# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
# JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 16 lipca 2009 r. [1]

## I — Wprowadzenie

1. Komisja w niniejszej skardze podważa włoskie przepisy dotyczące podatków pobieranych u źródła od dywidend. Dywidendy wypłacane przez przedsiębiorstwa włoskie spółkom z innego państwa członkowskiego albo z Europejskiego Obszaru Gospodarczego (zwane dalej: „dywidendami wychodzącymi") podlegają wyższemu opodatkowaniu niż dywidendy wypłacane odbiorcom krajowym. W ten sposób Republika Włoska narusza swobodny przepływ kapitału oraz — w odniesieniu do państw EOG — także swobodę przedsiębiorczości.

2. Republika Włoska broni się twierdząc między innymi, że wszystkie zawarte przez nią umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawierają klauzule przewidujące zaliczenie podatku pobieranego u źródła na poczet opodatkowania w miejscu siedziby odbiorcy dywidendy.

3. Trybunał stwierdził już w wielu orzeczeniach, że w przypadku wyższych podatków pobieranych u źródła od dywidend wychodzących państwo członkowskie nie może powoływać się na jednostronnie przyznaną możliwość zaliczenia tego podatku w państwie odbiorcy [2]. Nie rozstrzygnął on jednak dotychczas kwestii tego, czy zagwarantowana umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania możliwość zaliczenia podatku pobieranego u źródła wyklucza naruszenie swobód podstawowych [3].

## II — Ramy prawne

### A — *Prawo wspólnotowe*

4. Artykuły 56 WE i 58 WE tworzą ramy prawne dla skargi w zakresie, w jakim dotyczy ona stosunków pomiędzy Włochami a innymi państwami członkowskimi.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 78. Zobacz podobnie wyroki: z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-43/07 Arens–Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 66; w sprawie C-11/07 Eckelkamp i in., Zb.Orz. s. I-6845, pkt69.

3 — Wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 71, ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Armurta, pkt 79.

5. Ponadto znaczenie ma także dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich [4].

6. Zgodnie z jej art. 3 ust. 1 dyrektywa, w okresie odniesienia, przewidywała udział w wysokości 20%, jako warunek uznania za spółkę dominującą lub spółkę zależną [5]. Artykuł 4 dyrektywy przewiduje, że państwo spółki dominującej albo powstrzymuje się od opodatkowania zysków pochodzących ze spółki zależnej w innym państwie członkowskim, albo opodatkowuje te zyski, zaliczając przy tym podatek zapłacony przez spółkę zależną w państwie jej siedziby. Artykuł 5 dyrektywy nakazuje wreszcie, aby zyski, które spółka zależna wypłaca swojej spółce dominującej, były zwolnione z podatku pobieranego u źródła dochodu.

7. W zakresie, w jakim sprawa dotyczy stosunków pomiędzy Republiką Włoską a państwami EOG, Komisja powołuje się ponadto na art. 31 i 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. [6] (zwanego dalej „porozumieniem EOG"), które brzmią jak następuje:

*„Artykuł 31*

1. W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich WE i państw EFTA na terytorium któregokolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich WE lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregokolwiek z tych państw.

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

2. Załączniki VIII i IX zawierają postanowienia szczególne dotyczące prawa przedsiębiorczości.

4 — Dz.U. L 225, s. 6, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r., Dz.U. 2004, L 7, s. 41.

5 — Minimalny udział został w dniu 1 stycznia 2007 r. obniżony do 15%, zaś w dniu 1 stycznia 2009 r. do 10%.

6 — Dz.U. 1994, L 1, s. 3.

[…]

*Artykuł 40*

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

B — *Przepisy włoskie*

1. Opodatkowanie dywidend odbiorcy krajowego

8. Dywidendy wypłacane spółkom i podmiotom komercyjnym (a częściowo również przejściowo podmiotom niekomercyjnym) podlegają we Włoszech podatkowi dochodowemu od osób prawnych (*imposta sul reddito delle società - IRES*) zgodnie z Decreto legislativo (dekretu z mocą ustawy) nr 344 z dnia 12 grudnia 2003 r. w sprawie reformy podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 4 ustawy nr 80 z dnia 7 kwietnia 2003 r. (*Riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7].

9. Od czasu tamtej reformy opodatkowanie dywidend podlega art. 89 ust. 2 *Testo unico delle imposte sui redditi — TUIR* (tekst jednolity o podatkach dochodowych), wprowadzonego przez dekret prezydenta republiki nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r. [8]. Przepis ten brzmi jak następuje:

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

10. Artykuł 73 ust. 1 lit. a) i b) TUIR definiuje podmioty podlegające opodatkowaniu od osób prawnych jak następuje:

7 — GURI nr 291 z dnia 16 grudnia 2003 r.
8 — GURI nr 302 z dnia 31 grudnia 1986 r.

„a) spółki akcyjne i komandytowo–akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie i towarzystwa ubezpieczeń wzajemnych, posiadające siedzibę w kraju;

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

2. Opodatkowanie dywidend wychodzących

11. Od dywidend wychodzących do innych państw członkowskich oraz państw EOG zgodnie z art. 27 ust. 3 dekretu prezydenta republiki nr 600 z dnia 29 września 1973 r. w sprawie wspólnych przepisów dotyczących wymiaru podatku dochodowego (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi,* zwanego dalej „DPR nr 600/73”) [9] pobierany jest u źródła podatek od dywidend. Przepis ten brzmi jak następuje:

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

12. Artykuł 27a DPR nr 600/73 przewiduje zwrot podatku pobieranego u źródła lub, w określonych przypadkach, zwolnienie od tego podatku na rzecz spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich, które spełniają przewidziany w dyrektywie 90/435 poziom udziału i okres jego utrzymywania.

13. Jak wynika z informacji, których rząd włoski oraz Komisja udzieliły na wezwanie Trybunału, Republika Włoska zawarła ze wszystkimi państwami członkowskimi, za wyjątkiem Słowenii, a także z należącymi do EOG Norwegią i Islandią umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

9 — GURI nr 268 z dnia 16 października 1973 r., w brzmieniu nadanym przez DL nr 344/2003.

14. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania opierają się na konwencji modelowej sporządzonej przez OECD. Przyznają one prawo do opodatkowania dywidend zasadniczo państwu siedziby odbiorcy dywidendy, zezwalają jednak na pobieranie podatku u źródła w państwie siedziby wypłacającego dywidendę w maksymalnej wysokości 15% (lub 10% zgodnie z umowami z Bułgarią, Polską, Rumunią i Węgrami). W niektórych umowach przewidziane jest obniżenie stawki podatku pobieranego u źródła do 0%, 5% albo 10%, jeśli udziały przekraczają określony poziom (na przykład 10%, 25% albo 50% udziałów) [10]. Dla zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu wszystkie umowy zobowiązują odpowiednie państwo siedziby odbiorcy dywidendy do zaliczenia podatku pobranego u źródła we Włoszech do wysokości kwoty podatku należnego w tym państwie od tych przychodów (zwykłe zaliczenie).

## III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i skarga

15. Komisja wszczęła badanie na podstawie art. 109 ust. 4 porozumienia EOG w wyniku skargi przedsiębiorstwa norweskiego, dotyczącej traktowania pod względem podatkowym dywidend wypłacanych norweskim odbiorcom przez włoskie spółki. Następnie rozszerzyła ona to postępowanie także na reżim podatkowy odnoszący się do dywidend, których odbiorcy mają siedzibę w państwach członkowskich UE, oraz skierowała do Republiki Włoskiej w dniu 18 października 2005 r. wezwanie do usunięcia uchybienia zgodnie z art. 226 WE. Republika Włoska zajęła wobec niego stanowisko w piśmie z dnia 9 lutego 2006 r.

16. Uznając tę odpowiedź za niesatysfakcjonującą, Komisja skierowała do Republiki Włoskiej w dniu 4 lipca 2006 r. uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do usunięcia uchybienia traktatowi w terminie dwóch miesięcy. Republika Włoska zareagowała na to z początku pismem z dnia 30 stycznia 2007 r. Kolejnym pismem z dnia 9 października 2007 r. przekazała ona projekt nowelizacji DPR nr 600/73, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2008 r.

17. W dniu 30 listopada 2007 r. Komisja wniosła niniejszą skargę oraz zażądała:

1. stwierdzenia, że utrzymując w mocy system opodatkowania obciążający dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich i państwach członkach Europejskiego Obszaru Gospodarczego w większym stopniu niż system obowiązujący w zakresie dywidend krajowych, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym dotyczącego swobodnego przepływu kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami

10 — W stosunku do państw członkowskich obniżenie opodatkowania dywidend wypłacanych wewnątrz grupy spółek w międzyczasie straciło zdecydowanie na znaczeniu, ponieważ dyrektywa 90/435 od dnia 1 stycznia 2009 r. całkowicie wyklucza pobieranie podatku u źródła od minimalnego udziału w wysokości 10%.

członkami tego porozumienia, oraz zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 31 tego porozumienia dotyczącego swobody działalności gospodarczej w państwach członkach tego porozumienia;

2. obciążenia Republiki Włoskiej kosztami postępowania.

18. Republika Włoska wnosi o oddalenie skargi oraz obciążenie Komisji kosztami postępowania.

19. Komisja w istocie zarzuca, że dywidendy wypłacane przez włoskie przedsiębiorstwa krajowym spółkom są niżej opodatkowane niż dywidendy wychodzące do innego państwa członkowskiego albo do państwa EOG.

20. W przypadku krajowych podmiotów podlegających podatkowi od osób prawnych dywidendy są, zgodnie z art. 89 ust. 2 TUIR, w 95% zwolnione od podatku. Jedynie 5% dywidend podlega podstawowej stawce podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 33%, a zatem od dywidendy w wysokości 100 EUR ostatecznie zapłacić należy podatek w wysokości 1,65 EUR.

21. W przypadku zagranicznych odbiorców art. 27 DPR nr 600/73 przewiduje podatek pobierany u źródła w wysokości 27%. Z tego podatku można, na wniosek, uzyskać zwrot 4/9. Od dywidendy w kwocie 100 EUR musiałby więc zostać zapłacony podatek w wysokości 15 EUR (5/9 z 27% ze 100). W obliczu umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania podatek ten zostaje wprawdzie częściowo obniżony do stawek w wysokości 5% i 10%, jest on jednak nadal wyższy niż w przypadku wypłat zysków dla odbiorców krajowych, co Komisja wyjaśnia na przykładzie umów zawartych przez Włochy z Francją, Niderlandami, Zjednoczonym Królestwem i Norwegią.

22. Przedsiębiorstwa w innych państwach członkowskich podlegają jednak wyższemu podatkowi pobieranemu u źródła jedynie w sytuacji, kiedy nie osiągają przewidzianego w dyrektywie 90/435 poziomu udziału. Jeśli poziom ten zostanie osiągnięty, art. 27a DPR nr 600/73 przewiduje zwrot podatku pobieranego u źródła lub, w określonych przypadkach, zwolnienie od tego podatku. W odniesieniu do dywidend wychodzących do innych państw członkowskich Komisja zarzuca zatem jedynie naruszenie swobodnego przepływu kapitału.

23. Od dywidend wychodzących do państw EOG Republika Włoska pobiera podatek u źródła nie tylko w przypadku udziałów portfelowych, lecz także w przypadku pakietów udziałów przyznających znaczący wpływ. Komisja uważa zatem, że nastąpiło naruszenie zagwarantowanych w porozumieniu EOG swobodnego przepływu kapitału oraz swobody przedsiębiorczości.

A — *Dopuszczalność*

24. Republika Włoska utrzymuje, że skarga jest niedopuszczalna, ponieważ nie określa jasno zarzutów. Komisja wskazuje na jednostronne zasady dotyczące podatku pobieranego u źródła od dywidend wychodzących oraz na niektóre umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte z innymi państwami członkowskimi i z państwem EOG. Wnioskuje z nich ona, że cały reżim opodatkowania dywidend wychodzących jest niezgodny z prawem wspólnotowym, bez dokonania szczegółowej analizy wszystkich właściwych przepisów.

25. Artykuł 38 § 1 lit. c) regulaminu przewiduje, że każda skarga winna w szczególności określać przedmiot sporu oraz zwięzłe przedstawienie powołanych zarzutów. W konsekwencji do Komisji należy przedstawienie w każdej skardze złożonej na podstawie art. 226 WE w sposób wystarczająco spójny i precyzyjny powołanych zarzutów, umożliwiając państwu członkowskiemu przygotowanie skutecznej obrony, a Trybunałowi ocenę istnienia zarzucanego naruszenia [11].

26. W niniejszej sprawie ze skargi wynika w sposób jasny, które przepisy wspólnotowe zostały naruszone przez Republikę Włoską. Zostały także przedstawione okoliczności faktyczne mające stanowić naruszenie, mianowicie obciążenie podatkowe dywidend w różnej wysokości w zależności od tego, czy wychodzą one do innych państw członkowskich i państw EOG, czy też zostają wypłacone krajowemu odbiorcy. Wreszcie Komisja przedstawiła zasady dotyczące opodatkowania dywidend wewnątrz kraju. Republika Włoska była zatem bezpośrednio w stanie bronić się przeciwko temu zarzutowi.

27. Komisja nie wymieniła wprawdzie w swojej skardze właściwych przepisów wszystkich umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, które Republika Włoska zawarła z państwami członkowskimi i państwami EOG, lecz ograniczyła się do niektórych przykładów [12] typowych dla włoskiej praktyki w dziedzinie umów. Kwestia tego, czy Komisja w ten sposób udowodniła zarzucane uchybienie traktatowi w odniesieniu do wszystkich państw, wpływa jednak nie na dopuszczalność skargi, lecz na jej zasadność.

28. W konsekwencji należy odrzucić zarzut niedopuszczalności skargi.

11 — Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-490/04 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-6095, pkt 30 z dalszymi odesłaniami.

12 — Skarga zawiera odpowiednio fragmenty umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartych przez Włochy z Francją, Zjednoczonym Królestwem, Niderlandami i Norwegią.

B — *Zasadność*

1. Naruszenie art. 56 WE w odniesieniu do dywidend wychodzących do innych państw członkowskich

a) Występowanie ograniczenia (mogącego być przedmiotem zarzutu)

29. Każdy przepis, który utrudnia lub czyni mniej atrakcyjnym transgraniczny przepływ kapitału i który tym samym jest w stanie zniechęcić inwestorów do korzystania z niego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału [13]. W wyroku w sprawie Amurta Trybunał stwierdził już, że w szczególności niekorzystne traktowanie dywidend wychodzących w stosunku do traktowania zastrzeżonego dla dywidend wypłacanych odbiorcom krajowym stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, zakazane, co do zasady, w art. 56 WE [14].

30. Jak wskazała Komisja, bez sprzeciwu ze strony rządu włoskiego, dywidendy wychodzące do innych państw członkowskich podlegają we Włoszech opodatkowaniu w wysokości od 5% do 15%, o ile nie wchodzą w zakres zastosowania dyrektywy 90/435. Natomiast dywidendy wypłacane krajowym odbiorcom obciążone są de facto podatkiem w wysokości jedynie 1,65%.

31. Rząd włoski wskazuje jednak na okoliczność, że wymogi prawa wspólnotowego w zakresie traktowania dywidend wychodzących pod względem podatkowym w momencie upływu terminu wyznaczonego na dzień 4 września 2006 r. w uzasadnionej opinii były jeszcze niejasne. Odpowiednie wyroki w sprawach Denkavit Internationaal i Denkavit France, a także w sprawie Amurta zostały wydane dopiero później [15]. W tych okolicznościach nie można zarzucać państwu członkowskiemu, że niezgodność przepisów krajowych ze swobodami podstawowymi stanowi uchybienie traktatowi w rozumieniu art. 226 WE.

32. Ze stanowiskiem tym nie sposób się zgodzić.

33. Dla stwierdzenia uchybienia traktatowi zgodnie z art. 226 WE nie jest wymagane, aby naruszenie swobód podstawowych przez przepis krajowy było oczywiste. Nie jest także konieczne, aby Trybunał dokonał już we wcześniejszych orzeczeniach odpowiedniej wykładni swobód podstawowych w odniesieniu do porównywalnych przepisów. Artykuł 226 WE zostałby w dużej mierze pozbawiony praktycznego znaczenia, jeśli Komisja, w braku odpowiednich orzeczeń Trybunału, zapadłych na przykład w postępowaniu w trybie art. 234 WE, nie mogła wszcząć postępowania w sprawie uchybienia traktatowi. W ten sposób inicjatywa w ściganiu uchybień traktatowi zostałaby odebrana Komisji i przeniesiona na sądy krajowe występujące z odesłaniami.

13 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 26; z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 40.

14 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 28. Zobacz w odniesieniu do ograniczenia swobody przedsiębiorczości poprzez podobne środki wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-170/05 Denkavit Internationaal i Denkavit France, Zb.Orz. s. I-11949, pkt 29.

15 — Jedynie na marginesie należy dodać, że rzecznik generalny L. Geelhoed przedstawił swoją opinię w ww. w przypisie 14 sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France już w dniu 27 kwietnia 2006 r. Nie pozostawił w niej żadnych wątpliwości co do tego, że pobranie podatku u źródła od dywidend wychodzących nie jest zgodne ze swobodami podstawowymi, jeśli dywidendy wypłacane w kraju są od takiego podatku zwolnione.

34. Ponadto rząd włoski podnosi, że, poza zakresem zastosowania dyrektywy 90/435, nie ma całkowitego zakazu dla państw członkowskich, bez względu na okoliczności, pobierania podatku u źródła od dywidend wychodzących. Stanowi ono raczej niedopuszczalną dyskryminację tylko w sytuacji, gdy zagraniczni i krajowi odbiorcy dywidend znajdują się w podobnej sytuacji, a pomimo to są traktowani odmiennie. Jeśli wziąć pod uwagę przewidziane w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zaliczenie podatku pobieranego u źródła, nie następuje dyskryminacja zagranicznych odbiorców dywidend.

35. W tej kwestii należy stwierdzić, że do państw członkowskich należy ustalenie w odniesieniu do udziałów niewchodzących w zakres zastosowania dyrektywy 90/435, czy i w jakim zakresie należy unikać podwójnego opodatkowania podzielonego zysku w znaczeniu ekonomicznym, oraz wprowadzenie w tym względzie, jednostronnie albo poprzez umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte z innymi państwami członkowskimi, rozwiązań mających na celu zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu w znaczeniu ekonomicznym albo zmniejszanie tego rodzaju opodatkowania. Sama ta okoliczność nie pozwala im jednak na stosowanie środków naruszających zagwarantowane w traktacie WE swobody przepływu [16].

36. Przedstawione odmienne traktowanie dywidend wypłacanych w kraju i dywidend wychodzących stanowi zasadniczo ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, zakazane przez art. 56 ust. 1 WE. Należy jednak zbadać, czy to ograniczenie jest uzasadnione.

b) Uzasadnienie ograniczenia

i) Ogólne wymogi uzasadnienia

37. Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE „[a]rtykuł 56 nie narusza praw państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsca zamieszkania […]”.

38. Wyjątek przewidziany w art. 58 ust. 1 lit. a) WE jest ograniczony przez art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, że przepisy, o których mowa w ust. 1 tego artykułu, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56” [17].

16 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 54; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 24; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Zb.Orz. s. I-5145, pkt 28.

17 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 31.

39. Konieczne jest więc rozróżnienie pomiędzy odmiennym traktowaniem, dozwolonym na gruncie art. 58 ust. 1 lit. a) WE, a dyskryminacją, zakazaną w ust. 3 tego artykułu. Z orzecznictwa wynika, że aby krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mogło zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału, odmienne traktowanie winno dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne bądź winno być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [18].

40. Należy zatem zbadać, czy ze względu na cel przepisów krajowych, których dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, odbiorcy dywidendy z siedzibą we Włoszech, podlegający podatkowi od osób prawnych, oraz odbiorcy z siedzibą w innych państwach członkowskich znajdują się w porównywalnej sytuacji.

41. Celem tego przepisu w odniesieniu do opodatkowania dywidend wypłacanych odbiorcom z siedzibą we Włoszech, podlegającym podatkowi od osób prawnych, jest usunięcie podwójnego opodatkowania oraz opodatkowania kaskadowego.

42. Trybunał orzekł już, że w odniesieniu do środków przyjmowanych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania lub łagodzenia opodatkowania kaskadowego bądź podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym zysku wypłacanego przez spółkę będącą rezydentem, akcjonariusze lub udziałowcy, na rzecz których ten zysk jest wypłacany, będący rezydentami, niekoniecznie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariuszy lub udziałowców otrzymujących wypłaty zysku, którzy są rezydentami innego państwa członkowskiego [19].

43. Jednakże od chwili, gdy państwo członkowskie obejmuje, jednostronnie bądź w drodze umowy, podatkiem dochodowym nie tylko akcjonariuszy lub udziałowców będących rezydentami, lecz także akcjonariuszy lub udziałowców będących nierezydentami, w odniesieniu do dywidend, które otrzymują oni od spółki będącej rezydentem, sytuacja akcjonariuszy będących nierezydentami upodabnia się do sytuacji akcjonariuszy będących rezydentami [20].

44. Ryzyko podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym lub opodatkowania kaskadowego w znaczeniu ekonomicznym występuje w przypadku dywidend transgranicznych w tym samym stopniu, co w przypadku wypłat wewnętrznych.

45. *Podwójne opodatkowanie* tych samych przychodów *w znaczeniu prawnym* następuje

18 — Zobacz wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt. 29; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 32.

19 — Wyżej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 34; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 37.

20 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 68; ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 35; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 38.

w sytuacji, gdy dywidendy, od których został już pobrany podatek u źródła, wpływają na podstawę wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych odbiorcy i są w ten sposób ponownie opodatkowane, bez pełnego zaliczenia podatku pobranego u źródła. *Opodatkowanie kaskadowe w znaczeniu ekonomicznym* występuje w sytuacji, gdy dywidendy wypłacane są spółkom, które same również wypłacają dywidendy. Bez szczególnych rozwiązań mających na celu zapobieganie opodatkowaniu kaskadowemu, te same przychody będą w tej sytuacji podlegały wielokrotnemu opodatkowaniu na wielu etapach.

46. Włoski ustawodawca unika podwójnego opodatkowania w znaczeniu prawnym w przypadku wypłat dla odbiorców krajowych w taki sposób, że powstrzymuje się od pobrania podatku od dywidend u źródła i zasadniczo poddaje odbiorców jedynie podatkowi dochodowemu od osób prawnych. W celu daleko idącego złagodzenia opodatkowania kaskadowego w znaczeniu ekonomicznym dywidendy włączone są w podstawę wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych jedynie w 5% ich kwoty.

47. Jeśli Republika Włoska wykonuje swoje kompetencje podatkowe także wobec dywidend wychodzących, a zagraniczny odbiorca znajduje się w związku z tym w odniesieniu do ryzyka podwójnego opodatkowania i opodatkowania kaskadowego w znaczeniu ekonomicznym w sytuacji podobnej do odbiorcy krajowego, to państwo członkowskie musi zgodnie z orzecznictwem zapewnić, by odbiorcy zagraniczni byli traktowani tak samo jak odbiorcy krajowi [21].

21 — Zobacz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 70; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 39.

ii) Neutralizacja podatku pobieranego u źródła poprzez zaliczenie w państwie siedziby

48. W celu uzasadnienia odmiennego traktowania dywidend wychodzących Republika Włoska powołuje się na okoliczność, że wszystkie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania umożliwiają zaliczenie podatku pobranego u źródła w państwie siedziby zagranicznego odbiorcy dywidendy.

49. W tym względzie należy na wstępie stwierdzić, że Republika Włoska, zgodnie z informacjami podanymi przez nią samą w toku postępowania, nie zawarła umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania ze Słowenią. W konsekwencji w stosunku do tego państwa członkowskiego tego rodzaju uzasadnienie jest w oczywisty sposób nieskuteczne. Należy zatem zbadać, czy mniej korzystne traktowanie pod względem podatkowym dywidend wychodzących do pozostałych państw członkowskich jest uzasadnione.

50. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sprzeczne z podstawową swobodą niekorzystne traktowanie pod względem podatkowym nie może być uzasadnione istnieniem innych przywilejów podatkowych [22]. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w której przywilej ten został wprowadzony jednostronnym środkiem jednego państwa członkowskiego [23]. Przeciwne twierdzenie oznaczałoby w istocie

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 61; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 75; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Arens–Sikken, pkt 66; ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Eckelkamp, pkt 69.

23 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 78.

przyzwolenie dla państwa członkowskiego na niewywiązywanie się z obowiązków ciążących na nim na mocy prawa wspólnotowego, poprzez uzależnienie przestrzegania tych obowiązków od ewentualnych skutków przepisów krajowych innego państwa członkowskiego, które w każdej chwili mogą zostać zmienione jednostronnie przez państwo, od którego przepisy te pochodzą [24].

51. Natomiast Trybunał uznał, że nie można wykluczyć, iż państwu członkowskiemu uda się zapewnić wykonanie ciążących na nim zobowiązań wynikających z traktatu przez zawarcie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z innym państwem członkowskim [25]. Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez dane państwo członkowskie są bowiem częścią jego porządku prawnego i stanowią w związku z tym część ram prawnych dotyczących traktowania pod względem podatkowym dywidend wychodzących [26]. Ponadto umowy wiążą także odpowiednie inne państwo członkowskie i mogą być zawsze wypowiedziane, ale nie mogą zostać po prostu jednostronnie zmienione.

52. Wskazane przez rząd włoski umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania musiałyby całkowicie neutralizować odmienne traktowanie dywidend wychodzących, aby znieść ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

— Hipoteza pierwsza: podatek pobierany u źródła jest zaliczany w całości w państwie siedziby

53. Skutki pobierania podatku u źródła byłyby zniwelowane, gdyby państwo siedziby spółki otrzymującej dywidendy z Włoch poddawało te dywidendy podatkowi dochodowemu od osób prawnych, a pobrany u źródła podatek, zgodnie z postanowieniami umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, zaliczało w całości na poczet tego podatku.

54. Dywidendy wychodzące byłyby wprawdzie w konsekwencji opodatkowane wyżej niż dywidendy wypłacane spółkom włoskim, jednak ten zwiększony ciężar podatkowy nie wynikałby z działania Republiki Włoskiej [27]. Wynikałby on raczej z autonomicznej decyzji

24 — Opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego z dnia 7 czerwca 2007 r. w ww. w przypisie 2 sprawie Amurta, pkt 78.

25 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Amurta, pkt 79, z odesłaniem do ww. w przypisie 3 wyroku w sprawie Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, pkt 71. Podobnie zob. też ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Arens–Sikken, pkt 64.

26 — Zobacz ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Manninen, pkt 21; wyrok z dnia 1 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz. s. I-923, pkt 51, oraz pkt 44 i nast. mojej opinii w tej sprawie; a także ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie Denkavit Internationaal i Denkavit France, pkt 45.

27 — Można w każdym razie zastanawiać się, czy w stosowaniu różnych metod unikania podwójnego opodatkowania — zwolnienia w kraju i zaliczenia w przypadku wypłat transgranicznych — nie można dopatrzyć się niekorzystnego traktowania dywidend wychodzących, które można przypisać Włochom. W wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 53 Trybunał jednak uznał obie te metody unikania podwójnego opodatkowania za równoważne. Kwestia ta jest jednak nadal przedmiotem zawisłego przed Trybunałem postępowania w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawach połączonych C-436/08 i C-437/08 Haribo i in., Dz.U. 2009, C 19, s. 11.

państwa siedziby odbiorcy dywidendy. Republika Włoska nie byłaby ani w stanie, ani w obowiązku skorygować tej decyzji [28].

względem ekonomicznym dywidend wypłacanych spółkom.

55. Nawet jeśli Republika Włoska zaniechałaby pobrania podatku u źródła, pozostawałoby opodatkowanie dywidend w tej samej wysokości przez państwo siedziby spółki będącej odbiorcą, z taką jedynie różnicą, że kwota podatku przypadłaby wyłącznie państwu siedziby, a nie byłaby zmniejszona poprzez zaliczenie podatku pobranego u źródła. Poprzez pobierane u źródła opodatkowanie dopuszczone umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania Republika Włoska tylko partycypuje we wpływach z podatku, które państwo siedziby pobiera na podstawie swojej decyzji dotyczącej opodatkowania dywidend wypłacanych spółkom.

— Hipoteza druga: podatek pobierany u źródła nie może być w państwie siedziby zaliczony w całości

57. Neutralizacja podatku pobieranego u źródła nie powiedzie się natomiast, jeśli państwo siedziby spółki otrzymującej dywidendy z Włoch nie opodatkowuje tych dochodów albo nie opodatkowuje ich w wysokości umożliwiającej pełne zaliczenie podatku pobranego u źródła.

56. Mniej korzystne traktowanie pod względem podatkowym spółek z siedzibą za granicą w porównaniu do włoskich odbiorców dywidend wynika w tej sytuacji z różnic systemów podatkowych w odniesieniu do unikania opodatkowania kaskadowego dywidend w znaczeniu ekonomicznym. Różnice te nie są jako takie sprzeczne z prawem wspólnotowym. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską nie gwarantuje mianowicie tego, że we wszystkich państwach członkowskich od porównywalnych dochodów pobierane będzie opodatkowanie w tej samej wysokości [29]. Państwa członkowskie mogą również same decydować o tym, czy i w jaki sposób unikać opodatkowania kaskadowego pod

58. Umowy wymagają bowiem jedynie zwykłego zaliczenia (*ordinary credit*), a nie prawa do pełnego zaliczenia na poczet podatku (*full credit*). W przypadku zwykłego zaliczenia zagraniczny podatek pobierany u źródła może zostać zaliczony w państwie siedziby spółki będącej odbiorcą tylko do wysokości krajowego podatku od odpowiednich dochodów. Jeśli więc dochody te w państwie siedziby nie są opodatkowane albo nie są opodatkowane w wystarczającej wysokości, brak jest możliwości zaliczenia części podatku pobieranego u źródła we Włoszech. W takim przypadku z podatku pobieranego od dywidend wychodzących u źródła wynika ciężar

28 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee–Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt 50.

29 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 47. Przeniesienie siedziby nie musi zatem również być neutralne pod względem podatkowym (zob. wyroki: z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-387/01 Weigel, Rec. s. I-4981, pkt 55; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfors, Zb.Orz. s. I-7183, pkt 34; z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08 Block, Zb.Orz. s. I-883, pkt 35).

podatkowy, którego istnienie można przypisać wyłącznie Republice Włoskiej, przewyższający podatek, który spółki z siedzibą we Włoszech muszą odprowadzać od odpowiednich wypłat zysków [30].

59. Reasumując należy stwierdzić, że samo zaliczenie podatku pobieranego u źródła przewidziane abstrakcyjnie w umowach w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie gwarantuje, że wynikające z pobierania tego podatku odmienne traktowanie dywidend wychodzących i dywidend wypłacanych w kraju zostanie wyrównane. Ponadto neutralizacja skutków podatku pobieranego u źródła zależy również w sposób decydujący od ukształtowania opodatkowania w państwie siedziby odbiorcy. Nie pozostaje ono jednak pod wpływem Republiki Włoskiej i może zostać przez to państwo członkowskie w każdej chwili jednostronnie zmienione, a żadna umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie może temu zapobiec.

60. Jak już wskazano, państwo członkowskie, które sytuacje transgraniczne traktuje mniej korzystnie pod względem podatkowym niż takie same w pełni krajowe sytuacje, nie może zdać się jedynie na to, że ta nierówność zostanie jednostronnie wyrównana przez inne państwo członkowskie. Ma to jednak miejsce w niniejszej sprawie, pomimo możliwości zaliczenia przewidzianej w umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W konsekwencji ograniczenie swobodnego przepływu kapitału ze względu na opodatkowanie dywidend wychodzących nie jest uzasadnione przez możliwość zaliczenia przewidzianą w umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

iii) Uzasadnienie ze względu na całościową ocenę systemu podatkowego, spójność podatkową i rozdział kompetencji podatkowych

61. Jako dalsze uzasadnienie rząd włoski wskazuje, że z oceny włoskiego systemu podatkowego jako całości wynika, iż dywidendy wypłacane w kraju ostatecznie nie są traktowane lepiej niż dywidendy wychodzące. W tym kontekście porównuje on ciężar podatkowy, włączając podatek pobierany od osób fizycznych, które otrzymują te dywidendy jako odbiorcy końcowi, z podatkiem pobieranym u źródła od dywidend wypłacanych spółkom zagranicznym.

62. Jak jednak słusznie podnosi Komisja, rząd włoski porównuje w ten sposób dwa różne stany faktyczne. Podatek pobierany u źródła obciąża wypłaty dla spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. Opodatkowanie tych dywidend nie może być porównywane z całkowitym opodatkowaniem, które muszą odprowadzić spółka z siedzibą we Włoszech od otrzymywanych przez siebie dywidend oraz akcjonariusze lub udziałowcy tej spółki w sumie. Wreszcie, w zagranicznej spółce również bezpośrednio lub pośrednio udziały mają osoby fizyczne, które na ogół w swoim państwie zamieszkania również muszą płacić podatki od wypłat zysku dokonywanych przez spółki pośrednie. Rząd włoski pomija jednak to zagraniczne opodatkowanie w swoim porównaniu.

30 — Zobacz w kwestii tej problematyki opinię w ww. w przypisie 2 sprawie Amurta, pkt 87 i nast.

63. Chociaż rząd włoski powołuje się ponadto na spójność podatkową i zachowanie wyważonego rozdziału władztwa podatkowego [31], nie wyjaśnia on jednak, w jaki sposób odmienne traktowanie dywidend wychodzących zapewnia przestrzeganie wymienionych zasad.

66. Podatek pobierany u źródła jest jednak zasadniczo pobierany od wszystkich wypłat dywidend spółkom zagranicznym, nawet wtedy, kiedy nie ma żadnych powodów, aby sądzić, że krajowi podatnicy posłużyli się jedynie sztucznie daną spółką jako pośrednikiem w celu uniknięcia podatku dochodowego od dywidend w kraju.

iv) Uzasadnienie ze względów zwalczania oszustw podatkowych

64. Pozwana podnosi wreszcie również, że przepis ten służy zwalczaniu oszustw podatkowych. Podatnicy krajowi mogliby ukryć się za spółką zagraniczną i w ten sposób uniknąć opodatkowania swoich dywidend.

67. Ponadto dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych [33] otwiera w stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi możliwość zwrócenia się do władz państwa siedziby spółki otrzymującej dywidendy o informacje dotyczące tożsamości udziałowców lub akcjonariuszy.

65. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem uzasadnienie ograniczeń swobód podstawowych oparte na zwalczaniu oszustw podatkowych może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono całkowicie sztucznych konstrukcji podatkowych, których jedynym celem jest obejście ustawy podatkowej. Tym samym ogólne domniemanie unikania opodatkowania lub oszustwa podatkowego nie jest wystarczające dla uzasadnienia przepisu podatkowego, który stanowi naruszenie celów traktatowych [32].

68. W celu uzasadnienia niekorzystnego traktowania dywidend wychodzących do innych państw członkowskich Republika Włoska nie może więc powoływać się również na to, że omawiane przepisy są konieczne do zwalczania oszustw podatkowych.

31 — Odsyła on w tym względzie do wyroku z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51.

32 — Zobacz podobnie w szczególności wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 50; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 91.

33 — Dz.U. L 336, s. 15, ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2006/98/WE z dnia 20 listopada 2006 r., Dz.U. L 363, s. 129.

v) Wniosek wstępny

69. W rezultacie na tym etapie należy stwierdzić, że utrzymując w mocy system opodatkowania obciążający dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich w większym stopniu niż dywidendy wypłacane spółkom krajowym, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 56 ust. 1 WE.

2. Naruszenie postanowień porozumienia EOG

a) Swobodny przepływ kapitału zgodnie z art. 40 porozumienia EOG

70. Trybunał potwierdził niedawno po raz kolejny, że art. 40 porozumienia EOG ma ten sam zakres prawny, co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE [34]. W konsekwencji ograniczenia swobodnego przepływu kapitału pomiędzy obywatelami państw EOG należy oceniać według tych samych kryteriów co odpowiednie przepisy w kontekście wewnątrzwspólnotowym.

71. Ustalenia poczynione w ramach analizy art. 56 ust. 1 WE odnoszą się zatem odpowiednio do zarzucanego naruszenia art. 40 porozumienia EOG. Wynika z nich, że włoskie przepisy, włącznie z umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, przewidujące wyższe opodatkowanie dywidend wypłacanych spółkom w państwie EOG w porównaniu do krajowych wypłat zysku, stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału w rozumieniu art. 40 porozumienia EOG [35].

72. Ograniczenie to nie może również być uzasadnione w stosunku do państw EOG poprzez powołanie się na możliwość zaliczenia zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pomiędzy Włochami a Liechtensteinem nie istnieje odpowiednia umowa. W stosunku do Islandii i Norwegii

34 — Wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33, z odesłaniem do wyroku z dnia 23 września 2003 r. w sprawie C-452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I-9743, pkt 32.

35 — Zobacz ww. w przypisie 33 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 38, 39.

możliwość zaliczenia nie gwarantuje sama w sobie, podobnie jak w przypadku państw członkowskich, neutralizacji podatku pobieranego u źródła. Zależy ona raczej od krajowego ukształtowania opodatkowania dywidend w danym państwie EOG.

73. Rząd włoski powołuje się w dalszej kolejności na okoliczność, że mniej korzystne przepisy dotyczące dywidend wychodzących uzasadnione są względami zwalczania oszustw podatkowych. Wskazuje on przy tym na brak obowiązywania dyrektywy 77/799 w państwach EOG. Ponadto w stosunku do Lichtensteinu, w braku umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, nie znajduje również zastosowania klauzula dotycząca udzielania informacji, zapisana w umowie międzynarodowej. W konsekwencji włoskie organy podatkowe nie mogą uzyskać informacji koniecznych do zwalczania oszustw podatkowych.

74. Należy zatem zbadać, czy pobieranie u źródła podatku od dywidend wychodzących do państw EOG, wraz z towarzyszącym mu ograniczeniem swobodnego przepływu kapitału, uzasadnione jest względami zwalczania oszustw podatkowych, chociaż sztuczne konstrukcje nie są jego szczególnym przedmiotem zastosowania [36].

75. W tym względzie Trybunał w wyroku w sprawie A stwierdził, że ramy prawne korzystania ze swobodnego przepływu kapitału w stosunku do krajów trzecich różnią się od warunków wewnątrzwspólnotowych. Uznał on w szczególności za istotne, że w stosunku do krajów trzecich nie istnieje instrument umożliwiający uzyskanie informacji, porównywalny do dyrektywy 77/799 [37].

76. Również ewentualność spełnienia przez podatnika warunków wymaganych do przyznania przywileju podatkowego niekoniecznie uzasadnia rozszerzenie traktowania sytuacji krajowych w sposób korzystny pod względem podatkowym na sytuacje zawierające element powiązania z krajem trzecim. Z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez ten kraj trzeci informacji niemożliwym bowiem może okazać się uzyskanie od tego kraju informacji koniecznych do zbadania wymogów ciążących na podatniku, na przykład co do struktury spółki posiadającej siedzibę w tym kraju trzecim [38].

36 — Zobacz pkt 65 powyżej.
37 — Wyżej wymieniony w przypisie 13 wyrok w sprawie A, pkt 61.
38 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie A, pkt 62–64.

77. Spółki mające siedzibę we Włoszech są zwolnione od pobieranego u źródła podatku od dywidend oraz, w znacznej mierze, od podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ odpowiednie dochody powinny być poddawane opodatkowaniu jedynie raz, na końcu łańcucha wypłat zysku, w odniesieniu do osób fizycznych. Aby wykluczyć w tym kontekście oszustwa podatkowe, organy skarbowe musiałyby być w stanie stwierdzić, że osoba fizyczna uzyskała odpowiednie wypłaty zysku. W tym celu może być w szczególności konieczne ustalenie kręgu udziałowców lub akcjonariuszy spółki wypłacającej dywidendy.

78. Nie jest to możliwe w przypadku spółek z siedzibą w Liechtensteinie, ponieważ brakuje podstawy prawnej, by skierować do tego państwa EOG wniosek o udzielenie informacji.

79. W stosunku do Islandii i Norwegii umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania mogłyby zawierać zobowiązanie do udzielenia informacji. Pobieranie podatku u źródła od dywidend wychodzących do tych państw byłoby wówczas ewentualnie równie nieproporcjonalne co w przypadku dywidend, których odbiorca ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

80. Kwestia tego, czy umowy te zawierają faktycznie klauzule dotyczące udzielania informacji, takie jak na przykład klauzula przewidziana w art. 26 konwencji modelowej sporządzonej przez OECD, oraz jaki jest konkretnie ich zakres przedmiotowy, nie jest jednak przedmiotem niniejszego postępowania. Skoro rząd włoski utrzymywał, że nie może uzyskać wystarczających informacji, do Komisji należało obalenie takiego twierdzenia, na przykład poprzez odniesienie do klauzul dotyczących informacji w umowach międzynarodowych.

81. Komisja wskazała jednak jedynie, że nie jest jasne, jakie informacje konieczne są do stosowania systemu opodatkowania. Jak już wskazano, może być jednak w szczególności konieczne ustalenie udziałowców lub akcjonariuszy spółki, którzy uzyskali dywidendy z Włoch. W konsekwencji Komisja nie zdołała obalić argumentów przytoczonych na obronę Republiki Włoskiej.

82. Wobec tego Komisja nie wykazała, by niekorzystne traktowanie dywidend wychodzących do Norwegii i Islandii naruszało zagwarantowany w art. 40 porozumienia EOG swobodny przepływ kapitału.

b) Swoboda przedsiębiorczości zgodnie z art. 31 porozumienia EOG

83. Komisja zarzuca ponadto naruszenie swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 31 porozumienia EOG. Tego uchybienia Komisja nie wykazała jednak z tych samych względów co uchybienia art. 40 porozumienia EOG.

84. W konsekwencji skarga podlega oddaleniu w zakresie, w jakim podnosi ona uchybienie art. 31 i 40 porozumienia EOG.

## IV — Koszty

85. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Skarga podlega wprawdzie oddaleniu w odniesieniu do traktowania pod względem podatkowym dywidend wypłacanych spółkom z siedzibą w państwach EOG, Republika Włoska przegrała jednak sprawę w przeważającym zakresie. Należy zatem obciążyć ją kosztami postępowania.

## V — Wnioski

86. W związku z powyższym proponuję Trybunałowi, aby orzekł w następujący sposób:

1. Utrzymując w mocy system opodatkowania obciążający dywidendy wypłacane spółkom z siedzibą w innych państwach członkowskich w większym stopniu niż dywidendy wypłacane spółkom krajowym, Republika Włoska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 56 ust. 1 WE.

2. W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3. Republika Włoska zostaje obciążona kosztami postępowania.