

Spojené v?ci C-338/08 a C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

v.

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

a

General Beverage Europe BV

v.

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podané Commissione tributaria regionale di Torino)

„Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce – Sm?rnice 90/435/EHS – Pojem ‚srážková da?‘ – Uplatn?ní poplatku ve výši 5 % p?i rozd?lování dividendy a ‚vrácení navýšení dan? v souvislosti s kone?ným vyú?továním‘ italskou dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti usazené v Nizozemsku na základ? dvoustranné smlouvy“

Shrnutí rozsudku

1. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435 – Osvobození zisk? rozd?lených mate?ské spole?nosti od srážkové dan? v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti – Srážková da?*

(Sm?rnice Rady 90/435, ?l. 5 odst. 1)

2. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435 – Osvobození zisk? rozd?lených mate?ské spole?nosti od srážkové dan? v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti – Výjimka pro vnitrostátní p?edpisy nebo smluvní ustanovení, jejichž ú?elem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdan?ní dividend*

(Sm?rnice Rady 90/435, ?l. 5 odst. 1 a ?l. 7 odst. 2)

1. Srážkovou daní z rozd?leného zisku, která je v zásad? zakázána ?lánkem 5 odst. 1 sm?rnice 90/435 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát?, není da?ová srážka uplatn?ná na „vrácení“ „navýšení zdan?ní v souvislosti s kone?ným vyú?továním“ provedené rozd?lující spole?ností v?i své mate?ské spole?nosti na základ? smlouvy o zamezení dvojího zdan?ní, pokud je toto navýšení zdan?ní doplatkem dan? ze zisku spole?ností k tíži rozd?lující spole?nosti, a pokud tedy musí být vrácení ?ástky tohoto navýšení považováno za p?evod ?ásti da?ového p?íjmu, jenž vyplývá z toho, že se stát, v n?mž je rozd?lující spole?nost rezidentem, vzdal jeho kone?ného výb?ru s cílem dohodnutým ob?ma státy, které jsou stranami výše uvedené smlouvy, omezit ekonomické dvojí zdan?ní dividend rozd?lených mate?ské spole?nosti její dce?inou spole?ností.

Tento záv?r platí s výhradou, že vnitrostátní soud ov?ří jednotlivé relevantní prvky a zejména to,

zda se v praxi daťová správa ťlenského státu rozdělující společnosti systematicky nevzdává daťového pŕíjmu tvořeného tímto navýšením zdanění v pŕípadě výplaty dividend společnosti usazenou na jeho území společnosti usazené v jiném ťlenském státě, a to zejména v pŕípadě, kdy by ŕástky odpovídající tomuto navýšení byly pŕeváděny pŕímo rozdělující společností na společnost-pŕíjemce. Kdyby pŕedkládající soud došel ke zjištění, že se ho vzdává, mohl by být uvedený pŕevod považován za rozdělování zisku. V tomto pŕípadě by pak bylo třeba mít za to, že je splněna podmínka týkající se daťového základu, která se vyžaduje k tomu, aby zdanění bylo kvalifikováno jako srážková dať, a podle které musí být daťovým základem výnos z cenných papírů rozdělující společnosti. Jelikož jsou v pŕípadě pŕedmetné daťové srážky obě další podmínky nezbytné pro kvalifikaci zdanění jakožto srážkové daně, které se týkají skutečnosti vedoucí ke vzniku daťové povinnosti a určení osoby povinné k dani, rovněž splněny, tato daťová srážka je tedy srážkovou daní, která je v zásadě zakázána ŕlánkem 5 odst. 1 směrnice 90/435.

(viz body 26, 35, 36, 38, 39, 42, výrok 1)

2. V pŕípadě srážkové daně ze zisku rozděleného rozdělující společností-rezidentem své mateřské společnosti-nerezidentovi na základě smlouvy o zamezení dvojího zdanění, která je v zásadě zakázána ŕlánkem 5 odst. 1 směrnice 90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých ťlenských států, by bylo možné mít za to, že spadá do rozsahu působnosti ŕlánku 7 odst. 2 téže směrnice, pouze kdyby uvedená smlouva o zamezení dvojího zdanění stanovila ustanovení k zamezení nebo omezení ekonomického dvojího zdanění rozdělených dividend a uplatnění pŕedmetné daťové srážky by nerušilo jejich účinky, což pŕísluší posoudit vnitrostátnímu soudu.

(viz bod 47, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

24. června 2010(*)

„Žádost o rozhodnutí o pŕedběžné otázce – Směrnice 90/435/EHS – Pojem ‚srážková dať‘ – Uplatnění poplatku ve výši 5 % pŕi rozdělování dividendy a ‚vrácení navýšení daně v souvislosti s konečným vyúťtováním‘ italskou dceřinou společností její mateřské společnosti usazené v Nizozemsku na základě dvoustranné smlouvy“

Ve spojených věcech C-338/08 a C-339/08,

jejichž pŕedmetem jsou žádosti o rozhodnutí o pŕedběžné otázce na základě ŕlánku 234 ES, podané rozhodnutími Commissione Tributaria regionale di Torino (Itálie) ze dne 17. září 2007 a ze dne 17. prosince 2007, došlými Soudnímu dvoru dne 22. července 2008, v ŕízeních

P. Ferrero e C. SpA

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba (C-338/08),

a

General Beverage Europe BV

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1 (C-339/08),

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader, K. Schiemann, P. Kriš a L. Bay Larsen, soudci

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. prosince 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za P. Ferrero e C. SpA M. Cerratem a G. Maistem, avvocati,
- za General Beverage Europe BV G. Maistem, avvocato,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za Evropskou komisi A. Aresuem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 5 odst. 1 a čl. 7 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147, dále jen „směrnice“).

2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi P. Ferrero e C. SpA (dále jen „Ferrero“) a italskou daňovou správou na jedné straně a General Beverage Europe BV (dále jen „GBE“) a italskou daňovou správou na druhé straně ve věci daňové srážky uplatněné touto daňovou správou při finančním převodu považovaném za rozdělání dividend. První spor se týká daňové srážky uplatněné při rozdělávání dividend a vrácení „navýšení daně v souvislosti s konečným vyúčtováním“ společností Ferrero její nizozemské mateřské společnosti Ferrero International BV (dále jen „Ferrero International“). Druhý spor se týká daňové srážky uplatněné při rozdělávání dividend a vrácení „navýšení daně v souvislosti s konečným vyúčtováním“ společnosti GBE její italskou dceřinou společností Martini e Rossi SpA (dále jen „Martini“).

Právní rámec

3 Třetí bod odvodní směrnice stanoví:

„vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství.“

4 Článek 1 odst. 1 směrnice vymezuje rozsah působnosti této směrnice takto:

„Každý členský stát použije tuto směrnici:

- na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,
- na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi.“

5 Článek 3 odst. 1 směrnice definuje pojmy „mateřská společnost“ a „dceřiná společnost“ takto:

„Pro účely použití této směrnice se:

- a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejmenší 25 %;
- b) „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).“

6 Článek 5 odst. 1 směrnice vytyčuje zásadu zákazu srážkové daně takto:

„Zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti je osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejmenší 25 %.“

7 Článek 7 odst. 2 směrnice nicméně uvádí:

„Tato směrnice se nedotýká použití vnitrostátních předpisů nebo smluvních ustanovení, jejichž účelem je zamezit nebo omezit ekonomické dvojí zdanění dividend, zejména ustanovení týkajících se daňových zápočtů pro příjemce dividend.“

Vnitrostátní právo

8 Italské právo platné v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení stanovilo, že italská společnost, jež obdržela dividendy, měla nárok na daňový zápočet rovnající se 9/16 rozdělených dividend. Jelikož daňová sazba uplatňovaná na italské společnosti činila 36 %, podnik-příjemce tudíž obdržel daňový zápočet rovnající se částce daně uhrazené rozdělující společností.

9 Italský zákonodárce rovněž stanovil, že se za určitých okolností uplatní „navýšení daní v souvislosti s konečným vyúčtováním“ (dále jen „navýšení zdanění“) daní z příjmů podniků rozdělujících dividendy. Článek 105 odst. 1 konsolidovaného znění předpisů o dani z příjmů, schváleného nařízením prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986 (GURI č. 302, ze dne 31. prosince 1986), ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v povodním řízení, stanovil, že toto navýšení zdanění se uplatňovalo tehdy, když výše rozdělených dividend překročila 64 % příznacných příjmů dceřiné společnosti a jeho výše se rovnala 9/16 rozdílu.

Dvoustranná smlouva mezi Italskou republikou a Nizozemským královstvím

10 Smlouva mezi Italskou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku a zabránění daňovým únikům, s dodatkovým protokolem, uzavřená v Haagu dne 8. května 1990 (dále jen „dvoustranná smlouva“) ve svém čl. 10 odst. 1 stanoví zásadu, že dividendy jsou zdaněny ve státě společnosti, jež je obdrží.

11 Odchylně od této zásady čl. 10 odst. 2 písm. a) bod i) dvoustranné smlouvy umožňuje zdanění dividend ve státě rozdělující společnosti za těchto podmínek:

„Tyto dividendy jsou rovněž zdanitelné ve státě, v němž je rezidentem společnost vyplácející dividendy, a to podle právních předpisů uvedeného státu, avšak je-li osoba, která dividendy přijímá, jejich skutečným příjemcem, nesmí takto stanovená daň překročit:

a) i) 5 % hrubé hodnoty dividend, pokud je skutečným příjemcem společnost, která vlastnila více než 50 procent akcií s hlasovacím právem na společnosti vyplácející dividendy během období 12 měsíců předcházejících datu usnesení o rozdělení dividend.“

12 Článek 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy stanoví možnost, že nizozemská společnost získá vrácení navýšení zdanění uvedeného v bodě 9 tohoto rozsudku, takto:

„Osoba, která je rezidentem v Nizozemsku a která obdrží dividendy rozdělené společností, jež je rezidentem v Itálii, má nárok na vrácení částky odpovídající [navýšení zdanění] souvisejícího s těmito dividendami, které případně dluží uvedená společnost, s výhradou odpůtu daní stanovené v odstavci 2. O toto vrácení musí být požádáno ve lhůtách stanovených italskými právními předpisy prostřednictvím téže společnosti, která v tomto případě jedná svým jménem a na účet uvedeného rezidenta v Nizozemsku.

Toto ustanovení se použije na dividendy, o jejichž rozdělení bylo rozhodnuto ode dne vstupu této smlouvy v platnost.

Rozdělující společnost může vyplatit výše uvedenou částku rezidentovi v Nizozemsku souasně s vyplacením dividend, které mu náleží a v prvním příznání k dani z příjmů po uvedené platbě odečíst stejnou částku od daní, kterou dluží. [...]

13 Článek 10 odst. 5 písm. a) a b) dvoustranné smlouvy stanoví:

„a) Výraz ‚dividendy‘ použitý v tomto článku označuje příjmy plynoucí z akcií [...]

b) Za dividendy vyplacené společností, jež je rezidentem v Itálii, se rovněž považují hrubé částky vrácené na základě [navýšení zdanění] uvedené v odstavci 3, jež souvisejí s dividendami vyplacenými touto společností.“

14 Článek 24 odst. 3 dvoustranné smlouvy kromě toho stanoví:

„3. Nizozemsko mimoto p^oizná odp^oet z takto vypo^otené nizozemské dan^o pro ^oásti p^oíjmu zdanitelného v Itálii na základ^o ^ol. 10 odst. 2 [...] této smlouvy, pokud jsou tyto ^oásti zahrnuty do základu uvedeného v odstavci 1. Výše tohoto odp^otu se rovná dani zaplacené v Itálii z t^ochto ^oástí p^oíjmu, avšak nep^oekro^oí výši snížení, která by byla p^oiznána, kdyby ^oásti p^oíjmu takto zahrnuté do zdanitelného základu byly jedinými ^oástmi p^oíjmu osvobozenými od nizozemské dan^o na základ^o ustanovení nizozemských právních p^oedpis^o sm^ožujících k zamezení dvojího zdan^oní.“

Spory v p^ovodním ^oízení a p^oedb^ožné otázky

15 Ferrero a Martini, jejichž základní kapitál je ve 100% vlastnictví jejich mate^oských spole^oností, a to Ferrero International a GBE, jim – poprvé v roce 1997, podruhé v roce 1998 – rozd^olily dividendy a „vrátily“ navýšení zdan^oní na základ^o ^ol. 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy.

16 Italská da^oová správa uplatnila na tyto ^oty^oi p^oevody srážku ve výši 5 % na základ^o ^ol. 10 odst. 2 písm. a) bodu i) dvoustranné smlouvy. Každá ze spole^oností Ferrero International a GBE nato požádala o vrácení takto uplatn^oných srážek. V návaznosti na zamítavá rozhodnutí vydaná uvedenou da^oovou správou se navrhovatelky v p^ovodním ^oízení obrátily na Commissione tributaria regionale di Cuneo a Commissione tributaria regionale di Torino. Corte suprema di cassazione, kterému byly kone^on^o p^oedloženy oba spory v p^ovodním ^oízení, m^ol za to, že zaprvé taková srážka dan^o z dividend je slu^oitelná se sm^ožnicí a zadruhé tomu tak naopak není v p^oípad^o uplatn^oní takové srážky na vrácení navýšení zdan^oní. Tento soud poté vrátil ob^o v^oci ke Commissione tributaria regionale di Torino.

17 V této souvislosti se Commissione tributaria regionale di Torino rozhodl ve v^oci C^o338/08 p^oerušit ^oízení a položit Soudnímu dvoru následující p^oedb^ožné otázky:

„1) P^oedstavuje srážka uplat^oovaná na [navýšení zdan^oní] srážkovou da^o ze zisk^o, která je zakázána ^ol. 5 odst. 1 sm^ožnice [...] (v projednávané v^oci si dce^oiná spole^onost zvolila smluvní režim)?

2) Podp^orn^o v p^oípad^o kladné odpov^odi na první otázku, uplatní se ochranná doložka podle ^ol. 7 odst. 2 sm^ožnice?“

18 Commissione tributaria regionale di Torino se rovn^ož rozhodl ve v^oci C^o339/08 p^oerušit ^oízení a položit Soudnímu dvoru následující p^oedb^ožné otázky:

„1) P^oedstavuje srážka uplat^oovaná na [navýšení zdan^oní] srážkovou da^o ze zisk^o, která je zakázána ^olánkem 5 sm^ožnice [..]?

2) Uplatní se ochranná doložka podle ^ol. 7 odst. 2 sm^ožnice [...] A má být zejména ^ol. 7 odst. 2 sm^ožnice [...] vykládán v tom smyslu, že ^olenský stát m^ože upustit od uplatn^oní osvobození od dan^o podle ^ol. 5 odst. 1 sm^ožnice v p^oípad^o, že stát, v n^omž je usazena mate^oská spole^onost, p^oizná této spole^onosti da^oový zápo^oet podle dvoustranné smlouvy?“

19 Usnesením p^oedsedy Soudního dvora ze dne 16. zá^oí 2008 byly v^oci C^o338/08 a C^o339/08 spojeny pro ú^oely písemné a ústní ^oásti ^oízení, jakož i pro ú^oely rozsudku.

K p^oedb^ožným otázkám

20 Úvodem je t^oeba konstatovat, že z formulace p^oedb^ožných otázek výslovn^o vyplývá, že se týkají výlu^on^o slu^oitelnosti s právem Unie srážky ve výši 5 % uplatn^oné italskou da^oovou správou podle dvoustranné smlouvy na vrácení navýšení zdan^oní provedené italskými spole^onostmi ve

prospěch jejich nizozemských mateřských společností.

21 Otázky se tedy netýkají slučitelnosti s právem Unie daňové srážky uplatněné na dividendy vyplacené italskými společnostmi jejich nizozemským mateřským společností, ani *a fortiori* slučitelnosti s tímto právem daňového režimu uplatněného na tyto dividendy stanoveného vnitrostátním právem dotčeným v původním řízení.

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je žádost, aby Soudní dvůr upřesnil, zda srážka ve výši 5 % uplatněná italskou daňovou správou podle čl. 10 odst. 2 písm. a) bodu i) dvoustranné smlouvy na vrácení navýšení zdanění provedené italskými společnostmi ve prospěch jejich nizozemských mateřských společností podle čl. 10 odst. 3 této smlouvy představuje srážkovou daň, která je zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice.

23 Je třeba předem připomenout, že z tohoto bodu odvodní směrnice vyplývá zejména to, že jejím cílem je zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že se zavede společný daňový systém, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství. Článek 5 odst. 1 směrnice tak v zájmu vyloučení dvojího zdanění stanoví, že ve státě dceřiné společnosti je rozdělování zisku její mateřské společnosti, pokud tato společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %, osvobozeno od srážkové daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. září 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil s. I-9809, bod 45 a citovaná judikatura).

24 Ve včech v původním řízení není zpochybováno, že dotčené nizozemské společnosti, a sice Ferrero International a GBE, mají postavení mateřských společností ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice společností Ferrero a Martini.

25 Krom toho výraz „srážková daň“ obsažený v čl. 5 odst. 1 směrnice není omezen na určité druhy přesně stanovených vnitrostátních zdanění (viz výše citovaný rozsudek Océ van der Grinten, bod 46). Kvalifikace zdanění, daně, cla nebo poplatku mimoto musí být s ohledem na právo Společenství určena Soudním dvorem v závislosti na objektivních vlastnostech zdanění nezávisle na jeho kvalifikaci podle vnitrostátního práva (viz výše citovaný rozsudek Océ van der Grinten, bod 46).

26 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice tvoří jakékoli zdanění příjmů pobíraných ve státě, ve kterém jsou dividendy rozdělovány, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a je-li osoba podléhající dani držitelem těchto cenných papírů (viz zejména rozsudky Océ van der Grinten, výše citovaný, bod 47, a ze dne 26. června 2008, Burda, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 52).

27 Pro ověření, zda je splněna druhá podmínka stanovená judikaturou, jež se týká základu dotčeného zdanění, je třeba se zabývat otázkou, zda daňový základ ve včech v původním řízení, a sice vrácení [navýšení zdanění], jež vedlo k uplatnění 5% sazby, může být považováno za rozdělování zisku. V tomto ohledu skutečnost, že dvoustranná smlouva ve svém čl. 10 odst. 5 výslovně kvalifikuje vrácení navýšení zdanění „dividend“, nemůže mít rozhodný vliv na kvalifikaci, kterou je mu třeba přiznat v právu Unie.

28 Tato otázka nás naopak vede k tomu, abychom se především zabývali otázkou kvalifikace samotného navýšení zdanění.

29 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že se z písemností ve spise – a zejména z odpovědi předložené Soudnímu dvoru Italskou republikou na otázky, které jí byly položeny – zdá vyplývat, že navýšení zdanění bylo italským zákonodárcem zavedeno, aby bylo zabráněno tomu, že společnost-příjemce rozdělených dividend získá v okamžiku rozdělování dividend daňový zápočet ohledně daně, která z nějakého důvodu nebyla uhrazena rozdělující společností.

30 Tento mechanismus se tak projevuje zdaněním zisku rozdělující společnosti, který nebyl předtím zdaněn nebo byl zdaněn jen ve snížené míře, u rozdělující společnosti.

31 S výhradou ověření těchto jednotlivých prvků vnitrostátním soudem je tudíž navýšení zdanění dodatečná daň k tíži rozdělující společnosti určená k zabránění tomu, aby při rozdělování dividend italské společnosti mohla mít tato společnost nárok na daňový zápočet ohledně daně, které rozdělující společnost neuhradila.

32 Je třeba konstatovat, že se tato daň uplatňuje bez ohledu na to, zda je zisk rozdělován společností-rezidentem nebo společností-nerezidentem, jako v případě nizozemské společnosti, na které se nevztahuje daňový zápočet zavedený italskými právními předpisy.

33 V tomto ohledu lze uvést, že Soudní dvůr měl za to, že systém, na jehož základě se na zdanění zisku rozdělených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, ve prospěch její mateřské společnosti, uplatní tentýž opravný daňový mechanismus určený k zabránění tomu, aby byl daňový zápočet přiznán pro neuhrazenou daň, bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, aťkoli na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet, není v rozporu se svobodou usazování (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Burda, bod 96).

34 Navýšení zdanění nelze mimoto samo o sobě považovat za srážkovou daň, která je zakázána čl. 5 odst. 1 smlouvy, jelikož osobou povinnou k dani není držitel cenných papírů, nýbrž rozdělující společnost (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Burda, body 55 a 56).

35 S výhradou ověření, která musí v tomto ohledu provést předkládající soud, je tudíž třeba vycházet z předpokladu, že navýšení zdanění je doplatek daně ze zisku společnosti k tíži rozdělující společnosti, kterému smlouva nebrání.

36 Z toho plyne, že „vrácení“ „částky“ tohoto navýšení, na které mají nizozemské společnosti nárok podle čl. 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy, musí být považováno za převod části daňového příjmu, jenž vyplývá z toho, že se italský stát vzdal jeho konečného výběru s cílem dohodnutým oběma státy, které jsou stranami smlouvy, omezit ekonomické dvojí zdanění dividend rozdělených nizozemské společnosti její italskou dceřinou společností.

37 Článek 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy, který stanoví, že je-li tento finanční převod proveden přímo rozdělující společností, může poté tato společnost odečíst uvedenou částku z daně splatné italské daňové správě, tuto kvalifikaci rovněž podporuje. To, že rozdělující společnost započte částku převedenou své mateřské společnosti na daň splatnou italskému správci daně, lze totiž s ohledem na samotný režim navýšení zdanění vysvětlit pouze daňovou povahou tohoto navýšení, a tedy nároku na vrácení, který je s ním spojen na základě dvoustranné smlouvy.

38 Předkládajícímu soudu nicméně přísluší tyto jednotlivé prvky posoudit a ověřit zejména to, zda se v praxi italská daňová správa systematicky nevzdává daňového příjmu tvořeného navýšením zdanění v případě rozdělování dividend italskou společností nizozemské společnosti, a to zejména v případě, kdy by navýšení zdanění nebylo vybíráno uvedenou správou, ale částky odpovídající tomuto navýšení by byly převáděny přímo italskou společností na nizozemskou společnost. Kdyby předkládající soud došel ke zjištění, že se ho vzdává, mohl by být uvedený převod, pokud je proveden, ve skutečnosti považován za rozdělování zisku.

39 V tomto případě by pak bylo třeba mít za to, že je splněna podmínka týkající se daňového základu uvedená v bodě 26 tohoto rozsudku a zkoumaná v souvislosti s kvalifikací srážkové daně z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice. Jelikož jsou obě další podmínky nezbytné pro kvalifikaci zdanění jakožto srážkové daně připomenuté rovněž v uvedeném bodě, které se týkají skutečnosti vedoucí ke vzniku zkoumané daňové povinnosti a určení osoby povinné k dani, rovněž splněny s ohledem na takovou daňovou srážku, jako je srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení, bylo by tedy třeba učinit závěr, že taková daňová srážka je srážkovou daní ze zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice.

40 S těmito jednotlivými výhradami je třeba mít za to, že vrácení navýšení zdanění dotčené ve vztěch v převodním řízení odpovídá převodu daňového příjmu italské správy na nizozemskou společnost, a že ho v důsledku toho nelze považovat za výnos z cenných papírů (viz obdobně výše citovaný rozsudek Océ van der Grinten, bod 56).

41 V tom případě není základ takové daňové srážky, jako je srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení, tvořen výnosem z cenných papírů a toto zjištění postačuje k učinnému závěru, že uvedená srážka tudíž v rozsahu, v němž se uplatní na vrácení navýšení zdanění, nepředstavuje srážkovou daň z rozděleného zisku, která je v zásadě zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice.

42 S ohledem na výše uvedené je na první položenou otázku třeba odpovědět, že s výhradou zejména toho, že předkládající soud ověří ve smyslu ozřejmeném v bodě 38 tohoto rozsudku povahu „vrácení“ „navýšení zdanění v souvislosti s konečným vyúčtováním“ dotčeného ve vztěch v převodním řízení provedeného italskou společností vzhledem k nizozemské společnosti na základě čl. 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy, je třeba mít za to, že taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení, nepředstavuje v rozsahu, v němž se uplatní na uvedené vrácení, srážkovou daň z rozděleného zisku, která je v zásadě zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice. Nicméně v případě, že by měl předkládající soud za to, že uvedené „vrácení“ tohoto navýšení zdanění nemá daňovou povahu, by taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení, představovala srážkovou daň z rozděleného zisku, která je v zásadě zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice.

K druhé otázce

43 Svou druhou otázkou žádá předkládající soud Soudní dvůr, aby upřesnil, zda v případě, že taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení, představuje srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, může tato srážka přesto spadat do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 této směrnice.

44 V případě, že by ověření, zvláště ve smyslu ozřejmeném v bodě 38 tohoto rozsudku, povahy vrácení navýšení zdanění vedlo předkládající soud k závěru, že daňová srážka dotčená ve vztěch v převodním řízení představuje srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, je třeba určit, zda by tato srážka spadala do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 této směrnice.

45 V tomto ohledu je třeba nejprve připomenout, že čl. 7 odst. 2 směrnice 90/435 musí být vykládán restriktivně, jelikož je výjimkou z obecné zásady zákazu srážkové daně z rozděleného zisku vyjádřené v čl. 5 odst. 1 této směrnice (viz výše citovaný rozsudek Océ van der Grinten, bod 86).

46 Dále je třeba konstatovat, že i když dvoustranná smlouva sleduje cíl, jak vyplývá z jejího názvu, zamezit dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, bylo by možné mít za to, že daňová srážka dotčená ve vztěch v povodním řízení spadá do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 směrnice, pouze tehdy, kdyby dvoustranná smlouva stanovila ustanovení k zamezení nebo omezení ekonomického dvojího zdanění dividend a uplatnění uvedené srážky by nerušilo jejich účinky (k této poslední podmínce viz zejména výše citovaný rozsudek Océ van der Grinten, bod 87), což by příslušelo posoudit předkládajícímu soudu.

47 Za těchto podmínek je na druhou položenou otázku třeba odpovědět, že kdyby předkládající soud považoval daňovou srážku dotčenou ve vztěch v povodním řízení za srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, bylo by možné mít za to, že tato daňová srážka spadá do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 směrnice, pouze tehdy, kdyby uvedená smlouva stanovila ustanovení k zamezení nebo omezení ekonomického dvojího zdanění rozdělených dividend a uplatnění uvedené srážky by nerušilo jejich účinky, což by příslušelo posoudit předkládajícímu soudu.

K nákladům řízení

48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) S výhradou zejména toho, že předkládající soud ověří ve smyslu ozřejmeném v bodě 38 tohoto rozsudku povahu „vrácení“ „navýšení zdanění v souvislosti s konečným vyúčtováním“ dotčeného ve vztěch v povodním řízení provedeného italskou společností v rámci nizozemské společnosti na základě čl. 10 odst. 3 Smlouvy mezi Italskou republikou a Nizozemským královstvím o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku a zabránění daňovým únikům, s dodatkovým protokolem, uzavřené v Haagu dne 8. května 1990, je třeba mít za to, že taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve vztěch v povodním řízení, nepředstavuje v rozsahu, v němž se uplatní na uvedené vrácení, srážkovou daň z rozděleného zisku, která je v zásadě zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v povodním řízení. Nicméně v případě, že by měl předkládající soud za to, že uvedené „vrácení“ tohoto navýšení zdanění nemá daňovou povahu, by taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve vztěch v povodním řízení, představovala srážkovou daň z rozděleného zisku, která je v zásadě zakázána čl. 5 odst. 1 uvedené směrnice 90/435.

2) Kdyby předkládající soud považoval daňovou srážku dotčenou ve vztěch v původním řízení za srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu §l. 5 odst. 1 směrnice 90/435, ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení, bylo by možné mít za to, že tato daňová srážka spadá do rozsahu působnosti §l. 7 odst. 2 též směrnice 90/435, pouze tehdy, kdyby uvedená smlouva stanovila ustanovení k zamezení nebo omezení ekonomického dvojího zdanění rozdělených dividend a uplatnění uvedené srážky by nerušilo jejich účinky, což by příslušelo posoudit předkládajícímu soudu.

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.