

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

ANTONIO TIZZANO

prednesené 10. novembra 2005¹

1. Uznesením podaným 9. júla 2004 položil Finanzgericht Köln Súdnemu dvoru prejudiciálnu otázku, ktorej cieľom je zistiť, či nemecká právna úprava, ktorá daňovníkom umožňuje zápočet dane iba pri dividendách vyplácaných spoločnosťami usadenými v Nemecku, je zlučiteľná s článkami 56 ES a 58 ES.

3. V článku 58 ES sa však dopĺňa, že:

„1. Ustanovenia článku 56 majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

I — Právny rámec

A — Právo Spoločenstva

2. Je známe, že článok 56 ods. 1 ES zakazuje „všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami“.

a) uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta bydliska alebo podľa miesta, kde investovali kapitál;

b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému..., aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov...

¹ — Jazyk prednesu: taliančina.

...

vyplácaných spoločnosťami usadenými v Nemecku. Žiadne ustanovenie naopak neumožňuje uplatniť tento mechanizmus známy ako zápočet dane na dividendy vyplácané spoločnosťami usadenými v iných členských štátoch.

3. Opatrenia a postupy uvedené [vyššie] však nesmú byť prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 56.“

5. Sadzba dane, ktorú musia platiť spoločnosti usadené v Nemecku zo svojich ziskov, je stanovená vo výške 30 %. Preto zápočet dane zamedzuje, aby boli tieto zisky zdaňované druhýkrát, keď sa vyplácajú akcionárom vo forme dividend.³

B — Vnútroštátne právo

4. Ustanovenie § 36 ods. 2 bodu 3 Einkommensteuergesetz (nemecký zákon o dani z príjmov, ďalej len „EStG“)² v spojení s ustanovením § 20 tohto zákona umožňuje daňovníkom započítavať na úhradu splatných záväzkov voči nemeckému rozpočtu z titulu dane z príjmov 3/7 príjmov z dividend

6. Upozorňujem, že podľa § 36 ods. 2 bodu 3 EStG sa zápočet dane zo zisku vyplateného nemeckými spoločnosťami priznáva aj v prípade, keď tieto spoločnosti nezaplatili splatnú daň.

7. Napokon, pripomínam, že na základe zákona z roku 2000⁴, ktorý platil od rozpočtového roku 2001 prestala Spolková republika Nemecko uplatňovať opísaný

2 — Posledné úplné znenie dotknutého zákona je uverejnené v BGBl. 1990 I, s. 1898. V čase, keď nastali skutkové okolnosti v tejto veci, bolo toto znenie zmenené a doplnené článkom 1 Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz — StandÖG), BGBl. 1993 I, s. 1569, a článkom 1 Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996), BGBl. 1996, s. 1250.

3 — Ak sa napríklad uzná, že spoločnosť dosiahla hrubý zisk vo výške 100 EUR na akciu, bude musieť zaplatiť 30 EUR ako daň zo zisku za každú akciu. Ak sa zostávajúci 70 EUR vyplati ako dividendy, akcionárom sa umožní zápočet dane vo výške 3/7 zo 70, a teda 30, čo presne zodpovedá sume, ktorú už spoločnosť zaplatila.

4 — Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz — StSenkG) z 23. októbra 2000, BGBl. 2000 I, s. 1433.

systém a nahradila ho takzvanou „metódou zdanenia 50 %“ (Halbeinkünfteverfahren), na základe ktorej sa daň z príjmu vzťahuje iba na polovicu dividend vyplatených akcionárovi. Táto metóda umožňuje zamedziť alebo aspoň výrazne obmedziť dvojité zdanenie dividend bez toho, aby sa pristúpilo k možnosti zápočtu dane.⁵

II — Skutkový stav a konanie

8. V období od roku 1995 do roku 1997 pán Meilicke, nemecký štátny príslušník s trvalým pobytom v Nemecku, bol vlastníkom akcií holandských a dánskych spoločností, ktoré mu vyplátili dividendy vo výške 16 984,85 DEM.

9. Listom z 30. októbra 2000 dediči pána Meilickeho, ktorý medzitým zomrel, požiadali príslušný orgán daňovej správy (Finanzamt Bonn-Innenstadt) o zápočet dane vo výške 3/7 z vyššie uvedenej sumy, pričom uviedli, že hoci sa vnútroštátny právny pred-

pis v tejto oblasti týka iba dividend vyplatených spoločnosťami usadenými v Nemecku, pôsobnosť tohto mechanizmu na dividendy vyplatené spoločnosťami z iných členských štátov vyplýva z práva Spoločenstva tak, ako ho vyložil Súdny dvor vo veci Verkooijen⁶.

10. Správny orgán žiadosť zamietol na základe tvrdenia, že už citovaný rozsudok sa týkal iba holandskej daňovej právnej úpravy, pričom nebolo zistené, či zodpovedá nemeckej právnej úprave.

11. Dediči pána Meilickeho sa teda obrátili na Finanzgericht Köln, ktorý mal výrazné pochybnosti o zlučiteľnosti vnútroštátnej právnej úpravy s voľným pohybom kapitálu, napriek tomu uviedol, že nemecké zákonodarné a správne orgány sa nepovažujú byť viazané judikatúrou Spoločenstva, ktorá sa priamo netýka vnútroštátneho práva. V dôsledku toho sa domnieval, že je nevyhnutné prerušiť konanie a obrátiť sa na Súdny dvor s touto prejudiciálnou otázkou:

5 — V oznámení Rady Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru z 19. decembra 2003 — Zdaňovanie dividend fyzických osôb vo vnútornom trhu [*neoficiálny preklad*] [KOM(2003) 810 v konečnom znení] Komisia vysvetlila, že pre daňovníkov s vysokým príjmom má dotknutý systém rovnocenné výsledky ako systém zápočtu dane, ale v prípade daňovníkov s nižším príjmom je na dosiahnutie rovnakého výsledku potrebné oslobodiť od dane z príjmov viac ako polovicu dividend (bod 2.2.2).

„Je § 36 ods. 2 bod 3 [EStG] (v platnom znení v spornom období), podľa ktorého sa na daň

6 — Rozsudok zo 6. júna 2000, C-35/98, Zb. s. I-4071.

z príjmov započíta vo výške 3/7 príjmov v zmysle § 20 ods. 1 bodu 1 alebo 2 EStG len daň z príjmov právnických osôb spoločnosti alebo združenia osôb, ktoré sú daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb s neobmedzenou daňovou povinnosťou, zlučiteľný s článkom 56 ods. 1 ES, ako aj článkom 58 ods. 1 písm. a) ES a článkom 58 ods. 3 ES?“

12. V konaní, ktoré sa takto začalo, predložili písomné pripomienky žalobcovia v konaní vo veci samej, nemecká vláda a Komisia. Tieto subjekty a vláda Spojeného kráľovstva sa zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 8. septembra 2005.

spoločnosti usadené v Nemecku vyplácajú dividendy.

14. Žalobcovia v konaní vo veci samej a Komisia navrhujú odpovedať záporne, naopak nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva majú opačný názor.

15. Pokiaľ ide o mňa, domnievam sa, že odpoveď na túto otázku sa môže rozhodujúcim spôsobom vyvodiť z nedávneho rozsudku Manninen⁷, v ktorom Súdny dvor odpovedal na takmer totožnú otázku, ale na ktorý nemohol vnútroštátny súd prihliadať, pretože bol vynesенý po podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

III — Posúdenie

Zlučiteľnosť dotknutej nemeckej právnej úpravy

13. Vnútroštátny súd chce v podstate zistiť, či právne predpisy Spoločenstva, ktoré upravujú voľný pohyb kapitálu, umožňujú nemeckému daňovému systému obmedziť priznávanie zápočtu dane daňovníkom, ktorým

16. V uvedenom rozsudku týkajúcom sa fínskej právnej úpravy, ktorá je dosť podobná tu skúmanej nemeckej právnej úprave, Súdny dvor namietal, že pokiaľ ide o obmedzenie zápočtu dane pri dividendách vyplatených spoločnosťami usadenými vo Fínsku, táto právna úprava na jednej strane odrádzala osoby s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku od investovania svojho kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte (bod 22), na druhej strane je

⁷ — Rozsudok zo 7. septembra 2004, C-319/02, Zb. s. I-7477.

pre takéto spoločnosti ťažšie získavať kapitál vo Fínsku (bod 23). V dôsledku toho sa mala skúmaná právna úprava považovať za nezlučiteľnú s právom Spoločenstva, keďže „vytvára určité obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES“ (bod 24).

ností, a situácia osoby, ktorá investuje do akcií spoločností usadených inde v Spoločenstve, porovnateľná iba vtedy, pokiaľ už členský štát sídla „zahraničnej“ spoločnosti zabránil riziku dvojitého zdanenia napríklad tým, že zo zdaniteľného základu na účely dane z príjmov právnických osôb vylúčil zisky, ktoré tieto spoločnosti vyplátili ako dividendy. Keďže táto možnosť v uvedenom prípade nenastala, Súdny dvor vylúčil možnosť uplatnenia tohto odôvodnenia (body 35 až 37).

17. Na druhej strane sa Súdny dvor v uvedenom prípade nedomnieval, že podmienky, ktoré jeho judikatúra vyžaduje na to, aby sa prípadne mohli odôvodniť podobné obmedzenia, sú splnené. Ako je známe, podľa tejto judikatúry, „aby vnútroštátna daňová právna úprava..., ktorá... rozlišuje medzi príjmami z domácich dividend a príjmami zo zahraničných dividend, mohla byť považovaná za kompatibilnú s ustanoveniami zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby [i)] sa toto rozdielne zaobchádzanie vzťahovalo na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné alebo [ii)] sú zdôvodnené naliehavým dôvodom vo všeobecnom záujme, ako je potreba zachovať koherenciu daňového systému (rozsudok Verkooijen, už citovaný, bod 43)“ (bod 29).

19. Pokiaľ ide o druhé hľadisko, Súdny dvor uviedol, že „koherencia [vnútroštátneho] daňového systému ostáva zabezpečená, pretože je zachovaná súvzťažnosť medzi daňovou výhodou priznanou akcionárovi a sadzbou splatnej dane z titulu dane právnických osôb. Preto... priznanie akcionárovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou vo Fínsku, ktorý je zároveň držiteľom akcií spoločnosti so sídlom vo Švédsku, nároku na zápočet dane z dividend, ktorý by bol *vypočítaný v závislosti na splatnej dani tejto spoločnosti z titulu dane právnických osôb v štáte, v ktorom sídli*, by nespochybnilo koherenciu fínskeho daňového systému“ (bod 46, kurzívou zvýraznil generálny advokát).

18. Pokiaľ ide o prvé hľadisko, Súdny dvor pripomenul, že účelom vnútroštátnej právnej úpravy je predchádzať dvojitému zdaneniu dividend. Preto je situácia osoby, ktorá investuje do akcií „vnútroštátnych“ spoloč-

20. Keď sa teraz vrátim k prípadu, ktorý je predmetom tohto konania, predovšetkým sa mi zdá, že je nepochybné, že keďže dotknutá nemecká právna úprava obmedzuje priznanie zápočtu dane iba pre dividendy vyplácané spoločnosťou usadenou v Nemecku, obmedzuje voľný pohyb kapitálu rovnako, ako to

robila fínska právna úprava preskúmaná vo veci Manninen.

21. Pokiaľ ide o prípadné možnosti odôvodnenia tohto obmedzenia, ktoré som spomínal o niečo vyššie (pozri bod 17 a nasl. vyššie), v prvom rade uvádzam, že aj v tomto prípade sa na dividendy, ktoré sú predmetom namietaného rozdielného zaobchádzania, vzťahuje rovnaká situácia, a teda sú „objektívne porovnateľné“. Keďže teda členské štáty sídla spoločností, ktoré vyplátili dividendy pánovi Meilickeovi (Holandsko a Dánsko), ako aj Švédsko vo veci Manninen, neobmedzujú zdaniteľný základ dane právnických osôb na nerozdelené zisky, vyplýva z toho, že akcionári s trvalým bydliskom v Nemecku sú v porovnateľnej situácii bez ohľadu na to, či im dividendy vypláca spoločnosť so sídlom v tomto štáte, alebo im ich vypláca spoločnosť so sídlom v iných členských štátoch. V oboch prípadoch podliehajú relevantné príjmy týchto subjektov dani z príjmov právnických osôb, a ak sú potom vyplatené vo forme dividend, dani z príjmov príjemcov dividend.

22. Domnievam sa, že k inému záveru by nemohol viesť ani predchádzajúci rozsudok D.⁸, na ktorý sa na pojednávaní odvolala

vláda Spojeného kráľovstva práve v súvislosti s kritériom „objektívnej porovnateľnosti“ relevantných situácií. Ak som správne pochopil, podľa tejto vlády by sa z tohto rozsudku malo vyvodiť, že na účely rozšírenia prípadných daňových výhod môže porovnateľnosť situácií vyplývať len z ich presného právneho vymedzenia, akým je (rovnako ako v uvedenom prípade) existencia dohody o zamedzení dvojitého zdanenia.

23. Priznám sa, že som úplne nepochopil zmysel odkazu na uvedený precedens ani závery, ktoré z neho boli vyvodené. Zdá sa mi totiž, že vec D. sa týkala výrazne odlišných situácií, ako sú situácie v tejto veci, vzhľadom na to, že sa týkala najmä rozšírenia výhod zníženia základu dane z kapitálu v prospech nerezidentov a možnosti využívať výhody dvojstrannej dohody o zamedzení dvojitého zdanenia aj občanmi Spoločenstva, rezidentmi v štáte, ktorý nie je zmluvnou stranou tejto dohody.

24. Aj keby sa pripustilo, že uvedený rozsudok môže byť na účely problému, ktorý je predmetom tohto konania relevantný, v každom prípade platí, že sa týka veľmi

8 — Rozsudok z 5. júla 2005, C-376/03, Zb. s. I-5821.

špecifického a zvláštneho prípadu, a teda nie je možné ho zovšeobecniť. Určite neumožňuje, aby sa z neho vyvodilo ako všeobecné pravidlo, že uplatňovanie základných ustanovení práva Spoločenstva, akými sú ustanovenia o voľnom pohybe kapitálu, môže byť podmienené existenciou dvojstranných dohôd medzi členskými štátmi.

25. Keď sa potom prejde k ďalšiemu odvodneniu, ktoré je uvedené vyššie a je založené na potrebe chrániť koherenciu daňového systému, myslím, že ani to nemôže nemecká vláda v tomto prípade použiť. Táto koherencia je totiž v súlade s tým, čo sa uvádza v rozsudku Manninen, zaručená v rozsahu, v akom „je zachovaná súvzťažnosť medzi daňovou výhodou priznanou akcionárovi a sadzbou splatnej dane z titulu dane právnických osôb“ (bod 46). V tomto prípade je konkrétne zaručená skutočnosťou, že zápočet dane, ktorý sa má priznať dedičom pána Meilickeho, sa vypočíta s prihliadnutím na to, koľko dánske a holandské spoločnosti, ktorých akcionárom bol nebohý, *skutočne* zaplatili v Dánsku a v Holandsku z titulu dane z príjmov právnických osôb.

26. Na rozdiel od tvrdenia spolkovej vlády nie je relevantná ani skutočnosť, že nemecká právna úprava, ktorá je predmetom tohto

konania, na rozdiel od fínskej právnej úpravy ustanovuje, že zápočet dane z dividend nemeckých spoločností sa priznáva bez ohľadu na to, či tieto spoločnosti zaplatili daň zo zisku (pozri bod 6 vyššie).

27. Spolková vláda tvrdí, že táto charakteristika systému priznávania zápočtu dane sa dá vysvetliť skutočnosťou, že v prípade spoločností usadených v Nemecku môže orgán nemeckej daňovej správy ľahko zistiť, či splatná daň už bola týmito spoločnosťami zaplatená, a keby to tak nebolo, rovnako ľahko by sa mohlo pristúpiť k vymáhaniu. Keďže to by naopak nebolo možné v prípade spoločností usadených v iných členských štátoch, na dividendy, ktoré tieto spoločnosti vyplatili, by sa nemal vzťahovať žiadny zápočet dane.

28. Pripomínam však, že rozsudok Manninen zaväzuje vnútroštátne orgány, aby uznávali zápočet zodpovedajúci dani *skutočne* zaplatenej spoločnosťami v členských štátoch sídla „tak, ako to vyplýva zo všeobecných pravidiel uplatňovaných na výpočet daňového základu, ako aj sadzby dane právnických osôb“ v týchto štátoch. Tento rozsudok zdôrazňuje, že v žiadnom prípade „prípadné ťažkosti, pokiaľ ide o určenie dane skutočne zaplatenej, nesmú byť... zdôvodnením prekážky voľného pohybu kapitálu“, ako je tá,

ktorá vyplýva z vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá je predmetom sporu v konaní vo veci samej (bod 54).

spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte“¹¹.

29. Napokon uvádzam, že aby mohli nemecké orgány vykonať potrebné zistenia, môžu použiť nástroje spolupráce medzi orgánmi daňovej správy upravené v smernici 77/799/EHS⁹, ktoré umožňujú výmenu informácií potrebných na správne určenie dane z príjmov a kapitálu fyzických osôb a právnických osôb. Ako uviedol Súdny dvor, táto smernica totiž „poskytuje možnosti na získanie potrebných informácií, ktoré sú obdobné ako informácie, ktoré existujú medzi daňovými orgánmi na vnútroštátnej úrovni“¹⁰.

O časových účinkoch rozhodnutia Súdneho dvora

31. Po vyššie uvedených úvahách je však ešte potrebné zaujať stanovisko k žiadosti spolkovej vlády uvedenej subsidiárne, aby sa účinky rozsudku, ktorým sa v tejto veci rozhodne, časovo obmedzili, pokiaľ Súdny dvor vyhlási, ako som práve navrhol, nezlučiteľnosť predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy.

30. Vzhľadom na uvedené teda navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku rovnako, ako v prípade rozsudku Manninen, a teda, aby uviedol, že „článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, podľa ktorej sa osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte nepriznáva nárok na zápočet dane z dividend, ktoré sú jej vyplatené akciovými spoločnosťami, z toho dôvodu, že tieto

32. V tejto súvislosti je vhodné hneď pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora „výklad ustanovenia práva Spoločenstva, ktorý podáva Súdny dvor, sa obmedzuje na objasnenie a spresnenie jeho významu a dosahu, ako ho treba chápať a uplatňovať od nadobudnutia účinnosti. ... Len výnimočne môže Súdny dvor pri uplatňovaní všeobecnej zásady právnej istoty zahrnúť v právnom poriadku Spoločenstva byť vedený k tomu, aby obmedzil možnosť

9 — Smernica Rady 77/799/EHS z 19. decembra 1977 o vzájomnej pomoci príslušných úradov členských štátov v oblasti priamych daní (Ú. v. ES L 336, s. 15; Mim. vyd. 09/001, s. 63).

10 — Rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, bod 45.

11 — Pozri výrok rozsudku Manninen, už citovaný.

všetkých oprávnených osôb odvolávať sa na vykladané ustanovenie s cieľom spochybniť právne vzťahy, ktoré vznikli v dobrej viere“¹².

v prípade, ak ide o dane vybrané príslušnými vnútroštátnymi orgánmi¹⁵;

33. Súdny dvor upresňuje, že z tohto pohľadu finančné dôsledky, ktoré by mohli vyplynúť pre členský štát z rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní, neodôvodňujú samy osebe časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku.¹³

ii) a ak „jednotlivci a vnútroštátne úrady boli nabádaní k správaniu, ktoré nie je v súlade s právnou úpravou Spoločenstva z dôvodu *vážnej a objektívnej neistoty* o dosahu ustanovení Spoločenstva a neistoty, ku ktorej prípadne prispelo i správanie iných členských štátov alebo Komisie“¹⁶.

34. Toto obmedzenie je naopak výnimočne možné, ak sú splnené nasledujúce podmienky:

i) ak existovalo „riziko vážnych ekonomických dôsledkov, predovšetkým vzhľadom na veľký počet právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe platnej právnej úpravy“¹⁴. To platí aj

35. V tomto prípade by sa dalo povedať, že prvá podmienka je splnená, keby údaje oficiálne poskytnuté nemeckou vládou boli presné. Táto vláda totiž bez toho, aby to bolo spochybnené, odhadla, že náhrady, ktoré by sa mali priznať v prípade neexistencie obmedzenia účinkov prípadného rozsudku o nezlučiteľnosti, by dosiahli 9 až 13 miliárd eur (čo zodpovedá 0,41 % až 0,59 % národného HDP v roku 2004). Je pravda, že na pojednávaní bol odhad znížený na 5 miliárd eur (čo zodpovedá 0,25 % HDP v roku 2004), keďže vzhľadom na zmeny vykonané vo vnútroštátnom daňovom konaní sa môžu nepriznané zápočty dane vymáhať iba pri

12 — Pozri v poslednom rade rozsudok z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, body 66 a 67. Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 75.

13 — Rozsudok Bidar, už citovaný, bod 68, ako aj rozsudky z 11. augusta 1995, Roders a i., C-367/93 až C-377/93, Zb. s. I-2229, bod 48; z 19. októbra 1995, Richardson, C-137/94, Zb. s. I-3407, bod 37; z 13. februára 1996, Bautia a Société française maritime, C-197/94 a C-252/94, Zb. s. I-505, bod 55, a z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 52.

14 — Pozri v poslednom rade rozsudok Bidar, už citovaný, bod 69.

15 — Pozri napríklad rozsudok z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co, C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 59.

16 — Pozri v poslednom rade rozsudok Bidar, už citovaný, bod 69 (kurzívou zvýraznil generálny advokát). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Zb. s. I-9373, bod 75.

dividendách vyplatených od roku 1998. Zdá sa mi však, že stále ide o značné sumy, ktoré v každom prípade predstavujú „riziko vážnych ekonomických dôsledkov“.

zákonom z roku 2000 (pozri bod 7 vyššie). Komisia teda dlhý čas po svojich upozorneniach vôbec nekonala.

36. Menej zjavná sa zdá byť existencia druhej vyššie uvedenej podmienky. Zo spisu totiž vyplýva, že listom z 31. októbra 1995 Komisia oznámila nemeckej vláde, že právna úprava o zápočte dane porušuje právo Spoločenstva. Dalo by sa teda dospieť k záveru, že dotknutá podmienka nie je v tomto prípade splnená, keďže neexistovala *objektívna a vážna neistota*, ktorú vyžaduje vyššie uvedená judikatúra.

38. V rozsudku Defrenne II Súdny dvor uviedol, že „skutočnosť, že Komisia nepodala... žalob[u] o nesplnenie povinnosti... napriek upozorneniam, ktoré im adresovala, bola spôsobilá upevniť chybný dojem o účinkoch“ právneho predpisu Spoločenstva, ktorého porušenie sa namietalo.¹⁷

39. Dalo by sa teda obdobne domnievať, že aj v tomto prípade mohla dlhá nečinnosť Komisie vyvolať objektívnu neistotu o spôsobilosti vnútroštátnej právnej úpravy o zápočte dane obmedziť voľný pohyb kapitálu.

37. Musím však pripomenúť, že po citovanom liste z roku 1995 nenasledovalo zo strany Komisie žiadne konanie. V pripomienkach predložených Súdnemu dvoru Komisia uviedla, že nezačala konanie o nesplnenie povinnosti, keďže nemecká právna úprava o zápočte dane bola neskôr zrušená. V skutočnosti však bola reforma, ktorou nemecký zákonodarca zaviedol nový a odlišný systém zdaňovania, ktorý neupravuje zápočet dane, prijatá iba spomínaným

40. O to viac, že ako sama Komisia uznala na pojednávaní (ale v skutočnosti ide o dost rozšírené presvedčenie¹⁸), až do citovaného rozsudku Verkooijen nebola pôsobnosť právnych predpisov o voľnom pohybe kapitálu vo vzťahu k takým daňovým mechanizmom,

17 — Rozsudok z 8. apríla 1976, Defrenne, nazývaný „Defrenne II“, 43/75, Zb. s. 455, body 71 až 75. Pozri v rovnakom zmysle rozsudky zo 16. júla 1992, Legros a i., C-163/90, Zb. s. I-4625, bod 32, a EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 58.

18 — Pozri napríklad návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott v citovanej veci Manninen, bod 36.

akým je daňový mechanizmus, ktorý je predmetom tohto konania, úplne jasná. Táto neistota bola skutočná a nie vymyslená, čo bolo, ako sa zdá, nepriamo potvrdené aj skutočnosťou, že ihneď po vydaní tohto rozsudku nemecká vláda pristúpila k zosúladieniu predchádzajúcej právnej úpravy.

41. Zdá sa mi teda, že na to, aby sme sa mohli domnievať, že podmienky na časové obmedzenie vyhlásenia nezlučiteľnosti nemeckej právnej úpravy sú splnené, nechýbajú argumenty.

42. Ešte by som mohol v tomto zmysle doplniť niekoľko všeobecnejších úvah, ktoré určitým spôsobom vyplývajú z tých istých kritérií uvedených v spomínanej judikatúre Súdneho dvora. Podľa tejto judikatúry je totiž pravda, že o obmedzení účinkov rozsudku sa môže rozhodnúť iba výnimočne. Z tej istej judikatúry sa môže tiež vyvodiť, že toto rozhodnutie musí prihliadať na potrebu nezaťažiť situáciu členských štátov viac, ako je nevyhnutne potrebné. Cieľom a prioritným záujmom právneho poriadku je zabezpečiť, a pokiaľ to je možné, znovu obnoviť dodržiavanie práva. Keď sa tieto ciele dajú potrebným spôsobom dosiahnuť, nie je dôvod, aby sa využívali prísnejšie výkladové kritériá, ktoré by za takých okolností vyjadrovali len úmysel sankcionovať, a teda úmysel „potrestať“ „páchatela“ za to, že sa odvážil porušiť právo Spoločenstva (niečo podobné sa nachádza v novom článku 228 ES, ale na úplne iné účely a za úplne iných podmienok). Ale podobné ciele, hoci

sa to v praxi nie vždy javí ako zrejmé, sú systému úplne cudzie, keďže vyhýbanie sa negatívnym dopadom na členské štáty, pokiaľ to nie je nevyhnutne potrebné, je v súlade so systémom (a citovanou judikatúrou Súdneho dvora). Napokon je známe, že keďže štáty sú výrazne zložitými a členitými štruktúrami, bežne sa stretávajú s mnohými ťažkosťami, ak majú sledovať neustálu a nie vždy jasnú právnu úpravu Spoločenstva; preto úsilie na zosúladienie s právnou úpravou Spoločenstva, ktoré vynakladajú a ktoré je väčšinou úspešné, je chvályhodné. Je správne, aby sa v prípade, keď sa tak nestane, Komisia a Súdny dvor nenechali ovplyvňovať týmito ťažkosťami a z tohto dôvodu nestíhali alebo ešte horšie, neodôvodňovali prípadné porušenia; nie je však správne neprihliadať na to, ak sa ciele právneho poriadku môžu dosiahnuť bez toho, aby sa pristupovalo k sankciám, alebo v každom prípade tak, aby sa zbytočne nezaťažovala už aj tak neľahká situácia štátu (a to by sa na druhej strane dalo povedať aj v súvislosti s celkom formálnymi porušeniami alebo porušeniami výrazne nepatrného významu).

43. Ak sa teda možno vzhľadom na uvedené domnievať, že existujú podmienky na časové obmedzenie účinkov rozsudku Súdneho dvora, je v tejto súvislosti ešte potrebné určiť, od ktorého okamihu budú tieto účinky plynúť. Musím napokon upozorniť, že vzhľadom na zvláštne charakteristiky tohto prípadu bude hľadanie ťažšie, než sa predpokladalo.

44. Najprv pripomeniem, že nemecká vláda navrhla, že ak Súdny dvor vyhovie žiadosti o obmedzenie, účinky rozsudku budú plynúť: a) od uplynutia lehoty, ktorú bude musieť určiť Súdny dvor, aby členským štátom poskytol čas na zjednotenie ich daňových systémov, alebo v dotknutých prípadoch na koordinovanie započítania dane právnických osôb a dane z dividend pomocou medzinárodných dohôd; b) subsidiárne a všeobecne „do budúcnosti“, ale na pojednávaní bola vyslovená myšlienka, že účinky budú plynúť od okamihu pojednávania alebo od okamihu zverejnenia uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, na ktorého podnet sa začalo toto konanie; c) ďalej subsidiárne, od 6. júna 2000, a teda odo dňa citovaného rozsudku Verkooijen.

45. Hneď však musím vylúčiť myšlienku, že by sa mohlo vyhovieť prvej žiadosti. Nie preto, že by Súdny dvor za určitých okolností nemohol určiť lehotu členským štátom, aby im umožnil dosiahnuť výsledky, ktoré uviedla nemecká vláda. Ako je známe, podobné riešenie už celkom rozumne a presvedčivo navrhol generálny advokát Jacobs vo svojich návrhoch vo veci C-475/03, Banca Popolare di Cremona¹⁹. V našom prípade by však bola táto žiadosť spojená s tak neistou možnosťou a v lepšom prípade tak dlhodobého charakteru, že by bola málo dôveryhodná a ešte menej uskutočniteľná.

46. Odhliadnuc však od toho, proti tejto žiadosti je možné uplatniť rovnaké námietky, aké platia v prípade druhej a subsidiárnej možnosti, ktorú navrhla spolková vláda, a teda aby účinky tohto rozsudku plynuli od dátumu jeho vyhlásenia (alebo prípadne od pojednávania alebo uverejnenia uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania). Ak sa totiž uzná, že správny výklad práva Spoločenstva bol už poskytnutý rozsudkom Verkooijen, uvedené nemecké žiadosti by v zásade znamenali podporu protiprávneho správania štátu v situácii *neopochybného* rozporu s právom Spoločenstva, a umožnili by teda bezdôvodne upierať vrátenie neoprávnene vybraných daní.

47. Existuje však ešte ďalšia námietka. Je totiž známe, že časové obmedzenie účinkov rozsudku „možno podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pripustiť iba v samotnom rozsudku, ktorým sa rozhoduje o požadovanom výklade“²⁰. Tak to však nie je v tomto prípade, pretože ako som už opakovane uviedol, výklad právnych predpisov Spoločenstva, z ktorých vyplýva protiprávnosť nemeckej právnej úpravy, ktorá je predmetom tohto konania, vychádza v podstate z rozsudku Verkooijen, pričom sa nežiadalo, aby sa o časovom obmedzení jeho účinkov rozhodlo, a nerozhodlo sa o ňom ani z úradnej povinnosti.

19 — Návrhy, už citované, bod 85 a nasl.

20 — Rozsudky z 2. februára 1988, Blaizot a i., 24/86, Zb. s. 379, bod 28; Legros a i., už citovaný, bod 30, a EKW a Wein & Co, už citovaný, bod 57. Pozri v rovnakom zmysle tiež rozsudok zo 17. mája 1990, Barber, C-262/88, Zb. s. I-1889, bod 41.

48. Zdá sa mi teda, že jedinou žiadosťou nemeckej vlády zlučiteľnou s týmito zásadami je tiež ňou navrhnutá ďalej subsidiárna žiadosť, aby časové obmedzenie účinkov tohto rozsudku plynulo od 6. júna 2000, a teda od dátumu vyhlásenia rozsudku Verkooijen.

49. V skutočnosti by išlo o doplnenie rozhodnutia v tomto ohľade, ktoré v rozsudku chýba, a o vyriešenie problému raz a navždy v podstate bez toho, aby došlo k odchýleniu od uvedenej zásady judikatúry Súdneho dvora, keďže účinky by plynuli od „samot-n[ého] rozsudku, ktorým sa rozhoduje o požadovanom výklade“.

50. Dôsledkom tohto riešenia by bolo, že nárok na zápočet dane by mali subjekty, ktorým dividendy vyplatili spoločnosti, ktoré nie sú usadené v Nemecku *od uvedeného dátumu*, avšak v súlade s judikatúrou Súdneho dvora by sa to nevzťahovalo na nároky tých, ktorí pred rozsudkom Verkooijen žiadali o zápočet dane alebo napadli prípadné rozhodnutie o jeho zamietnutí.²¹

51. Po uvedených skutočnostiach však musím dodať, že existujú dobré dôvody na to, aby sme sa domnievali, že pokiaľ ide o toto posledné hľadisko, nemožno považovať otázku za celkom a spravodlivo vyriešenú. Je totiž pravda, že navrhované riešenie s uvedeným a nie okrajovým korektívom by presne na tento prípad prenieslo judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa časových obmedzení účinkov rozsudku. Tiež som však presvedčený, že vzhľadom na charakteristiky tohto prípadu si vyžaduje, aby bolo ešte spresnené a správnejšie vymedzené.

52. Uvádzam predovšetkým, že tak, ako je toto riešenie navrhnuté, by z praktického hľadiska nebolo veľmi užitočné. Ako som totiž pripomenul vyššie, problém uznania zápočtov dane by sa už nemal vzťahovať na dividendy splatné po spomínanom zákone z roku 2000 (pozri bod 7), pričom sa zdá, že z tohto konania vyplýva, že problém pretrváva práve pre tie dividendy, ktoré boli vyplatené pred týmto zákonom.

53. Na druhej strane sa mi zdá a považujem to za najdôležitejší argument, že je potrebné domnievať sa, že navrhované riešenie spočíva v časovom odstupe medzi „rozsudk[om], ktorým sa rozhoduje o požadovanom výklade“ a rozsudkom, ktorým sa rozhoduje o obmedzení jeho účinkov. Ak totiž budú z dôvodov právnej koherencie účinky poža-

21 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 26. apríla 1994, Roquette Frères, C-228/92, Zb. s. I-1445, body 26 až 29, a z 8. februára 1996, FMC a i., C-212/94, Zb. s. I-389, bod 58.

dovaného výkladu pôsobiť spätne od prvého rozsudku, aj tak bude časové obmedzenie upravené v rozsudku, ktorý vyhlási Súdny dvor v tomto konaní.

ktorým sa skončí toto konanie; zdá sa mi však, že pri dôkladnejšom pohľade by toto riešenie nebolo riešením, ktoré navyše zodpovedá kritériám, ktoré som uviedol vyššie.

54. Keby sa teda v tejto situácii určil deň rozsudku Verkooijen ako okamih, do ktorého mali subjekty, ktoré boli k tomuto dňu oprávnené na zápočet dane, uplatniť svoje práva, podľa môjho názoru by to znamenalo, že sa neprihliada na uvedený odstup; čím by sa vyvolalo najmä nebezpečenstvo postihu týchto subjektov tým, že by sa im sprísnila povinnosť riadnej starostlivosti, ktorú by mali preukázať, a tým by boli určitým spôsobom dokonca viac zatažení oproti povinnosti Komisie.

57. Podľa toho, čo vyplýva z tohto konania, totiž v nemeckom právnom poriadku daňovníci, ktorí nepožiadali o zápočet dane pri dividendách uvedených vo svojich daňových priznaniach, môžu oň požiadať až dovtedy, kým príslušný spis podlieha daňovej kontrole, a preto sa nepovažuje za uzavretý s konečnou platnosťou. Keďže ako sa zdá, táto fáza trvá v priemere sedem rokov, vyplýva z toho, že dnes by sa ešte mohli uplatniť nároky na zápočet dane pre dividendy priznané v roku 1998.

55. Ak sa má teda zabrániť takémuto výsledku a zároveň zabezpečiť tomuto rozsudku praktickú použiteľnosť, domnievam sa, že rozumnejším riešením by bolo vyňať nároky nielen tých subjektov, ktorí konali pred rozsudkom Verkooijen, ale aj tých, ktorí konali s riadnou starostlivosťou od neskoršieho okamihu, samozrejme, ak ich konanie nie je premlčané.

56. Čo sa však rozumie týmto „neskorším okamihom“, nie je vôbec jasné. Samozrejme je prirodzené myslieť na dátum rozsudku,

58. Ako pripomenuli účastníci konania, najmä (a nielen) nemecká vláda, ohlasy uvedené v odbornej tlači od začatia tohto konania podnietili rozsiahle prebudenie záujmu o túto otázku. Perspektíva časového obmedzenia účinkov príslušného rozsudku a najmä možnosť výnimky v prospech daňovníkov, ktorí začali konať pred jeho vyhlásením, sa prejavila a ešte by sa mohla prejavovať ako významný nával žiadostí o vrátenie dane zo strany mnohých subjektov, ktorých práva, ako už bolo práve spomenuté, nie sú premlčané.

59. Práve takýto vývoj však živí to „riziko vážnych ekonomických dôsledkov“, pre ktoré som navrhol časové obmedzenie tohto rozsudku. Keby bol totiž vzhľadom na to, čo bolo uvedené, za *dies ad quem* považovaný dátum tohto rozsudku, takmer žiadna žiadosť o vrátenie by nebola premlčaná: nielen žiadosti, ktoré podali osoby, ktorým boli vyplatené dividendy po rozsudku Verkooijen, ale aj žiadosti tých, ktorým boli vyplatené skôr, a to bez ohľadu na to, či bola žiadosť podaná pred uvedeným rozsudkom alebo či bola podaná pred vyhlásením tohto rozsudku. Dospelo by sa teda k takmer všeobecnému vráteniu a výdavky štátu by narástli skutočne do obávaných výšok, čím by návrh na časové obmedzenie stratil všetok potrebný účinok.

60. Aké riešenie teda navrhnúť v tejto situácii, ak sa majú zachovať skôr vymedzené zásady a obmedzenia a dodržať rovnováha medzi protichodnými záujmami? Zdá sa mi, že jedinou rozumnou odpoveďou na túto otázku je určenie hranice pre žiadosti o vrátenie, pričom kritériom by bol stupeň starostlivosti, ktorý dotknuté osoby preukázali po rozsudku Verkooijen.

61. Keby sa postupovalo podľa tohto kritéria, výhody tohto rozsudku by sa podľa môjho názoru nevzťahovali na tie subjekty, ktoré mnohé roky neurobili nič preto, aby sa domohli svojho zápočtu dane alebo napadli

príslušné rozhodnutie o jeho zamietnutí, a ktorí teraz na základe perspektívy tohto rozsudku náhle znovu objavili podnet k tomu, aby oprášili dlhodobé spiacie nároky.

62. Ak sa na to teda pozrieme z tejto perspektívy, zdá sa mi, že okamihom, ktorý by sa mal brať do úvahy, ako to vyplynulo aj v priebehu pojednávania, by mal byť dátum uverejnenia uznesenia o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorým sa začalo toto konanie²², v *Úradnom vestníku Európskej únie*, a teda 11. september 2004. Dôvodom je skutočnosť, že sa dá rozumne predpokladať, že od tohto dátumu sa možnosť vrátenia primerane zverejnila, a teda, že sa prebudila pozornosť aj menej starostlivých subjektov.

63. Keď sa teda pokúsim nadviazať na všetky doterajšie úvahy, domnievam sa, že môžem navrhnúť, aby sa rozhodlo, že nezlučiteľnosť nemeckej právnej úpravy, ktorá je predmetom tohto konania, nadobúda účinnosť od dátumu rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98), a že sa na ňu nedá odkazovať na účely získania zápočtu dane pri dividendách, ktoré boli vyplatené pred uvedeným rozsudkom, s výnimkou nárokov

22 — Ú. v. EÚ C 228, s. 27.

tých, ktorí pred týmto rozsudkom až do 11. septembra 2004, dátumu uverejnenia oznámenia o uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorým sa začalo toto konanie, v *Úradnom vestníku Európskej*

únie, podali žiadosť s cieľom získať zápočet dane alebo napadli príslušné rozhodnutie o jeho zamietnutí, pokiaľ nie sú ich nároky premlčané podľa vnútroštátneho právneho poriadku.

IV — Návrh

64. Vzhľadom na uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Finanzgericht Köln, takto:

1. Článkom 56 ES a 58 ES odporuje právna úprava, podľa ktorej sa osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v jednom členskom štáte nepriznáva nárok na zápočet dane z dividend, ktoré sú jej vyplatené akciovými spoločnosťami, z toho dôvodu, že tieto spoločnosti nemajú sídlo v tomto členskom štáte.
2. Nezlučiteľnosť uvedenej právnej úpravy nadobúda účinnosť od dátumu rozsudku zo 6. júna 2000, Verkooijen (C-35/98). Nedá sa na ňu odkazovať na účely získania zápočtu dane pri dividendách, ktoré boli vyplatené pred uvedeným rozsudkom, s výnimkou nárokov tých, ktorí pred týmto rozsudkom až do 11. septembra 2004, dátumu uverejnenia oznámenia o uznesení o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorým sa začalo toto konanie, v *Úradnom vestníku Európskej únie*, podali žiadosť s cieľom získať zápočet dane alebo napadli príslušné rozhodnutie o jeho zamietnutí, pokiaľ nie sú ich nároky premlčané podľa vnútroštátneho právneho poriadku.