DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 19 november 2009 *

I mål C-540/07,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 30 november 2007,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal och A. Aresu, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Italien, företrädd av R. Adam, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: italienska.

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen J.-C. Bonichot (referent), tillförordnad ordförande på andra avdelningen, samt domarna C. Toader, C.W. A. Timmermans, K. Schiemann och P. Kūris,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 16 juli 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla dels sina skyldigheter i enlighet med artikel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet), med avseende på fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater och mellan stater som anslutit sig till EES-avtalet, dels de skyldigheter som följer av artikel 31 i detta avtal, avseende etableringsfrihet mellan de stater som ingått detta avtal, genom att bibehålla ett system för beskattning av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande

i andra medlemsstater och i stater som är parter i EES-avtalet, som är mindre förmånligt än det system som tillämpas för utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i beskattningslandet.

Tillämpliga bestämmelser

EES-avtalet

2 Artikel 6 i EES-avtalet har följande lydelse:

”Utan att föregripa en framtida utveckling av rättspraxis skall bestämmelserna i detta avtal, i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Fördraget om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen och i Fördraget om upprättandet av Europeiska kol- och stålgemenskapen samt med rättsakter som antagits med tillämpning av dessa två fördrag, vid genomförande och tillämpning tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknandet av detta avtal.”

3 Artikel 31.1 i EES-avtalet har följande lydelse:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en [medlemsstat i Europeiska gemenskapen] eller en [stat i Europeiska frihandelssammanslutningen (EFTA)] att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta skall även gälla rätten för medborgare i varje [medlemsstat i gemenskapen] eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten skall innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.”

4 Artikel 40 i EES-avtalet har följande lydelse:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstaterna [i gemenskapen] eller EFTA-staterna och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

Gemenskapsbestämmelserna

5 Artikel 3.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435), har följande lydelse:

”…

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i en annan medlemsstat beläget bolag som uppfyller samma villkor.

Denna status skall också på samma villkor tillskrivas ett bolag i en medlemsstat som innehar andelar motsvarande minst 20 % av kapitalet i ett i samma medlemsstat beläget bolag, vilka andelar innehas helt eller delvis av ett fast driftsställe för det i en annan medlemsstat belägna förstnämnda bolaget.

…”

6 Artikel 4.1 i direktiv 90/435 har följande lydelse:

”Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation skall den stat där moderbolaget är hemmahörande och den stat där det fasta driftstället är beläget antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

— beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag,

under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas.”

7 Artikel 5.1 i direktiv 90/435 har följande lydelse:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall vara befriad från källskatt.”

Den nationella lagstiftningen

Systemet för beskattning av inhemska utdelningar

8 Det italienska systemet för beskattning av inhemska utdelningar som lämnas till bolag och andra näringsidkare som i Italien omfattas av inkomstskatt för juridiska personer regleras i lagdekret nr 344, om reform av inkomstskatten för juridiska personer enligt artikel 4 i lag nr 80 av den 7 april 2003 (decreto legislativo recante riforma dell’imposizione sul reddito delle società, a norma dell’articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80), av den 12 december 2003 (ordinarie tillägg till GURI nr 291 av den 16 december 2003), som trädde i kraft den 1 januari 2005.

9 Sedan denna reform regleras det ifrågavarande systemet i artikel 89, med rubriken ”Utdelningar och ränta”, andra stycket i konsoliderad lag om inkomstskatt, som infördes genom presidentdekret nr 917 av den 22 december 1986. Denna bestämmelse har följande lydelse:

”Vinst, oavsett form eller benämning, som bolag eller andra näringsidkare som avses i artikel 73.1 a och b delar ut ingår inte, inte ens i de fall som avses i artikel 47.7, i inkomsterna under det räkenskapsår då utdelningen erhålls, eftersom de till 95 procent är undantagna från det mottagande bolagets eller den mottagande näringsidkarens inkomst.”

10 Artikel 73 första stycket a och b i nämnda dekret har följande lydelse:

”Följande omfattas av inkomstskatt för juridiska personer:

a) aktiebolag och kommanditaktiebolag, bolag med begränsat ansvar, kooperativa sammanslutningar och ömsesidiga försäkringsbolag, som är hemmahörande i landet,

b) offentliga eller privata associationer som är hemmahörande i landet och som inte är bolag, och vars uteslutande eller huvudsakliga syfte är att bedriva näringsverksamhet.”

Systemet för beskattning av utdelningar som lämnas till utlandet

11 Artikel 27, med rubriken ”Innehållen skatt på utdelningar”, tredje stycket i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973, om gemensamma bestämmelser för att fastställa inkomstskatt (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi), har följande lydelse:

”För utdelning som lämnas till en skattskyldig person som inte är hemmahörande i landet ska skatt innehållas med 27 procent. Vid utdelning som lämnas till innehavare av så kallade sparaktier [aktier som inte ger någon rösträtt och som innehas uteslutande i avkastningssyfte] sänks den del som innehålls till 12,5 procent. Andra skattskyldiga personer som inte är hemmahörande i landet än innehavare av sparaktier har rätt att få den skatt som betalats definitivt återbetald med upp till högst fyra niondelar av beloppet för den skatt som har innehållits, om denna bevisligen har tagits ut på samma utdelning utomlands. Detta ska styrkas genom intyg från ansvarig skattemyndighet i utlandet.”

12 I artikel 27a i detta dekret föreskrivs återbetalning, eller, i vissa fall, icke-tillämpning av det innehållande som avses i artikel 27 i detta dekret, i de fall då bolag som är hemmahörande i en medlemsstat uppfyller de villkor som avser storleken på innehavet av andelar i kapitalet i det utdelande bolaget och tiden för innehavet och som föreskrivs i direktiv 90/435.

Det administrativa förfarandet

13 Kommissionen ansåg att det italienska systemet för innehållande av källskatt på utdelning som lämnas till bolag i en annan medlemsstat eller i en stat som är part i EES-avtalet stred mot både den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten. Den beslutade därför att inleda förfarandet enligt artikel 226 EG och sände, genom skrivelse av den 18 oktober 2005, en formell underrättelse till Republiken Italien.

14 Eftersom den inte fann dess argument övertygande, skickade kommissionen den 9 februari 2006 ett motiverat yttrande till Republiken Italien och beredde denna medlemsstat tillfälle att vidta nödvändiga åtgärder för att rätta sig efter yttrandet inom två månader från delgivning.

15 Republiken Italien besvarade det motiverade yttrandet genom skrivelse av den 30 januari 2007. Kommissionen ansåg att denna medlemsstat inte hade bringat det påtalade fördragsbrottet att upphöra och beslutade följaktligen att väcka förevarande talan.

Talan

Upptagande till sakprövning

16 Italien har gjort gällande att talan ska avvisas, eftersom föremålet inte har preciserats tillräckligt. Kommissionen har enbart åberopat olika lagtexter och konstaterat att det i dessa föreskrivs en källskatt på utdelning som lämnas till utlandet som är högre än den skatt som tas ut på utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i Italien. Kommissionen har därvid underlåtit att i detalj och fullständigt analysera dessa bestämmelser och konkret visa på vilket sätt var och en av dessa strider mot de principer som den åberopat.

17 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i artikel 38.1 c i rättegångsreglerna föreskrivs att en ansökan genom vilken talan väcks bland annat ska innehålla uppgifter om föremålet för talan samt en kortfattad framställning av grunderna för denna. Det ankommer följaktligen på kommissionen att i en ansökan som ges in enligt artikel 226 EG lämna en så tydlig och sammanhängande beskrivning av anmärkningarna att medlemsstaten kan förbereda sitt försvar och domstolen kan pröva om det

påstådda fördragsbrottet föreligger (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 1990 i mål C-347/88, kommissionen mot Grekland, REG 1990, s. I-4747, punkt 28, och av den 4 maj 2006 i mål C-98/04, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2006, s. I-4003, punkt 18).

18 I förevarande fall framgår det emellertid tillräckligt klart och tydligt av motiveringen till kommissionens talan och av de framställda yrkandena att talan avser frågan huruvida den skillnad som föreligger, mellan systemet för beskattning av utdelning som lämnas till rättssubjekt som är hemmahörande i Italien och systemet för beskattning av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater eller i stater som är parter i EES-avtalet, är förenlig med principerna om fri rörlighet för kapitel och etableringsfriheten.

19 Eftersom talan inte på något sätt är tvetydig, ska Republiken Italiens invändning om rättegångshinder avslås.

Prövning i sak

Parternas argument

20 Kommissionen har gjort gällande att utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater eller i stater som är parter i EES-avtalet behandlas mindre förmånligt än utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i Italien. Detta avskräcker bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater eller i stater som är parter i EES-avtalet från att investera i bolag som är hemmahörande i Italien och utgör på så sätt hinder mot den fria rörligheten för kapital.

21 Eftersom direktiv 90/435 inte är tillämpligt på bolag som är hemmahörande i stater som är parter i EES-avtalet och eftersom det italienska systemet för beskattning av utdelning som lämnas till utlandet också omfattar de kontrollinnehav som bolag som är

hemmahörande i stater som är parter i EES-avtalet har i italienska bolag, har kommissionen anfört att Republiken Italien även åsidosatt artikel 31 i EES-avtalet, i vilken det på ett liknande sätt som i de motsvarande bestämmelserna i EG-fördraget föreskrivs ett förbud mot restriktioner för etableringsfriheten.

22 Republiken Italien har gjort gällande att det inte nödvändigtvis och alltid är oförenligt med gemenskapsrätten att undanta inhemsk utdelning från skatt men hålla inne skatt på utdelning som lämnas till utlandet. Det skulle endast strida mot gemenskapsrätten om det bolag i den andra medlemsstaten som mottar utdelning, efter tillämpning av bestämmelserna i det bilaterala avtalet om undvikande av dubbelbeskattning, i en konkret situation inte skulle kunna undvika dubbelbeskattning i den medlemsstat där det har sitt säte, till exempel genom att i sistnämnda stat från sin beskattningsbara inkomst avräkna det belopp som innehållits i den medlemsstat där det utdelande bolaget är hemmahörande. Republiken Italien anser följaktligen att det inte föreligger någon diskriminering i strid med artikel 56 EG, om det i det bilaterala avtalet om undvikande av dubbelbeskattning föreskrivs att den skatt som innehållits i källstaten ska avräknas i den mottagande medlemsstaten. Bestämmelserna om avräkning i dessa bilaterala avtal motsvarar medlemsstaternas behörighet att sinsemellan fördela beskattningsrätten.

23 Kommissionen har i detta avseende inte lagt fram bevis för att inget av de bilaterala avtal som Republiken Italien ingått gör det möjligt att undvika inverkan av det innehållande av skatt som tillämpas i denna medlemsstat.

24 Republiken Italien har också gjort gällande att beskattningen av utdelning som lämnas till utlandet ska bedömas mot bakgrund av hela systemet för beskattning av utdelning som lämnas till mottagare i denna medlemsstat. I detta senare fall är utdelning som lämnas till en i landet hemmahörande fysisk person som är aktieägare skattepliktig. Undantagandet från skatteplikt av 95 procent av den utdelning som mottas av skattskyldiga personer är endast ett förberedande stadium i beskattningen av fysiska personer som är aktieägare. Om aktieägaren är ett i landet ej hemmahörande bolag som normalt lämnar utdelning till i landet ej hemmahörande fysiska personer, beskattas inte

de fysiska personerna. Republiken Italien har gjort gällande att det i landet ej hemmahörande bolaget beskattas hårdare eftersom nivån på beskattningen av bolagens vinster ska vara koherent med nivån på beskattningen av fysiska personer. På detta sätt uppnås en likvärdig skattenivå för i landet hemmahörande fysiska personer som är aktieägare och för i landet ej hemmahörande aktieägare.

25 Republiken Italien har i andra hand anfört att skillnaden i behandling rättfärdigas av en skillnad i situation. I landet ej hemmahörande bolag har nämligen inte någon skyldighet att lämna uppgifter till de italienska skattemyndigheterna om förekomsten av i Italien hemmahörande fysiska personer som innehar andelar i dessa bolag.

26 Republiken Italien har vidare anfört att diskrimineringen, även om det inte finns någon skillnad i situationerna, är rättfärdigad med hänsyn till kraven på skattesystemets inre sammanhang och behovet av att förhindra skatteundandragande eller skatteflykt.

27 Republiken Italien har slutligen gjort gällande att kommissionen i vilket fall som helst inte kan klandra den för att inte ha förutsett domstolens rättspraxis och domar av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), och av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), vilka meddelats efter utgången av fristen som satts i det motiverade yttrandet.

Domstolens bedömning

— Åsidosättandet av artikel 56.1 EG

28 Även om frågor om direkta skatter i och för sig omfattas av medlemsstaternas behörighet, ska dessa inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29).

29 Så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, och av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 44).

30 Syftet med direktiv 90/435 är att genom införandet av ett gemensamt skattesystem undanröja alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 103).

31 När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas. Medlemsstaterna kan för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av avtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning. Denna enda omständighet ger dem dock inte rätt att tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i EG-fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 54).

32 I förevarande fall föreskriver den italienska lagstiftningen att 95 procent av den utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet ska undantas från beskattning, medan de resterande 5 procenten beskattas som vanligt med inkomstskatt för juridiska personer, vilken är 33 procent. På utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater innehålls en källskatt på 27 procent, varav högst fyra niondelar av detta belopp dessutom på begäran kan återbetalas. Enligt bestämmelser i olika avtal för undvikande av dubbelbeskattning kan en reducerad källskattesats tillämpas om vissa villkor avseende storleken och tiden för innehavet är uppfyllda. Dessa lägre skattesatser är emellertid högre än den skattesats som tillämpas på utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet.

33 Det har slutligen inte bestritts att den skatt som enligt den italienska lagstiftningen tas ut på utdelningar som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater är högre än den som tas ut på utdelningar som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet.

34 Republiken Italien har emellertid gjort gällande att denna skillnad i behandling endast är skenbar, eftersom hänsyn ska tas till å ena sidan avtal om undvikande av dubbelbeskattning och å andra sidan det italienska skattesystemet i dess helhet.

35 Vad gäller den första punkten har Republiken Italien gjort gällande att utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater i verkligheten inte behandlas annorlunda än utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet, eftersom det enligt avtalen om undvikande av dubbelbeskattning är möjligt att räkna av den källskatt som innehålls i Italien från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten.

36 Domstolen har visserligen slagit fast att det inte kan uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning med en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71, och Amurta, punkt 79).

37 För att så ska vara fallet krävs emellertid att inverkan av den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras genom tillämpning av avtalet om undvikande av dubbelbeskattning. Skillnaden i behandlingen av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater och av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet kan nämligen endast elimineras helt om den källskatt som innehålls i enlighet med den nationella lagstiftningen kan avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, med ett belopp som motsvarar skillnaden i behandling enligt den nationella lagstiftningen.

38 I förevarande fall ska det dock påpekas att den italienska lagstiftningen inte garanterar en sådan avräkning av den källskatt som hålls inne i Italien från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten. Avräkningen förutsätter nämligen att den utdelning som lämnas från Italien beskattas i tillräcklig omfattning i den andra medlemsstaten. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 58 och 59 i sitt förslag till avgörande kan den källskatt som hålls inne i Italien, eller en del av den, inte avräknas om utdelningen inte beskattas eller inte beskattas i tillräcklig omfattning. I ett sådant fall kan den särbehandling som följer av den italienska lagstiftningen inte kompenseras genom tillämpning av avtalet om undvikande av dubbelbeskattning.

39 Det är inte Republiken Italien som avgör huruvida inkomst som härrör från Italien ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna skatt ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i den andra medlemsstaten. Republiken Italien saknar följaktligen fog för att hävda att den skillnad i behandling som följer av den nationella lagstiftningen i samtliga fall kompenseras genom att den i Italien innehållna källskatten, med tillämpning av bestämmelserna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning, avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten.

40 Av detta följer att Republiken Italien inte kan göra gällande att utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater, genom tillämpning av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, i slutändan inte beskattas annorlunda än utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet.

41 Republiken Italien har dessutom under förfarandet anfört att den inte ingått något avtal om undvikande av dubbelbeskattning med Slovenien. Således kan Italiens argument i vilket fall som helst inte godtas med avseende på utdelning som lämnats till bolag som är hemmahörande i Slovenien.

42 Vad gäller den andra punkten kan Republiken Italien inte heller göra gällande att den skillnad i behandling som konstateras i punkt 33 i förevarande dom inte existerar, på grund av att hänsyn ska tas till det italienska beskattningssystemet i dess helhet – vars syfte är att garantera en direkt eller indirekt beskattning av fysiska personer som är slutmottagare av utdelningar –, och i synnerhet till att i landet hemmahörande fysiska personer som är aktieägare är skattskyldiga för sina personliga inkomster, med den följden att skattenivån i verkligheten är densamma för i landet hemmahörande och i andra medlemsstater hemmahörande fysiska personer som är aktieägare.

43 För att avfärda detta argument räcker det nämligen att påpeka att det avser jämförelsen av system och situationer som inte är jämförbara, nämligen å ena sidan fysiska personer som mottar inhemska utdelningar samt bestämmelser om inkomstbeskattning av dessa personer, och, å andra sidan, kapitalbolag i utlandet som mottar utdelning samt den källskatt som Republiken Italien håller inne. I detta avseende är det inte relevant huruvida syftet med den italienska lagstiftningen, enligt Republiken Italien, är att korrigera en eventuell obalans i beskattningen av fysiska personer som innehar andelar i de bolag till vilka utdelningarna lämnas.

44 Denna medlemsstat kan således inte göra gällande att det inte finns någon skillnad i beskattningen av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater och beskattningen av utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet.

45 Denna skillnad i behandling skulle kunna avskräcka bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater från att göra investeringar i Italien. Den utgör således en restriktion för den fria rörligheten för kapital, som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

46 Det måste emellertid prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.

47 I enlighet med artikel 58.1 EG ska ”[b]estämmelserna i artikel 56 … inte påverka medlemsstaternas rätt att... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

48 Undantaget som föreskrivs i denna bestämmelse begränsas i sin tur genom artikel 58.3 EG, där det stadgas att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56”.

49 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 58.1a EG ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 58.3 EG. Av rättspraxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, och dom av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert, REG 2005, s. I-7685, punkt 42).

50 Därmed måste det mot bakgrund av syftet med den ifrågavarande nationella lagstiftningen prövas huruvida i Italien hemmahörande mottagande bolag och i utlandet hemmahörande mottagande bolag befinner sig i jämförbara situationer.

51 Domstolen har redan slagit fast att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som ett i landet hemmahörande bolag delar ut, befinner sig de i landet hemmahörande aktieägare som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare hemmahörande i en annan medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 34).

52 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 68, Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 35, och Amurta, punkt 38).

53 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt och oberoende av beskattningen i en annan medlemsstat som det uppstår risk för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att i landet ej hemmahörande mottagare utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de i landet ej hemmahörande mottagarna, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket i landet hemmahörande mottagare behandlas (se domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 70, och Amurta, punkt 39).

54 I förevarande fall har den italienska lagstiftaren valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater. I landet ej hemmahörande mottagare av sådan utdelning befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som i landet hemmahörande mottagare befinner sig i vad gäller risken för ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som lämnas från i landet hemmahörande bolag, med den följden att i landet ej hemmahörande mottagare inte får behandlas annorlunda än i landet hemmahörande mottagare.

55 I detta avseende har Republiken Italien gjort gällande att skillnaden i behandling kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset som avser skattesystemets inre sammanhang, av behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och av bekämpandet av skatteundandragande – skäl som domstolen faktiskt funnit rättfärdiga sådana skillnader (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 51, och dom av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601, punkt 42, och, vad gäller ett rättfärdigande mot bakgrund av skattesystemets inre sammanhang, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, s. 31, och av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 68).

56 Vad gäller rättfärdigandet mot bakgrund av skattesystemets inre sammanhang och behovet att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, räcker det, för att avfärda detta, att konstatera att Republiken Italien i huvudsak upprepat de argument som framförts till stöd för uppfattningen att skillnaden i behandling som redovisas i punkt 33 i förevarande dom inte existerar, eftersom hänsyn även ska tas till att aktieägande fysiska personer som är hemmahörande i landet är inkomstskatteskyldiga i Italien. Av de skäl som anges i punkt 43 i förevarande dom kan detta argument inte godtas.

57 Vad gäller rättfärdigandet mot bakgrund av bekämpandet av skatteundandragande är en sådan restriktion av den fria rörligheten för kapital bara tillåten om den är ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås, utan att gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 35, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 47, och domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 64).

58 Bekämpande av skatteundandragande kan således endast åberopas som en rättfärdigandegrund om den avser fiktiva upplägg, som enbart syftar till att kringgå skattelagstiftningen, varvid allmänna presumtioner för undandragande inte får användas. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan alltså inte åberopas för att rättfärdiga en skattebestämmelse som strider mot målen i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45, och domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

59 I förevarande fall tillämpas alltså ett mindre förmånligt skattesystem generellt för all utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater. En sådan mindre förmånlig behandling kan således inte rättfärdigas mot bakgrund av bekämpandet av skatteundandragande.

60 Vidare kan en medlemsstat åberopa rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799), för att av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla alla uppgifter som den behöver för ett korrekt påförande av de pålagor som omfattas av nämnda direktiv (se domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 71).

61 Den mindre förmånliga behandling som enligt den italienska lagstiftningen tillämpas på utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital och strider mot artikel 56.1 EG.

62 Republiken Italien kan slutligen inte göra gällande att fördragsbrottstalan i vilket fall som helst ska ogillas på grund av att oförenligheten mellan dess lagstiftning och artikel 56.1 EG följer av den tolkning som domstolen gjort av denna artikel i domar i förhandsavgöranden som meddelats efter det motiverade yttrandet i förevarande fall.

63 Den tolkning som domstolen, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 234 EG, gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse klargör och preciserar nämligen innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den ska eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 mars 1980 i mål 61/79, Denkavit italiana, REG 1980, s. 1205, punkt 16), såvida inte domstolen med avseende på förfluten tid begränsat möjligheten att åberopa den sålunda tolkade bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Denkavit italiana, punkt 17).

64 Av vad som anförts ovan följer att Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att tillämpa ett system för beskattning av utdelning som är mindre förmånligt än det som tillämpas för utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i landet.

— Åsidosättandet av EES-avtalet

65 Ett av huvudmålen med EES-avtalet är att så långt som möjligt förverkliga fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital inom hela Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES), på sådant sätt att den inre marknad som upprättats i gemenskapen utsträcks till staterna i EFTA. I enlighet med detta mål syftar flera regler i avtalet till att säkerställa en så enhetlig tolkning som möjligt av avtalet i hela EES-området (se yttrande 1/92 av den 10 april 1992, REG 1992, s. I-2821; svensk specialutgåva, volym 12, s. 41). Det ankommer på domstolen att inom denna ram kontrollera att de regler i EES-avtalet som i sak är identiska med fördragsbestämmelserna tolkas på ett enhetligt sätt i medlemsstaterna (dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg, REG 2003, s. I-9743, punkt 29).

66 Av detta följer att restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII till nämnda avtal. Dessa bestämmelser har samma rättsliga innebörd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG (se dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna, REG 2009, s. I-4873, punkt 33).

67 Mot denna bakgrund och med hänsyn till de skäl som redovisats vid prövningen av talan med avseende på artikel 56.1 EG, utgör den mindre förmånliga behandling som den italienska lagstiftningen föreskriver för utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i stater som är parter i EES-avtalet en restriktion av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 40 i EES-avtalet.

68 Det ska emellertid konstateras att denna restriktion rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset av att bekämpa skatteundandragande.

69 Såsom domstolen redan har slagit fast kan den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom gemenskapen emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 60).

70 I förevarande fall ska det inledningsvis konstateras att den ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna som uppställs i direktiv 77/799 inte existerar mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, när detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

71 Republiken Italien har vidare gjort gällande, utan att på denna punkt ha blivit emotsagd, att den inte ingått något avtal med Furstendömet Liechtenstein om utbyte av upplysningar. Republiken Italien har slutligen gjort gällande, även här utan att bli emotsagd, att de avtal om undvikande av dubbelbeskattning som den ingått med Republiken Island och Konungariket Norge inte innehåller bestämmelser om en skyldighet att lämna upplysningar.

72 Under dessa omständigheter ska den ifrågavarande italienska lagstiftningen anses rättfärdigad gentemot de stater som är parter i EES-avtalet, av tvingande hänsyn till allmänintresset av att bekämpa skatteundandragande, och ägnad att säkerställa att det ifrågavarande ändamålet uppnås utan att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.

73 Talan ska således ogillas i den mån den avser Republiken Italiens underlåtenhet att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 40 i EES-avtalet.

74 Kommissionen har även gjort gällande att den italienska lagstiftningen utgör en icke rättfärdigad restriktion för den etableringsfrihet som garanteras i artikel 31 i EES-avtalet.

75 Mot bakgrund av de skäl som angetts avseende artikel 40 i EES-avtalet, ska den ifrågavarande italienska lagstiftningen emellertid anses rättfärdigad gentemot de stater som är parter i EES-avtalet, av tvingande hänsyn till allmänintresset av att bekämpa skatteundandragande, och ägnad att säkerställa att det ifrågavarande ändamålet uppnås utan att den går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.

76 Talan ska således även ogillas i den mån den avser Republiken Italiens underlåtenhet att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 31 i EES-avtalet.

Rättegångskostnader

77 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Enligt artikel 69.3 i rättegångsreglerna kan domstolen, om parterna ömsom tappar målet på en eller flera punkter, eller om särskilda omständigheter motiverar det, besluta att kostnaderna ska delas eller att vardera parten ska bära sin kostnad.

78 I förevarande mål ska hänsyn tas till att kommissionens talan ogillats såvitt avser vissa av anmärkningarna.

79 Republiken Italien ska således bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna. Europeiska gemenskapernas kommission ska bära resterande fjärdedel.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

1) Republiken Italien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att beskatta utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater hårdare än utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i Italien.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Republiken Italien ska bära tre fjärdedelar av rättegångskostnaderna. Europeiska gemenskapernas kommission ska bära resterande fjärdedel.

Underskrifter