

Sprawy po??czone C?338/08 i C?339/08

P. Ferrero e C. SpA

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

i

General Beverage Europe BV

przeciwko

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?one przez la Commissione tributaria regionale di Torino)

Odes?anie prejudycjalne – Dyrektywa 90/435/EWG – Poj?cie pobrania podatku u ?ród?a – Pobranie 5%-owego podatku przy wyp?acaniu dywidendy oraz „zwrocie dodatkowego zobowi?zania podatkowego z tytu?u wyrównania” dokonywanych na mocy dwustronnej umowy przez w?osk? spółk? zale?n? na rzecz spółki dominuj?cej z siedzib? w Niderlandach

Streszczenie wyroku

1. *Zbli?anie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich – Dyrektywa 90/435 – Wy??czenie z poboru podatku u ?ród?a w pa?stwie cz?onkowskim spółki zale?nej wyp?aty zysków na rzecz jej spółki dominuj?cej – Pobranie podatku u ?ród?a*

(dyrektywa Rady 90/435, art. 5 ust. 1)

2. *Zbli?anie ustawodawstw – Wspólny system opodatkowania stosowany w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich – Dyrektywa 90/435 – Wy??czenie z poboru podatku u ?ród?a w pa?stwie cz?onkowskim spółki zale?nej wyp?aty zysków na rzecz jej spółki dominuj?cej – Wyj?tek dla krajowych lub opartych na umowie postanowie? maj?cych na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend*

(dyrektywa Rady 90/435, art. 5 ust. 1, art. 7 ust. 2)

1. Nie stanowi pobrania u ?ród?a podatku od wyp?aconych zysków, co do zasady zakazanego na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominuj?cych i spółek zale?nych ró?nych pa?stw cz?onkowskich, pobranie podatku przy dokonanej przez spółk? zale?n? na rzecz spółki dominuj?cej z tytu?u umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zwrocie dodatkowego zobowi?zania podatkowego z tytu?u wyrównania, poniewa? owo dodatkowe zobowi?zanie podatkowe jest uzupe?niaj?cym podatkiem od zysków spółek i w konsekwencji „zwrot” „kwoty” tego dodatkowego zobowi?zania spółce dominuj?cej, który nale?y uzna? za przeniesienie cz??ci wp?ywów podatkowych, wynikaj?ce z rezygnacji przez pa?stwo siedziby spółki zale?nej z ostatecznego ich pobrania w celu, który zosta? przyj?ty przez oba pa?stwa b?d?ce stronami

wspomnianej umowy, jakim jest ograniczenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym dywidendy wypłaconej spółce dominującej przez jej spółkę zależną.

Uzasadnienie to stosuje się, z zastrzeżeniem, że sąd krajowy powinien dokonać oceny poszczególnych elementów, w szczególności, okoliczności czy organy podatkowe państwa członkowskiego spółki zależnej w praktyce nie rezygnują z wpływów podatkowych wynikających z dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku wypłaty dywidendy przez spółkę mającą siedzibę na jego terytorium spółce mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, w szczególności w sytuacji gdy kwota odpowiadająca temu dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu jest przekazywana bezpośrednio przez spółkę zależną spółce dominującej. W przypadku ustalenia, że ma miejsce podobna rezygnacja z wpływów podatkowych, takie przekazanie tej kwoty może być uznane za wypłatę zysków. W takiej sytuacji należałoby uznać, że spełniona jest – wymagana dla uznania opodatkowania za pobranie podatku u źródła – przesłanka dotycząca podstawy opodatkowania, zgodnie z którą podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu udziałów spółki wypłacającej dywidendę. Ponieważ dwie pozostałe przesłanki konieczne do uznania opodatkowania za pobranie podatku u źródła, dotyczące odpowiednio, przesłanki powstania badanego obowiązku podatkowego i określenia podatnika, są także spełnione w odniesieniu do omawianego pobrania podatku – takie pobranie podatku stanowiłoby pobranie u źródła podatku od zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435.

(por. pkt 26, 35, 36, 38, 39, 42; pkt 1 sentencji)

2. Pobranie u źródła podatku od wypłaty zysków wypłacanych przez będącego rezydentem spółkę wypłacającą dywidendę, spółce dominującej nie będącej rezydentem, na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, zasadniczo zakazane przez art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, można by uznać za objęte zakresem stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy, wyjącznie jeżeli, po pierwsze, rzeczona umowa zawierałaby postanowienia, których celem jest unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaty dywidendy i, po drugie, rzeczony pobranie podatku nie niwelowałoby ich skutków, czego ocena należy do sądu krajowego.

(zob. pkt 47; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 24 czerwca 2010 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Dyrektywa 90/435/EWG – Pojęcie pobrania podatku u źródła – Pobranie 5%-owego podatku przy wypłacie dywidendy oraz „zwrocie dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” dokonywanych na mocy dwustronnej umowy przez włoską spółkę zależną na rzecz spółki dominującej z siedzibą w Niderlandach

W sprawach połączonych C-338/08 i C-339/08

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie

prejudycjalnym, złożone przez Commissione tributaria regionale di Torino (Włochy), postanowieniami, odpowiednio, z dnia 17 września i 17 grudnia 2007 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 22 lipca 2008 r., w postępowaniach

P. Ferrero e C. SpA

przeciwko

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

oraz

General Beverage Europe BV

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby (sprawozdawca), C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris i L. Bay Larsen, sędziowie

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 grudnia 2009 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu P. Ferrero e C. SpA przez M. Cerrato oraz G. Maisto, avvocati,
- w imieniu General Beverage Europe BV przez G. Maisto, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Aresu oraz R. Lyal, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujące

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 5 ust. 1 i art. 7 ust. 2 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 6), w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowania zawisłego przed sądem krajowym (zwanej dalej „dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów między, po pierwsze, P. Ferrero e C.

SpA (zwan? dalej „Ferrero”) oraz, po drugie, General Beverage Europe BV (zwan? dalej „GBE”) a w?oskimi organami podatkowymi w przedmiocie pobrania przez te organy podatku przy okazji operacji finansowych uznanych za wyp?at? dywidendy. Pierwszy sp?r dotyczy pobrania podatku w zwi?zku z wyp?at? dywidendy i zwrotem „dodatkowego zobowi?zania podatkowego z tytu?u wyr?wnania” dokonanych przez Ferrero na rzecz jej niderlandzkiej sp?ki dominuj?cej Ferrero International BV (zwanej dalej „Ferrero International”). Drugi sp?r odnosi si? do pobrania podatku w zwi?zku z wyp?at? dywidendy i zwrotem „dodatkowego zobowi?zania podatkowego z tytu?u wyr?wnania” dokonanych na rzecz GBE przez w?osk? sp?k? zale?n? Martini e Rossi SpA (zwan? dalej „Martini”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 3 dyrektywy stanowi:

„istniej?ce przepisy podatkowe, które reguluj? stosunki pomi?dzy sp?kami dominuj?cymi i sp?kami zale?nymi ró?nych pa?stw cz?onkowskich, znacznie si? mi?dzy sob? ró?ni? i s?, ogólnie rzecz ujmuj?c, mniej korzystne ni? te, które s? stosowane pomi?dzy sp?kami dominuj?cymi i zale?nymi tego samego pa?stwa cz?onkowskiego; wsp?praca mi?dzy sp?kami ró?nych pa?stw cz?onkowskich jest tym samym utrudniona, w por?wnaniu ze wsp?prac? mi?dzy sp?kami z tego samego pa?stwa cz?onkowskiego; niezb?dne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodno?ci przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który u?atwi?by konsolidacj? sp?ek”.

4 Artyku? 1 ust. 1 dyrektywy, który wyznacza jej zakres stosowania, ma nast?puj?ce brzmienie:

„1. Ka?de pa?stwo cz?onkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

- podzia?u [wyp?aty] zysków, które sp?ki [tego] pa?stwa cz?onkowskiego otrzymuj? od sp?ek zale?nych innego pa?stwa cz?onkowskiego,
- podzia?u [wyp?aty] zysków sp?ek zale?nych danego [tego] pa?stwa cz?onkowskiego do [dokonanej na rzecz] sp?ek w innych pa?stwach cz?onkowskich”.

5 Artyku? 3 ust. 1 dyrektywy definiuje poj?cia sp?ki dominuj?cej i sp?ki zale?nej w nast?puj?cy sposób:

„Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

- a) »sp?ka dominuj?ca« to ka?da sp?ka w pa?stwie cz?onkowskim, która spe?nia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 25% udzia?u w kapitale sp?ki w innym pa?stwie cz?onkowskim spe?niaj?cej te same warunki;
- b) »sp?ka zale?na« to sp?ka, w której kapitale posiada udzia? wymieniony w lit. a) inna sp?ka”.

6 Artyku? 5 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasad? zakazu pobierania podatku u ?ród?a i ma nast?puj?ce brzmienie:

„Zyski, które spółka zale?na dzieli [wyp?aca] na rzecz spółki dominuj?cej, s? zwolnione z podatku dochodowego potr?canego [pobieranego] u ?ród?a dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapita?u spółki zale?nej”.

7 Artyku? 7 ust. 2 dyrektywy stanowi jednak:

„Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowie? maj?cych na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególno?ci nie narusza przepisów dotycz?cych zap?aty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymuj?cych [zaliczenie na poczet podatku przez podmioty otrzymuj?ce] dywidendy”.

Prawo krajowe

8 Prawo w?oskie obowi?zuje w czasie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych istotnych dla post?powa? zawis?ych przed s?dem krajowym przewidywa?o, ?e w?oskiej spółce otrzymuj?cej dywidend? przys?ugiwa?o prawo zaliczenia podatku w wysoko?ci dziewi?ciu szesnastych wyp?aconej dywidendy. Zwa?ywszy, ?e stawka podatku dochodowego od osób prawnych we W?oszech wynosi 36%, otrzymuj?ca spółka uzyskiwa?a zatem prawo zaliczenia podatku odpowiadaj?ce kwocie opodatkowania obci??aj?cego spółk? wyp?acaj?c? dywidend?.

9 W?oski ustawodawca przewidzia? równie?, ?e w pewnych sytuacjach, zastosowanie znajduje „dodatkowe zobowi?zanie podatkowe z tytu?u wyrównania” w zwi?zku z podatkiem dochodowym od osób prawnych wyp?acaj?cych dywidend? (zwane dalej „dodatkowym zobowi?zaniem podatkowym”). Artyku? 105 ust. 1 Testo unico delle imposte sui redditi (tekstu jednolitego ustawy o podatku dochodowym) zatwierdzony Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (dekretem prezydenta republiki nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r.) (GURI nr 302, z 31.12.1986), w brzmieniu obowi?zuj?cym w czasie wyst?pienia okoliczno?ci faktycznych istotnych dla post?powa? zawis?ych przed s?dem krajowym przewidywa?, ?e to dodatkowe zobowi?zanie podatkowe znajdowa?o zastosowanie, je?eli kwota wyp?aconej dywidendy by?a wy?sza ni? 64% zadeklarowanego dochodu spółki zale?nej, a jego wysoko?? odpowiada?a dziewi?ciu szesnastym tej ró?nicy.

Dwustronna umowa mi?dzy Republik? W?osk? a Królestwem Niderlandów

10 Umowa zawarta mi?dzy Republik? W?osk? a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od maj?tku oraz zapobieganiu unikania opodatkowania wraz z dodatkowym protoko?em, podpisana w Hadze w dniu 8 maja 1990 r. (zwana dalej „dwustronn? umow?”), w art. 10 ust. 1 ustanawia zasad?, zgodnie z któr? dywidenda podlega opodatkowaniu w pa?stwie spółki, która j? otrzymuje.

11 Jako odst?pstwo od tej zasady art. 10 ust. 2 lit. a) ppkt i) dwustronnej umowy umo?liwia opodatkowanie dywidendy w pa?stwie wyp?acaj?cej j? spółki, na nast?puj?cych warunkach:

„Jednak?e dywidenda ta podlega opodatkowaniu równie? w pa?stwie, w którym wyp?acaj?ca j? spółka jest rezydentem zgodnie z przepisami tego pa?stwa, przy czym je?eli osoba otrzymuj?ca dywidend? jest jej rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie mo?e przekroczy?:

a) i) 5% kwoty dywidendy brutto, je?eli rzeczywistym beneficjentem jest spółka posiadaj?ca ponad 50% akcji z prawem g?osu spółki wyp?acaj?cej dywidend? w okresie 12 miesi?cy poprzedzaj?cym dzie? podj?cia uchwa?y o wyp?acie dywidendy”.

12 Artyku? 10 ust. 3 dwustronnej umowy przewiduje, ?e spółka niderlandzka mo?e uzyska? zwrot dodatkowego zobowi?zania podatkowego, o którym mowa w pkt 9 niniejszego wyroku i ma

on następujące brzmienie:

„Osoba będąca rezydentem w Niderlandach otrzymująca dywidendę wypłaconą przez spółkę będącą rezydentem we Włoszech ma prawo do zwrotu kwoty odpowiadającej [dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu] zwiżanemu z tą dywidendą, obciążającemu rzeczony spółkę, z zastrzeżeniem odliczenia podatku, przewidzianego w ust. 2. O zwrot ten należy ubiegać się w terminie określonym we włoskich przepisach za pośrednictwem tej spółki, które działa, w tym przypadku, we własnym imieniu na rzecz wskazanego rezydenta w Niderlandach.

Przepis ten stosuje się do wypłaty dywidendy, w sprawie której podjęto uchwałę od dnia wejścia w życie niniejszej umowy.

Wypłacająca spółka może zapłacić rzeczony kwotę rezydentowi Niderlandów wraz z wypłatą należnej mu dywidendy i dokonać odliczenia tej samej kwoty należnego od niej podatku w pierwszej deklaracji podatku dochodowego złożonej po tej zapłacie [...]”.

13 Artykuł 10 ust. 5 lit. a) i b) dwustronnej umowy stanowi:

a) pojęcie „dywidendy” użyte w niniejszym artykule oznacza dochody uzyskane z akcji [...]

b) za dywidendę wypłaconą przez spółkę będącą rezydentem we Włoszech uznaje się również kwoty brutto, których zwrotu dokonano z tytułu [dodatkowego zobowiązania podatkowego], o którym mowa w ust. 3, zwiżane z dywidendą wypłaconą przez tę spółkę”.

14 Artykuł 24 ust. 3 dwustronnej umowy stanowi ponadto:

„Niderlandy przyznają ponadto prawo do odliczenia od niderlandzkiego podatku obliczonego w odniesieniu do części przychodu podlegającego opodatkowaniu we Włoszech na mocy art. 10 ust. 2 [...] niniejszej konwencji, jeżeli części te objęte są podstawą [opodatkowania], o której mowa w ust. 1. Kwota tego odliczenia jest równa podatkowi płaconemu we Włoszech w stosunku do tych części przychodu, lecz nie przekracza kwoty obniżenia podatku, które zostałyby przyznane, jeżeli części przychodu objęte podstawą opodatkowania stanowiłyby jedyne części przychodu zwolnione od niderlandzkiego podatku na mocy przepisów niderlandzkich mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania”.

Postępowania przed sądem krajowymi i pytania prejudycjalne

15 Ferrero i Martini, których kapitał zakładowy należy w 100% do ich spółek dominujących, czyli odpowiednio, Ferrero International i GBE, wypłaciły, pierwsza z nich w 1997 roku, a druga w 1998 roku, dywidendę oraz „dokonały zwrotu” dodatkowego zobowiązania podatkowego zgodnie z art. 10 ust. 3 dwustronnej umowy.

16 Włoskie organy podatkowe na podstawie art. 10 ust. 2 lit. a) ppkt i) dwustronnej umowy pobrały 5%-owy podatek od tych czterech operacji. Ferrero International i GBE zwróciły się zatem o zwrot pobranego podatku. Wobec decyzji odmownych ze strony wskazanych organów podatkowych, skarżące w postępowaniu przed sądem krajowym zwróciły się odpowiednio do Commissione tributaria regionale di Cuneo oraz Commissione regionale di Torino. Corte suprema di cassazione, do którego ostatecznie wniesiono obydwa spory uznał, po pierwsze, że takie opodatkowanie dywidendy było zgodne z dyrektywą oraz, po drugie, że nie było z nią zgodne natomiast opodatkowanie zwrotu dodatkowego zobowiązania podatkowego. Sąd ten odesłał następnie obydwie sprawy do Commissione tributaria regionale di Torino.

17 W tej sytuacji Commissione tributaria regionale di Torino postanowiła, zawiesić postępowanie w sprawie C-338/08 i zwróciła się do Trybunału z następującymi pytaniami

prejudycjalnymi:

„1) Czy podatek pobierany [z tytu?u dodatkowego zobowi?zania podatkowego] stanowi pobierany u ?ród?a podatek od zysków zakazany na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy [...] (w niniejszej sprawie spółka zale?na wybra?a re?im umowny)?

2) Dodatkowo, w przypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej na pytanie pierwsze, czy ma zastosowanie klauzula ochronna wskazana w art. 7 ust. 2 tej dyrektywy?”.

18 Commissione tributaria regionale di Torino postanowi?a zawiesi? post?powanie równie? w sprawie C?339/08 i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podatek pobierany [z tytu?u dodatkowego zobowi?zania podatkowego] stanowi pobierany u ?ród?a podatek od zysków zakazany na mocy art. 5 dyrektywy [...]?

2) Czy ma zastosowanie klauzula ochronna wskazana w art. 7 ust. 2 dyrektywy [...], a w szczególno?ci, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy [...] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e pa?stwo cz?onkowskie mo?e zdecydowa? o niestosowaniu wy??czenia, o którym mowa w art. 5 ust. 1 dyrektywy, w przypadku, gdy pa?stwo siedziby spółki dominuj?cej przyznaje tej ostatniej ulg? podatkow? na podstawie dwustronnej umowy?”.

19 Postanowieniem prezesa Trybuna?u z dnia 16 wrze?nia 2008 r. sprawy C?338/08 i C-339/08 zosta?y po??czone dla celów procedury pisemnej i ustnej oraz dla celów wydania wyroku.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

20 Na wst?pie nale?y stwierdzi?, ?e z brzmienia pyta? prejudycjalnych wyra?nie wynika, i? dotycz? one wy??cznie zgodno?ci z prawem Unii pobrania przez w?oskie organy podatkowe, na mocy dwustronnej umowy, 5%-owego podatku z tytu?u zwrotu dodatkowego zobowi?zania podatkowego, dokonanego przez w?oskie spółki na rzecz ich niderlandzkich spółek dominuj?cych.

21 Pytania te nie dotycz? zatem zgodno?ci z prawem Unii opodatkowania dywidendy wyp?aconej przez w?oskie spółki ich niderlandzkim spółkom dominuj?cym ani tym bardziej, zgodno?ci z tym prawem zastosowanego wobec tej dywidendy re?imu podatkowego ustanowionego w prawie krajowym, b?d?cego przedmiotem post?powa? przed s?dem krajowym.

W przedmiocie pytania pierwszego

22 W pytaniu pierwszym s?d krajowy zwraca si? w istocie do Trybuna?u o ustalenie, czy pobranie przez w?oskie organy podatkowe na mocy art. 10 ust. 2 lit. a) ppkt i) dwustronnej umowy 5%-owego podatku od zwrotu dodatkowego zobowi?zania podatkowego dokonanego przez w?oskie spółki na rzecz ich niderlandzkich spółek zale?nych, zgodnie z art. 10 ust. 3 tej umowy, stanowi podatek pobrany u ?ród?a zakazany na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy.

23 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e jak wynika mi?dzy innymi z motywu 3 dyrektywy, poprzez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, d??y ona do wyeliminowania wszelkich niedogodno?ci wyst?puj?cych we wspó?pracy mi?dzy spółkami ró?nych pa?stw cz?onkowskich w porównaniu ze wspó?prac? mi?dzy spółkami tego samego pa?stwa cz?onkowskiego oraz u?atwienia tym samym konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym. Artyku? 5 ust. 1 dyrektywy, w celu unikni?cia podwójnego opodatkowania ustanawia wy??czenie z pboru podatku u ?ród?a w pa?stwie cz?onkowskim spółki zale?nej wyp?aty zysków na rzecz jej spółki dominuj?cej, je?eli posiada ona udzia? co najmniej 25% w kapitale spółki zale?nej (zob. podobnie wyrok z dnia 25 wrze?nia 2003 r. w sprawie C?58/01 Océ van der Grinten, Rec. s.

I?9809, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 W post?powaniach przed s?dem krajowym nie ulega w?tpliwo?ci, ?e sp?ki niderlandzkie, których one dotycz?, Ferrero International i GBE, s? w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy, sp?kami dominuj?cymi, odpowiednio, Ferrero i Martini.

25 Ponadto, okre?lenie „potr?cenie [pobranie] u ?ród?a” wyst?puj?ce w art. 5 ust. 1 dyrektywy nie ogranicza si? do okre?lonych rodzajów opodatkowania krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie Océ van der Grinten, précité, pkt 46). Co wi?cej to do Trybuna?u nale?y dokonanie kwalifikacji okre?lonej daniny jako podatku, c?a lub op?aty na gruncie prawa wspólnotowego, w oparciu o jej obiektywne cechy, niezale?nie od sposobu zakwalifikowania jej na gruncie prawa krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie Océ van der Grinten, pkt 46).

26 W tym wzgl?dzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e pobraniem podatku u ?ród?a od zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy jest ka?dy rodzaj opodatkowania dochodów uzyskanych w pa?stwie, w którym dywidendy s? wyp?acane i dla którego przes?ank? powstania obowi?zku podatkowego jest wyp?ata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytu?u udzia?ów, gdy podstaw? opodatkowania jest dochód z tytu?u tych udzia?ów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tych?e udzia?ów (zob. w szczególno?ci wyroki: ww. w sprawie Océ van der Grinten, pkt 47, z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C?284/06 Burda, Zb.Orz. s. I?4571, pkt 52).

27 W celu zbadania, czy spe?niona jest druga, przyj?ta w orzecznictwie przes?anka dotycz?ca danej podstawy opodatkowania, nale?y rozstrzygn??, czy podstawa opodatkowania w post?powaniach przed s?dem krajowym, czyli zwrot dodatkowego zobowi?zania podatkowego, który obj?to 5%-owym podatkiem, mo?e by? uznany za wyp?at? zysków. W zwi?zku z tym fakt, ?e dwustronna umowa w art. 10 ust. 5 wyra?nie uznaje zwrot dodatkowego zobowi?zania podatkowego za „dywidend?” nie mo?e by? rozstrzygaj?cy dla kwalifikacji, jak? nale?y mu przypisa? w prawie Unii

28 Jednocze?nie postawienie tego pytania powoduje, ?e nale?y uprzednio rozwa?y? kwesti? kwalifikacji samego dodatkowego zobowi?zania podatkowego.

29 W zwi?zku z tym nale?y uzna?, ?e z akt sprawy, a w szczególno?ci z przekazanych Trybuna?owi przez Republik? W?osk? odpowiedzi na zadane mu pytania, zdaje si? wynika?, ?e dodatkowe zobowi?zanie podatkowe zosta?o wprowadzone przez w?oskiego ustawodawc? w celu unikni?cia sytuacji, w której sp?ce otrzymuj?cej dywidend? w chwili jej wyp?aty przys?ugiwa?oby prawo zaliczenia podatku, w odniesieniu do podatku, który z jakiegokolwiek powodu nie zosta? zap?acony przez sp?k? wyp?acaj?c? dywidend?.

30 Mechanizm ten oznacza zatem opodatkowanie zysków sp?ki wyp?acaj?cej dywidend?, które nie zosta?y uprzednio opodatkowane lub które zosta?yby opodatkowane wy?cznie w ograniczonym zakresie, podatkiem obci??aj?cym wyp?acaj?c? sp?k?.

31 Z zastrze?eniem, ?e s?d krajowy powinien zbada? te poszczególne elementy, dodatkowe zobowi?zanie podatkowe stanowi?oby zatem uzupe?niaj?cy podatek obci??aj?cy sp?k? wyp?acaj?c? dywidend?, maj?cy zapobiega? sytuacji, w której przy wyp?acie dywidendy w?oskiej sp?ce, mog?a by ona skorzysta? z prawa zaliczenia podatku w odniesieniu do podatku, którego wyp?acaj?ca dywidend? sp?ka nie zap?aci?a.

32 Należy stwierdzić, że podatek ten znajduje zastosowanie niezależnie od tego, czy zyski wypłacane są spółkom będącym rezydentem czy też spółkom niebędącym rezydentem, tak jak niderlandzka spółka, którym nie przysuguje prawo zaliczenia podatku ustanowione we włoskich przepisach.

33 W tym względzie można zauważyć, że Trybunał uznał, iż nie jest sprzeczny ze swobodą przedsiębiorczości system, na mocy którego opodatkowanie zysków wypłacanych przez spółkę zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej podlega temu samemu podatkowemu mechanizmowi korekcyjnemu, mającemu zapobiegać przyznaniu prawa zaliczenia podatku w związku z podatkiem, który nie został zapłacony, niezależnie od tego, czy spółka dominująca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, czy też w innym państwie członkowskim, podczas gdy w przeciwnym razie do spółki dominującej będącej rezydentem spółka dominująca niebędąca rezydentem nie uzyskuje od państwa członkowskiego siedziby spółki zależnej prawa zaliczenia podatku (zob. ww. wyrok w sprawie Burda, pkt 96).

34 Ponadto samo dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie może być uznane za pobranie podatku u źródła, zakazane w art. 5 ust. 1 dyrektywy, gdy podatnikiem nie jest posiadacz udziałów, lecz wypłata dywidendy spółka (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Burda, pkt 55 i 56).

35 Z zastrzeżeniem konieczności zbadania tej kwestii przez sąd krajowy, należy przyjąć za ostateczne, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest uzupełnieniem podatkiem od zysków spółek, obciążającym spółkę wypłatającą dywidendy, który nie jest sprzeczny z dyrektywą.

36 Wynika z tego, że „zwrot” „kwoty” tego dodatkowego zobowiązania, który przysuguje spółkom niderlandzkim na mocy art. 10 ust. 3 dwustronnej umowy należy uznać za przeniesienie części wpływów podatkowych, wynikające z rezygnacji przez państwo włoskie z ostatecznego ich pobrania w celu, który został przyjęty przez oba państwa będące stronami umowy, jakim jest ograniczenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym dywidendy wypłaconej spółce niderlandzkiej przez jej włoską spółkę zależną.

37 Także kwalifikację potwierdza również art. 10 ust. 3 dwustronnej umowy, który przewiduje, że jeżeli taka operacja finansowa jest dokonywana bezpośrednio przez spółkę wypłatającą dywidendy, może ona następnie odliczyć wskazaną kwotę od podatku należnego włoskim organom podatkowym. Zaliczenie przez spółkę wypłatającą dywidendy kwoty przekazanej spółce dominującej na poczet podatku należnego włoskim organom podatkowym, zważywszy na sam reżim dodatkowego zobowiązania podatkowego, można wyjaśnić wyjątkowo fiskalnym charakterem tego zobowiązania – i co za tym idzie prawa do zwrotu – jakie nadaje mu dwustronna umowa.

38 Jednakże sąd krajowy powinien dokonać oceny tych poszczególnych elementów i zbadać, w szczególności, czy włoskie organy podatkowe w praktyce nie rezygnują z wpływów podatkowych wynikających z dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku wypłaty dywidendy przez spółkę włoską spółce niderlandzkiej, w szczególności w sytuacji gdy dodatkowe zobowiązanie podatkowe nie jest pobierane przez wskazane organy, ale odpowiadającą mu kwota jest przekazywana bezpośrednio przez spółkę włoską spółce niderlandzkiej. W przypadku ustalenia, że ma miejsce podobna rezygnacja z wpływów podatkowych, takie przekazanie tej kwoty, w razie jego dokonania może być rzeczywiście uznane za wypłatę zysków.

39 W takiej sytuacji należy aby uznać, że spegniona jest przesłanka dotycząca podstawy

opodatkowania, o której mowa w pkt 26 niniejszego wyroku i która została zbadana w odniesieniu do kwalifikacji pobrania u źródła podatku od wypłaconych zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy. Ponieważ dwie pozostałe przesłanki konieczne do uznania opodatkowania za pobranie podatku u źródła, przypomniane również we wskazanym punkcie, dotyczą odpowiednio, przesłanki powstania badanego obowiązków podatkowego i określenia podatnika, są także spełnione w odniesieniu do pobrania podatku takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy aby uznać, że takie pobranie podatku stanowi pobranie u źródła podatku od zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy.

40 Z tymi poczynionymi powyżej zastrzeżeniami należy uznać, że zwrot dodatkowego zobowiązania podatkowego będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym odpowiada przeniesieniu wpływów podatkowych w oskich organów podatkowych na spółkę niderlandzką i w rezultacie nie może być uznany za stanowiący dochód z tytułu udziałów (zob. podobnie, ww. wyrok w sprawie Océ van der Grinten, pkt 56).

41 W takim przypadku stwierdzenie, że podstawą opodatkowania podatku pobranego u źródła, takiego jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest dochód z tytułu udziałów wystarczy, aby uznać, że w zakresie w jakim znajduje zastosowanie do zwrotu dodatkowego zobowiązania podatkowego, rzeczony pobranie podatku nie stanowi zatem pobrania u źródła podatku od wypłaconych zysków, zakazanego co do zasady na mocy art. 5 ust. 1.

42 W świetle powyższych rozważań, na pierwsze przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że z zastrzeżeniem w szczególności zbadania przez sąd krajowy, zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 38 niniejszego wyroku, charakteru „zwrotu” „dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” dokonanego przez woską spółkę na rzecz spółki niderlandzkiej, na podstawie art. 10 ust. 3 dwustronnej umowy, należy uznać, że w zakresie w jakim znajduje zastosowanie do wskazanego zwrotu, pobranie podatku takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie stanowi pobrania u źródła podatku od wypłaconych zysków, co do zasady zakazanego na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy. Jeżeli sąd krajowy uznałby jednak, że rzeczony „zwrot” tego dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ma charakteru fiskalnego, pobranie podatku takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowiłoby pobranie u źródła podatku od wypłaconych zysków, które jest co do zasady zakazane na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy.

W przedmiocie pytania drugiego

43 W pytaniu drugim sąd krajowy zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie, czy jeżeli pobranie podatku takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowi pobranie u źródła podatku od wypłaconych zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, czy może być ono jednak objęte zakresem zastosowania art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.

44 W sytuacji gdyby analiza sądu krajowego w przedmiocie charakteru zwrotu dodatkowego zobowiązania podatkowego, dokonana w szczególności zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 38 niniejszego wyroku, prowadziła do uznania, że rozważane pobranie podatku stanowi pobranie u źródła podatku od wypłaconych zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, należy ustalić, czy takie pobranie podatku objęte jest zakresem zastosowania art. 7 ust. 2 tej dyrektywy.

45 W związku z tym należy przede wszystkim przypomnieć, że w zakresie w jakim stanowi odstępstwo od ogólnej zasady zakazu pobierania u źródła podatku od wypłaconych zysków, ustanowionego w art. 5 ust. 1 dyrektywy, art. 7 ust. 2 tej dyrektywy podlega ciszej wykładni (zob. ww. wyrok w sprawie Océ van der Grinten, pkt 86).

46 Należy następnie stwierdzić, że chociaż celem dwustronnej umowy, jak wynika z jej tytułu,

jest unikanie podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i od majątku, pobranie podatku będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym można by uznać za objęte zakresem zastosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy wyłączenie jeżeli, po pierwsze, dwustronna umowa zawierałaby postanowienia, których celem jest unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaty dywidendy i, po drugie, rzeczony pobranie podatku nie niwelowałoby ich skutków (zob. w szczególności w odniesieniu do tej ostatniej przesłanki, ww. wyrok w sprawie Océ van der Grinten, pkt 87). Dokonanie oceny w tym zakresie należy do sądu krajowego.

47 W tej sytuacji, na przedłożone pytanie drugie, należy odpowiedzieć, że jeżeli sąd krajowy miałby stwierdzić, iż pobranie podatku będące przedmiotem postępowania przed tym sądem, stanowi pobranie u źródła podatku od wypłaty zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, wówczas takie pobranie podatku można by uznać za objęte zakresem stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy, wyłączenie jeżeli, po pierwsze, rzeczona umowa zawierałaby postanowienia, których celem jest unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaty dywidendy i, po drugie, rzeczony pobranie podatku nie niwelowałoby ich skutków, czego ocena należy do sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

48 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Z zastrzeżeniem w szczególności zbadania przez sąd krajowy, zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 38 niniejszego wyroku, charakteru „zwrotu” „dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” będącego przedmiotem postępowania przed tym sądem, dokonanego przez wóskę spółkę na rzecz spółki niderlandzkiej, na podstawie art. 10 ust. 3 umowy zawartej między Republiką Wóskę i Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku oraz zapobieganiu unikaniu opodatkowania wraz z dodatkowym protokołem, podpisanej w Hadze w dniu 8 maja 1990 r., należy uznać, że w zakresie w jakim znajduje zastosowanie do wskazanego zwrotu, pobranie podatku takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie stanowi pobrania u źródła podatku od wypłaconych zysków, co do zasady zakazanego na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowania zawisłego przed sądem krajowym. Jeżeli sąd krajowy uznałby jednak, że rzeczony „zwrot” tego „dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” nie ma charakteru fiskalnego, pobranie podatku takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowiłoby pobranie u źródła podatku od wypłaconych zysków, które jest co do zasady zakazane na mocy art. 5 ust. 1 wskazanej dyrektywy 90/435.**

2) **Jeżeli sąd krajowy miałby stwierdzić, że pobranie podatku będące przedmiotem postępowania przed tym sądem stanowi pobranie u źródła podatku od wypłaty zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy 90/435 w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowania zawisłego przed sądem krajowym, wówczas takie pobranie podatku można by uznać za objęte zakresem stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, wyłączenie jeżeli, po pierwsze, rzeczona umowa zawierałaby postanowienia, których celem jest unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w**

znaczeniu ekonomicznym wypłaty dywidendy i, po drugie, rzeczony pobranie podatku nie niwelowałyby ich skutków, czego ocena należy do sądu krajowego.

Podpisy

* Język postępowania: włoski.