

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 24 czerwca 2010 r.*

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),

* Język postępowania: włoski.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby (sprawozdawca), C. Toader, K. Schiemann, P. Küris 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. Cerratę oraz G. Maistę, avvocati,
- w imieniu General Beverage Europe BV przez G. Maistę, avvocato,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Aresu oraz R. Lyalę, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

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 postępowań zawisłych przed sądem krajowym (zwanej dalej „dyrektywą”).
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach dwóch sporów między, po pierwsze, P. Ferrero e C. SpA (zwaną dalej „Ferrero”) oraz, po drugie, General Beverage Europe BV (zwaną dalej „GBE”) a włoskimi organami podatkowymi w przedmiocie pobrania przez te organy podatku przy okazji operacji finansowych uznanych za wypłatę dywidendy. Pierwszy spór dotyczy pobrania podatku w związku z wypłatą dywidendy i zwrotem „dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” dokonanych przez Ferrero na rzecz jej niderlandzkiej spółki dominującej Ferrero International BV (zwanej dalej „Ferrero International”). Drugi spór odnosi się do pobrania podatku w związku z wypłatą dywidendy i zwrotem „dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu wyrównania” dokonanych na rzecz GBE przez włoską spółkę zależną Martini e Rossi SpA (zwaną dalej „Martini”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Motyw 3 dyrektywy stanowi:

„istniejące przepisy podatkowe, które regulują stosunki pomiędzy spółkami dominującymi i spółkami zależnymi różnych państw członkowskich, znacznie się między sobą różnią i są, ogólnie rzecz ujmując, mniej korzystne niż te, które są stosowane pomiędzy spółkami dominującymi i zależnymi tego samego państwa członkowskiego; współpraca między spółkami różnych państw członkowskich jest tym samym utrudniona, w porównaniu ze współpracą między spółkami z tego samego państwa członkowskiego; niezbędne jest zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, który ułatwiłby konsolidację spółek”.

4 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy, który wyznacza jej zakres stosowania, ma następujące brzmienie:

„1. Każde państwo członkowskie stosuje przepisy niniejszej dyrektywy w odniesieniu do:

- podziału [wyплаты] zysków, które spółki [tego] państwa członkowskiego otrzymują od spółek zależnych innego państwa członkowskiego,

— podziału [wyłaty] zysków spółek zależnych danego [tego] państwa członkowskiego do [dokonanej na rzecz] spółek w innych państwach członkowskich”.

- 5 Artykuł 3 ust. 1 dyrektywy definiuje pojęcia spółki dominującej i spółki zależnej w następujący sposób:

„Do celów stosowania niniejszej dyrektywy:

a) »spółka dominująca« to każda spółka w państwie członkowskim, która spełnia warunki wymienione w art. 2 i posiada co najmniej 25% udziału w kapitale spółki w innym państwie członkowskim spełniającej te same warunki;

b) »spółka zależna« to spółka, w której kapitale posiada udział wymieniony w lit. a) inna spółka”.

- 6 Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy ustanawia zasadę zakazu pobierania podatku u źródła i ma następujące brzmienie:

„Zyski, które spółka zależna dzieli [wyplaca] na rzecz spółki dominującej, są zwolnione z podatku dochodowego potrącanego [pobieranego] u źródła dochodu, przynajmniej w przypadkach, kiedy ta ostatnia posiada minimum 25% kapitału spółki zależnej”.

7 Artykuł 7 ust. 2 dyrektywy stanowi jednak:

„Niniejsza dyrektywa nie narusza stosowania krajowych lub opartych na umowie postanowień mających na celu unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania dywidend, w szczególności nie narusza przepisów dotyczących zapłaty kredytu podatkowego na rzecz podmiotów otrzymujących [zaliczenie na poczet podatku przez podmioty otrzymujące] dywidendy”.

Prawo krajowe

- 8 Prawo włoskie obowiązujące w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowań zawisłych przed sądem krajowym przewidywało, że włoskiej spółce otrzymującej dywidendę przysługiwało prawo zaliczenia podatku w wysokości dziewięciu szesnastych wypłaconej dywidendy. Zważywszy, że stawka podatku dochodowego od osób prawnych we Włoszech wynosi 36%, otrzymująca spółka uzyskiwała zatem prawo zaliczenia podatku odpowiadające kwocie opodatkowania obciążającego spółkę wypłacającą dywidendę.
- 9 Włoski ustawodawca przewidział również, że w pewnych sytuacjach, zastosowanie znajduje „dodatkowe zobowiązanie podatkowe z tytułu wyrównania” w związku z podatkiem dochodowym od osób prawnych wypłacających dywidendę (zwane dalej „dodatkowym zobowiązaniem podatkowym”). Artykuł 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 (dekretom prezydenta republiki nr 917 z dnia 22 grudnia 1986 r.) (GURI nr 302, z 31.12.1986), w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych istotnych dla postępowań zawisłych przed sądem krajowym przewidywał, że to dodatkowe zobowiązanie podatkowe znajdowało zastosowanie, jeżeli kwota wypłaconej dywidendy była wyższa niż 64% zadeklarowanego dochodu spółki zależnej, a jego wysokość odpowiadała dziewięciu szesnastym tej różnicy.

Dwustronna umowa między Republiką Włoską a Królestwem Niderlandów

- 10 Umowa zawarta między Republiką Włoską a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku oraz zapobieganiu unikania opodatkowania wraz z dodatkowym protokołem, podpisana w Hadze w dniu 8 maja 1990 r. (zwana dalej „dwustronną umową”), w art. 10 ust. 1 ustanawia zasadę, zgodnie z którą dywidenda podlega opodatkowaniu w państwie spółki, która ją otrzymuje.
- 11 Jako odstępstwo od tej zasady art. 10 ust. 2 lit. a) ppkt i) dwustronnej umowy umożliwia opodatkowanie dywidendy w państwie wypłacającej ją spółki, na następujących warunkach:

„Jednakże dywidenda ta podlega opodatkowaniu również w państwie, w którym wypłacająca ją spółka jest rezydentem zgodnie z przepisami tego państwa, przy czym jeżeli osoba otrzymująca dywidendę jest jej rzeczywistym beneficjentem, podatek tak ustalony nie może przekroczyć:

- a) i) 5% kwoty dywidendy brutto, jeżeli rzeczywistym beneficjentem jest spółka posiadająca ponad 50% akcji z prawem głosu spółki wypłacającej dywidendę w okresie 12 miesięcy poprzedzającym dzień podjęcia uchwały o wypłacie dywidendy”.

- ¹² Artykuł 10 ust. 3 dwustronnej umowy przewiduje, że spółka niderlandzka może uzyskać zwrot dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w pkt 9 niniejszego wyroku i ma on następujące brzmienie:

„Osoba będąca rezydentem w Niderlandach otrzymująca dywidendę wypłacaną przez spółkę będącą rezydentem we Włoszech ma prawo do zwrotu kwoty odpowiadającej [dodatkowemu zobowiązaniu podatkowemu] związanemu z tą dywidendą, obciążającemu rzeczoną 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 rzeczoną 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, związane 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 podlegających 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 zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy podatek pobierany [z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego] stanowi pobierany u źródła podatek od zysków zakazany na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy [...] (w niniejszej sprawie spółka zależna wybrała reżim umowny)?

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

¹⁸ Commissione tributaria regionale di Torino postanowiła zawiesić postępowanie również w sprawie C-339/08 i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podatek pobierany [z tytułu dodatkowego zobowiązania podatkowego] stanowi pobierany u źródła podatek od zysków zakazany na mocy art. 5 dyrektywy [..]?

2) Czy ma zastosowanie klauzula ochronna wskazana w art. 7 ust. 2 dyrektywy [...], a w szczególności, czy art. 7 ust. 2 dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie może zdecydować o niestosowaniu wyłączenia, o którym mowa w art. 5 ust. 1 dyrektywy, w przypadku, gdy państwo siedziby spółki dominującej przyznaje tej ostatniej ulgę podatkową na podstawie dwustronnej umowy?”.

¹⁹ Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 16 września 2008 r. sprawy C-338/08 i C-339/08 zostały połączone dla celów procedury pisemnej i ustnej oraz dla celów wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 Na wstępie należy stwierdzić, że z brzmienia pytań prejudycjalnych wyraźnie wynika, iż dotyczą one wyłącznie zgodności z prawem Unii pobrania przez włoskie organy podatkowe, na mocy dwustronnej umowy, 5%-owego podatku z tytułu zwrotu dodatkowego zobowiązania podatkowego, dokonanego przez włoskie spółki na rzecz ich niderlandzkich spółek dominujących.
- 21 Pytania te nie dotyczą zatem zgodności z prawem Unii opodatkowania dywidendy wypłaconej przez włoskie spółki ich niderlandzkim spółkom dominującym ani tym bardziej, zgodności z tym prawem zastosowanego wobec tej dywidendy reżimu podatkowego ustanowionego w prawie krajowym, będącego przedmiotem postępowań przed sądem krajowym.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zwraca się w istocie do Trybunału o ustalenie, czy pobranie przez włoskie organy podatkowe na mocy art. 10 ust. 2 lit. a) ppkt i) dwustronnej umowy 5%-owego podatku od zwrotu dodatkowego zobowiązania podatkowego dokonanego przez włoskie spółki na rzecz ich niderlandzkich spółek zależnych, zgodnie z art. 10 ust. 3 tej umowy, stanowi podatek pobrany u źródła zakazany na mocy art. 5 ust. 1 dyrektywy.

- 23 Należy na wstępie przypomnieć, że jak wynika między innymi z motywu 3 dyrektywy, poprzez wprowadzenie wspólnego systemu opodatkowania, dąży ona do wyeliminowania wszelkich niedogodności występujących we współpracy między spółkami różnych państw członkowskich w porównaniu ze współpracą między spółkami tego samego państwa członkowskiego oraz ułatwienia tym samym konsolidacji spółek na szczeblu wspólnotowym. Artykuł 5 ust. 1 dyrektywy, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania ustanawia wyłączenie z poboru podatku u źródła w państwie członkowskim spółki zależnej wypłaty zysków na rzecz jej spółki dominującej, jeżeli posiada ona udział co najmniej 25% w kapitale spółki zależnej (zob. podobnie wyrok z dnia 25 września 2003 r. w sprawie C-58/01 *Océ van der Grinten*, Rec. s. I-9809, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W postępowaniach przed sądem krajowym nie ulega wątpliwości, że spółki niderlandzkie, których one dotyczą, *Ferrero International* i *GBE*, są w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy, spółkami dominującymi, odpowiednio, *Ferrero* i *Martini*.
- 25 Ponadto, określenie „potrącenie [pobranie] u źródła” występujące w art. 5 ust. 1 dyrektywy nie ogranicza się do określonych rodzajów opodatkowania krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Océ van der Grinten*, précité, pkt 46). Co więcej to do Trybunału należy dokonanie kwalifikacji określonej daniny jako podatku, cła lub opłaty na gruncie prawa wspólnotowego, w oparciu o jej obiektywne cechy, niezależnie od sposobu zakwalifikowania jej na gruncie prawa krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie *Océ van der Grinten*, pkt 46).
- 26 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pobraniem podatku u źródła od zysków w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy jest każdy rodzaj opodatkowania dochodów uzyskanych w państwie, w którym dywidendy są wypłacane i dla którego przesłanką powstania obowiązku podatkowego jest wypłata dywidend lub jakiegokolwiek innego dochodu z tytułu udziałów, gdy podstawą opodatkowania jest dochód z tytułu tych udziałów oraz gdy podatnik jest posiadaczem tychże udziałów (zob. w szczególności 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 spełniona jest druga, przyjęta w orzecznictwie przesłanka dotycząca danej podstawy opodatkowania, należy rozstrzygnąć, czy podstawa opodatkowania w postępowaniach przed sądem krajowym, czyli zwrot dodatkowego zobowiązania podatkowego, który objęto 5%-owym podatkiem, może być uznany za wypłatę zysków. W związku z tym fakt, że dwustronna umowa w art. 10 ust. 5 wyraźnie uznaje zwrot dodatkowego zobowiązania podatkowego za „dywidendę” nie może być rozstrzygający dla kwalifikacji, jaką należy mu przypisać w prawie Unii
- 28 Jednocześnie postawienie tego pytania powoduje, że należy uprzednio rozważyć kwestię kwalifikacji samego dodatkowego zobowiązania podatkowego.
- 29 W związku z tym należy uznać, że z akt sprawy, a w szczególności z przekazanych Trybunałowi przez Republiką Włoską odpowiedzi na zadane mu pytania, zdaje się wynikać, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe zostało wprowadzone przez włoskiego ustawodawcę w celu uniknięcia sytuacji, w której spółce otrzymującej dywidendę w chwili jej wypłaty przysługiwałoby prawo zaliczenia podatku, w odniesieniu do podatku, który z jakiegokolwiek powodu nie został zapłacony przez spółkę wypłacającą dywidendę.
- 30 Mechanizm ten oznacza zatem opodatkowanie zysków spółki wypłacającej dywidendę, które nie zostały uprzednio opodatkowane lub które zostałyby opodatkowane wyłącznie w ograniczonym zakresie, podatkiem obciążającym wypłacającą spółkę.

- 31 Z zastrzeżeniem, że sąd krajowy powinien zbadać te poszczególne elementy, dodatkowe zobowiązanie podatkowe stanowiłoby zatem uzupełniający podatek obciążający spółkę wypłacającą dywidendę, mający zapobiegać sytuacji, w której przy wypłacie dywidendy włoskiej spółce, mogła by ona skorzystać z prawa zaliczenia podatku w odniesieniu do podatku, którego wypłacająca dywidendę spółka nie zapłaciła.
- 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 przysługuje 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 przeciwieństwie 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, gdyż podatnikiem nie jest posiadacz udziałów, lecz wypłacająca dywidendę spółka (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Burda, pkt 55 i 56).

- 35 Z zastrzeżeniem konieczności zbadania tej kwestii przez sąd krajowy, należy przyjąć założenie, zgodnie z którym dodatkowe zobowiązanie podatkowe jest uzupełniającym podatkiem od zysków spółek, obciążającym spółkę wypłacającą dywidendę, który nie jest sprzeczny z dyrektywą.
- 36 Wynika z tego, że „zwrot” „kwoty” tego dodatkowego zobowiązania, który przysługuje 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 Taką kwalifikację potwierdza również art. 10 ust. 3 dwustronnej umowy, który przewiduje, że jeżeli taka operacja finansowa jest dokonywana bezpośrednio przez spółkę wypłacającą dywidendę, może ona następnie odliczyć wskazaną kwotę od podatku należnego włoskim organom podatkowym. Zaliczenie przez spółkę wypłacającą dywidendę kwoty przekazanej spółce dominującej na poczet podatku należnego włoskim organom podatkowym, zważywszy na sam reżim dodatkowego zobowiązania podatkowego, można wyjaśnić wyłącznie 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 odpowiadająca 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 należałoby uznać, że spełniona jest przesłanka dotycząca podstawy opodatkowania, o której mowa w pkt 26 niniejszego wyroku i która została zbada-
na 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, dotyczące odpowiednio, przesłanki powstania badanego
obowiązku podatkowego i określenia podatnika, są także spełnione w odniesieniu do
pobrania podatku takiego jak będący przedmiotem postępowań przed sądem krajowym,
należałoby 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 postępowań przed sądem krajowym
odpowiada przeniesieniu wpływów podatkowych włoskich 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 postępowań przed sądem krajowym nie
jest dochód z tytułu udziałów wystarcza, 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 włoską 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 postępowań 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 postępowań 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 postępowań 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 ścisłej 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 postępowań przed sądem krajowym można by uznać za objęte zakresem zastosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy wyłącznie 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 postępowań 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, wyłącznie 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 postępowań przed tym sądem, dokonanego przez włoską spółkę na rzecz spółki niderlandzkiej, na podstawie art. 10 ust. 3 umowy zawartej między Republiką Włoską i Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku oraz zapobieganiu unikania 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 postępowań 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 postępowań zawisłych 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 postępowań 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 postępowań 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 postępowań zawisłych przed sądem krajowym, wówczas takie pobranie podatku można by uznać za objęte zakresem stosowania art. 7 ust. 2 dyrektywy 90/435, wyłącznie jeżeli, po pierwsze, rzeczona umowa zawierałaby postanowienia, których celem jest unikanie lub zmniejszenie podwójnego opodatkowania w znaczeniu ekonomicznym wypłaty dywidendy i, po drugie, rzeczzone pobranie podatku nie niwelowałoby ich skutków, czego ocena należy do sądu krajowego.

Podpisy