ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 19. novembra 2009 *

Vo veci C-540/07,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 30. novembra 2007,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a A. Aresu, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Talianskej republike, v zastúpení: R. Adam, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanej,

* Jazyk konania: taliančina.

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot, vykonávajúci funkciu predsedu druhej komory (spravodajca), sudcovia C. Toader, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann a P. Kūris,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. júla 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev svojou žalobou navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Talianska republika si tým, že pre dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch a v štátoch, ktoré uzavreli Dohodu o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 (Ú. v. ES L 1, 1994, s. 3; Mim. vyd. 11/52, s. 3, ďalej len „dohoda o EHP“), zachovala účinnosť daňového režimu, ktorý je nevýhodnejší než režim uplatňovaný na dividendy vyplácané tuzemským spoločnostiam, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ES a článku 40 dohody o EHP týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a medzi štátmi, ktoré

uzavreli túto dohodu, ako aj povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 31 tejto dohody týkajúceho sa slobody usadiť sa v štátoch, ktoré uzavreli túto dohodu.

Právny rámec

Dohoda o EHP

2 Článok 6 dohody o EHP stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý budúci vývoj prípadového práva [judikatúry — *neoficiálny preklad*] sa ustanovenia tejto dohody, pokiaľ sú zhodné v podstate so zodpovedajúcimi pravidlami Zmluvy o založení Európskeho hospodárskeho spoločenstva a s pravidlami Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva uhlia a ocele, a aktmi, ktoré sú prijaté na uplatnenie oboch zmlúv, pri ich vykonávaní a uplatňovaní vykladajú v súlade s príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora Európskych spoločenstiev, ktoré tento dvor prijal pred dátumom podpísania tejto dohody."

3 Článok 31 ods. 1 dohody o EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu [Európskeho spoločenstva] alebo štátu [Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO)] na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu [Spoločenstva] alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

Sloboda usadiť sa zahŕňa aj právo začať a vykonávať samostatnú zárobkovú činnosť, založiť a viesť podniky, najmä spoločnosti v zmysle článku 34 druhého odseku, za podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov právom štátu, v ktorom dochádza k usadeniu sa, pokiaľ ustanovenia kapitoly 4 nestanovujú inak.“

4 Článok 40 dohody o EHP stanovuje:

„V rámci ustanovení tejto dohody neexistujú žiadne obmedzenia medzi zmluvnými stranami na pohyb kapitálu, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte [Spoločenstva] alebo štáte EZVO a rovnako neexistuje žiadna diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonávanie tohto článku.“

Právna úprava Spoločenstva

5 Článok 3 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 97), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003 (Ú. v. EÚ L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3, ďalej len „smernica 90/435“) stanovuje:

„…

a) štatút materskej spoločnosti sa prizná aspoň každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky ustanovené v článku 2 a ktorá má minimálne 20 percentný podiel kapitálu spoločnosti v inom členskom štáte pri splnení rovnakých podmienok;

takýto status sa prizná, za rovnakých podmienok, spoločnosti členského štátu, ktorá má minimálne 20 percentný podiel kapitálu spoločnosti v rovnakom členskom štáte, vlastnený ako celok alebo čiastkovo stálym sídlom prvej spoločnosti, ktorá má sídlo v inom členskom štáte;

…“

6 Podľa článku 4 ods. 1 smernice 90/435:

„Keď materská spoločnosť alebo jej stále sídlo na základe združenia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, buď:

— upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

— zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú

dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.“

7 Článok 5 ods. 1 smernice 90/435 stanovuje:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerozdeľuje svojej materskej spoločnosti, sa oslobodzujú od výberu daní.“

Vnútroštátna právna úprava

Režim vnútroštátnych dividend

8 Taliansky režim zdaňovania vnútroštátnych dividend vyplácaných spoločnostiam a živnostenským subjektom, ktoré v Taliansku podliehajú dani z príjmov právnických osôb, upravuje zákonný dekrét č. 344 o reforme dane z príjmov právnických osôb podľa článku 4 zákona č. 80 zo 7. apríla 2003 (decreto legislativo recante riforma dell’imposizione sul reddito delle società, a norma dell’articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80) z 12. decembra 2003 (riadna príloha GURI č. 291 zo 16. decembra 2003), ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2005.

9 Od prijatia tejto reformy sporný režim upravuje článok 89 s názvom „Dividendy a úroky“, ktorého druhý odsek jednotného textu dane z príjmov prijatého dekrétom prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986 stanovuje:

„Pri stanovení príjmov z činnosti spoločnosti alebo inej právnickej osoby, ktorá je príjemcom ziskov, ktoré sa vyplácajú akoukoľvek formou a pod akýmkoľvek názvom, aj v prípadoch uvedených v článku 47 ods. 7, spoločnosťami uvedenými v článku 73 ods. 1 písm. a) a b) a inými právnickými osobami, sa z týchto ziskov odpočíta 95 %.“

10 Podľa článku 73 ods. 1 písm. a) a b) tohto jednotného textu:

„Daň z príjmov právnických osôb sú povinné platiť:

a) akciové spoločnosti a komanditné spoločnosti na akcie, spoločnosti s ručením s obmedzeným, družstvá a vzájomné poisťovacie spolky, ktoré majú sídlo v tuzemsku;

b) verejné a súkromné právnické osoby so sídlom v tuzemsku, ktoré nie sú spoločnosťami a ich účel podnikania je výlučne alebo prevažne vykonávanie obchodnej činnosti.“

Režim dividend vyplácaných do zahraničia

11 Článok 27 s názvom „Zrážka z dividend“ tretí odsek dekrétu prezidenta republiky č. 600 o spoločných ustanoveniach na stanovenie dane z príjmu (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) z 29. septembra 1973 stanovuje:

„Zo ziskov, ktoré sa vyplácajú zdaniteľným osobám bez sídla v tuzemsku, sa odvedie daň vo výške 27 %. Pri ziskoch, ktoré sa vyplácajú sporiacim akcionárom, sa použije sadzba dane znížená na 12,5 %. Platitelia dane, ktorí nemajú sídlo v tuzemsku, s výnimkou sporiacich akcionárov, majú nárok na náhradu dane, ktorá bola z tých istých ziskov preukázateľne a definitívne zaplatená v zahraničí, a to až do výšky štyroch devätín odvedenej dane. Dôkazom je potvrdenie príslušného daňového orgánu daného cudzieho štátu.“

12 Článok 27a tohto dekrétu upravuje náhradu zrážkovej dane, respektíve v určitých prípadoch jej neuplatnenie uvedené v článku 27 tohto dekrétu, pre spoločnosti, ktoré majú sídlo v členskom štáte a spĺňajú podmienky týkajúce sa hranice výšky podielu na kapitále spoločnosti a dĺžky trvania účasti v spoločnosti, ktoré stanovuje smernica 90/435.

Konanie pred podaním žaloby

13 Keďže sa Komisia domnievala, že režim zdaňovania dividend, ktoré pochádzajú z Talianska a sú vyplácané spoločnostiam so sídlom v inom členskom štáte alebo v zmluvnom štáte dohody o EHP, nie je v súlade s voľným pohybom kapitálu a so slobodou usadiť sa, rozhodla o začatí konania podľa článku 226 ES a vyzvala Taliansku republiku listom z 18. októbra 2005.

14 Vzhľadom na to, že argumentácia Talianskej republiky v liste z 9. februára 2006 Komisiu nepresvedčila, zaslala Komisia tomuto členskému štátu listom zo 4. júla 2006 odôvodnené stanovisko, kde ho vyzvala na prijatie opatrení potrebných na dosiahnutie súladu s týmto stanoviskom v lehote dvoch mesiacov od jeho doručenia.

15 Listom z 30. januára 2007 odpovedala Talianska republika na odôvodnené stanovisko. Komisia sa domnievala, že tento členský štát neodstránil vytýkané porušenie povinnosti a rozhodla sa podať predmetnú žalobu.

O žalobe

O prípustnosti

16 Talianska republika tvrdí, že žaloba je neprípustná, pretože predmet žaloby nie je dostatočne presne vymedzený. Komisia iba citovala rôzne právne predpisy a konštatovala, že dané predpisy stanovujú vyššie zrážky z dividend vyplácaných do zahraničia v porovnaní so zdaňovaním dividend vyplácaných spoločnostiam so sídlom v Taliansku, bez toho, aby urobila presnú a komplexnú analýzu každého z týchto predpisov a bez toho, aby preukázala ich nezlučiteľnosť s uvádzanými zásadami.

17 V tejto súvislosti treba uviesť, že článok 38 ods. 1 písm. c) rokovacieho poriadku stanovuje, že každý návrh (žaloba), o ktorom má Súdny dvor rozhodovať, musí okrem iného obsahovať predmet konania a zhrnutie dôvodov, na ktorých je návrh založený. Podľa toho má Komisia v každom návrhu predloženom na základe článku 226 ES uviesť výhrady presným a súdržným spôsobom, aby mohol členský štát vhodne pripraviť svoju

obranu a aby mohol Súdny dvor preveriť existenciu vytýkaného nesplnenia povinnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. decembra 1990, Komisia/Grécko, C-347/88, Zb. s. I-4747, bod 28, a zo 4. mája 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-98/04, Zb. s. I-4003, bod 18).

18 V tomto prípade však z odôvodnenia, ako aj z návrhov v žalobe Komisie, dostatočne jasne a presne vyplýva, že žaloba sa týka zlučiteľnosti rozdielneho daňového režimu pre dividendy, ktoré sú vyplácané talianskym rezidentom, a daňového režimu pre dividendy, ktoré sú vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch alebo v zmluvných štátoch dohody o EHP, so zásadami voľného pohybu kapitálu a slobody usadiť sa.

19 Za týchto podmienok treba námietku neprípustnosti vznesenú Talianskou republikou zamietnuť, pretože žaloba znie jednoznačne.

O veci samej

Argumentácia účastníkov konania

20 Komisia v zásade tvrdí, že s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch alebo v zmluvných štátoch dohody o EHP sa zaobchádza nevýhodnejšie než s dividendami vyplácanými spoločnostiam sídliacim v Taliansku. Táto skutočnosť odrádza spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch alebo zmluvných štátoch dohody o EHP od investovania do spoločností so sídlom v Taliansku a v tomto zmysle bráni vo voľnom pohybe kapitálu.

21 Vzhľadom na to, že smernica 90/435 sa neuplatňuje na spoločnosti so sídlom v zmluvných štátoch dohody o EHP a v rozsahu, v akom sa taliansky daňový režim pre dividendy vyplácané do zahraničia vzťahuje aj na kontrolné podiely, ktoré vlastnia

spoločnosti so sídlom v zmluvných štátoch dohody o EHP v talianskych spoločnostiach, Komisia tvrdí, že je porušený aj článok 31 dohody o EHP, ktorý podobne ako príslušné ustanovenia Zmluvy ES zakazuje akékoľvek obmedzenie slobody usadiť sa.

22 Talianska republika tvrdí, že nie je nevyhnutne a v každom prípade v rozpore s právom Spoločenstva, ak sú vnútroštátne dividendy oslobodené od dane, hoci dividendy vyplácané do iných členských štátov podliehajú zrážke z dividend. Nezlučiteľnosť s právom Spoločenstva možno konštatovať len v konkrétnej situácii, keď po uplatnení ustanovení bilaterálnej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia spoločnosť iného členského štátu, ktorej boli vyplatené dividendy, nie je schopná v členskom štáte sídla zabrániť dvojitému zdaneniu, napríklad započítaním zrážky uskutočnenej v členskom štáte spoločnosti vyplácajúcej dividendy od svojho zdaniteľného príjmu na vnútroštátnej úrovni. Ak teda bilaterálna dohoda o zamedzení dvojitého zdanenia upravuje v členskom štáte určenia mechanizmus započítania v tomto štáte zrážkovej dane uplatnenej v členskom štáte pôvodu, tak podľa Talianskej republiky nejde diskrimináciu, ktorá je v rozpore s článkom 56 ES. Klauzuly o započítaní uvedené v týchto bilaterálnych dohodách korešpondujú s právomocou zverenou členským štátom v oblasti rozdelenia ich daňovej právomoci.

23 Komisia v tejto súvislosti nepreukázala, že žiadna z bilaterálnych dohôd uzavretých Talianskou republikou neumožňuje odstrániť účinok zrážky uplatnenej v tomto členskom štáte.

24 Talianska republika zároveň tvrdí, že daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia treba posudzovať z hľadiska celého systému zdaňovania dividend vyplácaných príjemcom v rámci tohto členského štátu. V tomto poslednom prípade výplata dividend akcionárovi, ktorý je fyzickou osobou s bydliskom v Taliansku, podlieha dani. Oslobodenie do výšky 95 % dividend vyplatených zdaniteľným osobám je len prípravným štádiom k následnému zdaneniu akcionárov, ktorí sú fyzickými

osobami. V prípade, keď je akcionárom spoločnosť nerezident, ktorý bežne vypláca dividendy fyzickým osobám nerezidentom, nedochádza k zdaneniu fyzických osôb. Podľa Talianskej republiky bude spoločnosť nerezident väčšmi zdanená, aby sa zohľadnila skutočnosť, že úroveň zdanenia ziskov spoločností musí byť v súlade s úrovňou zdanenia fyzických osôb. V dôsledku toho je úroveň zdanenia akcionárov rezidentov, ktorí sú fyzickými osobami, a akcionárov nerezidentov, rovnaká.

25 Talianska republika subsidiárne tvrdí, že rozdielne zaobchádzanie je odôvodnené rozdielnou situáciou, ktorá zohľadňuje skutočnosť, že spoločnosti nerezidenti nemajú povinnosť oznámiť talianskym daňovým orgánom podiel fyzických osôb s bydliskom v Taliansku na kapitáli uvedených spoločností.

26 Talianska republika ďalej tvrdí, že aj keby situácie neboli rozdielne, bola by diskriminácia odôvodnená požiadavkami koherencie daňového systému, ako aj potrebou predchádzať daňovými únikom a vyhýbaniu sa plateniu daní.

27 Napokon Talianska republika tvrdí, že Komisia jej v žiadnom prípade nemôže vytýkať, že nepredvídala vývoj judikatúry Súdneho dvora a rozsudky zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Zb. s. I-11949), a z 8. novembra 2007, Amurta (C-379/05, Zb. s. I-9569), vydané po uplynutí lehoty, ktorá jej bola stanovená v odôvodnenom stanovisku.

Posúdenie Súdnym dvorom

— O porušení článku 56 ods. 1 ES

28 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že aj keď priame dane patria do právomoci členských štátov, tieto štáty ich musia uplatňovať v súlade s právom Spoločenstva (pozri najmä rozsudok z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, bod 29).

29 V prípade neexistencie opatrení na zjednotenie alebo harmonizáciu na úrovni Spoločenstva, majú členské štáty naďalej právomoc, aby prostredníctvom zmluvy alebo jednostranne definovali kritériá rozdelenia svojej daňovej právomoci najmä so zreteľom na zamedzenie dvojitého zdanenia (rozsudky z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96, Zb. s. I-2793, body 24 a 30, ako aj zo 7. septembra 2006, N, C-470/04, Zb. s. I-7409, bod 44).

30 Účelom smernice 90/435 je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodňovanie spolupráce spoločností z rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu, a uľahčiť tak zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva (rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 103).

31 Pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou ES (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 54).

32 Vo veci samej talianska právna úprava oslobodzuje dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom od dane do výšky 95 % a zvyšných 5 % podlieha bežnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb, ktorá je 33 %. Dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch podliehajú zrážkovej dani vo výške 27 %, pričom nanajvýš štyri devätiny tejto sumy môžu byť na základe žiadosti nahradené. Rovnako možno uplatiť zrážkovú daň so zníženou sadzbou dane na základe rôznych dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, pokiaľ sú splnené určité podmienky účasti a trvania tejto účasti, ale táto sadzba je stále vyššia než sadzba vzťahujúca sa na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom.

33 V konečnom dôsledku je nesporné, že talianska právna úprava zdaňuje dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch vyššou sadzbou, než je sadzba uplatňovaná na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom.

34 Talianska republika však tvrdí, že tento rozdiel v zaobchádzaní je len zdanlivý, pretože treba zohľadniť na jednej strane dohody o zamedzení dvojitého zdanenia a na druhej strane celý taliansky daňový systém.

35 K prvému bodu Talianska republika uvádza, že s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch sa v skutočnosti nezaobchádza inak než s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom, lebo dohody o zamedzení dvojitého zdanenia umožňujú započítať zrážkovú daň zaplatenú v Taliansku na daň splatnú v inom členskom štáte.

36 Z tohto hľadiska je pravda, že Súdny dvor rozhodol, že nemožno vylúčiť, že sa členskému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy, uzavretím dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s iným členským štátom (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 71, a Amurta, už citovaný, bod 79).

37 Na tento účel je však potrebné, aby uplatnenie dohody o zamedzení dvojitého zdanenia umožnilo kompenzovať účinky rozdielu v zaobchádzaní vyplývajúceho z vnútroštátnej právnej úpravy. Rozdiel v zaobchádzaní s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch a s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom zmizne úplne iba v prípade, ak zrážková daň podľa vnútroštátnej právnej úpravy môže byť započítaná na daň splatnú v inom členskom štáte do výšky rozdielu v zaobchádzaní podľa vnútroštátnej právnej úpravy.

38 V prejednávanej veci treba konštatovať, že takéto započítanie zrážkovej dane vybranej v Taliansku na daň splatnú v inom členskom štáte nie je zaručené talianskou právnou úpravou. Započítanie predovšetkým predpokladá, že dividendy pochádzajúce z Talianska sa v dostatočnej miere zdania v inom členskom štáte. Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 58 a 59 návrhov, pokiaľ nie sú tieto dividendy zdanené vôbec alebo nie sú zdanené dostatočne, suma zrážkovej dane vybranej v Taliansku alebo jej časť sa nedá započítať. V tomto prípade rozdiel v zaobchádzaní vyplývajúci z uplatňovania vnútroštátnej právnej úpravy nemožno kompenzovať uplatnením ustanovení dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

39 O zdanení alebo o výške zdanenia v inom členskom štáte nerozhoduje Talianska republika, ale daňový systém zavedený iným členským štátom. Talianska republika preto nie je oprávnená tvrdiť, že zápočet zrážkovej dane vybranej v Taliansku na daň splatnú v inom členskom štáte podľa ustanovení dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia vždy umožňuje kompenzovať rozdiel v zaobchádzaní, ktorý vznikol uplatnením vnútroštátnej právnej úpravy.

40 Z toho vyplýva, že Talianska republika nemôže tvrdiť, že v dôsledku uplatnenia dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia sa s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch nezaobchádza inak než s dividendami vyplácanými spoločnostiam rezidentom.

41 Talianska republika na pojednávaní okrem toho uviedla, že neuzavrela dohodu o zamedzení dvojitého zdanenia so Slovinskom. Jej argumentácia by teda v nijakom prípade neplatila pre dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v Slovinsku.

42 Pokiaľ ide o druhý bod, Talianska republika nemôže rovnako tvrdiť ani to, že neexistuje rozdiel v zaobchádzaní uvedený v bode 33 tohto rozsudku, pretože treba zohľadniť celý taliansky daňový systém zameraný na priame alebo nepriame zdanenie fyzických osôb ako konečných príjemcov dividend, a najmä skutočnosť, že fyzická osoba rezident, ktorá je akcionárom, podlieha individuálnej dani z príjmu, a preto je v skutočnosti rovnaká výška zdanenia u fyzickej osoby, ktorá je akcionárom rezidentom, a u akcionára nerezidenta.

43 Na zamietnutie tohto argumentu stačí pripomenúť, že sa porovnávajú režimy a situácie, ktoré nie sú porovnateľné, t. j. na jednej strane fyzické osoby, ktoré sú príjemcami vnútroštátnych dividend, a ich režim zdanenia príjmu a na druhej strane kapitálové spoločnosti, ktoré sú príjemcami dividend vyplácaných do zahraničia, a zrážková daň, ktorú vyberá Talianska republika. V tejto súvislosti je irelevantná skutočnosť, že podľa Talianskej republiky je cieľom talianskej právnej úpravy napraviť eventuálnu nerovnováhu zdaňovania fyzických osôb, ktoré vlastnia podiely v spoločnostiach, ktorým sú dividendy vyplácané.

44 Na základe toho tento členský štát nemôže tvrdiť, že medzi spôsobom zdaňovania dividend vyplácaných spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch a spôsobom zdaňovania dividend vyplácaných spoločnostiam rezidentom nie je rozdiel v zaobchádzaní.

45 Takýto rozdiel v zaobchádzaní môže spoločnosti so sídlom v iných členských štátoch odradiť od investovania v Taliansku. Predstavuje tak obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ods. 1 ES v zásade zakazuje.

46 Treba však preskúmať, či toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu môže byť odôvodnené z pohľadu ustanovení Zmluvy.

47 Podľa článku 58 ods. 1 písm. a) ES „ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov… uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta bydliska…“.

48 Samotnú odchýlku uvedenú v tomto ustanovení obmedzuje článok 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“.

49 Rozdielne zaobchádzanie povolené článkom 58 ods. 1 písm. a) ES treba teda odlíšiť od diskriminácie, ktorú zakazuje odsek 3 tohto článku. Z ustálenej judikatúry teda vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu (pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43; zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29, a z 8. septembra 2005, Blanckaert, C-512/03, Zb. s. I-7685, bod 42).

50 Treba preto preveriť, či sa vzhľadom na cieľ spornej vnútroštátnej legislatívy spoločnosti príjemcovia dividend usadení v Taliansku a spoločnosti príjemcovia dividend usadení v inom členskom štáte nachádzajú, alebo nenachádzajú v porovnateľných situáciách.

51 Súdny dvor už síce rozhodol, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom sa akcionári rezidenti, ktorí poberajú dividendy, nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného členského štátu, ktorí poberajú dividendy (rozsudok Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 34).

52 Len čo však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmov podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, situácia uvedených akcionárov nerezidentov sa začne podobať situácii akcionárov rezidentov (rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 68; Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný, bod 35, ako aj Amurta, už citovaný, bod 38).

53 To je totiž jediné uplatnenie daňovej právomoci tohto štátu, ktoré nezávisle od akéhokoľvek zdanenia v inom členskom štáte v sebe nesie riziko reťazovitého alebo dvojitého hospodárskeho zdanenia. Aby v takomto prípade nerezidenti prijímajúci dividendy neboli vystavení obmedzeniu voľného pohybu kapitálu, ktoré článok 56 ES v zásade zakazuje, musí štát, ktorého je spoločnosť rozdeľujúca zisk rezidentom, zabezpečiť, aby sa podľa mechanizmu upraveného v jeho vnútroštátnom práve s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie zaobchádzalo s nerezidentmi rovnako ako so subjektmi, ktoré sú rezidentmi (pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 70, ako aj Amurta, už citovaný, bod 39).

54 V danej veci však treba konštatovať, že taliansky zákonodarca si pri dividendách vyplácaných spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch zvolil výkon vlastnej daňovej právomoci. V dôsledku toho sa nerezidenti prijímajúci tieto dividendy nachádzajú v porovnateľnej situácii ako rezidenti, pokiaľ ide o riziko dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend vyplácaných spoločnosťou rezidentom, takže s príjemcami nerezidentmi nemožno zaobchádzať inak než s príjemcami rezidentmi.

55 Talianska republika v tejto súvislosti uvádza, že rozdiel v zaobchádzaní je odôvodnený dôvodmi naliehavého všeobecného záujmu súvisiacimi s koherenciou vnútroštátneho daňového systému, so zachovaním vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci a bojom proti daňovým únikom, teda dôvodmi, ktoré Súdny dvor skutočne uznal ako spôsobilé odôvodniť takéto rozdiely (pozri v tomto zmysle rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 51; z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 42, ako aj v súvislosti s odôvodnením koherencie daňového systému, rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28, a z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, bod 68).

56 Pokiaľ ide o odôvodnenie koherencie daňového systému a zachovania vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci, na jeho zamietnutie stačí uviesť, že Talianska republika v zásade opakuje tvrdenia, ktoré uviedla na obhajobu tézy o neexistencii rozdielu v zaobchádzaní spomínanej v bode 33 tohto rozsudku, pretože treba zohľadniť aj skutočnosť, že fyzické osoby, ktoré sú akcionármi rezidentmi, podliehajú v Taliansku dani z príjmu. Z dôvodov, ktoré sú uvedené v bode 43 tohto rozsudku, nemožno túto argumentáciu prijať.

57 V súvislosti s odôvodnením, ktoré sa týka boja proti daňovým únikom, by obmedzenie voľného pohybu kapitálu mohlo byť prípustné iba za podmienky, že je spôsobilé zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a nejde nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa (rozsudky Marks & Spencer, už citovaný, bod 35; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 47, ako aj Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 64).

58 Odôvodnenie založené na boji proti daňovým únikom možno pripustiť iba vtedy, ak sa týka úplne umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť daňové právo, čo vylučuje akúkoľvek všeobecnú domnienku daňových únikov. Všeobecná domnienka daňových únikov alebo vyhýbania sa plateniu daní teda nemôže postačovať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré je na ujmu cieľov Zmluvy (pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 45, ako aj Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 50 a citovanú judikatúru).

59 Vo veci samej sa v zásade na všetky dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch vzťahuje znevýhodnený daňový režim. V dôsledku toho takéto menej priaznivé zaobchádzanie nemožno odôvodniť bojom proti daňovým únikom.

60 Okrem toho sa členský štát môže odvolávať na smernicu Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych a nepriamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63) zmenenej a doplnenej smernicou Rady 92/12/EHS z 25. februára 1992 (Ú. v. ES L 76, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 63, ďalej len „smernica 77/799“) s cieľom získať od príslušných orgánov iného členského štátu všetky informácie nevyhnutné na to, aby mohol zistiť správnu sumu daní, ktoré uvedená smernica pokrýva (pozri rozsudok Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, už citovaný, bod 71).

61 Menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch v zmysle talianskej právnej úpravy tak predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v rozpore s článkom 56 ods. 1 ES.

62 Napokon Talianska republika nemôže žiadať zamietnutie žaloby o nesplnenie povinnosti z dôvodu, že nezlučiteľnosť jej právnej úpravy s článkom 56 ods. 1 ES vyplynula z výkladu tohto článku zo strany Súdneho dvora v rozsudkoch o prejudiciálnej otázke vydaných až po prijatí odôvodneného stanoviska vo veci samej.

63 Výklad pravidla práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor v rámci výkonu svojej právomoci podľa článku 234 ES, objasňuje a v prípade potreby spresňuje význam a pôsobnosť tohto pravidla tak, ako sa má alebo sa malo chápať a uplatňovať od okamihu, keď nadobudlo účinnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. marca 1980, Denkavit italiana, 61/79, Zb. s. 1205, bod 16), s výnimkou prípadu, keď Súdny dvor obmedzil možnosť odvolávať sa retroaktívne na takto vykladané ustanovenie (pozri v tomto zmysle rozsudok Denkavit italiana, už citovaný, bod 17).

64 Z vyššie uvedeného vyplýva, že Talianska republika si tým, že na dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch uplatnila menej priaznivý daňový režim než režim uplatňovaný na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

— O porušení dohody o EHP

65 Jedným zo základných cieľov dohody o EHP je dosiahnuť v najširšej možnej miere slobodu pohybu tovarov, osôb, služieb a kapitálu v celom Európskom hospodárskom priestore (EHP) tak, aby sa vnútorný trh na úrovni Spoločenstva rozšíril na štáty EZVO. Z tohto hľadiska viaceré ustanovenia dohody zabezpečujú, aby jej výklad bol, pokiaľ je to možné, jednotný na celom území EHP (pozri stanovisko 1/92 z 10. apríla 1992, Zb. s. I-2821). V tomto rámci vykonáva Súdny dvor dozor na tým, aby sa pravidlá dohody o EHP, ktoré sú v podstate totožné s pravidlami Zmluvy, vykladali v členských štátoch jednotne (rozsudok z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 29).

66 Z uvedeného vyplýva, že obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov dohody o EHP sa majú posudzovať z hľadiska článku 40 a prílohy XII uvedenej dohody, lebo tieto ustanovenia majú rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES (pozri rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33).

67 V dôsledku toho a z dôvodov uvedených v rámci skúmania žaloby z hľadiska článku 56 ods. 1 ES treba dospieť k záveru, že v zmysle talianskej právnej úpravy menej priaznivé zaobchádzanie s dividendami vyplácanými spoločnostiam usadeným v zmluvných štátoch dohody o EHP je obmedzením voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 40 dohody o EHP.

68 Treba však konštatovať, že toto obmedzenie je odôvodnené dôvodom naliehavého všeobecného záujmu súvisiacim s bojom proti daňovým únikom.

69 Súdny dvor už rozhodol, že judikatúra, ktorá sa týka obmedzení výkonu slobôd pohybu na úrovni Spoločenstva, však nemôže byť úplne prenesená na pohyb kapitálu medzi členskými štátmi a tretími štátmi, keďže taký pohyb sa odohráva v odlišnom právnom kontexte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 60).

70 Vo veci samej treba najskôr uviesť, že spolupráca medzi príslušnými orgánmi členských štátov zavedená smernicou 77/799 neexistuje medzi týmito orgánmi a príslušnými orgánmi tretieho štátu, pokiaľ tretí štát neprevzal záväzok vzájomnej pomoci.

71 Talianska republika ďalej uviedla, bez toho, aby to niekto spochybnil, že neexistuje ustanovenie o výmene informácií medzi ňou a Lichtenštajnským kniežatstvom. Napokon Talianska republika uviedla, a opäť jej nikto neprotirečil, že dohody o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré podpísala s Islandskou republikou a s Nórskym kráľovstvom, neobsahujú ustanovenia o povinnosti poskytovať informácie.

72 Za týchto podmienok treba spornú taliansku právnu úpravu považovať za odôvodnenú vo vzťahu k zmluvným štátom dohody o EHP z dôvodu naliehavého všeobecného záujmu súvisiaceho s bojom proti daňovým únikom, ktorý je spôsobilý zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a neprekračuje rámec potrebný na dosiahnutie tohto cieľa.

73 V dôsledku toho treba žalobu zamietnuť v rozsahu, v akom sa týka porušenia povinností, ktoré Talianskej republike vyplývajú z článku 40 dohody o EHP.

74 Komisia zároveň tvrdí, že talianska právna úprava neodôvodnene obmedzuje slobodu usadiť sa, ktorá je zaručená článkom 31 dohody o EHP.

75 Z dôvodov už uvedených v súvislosti s článkom 40 dohody o EHP treba spornú taliansku právnu úpravu považovať za odôvodnenú vo vzťahu k zmluvným štátom dohody o EHP z dôvodu naliehavého všeobecného záujmu súvisiaceho s bojom proti daňovým únikom, ktorý je spôsobilý zabezpečiť uskutočnenie sledovaného cieľa a neprekračuje rámec potrebný na dosiahnutie tohto cieľa.

76 V dôsledku toho treba žalobu zamietnuť aj v rozsahu, v akom sa týka porušenia povinností, ktoré Talianskej republike vyplývajú z článku 31 dohody o EHP.

O trovách

77 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Na základe článku 69 ods. 3 tohto rokovacieho poriadku môže Súdny dvor rozdeliť náhradu trov konania medzi účastníkov konania alebo rozhodnúť, že každý z účastníkov konania znáša svoje vlastné trovy konania, ak účastníci konania nemali úspech aspoň v jednej časti predmetu konania alebo vo viacerých častiach predmetu konania, alebo z výnimočných dôvodov.

78 V predmetnom spore treba prihliadnuť na skutočnosť, že niektorým výhradám Komisie sa nevyhovelo.

79 Talianska republika je povinná nahradiť tri štvrtiny všetkých trov konania. Komisia je povinná nahradiť zvyšnú štvrtinu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Talianska republika si tým, že na dividendy vyplácané spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch uplatnila menej priaznivý daňový režim než režim uplatňovaný na dividendy vyplácané spoločnostiam rezidentom, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Talianska republika je povinná nahradiť tri štvrtiny všetkých trov konania. Komisia Európskych spoločenstiev je povinná nahradiť zvyšnú štvrtinu trov konania.

Podpisy