

Downloaded via the EU tax law app / web

Združeni zadevi C-338/08 in C-339/08

P. Ferrero e C. SpA

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Alba

in

General Beverage Europe BV

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Torino 1

(Predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ju je vložilo Commissione tributaria regionale di Torino)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva 90/435/EGS – Pojem ‚pri viru odtegnjeni davek‘ – Uporaba dajatve v višini 5 % pri distribuciji dividend in ‚povračilo zvišanega davka zaradi končnega obračuna‘ italijanske odvisne družbe mati?ni družbi s sedežem na Nizozemskem na podlagi dvostranske konvencije“

Povzetek sodbe

1. *Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve mati?nih in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435 – Oprostitev, ki velja v državi članici odvisne družbe, za pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki ga odvisna družba distribuira mati?ni – Pri viru odtegnjeni davek*

(Direktiva Sveta 90/435, člen 5(1))

2. *Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve mati?nih in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435 – Oprostitev, ki velja v državi članici odvisne družbe, za pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki ga odvisna družba distribuira mati?ni – Izjema, ki velja za notranje ali na sporazumih temelječe določbe, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavčevanja*

(Direktiva Sveta 90/435, člena 5(1) in 7(2))

1. Pri viru odtegnjeni davek, ki se nanaša na „povračilo“, ki ga je izvedla družba distributerka mati?ni družbi v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja „zvišanega davka zaradi končnega obračuna“, ni pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček, ki je na celoma prepovedan s členom 5(1) Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve mati?nih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, ker zvišanje davka pomeni dodatni davek na dobiček družb, ki jih podpira družba distributerka, in ker je treba povračilo zneska tega zvišanja mati?ni družbi obravnavati kot prenos dela davčnih prihodkov, ki izhaja iz opustitve dokončne odmere davka s strani države, v kateri je sedež družbe distributerke, katere cilj, o katerem sta se sporazumeli državi podpisnici zgoraj navedene konvencije, je omejitev dvojnega ekonomskega obdavčenja dividend, ki jih je odvisna družba distribuirala mati?ni družbi.

Ob takem sklepu mora nacionalno sodišče preveriti različne upoštevne elemente, med drugim to, ali se davčni organi države članice družbe distributerke v praksi sistematično odpovedujejo davčnim prihodkom na podlagi tega zvišanega davka, kadar družba s sedežem na njenem ozemlju distribuira dividende družbi s sedežem v drugi državi članici, še posebej kadar zneske, ki ustrezajo temu zvišanju, družba distributerka prenese neposredno na družbo prejemnico. Če bi bilo tako odpovedovanje ugotovljeno, bi se lahko navedeni prenos obravnaval kot distribucija dobička. V tem primeru bi bilo zato treba šteti, da je pogoj glede davčne osnove, ki se zahteva za kategorizacijo pri viru odtegnjenega davka na dobiček, v skladu s katerim mora biti davčna osnova prihodek iz delnic družbe distributerke, izpolnjen. Če sta druga pogoja za opredelitev davčnega ukrepa kot pri viru odtegnjenega davka, namreč v zvezi s podlago za nastanek obdavčitve in v zvezi z določitvijo davčnega zavezanca, prav tako izpolnjena glede zadevnega pri vira odtegnjenega davka, bi ta pri viru odtegnjeni davek pomenil pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki je na celoma prepovedan v skladu s členom 5(1) Direktive 90/435.

(Glej točke 26, 35, 36, 38, 39 in 42 ter točko 1 izreka.)

2. Pri viru odtegnjeni davek, ki ga je družba distributerka rezidentka distribuirala matični družbi nerezidentki v skladu s konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki je v skladu s členom 5(1) Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, na celoma prepovedano, bi spadal na področje uporabe člena 7(2) te direktive le, če bi po eni strani navedena konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja vsebovala določbe o odpravi ali zmanjšanju dvojnega ekonomskega obdavčevanja dividend in če po drugi strani uporaba zadevnega davka ne bi mogla izničiti njegovih učinkov, o čemer mora presoditi nacionalno sodišče.

(Glej točko 47 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 24. junija 2010(*)

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Direktiva 90/435/EGS – Pojem ‚pri viru odtegnjeni davek‘ – Uporaba dajatve v višini 5 % pri distribuciji dividend in ‚povračilo zvišanega davka zaradi končne obratuna‘ italijanske odvisne družbe svoji matični družbi s sedežem na Nizozemskem na podlagi dvostranske konvencije“

V združenih zadevah C-338/08 in C-339/08,

katerih predmet sta predloga za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ju je vložilo Commissione tributaria regionale di Torino (Italija) z odločbama z dne 17. septembra in 17. decembra 2007, ki sta na Sodišče prispeli 22. julija 2008, v postopku

P. Ferrero e C. SpA

proti

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

in

General Beverage Europe BV

proti

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

SODIŠ?E (?etrti senat),

v sestavi J.?C. Bonichot (poro?evalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, K. Schiemann, P. K?ris in L. Bay Larsen, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villal?n,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. decembra 2009,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za P. Ferrero e C. SpA M. Cerrato in G. Maisto, odvetnika,
- za General Beverage Europe BV G. Maisto, odvetnik,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo A. Aresu in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predloga za sprejetje predhodne odlo?be se nanašata na razlago ?lenov 5(1) in 7(2) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih dru?b in odvisnih dru?b iz razli?nih dr?av ?lanic (90/435/EGS) (UL L 225, str. 6) v razli?ici, ki je veljala v ?asu dejstev v postopkih v glavni stvari (v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predloga sta bila vložena v okviru dveh postopkov, in sicer med, prvi?, družbo P. Ferrero e C. SpA (v nadaljevanju: Ferrero) in, drugi?, družbo General Beverage Europe BV (v nadaljevanju: GBE) ter italijanskimi dav?nimi organi zaradi pri viru odtegnjenega davka, ki ga odmerijo ti organi pri finan?nih prenosih, ki se obravnavajo kot distribucija dividend. Prvi postopek se nanaša na pri viru odtegnjeni davek pri distribuciji dividend in na povra?ilo „zvišanega davka zaradi kon?nega obra?una“ družbe Ferrero njeni nizozemski mati?ni družbi Ferrero International BV (v nadaljevanju: Ferrero International). Drugi postopek se nanaša na pri viru odtegnjeni davek pri distribuciji dividend in na povra?ilo „zvišanega davka zaradi kon?nega obra?una“ družbi GBE s strani njene italijanske odvisne družbe Martini e Rossi SpA (v nadaljevanju: Martini).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V tretji uvodni izjavi Direktive je navedeno:

„ker se obstoječi davčni predpisi, ki urejajo razmerja med matičnimi družbami in odvisnimi družbami, v različnih državah članicah razlikujejo in so na splošno manj ugodni kot tisti, ki veljajo za matične družbe in odvisne družbe v isti državi članici; ker je zato sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v manj ugodnem položaju v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice; ker je treba ta manj ugoden položaj odpraviti z uvedbo skupnega sistema, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine“.

4 Člen 1(1) Direktive razmejuje obseg njene uporabe:

„Države članice uporabljajo to direktivo:

- za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe v tej državi od odvisnih družb iz druge države članice,
- za distribucijo dobička družb v tej državi, ki so odvisne družbe družb v drugih državah članicah, tem drugim družbam.“

5 Člen 3(1) Direktive opredeljuje pojem matične družbe in odvisne družbe tako:

„Za namene uporabe te direktive

- (a) se status matične družbe pripiše najmanj vsaki družbi države članice, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 in ima delež najmanj 25 % v kapitalu družbe druge države članice, ki izpolnjuje enake pogoje;
- (b) ‚odvisna družba‘ pomeni družbo, katere kapital vključuje delež, naveden pod (a).“

6 Člen 5(1) Direktive določa načelo prepovedi pri viru odtegnjenega davka tako:

„Dobitek, ki ga odvisna družba distribuira svoji matični družbi, je vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.“

7 Vendar člen 7(2) Direktive določa:

„Ta direktiva ne vpliva na uporabo notranjih ali na sporazumih temeljenih določb, ki so namenjene odpravi ali zmanjšanju ekonomskega dvojnega obdavevanja dividend, zlasti določb, ki se nanašajo na plačilo odbitkov za že plačane davke prejemnikom dividend.“

Nacionalno pravo

8 Italijansko pravo, ki je veljalo v času dejstev v postopkih v glavni stvari, je določalo, da je bila italijanska družba, ki je prejela dividende, upravičena do davčnega odbitka v višini 9/16 distribuiranih dividend. Glede na to, da je davčna stopnja na italijanske družbe 36 %, je podjetje prejemnik torej pridobilo davčni odbitek v višini zneska davka, ki je bil obračunan družbi distributerki.

9 Italijanski zakonodajalec je predvidel v nekaterih okoliščinah predvidel tudi uporabo „zvišanega davka zaradi konnega obračuna“ (v nadaljevanju: zvišan davek) na davek na dobiček

podjetij distributerjev dividend. ?len 105(1) edine zakonodaje o davku na dobi?ek, ki je bil potrjen z dekretom predsednika republike št. 917 z dne 22. decembra 1986 (GURI št. 302 z dne 31. decembra 1986), je v razli?ici, ki je veljala v ?asu dejstev v postopkih v glavni stvari, dolo?al, da se zvišanje davka uporabi, kadar je znesek izpla?anih dividend višji od 64 % prijavljenega dobi?ka odvisne družbe in enak 9/16 razlike.

Dvostranska konvencija med Italijansko republiko in Kraljevino Nizozemsko

10 Konvencija med Italijansko republiko in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojnega obdav?evanja na podro?ju davkov od dohodka in premoženja ter o prepre?evanju dav?nega izogibanja z dodatnim protokolom, podpisana v Haagu 8. maja 1990 (v nadaljevanju: dvostranska konvencija), v ?lenu 10(1) opredeljuje na?elo, po katerem se dividende obra?unajo v državi družbe, ki jih prejme.

11 Dvostranska konvencija z odstopanjem od tega na?ela v ?lenu 10(2)(a)(i) dopuša obdav?enje dividend v državi družbe distributerke pod temi pogoji:

„Vendar so te dividende obdav?ene tudi v državi, v kateri ima družba izpla?evalka dividend sedež, in po zakonodaji te države; vendar v primeru, ?e je prejemnik dejanski prejemnik dividend, tako ugotovljen davek na sme preseži:

a) i) 5 % bruto zneska dividend, ?e je dejanski prejemnik družba, ki je imela ve? kot 50 % delnic z glasovalno pravico v družbi izpla?evalki dividend v obdobju 12 mesecev pred dnem, ko so bile dividende objavljene.“

12 ?len 10(3) dvostranske konvencije dolo?a možnost, da se zvišan davek, kot je opredeljen v to?ki 9 te sodbe, nizozemski družbi povrne tako:

„Oseba, ki je rezident Nizozemske in ki prejme dividende, ki jih distribuira družba s sedežem v Italiji, je upravi?ena do povra?ila zneska, ki ustreza [zvišanju davka], ki se nanaša na te dividende, ?e je ta družba zavezana za njegovo izpla?ilo, s pridržkom dav?nega odbitka iz odstavka 2. Za to povra?ilo mora v roku, ki ga dolo?a italijanska zakonodaja, zaprositi ista družba, ki v tem primeru deluje v imenu in za ra?un tega rezidenta Nizozemske.

Ta dolo?ba se uporablja za objavljene dividende od za?etka veljavnosti te konvencije.

Družba distributerka lahko pla?a navedeni znesek rezidentu Nizozemske v istem ?asu, ko izpla?a dividende, in isti znesek odšteje v prvi napovedi za odmero davka, ki jo vloži po takem pla?ilu. [...]"

13 ?len 10(5)(a) in (b) dvostranske konvencije dolo?a:

„a) Izraz ‚dividende‘, ki se uporablja v tem ?lenu, opredeljuje prihodke iz delnic [...]

b) Za dividende, ki jih pla?a družba s sedežem v Italiji, prav tako štejejo bruto zneski, povrnjeni v skladu z [zvišanim davkom] iz odstavka 3, ki se nanašajo na dividende, ki jih pla?a ta družba.“

14 ?len 24(3) dvostranske konvencije tudi dolo?a:

„3. Poleg tega Nizozemska dovoli odbitek od tako izra?unanega nizozemskega davka za elemente dohodka, ki so obdav?ljivi v Italiji v skladu s ?len[om] 10(2) [...] te konvencije, pod pogojem, da so ti elementi vklju?eni v osnovo iz odstavka 1. Znesek tega odbitka je enak davku, pla?anemu v Italiji za te elemente prihodka, vendar ne presega znižanega zneska, ki se lahko dovoli, ?e so elementi prihodka, ki so tako zajeti v dav?no osnovo, edini elementi prihodka, oproš?enega nizozemskega davka na podlagi dolo?b nizozemske zakonodaje o izogibanju

dvojnega obdavčevanja.“

Spora o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

15 Odvisni družbi Ferrero in Martini, ki sta v celoti v lasti maternih družb Ferrero International in GBE, sta jim, prva leta 1997 in druga leta 1998, izplačali dividende in „povrnili“ zvišan davek na podlagi člena 10(3) dvostranske konvencije.

16 Italijanski davčni organi so za te štiri prenose uporabili davek v višini 5% v skladu s členom 10(2)(a)(i) dvostranskega sporazuma. Družbi Ferrero International in GBE sta nato zahtevali povračilo tako odmerjenih davkov. Po zavrnilih odločbah teh davčnih organov sta toženi stranki v postopkih v glavni stvari sprožili postopek pri Commissione tributaria regionale di Cuneo oziroma Commissione tributaria regionale di Torino. Na zadnji instanci v obeh postopkih v glavni stvari je odločalo Corte suprema di cassazione in menilo, prvič, da je tak davek na dividende v skladu z Direktivo in, drugič, nasprotno, da ne velja enako za uporabo takega davka pri povračilu zvišanega davka. To sodišče je nato obe zadevi odstopilo Commissione tributaria regionale di Torino.

17 Commissione tributaria regionale di Torino je nato v zadevi C-338/08 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je pri viru odtegnjeni davek, ki se uporabi za [zvišani davek] pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki je prepovedan s členom 5(1) Direktive [...] (v obravnavanem primeru je odvisna družba izbrala ureditev na podlagi sporazuma)?

2. Podredno, ali se v primeru pritrdilnega odgovora na prvo vprašanje uporabi zaščitna klavzula, določena v členu 7(2) navedene direktive?“

18 Commissione tributaria regionale di Torino je tudi v zadevi C-339/08 prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je pri viru odtegnjeni davek, ki se uporabi za [zvišani davek], pri viru odtegnjeni davek na dobiček, ki je prepovedan s členom 5 Direktive [...]?

2. Ali se uporabi zaščitna klavzula iz člena 7(2) Direktive [...]; predvsem ali je treba člen 7(2) Direktive [...] razlagati tako, da se posamezna država članica lahko vzdrži uporabe oprostitve iz člena 5(1) Direktive v primeru, ko država, v kateri ima materna družba sedež, tej odobri davčni odbitek na podlagi dvostranske konvencije?“

19 S sklepom predsednika Sodišča z dne 16. septembra 2008 sta bili zadevi C-338/08 in C-339/08 združeni za pisni in ustni postopek ter izdajo sodbe.

Vprašanja za predhodno odločanje

20 Za uvod je treba ugotoviti, da je iz besedila vprašanj za predhodno odločanje jasno razvidno, da se nanašajo le na to, ali je pri viru odtegnjeni davek v višini 5 %, ki so ga na podlagi dvostranske konvencije obračunali italijanski davčni organi na povračilo zvišanega davka, ki sta ga italijanski družbi plačali svojima nizozemskima maternima družbama, združljiv s pravom Unije.

21 Vprašanja se torej ne nanašajo na združljivost pri viru odtegnjenega davka na dividende – ki sta jih italijanski družbi plačali svojima nizozemskima maternima družbama – s pravom Unije niti *a fortiori* na združljivost davčnega sistema – ki se uporablja za te dividende in ga določa nacionalno pravo v postopkih v glavni stvari – s tem pravom.

Prvo vprašanje

- 22 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu prosi Sodišče, naj pojasni, ali je pri viru odtegnjeni davek v višini 5 %, ki so ga uporabili italijanski davčni organi na podlagi člena 10(2)(i) dvostranske konvencije za povračilo zvišanega davka, ki sta ga italijanski družbi plačali svojima nizozemskima matičnima družbama na podlagi člena 10(3) te konvencije, pri viru odtegnjeni davek, ki je prepovedan s členom 5(1) Direktive.
- 23 Prej je treba spomniti, da je med drugim iz tretje uvodne izjave Direktive razvidno, da je njen cilj z vzpostavitvijo skupnega davčnega sistema odpraviti vsakršno neugodnost pri sodelovanju med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem med družbami iz iste države članice in s tem olajšati združevanje družb na ravni Skupnosti. Tako člen 5(1) Direktive v izogib dvojnega obdavčevanja določa oprostitev pri viru odtegnjenega davka v državi odvisne družbe pri distribuciji dobička svoji matični družbi, kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 25. septembra 2003 v zadevi Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, str. I-9809, točka 45 in navedena sodna praksa).
- 24 V postopkih v glavni stvari ni sporno, da sta zadevni nizozemski družbi, in sicer Ferrero International in GBE, matični družbi družb Ferrero in Martini v smislu člena 3(1) Direktive.
- 25 Izraz „pri viru odtegnjeni davek“ iz člena 5(1) Direktive tudi ni omejen na natančno določeno vrsto nacionalne obdavčitve (glej zgoraj navedeno sodbo Océ van der Grinten, točka 46). Poleg tega Sodišče opredeli obdavčitev, davek ali dajatev v okviru prava Skupnosti na podlagi objektivnih značilnosti dajatve, ne glede na njihovo opredelitev po nacionalni zakonodaji (glej zgoraj navedeno sodbo Océ van der Grinten, točka 46).
- 26 Glede tega iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je pri viru odtegnjeni davek na dobiček, distribuiran v smislu člena 5(1) Direktive, vsak davek na dobiček, prejet v državi, v kateri so distribuirane dividende, in nastane z izplačilom dividend ali drugih prihodkov iz delnic, pri čemer je davčna osnova tega davka dobiček iz teh delnic in je davčni zavezanec imetnik teh delnic (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Océ van der Grinten, točka 47, in sodbo z dne 26. junija 2008 v zadevi Burda, C-284/06, ZOdl., str. I-4571, točka 52).
- 27 Za ugotovitev, ali je drugi pogoj glede zadevne davčne osnove, določen v sodni praksi, izpolnjen, se je treba vprašati, ali je mogoče davčno osnovo v postopkih v glavni stvari, in sicer povračilo zvišanega davka, na podlagi katerega je bila uporabljena stopnja 5 %, šteti za distribucijo dobička. V zvezi s tem dejstvo, da dvostranska konvencija v členu 10(5) izrecno opredeljuje povračilo zvišanega davka kot „dividendo“, ne vpliva na njegovo opredelitev v pravu Unije.
- 28 To vprašanje pa vodi najprej do razmisleka o opredelitvi zvišanja davka samega.
- 29 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je iz dokumentacije, predvsem iz odgovorov, ki jih je Italijanska republika poslala Sodišču na zastavljena vprašanja, razvidno, da je bilo z italijansko zakonodajo uvedeno zvišanje davka, da bi se izognilo temu, da bi družba prejemnica dividend ob distribuciji dividend prejela davčni odbitek za davek, ki ga družba distributerka iz kakršnega koli razloga ne bi plačala.
- 30 Ta mehanizem se torej kaže v obdavčenju dobička družbe distributerke, ki prej ni bil obdavčen ali je bil tej družbi obdavčen po nižji stopnji.
- 31 Ob preverjanju teh elementov s strani nacionalnih sodišč pomeni torej zvišanje davka

dodaten davek, obračunan družbi distributerki, ki je namenjen temu, da ob distribuciji dividend italijanski družbi ta ne more biti upravičena do davčnega odbitka za davke, ki jih družba distributerka ni plačala.

32 Treba je ugotoviti, da se ta davek uporabi brez razlikovanja, ali se dobiček distribuira družbam s sedežem v državi članici ali družbam s sedežem v drugi državi članici, kot je nizozemska družba, ki ni upravičena do davčnega odbitka po italijanski zakonodaji.

33 V zvezi s tem je Sodišče presodilo, da sistem, po katerem za obdavčitev dobička, ki ga distribuira odvisna družba s sedežem v državi članici svoji matični družbi, velja mehanizem davčnega popravka – namenjen preprečevanju odobritve davčnega odbitka za neplačane davke – ne glede na to, ali ima matična družba sedež v isti državi članici ali v drugi državi članici, medtem ko država članica, v kateri ima sedež odvisna družba, matični družbi s sedežem v drugi državi članici ne odobri davčnega odbitka – v nasprotju z matično družbo s sedežem v tej državi članici – ni v nasprotju s svobodo ustanavljanja (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Burda, točka 96).

34 Poleg tega samo zvišanje davka ni mogoče razumeti kot pri viru odtegnjeni davek, prepovedan s členom 5(1) Direktive, ker imetnik delnic ni davčni zavezanec, ampak družba distributerka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Burda, točki 55 in 56).

35 Glede na to, da mora to preučiti predložitveno sodišče, je treba izhajati iz predpostavke, da zvišanje davka pomeni dodatni davek na dobiček družb, ki jih podpira družba distributerka, čemur Direktiva ne nasprotuje.

36 Zato je treba „povračilo zneska“ tega zvišanja, do katerega so upravičene nizozemske družbe v skladu s členom 10(3) dvostranske konvencije, obravnavati kot prenos dela davčnih prihodkov, ki izhaja iz opustitve dokončne odmere davka s strani italijanske države, katere cilj, o katerem sta se sporazumeli državi podpisnici konvencije, je omejitev dvojnega gospodarskega obdavčenja dividend, ki jih je italijanska odvisna družba distribuirala svoji nizozemski matični družbi.

37 Člen 10(3) dvostranske konvencije, ki določa, da če finančni prenos izvrši neposredno družba distributerka, lahko ta nato odbije navedeni znesek od davka, ki ga dolguje italijanskim davčnim organom, je v skladu s to opredelitvijo. Odbitek zneska, ki ga je na matično družbo prenesla družba distributerka, od davka, ki ga dolguje italijanskim davčnim organom, je ob upoštevanju samega sistema zvišanja davka mogoče razložiti le z njegovo davčno naravo in pravico do povračila, ki je z njim povezana na podlagi dvostranske konvencije.

38 Ne nazadnje je predložitveno sodišče pristojno, da presodi te različne elemente in ugotovi predvsem, ali se italijanski davčni organi v praksi sistematično odpovedujejo davčnim prihodkom na podlagi zvišanega davka ob distribuciji dividend s strani italijanske družbe nizozemski družbi, še posebej ko zvišanja davka ne odmerijo ti organi, temveč italijanska družba zneske, ki ustrezajo temu zvišanju, prenese neposredno na nizozemsko družbo. Če bi bilo tako odpovedovanje ugotovljeno, bi lahko navedeni prenos, če bi bil izvršen, obravnavali kot distribucijo dobička.

39 V tem primeru bi bilo zato treba šteti, da je pogoj glede davčne osnove, opredeljen v točki 26 te sodbe in preučen glede kategorizacije pri viru odtegnjenega davka na dobiček, ki je distribuiran v smislu člena 5(1) te direktive, izpolnjen. Če sta druga pogoja za opredelitev davčnega ukrepa kot pri viru odtegnjenega davka, navedena v isti točki, v zvezi s podlago za nastanek preučevane obdavčitve in v zvezi z določitvijo davčnega zavezanca tudi izpolnjena glede pri viru odtegnjenega davka, kot je ta v postopkih v glavni stvari, je treba ugotoviti, da tak pri viru odtegnjeni davek pomeni pri viru odtegnjeni davek na dobiček v smislu člena 5(1) Direktive.

40 Ob upoštevanju teh premislekov je treba ugotoviti, da je povračilo zvišanega davka v postopkih v glavni stvari enako prenosu davčnega prihodka z italijanskih organov na nizozemsko družbo in ga zato ni mogoče šteti za prihodek iz delnic (glej po analogiji zgoraj navedeno sodbo Océ van der Grinten, točka 56).

41 V tem primeru osnova pri viru odtegnjenega davka, kot je ta v postopkih v glavni stvari, ni sestavljena iz prihodka iz delnic in to zadošča za ugotovitev, da navedeni odtegnjeni davek, če se nanaša na povračilo zvišanega davka, torej ne pomeni pri viru odtegnjenega davka na distribuirani dobiček, ki je na celoma prepovedan s členom 5(1) Direktive.

42 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da – s pridržkom preužitve predložitvenega sodišča, kot je pojasnjeno v točki 38 te sodbe, glede narave „povračila“ zvišanega davka zaradi končnega obračuna v postopkih v glavni stvari, ki ga je izvršilo italijansko podjetje v korist nizozemske družbe v skladu s členom 10(3) dvostranske konvencije – če se pri viru odtegnjeni davek, kot je ta v postopkih v glavni stvari, nanaša na povračilo, ni pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček, ki je na celoma prepovedan s členom 5(1) Direktive. Vendar pa je, če predložitveno sodišče ugotovi, da navedeno „povračilo“ tega zvišanega davka ni davčne narave, pri viru odtegnjeni davek, kot je ta v postopkih v glavni stvari, pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček, ki je na celoma prepovedan s členom 5(1) Direktive.

Drugo vprašanje

43 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče prosi Sodišče, naj pojasni, ali v primeru, če je pri viru odtegnjeni davek, kot je ta v postopkih v glavni stvari, pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček v smislu člena 5(1) Direktive, ta še vedno lahko spada na področje uporabe člena 7(2) te direktive.

44 Če predložitveno sodišče pri presoji narave povračila zvišanega davka, kot je pojasnjeno v točki 38 te sodbe, odloči, da je pri viru odtegnjeni davek v postopkih v glavni stvari pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček v smislu člena 5(1) Direktive, je treba ugotoviti, ali spada na področje uporabe člena 7(2) te direktive.

45 V zvezi s tem je treba najprej opozoriti, da je treba člen 7(2) Direktive 90/435 – glede na to, da določa izjemo od splošne prepovedi pri viru odtegnjenega davka na distribuirani dobiček, ki je določena v členu 5(1) te direktive – razlagati ozko (glej zgoraj navedeno sodbo Océ van den Grinten, točka 86).

46 Poleg tega je treba ugotoviti, da čeprav dvostranski sporazum, kot je razvidno že iz njegovega naslova, sledi cilju izogibanja dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka in premoženja, se za pri viru odtegnjeni davek v postopkih v glavni stvari lahko šteje, da spada na področje uporabe člena 7(2) Direktive le, prvič, če dvostranska konvencija vsebuje določbe o odpravi ali zmanjšanju dvojnega gospodarskega obdavčevanja dividend in, drugič, če uporaba tega davka ne more izničiti njegovih učinkov (glede zadnjega pogoja glej predvsem zgoraj navedeno sodbo Océ van den Grinten, točka 87), o čemer mora presoditi predložitveno sodišče.

47 V teh okoliščinah je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da bi predložitveno sodišče ugotovilo, da je treba pri viru odtegnjeni davek v postopkih v glavni stvari obravnavati kot pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček v smislu člena 5(1) Direktive, bi ta pri viru odtegnjeni davek spadal na področje uporabe člena 7(2) Direktive le, prvi?, bi dvostranska konvencija vsebovala določbe o odpravi ali zmanjšanju dvojnega gospodarskega obdavčevanja dividend in, drugi?, bi uporaba tega davka ne bi mogla izničiti njegovih učinkov, o čemer mora presoditi predložitveno sodišče.

Stroški

48 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (četrti senat) razsodilo:

1. **S pridržkom preu?itve predložitvenega sodiš?a, kot je pojasnjeno v točki 38 te sodbe, glede narave „povračila“ zadevnega zvišanega davka zaradi kon?nega obra?una v postopkih v glavni stvari, ki ga je izvršilo italijansko podjetje v korist nizozemske družbe v skladu s členom 10(3) dvostranske konvencije med Italijansko republiko in Kraljevino Nizozemsko o izogibanju dvojnega obdavčevanja na področju davkov od dohodka in premoženja ter o preprečevanju dav?nega izogibanja z dodatnim protokolom, podpisana v Haagu 8. maja 1990, pri viru odtegnjeni davek, kot je ta v postopkih v glavni stvari, se nanaša na to povračilo, ni pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček, ki je na?eloma prepovedan s členom 5(1) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v različici, ki je veljala v času dejstev v postopkih v glavni stvari. Vendar pa je, bi predložitveno sodiš?e ugotovi, da navedeno „povračilo“ tega „zvišanega davka zaradi kon?nega obra?una“ ni dav?ne narave, pri viru odtegnjeni davek, kot je ta v postopkih v glavni stvari, pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček, ki je na?eloma prepovedan s členom 5(1) Direktive 90/435.**

2. **Bi predložitveno sodiš?e ugotovilo, da je treba pri viru odtegnjeni davek v postopkih v glavni stvari obravnavati kot pri viru odtegnjeni davek na distribuirani dobiček v smislu člena 5(1) Direktive 90/435, bi ta pri viru odtegnjeni davek spadal na področje uporabe člena 7(2) Direktive 90/435 le, prvi?, bi dvostranska konvencija vsebovala določbe o odpravi ali zmanjšanju dvojnega gospodarskega obdavčevanja dividend in, drugi?, bi uporaba tega davka ne bi mogla izničiti njegovih učinkov, o čemer mora presoditi predložitveno sodiš?e.**

Podpisi

* Jezik postopka: italijanščina.