

Vec C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

proti

Bundeszentralamt für Steuern

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Finanzgericht Köln)

„Voľný pohyb kapitálu – Oslobodenie od zrážkovej dane zo zisku vyplateného materskej spoločnosti v členskom štáte dcérskej spoločnosti – Pojem ‚spoločnosť členského štátu‘ – Zjednodušená akciová spoločnosť podľa francúzskeho práva“

Abstrakt rozsudku

1. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdačovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435*

[Smernica Rady 90/435, článok 2 písm. a) a príloha I bod f), a smernica Rady 2003/123]

2. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdačovania uplatňovaný v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch – Smernica 90/435*

[články 43 ES a 56 ES; smernica Rady 90/435, článok 2 písm. a), článok 5 ods. 1 a príloha I bod f)]

1. Článok 2 písm. a) smernice 90/435 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch v spojení s bodom f) jej prílohy sa má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť podľa francúzskeho práva s formou zjednodušenej akciovej spoločnosti nemožno považovať za „spoločnosť členského štátu“ v zmysle tejto smernice predtým, ako bola táto smernica zmenená smernicou 2003/123.

Podľa článku 2 písm. a) smernice 90/435 totiž pojem „spoločnosť členského štátu“ označuje každú spoločnosť, ktorá má jednu z foriem vymenovaných v prílohe tejto smernice. Z techniky použitej vo väčšine bodov prílohy, najmä v bode f), ktorý sa týka francúzskych spoločností, spočívajúcej vo výpočte názvov právnych foriem spoločností pokrytých touto smernicou, bez toho, aby obsahovala ustanovenie umožňujúce použiť túto smernicu na iné spoločnosti založené podľa práva jednotlivých členských štátov s výnimkou verejných zariadení a podnikov, pokiaľ ide o francúzske právo, teda vyplýva, že uvedené názvy sú vymenované taxatívne.

Okrem toho cieľom smernice 90/435 nie je zaviesť spoločný systém pre všetky spoločnosti členských štátov a ani pre každý typ ústati. V súvislosti s účasťami, na ktoré sa nevzťahuje táto smernica, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia.

(pozri body 30, 32, 36, 37, 44, bod 1 výroku)

2. Neexistuje nijaká skutočnosť spôsobená ovplyvnením platnosti článku 2 písm. a) smernice 90/435 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch v spojení s bodom f) jej prílohy a článkom 5 ods. 1 tejto smernice, pokiaľ ide o zásady slobody usadiť sa alebo voľného pohybu kapitálu.

Hoci totiž povinnosť oslobodiť od zrážkovej dane podľa článku 5 ods. 1 tejto smernice sa ukladá členským štátom, len pokiaľ ide o zisk vyplatený spoločnostiam, ktoré možno považovať za spoločnosti v zmysle tejto smernice, uvedená smernica neopravňuje členský štát, aby so ziskom, ktorý sa vypláca spoločnostiam iných členských štátov, ktoré nepatria do jej pôsobnosti, zaobchádzal menej výhodne ako so ziskom vyplácaným porovnateľným spoločnostiam, ktoré sú usadené na jeho území.

V dôsledku toho také vymedzenie pôsobnosti smernice 90/435, ako vyplýva z jej článku 2 písm. a) a bodu f) jej prílohy, ktoré vylučuje iné spoločnosti, ktoré možno založiť podľa vnútroštátneho práva, nemôže vytvárať obmedzenie slobode usadiť sa alebo voľného pohybu kapitálu.

(pozri body 59, 61 – 63, bod 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 1. októbra 2009 (*)

„Voľný pohyb kapitálu – Oslobodenie od zrážkovej dane zo zisku vyplateného materskej spoločnosti v členskom štáte dcérskej spoločnosti – Pojem ‚spoločnosť členského štátu‘ – Zjednodušená akciová spoločnosť podľa francúzskeho práva“

Vo veci C-247/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Köln (Nemecko) z 23. mája 2008 a doručený Súdnemu dvoru 9. júna 2008, ktorý súvisí s konaním:

Gaz de France – Berliner Investissement SA

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (spravodajca) a J. J. Kasel,

generálny advokát: J. Mazák,

tajomník: B. Fülöp, referent,

so zreteňom na písomnú žiadosť konania a po pojednávaní z 30. apríla 2009,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Gaz de France – Berliner Investissement SA, v zastúpení: T. Hackemann a H. von Cölln, Rechtsanwälte, za právnej pomoci U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. Bruni, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: H. Walker, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci K. Beal, barrister,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Mölls, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. júna 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 písm. a) smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225, s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147) v spojení s bodom f) jej prílohy a platnosti tohto ustanovenia v súvislosti s článkami 43 ES, 48 ES, 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Gaz de France a Berliner Investissement SA, spoločnosťou so sídlom vo Francúzsku, ktorá mala až do roku 2002 právnu formu „société par actions simplifiée“ (zjednodušená akciová spoločnosť) (SAS) a Bundeszentralamt für Steuern (Ústredný spolkový daňový úrad), ktorého predmetom bolo zdanenie zisku, ktorý jej vyplatila v zdačovací období roku 1999 spoločnosť Gaz de France Deutschland GmbH so sídlom v Nemecku.

Právny rámec

Právna úprava Spoločnosti

3 Článok 2 smernice 90/435 znie takto:

„Na účely tejto smernice znamená ‚spoločnosť členského štátu‘ každú spoločnosť, ktorá:

- a) má jednu z foriem vymenovaných v prílohe k tejto smernici;
- b) podľa daňového práva členského štátu, sa považuje na daňové účely za sídliacu v tomto štáte a podľa podmienok dohody o dvojitém zdanení uzavretej s tretím štátom sa na daňové účely nepovažuje za sídliacu mimo Spoločnosti;

c) okrem toho podlieha jednej z týchto daní, bez možnosti voľby alebo vyatia:

...

– impôt sur les sociétés vo Francúzsku,

...

alebo akejkolvek inej dani, ktorá môže ktorúkoľvek z uvedených daní nahradiť.“

4 Podľa článku 5 ods. 1 smernice 90/435 sa zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerodzuje svojej materskej spoločnosti, oslobodzujú od výberu daní, pokiaľ má materská spoločnosť aspoň 25-percentný podiel na základnom imaní dcérskej spoločnosti.

5 Príloha smernice 90/435 s názvom „Zoznam spoločností uvedených v článku 2 ods. 1 písm. a)“ vymenúva v bode f) tieto spoločnosti:

„spoločnosti podľa francúzskeho práva nazvané ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘, ‚société à responsabilité limitée‘ a priemyselné a obchodné verejné zariadenia a podniky“.

6 Podľa odôvodnenia 4 smernice Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/435 (Ú. v. ES L 7, 2004, s. 41; Mim. vyd. 09/002, s. 3):

„článok 2 smernice [90/435] definuje spoločnosti, ktoré patria do jeho oblasti pôsobnosti. Príloha obsahuje zoznam spoločností, pri ktorých sa smernica uplatňuje. Niektoré formy spoločností nie sú zahrnuté v zozname prílohy, hoci sú platcami daní v členskom štáte a odvádzajú v ňom daň z príjmu právnických osôb. Oblasť pôsobnosti smernice [90/435] by sa mala preto rozšíriť aj na iné subjekty, ktoré môžu vykonávať cezhraničné aktivity v Spoločenstve, a ktoré spĺňajú všetky podmienky stanovené v tejto smernici.“

7 Článok 1 bod 6 smernice 2003/123 stanovuje nahradenie prílohy smernice 90/435 textom prílohy smernice 2003/123. Výsledkom tejto zmeny je nový bod f) prílohy smernice 90/435 s týmto znením:

„spoločnosti, ktoré sú vo francúzskom práve známe ako ‚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‘, ktoré sú automaticky predmetom dane zo zisku právnických osôb, ‚coopératives‘, ‚unions de coopératives‘, priemyselné a obchodné verejnoprávne podniky a spoločnosti, a iné spoločnosti založené v súlade s francúzskym právom, ktoré sú predmetom francúzskej dane z príjmu právnických osôb“.

8 Podľa článku 2 smernice 2003/123 sa mala táto smernica prebrať do právnych poriadkov členských štátov najneskôr do 1. januára 2005.

Vnútroštátna právna úprava

9 Znenie § 44d zákona o dani z príjmu (Einkommensteuergesetz) v znení uplatniteľnom na skutkový stav v danej veci (aj len „EStG z roku 1999“) je takéto:

„1. Na žiadosť daňovníka sa daň z kapitálových výnosov..., ktoré materská spoločnosť, ktorá v tuzemsku nemá ani sídlo, ani obchodné vedenie, získala z rozdeleného zisku od kapitálovej spoločnosti podliehajúcej neobmedzenej daňovej povinnosti, pokiaľ ide o daň v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb alebo ktoré získala z vrátenia dane z príjmov

právnických osôb, nevyberá.

2. „Materskou spoločnosťou“ sa v zmysle odseku 1 rozumie spoločnosť, ktorá spĺňa podmienky článku 2 smernice 90/435 uvedené v prílohe 7 tohto zákona a ktorá v čase vzniku povinnosti zaplatiť daň z kapitálových výnosov podľa § 44 ods. 1 druhej vety môže preukázať, že sa minimálne zo štvrtiny podieľa na základnom imaní kapitálovej spoločnosti, ktorá podlieha neobmedzenej danej povinnosti. Okrem iného musí preukázať, že si zachovala podiel neprerušene počas dvanástich mesiacov. ...“

10 Príloha 7 EStG z roku 1999 stanovuje:

„Spoločnosťou v zmysle článku 2 smernice [90/435] je každá spoločnosť, ktorá

1. má niektorú z uvedených foriem:

...

– spoločnosti založené podľa francúzskeho práva nazývané:

„société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, ako aj priemyselné a obchodné verejné zariadenia a podniky;

...

2. podľa daného práva niektorého členského štátu sa na dané účely považuje za daného rezidenta tohto štátu a podľa podmienok zmluvy o zamedzení dvojitého zdanení uzavretej s tretím štátom sa na dané účely nepovažuje za daného rezidenta mimo Spoločenstva a

3. podlieha bez možnosti voľby jednej z týchto daní:

...

– impôt sur les sociétés vo Francúzsku,

...

alebo akejkoľvek inej dani, ktorá niektorú z týchto daní nahradí, bez možnosti byť od nej oslobodený.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

11 Dňa 16. júna 1999 spoločnosť Gaz de France Deutschland GmbH, ktorej 100-percentným vlastníkom podielov je žalobkyňa vo veci samej, vyplatila žalobkyni zisk vo výške 980 387 DEM, pričom zrazila daň z kapitálových výnosov zodpovedajúcu čiastke 49 019,35 DEM a solidárny príspevok vo výške 2 696,06 DEM, ktoré odvieďla príslušnému daňovému úradu.

12 Dňa 16. augusta 1999 žalobkyňa vo veci samej podala na Bundesamt für Finanzen, od 1. januára 2006 Bundeszentralamt für Steuern, žiadosť o vrátenie dane z kapitálových výnosov vrátane solidárneho príspevku.

13 Rozhodnutím zo 6. septembra 1999 žalovaný vo veci samej odmietol vrátiť požadované čiastky z dôvodu, že žalobkyňa vo veci samej nebola materskou spoločnosťou v zmysle ustanovení § 44d ods. 2 EStG z roku 1999 v spojení s článkom 2 smernice 90/435.

14 Keže sťažnosť podaná proti tomuto rozhodnutiu bola zamietnutá, žalobkyňa vo veci samej podala žalobu na Finanzgericht Köln, ktorý sa domnieva, že podľa znenia smernice 90/435 žalobkyňa vo veci samej nemá nárok na vrátenie dane z kapitálových výnosov, lebo počas roka, v ktorom sa vyplácal zisk, nemala nijakú z foriem spoločností uvedených v ustanoveniach článku 2 písm. a) smernice 90/435 a bodu f) jej prílohy.

15 Napriek tomu má tento súdny orgán pochybnosti o tom, že je potrebné obmedziť sa na doslovný výklad ustanovení smernice 90/435. Podľa uvedeného súdneho orgánu je potrebné tiež zohľadniť cieľ tejto smernice a okolnosť, že na jednej strane v ňase nadobudnutia jej účinnosti právna forma „société par actions simplifiée“ vo francúzskom práve ešte neexistovala a že na druhej strane smernica 2003/123 zahrnuje túto právnu formu spoločnosti do prílohy smernice 90/435.

16 Podľa Finanzgericht Köln v dôsledku toho vyvstáva vo veci, o ktorej rozhoduje, otázka, či neúmyselná právna medzera môže brániť tomu, že sa analógiou z článku 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s jej prílohou bodom f) vyvodí, že spoločnosť založená podľa francúzskeho práva, ktorá má formu spoločnosti „société par actions simplifiée“, môže byť považovaná už pred rokom 2005 za „spoločnosť členského štátu“ v zmysle smernice 90/435, a či prípadne článok 2 písm. a) tejto smernice v spojení s jej prílohou bodom f) nie je v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES alebo článkami 56 ES a 58 ES.

17 Za týchto podmienok Finanzgericht Köln rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 2 písm. a) [smernice 90/435] v spojení s písm. f) prílohy [tejto] smernice... vykladať v tom zmysle, že aj francúzsku spoločnosť, ktorá má právnu formu ‚société par actions simplifiée‘, možno už pred rokom 2005 považovať za ‚spoločnosť členského štátu‘ v zmysle tejto smernice a pre zisk rozdelený jej nemeckou dcérskou spoločnosťou v roku 1999 jej preto patrí oslobodenie od zrážkovej dane podľa článku 5 ods. 1 smernice [90/435]?

2. Je v prípade zápornej odpovede na prvú otázku článok 2 písm. a) [smernice 90/435] v spojení s písm. f) prílohy [tejto] smernice... v rozpore s článkami 43 ES a 48 ES alebo s článkom 56 ods. 1 ES, článkom 58 ods. 1 písm. a) ES a článkom 58 ods. 3 ES v rozsahu, v akom v spojení s článkom 5 ods. 1 smernice [90/435] pri rozdeľovaní zisku nemeckej dcérskej spoločnosti stanovuje oslobodenie od zrážkovej dane pre francúzsku materskú spoločnosť, ktorá má právnu formu ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘ alebo ‚société à responsabilité limitée‘, ale nie pre francúzsku materskú spoločnosť, ktorá má právnu formu ‚société par actions simplifiée‘?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

18 Talianska vláda spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania z dôvodu, že neobsahuje údaje o štruktúre a právnom režime zjednodušenej akciovej spoločnosti a iných typov porovnateľných spoločností. Keže chýbajú tieto údaje, nie je možné posúdiť skutočností, na ktorých je založený východiskový predpoklad vnútroštátneho súdu, podľa ktorého má zjednodušená akciová spoločnosť obdobné znaky ako spoločnosti podľa francúzskeho práva, ktoré boli podľa článku 5 ods. 1 smernice 90/435 vždy oslobodené od zrážkovej dane z vyplácaného zisku, a v dôsledku toho posúdiť relevantnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania na vyriešenie sporu vo veci samej.

19 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že hoci s prihliadnutím na rozdelenie právomocí v rámci prejudiciálneho konania prislúcha iba vnútroštátnemu súdu definovať predmet otázok, ktoré zamýšľa položiť Súdny dvor, Súdny dvor rovnako prijal záver, že za mimoriadnych okolností mu prislúcha skúmať podmienky, za ktorých sa na neho obracia vnútroštátny súd s cieľom overiť svoju vlastnú právomoc (pozri najmä rozsudok z 18. decembra 2007, ZF Zefeser, C-62/06, Zb. s. I-11995, bod 14).

20 O taký prípad ide najmä vtedy, ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi poznatkami potrebnými na užitočné zodpovedanie položených otázok (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; z 5. decembra 2006, Cipolla a i., C-94/04 a C-202/04, Zb. s. I-11421, bod 25, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 64). Podľa ustálenej judikatúry nevyhnutnosť dospieť k výkladu práva Spoločenstva, ktorý je užitočný pre vnútroštátny súd, vyžaduje, aby tento súd vymedzil skutkový a právny rámec, do ktorého sa začleňujú ním položené otázky, alebo prinajmenšom objasnil skutkové predpoklady, na ktorých sa tieto otázky zakladajú (pozri najmä rozsudok z 23. marca 2006, Enirisorse, C-237/04, Zb. s. I-2843, bod 17 a citovanú judikatúru).

21 Informácie poskytnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania majú jednak umožniť Súdny dvor dať užitočné odpovede a jednak poskytnúť vládam členských štátov a iným dotknutým subjektom možnosť predložiť pripomienky podľa článku 23 Štatútu Súdneho dvora. Súdny dvor musí dbať o to, aby bola táto možnosť zachovaná, berúc do úvahy, že podľa citovaného ustanovenia sa dotknutým subjektom oznamuje len tento návrh (pozri najmä rozsudok Enirisorse, už citovaný, bod 18 a citovanú judikatúru).

22 Je potrebné konštatovať, že vnútroštátne rozhodnutie v danej veci obsahujúce dostatočný opis skutkového a právneho rámca sporu vo veci samej a dôvody, na základe ktorých vnútroštátny súd usúdil, že potrebuje odpoveď na položené otázky, umožňuje Súdny dvor, aby na ne poskytol užitočnú odpoveď. Z pripomienok predložených nemeckou a talianskou vládou, vládou Spojeného kráľovstva a Komisiou Európskych spoločenstiev vyplýva, že návrh na začatie prejudiciálneho konania obsahoval informácie, ktoré im umožnili zaujať riadny postoj k otázkam položeným Súdny dvor.

23 Za týchto podmienok chýbajúci podrobný opis predpisov týkajúcich sa zjednodušených akciových spoločností a režimu iných spoločností podľa francúzskeho práva nemá za následok neprípustnosť uvedeného návrhu, pričom výklad vnútroštátnej právnej úpravy v každom prípade nepatrí do právomoci Súdneho dvora.

24 Z uvedeného vyplýva, že na prejudiciálne otázky je potrebné odpovedať.

O veci samej

O prvej otázke

25 Vnútroštátny súd sa svojou prvou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa článok 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s bodom f) jej prílohy má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť podľa francúzskeho práva s formou zjednodušenej akciovej spoločnosti možno považovať za „spoločnosť členského štátu“ v zmysle tejto smernice predtým, ako bola táto smernica zmenená smernicou 2003/123.

26 Na zodpovedanie tejto otázky je potrebné zohľadniť znenie ustanovenia, o ktorého výklad sa žiada, rovnako ako ciele a systém smernice (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 1996, Denkavit a i., C-283/94, C-291/94 a C-292/94, Zb. s. I-5063, body 24 a 26; z 8. júna 2000,

Epson Europe, C?375/98, Zb. s. I?4243, body 22 a 24, a z 3. apríla 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C?27/07, Zb. s. I?2067, bod 22).

27 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že ú?elom smernice 90/435, ako to vyplýva najmä z jej tretieho odôvodnenia, je prostredníctvom zavedenia spoločného da?ového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozličných ?lenských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého ?lenského štátu a tak u?ah?iť zoskupovanie spoločností na úrovni Spolo?enstva (rozsudky Denkavit a i., už citovaný, bod 22; Epson Europe, už citovaný, bod 20; zo 4. októbra 2001, Athinaiki Zythopoiia, C?294/99, Zb. s. I?6797, bod 25; z 25. septembra 2003, Océ van der Grinten, C?58/01, Zb. s. I?9809, bod 45, ako aj Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 23). Smernica 90/435 teda smeruje k zabezpe?eniu da?ovej neutrality rozde?ovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v ?lenskom štáte, svojej materskej spoločnosti usadenej v inom ?lenskom štáte (rozsudok Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 24).

28 Z ?lánku 1 smernice 90/435 vyplýva, že táto smernica sa zameriava na rozde?ovanie zisku prijatého spoločnosťami jedného ?lenského štátu, ktorý pochádza od ich dcérskych spoločností so sídlom v iných ?lenských štátoch.

29 ?lánok 2 smernice 90/435 stanovuje podmienky, ktoré musí spoločnosť splniť, aby sa mohla považovať za spoločnosť ?lenského štátu v zmysle tejto smernice, a definuje aj pôsobnosť tejto smernice. Uvedené podmienky sú kumulatívne, tak ako to uviedol generálny advokát v bode 27 návrhov.

30 Pod?a ?lánku 2 písm. a) smernice 90/435 pojem „spoločnosť ?lenského štátu“ ozna?uje každú spoločnosť, ktorá má jednu z foriem vymenovaných v prílohe tejto smernice.

31 Príloha smernice 90/435 používa dve rôzne techniky na ozna?enie spoločností, na ktoré sa vz?ahuje jej pôsobnosť. V bodoch k) a l) tejto prílohy sa používa všeobecná formulácia, ktorou sa ozna?ujú „obchodné spoločnosti alebo spoločnosti podliehajúce občianskemu právu obchodnej povahy, družstvá a verejné podniky založené v súlade s portugalským právom“ a „spoločnosti založené pod?a práva Spojeného krá?ovstva“, pričom v ostatných bodoch uvedenej prílohy sa názvy právnych foriem uvádzajú výslovne.

32 Z tejto poslednej techniky, použitej vo väčšine bodov prílohy smernice 90/435, okrem iného v bode f), ktorý sa týka francúzskych spoločností, spo?ívajúcej vo výpo?te názvov právnych foriem spoločností pokrytých touto smernicou, bez toho, aby obsahovala ustanovenie umož?ujúce použiť túto smernicu na iné spoločnosti založené pod?a práva jednotlivých ?lenských štátov s výnimkou verejných zariadení a podnikov, pokiaľ ide o francúzske právo, vyplýva, že uvedené názvy sú vymenované taxatívne.

33 Zo znenia a štruktúry ?lánku 2 písm. a) smernice 90/435, ako aj z bodu f) jej prílohy vyplýva, že na to, aby sa spoločnosť pod?a francúzskeho práva, ktorá nie je priemyselným alebo obchodným verejnoprávnym podnikom alebo zariadením, mohla považovať za spoločnosť pod?a ?lenského štátu v zmysle tejto smernice, musí mať jednu z taxatívne vymenovaných foriem v bode f) jej prílohy a predovšetkým by? založená ako „société anonyme“, „société en commandite par actions“ alebo „société à responsabilité limitée“.

34 Tento záver nemôžu spochybniť tvrdenia žalobkyne vo veci samej a Komisie, pod?a ktorých zoznam spoločností uvedený v bode f) prílohy smernice 90/435 je len demonštratívny a slúži výlu?ne na predchádzanie možným kvalifikačným problémom v prípade, ak sa spoločnosť v jednom ?lenskom štáte z da?ového h?adiska posudzuje ako kapitálová spoločnosť podliehajúca dani z príjmov právnických osôb, pričom v druhom ?lenskom štáte sa táto spoločnosť považuje za

osobnú spoločnosť, na ktorú sa dať z príjmov právnických osôb nevzťahuje, pretože pri prijatí smernice si niektoré členské štáty želali vyňať z pôsobnosti smernice 90/435 osobné spoločnosti.

35 Je potrebné zdôrazniť, že výklad obhajovaný žalobkyňou vo veci samej a Komisiou môže zodpovedať cieľom smernice 90/435, tak ako ich zdôrazňuje jej tretie odôvodnenie, lebo rozširuje pôsobnosť smernice na väčšiu počet spoločností a prispieva k odstráneniu nevýhody spolupráce medzi spoločnosťami rôznych členských štátov v porovnaní so spoluprácou spoločností toho istého členského štátu a uľahčuje zoskupovanie spoločností na úrovni Spoločenstva.

36 Napriek tomu je potrebné konštatovať, tak ako to uviedol generálny advokát v bode 31 návrhov, že cieľom smernice 90/435 nie je zaviesť spoločný systém pre všetky spoločnosti členských štátov a ani pre každý typ ústí.

37 V súvislosti s účasťami, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, prináleží členským štátom, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamerať dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdelených ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom zmlúv uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia (pozri rozsudky z 12. decembra 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 54, a *Amurta*, už citovaný, bod 24).

38 Smernica 90/435 obmedzuje právomoc členských štátov, pokiaľ ide o zdaňovanie zisku vyplácaného spoločnosťami, ktoré sú usadené na ich území a ktoré patria do jej pôsobnosti, spoločnostiam usadeným v inom členskom štáte. Za týchto podmienok požiadavky základnej zásady právnej istoty bránia tomu, aby sa zoznam spoločností uvedený v bode f) prílohy tejto smernice vykladal ako informatívny zoznam, pokiaľ taký výklad nevyplýva zo znenia ani zo systematiky smernice 90/435.

39 Z výkladu presadzovaného žalobkyňou vo veci samej a Komisiou nemôže vyplývať prípadný zámer vylúčiť z pôsobnosti smernice 90/435 len osobné spoločnosti, ktorý pri jej prijímaní vyjadrili niektoré členské štáty. Ak sa úmysel členských štátov vyjadrený v rámci Rady Európskej únie nepremietol do ustanovení právnych predpisov, nemá právnu hodnotu. Ustanovenia právnych predpisov sú určené právnym subjektom, ktoré musia mať možnosť v súlade s požiadavkami zásady právnej istoty oprieť sa o ich obsah (rozsudok *Denkavit* a i., už citovaný, bod 29).

40 Výklad, podľa ktorého sa na zjednodušenú akciovú spoločnosť od jej zavedenia do francúzskeho práva smernica 90/435 nemôže vzťahovať, okrem iného potvrdzuje legislatívny vývoj a najmä smernica 2003/123.

41 Na jednej strane smernica 2003/123 v odôvodnení 4 konštatuje, že príloha smernice 90/435 obsahuje zoznam spoločností, na ktoré sa táto smernica uplatňuje a že niektoré formy spoločností nie sú zahrnuté v tejto prílohe, hoci sú platcami daní v členskom štáte a odvádajú v ňom daň z príjmu právnických osôb. Uvedené odôvodnenie spresňuje, že pôsobnosť smernice 90/435 by sa preto mala rozšíriť aj na iné subjekty, ktoré môžu vykonávať cezhraničné aktivity v Spoločenstve a ktoré spĺňajú všetky podmienky stanovené v tejto smernici.

42 Na druhej strane článok 1 bod 6 smernice 2003/123 stanovuje, že príloha smernice 90/435 sa nahrádza textom prílohy smernice 2003/123. Po zmene prílohy smernice 90/435 smernicou 2003/123 zahŕňa bod f) uvedenej prílohy medzi uvedené spoločnosti zjednodušenú akciovú spoločnosť a na zohľadnenie vývoja vnútroštátneho práva obsahuje ustanovenie, ktorým sa stanovuje, že do pôsobnosti smernice 90/435 patria aj iné spoločnosti založené v súlade s francúzskym právom, ktoré sú predmetom francúzskej dane z príjmu právnických osôb.

43 Na záver je potrebné zdôrazniť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí žalobkyňa vo veci samej a Komisia, právne formy podľa francúzskeho práva pokryté smernicou 90/435 sú v bode f) jej prílohy uvedené taxatívne, a preto rozšírenie pôsobnosti tejto smernice pomocou analógie na iné typy porovnateľných spoločností, ako napríklad na zjednodušenú akciovú spoločnosť podľa francúzskeho práva, nemožno prijať.

44 Vzhľadom na uvedené je potrebné na prvú prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že článok 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s bodom f) jej prílohy sa má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť podľa francúzskeho práva s formou zjednodušenej akciovej spoločnosti nemožno považovať za „spoločnosť členského štátu“ v zmysle tejto smernice predtým, ako bola táto smernica zmenená smernicou 2003/123.

O druhej otázke

45 Svojou druhou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd pýta na platnosť článku 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s bodom f) jej prílohy a článkom 5 ods. 1 tejto smernice v súvislosti s článkami 43 ES a 48 ES alebo článkom 56 ods. 1 ES, článkom 58 ods. 1 písm. a) a článkom 3 ES, pokiaľ z nej vyplýva, že pri rozdelení zisku dcérskej spoločnosti podľa nemeckého práva stanovuje oslobodenie od zrážkovej dane pre materskú spoločnosť podľa francúzskeho práva, ktorá má právnu formu „société anonyme“, „société en commandite par actions“ alebo „société à responsabilité limitée“, ale nestanovuje takéto oslobodenie pre materskú spoločnosť podľa francúzskeho práva, ktorá má právnu formu „société par actions simplifiée“.

46 Žalobkyňa vo veci samej v tejto súvislosti uvádza, že vyžiadanie zjednodušenej akciovej spoločnosti z pôsobnosti smernice 90/435 vedie k svojvoľnému znevýhodneniu v porovnaní so „société anonyme“ alebo „société à responsabilité limitée“ podľa francúzskeho práva alebo v porovnaní s právnymi formami akciových spoločností alebo spoločností s ručením obmedzeným iných členských štátov vymenovaných v uvedenej smernici. Zjednodušená akciová spoločnosť je znevýhodnená, pretože nemecké právo nespresuje procesné postupy, podľa ktorých je možné namietať uplatnenie dane z kapitálových výnosov mimo oblasti pôsobnosti smernice 90/435, ktoré je v rozpore s právom Spoločenstva.

47 Nemecká a talianska vláda, vláda Spojeného kráľovstva ani Komisia neuvádzajú nijaký dôvod, ktorý by spochybňoval platnosť smernice 90/435. Na jednej strane základné slobody nezakazujú použitie samotnej zrážkovej dane a nebránia dvojitému zdaneniu vyplývajúcej zo súbežného výkonu daňových právomocí dvoch členských štátov. Na druhej strane zákonodárca Spoločenstva disponuje širokou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o aproximáciu a zblížovanie právnych predpisov. Samotné obmedzenie dosahu aproximácie alebo zblížovania právnych predpisov v osobitných oblastiach nie je protiprávne.

48 Talianska vláda okrem iného zdôrazňuje, že zjednodušená akciová spoločnosť sa zaviedla po nadobudnutí účinnosti smernice 90/435. Túto smernicu nemožno považovať za neplatnú z dôvodu, že nezohľadnila uvedenú právnu formu spoločnosti, pretože vady spôsobujúce neplatnosť aktu musia existovať v čase vzniku tohto aktu. Okrem toho je možné položiť si otázku, či smernica 2003/123 nemala retroaktívne začleniť zjednodušenú akciovú spoločnosť do zoznamu prílohy smernice 90/435. V tejto súvislosti doplnenie alebo nedoplnenie prílohy smernice 90/435 a obmedzenie časových účinkov začlenenia tejto právnej formy spoločnosti do tejto prílohy smernice so stanovením, že uvedené začlenenie nemá spätný účinok, plne závisí od diskretnej právomoci zákonodarcu Spoločenstva.

49 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že posúdenie platnosti aktu, ktoré prináleží vykonať Súdnemu dvoru v rámci prejudiciálneho konania, sa má za normálnych okolností oprieť o

situáciu, ktorá existovala v čase prijatia aktu (rozsudok zo 17. júla 1997, SAM Schiffahrt a Stapf, C-248/95 a C-249/95, Zb. s. I-4475, bod 46).

50 Hoci by platnosť aktu bolo možné v niektorých prípadoch posúdiť podľa nových skutočností, ktoré vzišli najavo až po jeho prijatí (rozsudok SAM Schiffahrt a Stapf, už citovaný, bod 47), v tejto veci však také posúdenie nemožno uplatniť.

51 Napriek tomu, že zjednodušená akciová spoločnosť sa do francúzskeho práva zaviedla až po prijatí smernice 90/435, z odpovede na prvú prejudiciálnu otázku vyplýva, že pokiaľ ide o spoločnosť podľa francúzskeho práva, pôsobnosť tejto smernice sa stanovila výpočtom názvov právnych foriem, na ktoré sa uvedená smernica vzťahuje, bez toho, aby obsahovala ustanovenie umožňujúce jej použitie na iné spoločnosti založené podľa francúzskeho práva.

52 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že je na voľnej úvahe inštitúcií, či budú vykonávať len postupnú aproximáciu určitej oblasti alebo etapovité zblížovanie vnútroštátnych právnych predpisov. Uplatňovanie týchto opatrení je v zásade veľmi ťažké, pretože sa predpokladá, že príslušné inštitúcie Spoločenstva vypracujú z rôznych a zložitých vnútroštátnych právnych úprav spoločné pravidlá v súlade s cieľmi definovanými v Zmluve ES a získajú súhlas kvalifikovanej väčšiny členov Rady a prípadne v danej oblasti ich jednohlasný súhlas (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. februára 1984, Rewe-Zentrale, 37/83, Zb. s. 1229, bod 20; z 13. mája 1997, Nemecko/Parlament a Rada, C-233/94, Zb. s. I-2405, bod 43, a zo 17. júna 1999, Socridis, C-166/98, Zb. s. I-3791, bod 26).

53 Napriek tomu je potrebné overiť, či vymedzenie pôsobnosti smernice 90/435, ktoré celkovo vylučuje spoločnosti, ktoré je možné založiť podľa vnútroštátneho práva, tak ako vyplýva z článku 2 písm. a) smernice 90/435 a bodu f) jej prílohy, možno považovať za neplatné z hľadiska článkov zmluvy zabezpečujúcich slobodu usadiť sa alebo voľného pohybu kapitálu.

54 V súlade s ustálenou judikatúrou sloboda štátnych príslušníkov jedného členského štátu usadiť sa na území iného členského štátu spočíva na základe tohto ustanovenia na prístupe k samostatne zárobkovým činnostiam a ich výkonom, ako aj na založení a prevádzkovaní podniku za podmienok stanovených právnymi predpismi krajiny usadenia pre svojich vlastných štátnych príslušníkov. Odstránenie obmedzení slobody usadiť sa sa vzťahuje na obmedzenia týkajúce sa založenia právnickej osoby – obchodného zástupcu, založenia organizačných zložiek alebo dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi členského štátu usadenými na území iného členského štátu (pozri najmä rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 13; z 29. apríla 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb. s. I-2651, bod 22, a z 23. februára 2006, CLT-UFA, C-253/03, Zb. s. I-1831, bod 13).

55 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že hoci cieľom ustanovení zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť v hostiteľskom členskom štáte zaobchádzanie podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, tieto ustanovenia rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia sa niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (pozri najmä rozsudky zo 16. júla 1998, ICI, C-264/96, Zb. s. I-4695, bod 21; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 42; zo 6. decembra 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Zb. s. I-10451, bod 33, a z 15. mája 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Zb. s. I-3601, bod 19).

56 Ako je uvedené v bode 27 tohto rozsudku, účelom smernice 90/435 je prostredníctvom zavedenia spoločného daňového režimu odstrániť akékoľvek znevýhodnenie spolupráce spoločností rozličných členských štátov v porovnaní so spoluprácou medzi spoločnosťami z toho istého členského štátu a tak uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni (rozsudky Banque

Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, bod 23, a z 12. februára 2009, Cobelfret, C?138/07, Zb. s. I?731, bod 28).

57 Na účely dosiahnutia cieľa daovej neutrality rozdeľovania zisku dcérskou spoločnosťou, ktorá má sídlo v členskom štáte, svojej materskej spoločnosti, ktorá je usadená v inom členskom štáte, smeruje smernica 90/435 k zamedzeniu hospodárskeho dvojitého zdanenia tohto zisku, teda k zamedzeniu toho, aby rozdeľovaný zisk nebol zdanený prvýkrát v dcérskej spoločnosti a druhýkrát v materskej spoločnosti (pozri rozsudky Banque Fédérative du Crédit Mutuel, už citovaný, body 24 a 27, a Cobelfret, už citovaný, bod 29).

58 V tejto súvislosti článok 5 ods. 1 smernice 90/435 ukladá členským štátom, aby od zrážkovej dane oslobodili zisky, ktoré dcérska spoločnosť prerodzuje svojej materskej spoločnosti, pokiaľ materská spoločnosť má aspoň 25-percentný podiel na základnom imaní dcérskej spoločnosti.

59 Podľa smernice 90/435 sa uvedená povinnosť ukladá členským štátom, len pokiaľ ide o zisk vyplatený spoločnostiam, ktoré možno považovať za spoločnosti v zmysle tejto smernice, pričom je potrebné zdôrazniť, že uvedená smernica neopravňuje členský štát, aby so ziskom, ktorý sa vypláca spoločnostiam iných členských štátov, ktoré nepatria do jej pôsobnosti, zaobchádzal menej výhodne ako so ziskom vyplácaným porovnateľným spoločnostiam, ktoré sú usadené na jeho území.

60 Súdny dvor už rozhodol, že pokiaľ ide o účasti, na ktoré sa nevzťahuje smernica 90/435, je vecou členských štátov, aby určili, či a v akom rozsahu sa musí zamedziť dvojitému hospodárskemu zdaneniu rozdeľovaných ziskov, a na tieto účely jednostranne alebo prostredníctvom dohôd uzavretých s inými členskými štátmi zaviedli mechanizmy na zamedzenie alebo obmedzenie tohto dvojitého hospodárskeho zdanenia, pričom táto skutočnosť im však sama osebe neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou (pozri rozsudky Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, už citovaný, bod 54; Amurta, už citovaný, bod 24, a z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C?303/07, Zb. s. I?5145, bod 28).

61 V dôsledku toho také vymedzenie pôsobnosti smernice 90/435, ako vyplýva z jej článku 2 písm. a) a bodu f) jej prílohy, ktoré vylučuje iné spoločnosti, ktoré možno založiť podľa vnútroštátneho práva, nemôže vytvárať obmedzenie slobode usadiť sa.

62 Záver vyplývajúci z predchádzajúceho bodu platí rovnako aj pre ustanovenia týkajúce sa voňého pohybu kapitálu.

63 Vzhľadom na uvedené je potrebné na druhú otázku odpovedať tak, že z jej preskúmania nevzišla nijaká skutočnosť spôsobilá ovplyvniť platnosť článku 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s bodom f) jej prílohy a článkom 5 ods. 1 tejto smernice.

O trovách

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

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

1. ?lánok 2 písm. a) smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch v spojení s bodom f) jej prílohy sa má vykladať v tom zmysle, že spoločnosť podľa francúzskeho práva s formou zjednodušenej akciovej spoločnosti nemožno považovať za „spoločnosť členského štátu“ v zmysle tejto smernice predtým, ako bola táto smernica zmenená smernicou Rady 2003/123/ES z 22. decembra 2003.

2. Z preskúmania druhej otázky nevzišla nijaká skutočnosť spôsobilá ovplyvniť platnosť ?lánku 2 písm. a) smernice 90/435 v spojení s bodom f) jej prílohy a ?lánkom 5 ods. 1 tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.