

Zadeva C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

proti

Bundeszentralamt für Steuern

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln)

„Prosti pretok kapitala – Oprostitev v državi članici, katere rezidentka je odvisna družba, zaradi unanega pri viru odtegnjenega davka od dobička, izplačanega matični družbi – Pojem ‚družba države članice‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ po francoskem pravu“

Povzetek sodbe

1. *Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435*

(direktivi Sveta 90/435, člen 2(a) in priloga I(f), ter 2003/123)

2. *Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/435*

(člen 43 ES in 56 ES; Direktiva Sveta 90/435, člena 2(a) in 5(1) ter priloga I(f))

1. Člen 2(a) Direktive Sveta 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v povezavi s točko (f) priloge k tej direktivi je treba razlagati tako, da družbe po francoskem pravu v pravni obliki ‚société par actions simplifiée‘, že preden je bila navedena direktiva spremenjena z Direktivo 2003/123, ni mogoče obravnavati kot „družbe države članice“ v smislu te direktive.

Člen 2(a) Direktive 90/435 namreč določa, da „družba države članice“ pomeni vsako družbo, ki ima eno od oblik, naštetih v Prilogi k navedeni direktivi. Vendar uporaba tehnike v zvezi s točko (f) Priloge k Direktivi 90/435, zlasti v točki (f) Priloge v zvezi z družbami po francoskem pravu – ki je sestavljena iz navedbe seznam pravnih oblik, ki jih zajema ta direktiva, ne da bi bila določena klavzula, ki bi omogočala, da bi se navedena direktiva uporabljala za druge družbe, ustanovljene v skladu s pravom zadevne države članice, razen za javne ustanove in podjetja v francoskem pravu – pomeni, da so navedena poimenovanja izravnano naštetja.

Poleg tega cilj Direktive 90/435 ni, da bi se ta skupni sistem uvedel za vse družbe držav članic in za vse vrste deležev. Glede deležev, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, je namreč naloga držav članic, da določijo, ali se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih dobičkov in koliko, in da za to enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to dvojno ekonomsko obdavčevanje.

(Glej točke 30, 32, 36, 37, 44 in točka 1 izreka.)

2. Ne obstaja noben dejavnik, ki bi vplival na veljavnost člena 2(a) Direktive 90/435 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v povezavi

s to?ko (f) Priloge k tej direktivi in ?lenom 5(1) te direktive, glede svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala.

Toda ?prav imajo na podlagi Direktive 90/435 države ?lanice to obveznost le v zvezi z razdelitvijo dobi?ka, ki ga prejmejo družbe, ki jih je mogo?e obravnavati kot družbe v smislu te direktive, ta direktiva državam ?lanicam ne dovoljuje, da bi dobi?ek, razdeljen družbam iz drugih držav ?lanic, ki ne spadajo na njeno podro?je uporabe, obravnavale manj ugodno kot dobi?ek, razdeljen primerljivim družbam s sede?em na njenem ozemlju.

Zato taka omejitev podro?ja uporabe Direktive 90/435 z vnaprejšnjo izklju?itvijo drugih družb, ki jih je mogo?e ustanoviti v skladu z nacionalno zakonodajo, kot je razvidno iz ?lena 2(a) Direktive 90/435 in to?ke (f) Priloge k tej direktivi, ne more pomeniti omejitve svobode ustanavljanja ali prostega pretoka kapitala.

(Glej to?ke 59, od 61 do 63 in to?ko 2 izreka.)

SODBA SODIŠ?A (prvi senat)

z dne 1. oktobra 2009(*)

„Prosti pretok kapitala – Oprostitev v državi ?lanici, katere rezidentka je odvisna družba, zara?unavanja pri viru odtegnjenega davka od dobi?ka, izpla?anega mati?ni družbi – Pojem ‚družba države ?lanice‘ – ‚Société par actions simplifiée‘ po francoskem pravu”

V zadevi C?247/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Köln (Nem?ija) z odlo?bo z dne 23. maja 2008, ki je prispela na Sodiš?e 9. junija 2008, v postopku

Gaz de France – Berliner Investissement SA

proti

Bundeszentralamt für Steuern,

SODIŠ?E (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, M. Ileši?, A. Tizzano, E. Levits (poro?evalec) in J.-J. Kasel, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 30. aprila 2009,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za Gaz de France – Berliner Investissement SA T. Hackemann in H. von Cölln, odvetnika, skupaj z U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za italijansko vlado I. Bruni, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica, skupaj s K. Bealom, barrister,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 25. junija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 2(a) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve mati?nih družb in odvisnih družb iz razli?nih držav ?lanic (UL L 225 str. 6) v povezavi s to?ko (f) Priloge k tej direktivi ter na veljavnost te dolo?be glede na ?lene 43 ES, 48 ES, 56 ES in 58 ES.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Gaz de France – Berliner Investissement SA, družbo s sedežem v Franciji, ki je bila do leta 2002 ustanovljena v obliki ‚société par actions simplifiée‘ (SAS[, v nadaljevanju tudi: poenostavljena delniška družba]), in Bundeszentralamt für Steuern (zvezni dav?ni urad) zaradi obdav?enja dobi?ka, ki ga je Gaz de France Deutschland GmbH s sedežem v Nem?iji v dav?nem letu 1999 izpla?ala prvonavedeni.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 2 Direktive 90/435 dolo?a:

„Za namene te direktive ‚družba države ?lanice‘ pomeni vsako družbo, ki:

(a) ima eno od oblik, naštetih v prilogi,

(b) se v skladu z dav?no zakonodajo države ?lanice šteje za dav?ne namene za rezidenta te države in se pod pogoji sporazuma o izogibanju dvojnemu obdav?evanju, sklenjenem s tretjo državo, ne šteje za rezidenta za dav?ne namene zunaj Skupnosti;

(c) je poleg tega zavezanec za enega od naslednjih davkov, brez možnosti izbire ali oprostitve:

[...]

– impôt sur les sociétés v Franciji,

[...]

ali kateri koli drug davek, ki lahko nadomesti zgornje davke.“

4 ?len 5(1) Direktive 90/435 dolo?a, da je dobi?ek, ki ga odvisna družba distribuira svoji

matični družbi, vsaj kadar ta poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe, oproščen pri viru odtegnjenega davka.

5 V točki (f) Priloge k Direktivi 90/435 z naslovom „Seznam družb iz člena 2(a)“ so našteje te družbe:

„družbe po francoski zakonodaji: ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘, ‚société à responsabilité limitée‘ ter industrijske in gospodarske ustanove in podjetja“.

6 V uvodni izjavi 4 Direktive Sveta 2003/123/ES z dne 22. decembra 2003 o spremembah Direktive 90/435/EGS o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (UL 2004, L 7, str. 41) je navedeno:

„Člen 2 Direktive [90/435] opredeljuje družbe, ki sodijo v obseg njenega delovanja. Priloga vsebuje seznam družb, za katere se direktiva uporablja. Nekatere oblike družb niso vključene v seznam iz priloge, čeprav so rezidenti za davčne namene v določeni državi članici in so v njej zavezane plačilu davka od dobička pravnih oseb. Obseg delovanja Direktive [90/435] se zato razširi na druge subjekte, ki lahko opravljajo ekonomske dejavnosti v Skupnosti in ki izpolnjujejo vse pogoje iz te direktive.“

7 V skladu s členom 1, točka 6, Direktive Sveta 2003/123 je bila Priloga k Direktivi 90/435 nadomeščena z besedilom iz Priloge k Direktivi 2003/123. Po tej spremembi je v novi točki (f) Priloge k Direktivi 90/435 navedeno:

„družbe, ki so v skladu s francosko zakonodajo znane pod imenom ‚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‘, ki so samodejno zavezane davku od dobička pravnih oseb, ‚coopératives‘, ‚unions de coopératives‘, industrijska in trgovinska javna podjetja in ustanove, ter druge družbe, ustanovljene v skladu s francosko zakonodajo, zavezane francoskemu davku od dobička pravnih oseb“.

8 V skladu s členom 2 Direktive 2003/123 morajo države članice prenesti to direktivo v notranje pravo najpozneje do 1. januarja 2005.

Nacionalna ureditev

9 Člen 44d zakona o davku od dohodkov (Einkommensteuergesetz) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: EStG 1999), določa:

„(1) Na zahtevo davčnega zavezanca se davek od dohodkov iz premoženja ne zaračuna na dohodke iz premoženja v smislu člena 20(1), točka 1 [...], ki jih prejme matična družba, ki na nacionalnem ozemlju nima sedeža ne uprave, in ki izhajajo iz razdelitve dobička kapitalske družbe, ki je neomejeno davčno zavezana v smislu člena 1(1), točka 1, zakona o davku od dobička pravnih oseb, ali iz povračila davka od dobička pravnih oseb.“

(2) ‚Matična družba‘ v smislu odstavka 1 pomeni družbo, ki izpolnjuje pogoje iz člena 2 Direktive [90/435], navedene v prilogi 7 k temu zakonu, in ki lahko na datum, na katerega davek na dobiček iz kapitala v skladu s členom 44(1), drugi pododstavek, zapade v plačilo, dokaže neposredno udeležbo v višini najmanj ene četrtine nominalnega kapitala v neomejeno davčno zavezani kapitalski družbi. Poleg tega mora dokazati, da je bila udeležena neprekinjeno dvanajst mesecev. [...].“

10 V prilogi 7 k EStG 1999 je določeno:

„Mati?na dru?ba“ v smislu ?lena 2 Direktive [90/435] pomeni vsako dru?bo,

1. ki ima eno od teh oblik:

[...]

– dru?be po francoski zakonodaji:

société anonyme, société en commandite par actions, société à responsabilité limitée ter industrijske in gospodarske ustanove in podjetja;

[...]

2. ki se v skladu z dav?no zakonodajo dr?zave ?lanice šteje za dav?ne namene za rezidenta te dr?zave in se pod pogoji sporazuma o izogibanju dvojnemu obdav?evanju, sklenjenem s tretjo dr?zavo, ne šteje za rezidenta za dav?ne namene zunaj Skupnosti in

3. ki je zavezanec za enega od naslednjih davkov, brez mo?nosti izbire ali oprostitve:

[...]

– impôt sur les sociétés v Franciji,

[...]

ali kateri koli drug davek, ki lahko nadomesti zgornje davke.“

Spor o glavni stvari in vprašnji za predhodno odlo?anje

11 Dru?ba Gaz de France Deutschland GmbH, katere vsi dele?i so v lasti to?e?e stranke v glavni stvari, je 16. junija 1999 to?e?i stranki izpla?ala dobi?ek, ki je znašal 980.387 DEM, pri ?emer sta bila davek na dobi?ek iz kapitala, ki je znašal 49.019,35 DEM, in solidarnostni prispevek, ki je znašal 2.696,06 DEM, izpla?ana pristojnemu dav?nemu uradu.

12 To?e?a stranka v postopku v glavni stvari je 16. avgusta 1999 pri Bundesamt für Finanzen, ki je 1. januarja 2006 postal Bundeszentralamt für Steuern, vložila zahtevek za vra?ilo davka na dobi?ek iz kapitala in solidarnostnega prispevka.

13 To?ena stranka je z odlo?bo z dne 6. septembra 1999 zavrnila zahtevano vra?ilo z obrazložitvijo, da to?e?a stranka v postopku v glavni stvari ni mati?na dru?ba v smislu povezanih dolo?b ?lena 44d(2) EStG 1999 in ?lena 2 Direktive 90/435.

14 Ker je bila prito?ba zoper to odlo?bo zavrnjena, je to?e?a stranka v postopku v glavni stvari vložila to?bo pri Finanzgericht Köln, ki meni, da to?e?a stranka v postopku v glavni stvari v skladu z besedilom Direktive 90/435 ni upravi?ena do vra?ila davka na dobi?ek iz kapitala, ker v letu izpla?ila dobi?ka ni imela nobene od oblik dru?b, naštetih v ?lenu 2(a) Direktive 90/435 in to?ki (f) Priloge k tej direktivi.

15 Vendar navedeno sodiš?e dvomi, da se je treba omejiti na jezikovno razlago dolo?b Direktive 90/435. Meni, da je treba upoštevati tudi cilj te direktive in okoliš?ini, da na eni strani, ko je ta direktiva za?ela veljati, pravna oblika „poenostavljena delniška dru?ba“ v francoskem pravu še ni obstajala in da je bila na drugi strani ta oblika dru?be z Direktivo 2003/123 vklju?ena v Prilogo k Direktivi 90/435.

16 Finanzgericht Köln meni, da se zato v okviru zadeve, ki mu je bila predložena, postavlja vprašanje, ali bi bilo mogoče člen 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi – da bi se zapolnila nehotena pravna praznina – razlagati po analogiji tako, da bi bilo mogoče družbo po francoskem pravu, ki ima obliko poenostavljene delniške družbe, že v letih pred letom 2005 obravnavati kot „družbo države članice“ v smislu Direktive 90/435 in, po potrebi, ali člen 2(a) te direktive v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi ne krši členov 43 ES in 48 ES oziroma členov 56 ES in 58 ES.

17 Finanzgericht Köln je tako prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 2(a) [Direktive 90/435] v povezavi s točko (f) Priloge k [tej direktivi] razlagati tako, da je francosko družbo v pravni obliki ‚société par actions simplifiée‘ že v letih pred letom 2005 mogoče obravnavati kot ‚družbo države članice‘ v smislu te direktive, in jo je tako treba glede dobička, ki ji ga je razdelila ena od njenih nemških hčerinskih družb v letu 1999, v skladu s členom 5(1) Direktive [90/435] oprostiti odtegnitve davka pri viru?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje nikalen, ali člen 2(a) [Direktive 90/435] v povezavi s točko (f) Priloge k [tej direktivi] krši člena 43 ES in 48 ES ali člena 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES, in sicer v delu, v katerem v povezavi s členom 5(1) Direktive [90/435] sicer pri izplačilu dobička nemške hčerinske družbe določa oprostitev odtegnitve davka pri viru za francosko matično družbo v pravni obliki ‚société anonyme‘, ‚société en commandite par actions‘ ali ‚société à responsabilité limitée‘, za francosko matično družbo v pravni obliki ‚société par actions simplifiée‘ pa tega ne določa?“

Vprašani za predhodno odločanje

Dopustnost

18 Italijanska vlada dvomi o dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, ker naj ta predlog ne bi zajemal podatkov o strukturi in pravni ureditvi poenostavljene delniške družbe ali drugih vrst družb, s katerimi se ta primerja. Brez takih podatkov naj ne bi bilo mogoče oceniti dejavnikov, na katerih temelji izhodišča domneva predložitvenega sodišča, da ima poenostavljena delniška družba enake lastnosti kot družbe po francoskem pravu, ki so bile na podlagi člena 5(1) Direktive 90/435 vedno oproščene pri viru odtegnjenega davka na izplačani dobiček, in zato presoditi ustreznosti tega predloga za sprejetje predhodne odločbe za rešitev spora o glavni stvari.

19 V zvezi s tem je treba spomniti, da Šepav mora glede na delitev pristojnosti v okviru postopka za sprejetje predhodne odločbe nacionalno sodišče samo opredeliti predmet vprašanj, ki jih namerava postaviti Sodišče, pa je to prav tako razsodilo, da lahko v izjemnih primerih preizkusi okoliščine, v katerih mu je zadevo predložilo nacionalno sodišče, da preveri, ali je zanjo pristojno (glej zlasti sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi ZF Zefeser, C-62/06, ZOdl., str. I-11995, točka 14).

20 Tako je zlasti, kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39; z dne 5. decembra 2006 v združenih zadevah Cipolla in drugi, C-94/04 in C 202/04, ZOdl., str. I-11421, točka 25, ter z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 64). Potreba po razlagi prava Skupnosti, ki bi bila koristna za nacionalno sodišče, namreč zahteva, naj to opredeli dejanski in pravni okvir, v katerega se umešajo predlagana vprašanja, ali naj vsaj razloži dejanske okoliščine, na katere se opirajo ta vprašanja (glej zlasti sodbo z dne 23. marca 2006 v zadevi

Enirisorse, C-237/04, ZOdl., str. I-2843, točka 17 in navedena sodna praksa).

21 Podatki iz predložitvene odločbe bi morali ne le omogočiti Sodišču, da poda koristne odgovore, ampak tudi omogočiti vladam držav članic in drugim zadevnim strankam predložitev navedb v skladu s členom 23 Statuta Sodišča. Sodišče je dolžno skrbeti za uresničevanje te možnosti ob upoštevanju tega, da se na podlagi zgoraj navedene določbe zadevnim strankam vročijo le predložitvene odločbe (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Enirisorse, točka 18 in navedena sodna praksa).

22 V obravnavani zadevi je treba torej ugotoviti, da so v predložitveni odločbi zadostno predstavljeni dejanski in pravni okvir spora iz zadeve v glavni stvari ter razlogi, zaradi katerih je predložitveno sodišče menilo, da je odgovor na zastavljena vprašanja nujen, tako da lahko Sodišče poda koristen odgovor na ta vprašanja. Iz stališča, ki so jih predložile nemška in italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija Evropskih skupnosti, je razvidno, da so na podlagi podatkov iz predloga za sprejetje predhodne odločbe o vprašanjih, predloženih Sodišču, lahko oblikovale koristna stališča.

23 Torej, ker v predložitveni odločbi ni podrobnega opisa ureditve poenostavljene delniške družbe in ureditve drugih družb po francoskem pravu, navedeni predlog ni nedopusten, ker razlaga nacionalne ureditve nikakor ni v pristojnosti Sodišča.

24 Iz zgoraj navedenega je razvidno, da je na vprašanji za predhodno odločanje treba odgovoriti.

Utemeljenost

Prvo vprašanje

25 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi razlagati tako, da je mogoče družbo po francoskem pravu v pravni obliki *société par actions simplifiée*, že preden je bila navedena direktiva spremenjena z Direktivo 2003/123, obravnavati kot „družbo države članice“ v smislu te direktive.

26 Pri odgovoru na to vprašanje je treba upoštevati besedilo določbe, katere razlaga se zahteva, ter cilje in sistem Direktive 90/435 (glej v tem smislu sodbe z dne 17. oktobra 1996 v združenih zadevah Denkavit in drugi, C-283/94, C-291/94 in C-292/94, Recueil, str. I-5063, točki 24 in 26; z dne 8. junija 2000 v zadevi Epson Europe, C-375/98, Recueil, str. I-4243, točki 22 in 24, ter z dne 3. aprila 2008 v zadevi Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, ZOdl., str. I-2067, točka 22).

27 Glede tega je treba spomniti, da je cilj Direktive 90/435, kot je razvidno zlasti iz njene uvodne izjave 3, da se z uvedbo skupnega sistema obdavčitve odpravi manj ugoden položaj sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajša povezovanje družb v skupine na ravni Skupnosti (zgoraj navedeni sodbi Denkavit in drugi, točka 22, in Epson Europe, točka 20, sodbi z dne 4. oktobra 2001 v zadevi Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Recueil, str. I-6797, točka 25, in z dne 25. septembra 2003 v zadevi Océ van der Grinten, C-58/01, Recueil, str. I-9809, točka 45, ter zgoraj navedena sodba Banque Fédérative du Crédit Mutuel, točka 23). Z Direktivo 90/435 se s tem poskuša na davčnem področju zagotoviti nevtralnost razdeljevanja dobička odvisne družbe iz ene države članice svoji matični družbi s sedežem v drugi državi članici (zgoraj navedena sodba Banque Fédérative du Crédit Mutuel, točka 24).

28 Kot je razvidno iz člena 1 Direktive 90/435, se ta nanaša na razdelitev dobička, ki ga prejmejo družbe iz ene države članice in ki izvira iz njihovih odvisnih družb s sedežem v drugih državah članicah.

29 Člen 2 Direktive 90/435 določa pogoje, ki jih mora podjetje izpolniti, da bi se obravnavalo kot družba države članice v smislu navedene direktive, in tako opredeljuje njeno področje uporabe. Navedeni pogoji so, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 27 sklepnih predlogov, kumulativni.

30 Člen 2(a) Direktive 90/435 določa, da „družba države članice“ pomeni vsako družbo, ki ima eno od oblik, naštetih v Prilogi k navedeni direktivi.

31 V Prilogi k Direktivi 90/435 so uporabljene različne tehnike za navajanje družb, ki spadajo na njeno področje uporabe. Tako, čeprav je v točkah (k) in (l) te priloge za označitev „gospodarskih družb ali družb po civilnem pravu, ki imajo gospodarsko obliko zadrug in javnih podjetij, ustanovljenih v skladu s portugalsko zakonodajo“, in „družb, ustanovljenih v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva“, uporabljeno splošno besedilo, so v drugih točkah navedene priloge zadevne pravne oblike izrecno navedene.

32 Uporaba zadnjenevedene tehnike v večinoma točki Priloge k Direktivi 90/435, zlasti v točki (f) te priloge v zvezi z družbami po francoskem pravu – ki je sestavljena iz navedbe seznam pravnih oblik, ki jih zajema ta direktiva, ne da bi bila določena klavzula, ki bi omogočala, da bi se navedena direktiva uporabljala za druge družbe, ustanovljene v skladu s pravom zadevne države članice, razen za javne ustanove in podjetja v francoskem pravu – pomeni, da so navedena poimenovanja izčrpno naštet.

33 Tako je iz besedila in sistema člena 2(a) Direktive 90/435 ter iz točke (f) Priloge k tej direktivi razvidno, da mora za to, da bi bilo mogoče družbo po francoskem pravu, ki ni industrijska in gospodarska javna ustanova ali podjetje, obravnavati kot družbo države članice v smislu te direktive, ta družba nujno imeti eno od oblik, ki so izčrpno našete v točki (f) Priloge k navedeni direktivi, zlasti pa mora biti ustanovljena kot „société anonyme“, „société en commandite par actions“ ali „société à responsabilité limitée“.

34 Teh ugotovitev ni mogoče izpodbijati s trditvami tožene stranke v postopku v glavni stvari in Komisije, da je bil seznam podjetij v točki (f) Priloge k Direktivi 90/435 naveden le za primer in le zaradi preprečitve težav, ki bi lahko nastale zaradi sporov pri opredelitvi, kadar bi bila družba za davčne namene v eni državi članici obravnavana kot kapitalska družba, zavezana za plačilo davka od dobička pravnih oseb, druga država članica pa bi to družbo obravnavala kot osebno družbo, ki ni zavezana za plačilo davka od dobička pravnih oseb, ker so nekatere države članice pri sprejemanju Direktive 90/435 želele s področja te direktive izključiti osebne družbe.

35 Res je, da bi lahko razlaga tožene stranke v postopku v glavni stvari in Komisije ustrezala ciljem Direktive 90/435, kot so poudarjeni v njeni uvodni izjavi 3, ker bi pomenila razširitev področja uporabe te direktive na več družb in bi tako prispevala k odpravi manj ugodnega položaja sodelovanja med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem med družbami iz iste države članice in zato k olajšanju povezovanja družb v skupine na ravni Skupnosti.

36 Vendar, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 31 sklepnih predlogov, cilj Direktive 90/435 ni, da bi se ta skupni sistem uvedel za vse družbe držav članic in za vse vrste deležev.

37 Glede deležev, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, je namreč naloga držav članic, da določijo, ali se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju izplačanih

dobičkov in koliko, in da za to enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvedejo mehanizme, ki imajo namen preprečiti ali zmanjšati to dvojno ekonomsko obdavčevanje (glej sodbo z dne 12. decembra 2006 v zadevi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 54, in zgoraj navedeno sodbo *Amurta*, točka 24).

38 Direktiva 90/435 tako omejuje pristojnost držav članic v zvezi z obdavčitvijo dobička, ki ga družbe s sedežem na njihovih ozemljih izplačajo družbam s sedežem v drugi državi članici, ki spadajo na njeno področje uporabe. Zato torej zahteve, ki jih določa temeljno načelo pravne varnosti, nasprotujejo temu, da se seznam družb iz točke (f) Priloge k tej direktivi razlaga kot seznam, naveden za primer, kadar taka razlaga ne izhaja niti iz njenega besedila niti iz sistema Direktive 90/435.

39 Razlaga tožene stranke v postopku v glavni stvari in Komisije tudi ne izhaja iz morebitne želje, ki bi jo izrazile določene države članice pri sprejemanju Direktive 90/435, da se s področja uporabe te direktive izključijo le osebne družbe. Namen, ki so ga izrazile države članice v okviru Sveta Evropske unije, namreč ni pravno zavezujoč, če ni izražen v zakonskih določbah. Te so namreč namenjene posameznikom, ki jim mora biti omogočeno, da se lahko v skladu z zahtevami, ki jih določa temeljno načelo pravne varnosti, zaneajo na njihovo vsebino (zgoraj navedena sodba *Denkavit* in drugi, točka 29).

40 Poleg tega razlago, da se poenostavljena delniška družba od njene vključitve v francosko pravo ne obravnava, kot da spada na področje uporabe Direktive 90/435, potrjujejo spremembe zakonodaje in zlasti Direktiva 2003/123.

41 Na eni strani je v uvodni izjavi 4 Direktive 2003/123 navedeno, da Priloga k Direktivi 90/435 vsebuje seznam družb, za katere se ta direktiva uporablja, in da nekatere oblike družb niso vključene na seznam iz te priloge, čeprav so rezidentke za davčne namene v neki državi članici in so v njej zavezane za plačilo davka od dobička pravnih oseb. V isti uvodni izjavi je navedeno, da se področje uporabe Direktive 90/435 zato razširi na druge subjekte, ki lahko opravljajo čezmejne dejavnosti v Skupnosti in ki izpolnjujejo vse pogoje iz te direktive.

42 Na drugi strani člen 1(6) Direktive 2003/123 določa, da se Priloga k Direktivi 90/435 nadomesti z besedilom iz Priloge k Direktivi 2003/123. Po spremembi Priloge k Direktivi 90/435 z Direktivo 2003/123 je v točki (f) navedene priloge med naštetimi družbami zajeta tudi poenostavljena delniška družba, in da bi se upošteval razvoj nacionalnega prava, zajema določbo, da na področje uporabe Direktive 90/435 spadajo tudi druge družbe, ki so ustanovljene v skladu s francosko zakonodajo in so zavezane za plačilo francoskega davka od dobička pravnih oseb.

43 Nazadnje je treba omeniti, da v nasprotju s trditvami tožene stranke v postopku v glavni stvari in Komisije razširitev uporabe te direktive po analogiji na druge vrste družb, kot je na primer poenostavljena delniška družba po francoskem pravu, če bi se jih primerjalo, ni dopustna, ker so pravne oblike francoskega prava, ki jih zajema Direktiva 90/435, izrpnno navedene v točki (f) Priloge k tej direktivi.

44 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi razlagati tako, da družbe po francoskem pravu v pravni obliki *société par actions simplifiée*, že preden je bila navedena direktiva spremenjena z Direktivo 2003/123, ni mogoče obravnavati kot „družbo države članice“ v smislu te direktive.

Drugo vprašanje

45 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu postavlja vprašanje veljavnosti člena 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi in s členom 5(1) te direktive glede na člena 43 ES in 48 ES ali člena 56(1) ES ter 58(1)(a) in (3) ES, in sicer v delu, v katerem pri izplačilu dobiška nemške hčerinske družbe določa oprostitev odtegnitve davka pri viru za francosko matično družbo v pravni obliki *société anonyme*, *société en commandite par actions* ali *société à responsabilité limitée*, za francosko matično družbo v pravni obliki *société par actions simplifiée* pa tega ne določa.

46 Tožeča stranka v postopku v glavni stvari v zvezi s tem trdi, da izključitev poenostavljene delniške družbe s področja uporabe Direktive 90/435 vodi do samovoljnega postavljanja zadenjenavedene v slabši položaj glede na „*société anonyme*“ ali „*société à responsabilité limitée*“ po francoski zakonodaji ali glede na pravne oblike delniških družb ali družb z omejeno odgovornostjo v drugih državah članicah, ki so našteje v navedeni direktivi. Poenostavljena delniška družba bi bila v slabšem položaju zlasti, ker nemško pravo ne določa podrobnih postopkovnih pravil, v skladu s katerimi bi se bilo mogoče zunaj področja uporabe Direktive 90/435 sklicevati na to, da se davek od dobiška pravnih oseb zaračunava v nasprotju s pravom Skupnosti.

47 Nasprotno niti nemška in italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva, niti Komisija ne navajajo nobenega razloga, da bi se veljavnost Direktive 90/435 postavila pod vprašaj. Na eni strani temeljne svoboščine ne prepovedujejo uporabe pri viru odtegnjenega davka kot takega in ne nasprotujejo dvojnemu obdavčenju, ki je nastalo zaradi vzporednega izvrševanja davčne pristojnosti dveh držav članic. Na drugi strani naj bi zakonodajalec Skupnosti imel široko diskrecijsko pravico v zvezi s usklajevanjem in približevanjem zakonodaj. Omejitev obsega usklajevanja in približevanja zakonodaj na nekatera področja sama po sebi torej ne more biti podlaga za nezakonitost.

48 Italijanska vlada poleg tega poudarja, da zato, ker je bila poenostavljena delniška družba ustanovljena po začetku veljavnosti Direktive 90/435, te direktive ni mogoče šteti za neveljavno, ker ni upoštevala te pravne oblike družb, saj so morale te pomanjkljivosti, ki povzročajo neveljavnost akta, obstajati že pred sprejetjem tega akta. Kvečjemu bi bilo mogoče postaviti vprašanje, ali bi morala Direktiva 2003/123 poenostavljeno delniško družbo retroaktivno vključiti na seznam v Prilogi k Direktivi 90/435. V zvezi s tem ima zakonodajalec Skupnosti v celoti diskrecijsko pravico, da Prilogo k Direktivi 90/435 dopolni in da časovno omeji učinke vključitve te pravne oblike družb v to prilogo s tem, da določi, da ta vključitev nima retroaktivnega učinka.

49 V zvezi s tem mora presoja veljavnosti akta, ki jo opravi Sodišče v okviru predloga za sprejetje predhodne odločbe, običajno temeljiti na položaju, ki je obstajal v trenutku sprejemanja akta (sodba z dne 17. julija 1997 v združenih zadevah SAM Schiffahrt in Stapf, C-248/95 in C-249/95, Recueil, str. I-4475, točka 46).

50 Tudi če bi bilo mogoče veljavnost akta v nekaterih okoliščinah presojati glede na nove elemente, nastale po njegovem sprejetju (zgoraj navedena sodba SAM Schiffahrt in Stapf, točka 47), se v obravnavani zadevi taka presoja ne sme opraviti.

51 Čeprav je bila poenostavljena delniška družba v francosko pravo uvedena šele po sprejetju Direktive 90/435, je iz odgovora na prvo vprašanje razvidno, da je bilo v zvezi z družbami po francoskem pravu področje uporabe te direktive opredeljeno s seznamom pravnih oblik družb, ki jih zajema navedena direktiva, ne da bi vsebovala klavzulo, ki bi omogočala uporabo te direktive za druge družbe, ustanovljene v skladu s francoskim pravom.

52 Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da lahko institucije Skupnosti uvedejo zgolj postopno

uskladitev nekega podrožja ali približevanje nacionalnih zakonodaj po stopnjah. Izvajanje takih ukrepov je običajno težavno, ker od pristojnih institucij Skupnosti zahteva oblikovanje skupnih pravil na podlagi različnih in kompleksnih nacionalnih določb, ki morajo biti v skladu s cilji Pogodbe ES in ki morajo dobiti soglasje kvalificirane večine članic Sveta ali celo njihovo polno soglasje (glej v tem smislu sodbe z dne 29. februarja 1984 v zadevi Rewe-Zentrale, 37/83, Recueil, str. 1229, točka 20; z dne 13. maja 1997 v zadevi Nemija proti Parlamentu in Svetu, C-233/94, Recueil, str. I-2405, točka 43, in z dne 17. junija 1999 v zadevi Socridis, C-166/98, Recueil, str. I-3791, točka 26).

53 Vendar je treba vsaj preveriti, ali se lahko omejitev podrožja uporabe Direktive 90/435 z vnaprejšnjo izključitvijo drugih družb, ki bi jih bilo mogoče ustanoviti v skladu z nacionalno zakonodajo, kot izhaja iz člena 2(a) Direktive 90/435 in točke (f) Priloge k tej direktivi, šteje za neveljavno ob upoštevanju členov Pogodbe, ki zagotavljajo svobodo ustanavljanja ali prosti pretok kapitala.

54 V skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do ustanavljanja za državljane ene države članice na ozemlju druge države članice zajema pravico zažeti in opravljati dejavnost kot samozaposlena oseba ter pravico do ustanovitve in vodenja podjetij pod pogoji, ki jih za svoje državljane določa zakonodaja države, v kateri se taka ustanovitev izvede. Ukinitvev omejitev pravice do ustanavljanja zajema omejitve pri ustanavljanju agencij, podružnic ali hčerinskih družb državljanov katere koli države članice s sedežem na ozemlju katere koli države članice (glej zlasti sodbe z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, Recueil, str. 273, točka 13; z dne 29. aprila 1999 v zadevi Royal Bank of Scotland, C-311/97, Recueil, str. I-2651, točka 22, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi CLT-UFA, C-253/03, ZOdl., str. I-1831, točka 13).

55 V skladu z ustaljeno sodno prakso, čeprav iz besedila določb Pogodbe ES glede svobode ustanavljanja izhaja, da je njihov namen zagotoviti nacionalno obravnavo v državi članici gostiteljici, te prav tako nasprotujejo temu, da bi matiina država članica ovirala svojega državljan ali družbo, ustanovljeno v skladu z njeno zakonodajo, pri ustanavljanju v drugi državi članici (glej zlasti sodbe z dne 16. julija 1998 v zadevi ICI, C-264/96, Recueil, str. I-4695, točka 21; z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 42; z dne 6. decembra 2007 v zadevi Columbus Container Services, C-298/05, ZOdl., str. I-10451, točka 33, in z dne 15. maja 2008 v zadevi Lidl Belgium, C-414/06, ZOdl., str. I-3601, točka 19).

56 Kot je bilo poudarjeno v točki 27 te sodbe, je namen Direktive 90/435 z uvedbo davčnega sistema Skupnosti odpraviti manj ugodno sodelovanje med družbami iz različnih držav članic v primerjavi s sodelovanjem družb iz iste države članice in olajšati povezovanje družb v skupine (zgoraj navedena sodba Banque Fédérative du Crédit Mutuel, točka 23, in sodba z dne 12. februarja 2009 v zadevi Cobelfret, C-138/07, ZOdl., str. I-731, točka 28).

57 Za doseg cilja davčne nevtralnosti razdelitve dobička odvisne družbe iz ene države članice matiini družbi s sedežem v drugi državi članici se je z Direktivo 90/435 mogoče izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju dobička in torej temu, da bi bil izplačani dobiček najprej obdavčen pri odvisni družbi in nato pri matiini družbi (glej zgoraj navedeni sodbi Banque Fédérative du Crédit Mutuel, točki 24 in 27, ter Cobelfret, točka 29).

58 V ta namen člen 5(1) Direktive 90/435 od držav članic zahteva, da je dobiček, ki ga odvisna družba razdeli svoji matiini družbi, oproščen pri viru odtegnjenega davka, le če zadnja poseduje najmanj 25 % kapitala odvisne družbe.

59 Toda čeprav imajo na podlagi Direktive 90/435 države članice to obveznost le v zvezi z razdelitvijo dobička, ki ga prejmejo družbe, ki jih je mogoče obravnavati kot družbe v smislu te

direktive, zadostuje poudariti, da ta direktiva državam članicam ne dovoljuje, da bi dobiček, razdeljen družbam iz drugih držav članic, ki ne spadajo na njeno področje uporabe, obravnavale manj ugodno kot dobiček, razdeljen primerljivim družbam s sedežem na njenem ozemlju.

60 Sodišče je namreč že presodilo, da čeprav morajo države članice za deleže, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive 90/435, določiti, ali in koliko se je treba izogniti dvojnemu ekonomskemu obdavčevanju razdeljenega dobička, in za to enostransko ali s konvencijami, sklenjenimi z drugimi državami članicami, uvesti mehanizme za preprečitev ali zmanjšanje tega dvojnega ekonomskega obdavčevanja, jim to vseeno ne omogoča uporabe ukrepov, ki bi nasprotovali prostemu pretoku, zagotovljenemu s Pogodbo (glej zgoraj navedeni sodbi *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, točka 54, in *Amurta*, točka 24, ter sodbo z dne 18. junija 2009 v zadevi *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, še neobjavljena v ZOdl., točka 28).

61 Zato taka omejitev področja uporabe Direktive 90/435 z vnaprejšnjo izključitvijo drugih družb, ki jih je mogoče ustanoviti v skladu z nacionalno zakonodajo, kot je razvidno iz člena 2(a) Direktive 90/435 in točke (f) Priloge k tej direktivi, ne more pomeniti omejitve svobode ustanavljanja.

62 Sklep iz prejšnje točke velja tudi glede določb o prostem pretoku kapitala.

63 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da pri preučitvi tega vprašanja ni bil ugotovljen noben dejavnik, ki bi vplival na veljavnost člena 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi in členom 5(1) te direktive.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1) **Člen 2(a) Direktive Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi je treba razlagati tako, da družbe po francoskem pravu v pravni obliki *société par actions simplifiée*, že preden je bila navedena direktiva spremenjena z Direktivo 2003/123/ES z dne 23. decembra 2003, ni mogoče obravnavati kot „družbo države članice“ v smislu te direktive.**

2) **Pri preučitvi drugega vprašanja ni bil ugotovljen noben dejavnik, ki bi vplival na veljavnost člena 2(a) Direktive 90/435 v povezavi s točko (f) Priloge k tej direktivi in členom 5(1) te direktive.**

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.