

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

1. října 2009\*

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,

\* Jednací jazyk: němčina.

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 některou z těchto daní v budoucnu nahradí.“

4 Podle čl. 5 odst. 1 směrnice 90/435 je zisk rozdělován dceřinou společností její mateřské společnosti osvobozen od srážkové daně, přinejmenším pokud mateřská společnost drží na základním kapitálu dceřiné společnosti podíl nejméně 25 %.

5 Příloha směrnice 90/435, nazvaná „Seznam společností zmíněných v čl. 2 písm. a)“, uvádí pod písmenem f) následující společnosti:

„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“.

6 Podle čtvrtého bodu odůvodnění směrnice Rady 2003/123/ES ze dne 22. prosince 2003, kterou se mění směrnice 90/435 (Úř. věst. 2004, L 7, s. 41; Zvl. vyd. 09/02, s. 3):

„Článek 2 směrnice [90/435] definuje společnosti spadající do oblasti její působnosti. Příloha obsahuje seznam forem společností, na které se směrnice vztahuje. Některé

formy společností nejsou v uvedeném seznamu v příloze zahrnuty, přestože tyto společnosti mají pro daňové účely sídlo v některém členském státě a jsou tam povinné ke korporální dani. 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.“

- 7 Článek 1 odst. 6 směrnice 2003/123 stanoví, že se příloha směrnice 90/435 nahradí textem uvedeným v příloze směrnice 2003/123. Po této změně zní nové písmeno f) přílohy směrnice 90/435 takto:

„společnosti 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 korporální dani, ‚coopératives‘, ‚unions de coopératives‘, veřejnoprávní podniky a zařízení průmyslové a obchodní povahy a jiné společnosti založené podle francouzského práva, které podléhají francouzské korporální dani“.

- 8 Podle článku 2 směrnice 2003/123 musí být tato směrnice provedena do práva členských států nejpozději do 1. ledna 2005.

*Vnitrostátní právní úprava*

- 9 Ustanovení § 44d zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) v jeho znění použitelném na skutkové okolnosti v původním řízení (dále jen „EStG 1999“) zní takto:

„(1) Na žádost plátce daně z kapitálových výnosů se nevybere daň z kapitálových výnosů ve smyslu § 20 odst. 1 bodu 1 [...], obdržených mateřskou společností, která nemá v tuzemsku ani sídlo ani správu, a pocházejících z rozdělení zisku kapitálové společnosti s neomezenou daňovou povinností ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 zákona o daních z příjmů právnických osob, nebo z vrácení daně z příjmu 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 čtvrtiny 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:

I - 9246

[...]

- 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 původním řízení a předběžné otázky**

- 11 Dne 16. června 1999 Gaz de France Deutschland GmbH vyplatila žalobkyni v původním 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 2 696,06 DEM, které odvedla příslušnému finančnímu úřadu.
- 12 Dne 16. srpna 1999 podala žalobkyně v původním 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 původním řízení zamítl požadované vrácení z důvodu, že žalobkyně v původním 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 původním řízení žalobu u Finanzgericht Köln, který má za to, že podle znění směrnice 90/435 nemá žalobkyně v původním 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 zahrnula 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 rozdělovaného 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 předmět otázek, 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 případ se jedná zejména tehdy, jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 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). Potřeba dospět k takovému výkladu práva Společenství, jenž by byl pro vnitrostátní soud užitečný, totiž vyžaduje, aby tento soud vymezil skutkový a právní rámec, do něhož jsou začleněny otázky, jež pokládá, nebo aby alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na nichž se tyto otázky zakládají (viz zejména rozsudek ze dne 23. března 2006, Enirisorse, C-237/04, Sb. rozh. s. I-2843, bod 17 a citovaná judikatura).
- 21 Informace poskytnuté předkládacím rozhodnutím mají nejen umožnit Soudnímu dvoru, aby podal užitečné odpovědi, ale rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit svá vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora. Je na Soudním dvoru, aby zajistil, že tato možnost bude zachována, s ohledem na to, že na základě výše uvedeného ustanovení jsou zúčastněným oznamována pouze předkládací rozhodnutí (viz zejména výše uvedený rozsudek Enirisorse, bod 18 a citovaná judikatura).
- 22 V projednávaném případě je přitom nutno konstatovat, že vylíčení skutkového a právního rámce sporu v původním řízení, jakož i důvodů, pro které měl předkládající soud za to, že je pro něj odpověď na položené otázky nezbytná, které je obsažené v předkládacím rozhodnutí, je dostatečné k tomu, aby mohl Soudní dvůr na tyto otázky užitečně odpovědět. Z vyjádření předložených německou vládou, italskou vládou a vládou Spojeného království, jakož i Komisí Evropských společenství ostatně vyplývá, že informace obsažené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jim umožnily smysluplně zaujmout stanovisko k otázkám položeným Soudnímu dvoru.

- 23 Skutečnost, že v předkládacím rozhodnutí nebyl uveden jednak podrobný popis pravidel týkajících se „sociétés par actions simplifiées“, a dále režim ostatních společností francouzského práva, nemůže za těchto podmínek způsobit nepřipustnost uvedené žádosti, neboť výklad vnitrostátní právní úpravy v každém případě nespadá do pravomoci Soudního dvora.
- 24 Z výše uvedeného vyplývá, že na předběžné otázky je třeba odpovědět.

### *K věci samé*

### K první otázce

- 25 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda 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“ může být považována za „společnost členského státu“ ve smyslu této směrnice ještě předtím, než byla uvedena směrnice změněna směrnicí 2003/123.
- 26 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba zohlednit znění ustanovení, jehož výklad je požadován, jakož i cíle a systematiku směrnice 90/435 (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 17. října 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. června 2000, Epsom Europe, C-375/98, Recueil, s. I-4243, body 22 a 24, jakož i ze dne 3. dubna 2008, Banque Fédérative du Crédit 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 třetího bodu odůvodnění, 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; Epson 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 obdrženého společnostmi 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 výčtu 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 průmyslové a obchodní 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 příkladmo 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 korporační dani, zatímco jiný členský stát by tuto společnost považoval za osobní společnost, která nepodléhá korporační dani, neboť některé členské státy si přály při přijetí směrnice 90/435 vyloučit osobní společnosti z působnosti této směrnice.

- 35 Je zajisté 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 odůvodnění této směrnice, neboť by znamenal rozšíření rozsahu působnosti této směrnice na větší počet společností a přispěl by k zamezování 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 jednostranně 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 společně 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 přání případně vyslovených některými členskými státy při přijetí směrnice 90/435, aby byly



z působnosti této směrnice vyloučeny 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 odůvodnění 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 odůvodnění 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 korporační 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 uvedená 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 znevýhodňování 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 uvedeným 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 vyplývajícimu ze souběžného výkonu daňové pravomoci různých členských států. Dále má zákonodárce Společenství širokou posuzovací pravomoc, pokud jde o harmonizaci a sblížování právních předpisů. Omezování rozsahu harmonizace nebo sblížování 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, neboť 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 zpětným účinkem. 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 účinky zahrnutí této právní formy společnosti do této přílohy tím, že stanoví, že toto zahrnutí nemá zpětný účinek.

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 výčtem 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 daňové 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, Německo 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 samostatně výdělečným činnostem a jejich výkon, jakož i zřizování a řízení podniků za podmínek stanovených právem státu usazení pro jeho vlastní státní příslušníky. Odstranění omezení svobody usazování se vztahuje na omezení zřizování 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 původu 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 daňového 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 obdržných společnostmi, jež mohou být považovány za společnosti ve smyslu této směrnice, postačí uvést, že uvedená směrnice neopravňuje členský stát k tomu, aby zacházel se zisky rozdělovanými společnostem jiných členských států, které nespádají do jejího rozsahu působnosti, méně příznivě než se zisky rozdělovanými srovnatelným společnostem 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 omezeno ekonomickému dvojímu zdanění rozdělovaných zisků, a za tímto účelem zavést jednostranně 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. června 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Sb. rozh. s. I-5145, 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 přezkum 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.

### **K nákladům řízení**

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

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

- 1) Článek 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 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 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.