ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

19. listopadu 2009 *

Ve věci C-540/07,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 30. listopadu 2007,

Komise Evropských společenství, zastoupená R. Lyalem a A. Aresuem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Italské republice, zastoupené R. Adamem, jako zmocněncem, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

* Jednací jazyk: italština.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, zastupující předseda druhého senátu, C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann a P. Kūris, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. července 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Italská republika tím, že pro dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech a ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o Evropském hospodářském prostoru ze dne 2. května 1992 (Úř. věst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3, dále jen „Dohoda o EHP“), ponechala v platnosti daňový režim, který je nevýhodnější, než je režim uplatňovaný na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o EHP týkajících se volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi státy,

které jsou smluvními stranami Dohody, jakož i povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 31 uvedené Dohody, které se týkají svobody usazování ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP.

Právní rámec

Dohoda o EHP

2 Článek 6 Dohody o EHP stanoví:

„Aniž je dotčen další vývoj judikatury, jsou ustanovení této dohody v míře, v jaké jsou v podstatě totožná s odpovídajícími pravidly Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství a Smlouvy o založení Evropského společenství uhlí a oceli a s akty přijatými na základě těchto dvou smluv, při svém provádění a uplatňování vykládána v souladu se související judikaturou Soudního dvora Evropských společenství vydanou přede dnem podpisu této dohody.“

3 Článek 31 odst. 1 Dohody o EHP zní takto:

„V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní příslušníky jednoho členského státu [Evropského společenství] nebo státu [Evropského sdružení volného obchodu (ESVO)] na území jiného z těchto států. Stejně tak jsou zakázána omezení při zřizování zastoupení, poboček nebo dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu [Společenství] nebo státu ESVO na území jiného z těchto států.

Svoboda usazování zahrnuje přístup k samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků, zejména společností ve smyslu čl. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní příslušníky právem země usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak."

4 Článek 40 Dohody o EHP stanoví:

„V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu patřícího osobám s bydlištěm v členských státech [Společenství] nebo státech ESVO, jakož i diskriminace na základě státní příslušnosti nebo místa bydliště stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provádění tohoto článku jsou obsažena v příloze XII."

Právní úprava Společenství

5 Článek 3 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147), ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3, dále jen „směrnice 90/435"), stanoví:

„[…]

a) postavení mateřské společnosti [se] přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %.

Za stejných podmínek [se] postavení mateřské společnosti přiznává též společnosti členského státu, která drží na základním kapitálu některé společnosti stejného členského státu podíl nejméně 20 %, přičemž tento podíl drží zcela nebo zčásti stálá provozovna první společnosti nacházející se v jiném členském státě.

[…]“

6 Článek 4 odst. 1 směrnice 90/435 stanoví:

„Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti a stát její stálé provozovny:

– upustí od zdanění těchto zisků, nebo

– zdaní tyto zisky, přičemž umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odečíst od daně příslušnou část korporační daně, která se vztahuje k těmto ziskům

a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v článcích 2 a 3.“

7 Článek 5 odst. 1 směrnice 90/435 stanoví:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně.“

Vnitrostátní právní předpisy

Vnitrostátní režim dividend

8 Italský režim zdanění tuzemských dividend vyplácených společnostem a podnikatelským subjektům podléhajícím v Itálii korporační dani upravuje nařízení s mocí zákona č. 344 ze dne 12. prosince 2003 o reformě korporační daně podle článku 4 zákona č. 80 ze dne 7. dubna 2003 (decreto legislativo racante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80) (běžný doplněk ke GURI č. 291 ze dne 16. prosince 2003), které vstoupilo v platnost dne 1. ledna 2005.

9 Od přijetí této reformy dotyčný režim upravuje druhý pododstavec článku 89, nazvaného „Dividendy a úroky“, jednotné úpravy zdanění příjmů, která byla přijata nařízením prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986, který zní:

„Od zisků, které, bez ohledu na svou formu nebo označení, jsou rozdělovány společnostmi a dalšími korporacemi uvedenými v čl. 73 odst. 1 písm. a) a b), a to i v případech uvedených v čl. 47 odst. 7, se při stanovení provozního zisku společnosti nebo jiné korporace, kterým je tento zisk vyplácen, odečte 95 % jejich částky.“

10 Podle čl. 73 prvního pododstavce písm. a) a b) uvedené jednotné úpravy:

„Korporační dani podléhají:

a) akciové společnosti a komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným, družstva a vzájemné pojišťovací spolky, usazené v tuzemsku;

b) korporace veřejného a soukromého práva usazené v tuzemsku, které nejsou společnostmi, jejichž výlučným nebo hlavním předmětem podnikání je provozování obchodních činností.“

Režim dividend vyplácených do zahraničí

11 Článek 27, nazvaný „Srážková daň z dividend“, třetí pododstavec nařízení prezidenta republiky č. 600 ze dne 29. září 1973 o společných ustanoveních pro výpočet daně z příjmu (*decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*) stanoví:

„Ze zisků rozdělovaných mezi osoby podléhající dani, které nemají sídlo v tuzemsku, je srážena daň ve výši 27 %. U zisku vypláceného majitelům spořicích akcií je sazba daně snížena na 12,5 %. Osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku, s výjimkou majitelů spořicích akcií, mají nárok na vrácení daně, která byla prokazatelně a s konečnou platností z téhož zisku zaplacena v zahraničí, a to až do výše čtyř devítin sražené daně. Jako důkaz slouží potvrzení vydané příslušným finančním orgánem cizího státu.“

12 Článek 27a tohoto nařízení stanoví vrácení srážkové daně, respektive v určitých případech osvobození od této daně, pro společnosti usazené v jiných členských státech, které splňují podmínky stanovené směrnicí 90/435 týkající se výše podílu na kapitálu rozdělující společnosti a doby držení podílu na této společnosti.

Postup před zahájením soudního řízení

13 Komise považovala daňový režim dividend pocházejících z Itálie a rozdělovaných mezi společnosti usazené v jiném členském státě nebo státě, který je smluvní stranou Dohody o EHP, za neslučitelný s volným pohybem kapitálu a se svobodou usazování, a proto se rozhodla zahájit řízení podle článku 226 ES a dne 18. října 2005 zaslala Italské republice výzvu dopisem podle článku 226 ES.

14 Vzhledem k tomu, že argumentace Italské republiky v dopise ze dne 9. února 2006 Komisi nepřesvědčila, vydala Komise dne 4. července 2006 odůvodněné stanovisko, kterým tento členský stát vyzvala k přijetí opatření nezbytných k tomu, aby vyhověl tomuto stanovisku ve lhůtě dvou měsíců od jeho obdržení.

15 Dopisem ze dne 30. ledna 2007 odpověděla Italská republika na odůvodněné stanovisko. Jelikož se Komise domnívala, že tento členský stát neodstranil vytýkané protiprávní jednání, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

K žalobě

K přípustnosti

16 Italská republika tvrdí, že žaloba je nepřípustná, jelikož její předmět není dostatečně přesně vymezen. Komise pouze srovnala jednotlivé právní předpisy a konstatovala, že v případě dividend vyplácených do zahraničí stanoví vyšší srážkovou daň, než je úroveň zdanění stanovená v případě dividend rozdělovaných mezi společnosti usazené v Itálii, aniž by provedla podrobnou a úplnou analýzu každého z těchto právních předpisů a aniž by konkrétně prokázala jejich neslučitelnost se zásadami, kterých se dovolává.

17 V tomto ohledu je třeba připomenout, že čl. 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu stanoví, že každá žaloba musí obsahovat zejména předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů. V každé žalobě podané podle článku 226 ES proto přísluší Komisi dostatečně přesně a uceleně uvést uplatňované žalobní důvody, aby členskému státu umožnila připravit svou obranu a Soudnímu dvoru ověřit existenci tvrzeného nesplnění

povinnosti (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 13. prosince 1990, Komise v. Řecko, C-347/88, Recueil, s. I-4747, bod 28, a ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království, C-98/04, Sb. rozh. s. I-4003, bod 18).

18 V projednávané věci z odůvodnění, jakož i z návrhových žádání Komise, dostatečně jasně a přesně vyplývá, že se žaloba týká otázky, zda je uplatňování rozdílných daňových režimů v případě dividend rozdělovaných italským rezidentům a dividend rozdělovaných společnostem usazeným v jiných členských státech a ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, slučitelné se zásadami volného pohybu kapitálu a svobody usazování.

19 Vzhledem k tomu, že žaloba je zcela jednoznačná, je třeba odmítnout námitku nepřípustnosti vznesenou Italskou republikou.

K věci samé

Argumentace účastníků řízení

20 Komise v podstatě tvrdí, že s dividendami, které jsou vypláceny společnostem usazeným v jiných členských státech nebo ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, se zachází nevýhodněji než s dividendami, které jsou vypláceny společnostem se sídlem v Itálii. Tato skutečnost odrazuje společnosti usazené v jiných členských státech nebo ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, od investic do společností usazených v Itálii, a v tomto smyslu představuje překážku volného pohybu kapitálu.

21 Vzhledem k tomu, že se směrnice 90/435 nevztahuje na společnosti usazené ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, Komise tvrdí, že v rozsahu, ve kterém se italský daňový režim dividend vyplácených do zahraničí týká také většinových podílů

v italských společnostech vlastněných společnostmi usazenými ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, je porušen také článek 31 Dohody o EHP, který obdobným způsobem jako odpovídající ustanovení Smlouvy o ES zakazuje jakákoli omezení svobody usazování.

22 Italská republika tvrdí, že skutečnost, že tuzemské dividendy jsou osvobozeny od daně, avšak dividendy vyplácené do ostatních členských států podléhají srážkové dani, nemusí být nutně vždy v rozporu s právem Společenství. Neslučitelnost s právem Společenství lze konstatovat pouze v konkrétní situaci, kdy se společnost z jiného členského státu, která obdrží dividendy, nemůže na základě ustanovení dvoustranné smlouvy o zamezení dvojího zdanění vyhnout dvojímu zdanění v členském státě, ve kterém má sídlo, například započtením srážkové daně zaplacené v členském státě rozdělující společnosti do svých vlastních zdanitelných příjmů. Proto se Italská republika domnívá, že se nemůže jednat o diskriminaci v rozporu s článkem 56 ES v případě, kdy dvoustranná smlouva o zamezení dvojího zdanění v členském státě určení stanoví mechanismus započtení srážkové daně zaplacené v členském státě původu. Klauzule o započtení obsažené v těchto dvoustranných smlouvách odpovídají oprávnění členských států rozdělovat jejich daňovou pravomoc.

23 Komise v tomto ohledu podle Italské republiky nepředložila důkaz o tom, že žádná z dvoustranných smluv uzavřených Italskou republikou neumožňuje odstranit dopad srážkové daně uplatňované v tomto členském státě.

24 Italská republika rovněž tvrdí, že daňové zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí musí být posuzováno s ohledem na celý systém zdanění dividend rozdělovaných mezi příjemce v daném členském státě. V tomto případě dividendy rozdělované mezi akcionáře-fyzické osoby s bydlištěm v Itálii podléhají zdanění. Daňové osvobození 95 % dividend vyplácených daňovým poplatníkům je pouze přípravnou fází zdanění akcionářů-fyzických osob. V případě, kdy je akcionářem zahraniční společnost, která obvykle rozděluje dividendy mezi zahraniční fyzické osoby, nedochází ke zdanění fyzických osob. Italská republika uvádí, že zahraniční

společnost je navíc zdaněna, aby bylo přihlédnuto ke skutečnosti, že úroveň zdanění zisků společností musí být v souladu s úrovní zdanění stanovenou pro fyzické osoby. Úroveň zdanění tuzemských akcionářů-fyzických osob a zahraničních akcionářů je tak rovnocenná.

25 Italská republika podpůrně uvádí, že rozdílné zacházení je odůvodněno rozdílnou situací, která vyplývá ze skutečnosti, že zahraniční společnosti nemají povinnost informovat italské daňové orgány o účasti fyzických osob s bydlištěm v Itálii na svém základním kapitálu.

26 Italská republika dále uvádí, že i kdyby se nejednalo o rozdílné situace, je diskriminace odůvodněna požadavky na soudržnost daňového systému, jakož i nutností zabránit daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem.

27 Italská republika konečně tvrdí, že jí Komise v žádném případě nemůže vytýkat, že nepředpokládala vývoj judikatury Soudního dvora a rozsudky ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949), a ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569), vydané po uplynutí lhůty, která jí byla stanovena v odůvodněném stanovisku.

Závěry Soudního dvora

– K porušení čl. 56 odst. 1 ES

28 Úvodem je třeba připomenout, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, tyto členské státy nicméně musejí při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (viz zejména rozsudek ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, bod 29).

29 Neexistují-li sjednocující nebo harmonizační opatření v rámci Společenství, zachovávají si členské státy i nadále pravomoc vymezit prostřednictvím dohod nebo jednostranně kritéria dělby své daňové pravomoci zejména za účelem odstranění dvojího zdanění (rozsudky ze dne 12. května 1998, Gilly, Recueil, s. I-2793, body 24 a 30, jakož i ze dne 7. září 2006, N, C-470/04, Sb. rozh. s. I-7409, bod 44).

30 Cílem směrnice 90/435 je zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že zavádí společný daňový režim, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 103).

31 Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění. Tato samotná skutečnost jim však nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou o ES (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 54).

32 V projednávané věci italské právní předpisy osvobozují od daně až 95 % dividend rozdělovaných tuzemským společnostem a zbývajících 5 % dividend podléhá obvyklé sazbě korporační daně ve výši 33 %. Dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech podléhají srážkové dani se sazbou 27 %, kromě toho mohou být na požádání vráceny nejvýše čtyři devítiny této částky. Jsou-li splněny určité podmínky týkající se podílů a doby držení podílů, může být rovněž uplatněna snížená sazba srážkové daně podle ustanovení jednotlivých smluv o zamezení dvojího zdanění, avšak i tato sazba zůstává vyšší než sazba stanovená pro dividendy rozdělované tuzemským společnostem.

33 V konečném důsledku je nesporné, že italské právní předpisy uplatňují na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech vyšší sazbu daně než na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti.

34 Italská republika nicméně tvrdí, že toto rozdílné zacházení je pouze zdánlivé, jelikož je třeba přihlédnout jednak ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění, a jednak k italskému daňovému systému jako celku.

35 K prvnímu bodu Italská republika uvádí, že s dividendami rozdělovanými mezi společnosti usazené v jiných členských státech není ve skutečnosti zacházeno jinak než s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské společnosti, jelikož smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují započtení srážkové daně zaplacené v Itálii na daň splatnou v jiném členském státě.

36 V tomto ohledu je sice pravda, že Soudní dvůr rozhodl, že nelze vyloučit, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 71, a Amurta, bod 79).

37 Pro tento účel je však nezbytné, aby uplatňování smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňovalo vyrovnat účinky rozdílného zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů. Rozdílné zacházení s dividendami rozdělovanými mezi společnosti usazené v jiných členských státech a s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské společnosti totiž ve skutečnosti zcela zmizí pouze v případě, kdy srážková daň zaplacená podle vnitrostátních právních předpisů může být započtena na daň splatnou v jiném členském v rozsahu rozdílu v zacházení plynoucího z vnitrostátních právních předpisů.

38 V projednávané věci je třeba konstatovat, že italské právní předpisy nezaručují takové započtení srážkové daně zaplacené v Itálii na daň splatnou v jiném členském státě. Toto započtení totiž předpokládá, že dividendy pocházející z Itálie jsou v jiném členském státě zdaněny v dostatečné výši. Jak uvedla generální advokátka v bodech 58 a 59 svého stanoviska, pokud tyto dividendy nejsou zdaněny nebo nejsou zdaněny v dostatečné výši, nemůže být srážková daň zaplacená v Itálii nebo její část započtena. V takovém případě nemůže být rozdílné zacházení plynoucí z vnitrostátních právních předpisů vyrovnáno použitím ustanovení smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

39 Případné zdanění příjmů z Itálie v jiném členském státě a jeho úroveň nezávisí na Italské republice, ale na podmínkách zdanění stanovených jiným členským státem. Italská republika proto není oprávněna tvrdit, že započtení srážkové daně zaplacené v Itálii na daň splatnou v jiném členském státě na základě ustanovení smluv o zamezení dvojího zdanění může ve všech případech vyrovnat rozdílné zacházení plynoucí z uplatňování vnitrostátních právních předpisů.

40 Itálie tudíž nemůže tvrdit, že vzhledem k uplatňování smluv o zamezení dvojího zdanění nakonec nebude s dividendami rozdělovanými mezi společnosti usazené v jiných členských státech zacházeno jinak než s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské společnosti.

41 Italská republika v průběhu řízení také uvedla, že neuzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Slovinskem. Její argumentace tedy nemůže v žádném případě uspět v případě dividend rozdělovaných mezi společnosti usazené ve Slovinsku.

42 Pokud jde o druhý bod, Italská republika rovněž nemůže tvrdit, že rozdílné zacházení uvedené v bodu 33 tohoto rozsudku neexistuje proto, že je třeba vzít v úvahu celý italský daňový systém jako celek, jehož cílem je zajistit přímé nebo nepřímé zdanění fyzických osob, které jsou konečnými příjemci dividend, a zejména skutečnost, že tuzemští akcionáři-fyzické osoby podléhají dani z příjmů fyzických osob, takže úroveň zdanění tuzemských akcionářů-fyzických osob a zahraničních akcionářů je ve skutečnosti rovnocenná.

43 K odmítnutí tohoto argumentu totiž stačí uvést, že vychází ze srovnání režimů a situací, které nelze srovnávat, a to jednak fyzických osob, které jsou příjemci tuzemských dividend, a režimu zdanění jejich příjmů, a jednak kapitálových společností, které jsou příjemci dividend vyplácených do zahraničí, a srážkové daně vybírané Italskou republikou. V tomto ohledu není podstatná skutečnost, že cílem italských právních předpisů je podle Italské republiky náprava případné nerovnováhy úrovně zdanění fyzických osob, které mají podíly ve společnostech, kterým jsou dividendy vypláceny.

44 Tento členský stát tudíž nemůže tvrdit, že neexistuje rozdílné zacházení mezi způsobem zdanění dividend rozdělovaných mezi společnosti usazené v jiných členských státech a způsobem zdanění dividend rozdělovaných mezi tuzemské společnosti.

45 Takové rozdílné zacházení může odradit společnosti usazené v jiných členských státech od uskutečnění investic v Itálii. V důsledku toho představuje toto rozdílné zacházení omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES.

46 Je třeba nicméně přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno s ohledem na ustanovení Smlouvy.

47 V souladu s čl. 58 odst. 1 ES „[č]lánkem 56 není dotčeno právo členských států […] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován“.

48 Výjimka stanovená v uvedeném ustanovení je sama zúžena čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 tohoto článku „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“.

49 Rozdílné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je tudíž třeba odlišit od diskriminace zakázané v odstavci 3 téhož článku. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy týkajícími se volného pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (viz rozsudky ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43; ze dne 7. září 2004, Manninen, C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29, a ze dne 8. září 2005, Blanckaert, C-512/03, Sb. rozh. s. I-7685, bod 42).

50 Je tedy třeba ověřit, zda se vzhledem k cíli vnitrostátních právních předpisů společnosti-příjemci se sídlem v Itálii a společnosti-příjemci usazené v jiném členském státě nacházejí, nebo nenacházejí ve srovnatelné situaci.

51 Soudní dvůr již dříve rozhodl, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zabránění řetězovému nebo ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného tuzemskou společností nebo jeho zmírnění se tuzemští akcionáři, kteří jsou příjemci dividend, nutně nenacházejí v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a mají sídlo v jiném členském státě (výše uvedený rozsudek Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 34).

52 Jakmile však členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí dani z příjmu nejen tuzemské akcionáře, ale rovněž zahraniční akcionáře, pokud jde o dividendy, které obdrží od tuzemské společnosti, bude se situace uvedených zahraničních akcionářů blížit situaci tuzemských akcionářů (výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 68; Denkavit Internationaal a Denkavit France, bod 35, jakož i Amurta, bod 38).

53 Nebezpečí řetězového zdanění nebo ekonomického dvojího zdanění je totiž nezávisle na jakémkoli zdanění v jiném členském státě způsobeno samotným výkonem daňové pravomoci tímto státem. V takovém případě, aby zahraniční příjemci dividend nebyli vystaveni omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 56 ES, musí stát, jehož je rozdělující společnost rezidentem, dbát na to, aby se v souvislosti s mechanismem upraveným jeho vnitrostátním právem za účelem zabránění řetězovému zdanění nebo ekonomickému dvojímu zdanění nebo jeho zmírnění ve vztahu k zahraničním společnostem uplatňovalo rovnocenné zacházení jako ve vztahu k tuzemským příjemcům (viz výše uvedené rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, bod 70, jakož i Amurta, bod 39).

54 V projednávané věci je přitom nutno konstatovat, že italský zákonodárce se rozhodl vykonávat svou daňovou pravomoc ve vztahu k dividendám rozdělovaným mezi společnosti usazené v jiných členských státech. Zahraniční příjemci těchto dividend se tudíž nacházejí v situaci srovnatelné se situací, ve které se nacházejí tuzemští příjemci, pokud jde o riziko ekonomického dvojího zdanění dividend rozdělovaných tuzemskými společnostmi, takže se zahraničními příjemci nemůže být zacházeno rozdílným způsobem než s tuzemskými příjemci.

55 Italská republika v tomto ohledu tvrdí, že rozdílné zacházení je odůvodněno naléhavými důvody obecného zájmu týkajícími se soudržnosti daňového systému, zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci a boje proti daňovým únikům, tj. důvody, které podle Soudního dvora mohou odůvodnit takové rozdílné zacházení (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 51; rozsudky ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 42, jakož i, pokud jde o odůvodnění založené na soudržnosti daňového systému, rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, bod 28, a ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 68).

56 Pokud jde o odůvodnění vycházející ze soudržnosti daňového systému a zachování vyváženého rozdělení daňové pravomoci, stačí k jeho odmítnutí uvést, že Italská republika v podstatě opakuje argumenty, které uvedla na podporu svého tvrzení, že rozdílné zacházení uvedené v bodu 33 tohoto rozsudku neexistuje, jelikož je třeba vzít v úvahu také skutečnost, že tuzemští akcionáři-fyzické osoby podléhají v Itálii dani z příjmu. Z důvodů uvedených v bodu 43 tohoto rozsudku nelze tyto argumenty přijmout.

57 Pokud jde o odůvodnění vycházející z boje proti daňovým únikům, je třeba připomenout, že omezení volného pohybu kapitálu lze přijmout pouze za podmínky, že je způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle, aniž by překračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (výše uvedený rozsudek Marks & Spencer, bod 35; rozsudek ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 47, jakož i výše uvedený rozsudek Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, bod 64).

58 Odůvodnění vycházející z boje proti daňovým únikům může být přijato pouze tehdy, pokud se týká čistě vykonstruovaných operací, jejichž cílem je obejít daňový předpis, což vylučuje jakýkoli obecný předpoklad daňového úniku. Obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem tudíž nemůže postačovat k odůvodnění daňového opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 45, jakož i výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 50 a citovaná judikatura).

59 V projednávané věci ovšem všeobecně platí, že na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech se uplatňuje nevýhodnější daňový režim. Toto nevýhodnější zacházení tedy nemůže být odůvodněno bojem proti daňovým únikům.

60 Členský stát se ostatně může dovolávat směrnice Rady 77/799/EHS ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní (Úř. věst. L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01, s. 63), ve znění směrnice Rady 92/12/EHS ze dne 25. února 1992 (Úř. věst. L 76, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 179, dále jen „směrnice 77/799“), aby od příslušných orgánů jiného členského státu získal veškeré nezbytné údaje, které mu umožní správné vyměření daní, na které se tato směrnice vztahuje (viz výše uvedený rozsudek Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, bod 71).

61 Nevýhodnější zacházení, které italské právní předpisy stanoví pro dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech, tak představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je neslučitelné s čl. 56 odst. 1 ES.

62 Italská republika konečně nemůže tvrdit, že žaloba pro nesplnění povinnosti by měla být v každém případě zamítnuta proto, že neslučitelnost jejích právních předpisů s čl. 56 odst. 1 ES vyplývá z výkladu tohoto článku, který Soudní dvůr učinil v rozsudcích vydaných v rámci řízení o předběžné otázce až po vydání odůvodněného stanoviska v této věci.

63 Výklad pravidla práva Společenství, který Soudní dvůr podává při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto pravidla tak, jak musí být nebo jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy vstoupilo v platnost (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana, 61/79, Recueil, s. 1205, bod 16), ledaže by Soudní dvůr omezil možnost zpětně se dovolávat takto vyloženého ustanovení (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Denkavit italiana, bod 17).

64 Z výše uvedeného vyplývá, že Italská republika tím, že dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech podřídila daňovému režimu, který je nevýhodnější než režim uplatňovaný na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

– K porušení Dohody o EHP

65 Jedním z hlavních cílů Dohody o EHP je zavést co možná nejúplněji volný pohyb zboží, osob, služeb a kapitálu v celém Evropském hospodářském prostoru (EHP) tak, aby vnitřní trh zavedený na území Společenství zahrnoval také státy ESVO. Z tohoto hlediska směřuje několik ustanovení uvedené Dohody k zajištění co nejjednotnějšího výkladu této Dohody v celém EHP (viz posudek 1/92 ze dne 10. dubna 1992, Recueil, s. I-2821). Je na Soudním dvoru, aby v tomto rámci zajistil, že pravidla Dohody o EHP, která jsou v podstatě totožná s pravidly Smlouvy, budou v členských státech vykládána jednotným způsobem (rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 29).

66 Z toho vyplývá, že jestliže omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušníky států smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována s ohledem na článek 40 a přílohu XII uvedené dohody, pak tato ustanovení mají stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES (viz rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko, C-521/07, Sb. rozh. s. I-4873, bod 33).

67 Následkem toho a z důvodů uvedených při přezkumu žaloby s ohledem na čl. 56 odst. 1 ES je třeba mít za to, že nevýhodnější zacházení, které italské právní předpisy uplatňují na dividendy rozdělované mezi společnosti usazené ve státech, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, představuje omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 40 Dohody o EHP.

68 Je však třeba konstatovat, že toto omezení je odůvodněno na základě naléhavého důvodu obecného zájmu, který se týká boje proti daňovým únikům.

69 Jak již Soudní dvůr rozhodl, judikatura týkající se omezení výkonu svobody pohybu uvnitř Společenství nemůže být v celém svém rozsahu přenesena na pohyb kapitálu mezi členskými státy a třetími zeměmi, jelikož takový pohyb probíhá v odlišném právním kontextu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A, C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 60).

70 V projednávané věci je třeba především uvést, že rámec spolupráce mezi příslušnými orgány členských států zavedený směrnicí 77/799 neexistuje mezi těmito orgány a příslušnými orgány třetí země, pokud třetí země nepřijala žádný závazek vzájemné pomoci.

71 Italská republika dále tvrdila, aniž bylo jejímu tvrzení oponováno, že mezi ní a Lichtenštejnským knížectvím neexistuje žádný mechanismus pro výměnu informací. Italská republika konečně tvrdila, aniž by také tomuto tvrzení bylo v tomto bodě oponováno, že smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které uzavřela s Islandskou republikou a Norským královstvím, neobsahují klauzule stanovící povinnost poskytnout informace.

72 Za těchto okolností je třeba považovat dotčené italské právní předpisy ve vztahu ke státům, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, za odůvodněné na základě naléhavého důvodu obecného zájmu týkajícího se boje proti daňovým únikům a za způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle, aniž by překračovaly meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

73 Žalobu je tudíž třeba zamítnout v rozsahu, v němž se týká nesplnění povinností, které pro Italskou republiku vyplývají z článku 40 Dohody o EHP.

74 Komise rovněž tvrdí, že italské právní předpisy představují neodůvodněné omezení svobody usazování zaručené článkem 31 Dohody o EHP.

75 Z důvodů uvedených v souvislosti s článkem 40 Dohody o EHP je však třeba považovat dotčené italské právní předpisy ve vztahu ke státům, které jsou smluvními stranami Dohody o EHP, za odůvodněné důvody naléhavého veřejného zájmu týkajícího se boje proti daňovým únikům a za způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle, aniž by překračovaly meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.

76 Žalobu je tudíž třeba rovněž zamítnout v rozsahu, v němž se týká nesplnění povinností, které pro Italskou republiku vyplývají z článku 31 Dohody o EHP.

K nákladům řízení

77 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Podle čl. 69 odst. 3 téhož jednacího řádu může Soudní dvůr rozdělit náklady nebo rozhodnout, že každý z účastníků řízení ponese vlastní náklady, pokud každý účastník měl ve věci částečně úspěch i neúspěch nebo pokud jsou k tomu dány výjimečné důvody.

78 V tomto řízení je třeba přihlédnout ke skutečnosti, že některým žalobním důvodům Komise nebylo vyhověno.

79 Je tudíž důvodné Italské republice uložit náhradu tří čtvrtin veškerých nákladů řízení. Komisi se ukládá náhrada zbývající čtvrtiny.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) Italská republika tím, že dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech podřídila daňovému režimu, který je nevýhodnější než režim uplatňovaný na dividendy rozdělované mezi tuzemské společnosti, nesplnila své povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

2) Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3) Italské republice se ukládá náhrada tří čtvrtin veškerých nákladů řízení. Komisi Evropských společenství se ukládá náhrada zbývající čtvrtiny.

Podpisy.