WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 19 listopada 2009 r.*

W sprawie C-540/07

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 30 listopada 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala oraz A. Aresu, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Włoskiej, reprezentowanej przez R. Adama, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes czwartej izby, pełniący obowiązki prezesa drugiej izby, C. Toader, C.W.A. Timmermans, K. Schiemann i P. Kūris, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 lipca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymując w mocy w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich i państwach będących stronami porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem o EOG") system opodatkowania mniej korzystny aniżeli system stosowany w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 56 WE i art. 40 porozumienia o EOG, jeżeli chodzi o swobodny przepływ kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami będącymi stronami tego

porozumienia, a także zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 31 rzeczonego porozumienia w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości w państwach będących stronami tego porozumienia.

Ramy prawne

Porozumienie o EOG

2 Artykuł 6 porozumienia o EOG stanowi:

„Bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia, w zakresie w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanymi przed datą podpisania niniejszego Porozumienia".

3 Artykuł 31 ust. 1 porozumienia o EOG ma następujące brzmienie:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] i państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)] na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich [Wspólnoty] lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi, na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli".

4 Artykuł 40 porozumienia o EOG stanowi:

„W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między Umawiającymi się Stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Wspólnoty] lub państw EFTA, jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu".

Uregulowania wspólnotowe

5 Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy 90/435/EWG Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), zmienionej dyrektywą 2003/123/WE Rady z dnia 22 grudnia 2003 r. (Dz.U. 2004 L 7, s. 6) (zwanej dalej „dyrektywą 90/435") stanowi:

„[…]

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

na tych samych warunkach, za spółkę dominującą uchodzi również spółka państwa członkowskiego, która posiada co najmniej 20% udziału w kapitale spółki tego samego państwa członkowskiego, który w całości bądź częściowo utrzymywany jest w stałym zakładzie tej poprzednio wymienionej spółki usytuowanej w innym państwie członkowskim;

[…]".

6 Zgodnie z art. 4 ust. 1 dyrektywy 90/435:

„Jeśli spółka dominująca lub jej stały zakład na mocy powiązania spółki dominującej ze spółką zależną otrzymuje zyski podzielone, to państwo spółki dominującej i państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, albo:

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

— opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych płaconego przez spółkę zależną […] i każdą podporządkowaną spółkę zależną, [która odnosi się do tych zysków], pod warunkiem że na każdym

poziomie spółka i jej podporządkowane spółki spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, do limitu kwoty odpowiedniego należnego podatku".

7 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 stanowi:

„Zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, są zwolnione z podatku potrącanego u źródła dochodu".

Przepisy krajowe

System dywidend krajowych

8 Włoski system dywidend krajowych wypłacanych spółkom i podmiotom komercyjnym podlegającym we Włoszech podatkowi dochodowemu od osób prawnych wynika z Decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80 [dekretu z mocą ustawy nr 344 o reformie podatku dochodowego od osób prawnych na mocy art. 4 ustawy nr 80 z dnia 7 kwietnia 2003 r.] z dnia 12 grudnia 2003 r. (supplemento ordinario alla GURI nr 291 z dnia 16 grudnia 2003 r., który wszedł w życie w dniu 1 stycznia 2005 r.

9 Od czasu tej reformy rozpatrywany system uregulowany jest w akapicie drugim art. 89 tekstu jednolitego o podatkach dochodowych wprowadzonego dekretem nr 917 prezydenta republiki z dnia 22 grudnia 1986 r., zatytułowanego „Dywidendy i odsetki", który stanowi:

„Zyski wypłacane, w jakiejkolwiek formie i pod jakimkolwiek tytułem, także w przypadkach wymienionych w art. 47 ust. 7, przez spółki i inne osoby prawne wymienione w art. 73 ust. 1 lit. a) i b), nie stanowią części przychodów w roku obrachunkowym, w którym są pobierane, gdyż 95% ich kwoty jest wyłączone z przychodów spółki albo innej osoby prawnej otrzymującej te zyski".

10 Zgodnie z art. 73 akapit pierwszy lit. a) i b) rzeczonego tekstu jednolitego:

„Podatkowi dochodowemu podlegają następujące osoby prawne:

a) spółki akcyjne oraz spółki komandytowo-akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie oraz towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, posiadające siedzibę na terytorium państwa;

b) osoby prawne publiczne i prywatne, niebędące spółkami, z siedzibą w kraju, których wyłącznym lub głównym celem działalności jest prowadzenie działalności gospodarczej".

System dywidend wychodzących

11 Akapit trzeci artykułu 27 Decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi [dekretu nr 600 prezydenta republiki w sprawie wspólnych przepisów dotyczących wymiaru podatku dochodowego] z dnia 29 września 1973 r., zatytułowanego „Podatek od dywidend", stanowi:

„Od zysków wypłacanych osobom niemającym siedziby w kraju pobierany jest podatek w wysokości 27%. W przypadku zysków wypłacanych akcjonariuszom posiadającym akcje oszczędnościowe stopę podatku obniża się do 12,5%. Osoby niebędące rezydentami na terytorium danego kraju, z wyłączeniem akcjonariuszy posiadających akcje oszczędnościowe, mają prawo do zwrotu podatku, co do którego wykazali, że został ostatecznie zapłacony za granicą od tych samych zysków, maksymalnie do wysokości czterech dziewiątych kwoty pobranego podatku. Dowodem jest zaświadczenie właściwego urzędu skarbowego obcego państwa".

12 Artykuł 27a dekretu przewiduje zwrot lub w pewnych warunkach niestosowanie podatku pobieranego u źródła przewidzianego w art. 27 rzeczonego dekretu w przypadkach spółek z siedzibą w państwie członkowskim, które spełniają przewidziane w dyrektywie 90/435 warunki dotyczące wielkości udziału i okresu jego utrzymywania w spółce wypłacającej.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

13 Uznawszy system opodatkowania pochodzących z włoskiego źródła dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innym państwie członkowskim lub w państwie będącym stroną porozumienia o EOG za niezgodny ze swobodą przepływu kapitału i ze swobodą przedsiębiorczości, Komisja postanowiła wszcząć postępowanie w trybie art. 226 WE i pismem z dnia 18 października 2005 r. skierowała do Republiki Włoskiej wezwanie do usunięcia uchybienia.

14 Nie będąc przekonana argumentacją przedstawioną przez Republikę Włoską w piśmie z dnia 9 lutego 2006 r., Komisja przekazała temu państwu członkowskiemu pismem z dnia 4 lipca 2006 r. uzasadnioną opinię, wzywając je do podjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od jej otrzymania.

15 Republika Włoska odpowiedziała na uzasadnioną opinię pismem z dnia 30 stycznia 2007 r. Uznawszy, iż państwo to nie usunęło zarzucanego mu naruszenia, Komisja podjęła decyzję o wniesieniu niniejszej skargi.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

16 Republika włoska utrzymuje, że skarga jest niedopuszczalna, gdyż jej przedmiot nie jest wystarczająco precyzyjnie określony. Komisja ograniczyła się do porównania tekstów normatywnych i do stwierdzenia, iż przewidują one wyższy podatek pobierany u źródła od dywidend wychodzących aniżeli podatek przewidziany dla dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą we Włoszech, nie dokonując precyzyjnej i pełnej analizy każdego z tych uregulowań oraz nie wykazując w dokładny sposób niezgodności każdego z nich z zasadami, na jakie się powołuje.

17 Należy w tym względzie wskazać, że art. 38 § 1 lit. c) regulaminu przewiduje, że każda skarga wszczynająca postępowanie w danej instancji winna w szczególności określać przedmiot sporu oraz zawierać zwięzłe przedstawienie stawianych zarzutów. W konsekwencji do Komisji należy przedstawienie w każdej skardze złożonej na podstawie art. 226 WE w sposób wystarczająco spójny i precyzyjny stawianych przezeń zarzutów, aby umożliwić państwu członkowskiemu przygotowanie skutecznej obrony,

a Trybunałowi ocenę istnienia zarzucanego naruszenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 grudnia 1990 r. w sprawie C-347/88 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-4747, pkt 28; z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-98/04 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-4003, pkt 18).

18 W niniejszej sprawie z uzasadnienia, jak też z żądań skargi Komisji wynika w sposób jasny i precyzyjny, że dotyczy ona zgodności z zasadami swobody przepływu kapitału i swobody przedsiębiorczości różnicy między systemem opodatkowania dywidend wypłacanych rezydentom włoskim a systemem opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich lub w państwach będących stronami porozumienia o EOG.

19 Jako że skarga pozbawiona jest niejasności, należy odrzucić podniesiony przez Republikę Włoską zarzut niedopuszczalności.

Co do istoty

Argumentacja stron

20 Komisja utrzymuje zasadniczo, że dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich lub w państwach będących stronami porozumienia o EOG są traktowane mniej korzystnie od tych wypłacanych spółkom będącym rezydentami we Włoszech. Zniechęca to do inwestowania w spółki z siedzibą we Włoszech przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich lub w państwach będących członkami porozumienia o EOG, ustanawiając w ten sposób przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału.

21 Jako że dyrektywa 90/435 nie ma zastosowania do spółek z siedzibą w państwach będących stronami porozumienia o EOG, zaś włoski system opodatkowania dywidend wychodzących dotyczy również pakietów udziałów kontrolnych w spółkach włoskich

należących do spółek z siedzibą w państwach będących stronami porozumienia o EOG, Komisja utrzymuje, że naruszono również art. 31 porozumienia o EOG, który zakazuje w sposób porównywalny do odpowiadających mu postanowień traktatu WE wszelkich ograniczeń swobody przedsiębiorczości.

22 Republika Włoska utrzymuje, że zwolnienie z podatku dywidend krajowych i objecie podatkiem pobieranym u źródła dywidend przeznaczonych do wypłacenia w innych państwach członkowskich niekoniecznie i nie we wszystkich sytuacjach jest sprzeczne z prawem wspólnotowym. Sprzeczność z prawem wspólnotowym może być stwierdzona jedynie w konkretnej sytuacji, w której po zastosowaniu postanowień dwustronnej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pobierająca dywidendy spółka z innego państwa członkowskiego nie byłaby w stanie usunąć podwójnego opodatkowania w państwie członkowskim jej siedziby, na przykład poprzez zaliczenie na poczet jej własnych dochodów podlegających opodatkowaniu w kraju podatku pobranego u źródła w państwie członkowskim spółki, która wypłaciła dywidendy. Republika Włoska uważa, iż w sytuacji gdy dwustronna umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania przewiduje w państwie członkowskim przeznaczenia mechanizm zaliczenia w tym państwie podatku pobranego u źródła w państwie członkowskim źródła, brak jest sprzecznej z art. 56 WE dyskryminacji. Klauzule w sprawie zaliczenia przewidziane w dwustronnych umowach odpowiadają przysługującym państwom członkowskim uprawnieniom do rozdziału ich kompetencji podatkowych.

23 Komisja nie przedstawiła w tym zakresie dowodu, iż żadna z umów dwustronnych zawartych przez Republikę Włoską nie pozwala wyeliminować wpływu podatku pobranego u źródła w tymże państwie członkowskim.

24 Republika Włoska utrzymuje również, że sposób traktowania pod względem podatkowym dywidend wychodzących należy oceniać w świetle całego systemu opodatkowania dywidend wypłacanych odbiorcom w tym państwie członkowskim. W tym ostatnim przypadku wypłata dywidend akcjonariuszowi lub udziałowcy będącemu osobą fizyczną i rezydentem we Włoszech jest objęta podatkiem. Zwolnienie w wysokości 95% dywidend pobranych przez podatników jest po prostu stadium przygotowawczym opodatkowania akcjonariuszy lub udziałowców będących osobami fizycznymi. W sytuacji gdy akcjonariusz lub udziałowiec jest spółką niebędacą rezydentem, która normalnie będzie wypłacać dywidendy osobom fizycznym niebędącym rezydentami, nie ma miejsca opodatkowanie osób fizycznych. Republika

Włoska utrzymuje, że spółka niebędąca rezydentem jest wyżej opodatkowana w celu uwzględnienia okoliczności, że poziom opodatkowania zysków spółek musi być spójny z poziomem opodatkowania przewidzianym dla osób fizycznych. W ten sposób poziom opodatkowania akcjonariusza lub udziałowcy będącego osobą fizyczną i rezydentem oraz akcjonariusza lub udziałowcy niębędącego rezydentem są takie same.

25 Republika Włoska utrzymuje pomocniczo, iż odmienne traktowanie jest uzasadnione różnicą sytuacji, która polega na tym, że spółki niebędące rezydentami nie mają żadnego obowiązku informowania włoskich organów finansowych o udziale w kapitale takich spółek osób fizycznych będących rezydentami we Włoszech.

26 Republika Włoska twierdzi następnie, iż nawet przy założeniu, że sytuacje spółek będących i niebędących rezydentami nie różnią się, dyskryminacja uzasadniona jest wymogami spójności systemu podatkowego oraz koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania.

27 Republika Włoska utrzymuje wreszcie, że Komisja nie może w każdym razie zarzucać jej, iż nie uprzedziła ewolucji orzecznictwa Trybunału, w wyrokach z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, oraz z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, wydanych po upływie wyznaczonego jej w uzasadnionej opinii terminu.

Ocena Trybunału

— W przedmiocie naruszenia art. 56 ust. 1 WE

28 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że mimo iż opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencjom państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać je z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29).

29 Wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów rozdziału przysługujących im kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 24, 30; a także z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 44).

30 Dyrektywa 90/435 ma na celu, przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, usunięcie niedogodności we współpracy między spółkami z różnych państw członkowskich, niewystępujących w przypadku współpracy między spółkami z tego samego państwa członkowskiego, a tym samym ułatwienie konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 103).

31 W przypadkach które ze względu na wielkość udziałów nie są objęte dyrektywą 90/435 do państw członkowskich należy określenie, czy i w jakim zakresie unikać będą podwójnego opodatkowania wypłaconych zysków w znaczeniu ekonomicznym, a także wprowadzenie w tym celu, jednostronnie lub w drodze umowy zawartej z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań służących zapobieganiu tego rodzaju podwójnemu opodatkowaniu lub zmniejszaniu go. Jednakże nie oznacza to, że mogą one stosować przepisy sprzeczne ze swobodami przepływu gwarantowanymi w traktacie WE (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 54).

32 W niniejszej sprawie włoskie ustawodawstwo zwalnia z opodatkowania do wysokości 95%, dywidendy wypłacane spółkom będącym rezydentami, poddając pozostałe 5% podstawowej stawce podatku dochodowego od osób prawnych, wynoszącej 33%. Dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich podlegają podatkowi pobieranemu u źródła o stawce 27%, przy czym na wniosek uzyskać można zwrot czterech dziewiątych tej sumy. Na mocy różnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zastosowany może zostać również podatek pobierany u źródła w stawce zmniejszonej, gdy spełnione są pewne warunki dotyczące udziału i czasu jego utrzymywania, przy czym stawka ta pozostaje jednak wyższa od stawki obowiązującej w przypadku dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami.

33 Ostatecznie bezsporne jest, iż włoskie przepisy poddają dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich stawce opodatkowania wyższej od stawki, jakiej podlegają dywidendy wypłacane spółkom będącym rezydentami.

34 Republika Włoska utrzymuje jednak, iż to odmienne traktowanie jest jedynie pozorne, ze względu na to, iż należy mieć na uwadze, po pierwsze, umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, a po drugie, całość włoskiego systemu podatkowego.

35 W odniesieniu do pierwszej kwestii, Republika Włoska utrzymuje, że dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich nie są w rzeczywistości traktowane odmiennie od dywidend wypłacanych spółkom będący rezydentami, ponieważ umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwalają na zaliczenie podatku pobranego u źródła we Włoszech na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim.

36 Trybunał rzeczywiście orzekł w tym zakresie, iż nie można wykluczyć, że państwu członkowskiemu uda się zapewnić wykonanie ciążących na nim zobowiązań wynikających z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71; w sprawie Amurta, pkt 79).

37 Konieczne jest jednak w tym celu, by zastosowanie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwalało wyrównać skutki odmiennego traktowania wynikające z przepisów krajowych, albowiem odmienne traktowanie dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich i dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami całkowicie znika tylko w sytuacji, w której podatek pobrany u źródła na podstawie przepisów krajowych może być zaliczony na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim w wysokości równej różnicy będącej skutkiem traktowania spółek wynikającego z zastosowania przepisów krajowych.

38 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, iż włoskie przepisy nie gwarantują takiego zaliczenia na poczet należnego w innym państwie członkowskim podatku pobranego u źródła we Włoszech. Zaliczenie zakłada bowiem w szczególności, iż pochodzące z Włoch dywidendy są wystarczająco opodatkowane w innym państwie członkowskim. Jak zaznaczyła to rzecznik generalna w pkt 58 i 59 opinii, jeżeli dywidendy te nie są opodatkowane lub nie są opodatkowane w wystarczającej wysokości, suma pobrana u źródła we Włoszech lub jej ułamek nie mogą zostać zaliczone. W takim przypadku odmienne traktowanie wynikające z zastosowania przepisów krajowych nie może być wyrównane przez zastosowanie postanowień umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

39 Decyzja o opodatkowaniu w innym państwie członkowskim dochodów pochodzących z Włoch lub o wysokości ich opodatkowania nie zależy jednak od Republiki Włoskiej, lecz od zasad opodatkowania określonych przez to drugie państwo członkowskie. Republika Włoska nie ma w konsekwencji podstaw, by utrzymywać, że zaliczenie podatku pobranego u źródła we Włoszech na poczet podatku należnego w innym państwie członkowskim na podstawie postanowień umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pozwala we wszystkich przypadkach wyrównać odmienne traktowanie wynikające z zastosowania przepisów krajowych.

40 Z powyższego wynika, że Republika Włoska nie może utrzymywać, iż z powodu zastosowania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dywidendy wypłacone spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich nie są ostatecznie traktowane odmiennie niż dywidendy wypłacane spółkom będącym rezydentami.

41 Republika Włoska wskazała zresztą w toku postępowania, iż nie zawarła umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania ze Słowenią. Nie można więc w każdym wypadku zgodzić się z jej argumentacją w odniesieniu do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w Słowenii.

42 W odniesieniu do drugiej kwestii Republika Włoska nie może również utrzymywać, że odmienne traktowanie, jakie stwierdzono w pkt 33 niniejszego wyroku, nie występuje, ponieważ należy mieć na uwadze całość włoskiego systemu podatkowego, którego celem jest zapewnienie bezpośredniego lub pośredniego opodatkowania osób fizycznych będących końcowymi odbiorcami dywidend, a w szczególności okoliczność, że osoba fizyczna będąca rezydentem i akcjonariuszem lub udziałowcem jest objęta osobistym podatkiem dochodowym, przez co wysokość opodatkowania akcjonariusza lub udziałowcy będącego osobą fizyczną i rezydentem oraz akcjonariusza lub udziałowcy niebędącego rezydentem są w rzeczywistości takie same.

43 Aby oddalić ten argument, wystarczy bowiem zaznaczyć, że sprowadza się on do porównania systemów i sytuacji nieporównywalnych, a mianowicie po pierwsze, sytuacji osób fizycznych odbiorców dywidend krajowych oraz systemu ich opodatkowania podatkiem dochodowym, a po drugie, sytuacji spółek kapitałowych odbiorców dywidend wychodzących oraz podatku pobieranego u źródła w Republice Włoskiej. Nie ma w tym zakresie znaczenia okoliczność, że według Republiki Włoskiej włoskie przepisy mają na celu skorygowanie ewentualnej nierównowagi na poziomie opodatkowania osób fizycznych mających udziały w spółkach, którym wypłacane są dywidendy.

44 W konsekwencji państwo to nie może utrzymywać, iż brak jest odmiennego traktowania w zakresie sposobu opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich i sposobu opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami.

45 Takie odmienne traktowanie może zniechęcić spółki z siedzibą w innych państwach członkowskich do dokonywania inwestycji we Włoszech. Stanowi ono w konsekwencji ograniczenie swobody przepływu kapitału, zasadniczo zakazane przez art. 56 ust. 1 WE.

46 Niemniej jednak zbadać należy, czy to ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

47 Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „art. 56 nie narusza prawa państw członkowskich do […] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału […]".

48 Odstępstwo przewidziane w rzeczonym postanowieniu jest ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który przewiduje, że przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56".

49 Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 58 ust. 1 lit. a) WE, powinno być odróżnione od dyskryminacji zakazanej przez ust. 3 tegoż artykułu. Z orzecznictwa wynika jednak, że aby krajowy przepis podatkowy taki jak tutaj rozważany mógł zostać uznany za zgodny z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 29; z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03 Blanckaert, Zb.Orz. s. I-7685, pkt 42).

50 Należy zatem sprawdzić, czy ze względu na cel rozpatrywanych przepisów krajowych spółki-odbiorcy dywidend będące rezydentami we Włoszech oraz spółki-odbiorcy dywidend z siedzibą w innym państwie członkowskim znajdują się w porównywalnej sytuacji.

51 Trybunał orzekł już, że w odniesieniu do środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania opodatkowaniu kaskadowemu bądź podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym zysków wypłacanych przez spółkę będącą rezydentem lub łagodzenia tego rodzaju opodatkowania akcjonariusze lub udziałowcy-odbiorcy tych zysków będący rezydentami włoskimi niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją akcjonariuszy lub udziałowców-odbiorców zysków, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 34).

52 Jednakże od chwili gdy państwo członkowskie jednostronnie bądź w drodze umowy obejmuje podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy lub udziałowców będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy lub udziałowców niebędących rezydentami w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja rzeczonych akcjonariuszy lub udziałowców niebędących rezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców będących rezydentami (ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 68; w sprawie Denkavit Internationaal Denkavit France, pkt 35; a także w sprawie Amurta, pkt 38).

53 To bowiem samo wykonywanie kompetencji podatkowych przez dane państwo, niezależnie od opodatkowania w innym państwie członkowskim, wywołać może ryzyko opodatkowania kaskadowego lub podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym. W takim przypadku, aby odbiorcy dywidend niebędący rezydentami nie spotykali się z ograniczaniem swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazanym przez art. 56 WE, państwo siedziby spółki dokonującej wypłaty musi zapewnić, by w ramach przewidzianych w prawie krajowym rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu lub podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania nierezydenci podlegali takiemu samemu traktowaniu jak rezydenci (zob. ww. wyroki: w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 70; a także w sprawie Amurta, pkt 39).

54 Należy jednak stwierdzić, że włoski ustawodawca postanowił wykonywać swą kompetencję podatkową w stosunku do dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich. Odbiorcy tych dywidend niebędący rezydentami znajdują się więc w sytuacji porównywalnej z sytuacją rezydentów jeżeli chodzi o ryzyko podwójnego opodatkowania w znaczeniu gospodarczym dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami, przez co odbiorców niebędących rezydentami nie można traktować odmiennie od odbiorców-rezydentów.

55 Republika Włoska utrzymuje w tym względzie, że odmienne traktowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego dotyczącymi spójności systemu podatkowego, utrzymania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, walki z oszustwami podatkowymi, które to względy Trybunał faktycznie uznał za mogące uzasadnić takie odmienności (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 51; wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Rec. s. I-3601, pkt 42; a także jeżeli chodzi o uzasadnienie oparte na spójności systemu podatkowego wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 68).

56 Jeżeli chodzi o uzasadnienie oparte na spójności systemu podatkowego i utrzymaniu zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, dla jego oddalenia wystarczy zaznaczyć, że Republika Włoska powtarza zasadniczo argumenty przedstawione dla obrony tezy, według której odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 33 niniejszego wyroku nie występuje, ponieważ należy mieć na uwadze, że akcjonariusze lub udziałowcy będący osobami fizycznymi i rezydentami podlegają we Włoszech podatkowi dochodowemu. Ze względów przedstawionych w pkt 43 niniejszego wyroku nie można zgodzić się z taką argumentacją.

57 Jeżeli chodzi o uzasadnienie oparte na walce z oszustwami podatkowymi należy przypomnieć, że ograniczenie swobody przepływu kapitału można dopuścić jedynie pod warunkiem, iż jest ono odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35; wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 47; a także ww. wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 64).

58 Uzasadnienie oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji podatkowych, których celem jest obejście ustawy podatkowej, co wyłącza jakiekolwiek ogólne domniemanie oszustwa. Tym samym ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych (zob. podobnie wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 45; a także ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

59 W niniejszej sprawie natomiast wszystkie dywidendy wypłacone spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich podlegają w sposób ogólny mniej korzystnemu systemowi podatkowemu. Takiego mniej korzystnego traktowania nie można w konsekwencji uzasadnić dążeniem do zwalczania oszustw podatkowych.

60 Ponadto państwo członkowskie może powoływać się na dyrektywę Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącą wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w zakresie podatków bezpośrednich i pośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienioną dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. (Dz.U. L 76, s. 1) (zwaną dalej „dyrektywą 77/799") w celu uzyskania od właściwych organów innego państwa członkowskiego wszystkich koniecznych informacji umożliwiających mu ustalenie prawidłowej kwoty podatków objętych tą dyrektywą (zob. ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 71).

61 Mniej korzystne traktowanie, jakiemu włoskie przepisy poddają dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich, stanowi w konsekwencji niezgodne z art. 56 ust. 1 WE ograniczenie swobody przepływu kapitału.

62 Republika Włoska nie może wreszcie utrzymywać, że skarga o stwierdzenie, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego powinna w każdym wypadku zostać oddalona ze względu na to, że niezgodność przepisów z art. 56 ust. 1 WE wynika z wykładni przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości w wyrokach wydanych wskutek odesłania prejudycjalnego po dniu przedstawienia uzasadnionej opinii w niniejszej sprawie.

63 Wykładnia przepisu prawa wspólnotowego dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 234 WE wyjaśnia i precyzuje bowiem znaczenie oraz zakres przepisu prawa wspólnotowego, tak jak powinien lub powinien był być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie (zob. podobnie wyrok z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. s. 1205, pkt 16), chyba że Trybunał ograniczył możliwość powoływania się na tak interpretowany przepis w odniesieniu do przeszłości (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Denkavit italiana pkt 17).

64 Z całości przedstawionych rozważań wynika, że poddając dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich mniej korzystnemu systemowi podatkowemu niż ten stosowany do dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 ust. 1 WE.

— W przedmiocie naruszenia porozumienia o EOG.

65 Jednym z podstawowych celów porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) jest realizacja w jak najpełniejszy sposób swobody przepływu towarów, osób, usług i kapitału na całym EOG, tak aby rynek wewnętrzny realizowany na terytorium Wspólnoty został rozciągnięty na państwa członkowskie EFTA. W związku z tym liczne postanowienia tego porozumienia zmierzają do zagwarantowania jego wykładni w sposób możliwie jednolity w całym EOG (zob. opinia 1/92 z dnia 10 kwietnia 1992 r., Rec. s. I-2821). Do Trybunału należy w tym zakresie czuwanie nad tym, aby zasady porozumienia o EOG, zasadniczo identyczne z zasadami traktatowymi, były interpretowane w sposób jednolity w państwach członkowskich (wyrok z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt et Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743, pkt 29).

66 Z powyższego wynika, że skoro ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału pomiędzy obywatelami państw będących stronami porozumienia o EOG powinny być oceniane z punktu widzenia art. 40 i załącznika XII do tego porozumienia, to jego postanowienia mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33).

67 W konsekwencji — i ze względów przedstawionych podczas analizy skargi w świetle art. 56 ust. 1 WE — należy uznać, że mniej korzystne traktowanie, jakiemu włoskie przepisy poddają dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w państwach będących stronami porozumienia o EOG, stanowi ograniczenie swobody przepływu kapitału w rozumieniu art. 40 porozumienia o EOG.

68 Należy jednak stwierdzić, że ograniczenie to uzasadnione jest nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym walki z oszustwami podatkowymi.

69 Jak orzekł już Trybunał, orzecznictwo dotyczące ograniczeń w wykonywaniu swobód przepływu w obrębie Wspólnoty nie może zostać w całości zastosowane do przepływu kapitału pomiędzy państwami członkowskimi a państwami trzecimi, ponieważ te dwa rodzaje przepływów wpisują się w różne konteksty prawne (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 60).

70 W niniejszej sprawie należy zaznaczyć przede wszystkim, że ustanowione przez dyrektywę 77/799 ramy współpracy pomiędzy właściwymi organami państw członkowskich nie mają zastosowania do współpracy pomiędzy tymi organami oraz właściwymi organami państwa trzeciego, gdy nie przyjęło ono żadnego zobowiązania wzajemnej pomocy.

71 Republika Włoska podniosła następnie — co nie było kwestionowane — iż nie istnieje pomiędzy nią a Księstwem Lichtensteinu żaden system wymiany informacji. Wreszcie Republika Włoska podniosła — co również nie było kwestionowane — iż umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, jakie podpisała z Republiką Islandii i Królestwem Norwegii, nie zawierają postanowień przewidujących zobowiązanie do udzielania informacji.

72 W tych okolicznościach włoskie przepisy uważać należy za uzasadnione w stosunku do państw będących członkami porozumienia o EOG nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym zwalczania oszustw podatkowych oraz za odpowiednie dla zagwarantowania realizacji tego celu i niewykraczające poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia.

73 Skargę należy w konsekwencji oddalić w części dotyczącej naruszenia przez Republikę Włoską obowiązków ciążących na niej na mocy art. 40 porozumienia o EOG.

74 Komisja utrzymuje również, iż włoskie przepisy stanowią nieuzasadnione ograniczenie swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 31 porozumienia o EOG.

75 Niemniej jednak z powodów przedstawionych w związku z art. 40 porozumienia o EOG rozpatrywane włoskie przepisy należy uważać w stosunku do państw będących członkami porozumienia o EOG za uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego dotyczącym zwalczania oszustw podatkowych i za odpowiednie dla zagwarantowania realizacji tego celu i niewykraczające poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia.

76 Skargę należy w konsekwencji oddalić również w części dotyczącej naruszenia przez Republikę Włoską obowiązków ciążących na niej na mocy art. 31 porozumienia o EOG.

W przedmiocie kosztów

77 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Na podstawie art. 69 § 3 regulaminu w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań albo w wyjątkowych przypadkach Trybunał może postanowić, że koszty zostaną podzielone albo że każda ze stron pokryje swoje własne koszty.

78 W niniejszym przypadku należy mieć na uwadze, że niektóre zarzuty Komisji nie zostały uwzględnione.

79 Należy zatem obciążyć Republikę Włoską kosztami postępowania w trzech czwartych. Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania w pozostałej jednej czwartej.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) Poddając dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich mniej korzystnemu systemowi podatkowemu niż ten stosowany do dywidend wypłacanych spółkom będącym rezydentami, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 56 ust. 1 WE.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Republika Włoska zostaje obciążona kosztami postępowania w trzech czwartych. Komisja Wspólnot Europejskich zostaje obciążona kosztami postępowania w pozostałej jednej czwartej.

Podpisy