ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 19ης Νοεμβρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-540/07,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 30 Νοεμβρίου 2007,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και A. Aresu, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τον R. Adam, επικουρούμενο από τον P. Gentili, avvocato dello Stato, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο του τέταρτου τμήματος, προεδρεύοντα του δεύτερου τμήματος, C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann και P. Kūris, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουλίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με την προσφυγή της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, διατηρώντας σε ισχύ επαχθέστερο φορολογικό καθεστώς, όσον αφορά τα μερίσματα που διανέμονται σε εταιρίες εγκατεστημένες στα άλλα κράτη μέλη και στα προσχωρήσαντα στη Συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο κράτη, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994, L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία ΕΟΧ), έναντι του ισχύοντος για τα μερίσματα που διανέμονται στις ημεδαπές εταιρίες, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τα άρθρα 56 ΕΚ και 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών και μεταξύ των προσχωρησάντων στην εν λόγω Συμφωνία κρατών,

καθώς και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το άρθρο 31 της ως άνω Συμφωνίας σε σχέση με την ελευθερία εγκαταστάσεως εντός των προσχωρησάντων στη Συμφωνία αυτή κρατών.

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία ΕΟΧ

2 Το άρθρο 6 της Συμφωνίας ΕΟΧ ορίζει:

«[Υπό] την επιφύλαξη των μελλοντικών εξελίξεων της νομολογίας, εφόσον οι διατάξεις της παρούσας συμφωνίας είναι κατ' ουσίαν ταυτόσημες με τους αντίστοιχους κανόνες της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας και της Συνθήκης για την ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και Χάλυβα και με τις πράξεις που εγκρίνονται κατ' εφαρμογήν αυτών των δύο Συνθηκών, ερμηνεύονται, κατά τη θέση σε ισχύ και την εφαρμογή τους, σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων που έχουν εκδοθεί πριν από την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας συμφωνίας.»

3 Το άρθρο 31, παράγραφος 1, της Συμφωνίας ΕΟΧ έχει ως εξής:

«1. Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν υπάρχουν περιορισμοί στην ελευθερία εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους μέλους της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή κράτους της [Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελευθέρων Συναλλαγών (ΕΖΕΣ)] στο έδαφος οιουδήποτε άλλου από τα κράτη αυτά. Αυτή εκτείνεται επίσης στους περιορισμούς για την ίδρυση πρακτορείων, υποκαταστημάτων ή θυγατρικών εταιριών από τους υπηκόους ενός κράτους μέλους της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή κράτους της ΕΖΕΣ που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφος οιουδήποτε από τα κράτη αυτά.

Η ελευθερία εγκαταστάσεως περιλαμβάνει την ανάληψη και την άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων καθώς και τη σύσταση και τη διαχείριση επιχειρήσεων, και ιδίως εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 34, δεύτερο εδάφιο, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που ορίζονται από τη νομοθεσία της χώρας εγκαταστάσεως για τους δικούς της υπηκόους, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων του κεφαλαίου 4.»

4 Εξάλλου, το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ ορίζει:

«Στα πλαίσια των διατάξεων της παρούσας συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της [Ευρωπαϊκής Κοινότητας] ή της [ΕΖΕΣ] ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Η κοινοτική νομοθεσία

5 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών (ΕΕ L 225, σ. 6), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2003/123/ΕΚ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2003 (ΕΕ 2004, L 7, σ. 41, στο εξής: οδηγία 90/435), ορίζει:

«[…]

α) η ιδιότητα μιας εταιρίας ως μητρικής αναγνωρίζεται τουλάχιστον σε κάθε εταιρία ενός κράτους μέλους η οποία πληροί τους όρους που τίθενται στο άρθρο 2 και συμμετέχει κατά 20 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρίας άλλου κράτους μέλους που πληροί τους ίδιους όρους.

Η ιδιότητα αυτή αναγνωρίζεται επίσης, υπό τους ίδιους όρους, σε μια εταιρία κράτους μέλους η οποία συμμετέχει κατά 20 % τουλάχιστον στο κεφάλαιο μιας εταιρίας του ιδίου κράτους μέλους, που κατέχεται, εν όλω ή εν μέρει από μια μόνιμη εγκατάσταση της προηγούμενης εταιρίας που βρίσκεται σε άλλο κράτος μέλος.

[…]»

6 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435:

«Όταν η μητρική εταιρία ή η μόνιμη εγκατάστασή της, δυνάμει της σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τη θυγατρική της, λαμβάνει κέρδη διανεμόμενα για λόγους άλλους από την εκκαθάριση της θυγατρικής εταιρίας, το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μητρική εταιρεία και το κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή της:

— είτε δεν φορολογούν τα κέρδη αυτά,

— είτε φορολογούν τα κέρδη αυτά, επιτρέποντας όμως παράλληλα στη μητρική εταιρία και τη μόνιμη εγκατάστασή της να αφαιρούν από το ποσό του οφειλόμενου φόρου το τμήμα του φόρου της εταιρίας που αναλογεί στα κέρδη αυτά και το οποίο καταβλήθηκε από τη θυγατρική εταιρία και κάθε χαμηλότερου επιπέδου θυγατρική, υπό την προϋπόθεση ότι, σε κάθε επίπεδο, η εταιρία και η χαμηλότερου

επιπέδου θυγατρική της πληρούν τις απαιτήσεις που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 3, μέχρι του ποσού του αντιστοιχούντος οφειλόμενου φόρου.»

7 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, της οδηγίας 90/435 ορίζει:

«Τα κέρδη τα οποία η θυγατρική εταιρεία καταβάλλει κατά τη διανομή στη μητρική εταιρεία απαλλάσσονται από την παρακράτηση του φόρου στην πηγή.»

Η εθνική νομοθεσία

Το καθεστώς φορολογήσεως των ημεδαπών μερισμάτων

8 Το ιταλικό καθεστώς φορολογήσεως των ημεδαπών μερισμάτων που διανέμονται σε εταιρίες ή σε εμπορικούς οργανισμούς, οι οποίοι υπόκεινται στην Ιταλία στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, προβλέπεται στο νομοθετικό διάταγμα 344, περί μεταρρυθμίσεως του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων δυνάμει του άρθρου 4 του νόμου αριθ. 80 της 7ης Απριλίου 2003 (decreto legislativo recante *riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*), της 12ης Δεκεμβρίου 2003 (τακτικό συμπλήρωμα της *GURI* αριθ. 291, της 16ης Δεκεμβρίου 2003), το οποίο τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2005.

9 Από της ανωτέρω μεταρρυθμίσεως, το επίδικο καθεστώς φορολογήσεως προβλέπεται στο άρθρο 89, με τίτλο «Μερίσματα και τόκοι», δεύτερο εδάφιο, του κωδικοποιημένου κειμένου για τους φόρους εισοδήματος, που θεσπίστηκε με το διάταγμα αριθ. 917 του Προέδρου της Δημοκρατίας της 22ας Δεκεμβρίου 1986 (στο εξής: TUIR) και το οποίο ορίζει:

«Από τα κέρδη που διανέμονται, ανεξαρτήτως μορφής και ονομασίας τους, ακόμη και στις περιπτώσεις που προβλέπει το άρθρο 47, παράγραφος 7, από τις εταιρίες και τους οργανισμούς που μνημονεύει το άρθρο 73, παράγραφος 1, στοιχεία a και b, δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του εισοδήματος της εταιρίας ή άλλου οργανισμού που τα εισπράττει κατά την αντίστοιχη φορολογική χρήση το 95 % του ποσού στο οποίο ανέρχονται.»

10 Κατά το άρθρο 73, πρώτο εδάφιο, στοιχεία a και b, του εν λόγω κωδικοποιημένου κειμένου:

«Υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων:

a) Ανώνυμες εταιρίες και ετερόρρυθμες εταιρίες μετοχικής μορφής, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί και ταμεία αλληλασφάλισης, που έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή

b) Οργανισμοί δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου οι οποίοι δεν αποτελούν εταιρίες, που έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή και των οποίων ο αποκλειστικός ή κύριος επιχειρηματικός σκοπός συνίσταται στη διενέργεια εμπορικών πράξεων».

Το καθεστώς φορολογήσεως των εξερχόμενων μερισμάτων

11 Το άρθρο 27, με τίτλο «Παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων», τρίτο εδάφιο, του διατάγματος αριθ. 600 του Προέδρου της Ιταλικής Δημοκρατίας περί κοινών διατάξεων σχετικά με τον καθορισμό του φόρου εισοδήματος (decreto del Presidente della Republica recante *disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*), της 29ης Σεπτεμβρίου 1973, ορίζει:

«Ο παρακρατούμενος φόρος ανέρχεται σε 27 % επί των κερδών που διανέμονται σε πρόσωπα τα οποία δεν κατοικούν στην ημεδαπή. Ο συντελεστής του παρακρατούμενου φόρου μειώνεται σε 12,5 % για τα κέρδη που καταβάλλονται σε κατόχους μετοχών χωρίς δικαίωμα ψήφου. Οι κάτοικοι αλλοδαπής, πλην των κατόχων μετοχών χωρίς δικαίωμα ψήφου, δικαιούνται επιστροφής, μέχρι του ποσού των 4/9 του παρακρατούμενου φόρου που αποδεικνύεται ότι καταβλήθηκε οριστικώς στην αλλοδαπή επί των ιδίων κερδών μέσω βεβαιώσεως της αρμόδιας φορολογικής αρχής του αλλοδαπού κράτους.»

12 Το άρθρο 27 bis του διατάγματος προβλέπει την επιστροφή ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, την απαλλαγή από τον κατά το άρθρο 27 του ιδίου διατάγματος φόρο στην περίπτωση εταιριών οι οποίες έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη μέλη και πληρούν τις προϋποθέσεις περί ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής στο κεφάλαιο της διανέμουσας εταιρίας και περί διάρκειας της συμμετοχής αυτής που προβλέπει η οδηγία 90/435.

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

13 Η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι το καθεστώς φορολογήσεως των μερισμάτων ιταλικής προελεύσεως που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή σε κράτη προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ εταιρίες δεν συμβιβάζεται με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και την ελευθερία εγκαταστάσεως, αποφάσισε να κινήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 226 ΕΚ διαδικασία και απηύθυνε στην Ιταλική Δημοκρατία έγγραφο οχλήσεως στις 18 Οκτωβρίου 2005.

14 Η Επιτροπή, καθόσον δεν ικανοποιήθηκε με τα επιχειρήματα που η Ιταλική Δημοκρατία προέβαλε με το έγγραφο της 9ης Φεβρουαρίου 2006, διαβίβασε, στις 4 Ιουλίου 2006, αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κάλεσε το εν λόγω κράτος μέλος να θεσπίσει τα αναγκαία μέτρα προκειμένου να συμμορφωθεί με τη γνώμη αυτή εντός δίμηνης προθεσμίας από της παραλαβής της.

15 Η Ιταλική Δημοκρατία απάντησε στην αιτιολογημένη γνώμη με έγγραφο της 30ής Ιανουαρίου 2007. Η Επιτροπή, εκτιμώντας ότι το εν λόγω κράτος μέλος δεν είχε άρει την προσαπτόμενη παράβαση, αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί του παραδεκτού

16 Η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη λόγω του ότι το αντικείμενό της δεν ορίζεται κατά τρόπο αρκούντως ακριβή. Η Επιτροπή περιορίστηκε στην παράθεση διαφόρων νομοθετικών κειμένων και στη διαπίστωση ότι προβλέπουν παρακράτηση φόρου επί των εξερχόμενων μερισμάτων υψηλότερου συντελεστή έναντι του ισχύοντος για τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες στην Ιταλία εταιρίες μερίσματα, χωρίς να προχωρήσει σε λεπτομερή και διεξοδική ανάλυση εκάστης των νομοθετικών αυτών ρυθμίσεων και χωρίς να αποδείξει κατά τρόπο συγκεκριμένο την έλλειψη συμβατότητας εκάστης των ρυθμίσεων αυτών με τις αρχές τις οποίες επικαλείται.

17 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 38, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι κάθε εισαγωγικό δικόγραφο πρέπει να περιέχει, μεταξύ άλλων, το αντικείμενο της διαφοράς και συνοπτική έκθεση των ισχυρισμών των οποίων γίνεται επίκληση. Κατά συνέπεια, εναπόκειται στην Επιτροπή να αναφέρει, σε κάθε δικόγραφο που καταθέτει δυνάμει του άρθρου 226 ΕΚ, κατά τρόπο αρκούντως ακριβή και συνεπή τις αιτιάσεις των οποίων γίνεται επίκληση, προκειμένου να παρασχεθεί η δυνατότητα στο κράτος μέλος να προετοιμάσει την

άμυνά του και στο Δικαστήριο να διαπιστώσει την ύπαρξη της προβαλλομένης παραβάσεως (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 13ης Δεκεμβρίου 1990, C-347/88, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1990, σ. I-4747, σκέψη 28, και της 4ης Μαΐου 2006, C-98/04, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2006, σ. I-4003, σκέψη 18).

18 Εν προκειμένω, από την αιτιολογία, καθώς και από τα αιτήματα της προσφυγής της Επιτροπής, προκύπτει κατά τρόπο αρκούντως σαφή και ακριβή ότι η προσφυγή αφορά τη συμβατότητα της διαφοράς μεταξύ του καθεστώτος φορολογήσεως των μερισμάτων που διανέμονται σε κατοίκους Ιταλίας και του καθεστώτος φορολογήσεως των μερισμάτων που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή σε κράτη προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ εταιρίες με τις αρχές της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

19 Δεδομένου ότι η προσφυγή στερείται αμφισημίας, η προβληθείσα από την Ιταλική Δημοκρατία ένσταση απαραδέκτου πρέπει, συνεπώς, να απορριφθεί.

Επί της ουσίας

Επιχειρήματα των διαδίκων

20 Η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι τα μερίσματα που διανέμονται στις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη ή στα προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη εταιρίες τυγχάνουν λιγότερο ευνοϊκής μεταχειρίσεως σε σύγκριση με τα μερίσματα που καταβάλλονται στις εδρεύουσες στην Ιταλία εταιρίες. Το γεγονός αυτό αποθαρρύνει τις επενδύσεις σε εγκατεστημένες στην Ιταλία εταιρίες εκ μέρους εταιριών εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη ή σε προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη και, υπό την έννοια αυτή, αποτελεί εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

21 Στο μέτρο που η οδηγία 90/435 δεν έχει εφαρμογή στις εγκατεστημένες στα προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη εταιρίες και στο μέτρο που το ιταλικό καθεστώς φορολογήσεως των εξερχόμενων μερισμάτων αφορά, επίσης, τις συμμετοχές

στον έλεγχο ιταλικών εταιριών εκ μέρους εταιριών εδρευουσών στα προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ, το οποίο απαγορεύει, κατά τρόπο παρόμοιο με τις αντίστοιχες διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, κάθε περιορισμό στην ελευθερία εγκαταστάσεως, παραβιάζεται ομοίως.

22 Η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι το γεγονός ότι τα ημεδαπά μερίσματα απαλλάσσονται του φόρου, ενώ τα εξερχόμενα με προορισμό άλλα κράτη μέλη μερίσματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, δεν είναι κατ' ανάγκην και σε κάθε περίπτωση αντίθετο προς το κοινοτικό δίκαιο. Έλλειψη συμβατότητας με το κοινοτικό δίκαιο θα υπήρχε μόνο στην περίπτωση κατά την οποία, παρά την εφαρμογή των διατάξεων της διμερούς συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, η εισπράττουσα τα μερίσματα εταιρία του έτερου κράτους μέλους δεν θα μπορούσε να αποφύγει τη διπλή φορολογία στο κράτος μέλος στο οποίο βρίσκεται η έδρα της, αφαιρώντας, για παράδειγμα, από το φορολογητέο σε εθνικό επίπεδο εισόδημά της τον φόρο που παρακρατήθηκε στο κράτος μέλος της διανέμουσας τα μερίσματα εταιρίας. Έτσι, στην περίπτωση κατά την οποία η διμερής σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας προβλέπει μηχανισμό συμψηφισμού στο κράτος μέλος προορισμού της παρακρατήσεως που διενεργείται από το κράτος μέλος προελεύσεως, η Ιταλική Δημοκρατία φρονεί ότι δεν υπάρχει δυσμενής διάκριση αντιβαίνουσα προς το άρθρο 56 ΕΚ. Οι προβλεπόμενες από τις διμερείς αυτές συμβάσεις ρήτρες συμψηφισμού του φόρου αποτελούν έκφραση της εξουσίας των κρατών μελών να κατανέμουν τη φορολογική τους αρμοδιότητα.

23 Η Επιτροπή δεν απέδειξε συναφώς ότι καμία από τις διμερείς συμβάσεις που συνήψε η Ιταλική Δημοκρατία δεν καθιστά δυνατή την αποτροπή των επιπτώσεων της διενεργούμενης στο κράτος μέλος αυτό παρακρατήσεως φόρου.

24 Η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει, επίσης, ότι η φορολογική μεταχείριση των εξερχόμενων μερισμάτων πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα ολόκληρου του συστήματος φορολογήσεως των διανεμομένων σε δικαιούχους εγκατεστημένους εντός του κράτους μέλους αυτού μερισμάτων. Στην τελευταία περίπτωση, η διανομή μερίσματος σε μέτοχο, φυσικό πρόσωπο, κάτοικο Ιταλίας υπόκειται στον φόρο. Η

απαλλαγή του 95 % των μερισμάτων που εισπράττουν οι υποκείμενοι στον φόρο αποτελεί απλώς προπαρασκευαστικό στάδιο για τη φορολόγηση των μετόχων φυσικών προσώπων. Στην περίπτωση κατά την οποία ο μέτοχος είναι αλλοδαπή εταιρία, η οποία θα διανείμει, κανονικά, τα μερίσματα σε αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, δεν υπάρχει φορολόγηση των φυσικών προσώπων. Η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η φορολογική επιβάρυνση της αλλοδαπής εταιρίας είναι μεγαλύτερη, ώστε το επίπεδο φορολογίας των κερδών των εταιριών να είναι συνεπές με το ισχύον για τα φυσικά πρόσωπα. Με τον τρόπο αυτό, το επίπεδο φορολογίας του μετόχου, φυσικού προσώπου, κατοίκου ημεδαπής και του μετόχου κατοίκου αλλοδαπής είναι ισοδύναμα.

25 Επικουρικώς, η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από τη διαφορά των καταστάσεων, η οποία συνίσταται στο ότι οι αλλοδαπές εταιρίες δεν υποχρεούνται να γνωστοποιούν στις ιταλικές φορολογικές αρχές ότι στο μετοχολόγιό τους περιλαμβάνονται φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι Ιταλίας.

26 Κατά την Ιταλική Δημοκρατία, ακόμη και αν υποτεθεί ότι οι καταστάσεις δεν είναι διαφορετικές, η δυσμενής διάκριση δικαιολογείται από τις απαιτήσεις περί συνοχής του φορολογικού συστήματος, καθώς και από την ανάγκη αποτροπής της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής.

27 Τέλος, η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν μπορεί, εν πάση περιπτώσει, να της προσάψει ότι δεν έλαβε υπόψη την εξέλιξη της νομολογίας του Δικαστηρίου και τις αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2006, C-170/05, Denkavit Internationaal και Denkavit France (Συλλογή 2006, σ. I-11949), και της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-379/05, Amurta (Συλλογή 2007, σ. I-9569), οι οποίες εκδόθηκαν μετά τη λήξη της προθεσμίας που της τάχθηκε με την αιτιολογημένη γνώμη.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

— Επί της παραβάσεως του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ

28 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, καίτοι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα εν λόγω κράτη πρέπει πάντως να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 29).

29 Συνεπώς, ελλείψει κοινοτικών μέτρων ενοποιήσεως ή εναρμονίσεως, τα κράτη μέλη διατηρούν την αρμοδιότητα να καθορίζουν, συμβατικώς ή μονομερώς, τα κριτήρια κατανομής της φορολογικής τους αρμοδιότητας, προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξαλείψουν τη διπλή φορολογία (βλ. αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, C-336/96, Gilly, Συλλογή 1998, σ. I-2793, σκέψεις 24 και 30, καθώς και της 7ης Σεπτεμβρίου 2006, C-470/04, N, Συλλογή 2006, σ. I-7409, σκέψη 44).

30 Η οδηγία 90/435 αποσκοπεί στην εξάλειψη, με τη θέσπιση ενός κοινού φορολογικού καθεστώτος, κάθε δυσμενούς μεταχειρίσεως της συνεργασίας μεταξύ των εταιριών διαφορετικών κρατών μελών σε σχέση με τη συνεργασία μεταξύ των εταιριών του ιδίου κράτους μέλους και, με τον τρόπο αυτόν, στη διευκόλυνση των συνενώσεων εταιριών σε κοινοτική κλίμακα (απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11753, σκέψη 103).

31 Όσον αφορά τις συμμετοχές που δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 90/435, τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να καθορίζουν αν και σε ποιο βαθμό θα αποφεύγεται η οικονομική διπλή φορολογία των διανεμομένων κερδών και να δημιουργούν προς τούτο, είτε μονομερώς είτε μέσω συμβάσεων που συνάπτουν με άλλα κράτη μέλη, μηχανισμούς για την αποτροπή ή τον περιορισμό της εν λόγω οικονομικής διπλής φορολογίας. Ωστόσο, το γεγονός αυτό δεν σημαίνει ότι μπορούν να εφαρμόζουν ρυθμίσεις αντίθετες προς τις ελευθερίες που κατοχυρώνει η Συνθήκη (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2006, C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Συλλογή 2006, σ. I-11673, σκέψη 54).

32 Εν προκειμένω η ιταλική νομοθεσία απαλλάσσει του φόρου το 95 % των διανεμομένων σε ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων και υποβάλλει το υπόλοιπο 5 % των μερισμάτων αυτών στον φόρο εισοδήματος εταιριών υπό τον συνήθη συντελεστή του, που ανέρχεται σε 33 %. Τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 27 %, ενώ εξάλλου, κατόπιν αιτήσεως, είναι δυνατή η επιστροφή 4/9, κατ' ανώτατο όριο, του ποσού του παρακρατηθέντος φόρου. Επίσης, είναι δυνατή η παρακράτηση φόρου στην πηγή με μειωμένο συντελεστή, δυνάμει διατάξεων των διαφόρων συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, οσάκις πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις σχετικές με το ποσοστό και τη διάρκεια συμμετοχής, αλλά ο συντελεστής αυτός παραμένει υψηλότερος εκείνου που επιβάλλεται στα διανεμόμενα στις ημεδαπές εταιρίες μερίσματα.

33 Τελικώς, δεν αμφισβητείται ότι η ιταλική νομοθεσία υποβάλλει τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα σε υψηλότερο συντελεστή φορολογίας από εκείνον στον οποίο υπόκεινται τα διανεμόμενα στις ημεδαπές εταιρίες μερίσματα.

34 Πάντως, η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι αυτή η διαφορετική μεταχείριση είναι φαινομενική μόνο, διότι πρέπει να ληφθούν υπόψη, αφενός, οι συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και, αφετέρου, ολόκληρο το ιταλικό φορολογικό σύστημα.

35 Ως προς το πρώτο σημείο, η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα δεν τυγχάνουν, στην πραγματικότητα, διαφορετικής μεταχειρίσεως από τα διανεμόμενα σε ημεδαπές εταιρίες μερίσματα, δεδομένου ότι οι συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας επιτρέπουν τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος στην Ιταλία φόρου με τον οφειλόμενο στο άλλα κράτος μέλος φόρο.

36 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει, βεβαίως, κρίνει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να διασφαλίζουν την τήρηση των υποχρεώσεων που υπέχουν από τη Συνθήκη συνάπτοντας σύμβαση με άλλα κράτη μέλη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (βλ, υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 71, και Amurta, σκέψη 79).

37 Εντούτοις, προς τον σκοπό αυτό, είναι αναγκαίο όπως η εφαρμογή της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας καθιστά δυνατή την αντιστάθμιση των επιπτώσεων της απορρέουσας από την εθνική νομοθεσία διαφορετικής μεταχειρίσεως. Συγκεκριμένα, μόνο στην περίπτωση που ο κατ' εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας παρακρατηθείς στην πηγή φόρος εισοδήματος μπορεί να συμψηφισθεί με τον οφειλόμενο στο άλλο κράτος μέλος φόρο, κατά το ποσοστό ως προς το οποίο η εθνική νομοθεσία εισάγει διαφορετική μεταχείριση, εξαλείφεται πλήρως η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των διανεμομένων σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες και των διανεμομένων στις ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων.

38 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η ιταλική νομοθεσία δεν εγγυάται τον συμψηφισμό του οφειλομένου στο άλλο κράτος μέλος φόρου με τον παρακρατηθέντα στην Ιταλία φόρο στην πηγή. Συγκεκριμένα, ο συμψηφισμός προϋποθέτει ειδικότερα ότι τα μερίσματα που προέρχονται από την Ιταλία φορολογούνται επαρκώς στο άλλο κράτος μέλος. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 58 και 59 των προτάσεών του, αν τα μερίσματα αυτά δεν φορολογούνται ή δεν φορολογούνται επαρκώς, ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή στην Ιταλία ή τμήμα του φόρου αυτού δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο συμψηφισμού. Στην περίπτωση αυτή, η οφειλόμενη στην εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας διαφορετική μεταχείριση δεν μπορεί να αντισταθμιστεί από την εφαρμογή των διατάξεων της συμβάσεως περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

39 Η απόφαση περί φορολογήσεως στο άλλο κράτος μέλος των εισοδημάτων που προέρχονται από την Ιταλία ή το επίπεδο φορολογίας των εισοδημάτων αυτών δεν εξαρτάται από την Ιταλική Δημοκρατία, αλλά από τους όρους επιβολής του φόρου που θεσπίζει το άλλο κράτος μέλος. Επομένως, η Ιταλική Δημοκρατία δεν δύναται βάσιμα να υποστηρίξει ότι ο συμψηφισμός του παρακρατηθέντος στην Ιταλία φόρου στην πηγή με τον οφειλόμενο στο άλλο κράτος μέλος φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, επιτρέπει, σε κάθε περίπτωση, να αντισταθμιστεί η οφειλόμενη στην εφαρμογή της εθνικής νομοθεσίας διαφορετική μεταχείριση.

40 Κατά συνέπεια, η Ιταλική Δημοκρατία δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι, λόγω της εφαρμογής των συμβάσεων περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα δεν τυγχάνουν τελικώς διαφορετικής μεταχειρίσεως από τα διανεμόμενα στις ημεδαπές εταιρίες μερίσματα.

41 Εξάλλου, η Ιταλική Δημοκρατία επισήμανε, κατά τη διάρκεια της δίκης, ότι δεν συνήψε σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας με τη Σλοβενία. Επομένως, η επιχειρηματολογία της δεν δύναται, εν πάση περιπτώσει, να ευδοκιμήσει προκειμένου περί μερισμάτων διανεμομένων σε εγκατεστημένες στη Σλοβενία εταιρίες.

42 Ως προς το δεύτερο σημείο, η Ιταλική Δημοκρατία δεν δύναται, επίσης, να υποστηρίξει ότι η διαπιστωθείσα στη σκέψη 33 ανωτέρω διαφορετική μεταχείριση δεν υφίσταται, με το αιτιολογικό ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ολόκληρο το ιταλικό φορολογικό σύστημα του οποίου ο σκοπός συνίσταται στη διασφάλιση της κατ' άμεσο ή έμμεσο τρόπο φορολογήσεως των φυσικών προσώπων τελικών δικαιούχων των μερισμάτων και, ειδικότερα, το γεγονός ότι το φυσικό πρόσωπο που είναι κάτοικος ημεδαπής και μέτοχος οφείλει τον προσωπικό φόρο εισοδήματος, οπότε το επίπεδο φορολογίας του μετόχου, φυσικού προσώπου, κατοίκου ημεδαπής και του μετόχου κατοίκου αλλοδαπής είναι, στην πραγματικότητα, ισοδύναμα.

43 Συγκεκριμένα, προς αντίκρουση του επιχειρήματος αυτού, αρκεί να υπομνησθεί ότι καταλήγει σε σύγκριση συστημάτων και καταστάσεων μη συγκρίσιμων, ήτοι σε σύγκριση μεταξύ, αφενός, φυσικών προσώπων δικαιούχων εθνικών μερισμάτων και του καθεστώτος φορολογίας του εισοδήματός τους και, αφετέρου, κεφαλαιουχικών εταιριών δικαιούχων εξερχόμενων μερισμάτων και της παρακρατήσεως του φόρου στην πηγή την οποία διενεργεί η Ιταλική Δημοκρατία. Συναφώς, το γεγονός ότι η ιταλική νομοθεσία αποσκοπεί, κατά την Ιταλική Δημοκρατία, στη διόρθωση ενδεχόμενης ανισορροπίας στο επίπεδο της φορολογίας των φυσικών προσώπων που κατέχουν συμμετοχές στις εταιρίες στις οποίες καταβάλλονται τα μερίσματα είναι άνευ σημασίας.

44 Κατά συνέπεια, το κράτος μέλος αυτό δεν μπορεί να υποστηρίξει ότι δεν υπάρχει διαφορετική μεταχείριση του τρόπου φορολογήσεως των διανεμομένων σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερισμάτων από τον τρόπο φορολογήσεως των διανεμομένων στις ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων.

45 Μια τέτοια διαφορετική μεταχείριση είναι ικανή να αποτρέψει τις εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες από επενδύσεις στην Ιταλία. Κατά συνέπεια, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, καταρχήν, από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

46 Πρέπει πάντως να εξεταστεί αν ο περιορισμός αυτός στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων μπορεί να δικαιολογηθεί βάσει των διατάξεων της Συνθήκης.

47 Κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, ΕΚ, «το άρθρο 56 δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών […] να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους […]».

48 Η προβλεπόμενη στην εν λόγω διάταξη εξαίρεση περιορίζεται από το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56».

49 Οι διαφορές μεταχειρίσεως τις οποίες επιτρέπει το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ πρέπει, έτσι, να διακρίνονται από τις απαγορευόμενες από την παράγραφο 3 του ιδίου άρθρου διακρίσεις. Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι, προκειμένου μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίδικη εν προκειμένω να μπορεί να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς ανάλογες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο δημοσίου συμφέροντος (βλ. αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43, της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 29, και της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, C-512/03, Blanckaert, Συλλογή 2005, σ. I-7685, σκέψη 42).

50 Επομένως, πρέπει να ερευνηθεί αν, υπό το φως του σκοπού της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας, οι εδρεύουσες στην Ιταλία δικαιούχες μερισμάτων εταιρίες και οι εδρεύουσες σε άλλο κράτος μέλος δικαιούχες μερισμάτων εταιρίες αποτελούν παρόμοιες περιπτώσεις.

51 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, όσον αφορά τα μέτρα που προβλέπει κράτος μέλος για την πρόληψη ή τη μείωση της αλλεπάλληλης ή της διπλής οικονομικής φορολογίας των διανεμόμενων από ημεδαπή εταιρία κερδών, οι ημεδαποί δικαιούχοι μέτοχοι δεν βρίσκονται υποχρεωτικά σε ανάλογη κατάσταση με αυτή των δικαιούχων μετόχων που κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος (προπαρατεθείσα απόφαση Denkavit Internationaal και Denkavit France, σκέψη 34).

52 Ωστόσο, από τη στιγμή που κράτος μέλος επιβάλλει φόρο, μονομερώς ή με σύμβαση, όχι μόνο στο εισόδημα των ημεδαπών μετόχων, αλλά και στο εισόδημα των αλλοδαπών μετόχων, για τα μερίσματα που λαμβάνουν από ημεδαπή εταιρία, η κατάσταση των εν λόγω αλλοδαπών μετόχων προσεγγίζει την κατάσταση των ημεδαπών μετόχων (προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 68, Denkavit Internationaal και Denkavit France, σκέψη 35, καθώς και Amurta, σκέψη 38).

53 Πράγματι, η αποκλειστική άσκηση της φορολογικής αρμοδιότητας εκ μέρους του κράτους μέλους εγκατάστασης της εταιρίας που πραγματοποίησε τα διανεμόμενα κέρδη ενδέχεται να προκαλέσει κίνδυνο αλλεπάλληλης ή οικονομικής διπλής φορολογίας, ανεξαρτήτως της επιβολής φόρου από κάποιο άλλο κράτος μέλος. Σε μια τέτοια περίπτωση, προκειμένου οι αλλοδαποί δικαιούχοι να μην υφίστανται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, αντίθετο, καταρχήν, στο άρθρο 56 ΕΚ, το κράτος εγκατάστασης της διανέμουσας εταιρίας πρέπει να μεριμνά ώστε, στο πλαίσιο του προβλεπόμενου από το εθνικό δίκαιο μηχανισμού για την αποφυγή ή τον μετριασμό της αλλεπάλληλης φορολογίας ή της οικονομικής διπλής φορολογίας, οι αλλοδαποί να έχουν την ίδια μεταχείριση με τους ημεδαπούς (βλ. προπαρατεθείσες αποφάσεις Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, σκέψη 70, καθώς και Amurta, σκέψη 39).

54 Πάντως, εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι ο ιταλός νομοθέτης επέλεξε να ασκήσει τη φορολογική του αρμοδιότητα επί των μερισμάτων που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες. Κατά συνέπεια, οι αλλοδαποί δικαιούχοι των μερισμάτων αυτών βρίσκονται σε αντίστοιχη κατάσταση με εκείνη των ημεδαπών όσον αφορά τον κίνδυνο οικονομικής διπλής φορολογίας των διανεμομένων από τις ημεδαπές εταιρίες μερισμάτων, με αποτέλεσμα οι αλλοδαποί δικαιούχοι να μη μπορούν να τύχουν διαφορετικής από τους ημεδαπούς δικαιούχους μεταχειρίσεως.

55 Συναφώς, η Ιταλική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος αναγόμενους στην ανάγκη διασφαλίσεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος, στη διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών και στην καταστολή της φοροδιαφυγής, τους οποίους το Δικαστήριο έχει πράγματι αναγνωρίσει ως δυνάμενους να δικαιολογήσουν τέτοιες διαφορές (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις Marks & Spencer, προπαρατεθείσα, σκέψη 51, της 15ης Μαΐου 2008, C-414/06, Lidl Belgium, Συλλογή 2008, σ. I-3601, σκέψη 42, καθώς και, όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28, και της 13ης Μαρτίου 2007, C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Συλλογή 2007, σ. I-2107, σκέψη 68).

56 Όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από τη συνοχή του φορολογικού συστήματος και τη διατήρηση της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως, αρκεί, προς απόκρουσή του, να υπομνησθεί ότι η Ιταλική Δημοκρατία επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, τα επιχειρήματα που προέβαλε προκειμένου να υπερασπιστεί την άποψη ότι η διαπιστωθείσα στη σκέψη 33 ανωτέρω διαφορετική μεταχείριση δεν υπάρχει, με το αιτιολογικό ότι θα πρέπει να ληφθεί, επίσης, υπόψη το γεγονός ότι τα φυσικά πρόσωπα, μέτοχοι και κάτοικοι ημεδαπής, υπόκεινται στην Ιταλία στον φόρο εισοδήματος. Το επιχείρημα αυτό δεν είναι δυνατό να γίνει δεκτό για τους λόγους που εκτέθηκαν στη σκέψη 43 ανωτέρω.

57 Όσον αφορά τον δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από την καταστολή της φοροδιαφυγής, πρέπει να υπομνησθεί ότι περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μπορεί να γίνει δεκτός μόνον αν είναι κατάλληλος για τη διασφάλιση της επιτεύξεως του οικείου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο (αποφάσεις Marks & Spencer, προπαρατεθείσα, σκέψη 35, της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 47, καθώς και Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, προπαρατεθείσα, σκέψη 64).

58 Συνεπώς, η δικαιολόγηση που αντλείται από την καταστολή της φοροδιαφυγής μπορεί να γίνει δεκτή μόνον αν στόχο της αποτελούν οι καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις, σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου, πράγμα το οποίο αποκλείει οιοδήποτε γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής. Επομένως, ένα γενικό τεκμήριο περί φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής δεν αρκεί για να δικαιολογήσει φορολογικό μέτρο που θίγει τους σκοπούς της Συνθήκης (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45, καθώς και της Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, προπαρατεθείσα, σκέψη 50 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

59 Πάντως, εν προκειμένω, όλα τα μερίσματα που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες υπόκεινται, γενικώς, σε λιγότερο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς. Αυτή η λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση δεν μπορεί να δικαιολογηθεί υπό το πρίσμα της καταστολής της φοροδιαφυγής.

60 Εξάλλου, ένα κράτος μέλος μπορεί να επικαλεστεί την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (ΕΕ L 76, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού των φόρων που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Cadbury Schweppes και Cadbury Schweppes Overseas, σκέψη 71).

61 Η λιγότερη ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στην οποία η ιταλική νομοθεσία υποβάλλει τα μερίσματα που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες συνιστά, κατ' ακολουθία, περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ο οποίος δεν συμβιβάζεται με το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

62 Τέλος, η Ιταλική Δημοκρατία δεν μπορεί να ισχυριστεί ότι η προσφυγή λόγω παραβάσεως πρέπει εν πάση περιπτώσει να απορριφθεί λόγω του ότι η έλλειψη συμβατότητας της ιταλικής νομοθεσίας με το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απορρέει από την ερμηνεία την οποία το Δικαστήριο έχει δώσει στο εν λόγω άρθρο με αποφάσεις επί προδικαστικών παραπομπών οι οποίες εκδόθηκαν σε ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας της αιτιολογημένης γνώμης στην υπό κρίση υπόθεση.

63 Συγκεκριμένα, η ερμηνεία των διατάξεων του κοινοτικού δικαίου στην οποία προβαίνει το Δικαστήριο κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του έχει αναθέσει το άρθρο 234 ΕΚ διαφωτίζει και αποσαφηνίζει την έννοια και το περιεχόμενο της σχετικής διατάξεως, όπως πρέπει ή θα έπρεπε να έχει νοηθεί και εφαρμοστεί από τη χρονική στιγμή της θέσεώς της σε ισχύ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 27ης Μαρτίου 1980, 61/79, Denkavit italiana, Συλλογή τόμος 1980/I, σ. 605, σκέψη 16), εκτός αν το Δικαστήριο περιόρισε τη δυνατότητα των ενδιαφερομένων να επικαλεστούν για το παρελθόν τη διάταξη που ερμηνεύθηκε κατ' αυτόν τον τρόπο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Denkavit italiana, προπαρατεθείσα, σκέψη 17).

64 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι η Ιταλική Δημοκρατία, υποβάλλοντας τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα σε λιγότερο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς απ' ότι το ισχύον για τα διανεμόμενα στις ημεδαπές εταιρίες μερίσματα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

— Επί της παραβάσεως της Συμφωνίας ΕΟΧ

65 Ένας από τους κύριους σκοπούς της Συμφωνίας ΕΟΧ είναι η κατά το δυνατόν πληρέστερη πραγματοποίηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, προσώπων, υπηρεσιών και κεφαλαίων σε ολόκληρο τον Ενιαίο Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ), ούτως ώστε η πραγματοποιηθείσα στο έδαφος της Κοινότητας εσωτερική αγορά να επεκταθεί στα κράτη της ΕΖΕΣ. Με την προοπτική αυτή, πολλές διατάξεις της εν λόγω συμφωνίας σκοπούν να διασφαλίσουν την κατά το δυνατόν ομοιόμορφη ερμηνεία της συμφωνίας αυτής στο σύνολο του ΕΟΧ (βλ. γνωμοδότηση 1/92, της 10ης Απριλίου 1992, Συλλογή 1992, σ. I-2821). Στο πλαίσιο αυτό, εναπόκειται στο Δικαστήριο να μεριμνά ώστε οι κανόνες της Συμφωνίας ΕΟΧ, οι οποίοι ταυτίζονται κατ' ουσία με τους κανόνες της Συνθήκης, να ερμηνεύονται κατά ομοιόμορφο τρόπο εντός των κρατών μελών (απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2003, C-452/01, Ospelt και Schlössle Weissenberg, Συλλογή 2003, σ. I-9743, σκέψη 29).

66 Επομένως, μολονότι οι περιορισμοί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων μεταξύ υπηκόων των συμβαλλομένων στη Συμφωνία ΕΟΧ κρατών πρέπει να εκτιμώνται με γνώμονα το άρθρο 40 και το παράρτημα XII της εν λόγω συμφωνίας, οι διατάξεις αυτές έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33).

67 Κατ' ακολουθία και για τους λόγους που εκτέθηκαν κατά την εξέταση της προσφυγής υπό το πρίσμα του άρθρου 56, παράγραφος 1, ΕΚ, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η λιγότερο ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση στην οποία η ιταλική νομοθεσία υποβάλλει τα μερίσματα που διανέμονται σε εγκατεστημένες σε προσχωρήσαντα στη Συμφωνία ΕΟΧ κράτη εταιρίες συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

68 Πάντως, διαπιστώνεται ότι ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται από τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που ανάγεται στην καταστολή της φοροδιαφυγής.

69 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η νομολογία που αφορά περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων περί ελεύθερης κυκλοφορίας στο εσωτερικό της Κοινότητας δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψη 60).

70 Εν προκειμένω πρέπει να υπομνησθεί, καταρχάς, ότι το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο θεσπίζει η οδηγία 77/799, δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής.

71 Εν συνεχεία, η Ιταλική Δημοκρατία υποστήριξε, χωρίς να αντικρουσθεί, ότι μεταξύ αυτής και του Πριγκιπάτου του Λιχτενστάιν δεν υπάρχει κανένας μηχανισμός ανταλλαγής πληροφοριών. Τέλος, η Ιταλική Δημοκρατία υποστήριξε, χωρίς να αντικρουσθεί ως προς το σημείο αυτό, ότι οι διμερείς συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που συνήψε με τη Δημοκρατία της Ισλανδίας και με το Βασίλειο της Νορβηγίας δεν περιέχουν διατάξεις οι οποίες να επιβάλλουν υποχρέωση παροχής πληροφοριών.

72 Υπό τις συνθήκες αυτές, η επίδικη ιταλική νομοθετική ρύθμιση πρέπει να θεωρηθεί δικαιολογημένη έναντι των συμβαλλομένων στη Συμφωνία ΕΟΧ κρατών από τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που ανάγεται στην καταστολή της φοροδιαφυγής και κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επίμαχου σκοπού χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

73 Κατ' ακολουθία, η προσφυγή πρέπει να απορριφθεί καθόσον αφορά την εκ μέρους της Ιταλικής Δημοκρατίας παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

74 Η Επιτροπή υποστηρίζει, επίσης, ότι η ιταλική νομοθεσία συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της ελευθερίας εγκαταστάσεως την οποία εγγυάται το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

75 Εντούτοις, και για τους λόγους που αναπτύχθηκαν σε σχέση με το άρθρο 40 της Συμφωνίας ΕΟΧ, η επίδικη ιταλική νομοθετική ρύθμιση πρέπει να θεωρηθεί δικαιολογημένη έναντι των συμβαλλομένων στη Συμφωνία ΕΟΧ κρατών από τον επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που ανάγεται στην καταστολή της φοροδιαφυγής και κατάλληλη να διασφαλίσει την επίτευξη του επίμαχου σκοπού χωρίς να υπερβαίνει το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού μέτρο.

76 Κατ' ακολουθία, η προσφυγή πρέπει, ομοίως, να απορριφθεί καθόσον αφορά την εκ μέρους της Ιταλικής Δημοκρατίας παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από το άρθρο 31 της Συμφωνίας ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

77 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δυνάμει του άρθρου 69, παράγραφος 3, του ιδίου κανονισμού, το Δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει ότι κάθε διάδικος φέρει τα δικαστικά του έξοδα σε περίπτωση μερικής ήττας των διαδίκων ή εφόσον συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι.

78 Στην παρούσα υπόθεση πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι ορισμένες από τις αιτιάσεις που προέβαλε η Επιτροπή δεν έγιναν δεκτές.

79 Συνεπώς, πρέπει η Ιταλική Δημοκρατία να καταδικαστεί στα τρία τέταρτα του συνόλου των δικαστικών εξόδων. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων πρέπει να καταδικαστεί στο λοιπό τέταρτο των εν λόγω εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Ιταλική Δημοκρατία, υποβάλλοντας τα διανεμόμενα σε εγκατεστημένες σε άλλα κράτη μέλη εταιρίες μερίσματα σε λιγότερο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς απ' ότι το ισχύον για τα διανεμόμενα στις ημεδαπές εταιρίες μερίσματα, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

2) Απορρίπτει κατά τα λοιπά την προσφυγή.

3) Η Ιταλική Δημοκρατία φέρει τα τρία τέταρτα του συνόλου των δικαστικών εξόδων. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων φέρει το λοιπό τέταρτο.

(υπογραφές)