РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

19 ноември 2009 година*

По дело C-540/07

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 30 ноември 2007 г.,

Комисия на Европейските общности, за която се явяват г-н R. Lyal и г-н A. Aresu, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Италианска република, за която се явява г-н R. Adam, в качеството на представител, подпомаган от г-н P. Gentili, avvocato dello Stato, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

* Език на производството: италиански.

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: г-н J.-C. Bonichot (докладчик), председател на четвърти състав, изпълняващ функцията на председател на втори състав, г-жа C. Toader, г-н C. W. A. Timmermans, г-н K. Schiemann и г-н P. Kūris, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 16 юли 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че като запазва в сила за дивидентите, разпределяни на дружества, установени в другите държави членки и в държавите — страни по Споразумението за Европейското икономическо пространство от 2 май 1992 година (ОВ L 1, 1994 г., стр. 3, наричано по-нататък „Споразумение за ЕИП“), по-неблагоприятен данъчен режим в сравнение с режима, прилаган за дивидентите, разпределяни на дружествата местни лица, Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56 ЕО и по член 40 от Споразумението за ЕИП, що се отнася до свободното движение на капитали между държави членки и между държавите — страни по това споразумение, както

и задълженията, предвидени в член 31 от посоченото споразумение, що се отнася до свободата на установяване в държавите — страни по същото споразумение.

Правна уредба

Споразумение за ЕИП

2 Член 6 от Споразумението за ЕИП предвижда:

„Без да се засяга бъдещото развитие на съдебната практика, разпоредбите на настоящото споразумение, когато по същество са идентични на съответните правила на Договора за създаване на Европейската икономическа общност, на Договора за създаване на Европейската общност за въглища и стомана и на актовете, приети при прилагане на тези два договора, се тълкуват за целите на въвеждането и прилагането им съгласно съответната съдебна практика на Съда на Европейските общности, предхождаща датата на подписване на настоящото споразумение“. [неофициален превод]

3 Член 31, параграф 1 от Споразумението за ЕИП има следния текст:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение, прилагането на ограничения относно свободата на установяване на гражданите на някоя от държавите членки на [Европейската общност] или от страните от [Европейската асоциация за свободна търговия (ЕАСТ)] на територията на друга от тези държави, се забранява. Настоящата разпоредба включва също така и създаването на агенции, клонове или филиали от гражданите на някоя от държавите членки на [Общността] или от държава от ЕАСТ, установени на територията на една от тези държави.

Свободата на установяване включва правото на достъп до дейности, упражнявани от самоосигуряващи се лица, и тяхното извършване, както и образуването и управлението на предприятия, по-специално на дружества по смисъла на член 34, [втори] параграф, при условията, които са определени от законодателството на страната по установяване за нейните собствени граждани, като се имат предвид разпоредбите на глава 4.“ [неофициален превод]

4 Член 40 от Споразумението за ЕИП предвижда от своя страна:

„В рамките на разпоредбите на настоящото споразумение са забранени ограниченията между договарящите се страни, свързани с движението на капитали, принадлежащи на лица, които пребивават в държавите членки на [Общността] или в държавите от ЕАСТ, както и прилагането на дискриминационно отношение въз основа на национална принадлежност, на местоживеене на страните или на място на инвестиране на капиталите. Необходимите разпоредби за прилагането на настоящия член, се съдържат в приложение XII“. [неофициален превод]

Общностна правна уредба

5 Член 3, параграф 1 от Директива 90/435/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (ОВ L 225, стр. 6; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 97), изменена с Директива 2003/123/ЕО на Съвета от 22 декември 2003 г. (ОВ L 7, 2004 г., стр. 41; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 118, наричана по-нататък „Директива 90/435“), гласи:

„[…]

а) статута на дружество майка се присъжда на всяко дружество на държава членка, което отговаря на изискванията, предвидени в член 2 и притежава минимум 20 % от капитала на дружество на друга държава членка, което отговаря на същите условия;

подобен статут при същите условия се присъжда и на дружество на държава членка, което притежава минимум 20 % от капитала на дружество от същата държава членка, притежавано изцяло или частично от място на стопанска дейност на първото дружество, което се намира в друга държава членка;

[…]“

6 Съгласно член 4, параграф 1 от Директива 90/435:

„Ако дружество майка или негово място на стопанска дейност, по силата на сдружаването на дружеството майка с дъщерно му дружество, получава разпределена печалба, държавата на дружеството майка и държавата на мястото на стопанска дейност, освен когато дъщерното дружество е в ликвидация, или:

— се въздържат от данъчно облагане на подобни печалби, или

— облагат печалбите, като разрешават на дружеството майка и на мястото на стопанска дейност да отчисляват от дължимата сума по данъците тази част от данък печалба, която е свързана с конкретните печалби и е платена от дъщерното дружество и някое от по-нискостепенните подразделения до

лимита на сумата по съответното данъчно задължение, при условие че на всяка отделна степен дружеството и по-нискостепенните му подразделения отговарят на условията, предвидени в членове 2 и 3“.

7 Член 5, параграф 1 от Директива 90/435 гласи:

„Печалбите, които се разпределят от дъщерно дружество на дружеството майка се освобождават от данък върху дивидентите“.

Национално законодателство

Данъчен режим на националните дивиденти

8 Италианският режим на данъчно облагане на националните дивиденти, изплащани на дружества и на търговски образувания, които подлежат на облагане с данък върху доходите на юридическите лица в Италия, е въведен със Законодателен декрет № 344 за реформа на данъка върху доходите на юридическите лица, по силата на член 4 от Закон № 80 от 7 април 2003 г. (decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80), от 12 декември 2003 г. (редовна притурка на GURI № 291 от 16 декември 2003 г.), влязъл в сила на 1 януари 2005 г.

9 След тази реформа разглежданият режим е определен в член 89, втора алинея, озаглавен „Дивиденти и лихви“, от единния текст на уредбата на данъците върху дохода, одобрен с Указ № 917 на президента на Републиката от 22 декември 1986 г., който гласи:

„Печалбите, разпределяни под каквато и да е форма и под каквото и да е обозначение, включително в случаите по член 47, параграф 7, от дружествата и образуванията, посочени в член 73, параграф 1, букви a) и b), не се вземат предвид за определяне на дохода за данъчния период, за който са получени, тъй като 95 % от стойността им са изключени от приходите на дружеството или на образуването получател“.

10 Съгласно член 73, първа алинея, букви a) и b) от посочения единен текст:

„С данък върху доходите на юридическите лица се облагат:

a) акционерните и командитните дружества с акции, дружествата с ограничена отговорност, кооперациите и взаимозастрахователните дружества, установени на територията на държавата;

b) публичноправните и частноправните организации, които не са дружества, установени на територията на държавата, за които извършването на търговска дейност съставлява изключителен или основен предмет на дейност“.

Режим на дивидентите, изплащани към чужбина

11 Член 27, озаглавен „Данък върху дивидентите“, трета алинея от Указ № 600 на президента на Републиката относно общи разпоредби в областта на определяне на данъка върху доходите (decreto del Presidente della Republica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) от 29 септември 1973 г., предвижда:

„От печалбите, разпределяни на данъчнозадължени лица, които не пребивават на националната територия, се удържа данък в размер на 27 %. За печалби, изплащани на притежатели на привилегировани акции без право на глас, данъчната ставка е намалена на 12,5 %. Чуждестранните данъчнозадължени лица, с изключение на притежателите на привилегировани акции без право на глас, имат право на възстановяване на данъка в размер до четири девети от удържаната сума, ако е доказано с удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на чуждата държава, че върху същите печалби данъкът е окончателно платен в чужбина“.

12 Член 27 bis от този указ предвижда възстановяването или, при определени условия, неприлагането на данъка, предвиден в член 27 от посочения указ, за дружества, установени в държава членка и отговарящи на условията, свързани с нивото на участие в капитала на дружеството, което разпределя дивиденти, и с продължителността на самото участие, предвидени в Директива 90/435.

Досъдебна процедура

13 Като приема, че данъчният режим на дивидентите с източник в Италия, разпределяни на дружества, установени в друга държава членка или в държава — страна по Споразумението за ЕИП, е несъвместим със свободното движение на капитали и със свободата на установяване, Комисията решава да започне предвидената в член 226 ЕО процедура и на 18 октомври 2005 г. изпраща официално уведомително писмо до Италианската република.

14 Тъй като не е убедена от доводите, изложени от Италианската република в писмото ѝ от 9 февруари 2006 г., Комисията изпраща мотивирано становище на тази държава членка с писмо от 4 юли 2006 г., като я приканва в двумесечен срок от получаването му да вземе необходимите мерки за съобразяване с него.

15 С писмо от 30 януари 2007 г. Италианската република отговаря на мотивираното становище. Тъй като счита, че тази държава членка не е прекратила нарушението, в което е упреквана, Комисията решава да предяви настоящия иск.

По иска

По допустимостта

16 Италианската република поддържа, че жалбата е недопустима, тъй като предметът ѝ не е достатъчно ясен. Комисията се ограничила само да сравни различни законодателни текстове и да установи, че те предвиждат данъци върху изплащани към чужбина дивиденти, чието ниво е по-високо от нивото на данъчно облагане, предвидено за дивидентите, разпределяни на установени в Италия дружества, без да извърши точен и цялостен анализ на всяка правна уредба и без конкретно да докаже несъвместимостта на всяка от тях с принципите, на които се позовава.

17 В това отношение следва да се припомни, че член 38, параграф 1, буква в) от Процедурния правилник предвижда, че исковата молба трябва да съдържа по-специално предмета на спора и кратко изложение на посочените правни основания. Следователно в исковите молби, подадени на основание член 226 ЕО, Комисията трябва да посочи по достатъчно точен и последователен начин твърденията за нарушения, за да даде възможност на държавата членка да подготви защитата си, а на Съда — да провери дали е налице твърдяното

неизпълнение на задължения (вж. в този смисъл Решение от 13 декември 1990 г. по дело Комисия/Гърция, C-347/88, Recueil, стр. I-4747, точка 28 и Решение от 4 май 2006 г. по дело Комисия/Обединено кралство, C-98/04, Recueil, стр. I-4003, точка 18).

18 В настоящия случай е видно достатъчно ясно и точно от доводите, както и от исканията, посочени в исковата молба на Комисията, че тя се отнася до съвместимостта с принципите на свободно движение на капитали и на свобода на установяване на разликата между данъчния режим на дивидентите, разпределяни на местни лица в Италия, и този на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки или в държави — страни по Споразумението за ЕИП.

19 Тъй като жалбата е недвусмислена, повдигнатото от Италианската република възражение за недопустимост следва да бъде отхвърлено.

По съществото на спора

Доводи на страните

20 Комисията поддържа по същество, че дивидентите, изплащани на дружества, установени в други държави членки или в държави — страни по Споразумението за ЕИП, са третирани по по-неблагоприятен начин, отколкото изплащаните на дружества, местни лица в Италия. Това не насърчавало инвестициите в установени в Италия дружества от страна на дружества, установени в други държави членки или в държави — страни по Споразумението за ЕИП, и в този смисъл съставлявало пречка за свободното движение на капитали.

21 Тъй като Директива 90/435 не била приложима за дружествата, установени в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, и доколкото италианският данъчен режим на изплащаните към чужбина дивиденти засягал също притежа-

ваните от дружества, установени в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, дялови участия, позволяващи да се упражнява контрол върху италиански дружества, Комисията поддържа, че е нарушен и член 31 от Споразумението за ЕИП, който по начин, сравним със съответните разпоредби на договора за ЕО, забранява всяко ограничение на свободата на установяване.

22 Италианската република твърди, че фактът, че са освободени от данъци националните дивиденти, но се облагат с данък дивидентите, изплащани към други държави членки, не противоречи непременно и във всички хипотези на общностното право. Несъвместимостта с общностното право можела да бъде установена само в конкретната ситуация, в която след прилагане на клаузите на двустранната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане получаващото дивидентите дружество от другата държава членка не било в състояние да отстрани двойното данъчно облагане в държавата членка, където се намира неговото седалище, например като приспадне от собствения си облагаем национален доход данъка, удържан в държавата членка, където се намира дружеството, разпределило дивидентите. Така в хипотезата, в която двустранната спогодба за избягване на двойното данъчно облагане предвижда в държавата членка, към която са изплащани дивидентите, механизъм за приспадане в тази държава на данъка, приложен в държавата членка по източника, Италианската република смята, че не можело да е налице дискриминация в разрез с член 56 ЕО. Предвидените в тези двустранни спогодби клаузи за приспадане съответствали на правомощието, с което разполагат държавите членки, да разпределят своята данъчна компетентност.

23 В това отношение Комисията не представила доказателства, че никоя от двустранните спогодби, сключени от Италианската република, не позволява да се отстрани последицата от данъка, приложен в тази държава членка.

24 Италианската република поддържа също, че данъчното третиране на изплащаните към чужбина дивиденти трябва да бъде преценявано с оглед на целостта на системата на данъчно облагане на дивидентите, разпределяни на получатели в рамките на тази държава членка. В последния случай разпределянето на дивидент на акционер — физическо лице, което е местно лице в Италия, се облага с данък. Освобождаването на 95 % от дивидентите, получени от данъчнозадължените лица, било само подготвителен етап от данъчното облагане на акционерите — физически лица. В хипотезата, когато акционерът е дружество — чуждестранно лице, което разпределя по принцип дивидентите на физически лица, които са чуждестранни лица, не е налице данъчно облагане на физически

лица. Дружеството, което е чуждестранно лице, се облага с по-висок данък, твърди Италианската република, за да се вземе предвид фактът, че нивото на данъчно облагане на печалбата на дружеството трябва да бъде съгласувано с нивото, предвидено за физическите лица. По този начин нивото на облагане на акционер — местно физическо лице, и на акционер — чуждестранно лице, били равностойни.

25 При условията на евентуалност Италианската република поддържа, че различното третиране е обосновано от различното положение, което се изразява в това, че дружествата — чуждестранни лица, нямат никакво задължение да съобщават на италианските данъчни служби наличието на дялово участие на физически лица, местни за Италия, в капитала на такива дружества.

26 Дори да се предположи, продължава Италианската република, че положенията не са различни, дискриминацията е обоснована от изискването за съгласуваност на данъчната система, както и от необходимостта да се предотвратява данъчната измама или избягването на данъци.

27 На последно място, Италианската република твърди, че във всички случаи Комисията не може да я упрекне, че не е предвидила развитието на практиката на Съда и Решение от 14 декември 2006 г. по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France (C-170/05, Recueil, стр. I-11949) и Решение от 8 ноември 2007 г. по дело Amurta (C-379/05, Сборник, стр. I-9569), произнесени след изтичането на срока, предоставен ѝ с мотивираното становище.

Съображения на Съда

— По неспазването на член 56, параграф 1 ЕО

28 В началото следва да се припомни, че макар прякото данъчно облагане да е от компетентността на държавите членки, последните трябва да я упражняват при спазване на общностното право (вж. по-специално Решение от 13 декември 2005 г. по дело Marks & Spencer, C-446/03, Recueil, стр. I-10837, точка 29).

29 Така в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация на общностно равнище държавите членки запазват компетентността си да определят чрез спогодби или едностранно критериите за разпределяне на своите правомощия за облагане с данъци, по-специално с оглед избягване на двойното данъчно облагане (Решение от 12 май 1998 г. по дело Gilly, C-336/96, Recueil, стр. I-2793, точки 24 и 30, както и Решение от 7 септември 2006 г. по дело N, C-470/04, Recueil, стр. I-7409, точка 44).

30 Директива 90/435 цели да премахне, чрез въвеждането на обща данъчна система, всяко неблагоприятно третиране на сътрудничеството между дружествата от различни държави членки в сравнение със сътрудничеството между дружествата от една и съща държава членка и по този начин да улесни групирането на дружества на общностно равнище (Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Recueil, стр. I-11753, точка 103).

31 За дялови участия, които не попадат в приложното поле на Директива 90/435, държавите членки трябва да определят дали и в каква степен трябва да се избягва икономическото двойно данъчно облагане на разпределената печалба и за тази цел да въведат едностранно или посредством спогодби, сключени с други държави членки, механизми за предотвратяване или намаляване на това икономическо двойно данъчно облагане. Само по себе си обаче това обстоятелство не им позволява да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за ЕО свободи на движение (вж. в този смисъл Решение от 12 декември 2006 г. по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Recueil, стр. I-11673, точка 54).

32 В настоящия случай италианското законодателство освобождава от данъчно облагане, до 95 %, дивидентите, разпределяни на дружества — местни лица, и облага останалите 5 % с нормалната ставка на данъка върху доходите на дружествата, която е 33 %. Дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, се облагат с данък при източника, със ставка 27 %, като освен това в допълнение четири девети от тази сума могат да бъдат възстановени по искане на заинтересованото лице. Данък при източника с намалена ставка може също да бъде приложен по силата на клаузите на различните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, когато са изпълнени определени условия относно дялово участие и продължителност на притежаване, но тази ставка остава по-висока от ставката, прилагана за дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица.

33 Не се оспорва в крайна сметка, че италианското законодателство облага дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, със ставка, по-висока от тази, с която се облагат дивидентите, разпределяни на дружества — местни лица.

34 Италианската република поддържа обаче, че тази разлика в третирането била само привидна, тъй като трябвало да се държи сметка, от една страна, за спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, и от друга страна, за италианска данъчна система в нейната цялост.

35 По първия въпрос Италианската република твърди, че дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, в действителност не са третирани по различен начин от дивидентите, разпределяни на дружества — местни лица, тъй като спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане позволявали да се приспадне удържаният при източника данък в Италия от данъка, дължим в другата държава членка.

36 В това отношение е вярно, че Съдът е приел, че не може да се изключи възможността една държава членка да гарантира спазването на своите задължения, произтичащи от Договора, като сключи спогодба за избягване на двойното данъчно облагане с друга държава членка (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 71 и Решение по дело Amurta, точка 79).

37 Същевременно е необходимо за тази цел прилагането на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане да позволява да се компенсират последиците от разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство. В действителност разликата в третирането на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, и на дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, изчезва напълно само когато удържаният в съответствие с националното законодателство данък при източника може да бъде приспаднат от данъка, дължим в другата държава членка до размера на разликата в третирането, произтичаща от националното законодателство.

38 В настоящия случай трябва да се констатира, че италианското законодателство не гарантира такова приспадане на удържания при източника данък в Италия от дължимия в другата държава членка данък. Всъщност приспадането предполага по-специално дивидентите с произход от Италия да са обложени в достатъчна степен в другата държава членка. Както отбелязва генералният адвокат в точки 58 и 59 от своето заключение, ако тези дивиденти не са обложени или не са обложени в достатъчна степен, удържаната при източника сума в Италия или част от нея не може да бъде приспадната. В този случай разликата в третирането, произтичаща от прилагането на националното законодателство, не може да бъде компенсирана от прилагането на клаузите на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане.

39 Все пак изборът да се обложат в другата държава членка доходите с произход от Италия или нивото им на данъчно облагане не зависи от Италианската република, а от условията за данъчно облагане, определени от другата държава членка. Следователно Италианската република няма основание да твърди, че приспадането в съответствие с клаузите на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане на удържания при източника данък в Италия от дължимия данък в другата държава членка позволява във всички случаи да се компенсира разликата в третирането, произтичаща от прилагането на националното законодателство.

40 Следователно Италианската република не може да поддържа, че поради прилагането на спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, не били в крайна сметка третирани по различен начин.

41 Освен това Италианската република посочва в хода на производството, че не е сключила спогодба за избягване на двойното данъчно облагане със Словения. При това положение нейните доводи във всички случаи не биха могли да бъдат приети, що се отнася до дивидентите, разпределяни на установени в Словения дружества.

42 По втория въпрос Италианската република също не би могла да твърди, че разликата в третирането, констатирана в точка 33 от настоящото решение, не съществувала, поради това че трябвало да се вземе предвид целостта на италианската система на данъчно облагане, чиято цел била пряко или косвено да се гарантира данъчното облагане на физическите лица, крайни получатели на дивидентите, и по-специално че физическото лице, което е местно лице и акционер, е лично обложено с данък върху дохода си, така че нивото на данъчно облагане на акционер — местно физическо лице, и на акционер — чуждестранно лице, да бъдат на практика равностойни.

43 В действителност за оборването на този довод е достатъчно да се отбележи, че бихме се оказали в ситуация да сравняваме режими и положения, които не са сравними, а именно, от една страна, физически лица, получатели на национални дивиденти, и техният режим на подоходно облагане, и от друга страна, капиталови дружества, получатели на дивиденти, изплащани към чужбина, и удържаният от Италианската република данък при източника. В това отношение е ирелевантно обстоятелството, че според Италианската република италианското законодателство целяло да поправи евентуално неравновесие на равнище данъчно облагане на физическите лица, които притежават дялови участия в дружествата, на които са изплащани дивидентите.

44 Следователно тази държава членка не може да поддържа, че нямало разлика в третирането между начина на данъчно облагане на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, и този на дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица.

45 Такава разлика в третирането обаче може да разубеди дружествата, установени в други държави членки, да инвестират в Италия. Следователно то представлява ограничение на свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56, параграф 1 ЕО.

46 Същевременно следва да се провери дали това ограничение на свободното движение на капитали може да бъде обосновано с оглед на разпоредбите на Договора.

47 Съгласно член 58, параграф 1 ЕО „[Р]азпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите членки […] да прилагат съответните разпоредби на тяхното данъчно законодателство, които провеждат разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение що се отнася до тяхното място на пребиваване […]“.

48 Самата дерогация, предвидена в посочената разпоредба, е ограничена от член 58, параграф 3 ЕО, който предвижда, че посочените в параграф 1 от този член национални разпоредби „не представляват средство за произволна дискриминация или прикрито ограничение на свободното движение на капитали и плащания по смисъла на член 56“.

49 Случаите на различно третиране, които член 58, параграф 1, буква а) ЕО разрешава, трябва да бъдат отграничени от случаите на дискриминация, забранени от параграф 3 на същия член. От съдебната практика обаче следва, че за да може национална данъчноправна уредба като разглежданата в настоящото производство да се счита за съвместима с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, разликата в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сравними, или да е обоснована с императивно съображение от обществен интерес (вж. Решение от 6 юни 2000 г. по дело Verkooijen, C-35/98, Recueil, стр. I-4071, точка 43, Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 29 и Решение от 8 септември 2005 г. по дело Blanckaert, C-512/03, Recueil, стр. I-7685, точка 42).

50 Следователно трябва да се провери дали с оглед на целта на разглежданото национално законодателство дружествата — получатели на дивиденти, местни лица в Италия, и тези, установени в друга държава членка, се намират или не се намират в сравнимо положение.

51 Съдът вече е постановил, че по отношение на мерките, предвидени от една държава членка с оглед на избягване или намаляване на верижното облагане или икономическото двойно данъчно облагане на печалбата, разпределяна от дружество, което е местно лице, акционерите получатели, които са местни лица, не се намират непременно в положение, сравнимо с това на акционерите получатели, които са местни лица на друга държава членка (Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 34).

52 Въпреки това от момента, в който една държава членка едностранно или посредством спогодба обложи с данък върху дохода не само акционерите, които са местни лица, но и акционерите, които са чуждестранни лица, за дивидентите, които те получават от дружество, което е местно лице, положението на посочените акционери, които са чуждестранни лица, се доближава до това на акционерите, които са местни лица (Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, посочено по-горе, точка 68, Решение по дело Denkavit Internationaal и Denkavit France, посочено по-горе, точка 35 и Решение по дело Amurta, посочено по-горе, точка 38).

53 Всъщност именно самото упражняване от същата държава на данъчната ѝ компетентност, независимо от данъчното облагане в друга държава членка, създава риск от верижно облагане или от икономическо двойно данъчно облагане. В подобен случай, за да не се сблъскат получателите — чуждестранни лица, с ограничение върху свободното движение на капитали, което по принцип е забранено от член 56 ЕО, държавата, за която дружеството, разпределящо дивидентите, е местно лице, трябва да следи по отношение на предвидения в нейното национално право механизъм за избягване или намаляване на верижното облагане или на икономическото двойно данъчно облагане чуждестранните лица да се третират по същия начин както местните лица (вж. посочените по-горе Решение по дело Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, точка 70, както и Решение по дело Amurta, точка 39).

54 Трябва обаче в настоящия случай да се констатира, че италианският законодател е избрал да упражнява своята данъчна компетентност по отношение на дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки. Чуждестранните лица, получатели на тези дивиденти, се намират следователно в положение, сравнимо с това на местните лица, що се отнася до риска от икономическо двойно данъчно облагане на дивидентите, разпределяни от дружествата — местни лица, така че получателите — чуждестранни лица, не могат да бъдат третирани различно от получателите — местни лица.

55 В това отношение Италианската република поддържа, че разликата в третирането е обоснована с императивно съображение от обществен интерес, присъщо на съгласуваността на данъчна система, на запазването на балансирано разпределение на данъчните правомощия и на борбата с данъчната измама — мотиви, които Съдът действително е признал за годни да обосноват такива разлики (вж. в този смисъл Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 51, Решение от 15 май 2008 г. по дело Lidl Belgium, C-414/06, Сборник, стр. I-3601, точка 42, както и, що се отнася до обосновката, изведена от съгласуваността на данъчната система, Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 28 и Решение от 13 март 2007 г. по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Сборник, стр. I-2107, точка 68).

56 Що се отнася до обосновката, изведена от съгласуваността на данъчната система и от запазването на балансираното разпределение на данъчните правомощия, за да бъде тя оборена, е достатъчно да се отбележи, че Италианската република си служи отново с доводите, изложени в подкрепа на тезата, според която разликата в третирането, отбелязана в точка 33 от настоящото решение, не съществувала, тъй като трябвало да се вземе предвид и че физическите лица — акционери и местни лица, се облагат в Италия с данък върху дохода. Поради изложените в точка 43 от настоящото решение причини подобни доводи не могат да се приемат.

57 Относно обосновката, изведена от борбата с данъчната измама, следва да се припомни, че ограничение на свободното движение на капитали не може да бъде допуснато на това основание, освен при условие че е в състояние да гарантира осъществяването на въпросната цел, без да надхвърля необходимото за постигането ѝ (вж. Решение по дело Marks & Spencer, посочено по-горе, точка 35, Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 47 и Решение по дело Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, посочено по-горе, точка 64).

58 Така обосновката, изведена от борбата с данъчните измами, е допустима само ако се отнася до напълно изкуствени схеми, чиято цел е да заобиколят данъчния закон, което изключва всяка обща презумпция за измама. Следователно общата презумпция за данъчна измама или за избягване на данъци не е достатъчна за обосноваването на данъчна мярка, която накърнява целите на Договора (вж. в този смисъл Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия, C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 45, както и Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 50 и цитираната съдебна практика).

59 В настоящия случай обаче по общ начин всички дивиденти, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, са подложени на по-неблагоприятен данъчен режим. Следователно такова по-неблагоприятно третиране не може да бъде обосновано с оглед на борбата с данъчната измама.

60 Освен това държава членка може да позове на Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта между компетентните органи на държавите членки в областта на прякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Директива 92/12/ЕИО на Съвета от 25 февруари 1992 година (ОВ L 76, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 129, наричана по-нататък „Директива 77/799“) с оглед на получаването от компетентните органи на друга държава членка на всяка необходима информация, която би ѝ позволила правилно да определи размера на посочените в същата директива данъци (вж. Решение по дело Cadbury Schweppes и Cadbury Schweppes Overseas, посочено по-горе, точка 71).

61 Следователно по-неблагоприятното третиране, на което италианското законодателство подлага дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, съставлява ограничение на свободното движение на капитали, което е несъвместимо с член 56, параграф 1 ЕО.

62 Накрая, Италианската република не може да твърди, че искът за установяване на неизпълнение на задължения трябва във всички случаи да бъде отхвърлен с мотива, че несъвместимостта на нейното законодателство с член 56, параграф 1 ЕО била резултат от тълкуването, дадено на тази разпоредба от Съда в решенията, постановени в отговор на преюдициално запитване към дата, която е последваща спрямо тази на мотивираното становище по настоящото дело.

63 Всъщност тълкуването, което при упражняване на компетентността, която му предоставя член 234 ЕО, Съдът дава на общностноправна норма, изяснява и уточнява значението и обхвата на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от момента на нейното влизане в сила (вж. в този смисъл Решение от 27 март 1980 г. по дело Denkavit italiana, 61/79, Recueil, стр. 1205, точка 16), освен ако Съдът е ограничил за миналото възможността за позоваване на така тълкуваната разпоредба (вж. в този смисъл Решение по дело Denkavit italiana, посочено по-горе, точка 17).

64 От всички изложени по-горе съображения следва, че като подлага дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, на данъчен режим, който е по-неблагоприятен от прилагания за дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО.

— По неспазването на Споразумението за ЕИП

65 Една от основните цели на Споразумението за ЕИП е да се осъществи по възможно най-пълен начин свободното движение на стоки, хора, услуги и капитали в цялото Европейско икономическо пространство (ЕИП), така че изграденият на територията на Общността вътрешен пазар да обхване и държавите от ЕАСТ. С оглед на това целта на множество клаузи на посоченото споразумение е да гарантират във възможно най-голяма степен еднаквото му тълкуване в цялото ЕИП (вж. Становище 1/92 от 10 април 1992 г., Recueil, стр. I-2821). Във връзка с това Съдът трябва да следи разпоредбите на Споразумението за ЕИП, които по същество са идентични на тези на Договора, да се тълкуват еднакво в държавите членки (вж. Решение от 23 септември 2003 г. по дело Ospelt и Schlössle Weissenberg, C-452/01, Recueil, стр. I-9743, точка 29).

66 От това следва, че ако ограниченията върху свободното движение на капитали между лица от държавите — страни по Споразумението за ЕИП, трябва да се преценяват с оглед на член 40 от посоченото споразумение и на приложение XII към него, тези разпоредби имат същия правен обхват като идентичните по същество разпоредби на член 56 ЕО (вж. Решение от 11 юни 2009 г. по дело Комисия/Нидерландия, C-521/07, Сборник, стр. I-4873, точка 33).

67 Поради това и по мотивите, изложени при разглеждането на иска с оглед на член 56, параграф 1 ЕО, следва да се приеме, че по-неблагоприятното третиране, на което италианското законодателство подлага дивидентите, разпределяни на дружества, установени в държавите — страни по Споразумението за ЕИП, съставлява ограничение на свободното движение на капитали по смисъла на член 40 от Споразумението за ЕИП.

68 Следва обаче да се констатира, че това ограничение е обосновано с императивно съображение от обществен интерес, свързано с борбата с данъчната измама.

69 Както Съдът вече е постановил, съдебната практика относно ограниченията за упражняването на свободите на движение в рамките на Общността не би могла да бъде изцяло приложена по аналогия по отношение на движенията на капитали между държавите членки и третите държави, тъй като тези движения се вписват в различен правен контекст (вж. в този смисъл Решение от 18 декември 2007 г., A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точка 60).

70 В настоящия случай следва да се отбележи най-напред, че рамката на сътрудничество между компетентните органи на държавите членки, установена с Директива 77/799, не съществува между тях и компетентните органи на трета държава, когато последната не е поела никакво задължение за взаимопомощ.

71 По-нататък, Италианската република твърди, без това да се оспорва, че не съществува никакъв механизъм на обмен на информация между нея и Княжество Лихтенщайн. На последно място, Италианската република поддържа, като по този въпрос също не се спори, че спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане, които тя е подписала с Република Исландия и с Кралство Норвегия, не съдържат клаузи, предвиждащи задължение за предоставяне на информация.

72 При тези условия разглежданото италианско законодателство трябва да се приеме за обосновано по отношение на държавите — страни по Споразумението за ЕИП, от императивното съображение от обществен интерес, свързано с борбата с данъчната измама и годно да гарантира осъществяването на разглежданата цел, без да нахвърля необходимото за постигането ѝ.

73 Следователно искът трябва да бъде отхвърлен в частта му относно неспазването от Италианската република на задълженията ѝ по член 40 от Споразумението за ЕИП.

74 Комисията твърди също, че италианското законодателство съставлявало необосновано ограничение на свободата на установяване, гарантирана от член 31 от Споразумението за ЕИП.

75 Въпреки това и поради изложените във връзка с член 40 от Споразумението за ЕИП причини, разглежданото италианско законодателство трябва да се счита за обосновано по отношение на държавите — страни по Споразумението за ЕИП, от императивното съображение от обществен интерес, свързано с борбата с данъчната измама и годно да гарантира осъществяването на разглежданата цел, без да нахвърля необходимото за постигането ѝ.

76 Следователно искът трябва да бъде отхвърлен и в частта му относно неспазването от страна на Италианската република на задълженията ѝ по член 31 от Споразумението за ЕИП.

По съдебните разноски

77 По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник всяка загубила делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Съгласно член 69, параграф 3 от същия правилник Съдът може да разпредели съдебните разноски или да реши всяка страна да понесе направените от нея съдебни разноски, ако всяка от страните е загубила по едно или няколко от предявените основания или поради изключителни обстоятелства.

78 В настоящия спор следва да се има предвид обстоятелството, че някои от твърденията на Комисията не са уважени.

79 Поради това Италианската република следва да бъде осъдена да заплати три четвърти от всички съдебни разноски. Комисията понася останалата една четвърт от съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (втори състав) реши:

1) Като подлага дивидентите, разпределяни на дружества, установени в други държави членки, на по-неблагоприятен данъчен режим от прилагания за дивидентите, разпределяни на дружествата — местни лица, Италианската република не е изпълнила задълженията си по член 56, параграф 1 ЕО.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Осъжда Италианската република да заплати три четвърти от всички съдебни разноски. Осъжда Комисията на Европейските общности да понесе останалата една четвърт от съдебните разноски.

Подписи