

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

24. června 2010*

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

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

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),

* Jednací jazyk: italština.

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

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

generální advokát: P. Cruz Villalón,
vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

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

s ohledem na vyjádření předložená:

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

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

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce se týkají výkladu čl. 5 odst. 1 a čl. 7 odst. 2 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147, dále jen „směrnice“).
- 2 Tyto žádosti byly předloženy v rámci dvou sporů mezi P. Ferrero e C. SpA (dále jen „Ferrero“) a italskou daňovou správou na jedné straně a General Beverage Europe BV (dále jen „GBE“) a italskou daňovou správou na druhé straně ve věci daňové srážky uplatněné touto daňovou správou při finančním převodu považovaném za rozdělení dividend. První spor se týká daňové srážky uplatněné při rozdělování dividend a vrácení „navýšení daně v souvislosti s konečným vyúčtováním“ společností Ferrero její nizozemské mateřské společnosti Ferrero International BV (dále jen „Ferrero International“). Druhý spor se týká daňové srážky uplatněné při rozdělování dividend a vrácení „navýšení daně v souvislosti s konečným vyúčtováním“ společnosti GBE její italskou dceřinou společností Martini e Rossi SpA (dále jen „Martini“).

Právní rámec

Právo Unie

- 3 Třetí bod odůvodnění směrnice stanoví:

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

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

„Každý členský stát použije tuto směrnici:

- na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států,

- na rozdělování zisku vytvořeného společnostmi tohoto státu společně s ostatními členskými státy, jichž jsou dceřinými společnostmi.“

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

„Pro účely použití této směrnice se:

a) postavení mateřské společnosti přiznává přinejmenším každé společnosti členského státu, která splňuje podmínky stanovené v článku 2 a která drží na základním kapitálu některé společnosti jiného členského státu splňující stejné podmínky podíl nejméně 25 %;

b) „dceřinou společností“ rozumí společnost, na jejímž základním kapitálu je držen podíl uvedený v písmenu a).“

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

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

7 Článek 7 odst. 2 směrnice nicméně uvádí:

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

Vnitrostátní právo

- 8 Italské právo platné v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení stanovilo, že italská společnost, jež obdržela dividendy, měla nárok na daňový zápočet rovnající se 9/16 rozdělených dividend. Jelikož daňová sazba uplatňovaná na italské společnosti činila 36 %, podnik-příjemce tudíž obdržel daňový zápočet rovnající se částce daně uhrazené rozdělující společností.
- 9 Italský zákonodárce rovněž stanovil, že se za určitých okolností uplatní „navýšení daně v souvislosti s konečným vyúčtováním“ (dále jen „navýšení zdanění“) daně z příjmů podniků rozdělujících dividendy. Článek 105 odst. 1 konsolidovaného znění předpisů o dani z příjmů, schváleného nařízením prezidenta republiky č. 917 ze dne 22. prosince 1986 (GURI č. 302, ze dne 31. prosince 1986), ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení, stanovil, že toto navýšení zdanění se uplatňovalo tehdy, když výše rozdělených dividend překračovala 64 % přízných příjmů dceřiné společnosti a jeho výše se rovnala 9/16 rozdílu.

Dvoustranná smlouva mezi Italskou republikou a Nizozemským královstvím

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

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

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

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

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

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

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

Rozdělující společnost může vyplátit výše uvedenou částku rezidentovi v Nizozemsku současně s vyplacením dividend, které mu náleží a v prvním přiznání k dani z příjmů po uvedené platbě odečíst stejnou částku od daně, kterou dluží. [...]“

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

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

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

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

„3. Nizozemsko mimoto přiznává odpočet z takto vypočtené nizozemské daně pro částí příjmu zdanitelného v Itálii na základě čl. 10 odst. 2 [...] této smlouvy, pokud jsou tyto částí zahrnuty do základu uvedeného v odstavci 1. Výše tohoto odpočtu se rovná dani zaplacené v Itálii z těchto částí příjmu, avšak nepřekročí výši snížení, která by byla přiznána, kdyby částí příjmu takto zahrnuté do zdanitelného základu byly jedinými částmi příjmu osvobozenými od nizozemské daně na základě ustanovení nizozemských právních předpisů směřujících k zamezení dvojího zdanění.“

Spory v původním řízení a předběžné otázky

- 15 Ferrero a Martini, jejichž základní kapitál je ve 100% vlastnictví jejich mateřských společností, a to Ferrero International a GBE, jim – poprvé v roce 1997, podruhé v roce 1998 – rozdělily dividendy a „vrátily“ navýšení zdanění na základě čl. 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy.
- 16 Italská daňová správa uplatnila na tyto čtyři převody srážku ve výši 5 % na základě čl. 10 odst. 2 písm. a) bodu i) dvoustranné smlouvy. Každá ze společností Ferrero International a GBE nato požádala o vrácení takto uplatněných srážek. V návaznosti na zamítavá rozhodnutí vydaná uvedenou daňovou správou se navrhovatelky v původním řízení obrátily na Commissione tributaria regionale di Cuneo a Commissione tributaria regionale di Torino. Corte suprema di cassazione, kterému byly konečně předloženy oba spory v původním řízení, měl za to, že zaprvé taková srážka daně z dividend je slučitelná se směrnicí a zadruhé tomu tak naopak není v případě uplatnění takové srážky na vrácení navýšení zdanění. Tento soud poté vrátil obě věci ke Commissione tributaria regionale di Torino.
- 17 V této souvislosti se Commissione tributaria regionale di Torino rozhodl ve věci C-338/08 přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Představuje srážka uplatňovaná na [navýšení zdanění] srážkovou daň ze zisků, která je zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice [...] (v projednávané věci si dceřiná společnost zvolila smluvní režim)?

2) Podpůrně v případě kladné odpovědi na první otázku, uplatní se ochranná doložka podle čl. 7 odst. 2 směrnice?“

18 Commissione tributaria regionale di Torino se rovněž rozhodl ve věci C-339/08 přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Představuje srážka uplatňovaná na [navýšení zdanění] srážkovou daň ze zisků, která je zakázána článkem 5 směrnice [..]?

2) Uplatní se ochranná doložka podle čl. 7 odst. 2 směrnice [...]? A má být zejména čl. 7 odst. 2 směrnice [...] vykládán v tom smyslu, že členský stát může upustit od uplatnění osvobození od daně podle čl. 5 odst. 1 směrnice v případě, že stát, v němž je usazena mateřská společnost, přízná této společnosti daňový zápočet podle dvoustranné smlouvy?“

19 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 16. září 2008 byly věci C-338/08 a C-339/08 spojeny pro účely písemné a ústní části řízení, jakož i pro účely rozsudku.

K předběžným otázkám

- 20 Úvodem je třeba konstatovat, že z formulace předběžných otázek výslovně vyplývá, že se týkají výlučně slučitelnosti s právem Unie srážky ve výši 5 % uplatněné italskou daňovou správou podle dvoustranné smlouvy na vrácení navýšení zdanění provedené italskými společnostmi ve prospěch jejich nizozemských mateřských společností.
- 21 Otázky se tedy netýkají slučitelnosti s právem Unie daňové srážky uplatněné na dividendy vyplacené italskými společnostmi jejich nizozemským mateřským společnostem, ani *a fortiori* slučitelnosti s tímto právem daňového režimu uplatněného na tyto dividendy stanoveného vnitrostátním právem dotčeným v původním řízení.

K první otázce

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

- 23 Je třeba předem připomenout, že z třetího bodu odůvodnění směrnice vyplývá zejména to, že jejím cílem je zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu tím, že se zavede společný daňový systém, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství. Článek 5 odst. 1 směrnice tak v zájmu vyloučení dvojího zdanění stanoví, že ve státě dceřiné společnosti je rozdělování zisku její mateřské společnosti, pokud tato společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %, osvobozeno od srážkové daně (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 25. září 2003, *Océ van der Grinten*, C-58/01, Recueil s. I-9809, bod 45 a citovaná judikatura).
- 24 Ve věcech v původním řízení není zpochybňováno, že dotčené nizozemské společnosti, a sice *Ferrero International* a *GBE*, mají postavení mateřských společností ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice společností *Ferrero* a *Martini*.
- 25 Krom toho výraz „srážková daň“ obsažený v čl. 5 odst. 1 směrnice není omezen na určité druhy přesně stanovených vnitrostátních zdanění (viz výše citovaný rozsudek *Océ van der Grinten*, bod 46). Kvalifikace zdanění, daně, cla nebo poplatku mimoto musí být s ohledem na právo Společenství určena Soudním dvorem v závislosti na objektivních vlastnostech zdanění nezávisle na jeho kvalifikaci podle vnitrostátního práva (viz výše citovaný rozsudek *Océ van der Grinten*, bod 46).
- 26 V tomto ohledu z ustálené judikatury vyplývá, že srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice tvoří jakékoli zdanění příjmů pobíraných ve státě, ve kterém jsou dividendy rozdělovány, ke kterému dochází na základě výplaty dividend nebo jakéhokoli jiného výnosu z cenných papírů, je-li základem této daně výnos z uvedených cenných papírů a je-li osoba podléhající dani držitelem těchto cenných papírů (viz zejména rozsudky *Océ van der Grinten*, výše citovaný, bod 47, a ze dne 26. června 2008, *Burda*, C-284/06, Sb. rozh. s. I-4571, bod 52).

- 27 Pro ověření, zda je splněna druhá podmínka stanovená judikaturou, jež se týká základu dotčeného zdanění, je třeba se zabývat otázkou, zda daňový základ ve věcech v původním řízení, a sice vrácení [navýšení zdanění], jež vedlo k uplatnění 5% sazby, může být považováno za rozdělování zisku. V tomto ohledu skutečnost, že dvoustranná smlouva ve svém čl. 10 odst. 5 výslovně kvalifikuje vrácení navýšení zdanění „dividend“, nemůže mít rozhodný vliv na kvalifikaci, kterou je mu třeba přiznat v právu Unie.
- 28 Tato otázka nás naopak vede k tomu, abychom se předem zabývali otázkou kvalifikace samotného navýšení zdanění.
- 29 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že se z písemností ve spise – a zejména z odpovědi předložené Soudnímu dvoru Italskou republikou na otázky, které jí byly položeny – zdá vyplývat, že navýšení zdanění bylo italským zákonodárcem zavedeno, aby bylo zabráněno tomu, že společnost-příjemce rozdělených dividend získá v okamžiku rozdělování dividend daňový zápočet ohledně daně, která z nějakého důvodu nebyla uhrazena rozdělující společností.
- 30 Tento mechanismus se tak projevuje zdaněním zisku rozdělující společnosti, který nebyl předtím zdaněn nebo byl zdaněn jen ve snížené míře, u rozdělující společnosti.

- 31 S výhradou ověření těchto jednotlivých prvků vnitrostátním soudem je tudíž navýšení zdanění dodatečná daň k tíži rozdělovací společnosti určená k zabránění tomu, aby při rozdělování dividend italské společnosti mohla mít tato společnost nárok na daňový zápočet ohledně daně, které rozdělovací společnost neuhradila.
- 32 Je třeba konstatovat, že se tato daň uplatňuje bez ohledu na to, zda je zisk rozdělován společností-rezidentům nebo společností-nerezidentům, jako v případě nizozemské společnosti, na které se nevztahuje daňový zápočet zavedený italskými právními předpisy.
- 33 V tomto ohledu lze uvést, že Soudní dvůr měl za to, že systém, na jehož základě se na zdanění zisků rozdělených dceřinou společností, která je rezidentem v členském státě, ve prospěch její mateřské společnosti, uplatní tentýž opravný daňový mechanismus určený k zabránění tomu, aby byl daňový zápočet příznán pro neuhrazenou daň, bez ohledu na to, zda je mateřská společnost rezidentem v témže, či jiném členském státě, ačkoli na rozdíl od případu mateřské společnosti-rezidenta nepřiznává členský stát, v němž je dceřiná společnost rezidentem, mateřské společnosti-nerezidentovi nárok na daňový zápočet, není v rozporu se svobodou usazování (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Burda, bod 96).
- 34 Navýšení zdanění nelze mimoto samo o sobě považovat za srážkovou daň, která je zakázána čl. 5 odst. 1 směrnice, jelikož osobou povinnou k dani není držitel cenných papírů, nýbrž rozdělovací společnost (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Burda, body 55 a 56).

- 35 S výhradou ověření, která musí v tomto ohledu provést předkládající soud, je tudíž třeba vycházet z předpokladu, že navýšení zdanění je doplatek daně ze zisku společnosti k tíži rozdělovací společnosti, kterému směrnice nebrání.
- 36 Z toho plyne, že „vrácení“ „částky“ tohoto navýšení, na které mají nizozemské společnosti nárok podle čl. 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy, musí být považováno za převod části daňového příjmu, jenž vyplývá z toho, že se italský stát vzdal jeho konečného výběru s cílem dohodnutým oběma státy, které jsou stranami smlouvy, omezit ekonomické dvojí zdanění dividend rozdělených nizozemské společnosti její italskou dceřinou společností.
- 37 Článek 10 odst. 3 dvoustranné smlouvy, který stanoví, že je-li tento finanční převod proveden přímo rozdělovací společností, může poté tato společnost odečíst uvedenou částku z daně splatné italské daňové správě, tuto kvalifikaci rovněž podporuje. To, že rozdělovací společnost započte částku převedenou své mateřské společnosti na daň splatnou italskému správci daně, lze totiž s ohledem na samotný režim navýšení zdanění vysvětlit pouze daňovou povahou tohoto navýšení, a tedy nároku na vrácení, který je s ním spojen na základě dvoustranné smlouvy.
- 38 Předkládajícímu soudu nicméně přísluší tyto jednotlivé prvky posoudit a ověřit zejména to, zda se v praxi italská daňová správa systematicky nevzdává daňového příjmu tvořeného navýšením zdanění v případě rozdělování dividend italskou společností nizozemské společnosti, a to zejména v případě, kdy by navýšení zdanění nebylo vybíráno uvedenou správou, ale částky odpovídající tomuto navýšení by byly převáděny přímo italskou společností na nizozemskou společnost. Kdyby předklá-

dající soud došel ke zjištění, že se ho vzdává, mohl by být uvedený převod, pokud je proveden, ve skutečnosti považován za rozdělování zisku.

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

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

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

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

K druhé otázce

- 43 Svou druhou otázkou žádá předkládající soud Soudní dvůr, aby upřesnil, zda v případě, že taková daňová srážka, jako je srážka dotčená ve věcech v původním řízení, představuje srážkovou daň z rozděleného zisku ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, může tato srážka přesto spadat do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 této směrnice.
- 44 V případě, že by ověření, zvláště ve smyslu ozřejmém v bodě 38 tohoto rozsudku, povahy vrácení navýšení zdanění vedlo předkládající soud k závěru, že daňová srážka dotčená ve věcech v původním řízení představuje srážkovou daň z rozděleného zisku

ve smyslu čl. 5 odst. 1 směrnice, je třeba určit, zda by tato srážka spadala do rozsahu působnosti čl. 7 odst. 2 této směrnice.

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

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

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

K nákladům řízení

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

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

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

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

Podpisy.