

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 10. listopadu 2005<sup>1</sup>

1. Rozhodnutím předloženým dne 9. července 2004 položil Finanzgericht Köln Soudnímu dvoru předběžnou otázku, jejímž cílem je zjistit, zda německá právní úprava, která poskytuje poplatníkům slevu na dani pouze u dividend jim vyplacených společnostmi usazenými v Německu, je slučitelná s článkem 56 ES a 58 ES.

3. Článek 58 ES ovšem dodává, že tímto zákazem:

„1. [není dotčeno] právo členských států:

**I – Právní rámec**

*A – Právo Společenství*

2. Jak je známo, čl. 56 odst. 1 ES zakazuje „všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“.

a) uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky podle místa bydliště nebo podle místa, kde je jejich kapitál investován;

b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva [...]

<sup>1</sup> – Původní jazyk: italština.

[...]

daně z příjmu 3/7 dividend jim vyplacených společnostmi usazenými v Německu. Žádné ustanovení však neumožňuje použití tohoto mechanismu známého jako sleva na dani na dividendy pocházející od společností usazených v jiných členských státech.

3. Opatření a postupy [uvedené v odstavcích 1 a 2] nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 56<sup>4</sup>.

5. Sazba daně, kterou musí společnosti usazené v Německu platit ze zisků, se rovná 30 %. Sleva na dani tedy zajišťuje, aby tyto zisky nebyly zdaněny podruhé v okamžiku, kdy jsou rozdělovány akcionářům ve formě dividend<sup>3</sup>.

## B – Vnitrostátní právo

4. Ustanovení § 36 odst. 2 bod 3 Einkommensteuergesetz (německého zákona o dani z příjmů, dále jen: „EstG“)<sup>2</sup> ve spojení s § 20 téhož zákona umožňuje poplatníkům odečíst od toho, co dluží státní pokladně z titulu

6. Zároveň je třeba poznamenat, ve smyslu § 36 odst. 2 bod 3 EStG, že sleva na daních ze zisků rozdělených německými společnostmi se přiznává i v případě, kdy tyto společnosti nezaplátily splatnou daň.

7. Nakonec připomínám, že zákonem z roku 2000<sup>4</sup>, použitelným od fiskálního roku 2001, opustila Spolková republika Německo

2 — Poslední zveřejnění celého dotyčného zákona se objevuje v BGBl. I 1990, s. 1898. V době rozhodné z hlediska skutečností původního sporu byl upraven článkem 1 Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG), BGBl. I 1993, s. 1569, a článkem 1 Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996), BGBl. 1995 I, s. 1250.

3 — Pripustím-li například, že společnost dosáhne hrubého zisku rovnajícího se 100 eur na akcii, bude muset zaplatit 30 eur jako daň z příjmu za každou akcii. Pokud je zbývajících 70 eur rozděleno jako dividendy, akcionářům bude poskytnuta sleva rovnající se 3/7 ze 70, tedy 30, což je číslo přesně odpovídající tomu, kolik společnost zaplatila.

4 — Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG) ze dne 23. října 2000, BGBl. I 2000, s. 1433.

popsaný systém a nahradila jej takzvanou „metodou zdanění 50 %“ (Halbeinkünfteverfahren), podle níž se daň z příjmu použije pouze na polovinu dividend obdržených akcionářem. Tato metoda dovoluje vyhnout se, nebo alespoň výrazně omezit, dvojitý zdanění dividend, aniž by se použila cesta poskytnutí slevy na dani<sup>5</sup>.

týká pouze dividend vyplacených společnostmi usazenými v Německu, stanoví právo Společenství rozšíření tohoto mechanismu na dividendy pocházející od společností z jiných členských států, jak vyložil Soudní dvůr v rozsudku *Verkooijen*<sup>6</sup>.

## II – Skutkové okolnosti a řízení

8. V letech 1995 až 1997 H. Meilicke, německý státní občan – daňový rezident v Německu a držitel akcií nizozemských a dánských společností, obdržel od těchto společností dividendy ve výši 16 984,85 DEM.

9. Dopisem ze dne 30. září 2000 dědicové H. Meilickeho, který mezitím zemřel, požádali příslušnou daňovou správu (Finanzamt Bonn-Innenstadt) o slevu na dani ve výši 3/7 výše uvedené částky, a uplatňovali, že i když se vnitrostátní právní úprava v této oblasti

10. Úřad, u kterého byla žádost podána, však tuto žádost zamítl a tvrdil, že uvedený rozsudek se týká pouze nizozemské daňové právní úpravy, jejíž shoda s německou daňovou právní úpravou nebyla zjištěna.

11. Dědicové H. Meilickeho se tedy obrátili na Finanzgericht Köln, který, i když měl značné pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s volným pohybem kapitálu, konstatoval, že zákonodárné a správní orgány nejsou vázány judikaturou Společenství, která se netýká přímo vnitrostátního práva. Proto měl za to, že je nezbytné přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

5 – Ve sdělení Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru ze dne 19. prosince 2003 – Zdanění dividend fyzických osob na vnitřním trhu [KOM(2003) 810 def.]. Komise vysvětlovala, že u poplatníků s vysokými příjmy vyjdou v dotčeném systému stejné výsledky jako v systému slevy na dani, zatímco u poplatníků s nižšími příjmy je pro obdržení stejného výsledku nutné zprostit daně z příjmu více než polovinu dividend (bod 2.2.2).

„Je § 36 odst. 2 bod 3 [EStG] (ve znění platném ve sporných letech), na jehož

6 – Rozsudek ze dne 6. června 2000, věc C-35/98 (Recueil, s. I-4071).

základě může být na daň z příjmů započtena pouze korporální daň společnosti či sdružení, které jsou poplatníky korporální daně s neomezenou daňovou povinností ve výši 3/7 příjmů ve smyslu čl. 20 odst. 1 bodu 1 nebo 2 EStG, slučitelný s čl. 56 odst. 1 ES a čl. 58 odst. 1 písm. a) a odst. 3 ES?“.

pobírají dividendy od společností usazených v Německu.

12. V takto zahájeném řízení předložili písemná vyjádření žalobci v původním řízení, německá vláda a Komise. Titíž účastníci a navíc ještě vláda Spojeného království, se zúčastnili jednání, které se konalo dne 8. září 2005.

14. Žalobci ve věci v původním řízení a Komise navrhuji odpovědět záporně, zatímco německá vláda a vláda Spojeného království jsou opačného názoru.

15. Já osobně mám za to, že pro řešení problému lze rozhodujícím způsobem využít nedávný rozsudek *Manninen*<sup>7</sup>, tedy rozsudek, v němž Soudní dvůr řešil téměř totožnou otázku, ale který nemohl vnitrostátní soud vzít v úvahu, protože byl vyhlášen po podání předkládacího rozhodnutí.

### III – Posouzení

#### *Slučitelnost sporné německé právní úpravy*

13. Vnitrostátní soud chce v zásadě zjistit, zda právní předpisy Společenství, které stanoví volný pohyb kapitálu, dovolují, aby německý daňový systém omezoval poskytnutí slevy na dani na daňové poplatníky, kteří

16. V tomto rozsudku, ve kterém se Soudní dvůr zabýval finskou právní úpravou velmi podobnou německé právní úpravě, která je předmětem projednávané věci, Soudní dvůr namítl, že tato právní úprava odrazuje na jedné straně osoby s neomezenou daňovou povinností v tomto státě od investování kapitálu do společností majících sídlo v jiných členských státech (bod 22) a na

<sup>7</sup> – Rozsudek ze dne 7. září 2004, věc C-319/02 (Sb. rozh. s. I-7477).

druhé stranu ztěžuje těmto společnostem získávání kapitálu ve Finsku (bod 23), neboť omezuje slevu na dani na dividendy vyplácené společnostmi usazenými ve Finsku. Dotčená právní úprava tedy musí být považována za neslučitelnou s právem Společenství, neboť „představuje omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem 56 ES“ (bod 24).

kdo investuje do akcií společností usazených jinde ve Společenství, srovnatelná pouze tehdy, jestliže členský stát, v němž je usazena „zahraniční“ společnost, již zamezil nebezpečí dvojího zdanění, například tím, že ze zdanitelného základu pro účely korporáční daně vyloučil jejich zisky rozdělované jako dividendy. Vzhledem k tomu, že tato možnost se v projednávaném případě nepotvrdila, Soudní dvůr vyloučil použití tohoto odůvodnění (body 35–37).

17. Na druhou stranu se Soudní dvůr nedomníval, že jsou v tomto případě splněny podmínky, které jeho judikatura vyžaduje, aby mohla být případně odůvodněna podobná omezení. Jak je známo, podle této judikatury „proto, aby vnitrostátní daňová právní úprava, [...], rozlišující mezi příjmy z tuzemských dividend a příjmy ze zahraničních dividend u osoby s hlavní daňovou povinností v dotyčném členském státě, mohla být považována za slučitelnou s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, je třeba, aby se [i)] rozdílné zacházení týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo [ii)] aby bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu, jako je nezbytnost chránit soudržnost daňové úpravy (výše uvedený rozsudek Verkooijen, bod 43)“ (bod 29).

19. Pokud jde o druhý aspekt, Soudní dvůr uvedl, že „soudržnost této [vnitrostátní] daňové úpravy zůstává zajištěna, pokud je zachován vzájemný vztah mezi daňovým zvýhodněním povoleným ve prospěch akcionáře a daní dlužnou z titulu korporáční daně. V případě, jako je případ v původním řízení, by proto poskytnutí daňového odpočtu, *vypočítaného v závislosti na dani, kterou dluží společnost se sídlem ve Švédsku z titulu korporáční daně v posledně uvedené členském státě*, akcionáři s hlavní daňovou povinností ve Finsku a majiteli akcií společnosti se sídlem ve Švédsku, neohrozilo soudržnost finské daňové právní úpravy a představovalo by opatření méně omezující volný pohyb kapitálu než opatření upravené finskou daňovou právní úpravou“ (bod 46, kurziva provedena autorem tohoto stanoviska).

18. Pokud jde tedy o první aspekt, Soudní dvůr připomněl, že účelem vnitrostátní právní úpravy je předejít dvojímu zdanění dividend. Proto je situace toho, kdo investuje do akcií „tuzemských“ společností a toho,

20. Vráťím-li se nyní k případu, který je předmětem tohoto řízení, zdá se mi zejména nepochybné, že poskytnutím slev na dani z dividend vyplacených společnostmi usazenými v Německu omezuje německá právní úprava volný pohyb kapitálu stejným způso-

bem, jak to dělala finská právní úprava zkoumaná ve věci *Manninen*.

21. Pokud jde pak o případné důvody ospravedlnění těchto omezení, o nichž jsem právě hovořil (viz výše, bod 17 a násl.), poznamenávám především, že i v projednávaném případě kategorie dividend, které jsou předmětem sporného nerovného zacházení, představují tutéž situaci, jsou tedy „objektivně srovnatelné“. Neomezují-li tedy členské státy, v nichž jsou usazeny společnosti, které vyplatily dividendy H. Meilickemu (Nizozemsko a Dánsko), stejně jako Švédsko v případě *Manninen*, zdanitelný základ korporační daně na nerozdělené zisky, vyplývá z toho, že akcionáři s neomezenou daňovou povinností v Německu jsou ve srovnatelné situaci, když pobírají dividendy od společnosti se sídlem v tomto státě, nebo když je pobírají od společnosti se sídlem v jiných členských státech. V obou případech tedy příslušné příjmy těchto subjektů ovšem podléhají korporační dani a poté, jsou-li rozdělovány ve formě dividend, dani z příjmů jejich příjemců.

22. Nedomnívám se ani, že k jinému závěru by mohl vést precedens z rozsudku D.<sup>8</sup>

připomenutý na jednání Spojeným královstvím, právě pokud jde o kritérium „objektivní srovnatelnosti“ příslušných situací. Podle této vlády, pokud jsem to dobře pochopil, je třeba z uvedeného rozsudku vyvodit, že pro účely rozšíření případných daňových úlev může srovnatelnost situací vyplývat pouze z jejich přesného právního rámce, jakým je (jako právě v tomto případě) existence úmluvy o dvojím zdanění.

23. Přiznávám, že jsem úplně nepochopil smysl odkazu na tento precedens, ani to, co z něj bylo vyvozeno. Zdá se mi totiž, že v případě D. byly vzaty v úvahu situace značně odlišné od situací v tomto případě, neboť se jednalo zejména o rozšíření snížení daně z majetku na nerezidenty a možnosti využívat výhod dvojstranné úmluvy o dvojím zdanění i občany Společenství – rezidenty ve státě, který není účastníkem úmluvy.

24. V každém případě, i když připustíme, že tento rozsudek může být relevantní pro účely zde projednávaného problému, zůstává skutečností, že se vztahuje k velmi specifickému

8 — Rozsudek ze dne 5. července 2005, věc C-376/03 (Sb. rozh. s. I-5821).

a zvláštnímu případu, který tedy nelze zobecnovat. Na základě tohoto rozsudku v žádném případě nelze vyvodit obecné pravidlo, že by použití základních ustanovení práva Společenství, jako je volný pohyb kapitálu, mohlo být podmíněno existencí dvojstranných úmluv mezi členskými státy.

dani u dividend německých společností je poskytována nezávisle na tom, zda uvedené společnosti zaplatily daň z jejich zisku (viz výše, bod 6).

25. Přejdeme-li pak k jinému výše uvedenému odůvodnění založenému na nezbytnosti chránit soudržnost daňové úpravy, mám za to, že ani toto odůvodnění nemůže v tomto případě německá vláda použít. Tato soudržnost totiž zůstává zajištěna, v souladu s tím, co uvádí rozsudek *Manninen*, „pokud je zachován vzájemný vztah mezi daňovým zvýhodněním povoleným ve prospěch akcionáře a daní dlužnou z titulu [korporační daně]“ (bod 46). V projednávaném případě je konkrétně zajištěna skutečností, že sleva na dani, která má být poskytnuta dědicům H. Meilickeho, je vypočítána s ohledem na to, jakou částku dánské a nizozemské společnosti, jichž byl zesnulý akcionářem, *skutečně* zaplatily v Dánsku a v Nizozemsku z titulu korporační daně.

27. Tuto charakteristiku systému poskytování slevy na dani – tvrdí federální vláda – lze vysvětlit skutečností, že u společností usazených v Německu může daňová správa snadno ověřit, zda byla daň, ke které měly tyto společnosti povinnost, již uhrazena, a pokud tomu tak není, může stejně snadno přikročit k výběru daně. Jelikož toto není možné u společností usazených v jiných členských státech, neměly by se dividendy jimi vyplacené těšit žádné slevy na dani.

26. Naopak je irelevantní, jak naopak tvrdí federální vláda, skutečnost, že dnes projednávaná německá právní úprava na rozdíl od právní úpravy finské stanoví, že sleva na

28. Připomínám však, že rozsudek *Manninen* zavazuje vnitrostátní orgány, aby uznaly slevu odpovídající dani *skutečně* zaplacené společnostmi v členských státech, kde jsou usazeny, „jak vyplývá z obecných pravidel uplatňujících se na výpočet daňového základu a daňové sazby [korporační daně]“ v těchto státech. V každém případě tento rozsudek zdůrazňuje „[p]řípadné obtíže, pokud jde o určení skutečně uhrazené daně, nemohou [...] odůvodnit překážku volnému

pohybu kapitálu“, jakou představuje pro-  
jednávaná vnitrostátní právní úprava  
(bod 54).

akciové společnosti nemají sídlo v tomto  
státě“<sup>11</sup>.

29. Konečně podotýkám, že za účelem pro-  
vedení nezbytných ověření mohou německé  
orgány použít nástroje spolupráce mezi  
daňovými správami stanovené směrnicí  
77/799/EHS<sup>9</sup>, které umožňují výměnu infor-  
mací nezbytných ke správnému stanovení  
daní z příjmu a z majetku fyzických  
a právnických osob. Skutečně, jak uvádí  
Soudní dvůr, tato směrnice „nabízí možnosti  
získat nezbytné informace, které jsou  
obdobné možnostem existujícím mezi daňo-  
vými úřady na interní úrovni“<sup>10</sup>.

30. Na základě výše uvedeného tedy navrhuji  
Soudnímu dvoru, aby odpověděl na před-  
běžnou otázku stejně jako v rozsudku *Man-  
ninen*, tedy aby prohlásil, že „články 56 ES  
a 58 ES brání právní úpravě, na základě které  
je nárok osoby s hlavní daňovou povinností  
v členském státě na daňový odpočet z titulu  
dividend, které jsou jí vypláceny akciovými  
společnostmi, vyloučen v případě, že tyto

*K časovým účinkům rozsudku Soudního  
dvora*

31. Po tom, co bylo řečeno, je však ještě  
třeba zaujmout stanovisko k žádosti formu-  
lované podpůrně federální vládou o omezení  
časových účinků rozsudku, kterým bude  
rozhodnuto v této věci, jestliže Soudní dvůr  
prohlásí – jak jsem právě navrhl – nesluči-  
telnost vnitrostátní právní úpravy v této věci.

32. V tomto směru je třeba ihned připome-  
nout, že podle ustálené judikatury Soudního  
dvora „výklad ustanovení práva Společenství,  
který Soudní dvůr podává, se omezuje na  
vyjasnění a upřesnění významu a dosahu  
tohoto ustanovení, tak jak mělo být chápáno  
a používáno od okamžiku, kdy nabylo  
účinnosti. [...] Soudní dvůr mohou jen  
výjimečně okolnosti přimět k tomu, aby na  
základě obecné zásady právní jistoty inhe-  
rentní právnímu řádu Společenství omezil

9 — Směrnice Rady 77/799/CEE ze dne 19. prosince 1977  
o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských států  
v oblasti přímých daní (Úř. věst L 336, s. 15; Zvl. vyd. 09/01,  
s. 63).

10 — Rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, věc C-279/93  
(Recueil, s. I-225, bod 45).

11 — Viz výrok výše uvedeného rozsudku Manninen.



možnost všech zúčastněných osob dovolávat se ustanovení, jehož výklad podal, za účelem zpochybnění právních vztahů založených v dobré víře<sup>12</sup>.

se jedná o daně vybrané příslušnými vnitrostátními orgány<sup>15</sup>;

33. Z tohoto hlediska, upřesňuje Soudní dvůr, nemožno finanční důsledky, které by mohly vyplývat pro členský stát z rozsudku týkajícího se předběžné otázky, samy o sobě odůvodnit omezení časové účinnosti tohoto rozsudku<sup>13</sup>.

ii) a pokud „jednotlivci a vnitrostátní orgány byly vedeny k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství z důvodu *objektivní a závažné nejistoty* ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise“<sup>16</sup>.

34. Toto omezení je naopak přípustné, třebaže jen ve výjimečných případech, pokud nastanou následující podmínky:

i) pokud existuje „riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou“<sup>14</sup>. To platí i v případě, kdy

35. Přičemž v projednávaném případě by bylo možné považovat první podmínku za splněnou, pokud by se údaje oficiálně poskytnuté německou vládou ukázaly být přesnými. Německá vláda totiž odhadovala, aniž by to ostatně bylo zpochybněno, že náhrady, které by bylo třeba poskytnout v případě, že by účinky případného rozhodnutí o neslučitelnosti nebyly omezeny, by dosáhly výše 9–13 miliard EUR (což odpovídá 0,41 %–0,59 % vnitrostátního HDP za rok 2004). Je pravda, že při jednání byl odhad snížen na 5 miliard EUR (což odpovídá 0,25 % HDP za rok 2004), neboť, v důsledku úprav vnitrostátního daňového

12 — Viz nakonec rozsudek ze dne 15. března 2005, věc C-209/03, Bidar (Sb. rozh. s. I-2119, body 66 a 67). Viz stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373 (bod 75).

13 — Výše uvedený rozsudek Bidar, bod 68, jakož i rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Roders a další (C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 48); ze dne 19. září 1995, Richardson (C-137/94, Recueil, s. I-3407, bod 37); ze dne 13. února 1996, Bautiaa a Sociétés française maritime (C-197/94 a C-252/94, Recueil, s. I-505, bod 55), a ze dne 20. září 2001, Grzelczyk (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52).

14 — Viz nakonec výše uvedený rozsudek Bidar, bod 69.

15 — Viz například rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co. (C-437/97, Recueil s. I-1157, bod 59).

16 — Viz nakonec výše uvedený rozsudek Bidar, bod 69 (kurzívou označil generální advokát). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Jacobse ve věci Banca Popolare di Cremona, C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373 (bod 75).

řízení, ke kterým došlo, mohou být nepříznané slevy na dani vymáhány pouze u dividend vyplacených od roku 1998. Zdá se mi, že se však stále jedná o významné částky, které by mohly představovat „riziko závažných hospodářských dopadů“.

36. Méně zřejmé se zdá být splnění druhé výše uvedené podmínky. Ze spisu totiž vyplývá, že dopisem ze dne 31. října 1995 upozornila Komise německou vládu, že právní úprava slevy na dani porušuje právo Společenství. Lze tedy dojít k závěru, že dotyčná podmínka nebyla v tomto případě splněna, neboť neexistovala *objektivní a závažná nejistota*, kterou vyžaduje judikatura, která byla právě zmíněna.

37. Musím však uvést, že po uvedeném dopise z roku 1995 nenásledovala ze strany Komise žádná další akce. Ve vyjádřeních předložených Soudnímu dvoru Komise prohlásila, že nezahájila žádné řízení pro nesplnění povinnosti, neboť německá právní úprava o slevě na dani byla poté zrušena. Ve skutečnosti však k reformě, již německý zákonodárce zavedl nový a odlišný systém zdanění, který nestanoví slevy na dani, došlo až výše uvedeným zákonem z roku 2000 (viz

výše bod 7). Po značnou dobu tedy Komise nepodnikla žádné kroky navazující na její varování.

38. V rozsudku *Defrenne II* tedy Soudní dvůr uvedl, že „[s]kutečnost, že Komise nepodala žalobu pro nesplnění povinnosti [...], přestože zaslala varování, podpořila mylný názor, pokud jde o účinnost“ právního předpisu Společenství, který byl údajně porušen<sup>17</sup>.

39. Obdobně je tedy možné mít za to, že i v projednávaném případě mohla dlouhá nečinnost Komise způsobit objektivní nejistotu, pokud jde o schopnost vnitrostátní právní úpravy slevy na dani omezit volný pohyb kapitálu.

40. A to tím spíše, že, jak uznala při jednání Komise (ve skutečnosti se však jedná o hojně rozšířený názor<sup>18</sup>), až do uvedeného rozsudku *Verkooijen* nebyla působnost právních předpisů o volném pohybu kapitálu na daňové mechanismy takového druhu, které

17 — Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, *Defrenne II* (43/75, Recueil, s. 455, body 71–75). Ale viz i v tomtéž smyslu rozsudky ze dne 16. července 1992, *Legros a další* (C-163/90, Recueil, s. I-4625, bod 32), a výše uvedený rozsudek *EKW a Wein & Co.*, bod 58.

18 — Viz například stanovisko generální advokátky Kokott ve výše uvedené věci *Manninen*, bod 36.

jsou předmětem projednávané věci, vůbec jasná. A že tato nejistota byla skutečná, a nikoli falešná, se zdá být nepřímo potvrzeno i skutečností, že jakmile byl vydán tento rozsudek, federální vláda okamžitě přikročila k uvedení dříve existujících právních předpisů do souladu s rozsudkem.

41. Zdá se mi tedy, že nechybí argumenty pro zachování podmínek pro časové omezení rozhodnutí o neslučitelnosti německé právní úpravy.

42. Mohl bych v tomto smyslu ještě připojit některé úvahy obecnějšího charakteru, které určitým způsobem vycházejí ze stejných kritérií uvedených v připomenuté judikatuře Soudního dvora. Podle poslední uvedené judikatury totiž platí, že o omezení účinků rozsudku lze rozhodnout pouze výjimečně. Z téže judikatury lze však rovněž vyvodit, že takové rozhodnutí musí vzít v úvahu nutnost neztěžovat situaci členských států více, než je nezbytně nutné. Prioritními cíli a zájmy právního řádu je zajistit a, pokud možno, obnovit dodržování práva. I když lze prosazovat tyto cíle, není žádný důvod zabývat se přísnějšími výkladovými kritérii, která by v tomto bodě vyjadřovala pouze represivní úmysly, tedy úmysl „potrestat“ „viníka“ za to, že se odvážil porušit právo Společenství (něco takového se objevuje v novém

článku 228 ES, avšak za naprosto jiným účelem a za naprosto jiných podmínek). Avšak podobné cíle, i když to v praxi není vždy zřejmé, jsou systému naprosto cizí, ačkoli je s ním v souladu (a s výše uvedenou judikaturou Soudního dvora) vyhnout se větším negativním dopadům na členské státy, než je nezbytně nutné. Je ostatně známo, že se státy, vzhledem k tomu, že jde o struktury mimořádně složité a členité, setkávají běžně s řadou obtíží, mají-li se řídit stále se vyvíjející a ne vždy jasnou právní úpravou Společenství; úsilí, které vynakládají, aby s ní byly v souladu, a v mnoha případech úspěšně, je tedy chvályhodné. Je správné, že pokud se tak nestane, Komise a Soudní dvůr se nenechají těmito obtížemi ovlivnit natolik, aby nestíhaly, nebo ještě hůře ospravedlnily případná porušení; bylo by však chybou nezohlednit je, když lze naplňovat cíle právního řádu, aniž by k tomu bylo nutné připojovat sankce nebo jakkoli zbytečně ztěžovat již nelehkou situaci států (to ostatně platí i pro čistě formální porušení nebo porušení nepatrná).

43. Pokud se má tedy ve světle výše uvedeného za to, že jsou splněny podmínky pro časové omezení účinků vašeho rozsudku, zbývá v tomto stádiu stanovit okamžik, od něhož začnou tyto účinky běžet. Musím však upozornit, že na základě konkrétních charakteristických rysů tohoto případu bude hledání obtížnější, než se dalo očekávat.

44. Nejdříve připomenu, že německá vláda navrhla, aby pokud Soudní dvůr přijme požadované omezení, platily účinky rozsudku: a) od uplynutí termínu, který Soudní dvůr bude muset stanovit tak, aby dal členským státům dostatek času na to, aby sjednotily své daňové systémy, nebo aby koordinovaly prostřednictvím mezinárodních smluv v dotčených případech započtení korporáční daně a započtení daně z dividend; b) podpůrně a obecně, „pro budoucnost“, avšak při jednání byla uvedena myšlenka, že účinky pobeží od data jednání nebo od data zveřejnění předkládacího rozhodnutí, na jehož základě bylo zahájeno toto řízení; c) nakonec podpůrně od 6. června 2000, tedy od data výše uvedeného rozsudku *Verkooijen*.

45. Musím však ihned vyloučit myšlenku, že by mohl být přijat první návrh. Nikoli proto, že by Soudní dvůr nemohl za určitých okolností stanovit členským státům termín, který by jim umožnil dospět k výsledkům naznačeným německou vládou. Podobné řešení, jak je známo, navrhl naprosto rozumně a přesvědčivě generální advokát Jacobs ve stanovisku k věci *C-475/03, Banca Popolare di Cremona*<sup>19</sup>. Skutečností však je, že v našem případě by toto řešení bylo spojeno s tak nejistou eventualitou a v lepším případě s eventualitou tak dlouhodobou, že by byla málo důvěryhodná a ještě méně proveditelná.

46. Kromě toho však návrh naráží na tytéž námitky jako druhá možnost navrhovaná podpůrně federální vládou, tedy nechat běžet účinky tohoto rozsudku od data jeho vyhlášení (nebo případně od data jednání nebo zveřejnění předkládacího rozhodnutí). Pokud se totiž má za to, že správný výklad práva Společenství byl podán již v rozsudku *Verkooijen*, uvedené německé požadavky by v zásadě znamenaly podporu protiprávního chování státu v situaci *nepochybného* rozporu s právem Společenství, a opravňovaly by ho tedy k tomu, aby bez platného důvodu odmítl vrátit neoprávněně vybranou daň.

47. Existuje však ještě jiná námitka. Je totiž známo, že časové omezení účinků rozsudku „může být přípustné, podle ustálené judikatury Soudního dvora, pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu“<sup>20</sup>. Tak tomu ovšem není v projednávané věci, neboť, jak jsem vícekrát uvedl, výklad právních předpisů Společenství, z něhož vyplývá protiprávnost dnes zkoumané německé právní úpravy, vyplývá zejména z rozsudku *Verkooijen*, u něhož časové omezení účinků nebylo ani požadováno, ani o něm Soudní dvůr nerozhodl z vlastní iniciativy.

20 — Rozsudky ze dne 2. února 1988, *Blaizot* (24/86, Recueil, s. 379, bod 28); výše uvedený rozsudek *Legros* a další, bod 30, a výše uvedený rozsudek *EKW a Wein & Co.*, bod 57. V tomtéž smyslu viz rovněž rozsudek ze dne 17. května 1990, *Barber* (C-262/88, Recueil, s. I-1889, bod 41).

19 — Výše uvedené stanovisko, bod 85 a násl.

48. Zdá se mi tedy, že jediným návrhem německé vlády slučitelným s těmito zásadami je návrh – i když německou vládou uvedený jako poslední podpůrný návrh – aby omezení účinků tohoto rozsudku platilo od 6. června 2000, tedy od data vynesení rozsudku *Verkooijen*.

49. Byl by tak zhojen nedostatek rozhodnutí o této otázce v tomto rozsudku a tento problém by byl nyní vyřešen v rámci věci, kterou se zabýváme, aniž by však byla zásadním způsobem porušena zásada stanovená judikaturou Soudního dvora, vzhledem k tomu, že účinky by vždy platily od „rozsudku, který rozhoduje o požadovaném výkladu“.

50. Důsledkem tohoto řešení by bylo, že nárok na slevu na dani by příslušel subjektům, které obdržely dividendy od společností, které nejsou usazeny v Německu *od stanoveného data*, s výjimkou, stále v souladu s judikaturou Soudního dvora, nároků těch, kteří před rozsudkem *Verkooijen* aktivně požadovali slevu na dani nebo napadali případné rozhodnutí o zamítnutí<sup>21</sup>.

21 – Viz v tomtéž smyslu rozsudky ze dne 26. dubna 1994, Roquette Frères (C-228/92, Recueil, s. I-1445, body 26-29), a ze dne 8. února 1996, FMC a další (C-212/94, Recueil, s. I-389, bod 58).

51. Musím nicméně dodat, že existují dobré důvody pro to se domnívat, že v tomto posledním bodě nelze mít za to, že otázka je úplně a spravedlivě vyřešena. Je totiž pravda, že navrhované řešení, s uvedeným, a nikoli jen okrajovým korektivem, by bylo vhodné v tom směru, že na projednávaný případ byla přesně použita judikatura Soudního dvora týkající se časového omezení účinků rozsudku. Jsem ale rovněž přesvědčen, že na základě charakteristických rysů tohoto případu řešení vyžaduje další upřesnění a přesnější vymezení.

52. Poznávám především, že tak, jak je uvedeno, by toto řešení nebylo z praktického hlediska příliš užitečné. Jak jsem totiž dříve připomněl, problém příznání úlev na dani již nelze vztahovat na dividendy vyplácené po zmiňovaném zákoně z roku 2000 (viz bod 7), zatímco z tohoto řízení vyplývá, že problém patrně přetrvává právě u dividend vyplacených před tímto zákonem.

53. Mimoto se mi zdá jako nejdůležitější argument, že je třeba uvážit, že navrhované řešení spočívá v časovém odstupu mezi „rozsudkem, který rozhoduje o požadovaném výkladu“ a rozsudkem, která rozhoduje o omezení jeho účinků. Pokud by tedy z důvodů právní soudržnosti měly

účinky požadovaného výkladu působit zpětně k prvnímu rozsudku, i přesto to bude rozsudek, který vynesete v tomto řízení, kterým bude rozhodnuto o časovém omezení.

toto řízení; podívám-li se však na věc pozorněji, zdá se mi, že by to nebylo řešení nejlépe odpovídající kritériím, která jsem uvedl výše.

54. V této situaci by tedy vázání okamžiku, v němž subjekty, kterým k tomuto datu bylo přiznáno právo na slevu na dani, měly vymáhat svá práva, na datum rozsudku *Verkooijen* by podle mého názoru znamenalo nebrat v úvahu uvedený časový odstup, a vzniklo by zejména nebezpečí, že tyto subjekty budou penalizovány, neboť povinnost řádné péče, kterou by musely prokázat, by byla zpřísněna a byla by v určitém smyslu dokonce ještě tíživější než povinnost, kterou má Komise.

57. Podle toho, co vyplynulo v tomto řízení, tedy v německém právním řádu poplatníci, kteří nežádali o slevy na dani u dividend uvedených v jejich daňových přiznáních, o ně mohou požádat po dobu, kdy spis podléhá kontrole orgánů daňové správy a nebude proto považován za definitivně uzavřený. Jelikož, jak se zdá, tato fáze trvá průměrně sedm let, vyplývá z toho, že dnes je možno ještě požádat o slevy na dani pro dividendy přiznané v roce 1998.

55. Pokud se tedy chceme vyhnout takovému výsledku a přiznat zároveň tomuto rozsudku užitečný účinek, věřím, že rozumnějším řešením bude neovlivňovat práva nejen osob, které se domáhaly svých práv již před rozsudkem *Verkooijen*, ale i osob, které jednaly s náležitou péčí k pozdějšímu datu, pochopitelně za podmínky, že jejich jednání není promlčeno.

58. Jak tedy připomněli účastníci řízení, zejména (avšak nejen) německá vláda, ohlasy objevující se v odborném tisku na zahájení tohoto řízení vyvolaly rozsáhlé oživení zájmu o tuto otázku. Perspektiva časového omezení účinků příslušného rozsudku a zejména možnost výjimky ve prospěch poplatníků, kteří se domáhali svých práv před jeho vynesením, se tak již projeví a ještě se bude moci projevit v nemalém přílivu žádostí o náhradu ze strany mnoha osob, jejichž práva, jak bylo právě uvedeno, nejsou promlčena.

56. Jaké je však toto „pozdější datum“, není vůbec jasné. Je jistě přirozené mít na mysli datum rozsudku, kterým bude zakončeno

59. Právě takový vývoj však podporuje ono „riziko závažných hospodářských dopadů“, kvůli němuž jsem navrhl omezení účinků tohoto rozsudku. Na základě toho, co bylo řečeno, pokud by *dies ad quem* bylo datum tohoto rozsudku, nebyla by promlčena téměř žádná žádost o náhradu: nejen žádosti těch, kterým byly vyplaceny dividendy po rozsudku *Verkooijen*, ale i žádosti těch, kterým byly vyplaceny dříve, ať byla žádost podána před uvedeným vnesením uvedeného rozsudku, nebo před vnesením tohoto rozsudku. Dospělo by se zkrátka k téměř obecné náhradě a výplaty státu by dosáhly obávané výše, což by zbavilo navrhované omezení jakéhokoli užitečného účinku.

60. Jaké řešení tedy v této situaci doporučit a neodchýlit se přitom již od dříve stanovených zásad a omezení a zachovat rovnováhu mezi protikladnými zájmy? Zdá se mi, že jedinou rozumnou odpovědí na takový požadavek je stanovit hranici pro žádosti o náhradu v závislosti na řádné péči, jakou zájemci prokázali po rozsudku *Verkooijen*.

61. Na základě tohoto kritéria by podle mého názoru měly být vyloučeny z výhod zakotvených v tomto rozsudku ty osoby, které po mnoho let neučinily nic pro

vymáhání své slevy na dani nebo pro napadení příslušného zamítavého rozhodnutí, a které nyní, povzbuzeny perspektivou tohoto rozsudku, náhle nalezly podnět k tomu, aby oprášily své žádosti.

62. Při pohledu z této perspektivy se mi tedy zdá, že datem, které bude považováno za referenční, jak vyplynulo i v průběhu řízení, musí být datum oznámení předkládacího rozhodnutí, které vyvolalo toto řízení<sup>22</sup>, v *Úředním věstníku Evropské unie*, tedy 11. září 2004. A to proto, že lze rozumně usoudit, že od tohoto data získala možnost dosažení náhrady odpovídající publicitu, a že se tedy znovu probudila pozornost i těch méně pečlivých.

63. Pokusím-li se tedy vyvodit závěry z výše uvedeného, mám za to, že závěrem mohu navrhnout, aby bylo prohlášeno, že neslučitelnost německé právní úpravy v projednávané věci je účinná od data rozsudku ze dne 6. června 2000, věc C-35/98, *Verkooijen*, a že se jí nelze dovolávat pro obdržení slev na dani u dividend vyplacených před rozsudkem, s výjimkou práv osob, které před tímto rozsudkem a až do 11. září 2004, data zveřejnění oznámení

22 – Úř. věst. C 228, s. 27.

o rozhodnutí, které vyvolalo toto řízení, v *Úředním věstníku Evropské unie*, podaly žádost o poskytnutí těchto slev nebo napadly příslušné zamítavé rozhodnutí, za podmínky, že jejich práva nejsou promlčena v souladu s vnitrostátním právním řádem.

#### IV – Závěry

64. Ve světle uvedených úvah navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Finanzgericht Köln následujícím způsobem:

- „1) Článek 56 ES a článek 58 ES brání právní úpravě, na základě které je nárok osoby s hlavní daňovou povinností v členském státě na daňový odpočet z titulu dividend, které jsou jí vypláceny akciovými společnostmi, vyloučen v případě, že tyto akciové společnosti nemají sídlo v tomto státě.
  
- 2) Neslučitelnost uvedené právní úpravy je účinná od data rozsudku ze dne 6. června 2000, věc C-35/98, *Verkooijen*. Nelze se jí dovolávat pro obdržení slev na dani u dividend přijatých před rozsudkem, s výjimkou práv těch osob, které před tímto rozsudkem a až do 11. září 2004, data zveřejnění oznámení o rozhodnutí, které vyvolalo toto řízení, v *Úředním věstníku Evropské unie*, podaly žádost o poskytnutí těchto slev nebo napadly příslušné zamítavé rozhodnutí, za podmínky, že jejich práva nejsou promlčena v souladu s vnitrostátním právním řádem.“