SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 19. novembra 2009 *

V zadevi C-540/07,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 30. novembra 2007,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata R. Lyal in A. Aresu, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Italijanski republiki, ki jo zastopa R. Adam, zastopnik, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

* Jezik postopka: italijanščina.

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik četrtega senata v funkciji predsednika drugega senata, C. Toader, sodnica, C. W. A. Timmermans, K. Schiemann in P. Kūris, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. julija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s to tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Italijanska republika s tem, da je za dividende, izplačane družbam s sedežem v drugih državah članicah in v državah podpisnicah Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru z dne 2. maja 1992 (UL 1994, L 1, str. 3, v nadaljevanju: Sporazum EGP), ohranila v veljavi davčno ureditev, ki je manj ugodna kot ureditev, ki velja za dividende, izplačane družbam rezidentkam, ni izpolnila obveznosti iz členov 56 ES in 40 Sporazuma EGP glede prostega pretoka kapitala med državami članicami in med državami podpisnicami

tega sporazuma in obveznosti iz člena 31 navedenega sporazuma v zvezi s svobodo ustanavljanja v državah podpisnicah tega sporazuma.

Pravni okvir

Sporazum EGP

2 Člen 6 Sporazuma EGP določa:

„Brez vpliva na prihodnji razvoj sodne prakse se določbe tega sporazuma, kolikor so po vsebini enake ustreznim pravilom Pogodbe o ustanovitvi Evropske gospodarske skupnosti in Pogodbe o ustanovitvi Evropske skupnosti za premog in jeklo ter aktov, sprejetih za uporabo teh dveh pogodb, pri njihovem izvajanju in uporabi razlagajo v skladu z ustreznimi odločitvami Sodišča Evropskih skupnosti, sprejetimi pred datumom podpisa tega sporazuma.“

3 Člen 31(1) Sporazuma EGP določa:

„1. V okviru določb tega sporazuma ni nikakršnih omejitev glede pravice do ustanavljanja za državljane katere koli države članice [Evropske skupnosti] ali države [Evropske cone proste trgovine (EFTA)] na ozemlju katere koli od teh držav. To velja tudi za ustanavljanje agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice [Skupnosti] ali države EFTE s sedežem na ozemlju katere koli od teh držav.

Svoboda ustanavljanja zajema pravico začeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij, zlasti družb ali podjetij iz člena 34, [drugi] odstavek, pod pogoji, ki jih ob upoštevanju določb poglavja 4 za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede.“

4 Člen 40 Sporazuma EGP določa:

„V okviru tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s stalnim prebivališčem v državah članicah [Skupnosti] ali državah EFTE, in nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja stalnega prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII vsebuje potrebne določbe za izvajanje tega člena.“

Skupnostna ureditev

5 Člen 3(1) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 (UL 2004, L 7, str. 41, v nadaljevanju: Direktiva 90/435), določa:

„[…]

(a) se status matične družbe prisodi najmanj katerikoli družbi iz države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;

takšen status se prisodi pod enakimi pogoji tudi družbi iz države članice, ki ima najmanj 20 % delež v kapitalu družbe iz iste države članice, ki je delno ali v celoti v lasti stalne poslovne enote prej omenjene družbe, ki se nahaja v drugi državi članici;

[…]“

6 Člen 4(1) Direktive 90/435 določa:

„Kadar matična družba ali njena stalna poslovna enota iz naslova povezave matične družbe z njeno odvisno družbo prejme izplačilo dobička, država, v kateri se nahaja matična družba, in država, v kateri se nahaja njena stalna poslovna enota, razen v primeru likvidacije, ravna tako, da:

– se bodisi vzdrži obdavčevanja takšnega dobička, bodisi

– ta dobiček obdavči in hkrati matični družbi in stalni poslovni enoti dovoli, da od zneska izračunanega davka odbije del davka od dobička pravnih oseb, ki se nanaša na ta dobiček in ki ga je izplačala odvisna družba in katerakoli odvisna družba nižjega ranga, ob upoštevanju pogoja, da vsak del družbe in njene odvisne družbe

nižjega ranga izpolnjuje zahteve iz členov 2 in 3, do višine zneska ustrezno izračunanega davka.“

7 Člen 5(1) Direktive 90/435 določa:

„Dobiček, ki ga odvisna družba izplača svoji matični družbi, se oprosti plačila odbitnega davka.“

Nacionalna zakonodaja

Ureditev nacionalnih dividend

8 Italijanska davčna ureditev glede nacionalnih dividend, izplačanih družbam in gospodarskim ustanovam, za katere se v Italiji plača davek od dohodkov pravnih oseb, je razvidna iz zakonske uredbe št. 344 z dne 12. decembra 2003 o reformi davka od dohodkov pravnih oseb na podlagi člena 4 zakona št. 80 z dne 7. aprila 2003 (decreto legislativo recante riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80, redni dodatek h GURI št. 291 z dne 16. decembra 2003), ki je začela veljati 1. januarja 2005.

9 Od te reforme je zadevna ureditev določena z odstavkom 2 člena 89, naslovljenega Dividende in dobiček, enotnega besedila o davkih od dohodkov, ki je bilo sprejeto z uredbo predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986, ki določa:

„95 % dobička, ki ga v kakršni koli obliki in pod kakršnim koli imenom, tudi v primerih, navedenih v členu 47(7), razdelijo družbe in ustanove iz člena 73(1)(a) in (b), je pri ugotavljanju podjetniških prihodkov družb ali drugih ustanov, ki prejemajo dividende, izključenega.“

10 Člen 73(1)(a) in (b) navedenega enotnega besedila določa:

„Davek od dohodkov pravnih oseb plačajo:

a) delniške družbe in komanditne delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo, zadruge in družbe za vzajemno zavarovanje s sedežem v državi;

b) javne in zasebne ustanove, ki niso družbe, s sedežem v državi, katerih izključni ali glavni podjetniški namen je opravljanje gospodarskih poslov.“

Ureditev dividend, ki odtekajo v tujino

11 Odstavek 3 člena 27, naslovljenega Pri viru odtegnjeni davek na dividende, uredbe predsednika republike št. 600 z dne 29. septembra 1973 o skupnih določbah za določanje davka od dohodkov pravnih oseb (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) določa:

„Od dobička, ki se razdeli davčnim zavezancem, ki niso rezidenti v državi, se plača pri viru odtegnjeni davek v višini 27 %. Pri dobičku, ki se razdeli imetnikom varčevalnih delnic, se odtegljaj zmanjša na 12,5 %. Davčni nerezidenti, ki niso imetniki varčevalnih delnic, imajo pravico, da se jim do največ štirih devetin odtegljaja povrne davek, za katerega je s potrdilom pristojnega davčnega urada tuje države dokazano, da so ga za te dobičke plačali v tujini."

12 Člen 27a te uredbe za družbe – ki imajo sedež v državi članici in izpolnjujejo pogoja iz Direktive 90/435 glede deleža v kapitalu družbe, ki izplačuje dividende, in časa, ko imajo ta delež – določa vračilo, v nekaterih primerih pa neizvršitev odtegljaja iz člena 27 navedene uredbe.

Predhodni postopek

13 Ker je Komisija menila, da sistem obdavčitve italijanskih dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugi državi članici ali državi podpisnici Sporazuma EGP, ni skladen s prostim pretokom kapitala in svobodo ustanavljanja, se je odločila sprožiti postopek iz člena 226 ES in je z dopisom z dne 18. oktobra 2005 na Italijansko republiko naslovila opozorilo.

14 Navedbe Italijanske republike v pismu z dne 9. februarja 2006 Komisije niso prepričale, zato je z dopisom z dne 4. julija 2006 tej državi poslala obrazloženo mnenje, s katerim jo je pozvala, naj v dveh mesecih od njegovega prejema sprejme ukrepe, potrebne za uskladitev z njim.

15 Italijanska republika je na obrazloženo mnenje odgovorila z dopisom z dne 30. januarja 2007. Ker je Komisija ocenila, da ta država ni odpravila očitane kršitve, se je odločila vložiti to tožbo.

Tožba

Dopustnost

16 Italijanska republika trdi, da je tožba nedopustna, ker ni dovolj natančna glede predmeta tožbe. Komisija naj bi se omejila na navajanje več zakonskih besedil in na ugotovitev, da za dividende, ki odtekajo v tujino, določajo višje pri viru odtegnjene davke kot za dividende, razdeljene družbam s sedežem v Italiji, ne da bi natančno in popolno preučila vsakega od teh pravnih predpisov in ne da bi za vsakega od njih posamezno dokazala, da je neskladen z načeli, na katera se sklicuje.

17 V zvezi s tem je treba poudariti, da člen 38(1)(c) Poslovnika določa, da je treba v vsaki tožbi navesti zlasti predmet spora in povzetek tožbenih razlogov, na katerih temelji tožba. Komisija mora zato v vsaki tožbi, ki jo vloži na podlagi člena 226 ES, dovolj natančno in skladno opredeliti očitke, na katere se sklicuje, da tako omogoči državi članici, da pripravi svojo obrambo, in Sodišču, da preveri obstoj zatrjevane neizpolnitve obveznosti (glej v tem smislu sodbi z dne 13. decembra 1990 v zadevi Komisija proti

Grčiji, C-347/88, Recueil, str. I-4747, točka 28, in z dne 4. maja 2006 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-98/04, ZOdl., str. I-4003, točka 18).

18 V obravnavani zadevi je iz obrazložitve in tožbenih predlogov Komisije dovolj jasno in natančno razvidno, da se tožba nanaša na skladnost razlike med sistemom obdavčitve dividend, razdeljenih italijanskim rezidentom, in sistemom obdavčitve dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugih državah članicah ali državah podpisnicah Sporazuma EGP, z načeloma prostega pretoka kapitala in svobode ustanavljanja.

19 Ker tožba ni nejasna, je treba ugovor nedopustnosti, ki ga je uveljavljala Italijanska republika, zavrniti.

Utemeljenost

Trditve strank

20 Komisija v bistvu trdi, da so dividende, izplačane družbam s sedežem v drugih državah članicah ali v državah podpisnicah Sporazuma EGP, obravnavane manj ugodno kot dividende, izplačane družbam s sedežem v Italiji. To naj bi družbe s sedežem v drugih državah članicah ali v državah podpisnicah Sporazuma EGP odvračalo od vlaganja v družbe s sedežem v Italiji in naj bi s tem oviralo prosti pretok kapitala.

21 Ker se Direktiva 90/435 ne uporablja za družbe s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP in ker se italijanski sistem obdavčitve dividend, ki odtekajo v tujino,

nanaša tudi na nadzorne deleže družb s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP nad italijanskimi družbami, Komisija trdi, da je bil kršen tudi člen 31 Sporazuma EGP, ki vsako omejitev svobode ustanavljanja prepoveduje podobno, kot jo prepovedujejo ustrezne določbe Pogodbe ES.

22 Italijanska republika trdi, da dejstvo, da so nacionalne dividende izvzete iz obdavčitve in da se od dividend, ki odtekajo v druge države članice, pri viru odtegne davek, ni nujno in v vseh primerih v nasprotju s pravom Skupnosti. Neskladnost s pravom Skupnosti se lahko ugotovi le v konkretnem primeru, v katerem se družba iz druge države članice, ki prejme dividende, v državi članici, v kateri ima sedež, po uporabi določb dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja ne bi mogla izogniti dvojnemu obdavčenju, na primer s tem, da od dobička, ki je obdavčljiv na nacionalni ravni, ne bi mogla odbiti davka, odtegnjenega pri viru v državi članici družbe, ki je dividende razdelila. Tako v primeru, v katerem dvostranska konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja določa, da se v namembni državi članici odbije pri viru odtegnjeni davek, ki se odmeri v državi članici vira, Italijanska republika meni, da v zvezi s tem ne more obstajati diskriminacija v nasprotju s členom 56 ES. Določbe o odbitju iz teh dvostranskih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja naj bi ustrezale pristojnosti držav članic, da razdelijo svojo davčno obveznost.

23 Komisija naj v zvezi s tem ne bi predložila dokaza, da nobena od dvostranskih konvencij, ki jih je sklenila Italijanska republika, ne dopušča izničenja učinka davka, odtegnjenega pri viru, ki je bil odmerjen v tej državi članici.

24 Italijanska vlada trdi tudi, da je treba davčno obravnavanje dividend, ki odtekajo v tujino, presojati ob upoštevanju celotnega sistema obdavčitve dividend, razdeljenih upravičencem v tej državi članici. V zadnjem primeru se od dividende, razdeljene delničarju, ki je fizična oseba s prebivališčem v Italiji, plača davek. Oprostitev plačila davka od 95 % dividend, ki jih prejmejo davčni zavezanci, naj bi bila le pripravljalna faza na obdavčitev fizičnih oseb, ki so delničarji. V primerih, ko je delničar družba nerezidentka, ki bo običajno razdelila dividende fizičnim osebam nerezidentom, fizične

osebe niso obdavčene. Družba nerezidentka je v skladu s trditvami Italijanske republike dodatno obdavčena zaradi upoštevanja dejstva, da mora biti stopnja obdavčitve dobičkov družb skladna z obdavčitvijo fizičnih oseb. Raven obdavčitve delničarjev, ki so fizične osebe rezidentke, in delničarjev nerezidentov naj bi bila tako enaka.

25 Italijanska republika podredno trdi, da je različno obravnavanje utemeljeno z razliko v položajih, ki temelji na tem, da družbe nerezidentke nimajo nobene obveznosti italijanskim davčnim službam sporočiti, da so v njihovem kapitalu udeležene fizične osebe s prebivališčem v Italiji.

26 Nadaljuje, da tudi če se domneva, da ne gre za različna položaja, je diskriminacija upravičena z zahtevo po skladnosti davčnega sistema in z nujnostjo preprečevanja davčnih goljufij ali izogibanja plačilu davka.

27 Italijanska republika nazadnje trdi, da ji Komisija v nobenem primeru ne more očitati, da ni predvidela razvoja sodne prakse Sodišča in sodb z dne 14. decembra 2006 v zadevi Denkavit Internationaal in Denkavit France (C-170/05, ZOdl., str. I-11949) in z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta (C-379/05, ZOdl., str. I-9569), ki sta bili razglašeni po roku, ki ji je bil določen v obrazloženem mnenju.

Presoja Sodišča

– Kršitev člena 56(1) ES

28 Za uvod je treba spomniti, da čeprav neposredni davki spadajo v pristojnost držav članic, jo morajo te v skladu z ustaljeno sodno prakso izvrševati ob spoštovanju prava Skupnosti (glej zlasti sodbo z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točka 29).

29 Če ukrepi za poenotenje in uskladitev na ravni Skupnosti ne obstajajo, ostanejo države članice pristojne, da s konvencijo ali enostransko opredelijo merila za porazdelitev svoje davčne pristojnosti, zlasti zaradi odprave dvojnega obdavčevanja (sodbi z dne 12. maja 1998 v zadevi Gilly, C-336/96, ZOdl., str. I-2793, točki 24 in 30, ter z dne 7. septembra 2006 v zadevi N, C-470/04, ZOdl., str. I-7409, točka 44).

30 Cilj Direktive 90/435 je, da se z uvedbo skupnega davčnega sistema odpravi kaznovanje sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in da se olajša povezovanje družb na ravni Skupnosti (sodba z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, ZOdl., str. I-11753, točka 103).

31 Glede deležev, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, je naloga držav članic, da določijo, ali in koliko se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju razdeljenih dobičkov, in da zato enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme za preprečitev ali zmanjšanje tega dvojnega ekonomskega obdavčevanja. Vendar jim to dejstvo samo po sebi ne omogoča uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo ES (glej v tem smislu sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 54).

32 V obravnavani zadevi je z italijansko zakonodajo izvzeto obdavčenje 95 % dividend, razdeljenih družbam rezidentkam, za preostalih 5 % pa velja običajna 33-odstotna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb. Za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, velja pri viru odtegnjeni davek po stopnji 27 %, največ štiri devetine zneska pa se na zahtevo lahko povrne. Če so izpolnjeni pogoji glede udeležbe in njenega trajanja, se lahko v skladu z določbami različnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja uporabi tudi pri viru odtegnjeni davek po nižji stopnji, vendar je ta stopnja višja od tiste, ki velja za dividende, razdeljene družbam rezidentkam.

33 Dejansko ni sporno, da je z italijansko zakonodajo za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, določena višja davčna stopnja kot za dividende, razdeljene družbam rezidentkam.

34 Vendar Italijanska republika navaja, da je to različno obravnavanje zgolj navidezno, saj je treba upoštevati, prvič, konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja in, drugič, celoten italijanski davčni sistem.

35 V zvezi s konvencijami o izogibanju dvojnega obdavčevanja Italijanska republika navaja, da se dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, dejansko ne obravnavajo drugače kot dividende, razdeljene družbam rezidentkam, ker te konvencije omogočajo, da se davek, odtegnjen pri viru v Italiji, odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici.

36 V zvezi s tem je res, da je Sodišče razsodilo, da ni mogoče izključiti, da bi država članica spoštovanje svojih obveznosti, ki jih ima na podlagi Pogodbe, lahko zagotavljala s tem, da z drugo državo članico sklene konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 71, in Amurta, točka 79).

37 Vendar je za to nujno, da uporaba konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja omogoča izravnavo učinkov različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje. Različno obravnavanje dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugih državah članicah, in dividend, razdeljenih družbam rezidentkam, je povsem odpravljeno le, če se davek, odtegnjen pri viru v skladu z nacionalno zakonodajo, lahko odbije od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, in to do višine razlike, ki je posledica nacionalne zakonodaje.

38 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da italijanska zakonodaja ne zagotavlja takega odbitja davka, odtegnjenega pri viru v Italiji, od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici. Za odbitje je namreč potrebno, da so dividende, ki so razdeljene v Italiji, dovolj obdavčene v drugi državi članici. Če te dividende – kot je navedla generalna pravobranilka v točkah 58 in 59 sklepnih predlogov – niso obdavčene ali niso dovolj obdavčene, zneska, odtegnjenega pri viru v Italiji, ali dela tega zneska ni mogoče odbiti. V tem primeru različnega obravnavanja, ki je posledica nacionalne zakonodaje, ni mogoče izravnati z uporabo določb konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

39 Vendar izbira, da so dohodki, ki imajo vir v Italiji, obdavčeni v drugi državi članici, ali višina njihove obdavčitve ni odvisna od Italijanske republike, temveč od podrobnih pravil obdavčitve, ki jih določi druga država članica. Italijanska republika zato ne more utemeljeno trditi, da odbitje – ob uporabi določb konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja – davka, odtegnjenega pri viru v Italiji, od davka, ki ga je treba plačati v drugi državi članici, v vseh primerih omogoča izravnavo različnega obravnavanja, ki je posledica uporabe nacionalne zakonodaje.

40 Iz tega je razvidno, da Italijanska republika ne more trditi, da zaradi uporabe konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, niso obravnavane drugače kot dividende, razdeljene družbam rezidentkam.

41 Italijanska republika je poleg tega med postopkom navedla, da s Slovenijo ni sklenila konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Njenih trditev zato v nobenem primeru ni mogoče sprejeti, če gre za dividende, razdeljene družbam s sedežem v Sloveniji.

42 Tudi v zvezi s celotnim italijanskim davčnim sistemom Italijanska republika ne more trditi, da različno obravnavanje, katerega obstoj je bil ugotovljen v točki 33 te sodbe, ne obstaja, ker je treba upoštevati ta sistem, katerega namen naj bi bil neposredno ali posredno zagotoviti obdavčitev fizičnih oseb, ki so končni prejemniki dividend, in zlasti okoliščino, da je fizična oseba, ki je rezident in delničar, zavezanec za plačilo lastne dohodnine, tako da je raven obdavčitve delničarjev, ki so fizične osebe in rezidenti, in delničarjev nerezidentov v bistvu enaka.

43 Za zavrnitev te trditve v bistvu zadostuje poudariti, da primerja ureditve in položaje, ki niso primerljivi, in sicer na eni strani fizične osebe, ki so prejemnice nacionalnih dividend, in ureditev njihove dohodnine ter na drugi strani kapitalske družbe, ki so prejemnice dividend, ki odtekajo v tujino, in pri viru odtegnjeni davek, ki se odtegne v Italijanski republiki. V zvezi s tem ni pomembna okoliščina, da je, kot trdi Italijanska republika, namen italijanske zakonodaje, da se popravi morebitno neravnotežje glede obdavčitve fizičnih oseb, ki so udeležene v kapitalu družb, ki so jim izplačane dividende.

44 Ta država članica zato ne more trditi, da ne obstaja različno obravnavanje med načinom obdavčitve dividend, razdeljenih družbam s sedežem v drugih državah članicah, in načinom obdavčitve dividend, razdeljenih družbam rezidentkam.

45 Tako različno obravnavanje pa lahko družbe s sedežem v drugih državah članicah odvrne od vlaganja v Italiji. Zato je tako različno obravnavanje omejitev prostega pretoka kapitala, ki je prepovedana s členom 56(1) ES.

46 Vendar je treba preučiti, ali je mogoče to omejitev prostega pretoka kapitala utemeljiti ob upoštevanju določb Pogodbe.

47 V členu 58(1)(a) ES je določeno, da „[d]oločbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da […] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“.

48 Izjema iz navedenega člena je omejena s členom 58(3) ES, ki določa, da nacionalne določbe iz odstavka 1 tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“.

49 Razlike pri obravnavanju, ki so dovoljene s členom 58(1)(a) ES, je treba torej razlikovati od diskriminacij, prepovedanih z odstavkom 3 tega člena. Iz ustaljene sodne prakse pa izhaja, da se mora razlika v obravnavanju – da bi se nacionalna davčna ureditev, kakršna je ta, ki je tu sporna, lahko štela za združljivo z določbami Pogodbe v zvezi s prostim pretokom kapitala – nanašati na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa mora biti upravičena z nujnim razlogom splošnega interesa (glej sodbe z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43; z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 29, in z dne 8. septembra 2005 v zadevi Blanckaert, C-512/03, ZOdl., str. I-7685, točka 42).

50 Zato je treba preučiti, ali so glede na cilj obravnavane nacionalne zakonodaje družbe prejemnice dividend s sedežem v Italiji in družbe prejemnice dividend s sedežem v drugi državi članici v primerljivem položaju.

51 Sodišče je že presodilo, da glede ukrepov, ki jih sprejme država članica, da bi preprečila ali omilila zaporedno obdavčevanje ali dvojno ekonomsko obdavčevanje dobička, ki ga razdeli družba rezidentka, izplačani delničarji rezidenti niso nujno v položaju, ki je primerljiv s položajem izplačanih delničarjev, ki so rezidenti druge države članice (zgoraj navedena sodba Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 34).

52 Vendar ko neka država članica za plačilo davka od dohodkov enostransko ali s konvencijo zaveže ne le delničarje rezidente, ampak tudi delničarje nerezidente, postane za dividende, ki jih ti prejmejo od družbe rezidentke, položaj omenjenih delničarjev nerezidentov primerljiv s položajem delničarjev rezidentov (zgoraj navedene sodbe Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 68; Denkavit Internationaal in Denkavit France, točka 35, in Amurta, točka 38).

53 Že samo izvajanje davčne pristojnosti te iste države neodvisno od kakršnega koli obdavčevanja v drugi državi članici povzroči nevarnost verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja. Da družbe prejemnice nerezidentke v takem primeru ne bi bile soočene z omejitvijo prostega pretoka kapitala, ki je načeloma prepovedana s členom 56 ES, mora država rezidentstva družbe izplačevalke paziti, da so glede na mehanizem, predviden v njenem nacionalnem pravu za preprečevanje ali zmanjšanje verižnega obdavčevanja ali dvojnega ekonomskega obdavčevanja, družbe delničarke nerezidentke obravnavane enako kot družbe delničarke rezidentke (glej zgoraj navedeni sodbi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, točka 70, in Amurta, točka 39).

54 V obravnavani zadevi pa je treba ugotoviti, da se je italijanski zakonodajalec odločil izvajati svojo davčno pristojnost v zvezi z dividendami, razdeljenimi družbam s sedežem v drugih državah članicah. Nerezidenti, ki so prejemniki teh dividend, so zato glede nevarnosti dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend, ki jih razdelijo družbe rezidentke, v položaju, ki je podoben položaju rezidentov, zato prejemniki nerezidenti ne smejo biti obravnavani drugače kot prejemniki rezidenti.

55 Italijanska republika v zvezi s tem navaja, da je različno obravnavanje upravičeno z nujnimi razlogi splošnega interesa, ki se nanašajo na skladnost davčne ureditve, ohranitev uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti in boj proti davčnim goljufijam, kar so razlogi, za katere je Sodišče priznalo, da je z njimi mogoče upravičiti take razlike (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Marks & Spencer, točka 51; sodbo z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 42, ter glede utemeljitve, ki se nanaša na skladnost davčne ureditve, sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28, in z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, ZOdl., str. I-2107, točka 68).

56 Za zavrnitev utemeljitve, ki se nanaša na skladnost davčnega sistema in ohranitev uravnotežene razdelitve davčne pristojnosti, zadostuje opozoriti, da Italijanska republika v bistvu ponavlja trditve, ki jih je navedla za utemeljitev stališča, da različno obravnavanje, opisano v točki 33 te sodbe, ne obstaja, ker bi bilo treba upoštevati tudi to, da so fizične osebe, ki so delničarji in rezidenti, v Italiji zavezane za plačilo dohodnine. Iz razlogov, navedenih v točki 43 te sodbe, s takimi trditvami ni mogoče uspeti.

57 Glede utemeljitve, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam, je treba spomniti, da je omejitev svobode ustanavljanja dopustna samo, če je z njo mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja, ne da bi se preseglo to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev (zgoraj navedena sodba Marks & Spencer, točka 35; sodba z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 47, in zgoraj navedena sodba Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, točka 64).

58 Utemeljitev, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam, je torej lahko sprejeta le, če se nanaša na povsem umetne konstrukte, katerih cilj je izogniti se davčni zakonodaji, kar izključuje vsakršno splošno domnevo goljufije. Torej, splošna domneva izogibanja plačilu davka ali davčne goljufije ne zadostuje, da bi se upravičil davčni ukrep, ki škoduje ciljem Pogodbe (glej v tem smislu sodbo z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 45, in zgoraj navedena sodba Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 50 in navedena sodna praksa).

59 V obravnavani zadevi pa za vse dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, na splošno velja manj ugodna davčna ureditev. Takega manj ugodnega obravnavanja zato ni mogoče upravičiti v okviru boja proti davčnim goljufijam.

60 Poleg tega se država članica lahko sklicuje na Direktivo Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov (UL L 76, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), zato da bi od pristojnih organov druge države članice pridobila vse potrebne informacije, da bi lahko pravilno odmerila davke, ki jih zajema navedena direktiva (glej zgoraj navedeno sodbo Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas, točka 71).

61 Manj ugodno obravnavanje, ki ga za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, določa italijanska zakonodaja, je zato omejitev prostega pretoka kapitala, ki ni skladna s členom 56(1) ES.

62 Končno, Italijanska republika ne more trditi, da je treba tožbo zaradi izpolnitve neobveznosti v vsakem primeru zavrniti, ker naj bi bila neskladnost njene zakonodaje s členom 56(1) ES posledica razlage tega člena, ki jo je podalo Sodišče v sodbah, ki so bile v zvezi s predlogom za sprejetje predhodne odločbe izrečene po tem, ko je bilo izdano obrazloženo mnenje v tej zadevi.

63 Razlaga pravila prava Skupnosti, ki jo v okviru izvajanja pristojnosti, ki jo ima na podlagi člena 234 ES, poda Sodišče, pojasnjuje in jasno določa pomen in obseg tega pravila, kakor ga je treba ali bi ga bilo treba razumeti in uporabiti od trenutka, ko je začelo veljati (glej v tem smislu sodbo z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana, 61/79, Recueil, str. 1205, točka 16), razen če je Sodišče za preteklost omejilo možnost sklicevanja na tako razlagano določbo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Denkavit italiana, točka 17).

64 Iz vsega navedenega je razvidno, da Italijanska republika s tem, da je za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, določila davčno ureditev, ki je manj ugodna od ureditve, ki velja za dividende, razdeljene družbam rezidentkam, ni izpolnila obveznosti iz člena 56(1) ES.

– Kršitev Sporazuma EGP

65 Eden od glavnih ciljev Sporazuma EGP je kar najbolj uresničiti prosti pretok blaga, oseb, storitev in kapitala v celotnem Evropskem gospodarskem prostoru (EGP), tako da se notranji trg z ozemlja Skupnosti razširi na države EFTE. V tem smislu ima več določb navedenega sporazuma namen zagotoviti kar se da enotno razlago tega sporazuma za celotni EGP (glej Mnenje 1/92 z dne 10. aprila 1992, Recueil, str. I-2821). Pri tem je Sodišče tisto, ki pazi na enotno razlago določb Sporazuma EGP, ki so po vsebini enake določbam Pogodbe, v državah članicah (sodba z dne 23. septembra 2003 v zadevi Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, str. I-9743, točka 29).

66 Iz tega je razvidno, da če je torej treba ovire prostega pretoka kapitala med državljani držav članic Sporazuma EGP presojati glede na člen 40 in Prilogo XII k navedenemu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot po vsebini enake določbe člena 56 ES (glej sodbo z dne 11. junija 2009 v zadevi Komisija proti Nizozemski, C-521/07, ZOdl., str. I-4873, točka 33).

67 Zato in iz razlogov, navedenih pri preučitvi tožbe glede na člen 56(1) ES, je treba ugotoviti, da manj ugodno obravnavanje, ki ga italijanska zakonodaja določa za dividende, razdeljene družbam s sedežem v državah podpisnicah Sporazuma EGP, pomeni kršitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 40 Sporazuma EGP.

68 Vendar je treba ugotoviti, da je ta omejitev utemeljena z nujnim razlogom splošnega interesa, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam.

69 Kot je Sodišče že presodilo, sodne prakse, ki se nanaša na omejitve pri izvrševanju svobode pretoka v Skupnosti, ni mogoče v celoti prenesti na pretok kapitala med državami članicami in tretjimi državami, saj se tak pretok dogaja v drugačnih pravnih okoliščinah (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 60).

70 V obravnavani zadevi je treba najprej poudariti, da okvir sodelovanja med pristojnimi organi držav članic, ki je bil določen z Direktivo 77/799, ne obstaja med njimi in pristojnimi organi tretjih držav, če te niso sklenile dogovora o medsebojni pomoči.

71 Italijanska republika je dalje trdila – ne da bi ji kdo nasprotoval – da med njo in Kneževino Lihtenštajn ne obstaja nobena določba o izmenjavi informacij. Nazadnje je Italijanska republika trdila – spet ne da bi ji kdo nasprotoval – da konvenciji o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki ju je sklenila z Republiko Islandijo in Kraljevino Norveško, ne vsebujeta določb, s katerimi bi bila predpisana obveznost predložitve informacij.

72 V teh okoliščinah je treba šteti, da je zadevna italijanska zakonodaja utemeljena glede držav podpisnic Sporazuma EGP zaradi nujnega razloga splošnega interesa, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam, in da je z njo mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja, ne da bi se preseglo to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev.

73 Tožbo je treba zato v delu, v katerem se nanaša na to, da Italijanska republika krši obveznosti iz člena 40 Sporazuma EGP, zavrniti.

74 Komisija trdi tudi, da italijanska zakonodaja pomeni neupravičeno omejitev svobode ustanavljanja, ki jo zagotavlja člen 31 Sporazuma EGP.

75 Vendar je treba iz razlogov, navedenih v zvezi s členom 40 Sporazuma EGP, šteti, da je zadevna italijanska zakonodaja utemeljena glede držav podpisnic Sporazuma EGP zaradi nujnega razloga splošnega interesa, ki se nanaša na boj proti davčnim goljufijam, in da je z njo mogoče zagotoviti uresničitev zadevnega cilja, ne da bi se preseglo to, kar je nujno potrebno za njegovo izpolnitev.

76 Tožbo je treba zato zavrniti tudi v delu, v katerem se nanaša na to, da Italijanska republika krši obveznosti iz člena 31 Sporazuma EGP.

Stroški

77 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. V skladu s členom 69(3) pa lahko Sodišče odloči, da se stroški delijo ali da vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka stranka uspe samo deloma ali v izjemnih okoliščinah.

78 V tem sporu je treba upoštevati dejstvo, da nekateri očitki Komisije niso bili sprejeti.

79 Italijanski republiki je zato treba naložiti tri četrtine vseh stroškov. Komisija nosi preostalo četrtino stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

1. Italijanska republika s tem, da je za dividende, razdeljene družbam s sedežem v drugih državah članicah, določila davčno ureditev, ki je manj ugodna od ureditve, ki velja za dividende, razdeljene družbam rezidentkam, ni izpolnila obveznosti iz člena 56(1) ES.

2. V preostalem se tožba zavrne.

3. Italijanska republika nosi tri četrtine vseh stroškov. Komisija Evropskih skupnosti nosi preostalo četrtino stroškov.

Podpisi