

V?c C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

v.

Bundeszentralamt für Steuern

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Köln)

„Volný pohyb kapitálu – Osvobození zisku rozd?lovaného mate?ské spole?nosti od srážkové dan? v ?lenském stát? dce?iné spole?nosti – Pojem ‚spole?nost ?lenského státu‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ podle francouzského práva“

Shrnutí rozsudku

1. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435*

[Sm?rnice Rady 90/435, ?l. 2 písm. a), a p?íloha I, písm. f, a 2003/123]

2. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/435*

[?lánek 43 ES a 56 ES; sm?rnice Rady 90/435, ?l. 2 písm. a), 5 odst. 1 a p?íloha I, písm. f)]

1. ?lánek 2 písm. a) sm?rnice 90/435 o spole?ném systému zdan?ní mate?ských a dce?iných spole?ností z r?zných ?lenských stát? ve spojení s písmenem f) p?ílohy této sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že spole?nost francouzského práva mající formu „société par actions simplifiée“ nem?že být považována za „spole?nost ?lenského státu“ ve smyslu této sm?rnice ješt? p?edtím, než byla uvedena sm?rnice zm?n?na sm?rnicí 2003/123.

Podle ?l. 2 písm. a) sm?rnice 90/435 se totiž „spole?ností ?lenského státu“ rozumí každá spole?nost, která má n?kterou z forem uvedených v p?íloze této sm?rnice. Tato technika, uplatn?ná ve v?tšin? písmen p?ílohy sm?rnice 90/435, a to zejména v písmeni f) této p?ílohy, týkajícím se spole?ností francouzského práva, jež spo?ívá ve vý?tu názv? právních forem, na které se tato sm?rnice vztahuje, aniž by obsahovala ustanovení, které by umožnilo použití uvedené sm?rnice na ostatní spole?nosti vytvo?ené podle práva t?chto ?lenských stát?, s výjimkou – pokud jde o francouzské právo – ve?ejných za?ízení a podnik?, p?itom znamená, že uvedené názvy jsou vyjmenovány taxativn?.

Krom toho není cílem sm?rnice 90/435 zavést spole?ný systém pro všechny spole?nosti ?lenských stát? ani pro všechny typy podíl?. Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje tato sm?rnice, p?ísluší ?lenským stát?m ur?it, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdan?ní rozd?lovaných zisk?, a za tímto ú?elem zavést jednostrann? nebo prost?ednictvím mezinárodních smluv uzav?ených s jinými ?lenskými státy mechanismy sm??ující k zabrán?ní nebo zmírn?ní tohoto ekonomického dvojího zdan?ní.

(viz body 30, 32, 36–37, 44, výrok 1)

2. Neexistuje žádná skute?nost, kterou by mohla být dot?ena platnost ?l. 2 písm. a) sm?rnice

90/435 o společném systému zdanění mateřských a dceřných společností z různých členských států ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice a s čl. 5 odst. 1 téže směrnice, s ohledem na zásady svobody usazování a volného pohybu kapitálu.

Náleží-li totiž povinnost osvobození od srážkové daně uvedená v čl. 5 odst. 1 této směrnice členským státem, pouze pokud jde o rozdělování zisků obdržných společnostmi, jež mohou být považovány za společnosti ve smyslu této směrnice, uvedená směrnice neopravňuje členský stát k tomu, aby zacházel se zisky rozdělovanými společnostem jiných členských států, které nespadají do jejího rozsahu působnosti, méně příznivě než se zisky rozdělovanými srovnatelným společnostem se sídlem na jeho území.

V důsledku toho vymezení působnosti směrnice 90/435, které bez dalšího vylučuje jiné společnosti, jež mohou být vytvořeny podle vnitrostátního práva, tak, jak vyplývá z čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 a písmene f) přílohy této směrnice, nemůže vytvářet omezení svobody usazování nebo svobody volného pohybu kapitálu.

(viz body 59, 61–63, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. října 2009(*)

„Volný pohyb kapitálu – Osvobození zisku rozdělovaného mateřské společnosti od srážkové daně v členském státě dceřné společnosti – Pojem ‚společnost členského státu‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ podle francouzského práva“

Ve věci C-247/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 23. května 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 9. června 2008, v řízení

Gaz de France – Berliner Investissement SA

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (zpravodaj) a J. J. Kasel, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 30. dubna 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Gaz de France – Berliner Investissement SA T. Hackemannem a H. von Cöllnem, Rechtsanwälte, ve spolupráci s U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s K. Bealem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. června 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 písm. a) směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01, s. 147) ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice, jakož i platnosti tohoto ustanovení s ohledem na články 43 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Gaz de France – Berliner Investissement SA, která má sídlo ve Francii a která měla až do roku 2002 právní formu „société par actions simplifiée“ (SAS), a Bundeszentralamt für Steuern (Spolkovým centrálním daňovým úřadem) ohledně zdanění zisku, který jí byl v průběhu daňového roku 1999 vyplacen společností Gaz de France Deutschland GmbH, jež má sídlo v Německu.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 2 směrnice 90/435 zní takto:

„Pro účely této směrnice se ‚společností členského státu‘ rozumí každá společnost, která

- a) má některou z forem uvedených v příloze této směrnice;
- b) je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství;
- c) podléhá navíc bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[...]

– impôt sur les sociétés ve Francii,

[...]

nebo jakékoli jiné dani, která n?kterou z t?chto daní v budoucnu nahradí.“

4 Podle ?l. 5 odst. 1 sm?rnice 90/435 je zisk rozd?lovaný dce?inou spole?ností její mate?ské spole?nosti osvobozen od srážkové dan?, p?inejmenším pokud mate?ská spole?nost drží na základním kapitálu dce?iné spole?nosti podíl nejmén? 25 %.

5 P?íloha sm?rnice 90/435, nazvaná „Seznam spole?ností zmín?ných v ?l. 2 písm. a)“, uvádí pod písmenem f) následující spole?nosti:

„spole?nosti podle francouzského práva nazvané ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘, ‚société à responsabilité limitée‘ a ve?ejná za?ízení a podniky pr?myslové a obchodní povahy“.

6 Podle ?tvrtého bodu od?vodn?ní sm?rnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se m?ní sm?rnice 90/435 (Ú?. v?st. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3):

„?lánek 2 sm?rnice [90/435] definuje spole?nosti spadající do oblasti její p?sobnosti. P?íloha obsahuje seznam forem spole?ností, na které se sm?rnice vztahuje. N?které formy spole?ností nejsou v uvedeném seznamu v p?íloze zahrnuty, p?estože tyto spole?nosti mají pro da?ové ú?ely sídlo v n?kterém ?lenském stát? a jsou tam povinné ke korpóra?ní dani. Oblast p?sobnosti sm?rnice [90/435] by proto m?la být rozší?ena na další subjekty, které mohou vykonávat ve Spole?enství p?eshrani?ní ?innosti a které spl?ují všechny podmínky stanovené v uvedené sm?rnici.“

7 ?lánek 1 odst. 6 sm?rnice 2003/123 stanoví, že se p?íloha sm?rnice 90/435 nahradí textem uvedeným v p?íloze sm?rnice 2003/123. Po této zm?n? zní nové písmeno f) p?ílohy sm?rnice 90/435 takto:

„spole?nosti podle francouzského práva nazvané ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘, ‚société à responsabilité limitée‘, ‚sociétés par actions simplifiées‘, ‚sociétés d’assurances mutuelles‘, ‚caisses d’épargne et de prévoyance‘, ‚sociétés civiles‘ automaticky podléhající korpóra?ní dani, ‚coopératives‘, ‚unions de coopératives‘, ve?ejnoprávní podniky a za?ízení pr?myslové a obchodní povahy a jiné spole?nosti založené podle francouzského práva, které podléhají francouzské korpóra?ní dani“.

8 Podle ?lánku 2 sm?rnice 2003/123 musí být tato sm?rnice provedena do práva ?lenských stát? nejpozd?ji do 1. ledna 2005.

Vnitrostátní právní úprava

9 Ustanovení § 44d zákona o dani z p?íjmu (Einkommensteuergesetz) v jeho zn?ní použitelném na skutkové okolnosti v p?vodním ?ízení (dále jen „EStG 1999“) zní takto:

„(1) Na žádost plátce dan? z kapitálových výnos? se nevybere da? z kapitálových výnos? ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 [...], obdržených mate?skou spole?ností, která nemá v tuzemsku ani sídlo ani správu, a pocházejících z rozd?lení zisku kapitálové spole?nosti s neomezenou da?ovou povinností ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 zákona o daních z p?íjm? právnických osob, nebo z vrácení dan? z p?íjmu právnických osob.“

(2) „Mateřskou společností se ve smyslu odstavce 1 rozumí společnost, která splňuje podmínky článku 2 směrnice [90/435], uvedené v příloze 7 tohoto zákona, a která se v okamžiku vzniku povinnosti k dani z kapitálových výnosů podle § 44 odst. 1 druhého pododstavce prokazatelně bezprostředně podílí alespoň z jedné třetiny na základním kapitálu kapitálové společnosti s neomezenou daňovou povinností. Krom toho musí být prokázáno, že účast na společnosti trvala nepřetržitě po dobu dvanácti měsíců. [...]“

10 Příloha 7 EStG 1999 stanoví:

„Mateřskou společností se ve smyslu článku 2 směrnice [90/435] rozumí každá společnost, která

1. má některou z následujících forem:

[...]

– společnosti podle francouzského práva nazvané:

„société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“ a veřejná zařízení a podniky průmyslové a obchodní povahy;

[...]

2. je podle daňového práva některého členského státu pro daňové účely považována za daňového rezidenta tohoto státu a podle smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené s třetí zemí není pro daňové účely považována za daňového rezidenta mimo Společenství, a

3. podléhá bez možnosti volby nebo osvobození jedné z následujících daní:

[...]

– impôt sur les sociétés ve Francii,

[...]

nebo jakékoli jiné dani, která některou z těchto daní v budoucnu nahradí.“

Spor v průvodním řízení a předběžné otázky

11 Dne 16. března 1999 Gaz de France Deutschland GmbH vyplatila žalobkyni v průvodním řízení, jež drží všechny její podíly, rozdělovaný zisk ve výši 980 387 DEM, přičemž provedla srážku daně z kapitálových výnosů ve výši 49 019,35 DEM, jakož i solidárního příspěvku ve výši 2696,06 DEM, které odvedla příslušnému finančnímu úřadu.

12 Dne 16. srpna 1999 podala žalobkyně v průvodním řízení u Bundesamt für Finanzen, který se stal od 1. ledna 2006 Bundeszentralamt für Steuern, žádost o vrácení vybrané daně z kapitálových výnosů včetně solidárního příspěvku.

13 Rozhodnutím ze dne 6. září 1999 žalovaný v průvodním řízení zamítl požadované vrácení z důvodu, že žalobkyně v průvodním řízení nebyla mateřskou společností ve smyslu ustanovení § 44d odst. 2 EStG 1999 ve spojení s článkem 2 směrnice 90/435.

14 Poté, co byl rozklad podaný proti tomuto rozhodnutí zamítnut, podala žalobkyně v průvodním řízení žalobu u Finanzgericht Köln, který má za to, že podle znění směrnice 90/435 nemá žalobkyně v průvodním řízení nárok na vrácení srážkové daně z kapitálových výnosů, neboť v

průběhu roku rozdělování zisku neměla žádnou z právních forem uvedených v ustanoveních čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice.

15 Soud má nicméně pochybnosti o tom, zda je vhodné omezovat se na doslovný výklad ustanovení směrnice 90/435. Podle uvedeného soudu je třeba rovněž zohlednit účel této směrnice, jakož i okolnost, že se jednak v době, kdy tato směrnice vstoupila v platnost, právní forma „société par actions simplifiée“ ještě nevyskytovala ve francouzském právu, a dále že směrnice 2003/123 zahrнула tuto formu společnosti do přílohy směrnice 90/435.

16 Podle Finanzgericht Köln vyvstává v důsledku toho ve věci, ve které byla podána žaloba, otázka, zda neúmyslná mezera v právní úpravě může zamezit tomu, aby z čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) přílohy téže směrnice bylo *per analogiam* vyvozeno, že francouzská společnost v právní formě „société par actions simplifiée“ mohla být již v letech před rokem 2005 považována za „společnost členského státu“ ve smyslu směrnice 90/435, a zda případně čl. 2 písm. a) ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice není v rozporu s články 43 ES a 48 ES nebo články 56 ES a 58 ES.

17 Za těchto podmínek se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je třeba čl. 2 písm. a) [směrnice 90/435] ve spojení s písmenem f) přílohy [této] směrnice [...] vykládat v tom smyslu, že francouzská společnost mající právní formu ‚société par actions simplifiée‘ může být považována za ‚společnost členského státu‘ ve smyslu uvedené směrnice již v letech před rokem 2005, a pro zisk rozdělovaný jednou z jejích německých dceřiných společností v roce 1999 jí tudíž přísluší osvobození od srážkové daně podle čl. 5 odst. 1 směrnice [90/435]?

2) Pro případ záporné odpovědi na první otázku, je čl. 2 písm. a) [směrnice 90/435] ve spojení s písmenem f) přílohy [této] směrnice [...] v rozporu s články 43 ES a 48 ES nebo čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES v rozsahu, ve kterém ve spojení s čl. 5 odst. 1 směrnice [90/435] stanoví při rozdělování zisku německé dceřiné společnosti osvobození od srážkové daně pro francouzskou mateřskou společnost mající právní formu ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘ nebo ‚société à responsabilité limitée‘, avšak nikoli pro francouzskou mateřskou společnost mající právní formu ‚société par actions simplifiée‘?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

18 Italská vláda zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce z důvodu, že neobsahuje údaje o struktuře a právním režimu „société par actions simplifiée“, jakož i o jiných druzích společností, se kterými je tato společnost srovnávána. Neexistují-li tyto údaje, není možné posoudit skutečnosti, na kterých se zakládá výchozí předpoklad předkládajícího soudu, podle kterého má „société par actions simplifiée“ vlastnosti obdobné vlastnostem společností francouzského práva, na které se vždy na základě čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 vztahovalo osvobození od srážkové daně z rozdělování zisku, a v důsledku toho posoudit význam žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce pro řešení sporu v původním řízení.

19 V tomto ohledu je třeba připomenout, že i když je vzhledem k rozdělení příslušnosti v rámci řízení o předběžné otázce pouze vnitrostátní soud příslušný k tomu, aby vymezil předmetné otázky, které zamýšlí podat Soudnímu dvoru, rozhodl Soudní dvůr rovněž, že je za výjimečných okolností příslušný za účelem ověření vlastní příslušnosti k tomu, aby přezkoumal podmínky, za kterých bylo u něho vnitrostátním soudem zahájeno řízení (viz zejména rozsudek ze dne 18.

prosince 2007, ZF Zefeser, C?62/06, Sb. rozh. s. I?11995, bod 14).

20 O takový p?ípad se jedná zejména tehdy, jestliže Soudní dv?r nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užite?nou odpov?? na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. b?ezna 2001, PreussenElektra, C?379/98, Recueil, s. I?2099, bod 39; ze dne 5. prosince 2006, Cipolla a další, C?94/04 a C?202/04, Sb. rozh. s. I?11421, bod 25, jakož i ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C?379/05, Sb. rozh. s. I?9569, bod 64). Pot?eba dosp?t k takovému výkladu práva Spole?enství, jenž by byl pro vnitrostátní soud užite?ný, totiž vyžaduje, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, do n?hož jsou za?len?ny otázky, jež pokládá, nebo aby alespo? vysv?tlil skutkové p?edpoklady, na nichž se tyto otázky zakládají (viz zejména rozsudek ze dne 23. b?ezna 2006, Enirisorse, C?237/04, Sb. rozh. s. I?2843, bod 17 a citovaná judikatura).

21 Informace poskytnuté p?edkládacím rozhodnutím mají nejen umožnit Soudnímu dvoru, aby podal užite?né odpov?di, ale rovněž poskytnout vládám ?lenských stát?, jakož i ostatním zú?astn?ným možnost p?edložit svá vyjád?ení v souladu s ?lánkem 23 statutu Soudního dvora. Je na Soudním dvoru, aby zajistil, že tato možnost bude zachována, s ohledem na to, že na základ? výše uvedeného ustanovení jsou zú?astn?ným oznamována pouze p?edkládací rozhodnutí (viz zejména výše uvedený rozsudek Enirisorse, bod 18 a citovaná judikatura).

22 V projednávaném p?ípad? je p?itom nutno konstatovat, že vylí?ení skutkového a právního rámce sporu v p?vodním ?ízení, jakož i d?vod?, pro které m?l p?edkládající soud za to, že je pro n?j odpov?? na položené otázky nezbytná, které je obsažené v p?edkládacím rozhodnutí, je dostate?né k tomu, aby mohl Soudní dv?r na tyto otázky užite?n? odpov?d?t. Z vyjád?ení p?edložených n?meckou vládou, italskou vládou a vládou Spojeného království, jakož i Komisí Evropských spole?enství ostatn? vyplývá, že informace obsažené v žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce jim umožnily smyslupln? zaujmout stanovisko k otázkám položeným Soudnímu dvoru.

23 Skute?nost, že v p?edkládacím rozhodnutí nebyl uveden jednak podrobný popis pravidel týkajících se „sociétés par actions simplifiées“, a dále režim ostatních spole?ností francouzského práva, nem?že za t?chto podmínek zp?sobit nep?ípustnost uvedené žádosti, nebo? výklad vnitrostátní právní úpravy v každém p?ípad? nespadá do pravomoci Soudního dvora.

24 Z výše uvedeného vyplývá, že na p?edb?žné otázky je t?eba odpov?d?t.

K v?ci samé

K první otázce

25 Podstatou první otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 2 písm. a) sm?rnice 90/435 ve spojení s písmenem f) p?ílohy této sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že spole?nost francouzského práva mající formu „société par actions simplifiée“ m?že být považována za „spole?nost ?lenského státu“ ve smyslu této sm?rnice ješt? p?edtím, než byla uvedena sm?rnice zm?n?na sm?rnici 2003/123.

26 Za ú?elem odpov?di na tuto otázku je t?eba zohlednit zn?ní ustanovení, jehož výklad je požadován, jakož i cíle a systematiku sm?rnice 90/435 (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. ?íjna 1996, Denkavit a další, C?283/94, C?291/94 a C?292/94, Recueil, s. I?5063, body 24 a 26, jakož i ze dne 8. ?ervna 2000, Epson Europe, C?375/98, Recueil, s. I?4243, body 22 a 24, jakož i ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Cr?dit Mutuel, C?27/07, Sb. rozh. s. I?2067, bod 22).

27 V tomto ohledu je třeba připomenout, že cílem směrnice 90/435, jak vyplývá zejména z jejího účelového bodu odvodnění, je zamezit jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu zavedením společného daňového systému, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudky Denkavit a další, uvedený výše, bod 22; Epsom Europe, uvedený výše, bod 20; ze dne 4. října 2001, Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, s. I-6797, bod 25; ze dne 25. září 2003, Océ Van der Grinten, C-58/01, Recueil, s. I-9809, bod 45, jakož i Banque Fédérative du Crédit Mutuel, uvedený výše, bod 23). Směrnice 90/435 tak směřuje k zajištění daňové neutrality při rozdělování zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě (výše uvedený rozsudek Banque Fédérative du Crédit Mutuel, bod 24).

28 Jak vyplývá z článku 1 směrnice 90/435, vztahuje se tato směrnice na rozdělování zisku obdržенého společností členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností, jež mají sídlo v jiných členských státech.

29 Článek 2 směrnice 90/435 stanoví podmínky, které musí společnost splňovat, aby mohla být považována za společnost členského státu ve smyslu uvedené směrnice, a vymezuje tak působnost této směrnice. Jak uvedl generální advokát v bodě 27 svého stanoviska, uvedené podmínky jsou kumulativní.

30 Podle čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 se „společností členského státu“ rozumí každá společnost, která má některou z forem uvedených v příloze této směrnice.

31 Příloha směrnice 90/435 používá dvě různé techniky k tomu, aby určila, které společnosti spadají do její působnosti. Je-li v písmeni k) a l) použita obecná formulace, která uvádí „obchodní společnosti nebo společnosti občanského práva obchodní povahy a družstva nebo veřejné podniky, které jsou vytvořeny v souladu s portugalským právem“ a „společnosti vytvořené podle práva Spojeného království“, v ostatních písmenech uvedené přílohy jsou názvy právních forem uvedeny výslovně.

32 Tato technika, uplatněná ve většině písmen přílohy směrnice 90/435, a to zejména v písmeni f) této přílohy, týkajícím se společností francouzského práva, jež spočívá ve výřtu názvů právních forem, na které se tato směrnice vztahuje, aniž by obsahovala ustanovení, které by umožnilo použití uvedené směrnice na ostatní společnosti vytvořené podle práva těchto členských států, s výjimkou – pokud jde o francouzské právo – veřejných zařízení a podniků, znamená, že uvedené názvy jsou vyjmenovány taxativně.

33 Jak ze znění, tak ze systematiky čl. 2 písm. a) směrnice 90/435, jakož i z písmene f) přílohy této směrnice tedy vyplývá, že k tomu, aby společnost francouzského práva, jež není veřejným zařízením nebo podnikem právního a obchodního povahy, mohla být považována za společnost členského státu ve smyslu této směrnice, musí mít nezbytně jednu z forem taxativně vyjmenovaných v písmeni f) přílohy uvedené směrnice a musí být zejména vytvořena jako „société anonyme“, „société en commandite par actions“ nebo jako „société à responsabilité limitée“.

34 Takový závěr nemůže být zpochybněn argumenty žalobkyně v původním řízení a Komise, podle kterých je seznam společností uveden v písmeni f) přílohy směrnice 90/435 pouze příkladem a výhradně s cílem předejít problémům, které mohou vyplynout ze sporů o kvalifikaci, pakliže by bylo jedním členským státem se společností daňově zacházeno jako s kapitálovou společností podléhající korporátní dani, zatímco jiný členský stát by tuto společnost považoval za osobní společnost, která nepodléhá korporátní dani, neboť některé členské státy si přály při

přijetí směrnice 90/435 vyloužit osobní společnosti z působnosti této směrnice.

35 Je zřejmé třeba poznamenat, že výklad zastávaný žalobkyní v původním řízení, jakož i Komisí by mohl odpovídat cílům směrnice 90/435, které jsou vytyčeny v třetím bodu odvodnění této směrnice, nebo by znamenal rozšíření rozsahu působnosti této směrnice na větší počet společností a případně by k zamezení jakéhokoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi jednoho a téhož členského státu zavedením společného daňového systému, což by usnadnilo seskupování společností na úrovni Společenství.

36 Jak nicméně uvedl generální advokát v bodě 31 svého stanoviska, je důležité konstatovat, že cílem směrnice 90/435 není zavést společný systém pro všechny společnosti členských států ani pro všechny typy podílů.

37 Pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, přísluší členským státům určit, zda a v jakém rozsahu musí být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranné nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění (viz rozsudky ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 54, a *Amurta*, uvedený výše, bod 24).

38 Směrnice 90/435 omezuje pravomoc členských států, pokud jde o zdanění zisků rozdělovaných společnostmi se sídlem na jejich území společnostem se sídlem v jiném členském státě, které spadají do působnosti této směrnice. Za těchto podmínek přitom požadavky základní zásady právní jistoty brání tomu, aby seznam společností uvedený v písmeni f) přílohy této směrnice byl vykládán jako seznam uvedený pouze orientačně, když takový výklad nevyplývá ze znění tohoto seznamu ani ze systematiky směrnice 90/435.

39 Výklad zastávaný žalobkyní v původním řízení a Komisí nemůže vyplývat ani z právního případu vyslovených některými členskými státy při přijetí směrnice 90/435, aby byly z působnosti této směrnice vylouženy pouze osobní společnosti. Záměry vyjádřené členskými státy v Radě Evropské unie postrádají právní hodnotu, nenacházejí-li oporu v právních předpisech. Tyto předpisy jsou totiž určeny právním subjektům, kterým musí být v souladu s požadavky zásady právní jistoty dána možnost spolehnout se na jejich obsah (rozsudek *Denkavit* a další, uvedený výše, bod 29).

40 Výklad, podle kterého „société par actions simplifiée“ nemůže být považována od svého zavedení do francouzského práva za společnost, na kterou se vztahuje směrnice 90/435, je krom toho potvrzen legislativním vývojem, a zejména směrnicí 2003/123.

41 Směrnice 2003/123 jednak ve svém čtvrtém bodu odvodnění uvádí, že příloha směrnice 90/435 obsahuje seznam forem společností, na které se směrnice vztahuje, a že některé formy společností nejsou v seznamu v této příloze zahrnuty, přestože tyto společnosti mají pro daňové účely sídlo v některém členském státě a jsou tam povinné ke korporační dani. Tentýž bod odvodnění upřesňuje, že oblast působnosti směrnice 90/435 by proto měla být rozšířena na další subjekty, které mohou vykonávat ve Společenství přeshraniční činnosti a které splňují všechny podmínky stanovené v uvedené směrnici.

42 Dále čl. 1 odst. 6 směrnice 2003/123 stanoví, že se příloha směrnice 90/435 nahrazuje textem uvedeným v příloze směrnice 2003/123. Po změně přílohy směrnice 90/435 směrnicí 2003/123 zahrnuje písmeno f) uvedené přílohy mezi uvedenými společnostmi i „société par actions simplifiée“ a ke zohlednění zejména vývoje vnitrostátního práva obsahuje ustanovení, které stanoví, že do působnosti směrnice 90/435 spadají rovněž i ostatní společnosti založené

podle francouzského práva, které podléhají francouzské korporativní dani.

43 Konečně je důležité uvést, že na rozdíl od toho, co tvrdí žalobkyně v původním řízení a Komise, nelze přijmout možnost rozšíření použití této směrnice analogicky na jiné druhy společností, třeba i srovnatelné, jako například na „société par actions simplifiée“ ve francouzském právu, protože právní formy podle francouzského práva, na které se vztahuje směrnice 90/435, jsou taxativně vyjmenovány v písmeni f) přílohy této směrnice.

44 Vzhledem k výše uvedenému je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že společnost francouzského práva mající formu „société par actions simplifiée“ nemůže být považována za „společnost členského státu“ ve smyslu této směrnice ještě předtím, než byla uvedena směrnice změněna směrnicí 2003/123.

Ke druhé otázce

45 Svou druhou otázkou se předkládající soud táže na platnost čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice a s čl. 5 odst. 1 této směrnice s ohledem na články 43 ES a 48 ES nebo čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES v rozsahu, v němž z daného ustanovení vyplývá při rozdělování zisku německé dceřiné společnosti osvobození od srážkové daně pro francouzskou mateřskou společnost mající právní formu „société anonyme“, „société en commandite par actions“ nebo „société à responsabilité limitée“, avšak nikoli pro francouzskou mateřskou společnost mající právní formu „société par actions simplifiée“.

46 Žalobkyně v původním řízení v tomto ohledu tvrdí, že vyloučení „société par actions simplifiée“ z rozsahu působnosti směrnice 90/435 vede k jejímu svévolnému znevýhodnění ve vztahu k „société anonyme“ a k „société à responsabilité limitée“ ve francouzském právu nebo ve vztahu k právním formám akciových společností či společností s ručením omezeným jiných členských států uvedených v této směrnici. „Société par actions simplifiée“ je znevýhodněna zejména proto, že německé právo neupřesňuje procesní podmínky, podle kterých je možné dovolávat se uplatnění daně z kapitálových výnosů v rozporu s právem Společenství mimo rozsah působnosti směrnice 90/435.

47 Naproti tomu německá vláda, italská vláda, vláda Spojeného království ani Komise neshledávají sebemenší důvod pro zpochybnění platnosti směrnice 90/435. Jednak podle nich základní svobody jako takové nezakazují uplatnění srážkové daně a nebrání dvojímu zdanění vyplývajícím ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států. Dále má zákonodárce Společenství širokou posuzovací pravomoc, pokud jde o harmonizaci a sblížení právních předpisů. Omezování rozsahu harmonizace nebo sblížení právních předpisů v jednotlivých oblastech nemůže být tedy samo o sobě protiprávní.

48 Italská vláda mimoto zdůrazňuje, že vzhledem k tomu, že se „société par actions simplifiée“ stala součástí francouzského práva až poté, co vstoupila v platnost směrnice 90/435, nemůže být tato směrnice považována za neplatnou z důvodu nezohlednění této právní formy společnosti, nebo vady, které způsobují neplatnost aktu, musejí existovat ke dni vzniku tohoto aktu. Nanejvýš je možné klást si otázku, zda směrnice 2003/123 neměla zahrnout „société par actions simplifiée“ do seznamu přílohy směrnice 90/435 se způsobilým úinkem. V tomto ohledu bylo přitom plně v diskreční pravomoci zákonodárce Společenství, aby doplnil přílohu směrnice 90/435, či aby tak neučinil, a aby omezil časové úinky zahrnutí této právní formy společnosti do této přílohy tím, že stanoví, že toto zahrnutí nemá způsobilý úinek.

49 V tomto ohledu je třeba připomenout, že posouzení platnosti aktu, které Soudní dvůr

provádí v rámci řízení o předběžné otázce, má být zpravidla založeno na situaci, která existuje v době přijetí aktu (rozsudek ze dne 17. července 1997, SAM Schiffahrt a Stapf, C-248/95 a C-249/95, Recueil, s. I-4475, bod 46).

50 I za předpokladu, že by platnost aktu mohla být v určitých případech posouzena s ohledem na nové skutečnosti, které nastaly až po jeho přijetí (výše uvedený rozsudek SAM Schiffahrt a Stapf, bod 47), takové posouzení nelze uplatnit v projednávaném případě.

51 Stala-li se totiž „société par actions simplifiée“ součástí francouzského práva až po přijetí směrnice 90/435, z odpovědi na první otázku vyplývá, že pokud jde o společnosti francouzského práva, rozsah působnosti této směrnice byl určen výřezem názvů právních forem, na které se uvedená směrnice vztahuje, aniž by obsahovala ustanovení, které by umožnilo použití téže směrnice na jiné společnosti založené podle francouzského práva.

52 Z ustálené judikatury vyplývá, že se orgány Společenství mohou uchýlit pouze k postupné harmonizaci určité oblasti nebo sblížení vnitrostátních právních předpisů po etapách. Provedení takových opatření je totiž obecně obtížné, protože předpokládá ze strany příslušných orgánů Společenství vytvoření společných pravidel na základě nejednotných a složitých vnitrostátních předpisů, přičemž tato pravidla musejí být v souladu s cíli stanovenými Smlouvou o ES a vyžadují souhlas kvalifikované většiny členů Rady, či dokonce, jako v dané oblasti, jejich souhlas jednomyslný (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 29. února 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Recueil, s. 1229, bod 20; ze dne 13. května 1997, Nemecko v. Parlament a Rada, C-233/94, Recueil, s. I-2405, bod 43, jakož i ze dne 17. června 1999, Socridis, C-166/98, Recueil, s. I-3791, bod 26).

53 Je nicméně třeba ověřit, zda vymezení působnosti směrnice 90/435, které bez dalšího vylučuje jiné společnosti, jež mohou být vytvořeny podle vnitrostátního práva, tak, jak vyplývá z čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 a písmene f) přílohy této směrnice, může být považováno za neplatné s ohledem na články Smlouvy, které zaručují svobodu usazování a volný pohyb kapitálu.

54 Podle ustálené judikatury zahrnuje svoboda usazování státních příslušníků jednoho členského státu na území druhého členského státu přístup k samostatné činnosti a jejich výkon, jakož i zřízení a řízení podniků za podmínek stanovených právem státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Odstranění omezení svobody usazování se vztahuje na omezení zřízení zastoupení, poboček a dceřiných společností státními příslušníky jednoho členského státu usazenými na území druhého členského státu (viz zejména rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie, 270/83, Recueil, s. 273, bod 13; ze dne 29. dubna 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 22, a ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, Sb. rozh. s. I-1831, bod 13).

55 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že i když ze znění ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování vyplývá, že jejich cílem je zajistit právo na tuzemské zacházení v hostitelském členském státě, brání rovněž tomu, aby členský stát převodu bránil některému ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (viz zejména rozsudky ze dne 16. července 1998, ICI, C-264/96, Recueil, s. I-4695, bod 21; ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 42; ze dne 6. prosince 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Sb. rozh. s. I-10451, bod 33, jakož i ze dne 15. května 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Sb. rozh. s. I-3601, bod 19).

56 Jak bylo tedy uvedeno v bodě 27 tohoto rozsudku, účelem směrnice 90/435 je zamezit zavedením společného danového systému jakémukoli znevýhodnění spolupráce mezi společnostmi různých členských států oproti spolupráci mezi společnostmi téhož členského státu, a usnadnit tak seskupování společností na úrovni Společenství (rozsudky Banque Fédérative du

Crédit Mutuel, uvedený výše, bod 23, a ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 28).

57 Za účelem zajištění daňové neutrality rozdělování zisku dceřinou společností se sídlem v jednom členském státě její mateřské společnosti usazené v jiném členském státě zamýšlí směrnice 90/435 zamezit ekonomickému dvojímu zdanění zisku, tj. zamezit tomu, aby rozdělovaný zisk byl zdaněn poprvé na straně dceřiné společnosti a podruhé na straně společnosti mateřské (viz výše uvedené rozsudky Banque Fédérative du Crédit Mutuel, body 24 a 27, jakož i Cobelfret, bod 29).

58 V tomto ohledu čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 ukládá členským státům, aby osvobodily od srážkové daně zisk rozdělovaný dceřinou společností její mateřské společnosti, pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.

59 Náleží-li přitom podle směrnice 90/435 uvedená povinnost členským státům, pouze pokud jde o rozdělování zisků obdržенých společnostmi, jež mohou být považovány za společnosti ve smyslu této směrnice, postačí uvést, že uvedená směrnice neopravuje členský stát k tomu, aby zacházel se zisky rozdělovanými společností jiných členských států, které nespádají do jejího rozsahu působnosti, méně příznivě než se zisky rozdělovanými srovnatelným společností se sídlem na jeho území.

60 Soudní dvůr již totiž rozhodl, že pokud jde o podíly, na které se nevztahuje směrnice 90/435, členským státům sice přísluší určit, zda a v jakém rozsahu má být zamezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranné nebo prostřednictvím mezinárodních smluv uzavřených s jinými členskými státy mechanismy směřující k zabránění nebo zmírnění tohoto ekonomického dvojího zdanění, avšak tato samotná skutečnost jim nedovoluje uplatňovat opatření, která jsou v rozporu se svobodami pohybu zaručenými Smlouvou (viz rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, uvedený výše, bod 54; Amurta, uvedený výše, bod 24, jakož i ze dne 18. března 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 28).

61 V důsledku toho vymezení působnosti směrnice 90/435, které bez dalšího vylučuje jiné společnosti, jež mohou být vytvořeny podle vnitrostátního práva, tak, jak vyplývá z čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 a písmene f) přílohy této směrnice, nemůže vytvářet omezení svobody usazování.

62 Závěr dovozený v předchozím bodě platí rovněž ohledně ustanovení týkajících se volného pohybu kapitálu.

63 Vzhledem k výše uvedenému je na druhou otázku třeba odpovědět tak, že její přezkoumání neodhalilo žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) její přílohy a s čl. 5 odst. 1 této směrnice.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (první senát) rozhodl takto:

1) Článek 2 písm. a) směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. března 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států ve spojení s písmenem f) přílohy této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že

společnost francouzského práva mající formu „société par actions simplifiée“ nemůže být považována za „společnost členského státu“ ve smyslu této směrnice ještě předtím, než byla uvedena směrnice změněná směrnicí Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003.

2) Přezkum druhé otázky neodhalil žádnou skutečnost, kterou by mohla být dotčena platnost čl. 2 písm. a) směrnice 90/435 ve spojení s písmenem f) její přílohy a s čl. 5 odst. 1 této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.