

Spojené veci C-338/08 a C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

a

General Beverage Europe BV

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(návrhy na začatie prejudiciálneho konania podané Commissione tributaria regionale di Torino)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 90/435/EHS – Pojem ‚zrážková daň‘ – Uplatnenie 5 %nej zrážky na vyplácanie dividend a ‚vrátenie zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania‘ talianskou dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti so sídlom v Holandsku v zmysle dvojstrannej zmluvy“

Abstrakt rozsudku

1. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaťovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435 – Oslobodenie ziskov rozdelených materskej spoločnosti od zrážkovej dane v členskom štáte dcérskej spoločnosti – Zrážková daň*

(Smernica Rady 90/435, článok 5 ods. 1)

2. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaťovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435 – Oslobodenie ziskov rozdelených materskej spoločnosti od zrážkovej dane v členskom štáte dcérskej spoločnosti – Výnimka pre vnútroštátne alebo zmluvné ustanovenia týkajúce sa odstránenia alebo zmiernenia dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend*

(Smernica Rady 90/435, článok 5 ods. 1 a článok 7 ods. 2)

1. Zrazenie dane uplatnené na „vrátenie“ „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ spoločnosťou vypláčajúcou dividendy v prospech svojej materskej spoločnosti podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia nepredstavuje zrážkovú daň z rozdelených ziskov, ktorú v zásade článok 5 ods. 1 smernice 90/435 o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov zakazuje, pokiaľ je toto zvýšenie dane dodatočnou daňou zo zisku spoločností, ktorú má zaplatiť spoločnosť vypláčajúca dividendy, a pokiaľ vrátenie sumy z tohto zvýšenia materskej spoločnosti treba chápať ako prevod časti daňového príjmu, ktorého sa štát, v ktorom má sídlo spoločnosť vypláčajúca dividendy, vzdáva pri jeho konečnom výbere s cieľom odstránenia dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend vyplatených materskej spoločnosti jej dcérskou spoločnosťou, na čom sa oba štáty už dohodli.

Tento záver sa uplatní s výhradou, že vnútroštátny súd preskúma rôzne relevantné skutočnosti a najmä skutočnosť, podľa ktorej sa daňový úrad členského štátu, v ktorom má sídlo spoločnosť vypláčajúca dividendy, v praxi neustále nevzdáva daňového príjmu, ktorý zahŕňa zvýšenie dane v prípade vyplácania dividend spoločnosťou sídliacou na jeho území spoločnosti sídliacej na území iného členského štátu, najmä za predpokladu že sumy zodpovedajúce tomuto zvýšeniu vyplatí spoločnosť vypláčajúca dividendy priamo prijímajúcej spoločnosti. Ak by sa dospelo k takému konštatovaniu, možno uvedený prevod považovať za rozdelenie ziskov. Za tohto predpokladu je preto na mieste konštatovať, že podmienka týkajúca sa základu dane, skúmaná v súvislosti s kvalifikáciou zrážkovej dane zo zisku, podľa ktorej zrážková daň musí byť výnosom spoločnosti vypláčajúcej dividendy, je splnená. V prípade, že ostatné dve podmienky potrebné na kvalifikáciu zdanenia ako zrážkovej dane, z ktorých sa jedna týka pôvodu skúmaného zdanenia a druhá určenia daňovníka, sú takisto splnené v prípade dotknutého zrazenia dane, tak takéto zrazenie dane je zrážkovou daňou zo ziskov, ktorú v zásade článok 5 ods. 1 smernice 90/435 zakazuje.

(pozri body 26, 35, 36, 38, 39, 42, bod 1 výroku)

2. Zrážkovú daň zo ziskov rozdelených spoločnosťou residentom vypláčajúcou dividendy v prospech materskej spoločnosti nerezidenta podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorú v zásade článok 5 ods. 1 smernice 90/435 o spoločnom systéme zdanenia uplatniteľnom v prípade materských a dcérskych spoločností rôznych členských štátov zakazuje, možno považovať za daň spadajúcu do rozsahu pôsobnosti článku 7 ods. 2 smernice len v tom prípade, že na jednej strane dvojstranná zmluva obsahuje ustanovenia smerujúce k odstráneniu alebo zmierneniu dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend a že na druhej strane uplatnenie uvedenej zrážky nenaruší účinky tohto cieľa, pričom toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu.

(pozri bod 47, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 24. júna 2010 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 90/435/EHS – Pojem ‚zrážková daň‘ – Uplatnenie 5 %nej zrážky na vyplácanie dividend a ‚vrátenie zvýšenia dane na základe

konečného vyúčtovania talianskou dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti so sídlom v Holandsku v zmysle dvojstrannej zmluvy“

V spojených veciach C-338/08 a C-339/08,

ktorých predmetom sú návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES podané rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Torino (Taliansko) zo 17. septembra a 17. decembra 2007 a doručené Súdnemu dvoru 22. júla 2008, ktoré súvisia s konaniami:

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),

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia C. Toader, K. Schiemann, P. Kriš a L. Bay Larsen,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. decembra 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- P. Ferrero e C. SpA, v zastúpení: M. Cerrato a G. Maisto, avvocati,
- General Beverage Europe BV, v zastúpení: G. Maisto, avvocato,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Aresu a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 5 ods. 1 a článku 7 ods. 2 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) v znení platnom na okolnosti vo veci samej (ale len

„smernica“).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci dvoch sporov medzi P. Ferrero e C. SpA (ďalej len „Ferrero“) a General Beverage Europe BV (ďalej len „GBE“) na jednej strane a talianskym daňovým úradom na druhej strane vo veci zrazenia daní, ktoré tento úrad uplatnil v súvislosti s finančnými prevodmi považovanými za vyplácanie dividend. Prvý spor sa týka zrazenia daní uplatnených na vyplácanie dividend a vrátenie „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ spoločnosťou Ferrero holandskej materskej spoločnosti Ferrero International BV (ďalej len „Ferrero International“). Druhý spor sa vzťahuje na dve zrazenia daní uplatnené na vyplácanie dividend a vrátenie „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ spoločnosti GBE talianskou dcérskou spoločnosťou Martini e Rossi SpA (ďalej len „Martini“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Tretie odôvodnenie smernice uvádza:

„Keďže existujúce daňové predpisy, ktoré upravujú vzťahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozličných členských štátov, sa v jednotlivých členských štátoch značne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vzťahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého členského štátu; keďže je týmto spolupráca spoločností rozličných členských štátov znevýhodnená v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu; keďže je potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností“.

4 Článok 1 ods. 1 smernice vymedzuje jej rozsah pôsobnosti takto:

„Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

- na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov,
- na rozdeľovanie zisku dcérskymi spoločnosťami z tohto štátu svojim materským spoločnostiam v iných členských štátoch.“

5 Článok 3 ods. 1 smernice definuje pojmy dcérska a materská spoločnosť takto:

„Na účely uplatňovania tejto smernice:

- a) postavenie materskej spoločnosti sa priradí prinajmenšom každej spoločnosti členského štátu, ktorá spĺňa podmienky stanovené v článku 2 a má podiel minimálne 25 % kapitálu spoločnosti iného členského štátu, spĺňajúcej tie isté podmienky;
- b) „dcérska spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorej kapitál obsahuje podiel uvedený v písmene a).“

6 Článok 5 ods. 1 smernice stanovuje zásadu zákazu uplatnenia zrážkovej dane takto:

„Zisky, ktoré dcérska spoločnosť rozdeľuje svojej materskej spoločnosti, treba odrátať zo zrážkovej dane [sú oslobodené od zrážkovej dane – *neoficiálny preklad*] aspoň tam, kde materská spoločnosť má podiel najmenej 25 % na kapitále dcérskej spoločnosti.“

7 ?lánok 7 ods. 2 smernice však stanovuje:

„Táto smernica sa nedotýka uplatňovania vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení, ktorých účelom je zamedziť alebo obmedziť dvojité hospodárske zdanenie dividend, najmä ustanovení týkajúcich sa preplácania daňových dobropisov [vyplácania daňového úveru – *neoficiálny preklad*] príjmom dividend.“

Vnútroštátne právo

8 Talianske právo, ktoré platilo v ?ase okolností vo veci samej, stanovovalo, že talianska spoločnosť, ktorá získala dividendy, je zvýhodnená daňovým úverom rovnajúcim sa 9/16 vyplatených dividend. Keďže sadzba dane talianskych právnických osôb je 36 %ná, podniku, ktorý získal dividendy, je poskytnutý daňový úver rovnajúci sa zdaneniu spoločnosti vyplácajúcej dividendy.

9 Taliansky zákonodarca takisto stanovil za určitých okolností uplatnenie „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ (alebo len „zvýšenie dane“) dane z príjmu právnických osôb vyplácajúcich dividendy. ?lánok 105 ods. 1 jednotného textu o dani z príjmu schváleného dekrétom prezidenta republiky ? 917 z 22. decembra 1986 (GURI ? 302 z 31. decembra 1986) v znení platnom v ?ase okolností vo veci samej stanovil, že toto zvýšenie dane sa uplatní v prípade, ak suma vyplácaných dividend presiahne 64 % priznaného príjmu dcérskej spoločnosti a dosiahne hodnotu rovnajúcu sa 9/16 rozdielu.

Dvojstranná zmluva medzi Talianskou republikou a Holandským kráľovstvom

10 Zmluva medzi Talianskou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v oblasti daní z príjmov s dodatkovým protokolom uzavretá v Haagu 8. mája 1990 (alebo len „dvojstranná zmluva“) v ?lánku 10 ods. 1 stanovuje zásadu, podľa ktorej sa dividendy zdaňujú v ?lenskom štáte spoločnosti, ktorá ich získala.

11 ?lánok 10 ods. 2 písm. a) bod i) dvojstrannej zmluvy dovoľuje zdanenie dividend odchyľne od tejto zásady v štáte, v ktorom má sídlo spoločnosť vyplácajúca dividendy, v rámci týchto podmienok:

„Tieto dividendy sa pritom môžu zdaňovať aj v štáte, ktorého je spoločnosť vyplácajúca dividendy rezidentom, a to podľa právnych predpisov tohto štátu; ak je však skutočný vlastník dividend rezidentom druhého zmluvného štátu, takto uložená daň nesmie presiahnuť:

a) i) 5 % hrubej sumy dividend, ak skutočným vlastníkom je spoločnosť, ktorá vlastní viac než 50 % akcií s hlasovacím právom spoločnosti vyplácajúcej dividendy počas 12 mesiacov pred rozhodnutím o vyplácaní dividend.“

12 ?lánok 10 ods. 3 dvojstrannej zmluvy, ktorý dáva holandskej spoločnosti možnosť získať vrátenie zvýšenia dane uvedeného v bode 9 tohto rozsudku, znie takto:

„Osoba, ktorá je rezidentom Holandska a ktorá získala dividendy vyplácané spoločnosťou rezidentom Talianska má nárok na vrátenie sumy zodpovedajúcej [zvýšeniu dane] súvisiacemu s týmito dividendami, ktoré prípadne uvedená spoločnosť dlhuje, s výnimkou zníženia dane stanoveného v odseku 2. O toto vrátenie sa musí požiadať v lehote stanovenej talianskou právnou úpravou prostredníctvom rovnakej spoločnosti, ktorá v tomto prípade koná v mene a na účet uvedeného rezidenta Holandska.

Toto ustanovenie sa vzťahuje na dividendy, ktorých vyplácanie sa začalo po dni nadobudnutia

účinnosti tejto zmluvy.

Spoločnosť vyplácajúca dividendy môže zaplatiť uvedenú dlžnú sumu rezidentovi Holandska zároveň s vyplatením dividend, ktorých je vlastníkom, a v prvom daňovom priznaní dane z príjmu v nadväznosti na uvedené vyplatenie odpôčiť rovnakú výšku splatnej dane. ...“

13 § 10 ods. 5 písm. a) a b) dvojstrannej zmluvy spresňuje:

„a) výraz ‚dividendy‘ použitý v tomto § 10 označuje príjmy z akcií...

b) za dividendy vyplatené spoločnosťou, ktorá je rezidentom Talianska, sa považujú hrubé sumy vrátené na základe [zvýšenia dane] uvedené v odseku 3 v súvislosti s dividendami vyplatenými touto spoločnosťou.“

14 § 24 ods. 3 dvojstrannej zmluvy navyše stanovuje:

„Holandsko okrem toho pripúšťa zníženie takto vypočítanej holandskej dane pre časť príjmu zdaniteľnej v Taliansku podľa § 10 ods. 2... tejto zmluvy, pokiaľ sú tieto časti zahrnuté do daňového základu uvedeného v odseku 1. Výška tohto zníženia sa rovná dani z týchto častí príjmu zaplatenej v Taliansku, ale nepresahuje výšku zníženia, ktoré je priznané v prípade, že časť príjmu zahrnuté do základu dane boli jedinými časťami príjmu oslobodenými od holandskej dane podľa ustanovení holandských právnych predpisov o zamedzení dvojitého zdanenia.“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

15 Spoločnosti Ferrero a Martini, ktorých základné imanie je v 100 %nom vlastníctve ich materských spoločností, a to Ferrero International a GBE, im každá jednotlivo v rokoch 1997 a 1998 vyplatili dividendy a „vrátili“ zvýšenie dane podľa § 10 ods. 3 dvojstrannej zmluvy.

16 Taliansky daňový úrad uplatnil na tieto štyri prevody 5 %nú zrážku na základe § 10 ods. 2 písm. a) bodu i) dvojstrannej zmluvy. Ferrero International a GBE preto požiadali o vrátenie uplatnených zrážok. V nadväznosti na zamietavé rozhodnutia zo strany uvedeného daňového úradu sa každá žalobkyňa vo veci samej obrátila na Commissione tributaria regionale di Cuneo a Commissione tributaria regionale di Torino. Napokon Corte suprema di cassazione, súd rozhodujúci o týchto dvoch sporoch, konštatoval jednak to, že takáto zrážka z dividend je v súlade so smernicou, a jednak to, že to tak naopak nie je v prípade uplatnenia takejto zrážky na vrátenie zvýšenia dane. Tento súd nakoniec tieto dve veci vrátil späť na Commissione tributaria regionale di Torino.

17 V tomto kontexte sa Commissione tributaria regionale di Torino vo veci C-338/08 rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje zrážka uplatňovaná na [zvýšenie dane] zrážkovú daň zo ziskov, ktorú § 5 ods. 1 smernice... zakazuje (v predmetnej veci sa dcérska spoločnosť rozhodla pre zmluvný systém)?

2. Subsidiárne, v prípade kladnej odpovede na prvú otázku, uplatní sa ochranná doložka uvedená v § 7 ods. 2 uvedenej smernice?“

18 Commissione tributaria regionale di Torino rozhodol prerušiť konanie aj vo veci C-339/08 a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Predstavuje zrážka uplatňovaná na [zvýšenie dane] zrážkovú daň zo ziskov, ktorú článok 5 smernice... zakazuje?

2. Uplatní sa ochranná doložka uvedená v článku 7 ods. 2 smernice...; má sa najmä článok 7 ods. 2 smernice... vykladať v tom zmysle, že členský štát sa môže zdržať uplatnenia oslobodenia uvedeného v článku 5 ods. 1 smernice v prípade, že štát, v ktorom má sídlo materská spoločnosť, poskytne tejto spoločnosti daňový úver na základe dvojstrannej zmluvy?“

19 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 16. septembra 2008 boli veci C-338/08 a C-339/08 spojené na ústne písomnej a ústnej časti konania, ako aj na ústne vyhlásenia rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

20 V prvom rade treba konštatovať, že zo znenia prejudiciálnych otázok jednoznačne vyplýva, že sa týkajú len súladu uplatnenia 5 %nej zrážky talianskymi daňovými úradmi v zmysle dvojstrannej zmluvy na vrátenie zvýšenia dane talianskymi spoločnosťami holandským materským spoločnostiam s právom Únie.

21 Otázky sa teda netýkajú súladu zrazenia dane uplatneného na dividendy vyplácané talianskymi spoločnosťami holandským materským spoločnostiam s právom Únie, ani *a fortiori* súladu daňového systému uplatneného na uvedené dividendy podľa dotknutého vnútroštátneho práva vo veci samej s týmto právom.

O prvej otázke

22 Vnútroštátny súd svojou prvou otázkou v podstate Súdny dvor žiada, aby spresnil, či uplatnenie 5 %nej zrážky talianskymi daňovými úradmi na základe článku 10 ods. 2 písm. a) bodu i) dvojstrannej zmluvy na vrátenie zvýšenia dane uskutočneného talianskymi spoločnosťami v prospech ich holandských materských spoločností podľa článku 10 ods. 3 tejto zmluvy predstavuje zrážkovú daň, ktorú článok 5 ods. 1 smernice zakazuje.

23 V prvom rade treba pripomenúť, že z tretieho odôvodnenia smernice vyplýva, že jej cieľom je odstrániť akúkoľvek nevýhodu medzi spoločnosťami jednotlivých členských štátov zavedením spoločného daňového systému a uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva. Článok 5 ods. 1 smernice s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu stanovuje výnimku z uplatnenia zrážkovej dane v štáte, v ktorom má dcérska spoločnosť sídlo v prípade rozdelenia ziskov v prospech materskej spoločnosti, pokiaľ má táto spoločnosť najmenej 25 %ný podiel na základnom imaní dcérskej spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C-58/01, Zb. s. I-9809, bod 45 a citovanú judikatúru).

24 Vo veci samej je nesporné, že dotknuté holandské spoločnosti, a to Ferrero International a GBE, sú materskými spoločnosťami Ferrero a Martini v zmysle článku 3 ods. 1 smernice.

25 Výraz „zrážková daň“ uvedený v článku 5 ods. 1 smernice sa okrem toho nevzťahuje na určité presne stanovené druhy vnútroštátneho zdanenia (pozri rozsudok Océ van der Grinten, už citovaný, bod 46). Kvalifikovať zdanenie, daň, clo alebo platbu z hľadiska práva Spoločenstva navyše Súdnemu dvoru prislúcha na základe objektívnych vlastností zdanenia nezávisle od kvalifikácie, ktorú im dáva vnútroštátne právo (pozri rozsudok Océ van der Grinten, už citovaný, bod 46).

26 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že zrážková daň z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice predstavuje každé zdanenie príjmov prijatých v štáte, v ktorom sa vyplácajú dividendy, a pochádzajúcich z vyplatenia dividend alebo z akéhokoľvek iného

výnosu z cenných papierov, pokiaľ je základom tejto dane výnos z týchto cenných papierov a pokiaľ je daňovníkom ich držiteľ (pozri najmä rozsudky Océ van der Grinten, už citovaný, bod 47, a z 26. júna 2008, Burda, C-284/06, Zb. s. I-4571, bod 52).

27 Aby bolo možné zistiť, či druhá podmienka stanovená v judikatúre, týkajúca sa predmetného základu dane, bola splnená, treba zistiť, či základ dane vo veciach samých, t. j. vrátenie zvýšenia dane, v dôsledku čoho sa uplatnila 5 %ná sadzba, možno považovať za rozdelenie zisku. Skutočnosť, že dvojstranná zmluva vo svojom článku 10 ods. 5 jednoznačne kvalifikuje vrátenie zvýšenia dane z „dividend“, nemôže mať výrazný vplyv na kvalifikáciu, ktorú je potrebné prijať v práve Spoločenstva.

28 Táto otázka navyše vedie k predbežnému preskúmaniu samotného zvýšenia dane.

29 V tejto súvislosti treba konštatovať, že z dokumentov a najmä z odpovedí, ktoré Talianska republika poskytla Súdnemu dvoru na otázky, ktoré jej boli položené, vyplýva, že zvýšenie dane bolo talianskym zákonodarcom prijaté s cieľom predísť tomu, aby spoločnosť vyplácajúca dividendy v okamihu ich vyplácania získala daňový úver z dane, ktorá bez ohľadu na dôvod nebola touto spoločnosťou zaplatená.

30 Tento mechanizmus predstavuje zdanenie ziskov spoločnosti vyplácajúcej dividendy, ktoré predtým neboli zdanené, alebo ktoré boli v záujme spoločnosti vyplácajúcej dividendy zdanené len čiastočne.

31 S výhradou preskúmania týchto jednotlivých skutočností vnútroštátnym súdom, zvýšenie dane teda predstavuje dodatočnú daň, ktorú musí zaplatiť spoločnosť vyplácajúca dividendy a ktorá je určená na to, aby sa vyhlo tomu, že pri vyplácaní dividend talianskej spoločnosti táto spoločnosť nebude môcť využiť daňový úver v súvislosti s daňami, ktoré spoločnosť vyplácajúca dividendy nezaplatila.

32 Treba konštatovať, že táto daň sa uplatňuje nezávisle od ziskov rozdelených v prospech spoločností rezidentov alebo nerezidentov, akou je holandská spoločnosť, ktorá nemá možnosť využiť daňový úver stanovený talianskou právnou úpravou.

33 V tejto súvislosti možno uviesť, že Súdny dvor konštatoval, že systém spočívajúci v zdanení zisku rozdeleného dcérskou spoločnosťou rezidentom jedného členského štátu v prospech materskej spoločnosti podlieha rovnakému daňovému opravnému postupu s cieľom zabrániť neudeleniu daňového úveru za nezaplatenú daň bez ohľadu na to, či je táto materská spoločnosť rezidentom tohto členského štátu alebo iného členského štátu, aj keď na rozdiel od materskej spoločnosti rezidenta materská spoločnosť nerezident nezíska daňový úver od členského štátu sídla dcérskej spoločnosti, nie je v rozpore so slobodou usadiť sa (pozri v tomto zmysle rozsudok Burda, už citovaný, bod 96).

34 Samotné zvýšenie dane navyše nemožno považovať za zrážkovú daň, ktorú článok 5 ods. 1 smernice zakazuje, pretože daňovník nie je vlastníkom výnosov, ale je spoločnosťou vyplácajúcou dividendy (pozri v tomto zmysle rozsudok Burda, už citovaný, body 55 a 56).

35 Treba preto, s výhradou preskúmania, ktoré prináleží vnútroštátnemu súdu, vychádzať zo skutočností, podľa ktorej je zvýšenie dane dodatočnou daňou zo zisku spoločností, ktorú má zaplatiť spoločnosť vyplácajúca dividendy, čo nie je v rozpore so smernicou.

36 Z toho vyplýva, že „vrátenie“ „sumy“ z tohto zvýšenia, na ktoré majú holandské spoločnosti nárok podľa článku 10 ods. 3 dvojstrannej zmluvy, treba chápať ako prevod časti daňového príjmu, ktorého sa Talianska republika vzdáva pri jeho konečnom výbere s cieľom odstrániť

dvojité hospodárske zdanenie dividend vyplatených holandskej spoločnosti talianskou dcérskou spoločnosťou, na ktorú sa oba štáty dohodli.

37 Túto kvalifikáciu takisto potvrdzuje článok 10 ods. 3 dvojstrannej zmluvy, ktorý stanovuje, že pokiaľ tento finančný prevod spoločnosť vyplácajúca dividendy uskutoční priamo, môže si táto spoločnosť následne uvedenú výšku dane dlžnú talianskemu daňovému úradu odpísať. Zdanenie prevodu sumy spoločnosťou v prospech materskej spoločnosti daňou, ktorá sa má zaplatiť talianskemu daňovému systému, možno totiž vzhľadom na samotný systém zvýšenia dane vysvetliť len daňovou povahou tohto zvýšenia, a teda nárokom na vrátenie, ktorý jej priznáva dvojstranná zmluva.

38 Vnútroštátnemu súdu však prislúcha posúdiť tieto rôzne skutočnosti a predovšetkým preskúmať, či sa talianske daňové úrady v praxi neustále nevzdávajú daňového príjmu, ktorý zahŕňa zvýšenie dane v prípade vyplácania dividend talianskou spoločnosťou holandskej spoločnosti, najmä v prípade, keď zvýšenie dane nemôže vybrať tento úrad, ale sumy zodpovedajúce tomuto zvýšeniu vyplatí talianska spoločnosť priamo holandskej spoločnosti. Ak by totiž vnútroštátny súd dospel ku konštatovaniu o vzdaní sa tohto príjmu, možno uvedený prevod v prípade jeho uskutočnenia považovať za rozdelenie ziskov.

39 V tomto prípade treba preto konštatovať, že podmienka týkajúca sa základu dane uvedená v bode 26 tohto rozsudku a skúmaná v súvislosti s kvalifikáciou zrážkovej dane zo zisku rozdeleného v zmysle článku 5 ods. 1 smernice je splnená. V prípade, že ostatné dve podmienky potrebné na kvalifikáciu zdanenia ako zrážkovej dane, tiež pripomenuté v uvedenom bode, z ktorých sa jedna týka pôvodu skúmaného zdanenia a druhá určenia daňovníka, sú takisto splnené v prípade zrazenia dane, o aké ide vo veciach samých, možno dospieť k záveru, že takéto zrazenie dane je zrážkovou daňou zo ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice.

40 Vzhľadom na tieto rozdielne výnimky treba konštatovať, že vrátenie dotknutého zvýšenia dane vo veciach samých zodpovedá prevodu daňového príjmu talianskymi daňovými úradmi holandskej spoločnosti, a preto ho nemožno považovať za výnosy (pozri analogicky rozsudok *Océ van der Grinten*, už citovaný, bod 56).

41 V tomto prípade základom zrazenia dane, o aké ide vo veciach samých, nie sú výnosy, a toto tvrdenie stačí na konštatovanie, že zatiaľ čo sa táto daň vzťahuje na vrátenie zvýšenia dane, uvedená zrážka nie je zrážkovou daňou z rozdelených ziskov, ktorú článok 5 ods. 1 smernice zakazuje.

42 Vzhľadom na uvedené skutočnosti treba na prvú položenú otázku odpovedať, že s výhradou, že vnútroštátny súd v zmysle bodu 38 tohto rozsudku predovšetkým preskúma povahu „vrátenia“ „zvýšenia dane na základe konečného vyúťovania“ uskutočneného talianskou spoločnosťou holandskej spoločnosti podľa článku 10 ods. 3 dvojstrannej zmluvy, je potrebné konštatovať, že vzhľadom na to, že sa zmluva sama osebe vzťahuje na uvedené vrátenie, zrazenie dane, o aké ide vo veciach samých, nepredstavuje zrážkovú daň z rozdelených ziskov, ktorú článok 5 ods. 1 smernice v zásade zakazuje. V prípade, že vnútroštátny súd zistí, že uvedené „vrátenie“ tohto zvýšenia dane nie je daňovým plnením, však zrazenie dane, o aké ide vo veciach samých, predstavuje zrážkovú daň z rozdelených ziskov, ktorú článok 5 ods. 1 smernice v zásade zakazuje.

O druhej otázke

43 Vnútroštátny súd svojou druhou otázkou žiada Súdny dvor, aby spresnil, či v prípade, že zrazenie dane, o aké ide vo veciach samých, je zrážkovou daňou z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice, by toto zrazenie dane mohlo spadať do rozsahu pôsobnosti článku 7

ods. 2 tejto smernice.

44 V prípade, že preskúmanie povahy vrátenia, predovšetkým tak ako je jasne uvedené v bode 38 tohto rozsudku, dovedie vnútroštátny súd ku konštatovaniu, že dotknuté zrazenie dane vo veciach samých je zrážkovou daňou z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice, treba určiť, či táto daň spadá do rozsahu pôsobnosti článku 7 ods. 2 tejto smernice.

45 V tejto súvislosti treba v prvom rade pripomenúť, že vzhľadom na to, že článok 7 ods. 2 smernice predstavuje odchýlku od všeobecnej zásady zákazu zrážkovej dane z rozdelených ziskov uvedenú v článku 5 ods. 1 tejto smernice, vyžaduje si doslovný výklad (pozri rozsudok Océ van der Grinten, už citovaný, bod 86).

46 Napokon treba konštatovať, že hoci dvojstranná zmluva, ako vyplýva aj z jej názvu, sleduje cieľ zamedziť dvojitému zdaneniu v oblasti dane z príjmu a majetku, dotknuté zrazenie dane vo veciach samých možno považovať za daň spadajúcu do rozsahu pôsobnosti článku 7 ods. 2 smernice len v tom prípade, že na jednej strane dvojstranná zmluva obsahuje ustanovenia smerujúce k odstráneniu alebo zmierneniu dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend a že na druhej strane uplatnenie uvedenej zrážky nemôže narušiť účinky tohto cieľa (v súvislosti s touto poslednou podmienkou pozri najmä rozsudok Océ van der Grinten, už citovaný, bod 87), pričom toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu.

47 Za týchto okolností treba na druhú položenú otázku odpovedať, že ak bude vnútroštátny súd na zrazenie dane prihliadať ako na zrážkovú daň z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice, toto zrazenie dane možno považovať za daň spadajúcu do rozsahu pôsobnosti článku 7 ods. 2 smernice len v tom prípade, že na jednej strane dvojstranná zmluva obsahuje ustanovenia smerujúce k odstráneniu alebo zmierneniu dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend a že na druhej strane uplatnenie uvedenej zrážky nenaruší účinky tohto cieľa, pričom toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu.

O trovách

48 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdný dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. S výhradou, že vnútroštátny súd v zmysle bodu 38 tohto rozsudku predovšetkým preskúma povahu „vrátenia“ „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ uskutočneného talianskou spoločnosťou holandskej spoločnosti podľa článku 10 ods. 3 Zmluvy medzi Talianskou republikou a Holandským kráľovstvom o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov s dodatkovým protokolom uzavretej v Haagu 8. mája 1990, je potrebné konštatovať, že vzhľadom na to, že sa zmluva sama osebe vzťahuje na uvedené vrátenie, zrazenie dane, o aké ide vo veciach samých, nie je zrážkovou daňou z rozdelených ziskov, ktorú článok 5 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch v znení platnom na okolnosti vo veciach samých v zásade zakazuje. V prípade, že vnútroštátny súd zistí, že uvedené „vrátenie“ tohto „zvýšenia dane na základe konečného vyúčtovania“ nie je daňovým plnením, však zrazenie dane, o aké ide vo veciach samých, predstavuje zrážkovú daň z rozdelených ziskov, ktorú článok 5 ods. 1 smernice 90/435 v zásade zakazuje.

2. Ak bude vnútroštátny súd na dotknuté zrazenie dane vo veciach samých prihliadať ako na zrážkovú daň z rozdelených ziskov v zmysle článku 5 ods. 1 smernice 90/435 v znení platnom na okolnosti vo veciach samých, toto zrazenie dane možno považovať za daň spadajúcu do rozsahu pôsobnosti článku 7 ods. 2 tejto smernice 90/435 len v tom prípade, že na jednej strane dvojstranná zmluva obsahuje ustanovenia smerujúce k odstráneniu alebo zmierneniu dvojitého hospodárskeho zdanenia dividend a že na druhej strane uplatnenie uvedenej zrážky nenaruší účinky tohto cieľa, pričom toto posúdenie prináleží vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: taliančina.