

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 16. července 2009 (1)

Věc C-540/07

Komise Evropských společenství

proti

Italské republice

„Nesplnění povinnosti členským státem – Volný pohyb kapitálu – Článek 56 ES – Články 31 a 40 Dohody o EHP – Přímé daně – Srážková daň z dividend vyplácených do zahraničí – Započetí v místě sídla příjemce dividendy podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění“

I – Úvod

1. Komise projednávanou žalobou kritizuje italskou právní úpravu srážkové daně z dividend. Dividendy rozdělované italskými podniky společně v jiném členském státě nebo státě EHP (dále jen „dividendy vyplácené do zahraničí“) jsou zdaňovány vyšší sazbou než dividendy rozdělované tuzemským příjemcem. Podle Komise tím Itálie porušuje volný pohyb kapitálu a – ve vztahu ke státům EHP – také svobodu usazování.
2. Italská republika na svou obranu mimo jiné uvádí, že každá smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou uzavřela, obsahuje ustanovení upravující započtení srážkové daně v místě sídla příjemce dividendy.
3. Soudní dvůr již v řadě rozhodnutí konstatoval, že členský stát se v případě vyšší srážkové daně z dividend vyplácených do zahraničí nemůže vyvinít tím, že poukáže na možnost započtení jednostranně stanovenou v přijímacím státě(2). Dosud však nerozhodl o otázce, zda možnost započtení srážkové daně zajišťována smlouvou o zamezení dvojího zdanění vylučuje porušení základních svobod(3).

II – Právní rámec

A – Právo Společenství

4. Články 56 ES a 58 ES tvoří právní rámec pro žalobu, pokud se týká vztahu mezi Itálií a ostatními členskými státy.
5. Kromě toho má také význam směrnice Rady ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států(4).

6. §lánek 3 odst. 1 sm?rnice ve zn?ní platném v rozhodné dob? požadoval podíl nejmén? 20 %, aby bylo spole?nosti p?iznáno postavení mate?ské, resp. dce?iné spole?nosti(5). §lánek 4 sm?rnice stanoví že stát mate?ské spole?nosti, která od dce?iné spole?nosti v jiném ?lenském stát? obdrží zisk, upustí od jeho zdan?ní, nebo tento zisk zdaní, p?i?emž ode?te da?, kterou dce?iná spole?nost zaplatila v míst? sídla. §lánek 5 sm?rnice nakonec požaduje, aby byly zisky rozd?lované dce?inou spole?ností osvobozeny od srážkové dan?.

7. Komise navíc tvrdí, pokud jde o vztah mezi Itálií a státy EHP, že byly porušeny §lánky 31 a 40 Dohody o Evropském hospodá?ském prostoru ze dne 2. kv?tna 1992(6) (dále jen „Dohoda o EHP“), které zn?jí:

„§lánek 31

1. V rámci této dohody jsou zakázána omezení svobody usazování pro státní p?íslušníky jednoho ?lenského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z t?chto stát?. Stejn? tak jsou zakázána omezení p?i z?izování zastoupení, pobo?ek nebo dce?iných spole?ností státními p?íslušníky jednoho ?lenského státu ES nebo státu ESVO na území jiného z t?chto stát?.

Svoboda usazování zahrnuje p?ístup k samostatn? výd?le?ným ?innostem a jejich výkon, jakož i z?ízení a ?ízení podnik?, zejména spole?ností ve smyslu ?l. 34 druhého pododstavce, za podmínek stanovených pro vlastní státní p?íslušníky právem zem? usazení, nestanoví-li kapitola o pohybu kapitálu jinak.

2. Zvláštní ustanovení o právu usazování jsou uvedena v p?ílohách VIII až XI.

[...]

§lánek 40

V rámci této dohody jsou mezi smluvními stranami zakázána všechna omezení pohybu kapitálu pat?ícího osobám s bydlišt?m v ?lenských státech ES nebo státech ESVO, jakož i diskriminace na základ? státní p?íslušnosti nebo místa bydlišt? stran nebo místa, kde je tento kapitál investován. Ustanovení nezbytná pro provád?ní tohoto §lánku jsou obsažena v p?íloze XII.“

B – Italské právní p?edpisy

1. Zdan?ní dividend vyplácených tuzemským p?íjemc?m

8. Dividendy rozd?lované spole?nostem a podnikatelským subjekt?m (a n?kdy, do?asn?, i nepodnikatelským subjekt?m) podléhají v Itálii korpora?ní dani (*imposta sul reddito delle società – IRES*) podle Decreto legislativo ?. 344 (na?ízení s mocí zákona) ze dne 12. prosince 2003 o reform? korpora?ní dan? podle §lánu 4 zákona ?. 80 ze dne 7. dubna 2003 (*Riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*)(7).

9. Od p?ijetí této reformy se na zdan?ní dividend vztahuje ?l. 89 odst. 2 *Testo unico delle imposte sui redditi – TUIR*, který byl zaveden na?ízením prezidenta republiky ?. 917 ze dne 22. prosince 1986(8). Toto ustanovení zní:

„Od zisků, které, bez ohledu na svou formu nebo označení, jsou rozdělovány společnostmi a dalšími korporacemi uvedenými v §l. 73 odst. 1 písm. a) a b), a to i v případech uvedených v §l. 47 odst. 7, se při stanovení provozního zisku společnosti nebo jiné korporace, kterým je tento zisk vyplácen, odečte 95 % jejich částky. [...]“

10. §lánek 73 odst. 1 písm. a) a b) TUIR definuje subjekty podléhající korporátní dani takto:

a) akciové společnosti a komanditní společnosti na akcie, společnosti s ručením omezeným, družstva a vzájemné pojišťovací spolky, usazené v tuzemsku;

b) korporace veřejného a soukromého práva usazené v tuzemsku, které nejsou společnostmi, jejichž výlučným nebo hlavním podnikáním je provozování obchodních činností.“

2. Zdanění dividend vyplácených do zahraničí

11. Z dividend vyplácených do jiných členských států a států EHP se vybírá srážková daň podle §l. 27 odst. 3 nařízení prezidenta republiky č. 600 ze dne 29. září 1973 o společných ustanoveních pro výpočet daně z příjmu (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi*, dále jen „DPR 600/73“)(9). Toto ustanovení zní:

„Ze zisků rozdělovaných mezi osoby podléhající dani, které nemají sídlo v tuzemsku, je srážena daň ve výši 27 %. U zisku vypláceného majitelům společných akcií je sazba daně snížena na 12,5 %. Osoby povinné k dani neusazené v tuzemsku, s výjimkou majitelů společných akcií, mají nárok na vrácení daně, která byla prokazatelně a s konečnou platností z téhož zisku zaplacená v zahraničí, a to až do výše čtyř devítin sražené daně. Jako důkaz slouží potvrzení vydané příslušným finančním orgánem cizího státu.“

12. §lánek 27a DPR 600/73 stanoví vrácení srážkové daně, respektive v určitých případech osvobození od této daně, pro společnosti usazené v jiných členských státech, které dosáhly směrnicí 90/435 stanovené výše podílu a doby držení podílu.

13. Z informací uvedených v odpovědi italské vlády a Komise na otázku Soudního dvora vyplývá, že existují smlouvy o zamezení dvojího zdanění mezi Itálií a ostatními členskými státy – s výjimkou Slovinska – a státy EHP Norskem a Islandem.

14. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se řídí vzorovou smlouvou vypracovanou OECD. Právo zdanit dividendy příznávají zásadně členskému státu sídla jejího příjemce, umožňují však výběr srážkové daně ve státě, ve kterém dochází k rozdělování dividendy, a to v maximální výši 15 % (resp. 10 % podle smluv s Bulharskem, Polskem, Rumunskem a Maďarskem). Některé smlouvy stanoví snížení sazby srážkové daně na 0 %, 5 % nebo 10 % v případě, kdy podíl překročí stanovenou hranici (např. 10 %, 25 % nebo 50 % podíl)(10). K zamezení dvojího zdanění ukládají všechny smlouvy příslušnému členskému státu sídla příjemce povinnost, aby v Itálii vybranou srážkovou daň započítal až do výše daně vybírané z těchto příjmů v příslušném státě (běžné započtení).

III – Postup před zahájením soudního řízení a žaloba

15. Na základě stížnosti norského podniku na daňové zacházení s dividendami rozdělovanými italskými společnostmi norským příjemcem zahájila Komise šetření podle §l. 109 odst. 4 Dohody o EHP. Později rozšířila řízení také na daňový režim dividend, jejichž příjemci jsou usazeni v členských státech ES, a dne 18. října 2005 zaslala Italské republice výzvu dopisem podle §lánku 226 ES. Italská republika se k ní vyjádřila dopisem ze dne 9. února 2006.

16. Vzhledem k tomu, že Komise nepovažovala tuto odpověď za uspokojivou, zaslala dne 4. července 2006 Itálii odvodné stanovisko a stanovila Itálii lhůtu dvou měsíců pro splnění povinnosti. Na to Itálie nejdříve reagovala dopisem ze dne 30. ledna 2007. V dalším dopise ze dne 9. června 2007 předložila Itálie návrh novely DPR 600/73, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2008.

17. Dne 13. listopadu 2007 podala Komise projednávanou žalobu a navrhovala, aby Soudní dvůr

1. určil, že Italská republika tím, že ponechala v platnosti daňový režim, který je nevýhodnější pro dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech a ve státech EHP, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 56 ES a článku 40 Dohody o Evropském hospodářském prostoru týkajících se volného pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi státy, které jsou smluvními stranami Dohody (smluvními státy), a povinnosti, které pro ni vyplývají z článku 31 Dohody týkající se svobody usazování mezi smluvními státy;

2. uložil Italské republice náhradu nákladů řízení.

18. Italská republika navrhuje, aby Soudní dvůr žalobu zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení.

19. Komise v podstatě kritizuje skutečnost, že dividendy rozdělované italskými podniky mezi tuzemské společnosti jsou zdaňovány nižší sazbou než dividendy vyplácené do jiného členského státu nebo státu EHP.

20. Podle čl. 89 odst. 2 TUIR je od daně osvobozeno až 95 % dividend vyplácených tuzemským poplatníkem korporátní daně. Pouze 5 % dividend podléhá všeobecné sazbě korporátní daně ve výši 33 %, takže z dividendy ve výši 100 eur se nakonec zaplatí daň ve výši 1,65 eur.

21. Pro zahraniční příjemce stanoví článek 27 DPR 600/73 srážkovou daň ve výši 27 %. Na žádost mohou být vráceny 4/9 této daně. Z dividendy ve výši 100 eur se tudíž musí zaplatit daň ve výši 15 eur (5/9 z 27 % ze 100). Sazby daně se sice v případě existence smlouvy o zamezení dvojího zdanění snižují na 5 % a 10 %, jsou ale pořád ještě vyšší než v případě rozdělování dividend tuzemským příjemcem, jak Komise uvedla na příkladu smluv, které Itálie uzavřela s Francií, Nizozemskem, Spojeným královstvím a Norskem.

22. Podniky v jiných členských státech se však vyšší srážková daň týká pouze v případě, že výše jejich podílu nedosáhne hranice stanovené směrnicí 90/435. Je-li této hranice dosaženo, stanoví článek 27a DPR 600/73 vrácení srážkové daně, respektive v určitých případech osvobození od daně. Z tohoto důvodu Komise tvrdí, že se v případě dividend vyplácených do jiných členských států jedná o porušení volného pohybu kapitálu.

23. Z dividend vyplácených do států EHP vybírá Itálie srážkovou daň nejen v případě portfoliových podílů, ale také v případě podílů, které umožňují rozhodující vliv. Proto se Komise domnívá, že se jedná o porušení volného pohybu kapitálu a svobody usazování, které jsou zaručené Dohodou o EHP.

A – *Přípustnost*

24. Italská republika se domnívá, že žaloba je nepřijatelná, jelikož žalobní důvod není dostatečně určitý. Komise podle ní uvedla jednostranná pravidla upravující srážkovou daň z dividend vyplácených do zahraničí a některé smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s

ostatními členskými státy a s jedním státem EHP. Z toho vyvodila, že celý režim zdanění dividend vyplácených do zahraničí není slučitelný s právem Společenství, aniž by provedla podrobnou analýzu všech příslušných ustanovení.

25. Článek 38 odst. 1 písm. c) jednacího řádu stanoví, že každá žaloba musí obsahovat zejména předmět sporu a stručný popis žalobních důvodů. V žalobě podané na základě článku 226 ES proto Komise musí dostatečně přesně a uceleně uvést uplatňované žalobní důvody, o kterých má Soudní dvůr rozhodnout, aby členskému státu umožnila připravit obranu a Soudnímu dvoru ověřit existenci tvrzeného nesplnění povinnosti(11).

26. V projednávané věci ze žaloby jasně vyplývá, která ustanovení práva Společenství Italská republika údajně porušila. Byly uvedeny také skutečnosti, které představují údajné porušení, a to rozdílné daňové zatížení dividend podle toho, zda jsou vypláceny do jiných členských států a států EHP, nebo zda jsou rozdělovány tuzemským příjemcem. Nakonec Komise uvedla vnitrostátní pravidla zdanění dividend. Italská republika se tak proti těmto výtkám mohla dostatečně bránit.

27. Komise ve své žalobě sice neuvedla příslušná ustanovení všech smluv o zamezení dvojího zdanění, které Itálie uzavřela s členskými státy a státy EHP, ale omezila se na některé příklady, které jsou typické pro italskou smluvní praxi(12). Zda tak Komise prokázala vytýkané nesplnění povinnosti ve vztahu ke všem státům, není otázkou přípustnosti žaloby, ale její opodstatnosti.

28. Je proto třeba odmítnout námitku nepřípustnosti.

B – Opodstatnost

1. Porušení článku 56 ES ve vztahu k dividendám vypláceným do jiných členských států

a) Existence (nedovoleného) omezení

29. Opatření, které ztěžuje přeshraniční převod kapitálu nebo jej činí méně atraktivním, a může tak odradit investora od takového převodu, představuje omezení pohybu kapitálu(13). V rozsudku Amurta Soudní dvůr konstatoval, že znevýhodňující daňové zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí ve srovnání se zacházením s dividendami rozdělovanými mezi tuzemské příjemce představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 56 odst. 1 ES(14).

30. Jak uvedla Komise, a italská vláda to nijak nezpochybnila, dividendy vyplácené do jiných členských států, které nespádají do působnosti směrnice 90/435, podléhají v Itálii dani ve výši 5 % až 15 %. Dividendy rozdělované mezi tuzemské příjemce jsou oproti tomu fakticky zatížené daní pouze ve výši 1,65 %.

31. Italská vláda však namítá, že požadavky práva Společenství na daňové zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí nebyly v době uplynutí lhůty stanovené v odvodném stanovisku, tj. dne 4. září 2006, ještě jasné. Relevantní rozsudky Denkavit Internationaal a Denkavit France, jakož i rozsudek Amurta byly vydány až po tomto datu(15). Za těchto okolností nemůže být nesoulad vnitrostátních předpisů se základními svobodami vytýkán členskému státu jako nesplnění povinnosti ve smyslu článku 226 ES.

32. Tento názor nelze přijmout.

33. Konstatování nesplnění povinnosti podle článku 226 ES nepředpokládá, že je zjevné, že vnitrostátní právní předpisy jsou v rozporu se základními svobodami. Není ani nutné, aby Soudní dvůr v předchozích rozsudcích odpovídajícím způsobem vyložil základní svobody s ohledem na srovnatelnou právní úpravu. Článek 226 ES by tímto ztratil svůj praktický účinek, pokud by

Komise nemohla zahájit řízení o nesplnění povinnosti do doby, než Soudní dvůr vydá relevantní rozsudek, jako např. v řízení na základě článku 234 ES. Komisi by tak nemohla zahájit řízení o nesplnění povinnosti a tato možnost by byla přenesena na předkládající vnitrostátní soudy.

34. Italská vláda navíc tvrdí, že mimo působnost směrnice 90/435 není členským státem vždy zakázáno vybírat srážkovou daň z dividend vyplacených do zahraničí. O nepřípustnou diskriminaci by se navíc jednalo pouze v případě, že by se zahraniční a tuzemští příjemci nacházeli ve srovnatelné situaci, a přesto by s nimi bylo zacházeno rozdílně. Je-li zohledněno započtení srážkové daně stanovené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, nedochází k znevýhodnění zahraničních příjemců dividend.

35. K tomu je třeba uvést, že pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, přísluší členským státem určit, zda a do jaké míry je třeba se vyhnout ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tím účelem zavést jednostranné nebo prostřednictvím smluv o zamezení dvojího zdanění s ostatními členskými státy mechanismy směřující k zamezení nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění. Tato prostá skutečnost však neznamená, že členské státy mohou používat opatření, která porušují svobody pohybu zaručené Smlouvou o ES(16).

36. Uvedené rozdílné zacházení s dividendami rozdělovanými v tuzemsku a s dividendami vyplacenými do zahraničí v zásadě představuje omezení pohybu kapitálu, které je v čl. 56 odst. 1 ES zakázáno. Nicméně je třeba posoudit, zda je toto omezení odvoditelné.

b) Odvodnost omezení

i) Všeobecné předpoklady odvodnosti

37. Podle čl. 58 odst. 1 písm. a) ES není „[čl.] článkem 56 [...] dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště [...]“.

38. Výjimka stanovená v čl. 58 odst. 1 písm. a) ES je sama zúžena na základě čl. 58 odst. 3 ES, který stanoví, že vnitrostátní ustanovení uvedená v odstavci 1 „nesmějí představovat ani prosté svévolné diskriminace, ani zastžené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56“(17).

39. Je tedy namístě odlišit nerovné zacházení přípustné na základě čl. 58 odst. 1 písm. a) ES od diskriminace zakázané čl. 58 odst. 3 ES. Z judikatury přitom vyplývá, že aby taková vnitrostátní daňová právní úprava, jako je právní úprava dotčená v předním řízení, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odvoditelné naléhavým důvodem obecného zájmu(18).

40. Proto je třeba zkoumat, zda se vzhledem k cíli vnitrostátních právních předpisů dotčených v předním řízení příjemci dividend povinní ke korporátní dani, kteří jsou usazení v Itálii, a příjemci dividend povinní ke korporátní dani, kteří jsou usazení v jiném členském státě, nacházejí ve srovnatelné situaci.

41. Cílem právní úpravy zdanění dividend rozdělovaných příjemcem podléhajícím korporátní dani se sídlem v Itálii je zamezení dvojímu zdanění a četnému zdanění těchto příjmů.

42. Soudní dvůr již dříve rozhodl, že v souvislosti s opatřeními stanovenými členským státem za účelem zamezení četnému nebo ekonomickému dvojímu zdanění zisku rozdělovaného

společností-rezidentem nebo jeho zmírnění, se akcionáři-rezidenti, kteří jsou příjemci dividend, nenacházejí nezbytně v situaci srovnatelné se situací akcionářů, kteří jsou příjemci dividend a daňovými rezidenty jiného členského státu(19).

43. Jakmile však členský stát jednostranně nebo prostřednictvím mezinárodních smluv podrobí daní z příjmu nejen akcionáře-rezidenty, ale rovněž akcionáře-nerezidenty, pokud jde o dividendy, které obdrží od společnosti-rezidenta, situace uvedených akcionářů-nerezidentů se blíží situaci akcionářů-rezidentů(20).

44. Nebezpečí právního dvojího zdanění nebo ekonomického nepřezdanění existuje v případě přeshraničních plateb dividend stejný jako v případě tuzemských plateb.

45. K právnímu *dvojímu zdanění* těchto příjmů dochází v případě, kdy jsou dividendy, které již byly předmětem srážkové daně, zahrnuty do daňového základu pro korporátní daň příjemce a znovu zdaněny, aniž by byla tato srážková daň plně započtena. O *ekonomické nepřezdanění* se jedná v případě, kdy jsou dividendy rozdělovány společností, které samy vyplácejí dividendy. Bez zvláštních mechanismů k zamezení nepřezdanění by v této situaci tytéž příjmy podléhaly na více úrovních opětovnému zdanění.

46. Italský zákonodárce měl právnímu dvojímu zdanění při rozdělování tuzemským příjemcem tím, že upustil od výběru srážkové daně z dividend a zdá se, že je v zásadě pouze korporátní daň u příjemce. Aby bylo do velké míry zmírněno také ekonomické nepřezdanění, započítávají se i u příjemce tyto dividendy do základu korporátní daně pouze ve výši 5 % z jejich částky.

47. Jestliže Itálie vykonává svou daňovou pravomoc také ve vztahu k dividendám vypláceným do zahraničí, a příjemci-nerezidenti se tak nacházejí v postavení srovnatelném s postavením tuzemských příjemců, pokud jde o nezbytné dvojí zdanění a nepřezdanění ekonomického zdanění, musí tento členský stát podle judikatury dbát na to, aby s příjemci-nerezidenty bylo zacházeno rovnocenným způsobem jako s tuzemskými příjemci(21).

ii) Neutralizace srážkové daně započtením ve státě sídla

48. S cílem odvodnit nerovné zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí se Italská republika odvolává na skutečnost, že všechny smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožňují započtení srážkové daně ve státě sídla příjemce dividendy.

49. K tomu je třeba nejdříve uvést, že Italská republika podle svých vlastních vyjádření uvedených během řízení neuzavřela žádnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění se Slovinskem. V důsledku toho je ve vztahu k tomuto státu takové odvodnění předmětem vyloučení. Zbývá ověřit, zda je odvodnění méně výhodné daňové zacházení s dividendami vyplácenými do ostatních členských států.

50. Podle ustálené judikatury nemůže být znevýhodňující daňové zacházení, které je v rozporu se základní svobodou, zásadně odvodněno existencí jiných daňových výhod(22). To platí zejména v případě, kdy je zvýhodnění jednostranně přiznáno jiným členským státem(23). Připustit opak by v podstatě znamenalo, že by se členský stát mohl zprostit povinností, které musí dodržovat podle práva Společenství, tím, že by jejich dodržování podmiňoval případnými úinky právních předpisů jiného členského státu, které tento stát může kdykoliv a jednostranně změnit(24).

51. Soudní dvůr ovšem nepovažoval za vyloučené, že se členskému státu podaří zaručit dodržování povinností, které pro něj vyplývají ze Smlouvy o ES, uzavřením smlouvy o zamezení dvojího zdanění s jiným členským státem(25). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené

příslušným členským státem jsou totiž součástí jeho právního řádu, a tvoří tak právní rámec daňového zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí(26). Kromě toho smlouvy zavazují také příslušný druhý členský stát a mohou být nanejvýš vypovězeny, ale nemohou být bez dalšího jednostranně změněny.

52. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uvedené italskou vládou by musely zcela neutralizovat nerovné zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí, aby bylo odstraněno omezení volného pohybu kapitálu.

– První hypotéza: srážková daň se ve státě sídla započte v plné výši

53. Důsledky výběru srážkové daně by byly odstraněny tehdy, kdyby stát sídla společnosti, která dostává dividendy z Itálie, tyto dividendy zdanil korporací daní a srážkovou daň by v souladu s ustanoveními smlouvy o zamezení dvojího zdanění na tuto daň započtl v plné výši.

54. Dividendy vyplácené do zahraničí by sice byly nakonec zdaněny vyšší sazbou než dividendy rozdělované italským společenstvem. Tato vyšší daňová zátěž by však nebyla připisována Itálii(27). Vyplývala by naopak z autonomního rozhodnutí státu sídla společnosti, která je příjemkyní dividend. Itálie by neměla povinnost ani možnost toto rozhodnutí opravit(28).

55. I kdyby Itálie upustila od výběru srážkové daně, byly by dividendy státem sídla přijímací společnosti zdaněny ve stejné výši, s jediným rozdílem, že daňový příjem by celý připadl státu sídla a nebyl by snížen započtením srážkové daně. Srážková daň podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění umožní Itálii, aby se podílela pouze na daňovém příjmu získaném státem sídla na základě jeho rozhodnutí zdaňovat dividendy rozdělované společenstvem.

56. Nevýhodné daňové zacházení se společnostmi-nerezidenty ve srovnání s italskými příjemci dividend v této situaci vyplývá z rozdílných daňových systémů vzhledem k zamezení ekonomickému a sociálnímu zdanění dividend. Tyto rozdíly nejsou jako takové v rozporu s právem Společenství. Smlouva o ES totiž nezaručuje, že ve všech členských státech budou ze srovnatelných příjmů vybírány daně ve stejné výši(29). Členským státům také přísluší rozhodnout, zda a jakým způsobem odstraní ekonomické a sociální zdanění dividend rozdělovaných společenstvem.

– Druhá hypotéza: srážková daň nemůže být ve státě sídla započtena v plné výši

57. Neutralizace srážkové daně naproti tomu selhává v případě, kdy stát sídla společnosti, která obdrží dividendy z Itálie, tyto příjmy vůbec nezdaňuje, nebo je nezdaňuje v takové výši, jaká umožňuje započtení srážkové daně v plné výši.

58. Smlouvy totiž vyžadují pouze běžné započtení (*ordinary credit*), a nikoliv plné započtení (*full credit*). Při běžném započtení může být zahraniční srážková daň ve státě sídla přijímací společnosti započtena pouze do výše vnitrostátní daně na odpovídající příjmy. Pokud tyto příjmy nejsou ve státě sídla zdaněny nebo nejsou zdaněny v dostatečné výši, zbývá část srážkové daně z Itálie, kterou nelze započítat. V takovém případě představuje srážková daň z dividend vyplácených do zahraničí daňové zatížení pouze ve prospěch Itálie, a to ve výši, která přesahuje daň, kterou z takových dividend musí platit společnost se sídlem v Itálii(30).

59. Souhrnně je třeba konstatovat, že započtení srážkové daně, abstraktně stanovené ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění, samo o sobě nezaručuje, že bude vyrovnáno nerovné zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí a dividendami rozdělovanými v tuzemsku plynoucí z jeho výběru. Neutralizace vlivu srážkové daně navíc spíše záleží především na úpravě zdanění ve státě sídla příjemce. To však Italská republika nemůže ovlivnit a zdaňování může být

příslušným druhým členským státem kdykoliv jednostranně změno, aniž by to bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

60. Jak již bylo uvedeno, členský stát, který s přeshraničními situacemi zachází z daňového hlediska nevýhodněji než se stejnými čistě vnitrostátními situacemi, se nesmí spoléhat na to, že toto nerovné zacházení bude druhým členským státem jednostranně vyrovnáno. Tak tomu však je v projednávané věci navzdory možnosti započtení stanovené ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění. Omezení volného pohybu kapitálu z důvodu zdanění dividend vyplácených do zahraničí tak není odvodněno možností započtení stanovenou ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění.

iii) Odvodnost na základě celkového posouzení daňového systému, daňové soudržnosti a rozdělení daňové pravomoci

61. Italská vláda jako další důvod uvádí, že z celkového posouzení italského daňového systému vyplývá, že s dividendami rozdělovanými v tuzemsku se ve výsledku nezachází lépe než s dividendami vyplácenými do zahraničí. V této souvislosti porovnává celkovou daňovou zátěž, včetně daně vybírané od fyzických osob, které jsou konečnými příjemci dividend, se srážkovou daní z dividend rozdělovaných společnostem-nerezidentům.

62. Jak však Komise správně uvádí, italská vláda zde srovnává dvě rozdílné situace. Srážkovou daní jsou zatíženy dividendy vyplácené společnostem usazené v jiném členském státě. Zdanění těchto dividend nelze srovnávat s celkovým zdaněním, které musí společnost usazená v Itálii platit z dividend, jež obdržela, a které musí celkem zaplatit majitelé podílů této společnosti. Konečné podíl na společnosti-nerezidentovi mají přímě i nepřímě fyzické osoby, které za normálních okolností musí ve státě bydliště také platit daně z dividend vyplácených zprostředkovatelskou společností. Toto zahraniční zdanění však italská vláda ve svém srovnání vynechává.

63. Pokud se italská vláda navíc dovolává daňové soudržnosti a zachování vyváženého rozdělení daňových pravomocí(31), neobjasňuje, do jaké míry zajišťuje nerovné zacházení s dividendami vyplácenými do zahraničí dodržování uvedených zásad.

iv) Odvodnost na základě boje proti vyhýbání se daňovým povinnostem

64. Na závěr žalovaná tvrdí, že tato úprava slouží boji proti vyhýbání se daňovým povinnostem. Tuzemské osoby povinné k dani by se mohly ukrývat za společnost-nerezidentem, a vyhýbat se tak zdanění dividend.

65. Podle ustálené judikatury však může být boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem přijat jako odvodnění pro omezení základní svobody pouze tehdy, pokud se týká zcela umělých konstrukcí, jejichž cílem je obejít vnitrostátní daňové právo. Obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem nemůže tudíž postačovat, aby odvodnil daňové opatření, které ohrožuje cíle Smlouvy o ES(32).

66. Srážkovou daň je však třeba platit zásadně ze všech dividend vyplácených společnostem-nerezidentům, i když neexistují konkrétní důkazy, že by dotyčná společnost byla tuzemskými osobami povinnými k dani pouze uměle zapojena jako meziúlovek s cílem vyhnout se dani z příjmu z dividend v tuzemsku.

67. Směrnice Rady ze dne 19. prosince 1977 o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států v oblasti přímých a nepřímých daní(33) kromě toho ve vztazích mezi členskými státy umožňuje požádat orgány státu sídla společnosti o informaci o totožnosti majitelů podílů.

68. Italská republika se tak nemůže pít odvodování nevýhodného zacházení s dividendami vyplácenými do jiných členských států odvolávat ani na to, že dotčené právní předpisy jsou potřebné k boji proti vyhýbání se dačovým povinnostem.

v) Dílčí závěr

69. V důsledku toho je třeba v této fázi dospět k závěru, že Italská republika tím, že ponechala v platnosti daový režim, který je nevýhodnější pro dividendy rozdělované mezi společnosti usazené v jiných členských státech než pro dividendy vyplácené tuzemským společenstvem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

2. Porušení ustanovení Dohody o EHP

a) Volný pohyb kapitálu podle článku 40 Dohody o EHP

70. Soudní dvůr nedávno znovu potvrdil, že článek 40 Dohody o EHP má stejný právní dosah jako v podstatě totožná ustanovení článku 56 ES(34). Z toho vyplývá, že omezení volného pohybu kapitálu mezi příslušnými státy smluvních stran Dohody o EHP musí být posuzována podle stejných kritérií jako odpovídající opatření v rámci Společenství.

71. Zjištění učiněná v rámci přezkumu čl. 56 odst. 1 ES proto platí obdobně i pro vytýkaná porušení článku 40 Dohody o EHP. Italské právní předpisy, včetně smluv o zamezení dvojího zdanění, které ve srovnání s dividendami vyplácenými v tuzemsku stanoví vyšší zdanění dividend rozdělovaných společnostem ve státě EHP, tak představují omezení volného pohybu kapitálu ve smyslu článku 40 Dohody o EHP(35).

72. Ani ve vztahu ke státům EHP nemůže být toto omezení odvodněno poukazem na možnost započtení podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Mezi Itálií a Lichtenštejnskem neexistuje žádná taková smlouva. Ve vztahu k Islandu a Norsku nezáručuje samotná možnost započtení, jako v případě členských států, neutralizaci srážkové daně. Tato věc spíše závisí na vnitrostátní úpravě zdanění dividend v příslušném státě EHP.

73. Italská vláda se dále dovolává toho, že nevýhodná úprava pro dividendy vyplácené do zahraničí je odvodněna bojem proti vyhýbání se dačovým povinnostem. V této souvislosti poukazuje na skutečnost, že směrnice 77/799 neplatí ve státech EHP. Ve vztahu k Lichtenštejnsku navíc z důvodu neexistence smlouvy o zamezení dvojího zdanění neexistuje použitelné ustanovení upravující poskytování informací. Italské daové orgány by si tudíž nemohly vyžádat informace potřebné k boji proti vyhýbání se dačovým povinnostem.

74. Je proto třeba přezkoumat, zda je výběr srážkové daně z dividend vyplácených do států EHP, a s ním spojené omezení volného pohybu kapitálu, odvodněný bojem proti vyhýbání se dačovým povinnostem, i když není použitelný výhradně na umělé konstrukce(36).

75. Soudní dvůr v této souvislosti v rozsudku A konstatoval, že právní rámec pro výkon volného pohybu kapitálu se ve vztahu ke třetím státům liší od podmínek, které platí v rámci Společenství. Považoval zejména za podstatné, že ve vztahu ke třetím státům neexistuje žádný nástroj k získávání informací, který by byl srovnatelný se směrnicí 77/799(37).

76. Také možnost, že osoba povinná k dani prokáže splnění podmínek pro poskytnutí daového zvýhodnění, nemusí být důvodem, aby bylo výhodné daové zacházení s tuzemskými situacemi rozšířeno na případy se vztahem ke třetí zemi. Vzhledem k neexistenci smluvní povinnosti této třetí země poskytnout informace se totiž může ukázat nemožným získat z uvedené země informace potřebné k tomu, aby byly přezkoumány údaje poskytnuté osobou povinnou k

dani například ohledně struktury společnosti se sídlem ve třetí zemi(38).

77. Společnostem usazeným v Itálii je přiznáno osvobození dividend od srážkové daně a do značné míry osvobození od korporační daně proto, že příslušné příjmy fyzických osob mají být zdaněny pouze jednou, a to u posledního članku etzce vyplácení dividend. Aby bylo v této souvislosti vyloučeno vyhýbání se daňovým povinnostem, musí mít daňové orgány možnost zjistit, že fyzická osoba obdržela příslušnou dividendu. Za tím účelem je zejména nezbytné zjistit okruh majitelů podílů společnosti vyplácející dividendy.

78. V případě společností se sídlem v Lichtenštejnsku to není možné, protože neexistuje právní základ pro podání takové žádosti o poskytnutí informací tomuto státu EHP.

79. Ve vztahu k Islandu a Norsku by smlouvy o zamezení dvojího zdanění mohly obsahovat závazek poskytovat informace. V takovém případě by byl výběr srážkové daně z dividend vyplácených do těchto států možná stejná nepřímá, jako v případech dividend, jejichž příjemce je usazený v jiném členském státě.

80. Především tohoto řízení však není otázka, zda smlouvy skutečně obsahují klauzule o poskytování informací, jak je stanoveno například v článku 26 vzorové smlouvy OECD, a jejich konkrétní dosah. Vzhledem k tomu, že italská vláda tvrdila, že nemohla získat dostatečné informace, bylo v cíli Komise, aby toto tvrzení vyvrátila například odkazem na klauzule o poskytování informací obsažené ve smlouvách.

81. Komise však pouze uvedla, že jí není zřejmé, které informace jsou nezbytné pro použití daňového systému. Jak však již bylo uvedeno, může být obzvláště nutné zjistit majitele podílů společnosti, která obdržela dividendy z Itálie. Komisi se tak nepodařilo vyvrátit argumentaci, kterou se hájila Italská republika.

82. Komise tudíž neprokázala, že méně výhodné zacházení s dividendami vyplácenými do Norska a na Island je v rozporu s volným pohybem kapitálu zaručeným článkem 40 Dohody o EHP.

b) Svoboda usazování podle článku 31 Dohody o EHP

83. Komise dále poukazuje na porušení svobody usazování zaručené v článku 31 Dohody o EHP. Toto porušení však Komise neprokázala ze stejných důvodů jako porušení článku 40 Dohody o EHP.

84. V důsledku toho je třeba žalobu zamítnout v části, ve které se v ní uplatňuje porušení článků 31 a 40 Dohody o EHP.

IV – Náklady řízení

85. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastník řízení, který nemohl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Žalobu je sice vzhledem k daňovému zacházení s dividendami rozdělovanými společností se sídlem ve státech EHP třeba zamítnout, Itálie však z větší části neměla ve věci úspěch. Proto je důvodné jí uložit náhradu nákladů řízení.

V – Závěry

86. Soudnímu dvoru tedy navrhuji, aby rozhodl následovně:

„1. Italská republika tím, že ponechala v platnosti daňový režim, který je nevýhodnější pro

dividendy rozdělované mezi společnosti se sídlem v jiném členském státě než pro dividendy vyplácené tuzemským společenstvem, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z čl. 56 odst. 1 ES.

2. Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.

3. Italská republika ponese náklady řízení.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta (C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 78). Viz v tomto smyslu také rozsudky ze dne 11. září 2008, Arens-Sikken (C-43/07, Sb. rozh. s. I-6887, bod 66), a Eckelkamp (C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 69).

3 – Rozsudky ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod. 71), a Amurta (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 79).

4 – Úč. vst. L 225, s. 6, ve znění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003 (Úč. vst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3).

5 – Výše minimálního podílu byla ke dni 1. ledna 2007 snížena na 15 % a ke dni 1. ledna 2009 na 10 %.

6 – Úč. vst. 1994, L 1, s. 3; Zvl. vyd. 11/52, s. 3.

7 – GURI č. 291 ze dne 16. prosince 2003.

8 – GURI č. 302 ze dne 31. prosince 1986.

9 – GURI č. 268 ze dne 16. října 1973, ve znění DL 344/2003.

10 – Ve vztahu k členským státům daňové úlevy pro dividendy, které si vyplácejí společnosti mezi sebou, ztratily pravděpodobně do značné míry svůj význam, protože od 1. ledna 2009 je směrnicí 90/435 zcela vyloučen výběr srážkové daně v případě minimálního podílu přesahujícího 10 %.

11 – Rozsudek ze dne 18. července 2007, Komise v. Německo (C-490/04, Sb. rozh. s. I-6095, bod 30 s dalšími odkazy).

12 – Žaloba obsahuje výtky ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které Itálie uzavřela s Francií, Spojeným královstvím a Norskem.

13 – V tomto smyslu rozsudky ze dne 16. března 1999 ve věci C-222/97 (Trummer a Mayer, Recueil, s. I-1661, bod 26), a ze dne 18. prosince 2007, A (C-101/05, Sb. rozh. s. I-11531, bod 40).

14 – Rozsudek Amurta (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 28). Ve vztahu k omezení svobody usazování příslušnými opatřeními viz rozsudek ze dne 14. prosince 2006, Denkavit Internationaal a Denkavit France (C-170/05, Sb. rozh. s. I-11949, bod 29).

15 – Pouze na okraj podotýkám, že generální advokát L. A. Geelhoed předložil svoje stanovisko ve věci Denkavit Internationaal a Denkavit France (uvedené v poznámce pod čarou 14) již 27. dubna 2006. Nenechal v nich žádné pochybnosti, že výběr srážkové daně z dividend vyplácených do zahraničí není slučitelný se základními svobodami, pokud jsou dividendy rozdělované v tuzemsku od jakékoliv daně osvobozeny.

16 – Viz rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 54), *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 24), a ze dne 18. června 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 28).

17 – Rozsudek *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 31).

18 – Viz rozsudky ze dne 6. června 2000, *Verkooijen* (C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 43), ze dne 7. září 2004, *Manninen* (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477, bod 29), a *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 32).

19 – Rozsudky *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 34) a *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 37).

20 – Viz rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 68), *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 35) a *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 38).

21 – Viz rozsudky *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 70) a *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 39).

22 – Rozsudky *Verkooijen* (uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 61), *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 75), *Arens-Sikken* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 66) a *Eckelkamp* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 69).

23 – Viz rozsudek *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 78).

24 – Stanovisko generálního advokáta P. Mengozziho ze dne 7. června 2007 (*Amurta*, uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 78).

25 – Rozsudek *Amurta* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 79) s odkazem na rozsudek *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (uvedený v poznámce pod čarou 3, bod 71). V tomto smyslu také rozsudek *Arens-Sikken* (uvedený v poznámce pod čarou 2, bod 64).

26 – Viz rozsudek *Manninen* (uvedený v poznámce pod čarou 18, bod 21), rozsudek ze dne 19. ledna 2006, *Bouanich* (C-265/04, Sb. rozh. s. I-923, bod 51), a body 44 a násl. mého stanoviska v této věci, jakož i rozsudek *Denkavit Internationaal a Denkavit France* (uvedený v poznámce pod čarou 14, bod 45).

27 – Nanejvýš je možné si položit otázku, zda použití různých metod zamezení dvojímu zdanění – osvobození od daně v tuzemsku a započtení při přeshraničním vyplácení dividend – nepředstavuje znevýhodnění dividend vyplácených do zahraničí, které lze přičítat Itálii. Soudní dvůr však v rozsudku ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Sb. rozh., s. I-11753, bod 53), považoval obě metody zamezení dvojího zdanění za rovnocenné. Tato otázka je však ještě předmětem probíhajícího řízení o předběžné otázce (spojené věci C-436/08 a C-437/08, *Haribo* a další, Úř. vst. 2009, C 19, s. 11).

28 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 23. října 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Sb. rozh. s. I-8061, bod 50).

29 – Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. května 1998, *Gilly* (C-336/96 Recueil, s. I-2793, bod 47). Proto nemusí být například ani změna bydliště daňově neutrální (viz rozsudky ze dne 29. dubna 2004, *Weigel* [C-387/01, Recueil, s. I-4981, bod 55], ze dne 15. července 2004, *Lindfors* [C-365/02, Sb. rozh. s. I-7183, bod 34], a ze dne 12. února 2009, *Block* [C-67/08, Sb. rozh. s. I-

883, bod 35])).

30 – Viz k obdobnému problému stanovisko Amurta (uvedené v poznámce pod čarou 2, bod 87 a násl.).

31 – Poukazuje přitom na rozsudek ze dne 18. července 2007, Oy AA (C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 51).

32 – Viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 50), a ze dne 11. října 2007, ELISA (C-451/05, Sb. rozh. s. I-8251 bod 91).

33 – Úř. věst. L 336, s. 15, naposledy pozmeněná směrnicí Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129).

34 – Rozsudek ze dne 11. června 2009, Komise v. Nizozemsko (C-521/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 33), s odkazem na rozsudek ze dne 23. září 2003, Ospelt a Schlössle Weissenberg (C-452/01, Recueil, s. I-9743, bod 32).

35 – Viz rozsudek Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 34, body 38 a 39).

36 – Viz výše bod 65.

37 – Rozsudek ze dne 18. prosince 2007, A (uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 61).

38 – Viz v tomto smyslu rozsudek A (uvedený v poznámce pod čarou 13, body 62 až 64).