

Zato sporni položaj prav tako ni zajet s hipotezo iz člena 85(c) Sporazuma ES-Libanon.

Kljub temu je zavrnitev priznanja polnega oziroma delnega izvzema prejetih dividend iz davčne osnove družbe prejemnice na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero je upravičenost do takega izvzema odvisna od pogoja zavezanosti za davek družbe razdeljevalke, pri čemer morajo imeti davčni organi možnost preveriti, ali je ta pogoj izpolnjen, mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar davčnim organom države članice, katere rezidentka je družba prejemnica, ni mogoče pridobiti podatkov od Libanonske republike, države, katere rezidentka je družba, ki je razdelila te dividende, in s katerimi bi bilo mogoče preveriti, ali je pogoj zavezanosti za davek družbe, ki je razdelila navedene dividende, izpolnjen.

Vendar zavrnitve priznanja takega delnega izvzema na podlagi določbe nacionalne ureditve, v skladu s katero se izvzem iz te ureditve zmanjša za 50 %, če dohodki izhajajo iz dobička, ki dejansko ni bil obdavčen, razen če je prejemnica finančni holding, ni mogoče upravičiti z nujnim razlogom v splošnem interesu, ki se nanaša na nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, kadar je to določbo mogoče uporabiti v položajih, v katerih zavezanosti za davek družbe razdeljevalke v Libanonu, državi, v kateri je ta družba rezidentka, ni mogoče preveriti, kar pa mora ugotoviti predložitveno sodišče.

(Glej točke 66, 70, 140, od 144 do 152 in 156 ter točki 4 in 5 izreka.)