NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 16. júla 2009 [1]

I — Úvod

1. Komisia touto žalobou namieta voči talianskej úprave zrážkovej dane na dividendy. Dividendy, ktoré vyplácajú talianske podniky spoločnostiam v inom členskom štáte alebo v štáte EHP (ďalej len „dividendy vyplácané do zahraničia“), podliehajú podľa tejto právnej úpravy vyššiemu zdaneniu, než dividendy vyplácané domácim príjemcom. Taliansko tým porušuje voľný pohyb kapitálu a — vo vzťahu k štátom EHP — aj slobodu usadiť sa.

2. Talianska republika sa bráni okrem iného tým, že všetky ňou uzatvorené zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia obsahujú ustanovenia, ktoré upravujú zápočet zrážkovej dane v sídle príjemcu dividendy.

3. Súdny dvor už v rade rozhodnutí konštatoval, že členský štát sa v prípade vyššej zrážkovej dane na dividendy vyplácané do zahraničia nemôže vyviniť tým, že poukáže na možnosť započítania, ktorú jednostranne priznáva štát príjemcu. [2] Doposiaľ však nechal otvorenú odpoveď na otázku, či možnosť započítania zrážkovej dane zabezpečená prostredníctvom zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, vylučuje porušenie základných slobôd. [3]

II — Právny rámec

A — *Právo Spoločenstva*

4. Články 56 a 58 ES tvoria právny rámec žaloby, pokiaľ sa žaloba týka vzťahu medzi Talianskom a inými členskými štátmi.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Rozsudok z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 78. Pozri v tomto zmysle aj rozsudky z 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, Zb. s. I-116, bod 66, a Eckelkamp, C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 69.

3 — Rozsudky z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 71, a Armurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 79.

5. Okrem toho má význam ešte aj smernica Rady 90/435/EHP z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch [4].

6. Podľa jej článku 3 ods. 1 v rozhodujúcom období smernica na to, aby sa spoločnosť považovala za materskú, resp. dcérsku spoločnosť, vyžadovala podiel kapitálu v spoločnosti minimálne 20 %. [5] Článok 4 smernice upravuje, že štát materskej spoločnosti zisky, ktoré materská spoločnosť dostáva od dcérskej spoločnosti v inom členskom štáte, buď nezdaní, alebo zdaní, ale započíta pritom daň zaplatenú dcérskou spoločnosťou v štáte jej sídla. Článok 5 smernice nakoniec prikazuje, že zisky, ktoré dcérska spoločnosť vypláca, sú oslobodené od výberu zrážkovej dane.

7. Pokiaľ ide o vzťah medzi Talianskom a štátmi EHP, Komisia navyše napáda nedodržanie článkov 31 a 40 Dohody o Európskom hospodárskom priestore z 2. mája 1992 [6] (ďalej len: „Dohoda o EHP“), ktoré znejú:

„Článok 31

1. V rámci ustanovení tejto dohody nebudú existovať žiadne obmedzenia ohľadne slobody usadiť sa štátnych príslušníkov členského štátu ES alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov. To sa uplatní takisto aj na zakladanie obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi ktoréhokoľvek členského štátu ES alebo štátu EZVO na území ktoréhokoľvek z týchto štátov.

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

2. Osobitné ustanovenia upravujúce právo usadiť sa sú uvedené v prílohách VIII až XI.

4 — Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 97, v znení smernice Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, Ú. v. EÚ 2004, L 7, s. 41.

5 — Minimálny podiel kapitálu bol od 1. januára 2007 znížený na 15 % a od 1. januára 2009 na 10 %.

6 — Ú. v. ES, L 1, s. 3.

...

(*Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7].

Článok 40

V rámci ustanovení tejto dohody obmedzenia pohybu kapitálu medzi zmluvnými stranami, ktorý patrí osobe s bydliskom v členskom štáte Európskeho spoločenstva alebo v štáte Európskeho združenia voľného obchodu (EZVO) a rovnako diskriminácia z dôvodu štátnej príslušnosti alebo miesta bydliska strán alebo miesta, kde sa kapitál investuje sa zakazuje. Príloha XII obsahuje ustanovenia nevyhnutné na vykonanie tohto článku."

B — *Talianske právne predpisy*

1. Zdaňovanie dividend v prípade domácich príjemcov

8. Dividendy, ktoré sa vyplácajú spoločnostiam a živnostenským osobám (z čiastočne a dočasne aj neživnostenským osobám), podliehajú v Taliansku dani z príjmov právnických osôb (*imposta sul reddito delle società — IRES*) podľa Decreto legislativo č. 344 (zákonný dekrét) z 12. decembra 2003 o reforme dane z príjmov právnických osôb podľa článku 4 zákona č. 80 zo 7. apríla 2003

9. Od tejto reformy platí pre zdanenie dividend článok 89 ods. 2 *Testo unico delle imposte sui redditi — TUIR*, ktorý bol zavedený Dekrétom prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986 [8]. Toto ustanovenie znie:

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

10. Článok 73 ods. 1 písm. a) a b) TUIR definuje osoby, ktoré sú povinné platiť daň z príjmov právnických osôb, takto:

7 — GURI č. 291 zo 16. decembra 2003.
8 — GURI č. 302 z 31. decembra 1986.

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

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

2. Zdaňovanie dividend vyplácaných do zahraničia

11. Z dividend vyplácaných do iných členských štátov a do štátov EHP sa podľa článku 27 ods. 3 dekrétu prezidenta republiky č. 600 z 29. septembra 1973 o spoločných ustanoveniach na stanovenie dane z príjmu (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi,* ďalej len „DPR 600/73“) [9] vyberá zrážková daň na dividendy. Toto ustanovenie znie:

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

12. Článok 27a DPR 600/73 upravuje náhradu zrážkovej dane, resp. v určitých prípadoch oslobodenie od tejto dane, pre spoločnosti, ktoré majú sídlo v iných členských štátoch a dosahujú hranicu pre podiel kapitálu v spoločnosti a pre trvanie účasti na spoločnosti uvedené v smernici 90/435.

13. Z informácií, ktoré predložili talianska vláda a Komisia na otázku Súdneho dvora, vyplýva, že Taliansko uzatvorilo zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia so všetkými členskými štátmi — s výnimkou Slovinska — ako aj s Nórskom a s Islandom, ktoré sú členmi EHP.

9 — GURI č. 268 zo 16. októbra 1973, v znení DL 344/2003.

14. Tieto zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajú zo vzorovej zmluvy, ktorú vypracovala OECD. Právo zdanenia dividend priznávajú zásadne štátu, kde je usadený príjemca dividend, umožňujú však vyberanie zrážkovej dane vo vyplácajúcom štáte vo výške maximálne 15 % (respektíve 10 % podľa zmluvy s Bulharskom, Poľskom, Rumunskom a Maďarskom). V niektorých zmluvách je sadzba zrážkovej dane znížená na 0 %, 5 % alebo 10 %, keď podiel kapitálu v spoločnosti prekročí určitú hranicu (napríklad 10 %, 25 % alebo 50 % podielov) [10]. Na zamedzenie dvojitého zdanenia všetky zmluvy zaväzujú štát, v ktorom je príjemca dividendy usadený, aby započítal v Taliansku vybranú zrážkovú daň až do výšky dane platenej z týchto príjmov v príslušnom štáte (obyčajný zápočet).

III — Konanie pred podaním žaloby a žaloba

15. Na základe sťažnosti jedného nórskeho podniku týkajúcej sa daňového zaobchádzania s dividendami, ktoré vyplácajú talianske spoločnosti nórskemu príjemcovi, Komisia začala vyšetrovanie na základe článku 109 ods. 4 Dohody o EHP. Neskôr rozšírila uvedené konanie aj na daňový režim týkajúci sa dividend, ktorých príjemcovia majú sídlo v členských štátoch ES, a 18. októbra 2005 poslala Talianskej republike výzvu podľa článku 226 ES. Táto k nej zaujala stanovisko v liste z 9. februára 2006.

16. Keďže Komisia nepovažovala túto odpoveď za dostatočnú, poslala 4. júla 2006 Talianskej republike odôvodnené stanovisko a stanovila jej lehotu dva mesiace na to, aby odstránila nesplnenie povinnosti. Taliansko na to reagovalo najskôr listom z 30. januára 2007. Ďalším listom z 9. októbra 2007 zaslalo nakoniec návrh zmeny DPR 600/73, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2008.

17. Dňa 30. novembra 2007 podala Komisia prejednávanú žalobu a žiadala, aby Súdny dvor

1. určil, že Talianska republika si tým, že zachovala účinnosť daňového režimu, ktorý je nákladnejší pre dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch a v štátoch, ktoré uzavreli Dohovor o Európskom hospodárskom priestore, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článkov 56 ES a 40 Dohovoru o Európskom hospodárskom priestore týkajúcich sa voľného pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a štátmi,

10 — Vo vzťahu k členským štátom stratili medzitým zníženia dane pri dividendách z podielov úplne svoj význam, pretože od 1. januára 2009 smernica 90/435 v prípade minimálneho podielu presahujúceho 10 % vyberanie zrážkovej dane úplne zakazuje.

ktoré uzavreli predmetný dohovor, a nesplnila ani povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 31 uvedeného dohovoru týkajúceho sa slobody usadiť sa v štátoch, ktoré uzavreli tento dohovor;

2. zaviazal Taliansku republiku na náhradu trov konania.

18. Talianska republika navrhuje, aby Súdny dvor žalobu zamietol a zaviazal Komisiu na náhradu trov konania.

19. Komisia vyčíta Talianskej republike v zásade to, že dividendy, ktoré vyplácajú talianske podniky domácim spoločnostiam, sú nižšie zdanené ako dividendy vyplácané do iného členského štátu alebo do štátu EHP.

20. Podľa článku 89 ods. 2 TUIR sú pre domácich platcov dane z príjmov právnických osôb dividendy oslobodené od dane do výšky 95 %. Len 5 % dividend podlieha všeobecnej sadzbe dane z príjmov právnických osôb vo výške 33 %, takže pri dividende 100 eur sa výsledne zaplatí daň vo výške 1,65 eura.

21. Pre zahraničných príjemcov upravuje článok 27 DPR 600/73 zrážkovú daň vo výške 27 %. Z tejto dane môžu byť na žiadosť nahradené nanajvýš 4/9. Pri dividende 100 eur sa musí zaplatiť daň 15 eur (5/9 z 27 % zo 100). Ak je medzi príslušnými štátmi uzatvorená zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, tak sa daň síce čiastočne zníži na sadzby 5 % a 10 %, ale aj vtedy je ešte stále vyššia než pri vyplácaní domácim príjemcom, ako to Komisia vysvetľuje na príklade zmlúv, ktoré Taliansko uzatvorilo s Francúzskom, Holandskom, so Spojeným kráľovstvom a Nórskom.

22. Podnikov v iných členských štátoch sa vyššia zrážková daň však týka len vtedy, keď nie je dosiahnutá hranica pre podiel kapitálu v spoločnosti uvedená v smernici 90/435. Pokiaľ je táto hranica dosiahnutá, článok 27a DPR 600/73 upravuje nahradenie zrážkovej dane, respektíve v určitých prípadoch oslobodenie od dane. Komisia má preto výhrady týkajúce sa porušenia voľného pohybu kapitálu len vo vzťahu k dividendám, ktoré sú vyplácané do iných členských štátov.

23. Z dividend, ktoré sú vyplácané do štátov EHP, Taliansko vyberá zrážkovú daň nielen v prípade účastí vo forme portfólia, ale aj z podielov kapitálu v spoločnostiach, ktoré umožňujú rozhodujúci vplyv. Komisia sa preto domnieva, že voľný pohyb kapitálu a sloboda usadiť sa, ktoré zaručuje Dohovor o EHP, boli porušené.

A — *Prípustnosť*

24. Talianska republika považuje žalobu za neprípustnú, pretože žalobné dôvody nie sú dostatočne presne uvedené. Komisia uviedla jednostranné pravidlá týkajúce sa zrážkovej dane na dividendy vyplácané do zahraničia a niektoré zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorené s inými členskými štátmi a s jedným štátom EHP. Z toho vyvodila, že celý režim zdaňovania dividend vyplácaných do zahraničia odporuje právu Spoločenstva bez toho, aby urobila detailnú analýzu všetkých príslušných ustanovení.

25. Podľa článku 38 § 1 písm. c) rokovacieho poriadku musí návrh (žaloba) okrem iného obsahovať predmet konania a zhrnutie dôvodov, na ktorých je návrh založený. V dôsledku toho má Komisia v žalobe podanej na základe článku 226 ES uviesť presným a súdržným spôsobom výhrady, o ktorých má Súdny dvor rozhodnúť [11].

26. V tomto prípade však zo žaloby jasne vyplýva, ktoré ustanovenia práva Spoločenstva Talianska republika údajne porušila. Je uvedený aj skutkový stav, ktorý má zakladať porušenie, a to rozdielna výška daňového zaťaženia v závislosti od toho, či sú dividendy vyplácané do iných členských štátov alebo do štátu EHP, alebo či sa vyplácajú domácemu príjemcovi. Komisia napokon uviedla vnútroštátne predpisy o zdanení dividend. Talianska republika sa teda bez problémov mohla brániť proti uvedeným výhradám.

27. Komisia vo svojej žalobe síce neuviedla príslušné ustanovenia všetkých zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Taliansko uzatvorilo s členskými štátmi a so štátmi EHP, ale obmedzila sa na niektoré príklady typické pre taliansku zmluvnú prax [12]. To, či sa tým Komisii podarilo preukázať vyčítané nesplnenie povinnosti vo vzťahu ku všetkým štátom, nie je však otázkou prípustnosti žaloby, ale jej dôvodnosti.

28. V dôsledku toho je potrebné výhradu neprípustnosti zamietnuť.

11 — Rozsudok z 18. júla 2007, Komisia/Nemecko, C-490/04, Zb. s. I-6095, bod 30 spolu s ďalšími odkazmi.

12 — Žaloba obsahuje výňatky zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré Taliansko uzatvorilo s Francúzskom, so Spojeným kráľovstvom, s Holandskom a Nórskom.

B — *Dôvodnosť*

1. Porušenie článku 56 ES vo vzťahu k dividendám, ktoré sú vyplácané do iných členských štátov

a) Existencia (vyčítaného) obmedzenia

29. Akékoľvek opatrenie, ktoré sťažuje cezhraničný prevod kapitálu alebo ho robí menej atraktívnym a je spôsobilé odradiť investorov od takého prevodu, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu [13]. V rozsudku Amurta Súdny dvor už konštatoval, že najmä nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia v porovnaní dividendami vyplácanými vnútroštátnym príjemcom je obmedzením, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ods. 1 ES [14].

30. Ako uviedla Komisia, a talianska vláda proti tomu nenamietala, v Taliansku podliehajú dividendy vyplácané do iných členských štátov dani vo výške 5 % až 15 %, ak nepatria do pôsobnosti smernice 90/435. Dividendy vyplácané domácim príjemcom sú naproti tomu fakticky zaťažené daňou vo výške 1,65 %.

31. Talianska vláda však namieta, že požiadavky práva Spoločenstva týkajúce sa daňového zaobchádzania s dividendami vyplácanými do zahraničia v čase uplynutia lehoty stanovenej v odôvodnenom stanovisku, t. j. 4. septembra 2006, ešte neboli jasné. Príslušné rozsudky Denkavit Internationaal a Denkavit France, ako aj Amurta, boli vydané až potom. [15] Talianska vláda tvrdí, že za týchto podmienok nemožno členskému štátu vyčítať nesúlad vnútroštátnych predpisov so základnými slobodami ako nesplnenie povinnosti v zmysle článku 226 ES.

32. Tento názor nemožno prijať.

33. Predpokladom konštatovania nesplnenia povinnosti podľa článku 226 ES nie je to, že vnútroštátne právne predpisy porušujú základné slobody zjavným spôsobom. Nie je ani potrebné, aby Súdny dvor príslušné základné slobody v súvislosti s porovnateľnými úpravami už v predchádzajúcich rozhodnutiach zodpovedajúcim spôsobom vykladal. Článok 226 ES by bol do veľkej miery pozbavený potrebného účinku, ak by Komisia nemohla začať konanie o nesplnenie povinnosti ešte pred príslušnými rozhodnutiami Súdneho dvora, ktoré boli vydané napríklad v konaní podľa článku 234 ES. Komisii by sa tým odobrala iniciatíva na stíhanie pre nesplnenie povinnosti, ktorá by sa preniesla na vnútroštátne súdy.

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudky zo 16. marca 1999 vo veci Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 26 a z 18. decembra 2007, A, C-101/05, Zb. s. I-11531, bod 40.

14 — Rozsudok Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 28. Vo vzťahu k obmedzeniu slobody usadiť sa príslušným opatrením pozri rozsudok zo 14. decembra 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France, C-170/05, Zb. s. I-11949, bod 29.

15 — Len na okraj podotýkam, že návrhy vo veci Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citované v poznámke pod čiarou 14, predniesol generálny advokát Geelhoed už 27. apríla 2006. Nenechal v nich žiadne pochybnosti o tom, že vyberanie zrážkovej dane na dividendy vyplácané do zahraničia odporuje základným slobodám, ak sú dividendy vyplácané v tuzemsku oslobodené od akéhokoľvek zdanenia.

34. Talianska vláda navyše tvrdí, že členské štáty nemajú mimo oblasti pôsobnosti smernice 90/435 za všetkých okolností zakázané vyberať zrážkovú daň z dividend vyplácaných do zahraničia. O neprípustnú diskrimináciu by naopak išlo len vtedy, keď by zahraniční a domáci príjemcovia dividend boli v porovnateľnej situácii, a napriek tomu by sa s nimi nezaobchádzalo rovnakým spôsobom. Ak je v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia zohľadnený predpokladaný zápočet zrážkovej dane, neexistuje žiadne znevýhodnenie zahraničných príjemcov dividend.

35. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že pokiaľ ide o podiely, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť hospodárskemu dvojitému zdaneniu vyplácaných ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto hospodárskeho dvojitého zdanenia. Táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje aplikovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou ES [16].

36. Uvedené rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými v tuzemsku a s dividendami vyplácanými do zahraničia je zásadne obmedzením voľného pohybu kapitálu, ktoré zakazuje článok 56 ods. 1 ES. Je však potrebné skúmať, či je takéto obmedzenie odôvodnené.

b) Odôvodnenie obmedzenia

i) Všeobecné podmienky odôvodnenia

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

38. Odchýlka uvedená v článku 58 ods. 1 písm. a) ES je obmedzená článkom 58 ods. 3 ES, ktorý stanovuje, že vnútroštátne ustanovenia uvedené v odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56“ [17].

16 — Pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 54, Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 24, a z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb. s. I-5145, bod 28.

17 — Rozsudok Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 31.

39. Preto je potrebné rozlišovať medzi rozdielnym zaobchádzaním, ktoré povoľuje článok 58 ods. 1 písm. a) ES, a diskrimináciou zakázanou v odseku 3 toho istého článku. Z judikatúry vyplýva, že na to, aby sa mohla vnútroštátna právna úprava, o akú ide v spore vo veci samej, považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa rozdiel v zaobchádzaní týkal situácií, ktoré nie sú objektívne porovnateľné, alebo aby bol odôvodnený naliehavým dôvodom všeobecného záujmu [18].

40. Preto treba preveriť, či sa vzhľadom na cieľ spornej vnútroštátnej legislatívy príjemcovia dividend usadení v Taliansku a príjemcovia dividend usadení v inom členskom štáte, ktorí podliehajú dani z príjmov právnických osôb, nachádzajú v porovnateľných situáciách.

41. Cieľom tejto úpravy zdanenia dividend, ktoré sa vyplácajú príjemcom povinným platiť dane z príjmov právnických osôb so sídlom v Taliansku, je zamedzenie dvojitého zdanenia a reťazovitého zaťaženia tých istých príjmov.

18 — Pozri rozsudky zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 43, zo 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, Zb. s. I-7477, bod 29, a Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 32.

42. Súdny dvor už rozhodol, že z hľadiska opatrení prijatých členským štátom, s cieľom zamedziť alebo zmierniť reťazovité alebo dvojité hospodárske zdanenie ziskov vyplácaných spoločnosťou rezidentom, sa akcionári rezidenti nevyhnutne nenachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári rezidenti iného členského štátu. [19]

43. Akonáhle však členský štát jednostranne alebo prostredníctvom zmluvy stanoví, že dani z príjmu podliehajú nielen akcionári rezidenti, ale aj akcionári nerezidenti, pokiaľ ide o dividendy, ktoré im vyplatí spoločnosť rezident, situácia akcionárov nerezidentov sa začne podobať situácii akcionárov rezidentov [20].

44. Riziko právneho dvojitého zdanenia a reťazovitého dvojitého hospodárskeho zaťaženia existuje rovnako pri platbách dividend do zahraničia, ako pri platbách v tuzemsku.

45. K *právnemu dvojitému zdaneniu* tých istých príjmov dochádza vtedy, keď dividendy, z ktorých už bola vybratá zrážková daň, sa

19 — Rozsudky Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný v poznámke pod čiarou 14 bod 34, a Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 37.

20 — Pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 68, Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 35, a Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 38.

započítajú príjemcovi do základu dane z príjmov právnických osôb a zdania sa ešte raz bez toho, aby sa úplne započítala zrážková daň. K reťazovitému *hospodárskemu zaťaženiu* dochádza vtedy, keď sa dividendy vyplácajú spoločnostiam, ktoré samy vyplácajú dividendy. Bez osobitných mechanizmov na zamedzenie reťazovitého zaťaženia by v tejto konštelácii podliehali tie isté príjmy na rôznych úrovniach opätovnému zdaneniu.

46. Taliansky zákonodarca bojuje proti právnemu dvojitému zdaneniu pri vyplácaní dividend domácim príjemcom tým spôsobom, že upúšťa od vyberania zrážkovej dane na dividendy a zdaňuje ich v zásade len daňou z príjmov právnických osôb u príjemcu. S cieľom zmierniť do veľkej miery reťazovité hospodárske zaťaženie, započítavajú sa tieto dividendy do základu dane z príjmov právnických osôb aj u príjemcu, ale len vo výške 5 % z ich sumy.

47. Keď Taliansko svoju daňovú právomoc uplatňuje aj na dividendy vyplácané do zahraničia, a zahraniční príjemcovia sa teda z hľadiska nebezpečia dvojitého zdanenia a reťazovitého hospodárskeho zaťaženia nachádzajú v porovnateľnej situácii s domácimi príjemcami, musí tento členský štát v súlade s judikatúrou zabezpečiť, aby sa zaobchádzalo so spoločnosťami nerezidentmi rovnako ako so spoločnosťami, ktoré sú akcionármi rezidentmi [21].

21 — Pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 70, a Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 39.

ii) Neutralizácia zrážkovej dane započítaním v štáte sídla

48. S cieľom odôvodniť rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia sa Talianska republika odvoláva na to, že všetky zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia umožňujú zápočet zrážkovej dane v štáte sídla príjemcu dividend.

49. V tejto súvislosti je potrebné najprv konštatovať, že Talianska republika podľa svojich vlastných údajov v konaní neuzatvorila žiadnu zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia so Slovinskom. V dôsledku toho je vo vzťahu k tomuto členskému štátu príslušné odôvodnenie vopred vylúčené. Zostáva preskúmať, či je odôvodnené nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie s dividendami, ktoré sa vyplácajú do ostatných členských štátov.

50. Podľa ustálenej judikatúry znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou nemôže byť zdôvodnené existenciou iných daňových výhod. [22] To platí najmä vtedy, keď pri zvýhodnení ide o jednostranné opatrenie iného členského štátu. [23] Ak by bol pripustený opak, v podstate by to znamenalo, že členský štát by sa mohol vyhnúť povinnostiam, ktoré mu vyplývajú z práva

22 — Rozsudky Verkooijen, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 61; Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 75; Arens-Sikken, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 66, a Eckelkamp, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 69.

23 — Pozri rozsudok Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 78.

Spoločenstva, tým, že by od neho záviselo rešpektovanie prípadných účinkov inej vnútroštátnej legislatívy, ktorú by mohol v každej chvíli jednostranne zmeniť členský štát, ktorý ju prijal [24].

— Prvá hypotéza: zrážková daň sa v štáte sídla úplne započíta

51. Súdny dvor však uviedol, že nemožno vylúčiť, že sa členskému štátu podarí zabezpečiť dodržiavanie povinností, ktoré mu vyplývajú zo Zmluvy ES, uzavretím dohody o zamedzení dvojitého zdanenia s iným členským štátom. [25] Vzhľadom na to, že zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré uzatvoril príslušný členský štát, sú súčasťou jeho právneho poriadku, a patria teda k právnemu rámcu uplatniteľnému na daňové zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia. [26] Navyše zaväzujú zmluvy aj príslušný druhý členský štát a môžu byť síce vypovedané, ale nie bez všetkého jednostranne zmenené.

53. Následky vyberania zrážkovej dane by boli odstránené, keby štát sídla spoločnosti, ktorá dostáva dividendy z Talianska, tieto dividendy zdanil daňou z príjmov právnických osôb a zrážkovú daň by v súlade s ustanoveniami zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia úplne započítal do tejto dane.

52. Talianskou vládou uvedené zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia by museli rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia úplne neutralizovať, aby neexistovalo obmedzenie voľného pohybu kapitálu.

54. Dividendy vyplácané do zahraničia by síce boli nakoniec zdanené vyššou sadzbou ako dividendy vyplácané talianskej spoločnosti. Toto vyššie daňové zaťaženie by však nebolo možné pripisovať Taliansku [27]. Naopak, vyplývalo by z autonómneho rozhodnutia štátu sídla spoločnosti, ktorá je príjemkyňou divi-

24 — Návrhy generálneho advokáta Mengozzi zo 7. júna 2007 vo veci Amurta, už citovanej v poznámke pod čiarou 2, bod 78.

25 — Rozsudok Amurta, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 79 s odvolaním sa na rozsudok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný v poznámke pod čiarou 3, bod 71. V tomto zmysle aj rozsudok Arens-Sikken, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 64.

26 — Pozri rozsudok Manninen, už citovaný v poznámke pod čiarou 18, bod 21; rozsudok z 19. januára 2006, Bouanich, C-265/04, Zb. s. I-923, bod 51 a bod 44 a nasledujúce mojich návrhov prednesených v tejto veci, ako aj rozsudok Denkavit Internationaal a Denkavit France, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 45.

27 — V každom prípade si možno položiť otázku, či v použití rozdielnych metód na zabránenie dvojitého zdanenia — oslobodenie v tuzemsku a zápočet pri vyplácaní do zahraničia — nespočíva znevýhodnenie dividend vyplácaných do zahraničia, ktoré možno pripisovať Taliansku. Súdny dvor však považoval obe metódy na zabránenie dvojitého zdanenia v rozsudku z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 53, za rovnocenné. Táto otázka je však predmetom prejudiciálneho konania, ktoré ešte nebolo rozhodnuté, spojené veci C-436/08 a C-437/08, Haribo a iní, Ú. v. EÚ, C 19, s. 11.

dend. Taliansko by nebolo povinné, ani schopné toto rozhodnutie napraviť [28].

odstránia reťazovité hospodárske zaťaženie dividend, ktoré sa vyplácajú spoločnostiam.

55. Aj keby Taliansko upúšťalo od vyberania zrážkovej dane z dividend, zostávalo by ešte rozdielne vysoké zdanenie dividend štátom sídla spoločnosti, ktorá je príjemkyňou dividend, s jediným rozdielom, že celá daň by pripadla štátu sídla a nebola by znížená započítaním zrážkovej dane. Zrážkovým zdanením, ktoré priznáva zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, sa Taliansko podieľa len na dani, ktorú dosahuje štát sídla na základe svojho rozhodnutia zdaňovať dividendy vyplácané spoločnostiam.

— Druhá hypotéza: Zrážkovú daň nemožno v štáte sídla úplne započítať

57. Neutralizácia zrážkovej dane naproti tomu zlyháva vtedy, keď štát sídla spoločnosti, ktorá dostáva dividendy z Talianska, tieto príjmy nezdaní vôbec, alebo ich nezdaní vo výške umožňujúcej úplný zápočet zrážkovej dane.

56. Nevýhodnejšie daňové zaobchádzanie so zahraničnými spoločnosťami v porovnaní s talianskymi príjemcami dividend vyplýva v tejto situácii z rozdielov v daňových systémoch vzhľadom na zamedzenie reťazovitého hospodárskeho zaťaženia dividend. Tieto rozdiely nie sú samy osebe v rozpore s právom Spoločenstva. Zmluva ES totiž nezaručuje, že sa vo všetkých členských štátoch budú z porovnateľných príjmov aj vyberať dane v rovnakej výške. [29] Je aj ponechané na členské štáty, či a akým spôsobom

58. Zmluvy totiž vyžadujú len obyčajný zápočet *(ordinary credit) a* nie plný zápočet *(full credit).* Pri obyčajnom zápočte sa zahraničná zrážková daň v štáte sídla spoločnosti, ktorá je príjemkyňou dividend, môže započítať k príslušným príjmom maximálne do výšky sumy domácej dane. Ak sa teda príjmy v štáte sídla nezdania vôbec, alebo sa nezdania v dostatočnej výške, zostáva časť zrážkovej dane z Talianska, ktorá sa nedá započítať. V takomto prípade je dôsledkom zrážkovej dane z dividend vyplácaných do zahraničia daňové zaťaženie len v prospech Talianska, ktoré prevyšuje daň, ktorú sú povinné odvá-

28 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 23. októbra 2008, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, Zb. s. I-8061, bod 50.

29 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. mája 1998, Gilly, C-336/96 Zb. s. I-2793, bod 47. Preto nemusí byť napríklad ani zmena bydliska bez vplyvu na dane, pozri rozsudky z 29. apríla 2004, Weigel, C-387/01, Zb. s. I-4981, bod 55; z 15. júla 2004, Lindfors, C-365/02, Zb. s. I-7183, bod 34, a z 12. februára 2009, Block, C-67/08, Zb. s. I-883, bod 35.

dzať z príslušných dividend spoločnosti so sídlom v Taliansku [30].

59. Súhrnne treba konštatovať, že samotný zápočet zrážkovej dane, ktorý abstraktne upravuje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, nezabezpečuje to, že rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia a s dividendami vyplácanými v tuzemsku vyplývajúce z vyberania zrážkovej dane bude vyrovnané. Neutralizácia efektu zrážkovej dane navyše závisí rozhodujúcim spôsobom aj od toho, ako je upravené zdaňovanie v štáte sídla príjemcu. Na to však Talianska republika nemá vplyv a zdaňovanie môže byť aj príslušným druhým členským štátom kedykoľvek jednostranne zmenené bez toho, aby to odporovalo zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

60. Ako to už bolo uvedené, členský štát, ktorý zaobchádza so skutkovými okolnosťami prekračujúcimi hranice štátu z daňového hľadiska nevýhodnejšie ako s príslušnými čisto vnútroštátnymi procesmi, sa nesmie spoliehať na to, že toto rozdielne zaobchádzanie bude jednostranne vyrovnané iným členským štátom. Tak je to však v prejednávanom prípade, napriek možnosti započítania upravenej v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. V dôsledku toho nie je obmedzenie voľného pohybu kapitálu z dôvodu zdanenia dividend vyplácaných do zahraničia odôvodnené možnosťou započítania upravenou v zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia.

30 — Pozri k danej problematike návrhy generálneho advokáta prednesené vo veci Amurta, už citované v poznámke pod čiarou 2, body 87 a nasl.

iii) Odôvodnenie na základe celkového pohľadu na daňový systém, daňovú koherenciu a deľbu daňovej zvrchovanosti

61. Talianska vláda uvádza ako ďalšie odôvodnenie, že z celkového pohľadu na taliansky daňový systém vyplýva, že s dividendami vyplácanými v tuzemsku sa v konečnom dôsledku nezaobchádza lepšie ako s dividendami vyplácanými do zahraničia. V tomto kontexte porovnáva celkové daňové zaťaženie vrátane dane, ktorá sa vyberá od fyzických osôb, ktoré dostávajú dividendy ako koneční príjemcovia, so zrážkovou daňou na dividendy, ktoré sa vyplácajú zahraničným spoločnostiam.

62. Ako Komisia však právom vyzdvihuje, talianska vláda tu porovnáva dva rozdielne skutkové stavy. Zrážková daň zaťažuje vyplácanie dividend spoločnosti, ktorá má sídlo v inom členskom štáte. Zdanenie týchto dividend nemožno porovnávať s celkovým zdanením, ktoré musí uhradiť spoločnosť so sídlom v Taliansku z obdržaných dividend a ktoré musia zaplatiť majitelia podielov tejto spoločnosti. Zahraničné spoločnosti majú nakoniec taktiež priamo alebo nepriamo majiteľov, ktorí sú fyzickými osobami, a musia za normálnych okolností taktiež platiť dane z dividend zo spoločnosti, ktorá je medzičlánkom. Toto zahraničné zdanenie však talianska vláda pri svojom porovnaní vynecháva.

63. Talianska vláda sa navyše odvoláva na daňovú koherenciu a na zachovanie vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci [31], ale neobjasňuje pritom, do akej miery rozdielne zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do zahraničia zaručuje dodržiavanie uvedených zásad.

66. Zrážková daň sa však odvádza v zásade zo všetkých dividend vyplácaných zahraničným spoločnostiam, aj keď neexistujú žiadne konkrétne podklady, že daná spoločnosť bola len umelo zaradená ako medzičlánok domácimi zdaniteľnými osobami na vyhýbanie sa povinnosti platiť dane z príjmu z dividend v tuzemsku.

iv) Odôvodnenie založené na boji proti daňovým únikom

64. Žalovaná nakoniec ešte uvádza, že uvedená úprava slúži boju proti daňovým únikom. Domáce zdaniteľné osoby by sa mohli ukrývať za zahraničnou spoločnosťou, a vyhýbať sa tak zdaneniu dividend.

67. Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných orgánov členských štátov v oblasti priamych daní a dane poistnej prémie [33] navyše priznáva možnosť požiadať orgány štátu sídla príslušnej spoločnosti, ktorej sú dividendy platené, o informácie týkajúce sa totožnosti majiteľov jej podielov.

65. Podľa ustálenej judikatúry možno odôvodnenie opatrenia obmedzujúceho základné slobody založené na boji proti daňovým únikom pripustiť iba vtedy, ak sa týka úplne umelých konštrukcií, ktorých cieľom je obísť vnútroštátne daňové právo. Všeobecná domnienka daňových únikov alebo vyhýbania sa plateniu daní teda nemôže postačovať na odôvodnenie daňového opatrenia, ktoré je na ujmu cieľov Zmluvy ES [32].

68. Talianska republika sa teda pri odôvodňovaní nevýhodnejšieho zaobchádzania s dividendami vyplácanými do iných členských štátov nemôže odvolávať ani na to, že príslušné predpisy sú potrebné na boj proti daňovým únikom.

31 — Odvoláva sa pri tom na rozsudok z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 51.

32 — Pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 50, a z 11. októbra 2007, ELISA, C-451/05, Zb. s. I-8251 bod 91.

33 — Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63, naposledy zmenený smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129).

v) Predbežný záver

69. Ako predbežný záver preto treba vyvodiť, že Talianska republika si tým, že zachovala účinnosť daňového režimu, ktorý viac zaťažuje dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch než dividendy vyplácané tuzemským spoločnostiam, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

2. Porušenie ustanovení Dohody o EHP

a) Voľný pohyb kapitálu podľa článku 40 Dohody o EHP

70. Súdny dvor najnovšie opätovne potvrdil, že článok 40 Dohody o EHP má rovnaký právny dosah ako v podstate totožné ustanovenia článku 56 ES [34]. V dôsledku toho sa obmedzenia voľného pohybu kapitálu medzi štátnymi príslušníkmi zmluvných štátov Dohody o EHP majú posudzovať podľa rovnakých kritérií ako príslušné opatrenia v kontexte v rámci Spoločenstva.

71. V dôsledku toho platia konštatovania prijaté v rámci skúmania článku 56 ods. 1 ES obdobne aj pre vytýkané porušenie článku 40 Dohody o EHP. Podľa toho sú talianske predpisy vrátane zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré stanovujú vyššie zdanenie dividend, ktoré sa vyplácajú spoločnostiam so sídlom v štátoch EHP, v porovnaní s dividendami vyplácanými v tuzemsku, obmedzením voľného pohybu kapitálu v zmysle článku 40 Dohody o EHP [35].

72. Toto obmedzenie nemožno ani vo vzťahu k štátom EHP odôvodniť odvolaním sa na možnosť započítania v súlade so zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Medzi Talianskom a Lichtenštajnskom takýto dohovor neexistuje. Vo vzťahu k Islandu

34 — Rozsudok z 11. júna 2009, Komisia/Holandsko, C-521/07, Zb. s. I-4873, bod 33, s odkazom na rozsudok z 23. septembra 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg, C-452/01, Zb. s. I-9743, bod 32.

35 — Pozri rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 33, body 38 a 39.

a Nórsku nezabezpečuje samotná možnosť započítania, ako je to v prípade členských štátov, neutralizáciu zrážkovej dane. Táto naopak závisí od vnútroštátnej úpravy zdanenia dividend v konkrétnom štáte EHP.

73. Talianska vláda sa ďalej odvoláva na to, že nevýhodnejšia úprava pre dividendy vyplácané do zahraničia je odôvodnená bojom proti daňovým únikom. Poukazuje pritom na skutočnosť, že smernica 77/799 v štátoch EHP neplatí. Vo vzťahu k Lichtenštajnsku sa navyše z dôvodu neexistencie dohovoru o zamedzení dvojitého zdanenia nemôže ani použiť zmluvná klauzula týkajúca sa poskytovania informácií. V dôsledku toho si talianske daňové orgány nemôžu vyžiadať informácie potrebné na boj s daňovými únikmi.

74. Preto treba preskúmať, či vyberanie zrážkovej dane z dividend, ktoré sú vyplácané do štátov EHP, a s tým spojené obmedzenie voľného pohybu kapitálu z dôvodu boja s daňovými únikmi, je odôvodnené, hoci nie je použiteľné na umelé konštrukcie. [36]

75. Súdny dvor k tomu v rozsudku A konštatoval, že právny rámec na vykonávanie voľného pohybu kapitálu sa vo vzťahu k tretím krajinám odlišuje od podmienok, ktoré platia v rámci Spoločenstva. Považoval najmä za podstatné to, že vo vzťahu k tretím štátom neexistuje žiadny inštrument na vyžiadanie informácií porovnateľný so smernicou 77/799. [37]

76. Ani okolnosť, že zdaniteľná osoba môže preukázať splnenie podmienok na poskytnutie daňovej výhody, neoprávňuje bezpodmienečne na to, aby sa rozšírilo výhodnejšie daňové zaobchádzanie s domácimi skutkovými stavmi na prípady so vzťahom k tretím krajinám. Pretože z dôvodu neexistencie zmluvnej povinnosti tretej krajiny poskytnúť informácie, sa môže ukázať ako nemožné získať od tejto krajiny tieto informácie, ktoré sú potrebné na overenie údajov o zdaniteľných osobách, napríklad pokiaľ ide o štruktúru spoločnosti usadenej v tretej krajine [38].

36 — Pozri poznámku pod čiarou 65 vyššie.
37 — Rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 61.
38 — Pozri v tomto zmysle rozsudok A, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, body 62 až 64.

77. Oslobodenie dividend od zrážkovej dane a ich ďalekosiahle oslobodenie od dane z príjmov právnických osôb sa poskytuje spoločnostiam so sídlom v Taliansku, pretože príslušné príjmy majú byť zdanené len raz u fyzických osôb na konci reťazca vyplácania. Aby sa v tomto kontexte vylúčili daňové úniky, musia mať daňové orgány možnosť zistiť, že fyzická osoba dostala príslušnú výplatu dividend. Preto môže byť najmä potrebné zistiť okruh majiteľov spoločnosti, ktorá vypláca dividendy.

78. Toto v prípade spoločností so sídlom v Lichtenštajnsku nie je možné, pretože tu pre podanie žiadosti o poskytnutie informácií tomuto štátu EHP chýba právny podklad.

79. Vo vzťahu k Islandu a k Nórsku by zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia mohli obsahovať povinnosť poskytnúť informácie. Vtedy by možno bolo vyberanie zrážkovej dane z dividend, ktoré sú vyplácané do týchto štátov, rovnako neprimerané, ako je to v prípade dividend, ktorých príjemca je usadený v inom členskom štáte.

80. To, či tieto dohovory v skutočnosti obsahujú klauzuly o poskytovaní informácií, ako sú uvedené napríklad v článku 26 vzorovej zmluvy, ktorú vypracovala OECD, a aký dosah konkrétne majú, nebolo zatiaľ predmetom konania. Keďže talianska vláda tvrdila, že si nemôže zaobstarať dostatočné informácie, mala by Komisia tieto tvrdenia vyvrátiť napríklad odvolaním sa na klauzuly o poskytovaní informácií v zmluvách.

81. Komisia však len uviedla, že jej nie je jasné, ktoré informácie sú na použitie daňového systému potrebné. Ako už bolo uvedené, môže byť najmä potrebné určiť majiteľov spoločnosti, ktorá dostala dividendy z Talianska. V dôsledku toho sa Komisii nepodarilo obranné tvrdenia Talianskej republiky vyvrátiť.

82. Vzhľadom na to Komisia nepreukázala, že nevýhodnejšie zaobchádzanie s dividendami vyplácanými do Nórska a na Island porušujú voľný pohyb kapitálu zaručený článkom 40 Dohody o EHP.

b) Sloboda usadiť sa podľa článku 31 Dohody o EHP

83. Komisia má navyše výhrady proti porušovaniu slobody usadiť sa zaručenej článkom 31 Dohody o EHP. Toto porušenie Komisia však nepreukázala z rovnakých dôvodov, ako je to u porušenia článku 40 Dohody o EHP.

84. Z tohto dôvodu treba žalobu zamietnuť v časti, v ktorej sa v nej uplatňuje porušenie článkov 31 a 40 Dohody o EHP.

IV — O trovách

85. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Žalobu je síce potrebné zamietnuť v časti, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s dividendami, ktoré sa vyplácajú spoločnostiam so sídlom v štátoch EHP, ale Talianska republika v spore v prevažnej časti neuspela. Preto je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

V — Návrh

86. Na záver Súdnemu dvoru navrhujem, aby rozhodol takto:

1. Talianska republika si tým, že zachovala účinnosť daňového režimu, ktorý viac zaťažuje dividendy vyplácané spoločnostiam usadeným v iných členských štátoch než dividendy vyplácané tuzemským spoločnostiam, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 56 ods. 1 ES.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Talianska republika je povinná nahradiť trovy konania.