

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

CHRISTINE STIX-HACKL

přednesené dne 5. října 2006¹

I – Úvod

1. Usnesením doručeným dne 9. července 2004 předložil Finanzgericht Köln Soudnímu dvoru předběžnou otázku, jejíž podstatou je, zda vnitrostátní právní úprava, která stanoví, že daňovým poplatníkům může být poskytnuta sleva na dani pouze u dividend, které jsou jim vyplaceny tuzemskými podniky, je slučitelná s články 56 ES a 58 ES.
2. První senát Soudního dvora vyslechl účastníky řízení na jednání konaném dne 8. září 2005.
3. Dne 10. listopadu 2005 generální advokát Tizzano přednesl své stanovisko a navrhl Soudnímu dvoru, aby články 56 ES a 58 ES byly vykládány tak, že brání takové právní úpravě, jaká je předmětem původního řízení. Rovněž navrhl omezit časové účinky rozsudku tak, aby účinky neslučitelnosti této právní úpravy nastaly až od 6. června 2000, tj. ode dne, kdy Soudní dvůr rozhodl ve věci Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071), aby nebylo možné se jich dovolávat za účelem získání slevy na dani u dividend vyplacených před rozsudkem Verkooijen, s výjimkou těch nároků daňových poplatníků, kteří před tímto rozsudkem a až do dne zveřejnění oznámení předkládacího rozhodnutí v *Úředním věstníku Evropské unie*, které zahájilo projednávanou věc, to jest do 11. září 2004, podali žádost o slevu na dani nebo napadli příslušné zamítavé rozhodnutí, za předpokladu, že jejich nárok podle vnitrostátních předpisů nebyl promlčen.
4. Vzhledem k závažnosti případného omezení časových účinků rozsudku první senát dne 19. ledna 2006 rozhodl v souladu s čl. 44 odst. 3 a 4 jednacího řádu vrátit věc Soudnímu dvoru, který rozhodl o jejím přidělení velkému senátu.

¹ – Původní jazyk: němčina.

5. Dne 7. dubna 2006 velký senát rozhodl o znovuotevření ústní části řízení a nařídil jednání na 30. května 2006. Vyzval účastníky řízení, aby se vyjádřili k následujícím otázkám:

„a) Jaký dopad by na omezení časových účinků nadcházejícího rozsudku měla skutečnost, že Soudní dvůr vyložil ve starších rozsudcích relevantní ustanovení práva Společenství s ohledem na vnitrostátní právní úpravu, o jakou se jedná v projednávané věci, a neomezil časové účinky těchto starších rozsudků?

b) Jaké hospodářské dopady by mohl mít výklad práva Společenství, u něhož je navrhováno časové omezení účinků?“

společenství a Wienand Meilicke. Wienand Meilicke, jakož i zmocněnci německé, české, francouzské a nizozemské vlády se vyjádřili k oběma otázkám. Zmocněnci Komise a zmocněnci ostatních vlád, a sice vlády dánské, řecké, španělské, maďarské, rakouské, švédské a vlády Spojeného království se vyjádřili především k první otázce. Tyto členské státy a Komise konkrétně uplatnily, že vzhledem ke složitosti, která je často vlastní vnitrostátním daňovým režimům, lze rozhodovat o časovém omezení účinků rozsudku pouze s ohledem na konkrétní situaci převládající v každém členském státě. Z tohoto důvodu je podle nich třeba omezit případné zamítnutí návrhu na omezení časových účinků rozsudku z důvodu pozdního podání na výjimečné případy.

7. Německá vláda varuje před výpadkem ve výběru daní se závažnými hospodářskými dopady, ke kterému by došlo, kdyby Soudní dvůr rozhodl, že jeho rozsudek je účinný *ex tunc*². Francouzská, řecká a maďarská vláda se s tímto stanoviskem v podstatě ztotožňují.

6. Na druhém jednání konaném dne 30. května 2006 předneslo svá vyjádření deset členských států, Komise Evropských

2 — Viz k tomuto bod 137 stanoviska, které jsem přednesla dne 17. března 2006 ve věci Banca Popolare di Cremona (C-475/03, Sb. rozh. s. I-9373).

II – Právní rámec

8. Podle § 36 odst. 2 bodu 3 a § 20 zákona o daních z příjmů (Einkommensteuergesetz, dále jen „EStG“)³ mohou poplatníci na svoji povinnost k dani z příjmů započíst 3/7 z dividend vyplacených kapitálovými společnostmi s neomezenou daňovou povinností v Německu. Cílem této právní úpravy je vyloučit dvojí zdanění zisků rozdělovaných mezi akcionáře ve formě dividend. Tato sleva na dani však není přiznána u dividend vyplacených společnostmi usazenými v jiných členských státech.

9. Spolková republika Německo tento systém zrušila v roce 2000 zákonem účinným od fiskálního roku 2001⁴ a nahradila jej tzv. „Halbeinkünfteverfahren“, spočívajícím

3 — Ve zveřejněné verzi v BGBl. 1990 I, s. 1898. Na skutkový stav se vztahoval tehdy účinný EStG ve znění článku 1 Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz – StandOG) (BGBl. 1993 I, s. 1569) a článku 1 Jahressteuergesetz 1996 (JStG 1996) (BGBl. 1995, s. 1250).

4 — Zákon o snížení daňových sazeb a reformě zdaňování podniků [Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG)] ze dne 23. října 2000 (BGBl. 2000 I, s. 1433).

v tom, že se zdaňuje pouze polovina dividend vyplacených akcionáři. Tato reforma má umožnit zamezení dvojího zdanění dividend nebo jej přinejmenším výrazně omezit, aniž by bylo třeba použít mechanismus slev na dani⁵.

III – K otázce časových účinků rozsudku

A – Zásada účinků ex tunc rozsudků Soudního dvora v souladu s článkem 234 ES

10. Před zodpovězením první otázky, kterou Soudní dvůr formuloval ve svém usnesení ze dne 7. dubna 2006, je třeba nejprve v krátkosti připomenout judikaturu, ve které se již zabýval problematikou časového omezení účinků svých rozsudků⁶.

11. Podle ustálené judikatury Soudního dvora k článku 234 ES „výklad ustanovení

5 — Viz též sdělení Komise Radě, Evropskému parlamentu a Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru – Zdanění dividend na úrovni fyzických osob na vnitřním trhu [KOM(2003) 810 konečné].

6 — Podrobněji v mém stanovisku ve věci C-475/03 (uvedené výše v poznámce pod čarou 2), body 130 a násl.

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 účinnosti⁷. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být soudy použito i na právní vztahy vzniklé a založené před vydáním rozsudku, kterým bylo rozhodnuto o žádosti o výklad. Tyto rozsudky Soudního dvora tedy působí *ex tunc*⁸.

12. Soudní dvůr poprvé připustil výjimky z této zásady ve věci Defrenne II⁹. Soudní dvůr se přiklonil k názoru, že je třeba vždy pečlivě zvážit praktické účinky soudních rozhodnutí, současně však upřesnil, že tyto praktické účinky nelze zohledňovat natolik, aby tím byla snížena objektivita práva a zpochybněna jeho budoucí aplikace, a to jen proto, že by soudní rozhodnutí mohlo mít jisté dopady na minulost.

13. V pozdějších rozhodnutích Soudní dvůr zdůraznil, že může pouze ve výjimečných

případech za použití zásady právní jistoty přikročit k omezení možnosti dovolávat se výkladu práva Společenství, který učinil, s cílem zpochybnit právní vztahy založené v dobré víře¹⁰. Ve věcech Edis¹¹ a Bautiaa a Sociétés française maritime¹² Soudní dvůr zopakoval, že časové omezení účinků rozsudku musí zůstat prostou výjimkou.

14. Jestliže Soudní dvůr rozhodne o omezení časových účinků rozsudku, toto omezení se vztahuje pouze na členský stát, v jehož prospěch bylo takto rozhodnuto. Výjimky z účinků *ex tunc* rozsudku jsou tak omezeny i územně¹³.

15. V tomto kontextu je rovněž třeba připomenout judikaturu týkající se případného odůvodnění omezení základních svobod hospodářskými důvody. Je-li předmětem řízení o předběžné otázce výklad základních svobod, ustálená judikatura týkající se

7 — Viz mimo jiné rozsudek ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 66 a v něm obsažené odkazy).

8 — Viz například též rozsudek ze dne 27. března 1980, Denkavit italiana (61/79, Recueil, s. 1205, body 15 a násl.).

9 — Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, Recueil, s. 455, body 69 a násl.).

10 — Rozsudek Denkavit italiana (uvedený výše v poznámce pod čarou 8, body 15 a násl.); viz též rozsudek Bidar (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 67).

11 — Rozsudek ze dne 15. září 1998, Edis (C-231/96, Recueil, s. I-4951, bod 16).

12 — Rozsudek ze dne 13. února 1996, Bautiaa a Sociétés française maritime (spojené věci C-197/94 a C-252/94, Recueil, s. I-505, bod 47).

13 — Viz úplné pojednání o této problematice v mém stanovisku předneseném ve věci Banca Popolare di Cremona (uvedený výše v poznámce pod čarou 2, body 178 a násl.). Viz v tomto smyslu rovněž stanovisko generálního advokáta Jacobse přednesené v téže věci dne 17. března 2005, body 75 a násl.

odůvodnění omezení základních svobod nemůže být ohrožena omezením časových účinků rozsudku.

tato porušení, která mají pro členské státy nejzávažnější finanční následky. Mimoto, omezení časových účinků rozsudku jen z těchto důvodů by bylo zásadním omezením soudní ochrany¹⁶.

16. Vždy, když Soudní dvůr rozhodoval o omezení časových účinků rozsudku, činil tak ve shodě s judikaturou týkající se odůvodnění omezení základních svobod. Podle této judikatury cíle čistě hospodářské povahy nemohou být nikdy naléhavým důvodem obecného zájmu, který by ospravedlnil omezení základních svobod. To platí i pro zachování příjmů do státního rozpočtu¹⁴. Soudní dvůr proto logicky rozhodl ohledně omezení časových účinků rozsudku, že finanční následky, které mohou vyplývat pro členský stát z rozsudku vydaného v řízení o předběžné otázce, neodůvodňují samy o sobě omezení časových účinků tohoto rozsudku¹⁵. Jinak by totiž bylo s nejzávažnějšími případy porušení práva zacházeno příznivěji, neboť to jsou právě

17. Závěrem je třeba ještě jednou připomenout, že od zásady účinků *ex tunc* rozsudku Soudního dvora se lze odchýlit jen v naprosto výjimečných případech a že případné finanční následky určitého výkladu práva Společenství nemohou samy o sobě odůvodnit případné omezení základních svobod ani být důvodem pro omezení časových účinků rozsudku, jímž je podáván výklad. Pokud Soudní dvůr ve výjimečných případech připustí možnost zohlednit dopad svého výkladu práva Společenství na vnitrostátní rozpočtové příjmy, pak tak činí jen tehdy, když nebezpečí závažných hospodářských dopadů může být odstraněno opatřením zaručujícím rozpočtové příjmy¹⁷.

14 – Viz zejména rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Kohll (C-158/96, Recueil, s. I-1931, bod 41), a rozsudek ze dne 28. dubna 1998, Decker (C-120/95, Recueil, s. I-1831, bod 39); viz též rozsudky ze dne 27. března 1980, Šalumi a další (66/79, 127/79 a 128/79, Recueil, s. 1237, bod 12), a ze dne 5. června 1997, SETTG (C-398/95, Recueil, s. I-3091, bod 23).

15 – Viz konkrétně rozsudek ze dne 19. října 1995, Richardson (C-137/94, Recueil, s. I-3407, bod 37), a rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Roders a další (C-367/93 až C-377/93, Recueil, s. I-2229, bod 48).

16 – Rozsudek Bidar (uvedený výše v poznámce pod čarou 7, bod 68); rozsudky ze dne 23. května 2000, Buchner a další (C-104/98, Recueil, s. I-3625, bod 41); ze dne 20. září 2001, Grzelczyk (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 52), a rozsudky Bautiaa a Société française maritime (uvedený výše v poznámce pod čarou 12, bod 55), a Roders (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 48).

17 – Viz konkrétně rozsudek ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co (C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 59): „[...] naléhavé důvody právní jistoty brání tomu, aby byly zpochybněny právní vztahy, jejichž účinky již nastaly, toto zpochybnění by se zpětnou účinností dezorganizovalo systém financování rakouských obcí“.

B – K zamítnutí návrhu na omezení časových účinků z důvodu opožděného podání

18. Omezení časových účinků rozsudku by v projednávané věci mohlo být vyloučeno již z toho důvodu, že Soudní dvůr ve svých starších rozsudcích vyložil ustanovení práva Společenství, která jsou použitelná na projednávanou věc, aniž by byl omezil jejich časové účinky¹⁸.

19. Podle judikatury Soudního dvora o takovémto omezení časových účinků může být rozhodnuto pouze v rozsudku, jímž se rozhoduje o požadovaném výkladu¹⁹. Pokud se tedy projednávaná věc týká stejné otázky výkladu práva Společenství, jaká byla Soudnímu dvoru položena ve věcech Verkooyen²⁰ a Manninen²¹, uvedená judikatura by mohla být chápána tak, že omezení časových účinků rozsudku mělo být navrženo již v obou těchto věcech. Návrh Německé spolkové republiky podaný v rámci tohoto řízení by tedy měl být zamítnut již z tohoto samotného důvodu.

18 – K možnosti srovnání vnitrostátních předpisů, které jsou předmětem této věci, s vnitrostátními předpisy, o které se jednalo v jiných věcech, viz stanovisko generálního advokáta Tizzana přednesené k projednávané věci dne 10. listopadu 2005, body 15 a násl.

19 – Rozsudek ze dne 4. května 1999, Šürtil (C-262/96, Recueil, s. I-2685, bod 108). Viz též rozsudek ze dne 24. září 1998, Komise v. Francie (C-35/97, Recueil, s. I-5325, bod 49), který Soudní dvůr ovšem vydal ve věci, jejímž předmětem byla žaloba pro nesplnění povinnosti státem.

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

21 – Rozsudek ze dne 7. září 2004 ve věci C-319/02 (Sb. rozh. s. I-7477).

20. Vystává tedy otázka, zda tato judikatura vylučuje omezení časových účinků rozsudku v projednávané věci.

21. V tomto ohledu je třeba mít na paměti, že Soudní dvůr klade přísné požadavky na míru podobnosti otázek položených v rámci žádosti o výklad, má-li mít tato podobnost za následek takovouto prekluzi. Soudnímu dvoru se tak ve věcech Gravier²² a Blaizot²³ podařilo rozpoznat dostatek odlišností na to, aby o nich mohl rozhodnout rozdílně. Tyto odlišnosti existovaly, třebaže předmětem obou řízení o předběžné otázce byla tatáž vnitrostátní právní úprava, a předložené otázky byly tudíž velmi podobné.

22. Vzhledem ke složitosti vztahů jednotlivých vnitrostátních daňových právních úprav, jak bylo opakovaně uvedeno v průběhu druhého jednání konaného dne 30. května 2006, by tím spíše mělo být možné rozlišit jednotlivé relevantní vnitrostátní předpisy členských států, bez ohledu na jakýkoli zjevný společný základ. Je zde však nebezpečí, že takovýto přístup bude přehnaně kazuistický.

22 – Rozsudek ze dne 13. února 1985 (293/83, Recueil, s. 593).

23 – Rozsudek ze dne 2. února 1988 (24/86, Recueil, s. 379, body 25 a násl.).

23. Dále nelze zapomínat, že vnitrostátní soud, kterému byl adresován rozsudek týkající se předběžné otázky, se může na Soudní dvůr obrátit s novou žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce do doby, než konečně rozhodne v původní věci²⁴. Nové řízení je přípustné z důvodu, že soud pokládá Soudnímu novou právní otázku nebo uvádí nová tvrzení, na jejichž základě Soudní dvůr může dojít k jinému závěru v odpovědi na dříve položenou otázku²⁵.

24. Německá vláda by tak měla dostat možnost předložit Soudnímu dvoru k posouzení právní aspekty omezení časových účinků rozsudku, které nebyly projednávány ve věcech Verkooijen a Manninen.

25. V této souvislosti musí být obzvláště zohledněna skutečnost, že nejistý, čili otevřený výsledek řízení o předběžné otázce týkající se nové právní otázky umožňuje členským státům jen stěží zhodnotit s dostatečnou přesností a včas význam dotyčného řízení pro jejich vnitrostátní právní řád.

26. Toto platí především pro podmínky, za jakých Soudní dvůr může omezit časové účinky svého rozsudku, které budou dále upřesněny. Německá spolková vláda totiž měla v řízeních ve věcech Verkooijen nebo Manninen objasnit, zda výklad práva Společenství podaný v těchto věcech představoval riziko závažných hospodářských následků. Vzhledem k tomu, že až do vyhlášení rozsudku ve věci Verkooijen otázka výkladu práva Společenství ve vztahu k vnitrostátnímu režimu zápočtů na daňovou povinnost nebyla s konečnou platností vyřešena a konkrétní otázka ohledně systému slev na dani byla objasněna až rozsudkem ve věci Manninen, který jako první poskytl podrobnou odpověď, lze si stěží představit, že by bylo možné předem dospět k takovémuto posouzení.

27. Naproti tomu, jak členské státy nikoli nedůvodně uvedly na jednání konaném dne 30. května 2006, nebylo by žádoucí, zejména pak s ohledem na hospodárnost řízení, aby členské státy Soudnímu dvoru čistě z opatrnosti systematicky navrhovaly omezení časových účinků rozsudku. Soudní dvůr by tak musel posuzovat nevyhnutelně abstraktní tvrzení všech členských států uplatňujících možné dopady budoucího rozsudku na každý z nich.

24 — Viz např. věc Reiss (C-466/03), o které Soudní dvůr dosud pravomocně nerozhodl.

25 — Viz usnesení ze dne 5. března 1986, Wünsche (69/85, Recueil, s. 947, bod 15).

28. Z výše uvedeného vyplývá, že jsem toho názoru, že návrh německé vlády na omezení časových účinků rozsudku nelze považovat za podaný opožděně.

31. Co se týče omezení časových účinků, Soudní dvůr připomněl tuto zásadu ve svých rozsudcích Grzelczyk²⁷, Bautiaa a Société française maritime²⁸ a Dansk Denkvit²⁹.

C – Důkazní břemeno při prokazování toho, že podmínky k omezení časových účinků jsou splněny

32. V rozsudku ve věci Grzelczyk Soudní dvůr uvedl, že belgická vláda, dotčená tímto řízením, neuvedla na podporu svého návrhu na omezení časových účinků rozsudku žádnou skutečnost, která by prokazovala, že objektivní a závažná nejistota ohledně rozsahu působnosti předmětných ustanovení Smlouvy o ES nutila vnitrostátní orgány k jednání v rozporu s těmito ustanoveními³⁰.

29. Dříve než bude pojednáno o podmínkách případného omezení časových účinků, je třeba pojednat o důkazním břemenu, které se k tomu vztahuje.

30. Podle ustálené judikatury je na účastníkovi řízení, který se ve svůj prospěch domáhá výjimky z obecné zásady, aby prokázal, že jsou splněny předpoklady pro její přiznání²⁶.

33. Ve věci Bautiaa a Société française maritime odmítl Soudní dvůr omezit časové účinky rozsudku z důvodu, že francouzská vláda, která byla účastníkem tohoto řízení, neprokázala, že v době účinnosti sporné právní úpravy mohlo právo Společenství být důvodně chápáno tak, že připouští zachování dotyčných předpisů³¹.

26 — K volnému pohybu zboží viz zejména rozsudek ze dne 12. července 1990, Komise v. Itálie (C-128/89, Recueil, s. I-3239, bod 23), k čl. 88 odst. 2 ES rozsudek ze dne 23. října 1997, Komise v. Nizozemsko (C-157/94, Recueil, s. I-5699, bod 51). Viz též rozsudky ze dne 28. března 1996, Komise v. Německo (C-318/94, Recueil, s. I-1949, bod 13), a ze dne 10. dubna 2003, Komise v. Německo (spojené věci C-20/01 a C-28/01, Recueil, s. I-3609, bod 58).

27 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 16.

28 — Uvedený výše v poznámce pod čarou 12.

29 — Rozsudek ze dne 31. března 1992, Dansk Denkvit a Poulsen Trading (C-200/90, Recueil, s. I-2217).

30 — Bod 54.

31 — Bod 50.

34. Ve věci Dansk Denkvit Soudní dvůr rozhodl, že dánská vláda neprokázala, že v okamžiku zavedení sporného poplatku mohlo být právo Společenství důvodně vykládáno tak, že připouští existenci takové daně. Navíc dotčené ustanovení, jehož rozsah působnosti Soudní dvůr již upřesnil v jiném svém rozsudku významném pro projednávaný případ, obsahovalo jasný zákaz³²; toto ostatně rovněž ukazuje, že Soudní dvůr i přes svůj dřívější rozsudek vztahující se k této otázce nepovažoval návrh členského státu za prekludovaný.

rozhodovat o čistě hypotetických otázkách nebo na základě pouhých tvrzení, u nichž by se mohlo ukázat, že jsou nepřesná³⁴. Z tohoto důvodu generální advokát Geelhoed Soudnímu dvoru navrhl, aby bez dalšího odmítl návrh členského státu týkající se omezení časových účinků rozsudku, neboť tento členský nepodložil dostatkem důkazů skutečnost, že podmínky nutné k připuštění výjimky byly splněny³⁵.

36. V projednávané věci je tedy na Spolkové republice Německo, aby předložila argumenty, a bude-li to nutné, dále prokázala, že jsou splněny následující podmínky pro omezení časových účinků rozsudku.

35. Ve svém stanovisku předneseném ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation³³ generální advokát Geelhoed rovněž zmínil požadavky kladené na důkazní břemeno nesené členskými státy ve vztahu k omezení časových účinků rozsudku. Zdůraznil, že když účastník řízení učiní návrh v řízení před Soudním dvorem, je na něm, aby jeho tvrzení byla dostatečně podložena a aby zajistil, že Soudní dvůr má dostatek informací k tomu, aby mohl rozhodnout. Uvedl, že je nezbytné respektovat tuto základní procesní zásadu, aby se Soudní dvůr vyhnul tomu, že bude

D – Detailní přehled podmínek pro omezení časových účinků rozsudku

37. Na základě zásady právní jistoty formulované ve věci Defrenne II³⁶ Soudní dvůr stanovil ve své pozdější judikatuře dvě podmínky pro omezení časových účinků rozsudku.

32 – Body 21 a násl.

33 – Stanovisko ze dne 6. dubna 2006 ve věci Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753).

34 – Body 140 a násl., konkrétně bod 143 uvedeného stanoviska.

35 – Bod 144 tamtéž.

36 – Uvedená výše v poznámce pod čarou 9, bod 74.

38. Takovéto omezení může přicházet v úvahu jen tehdy, existuje-li riziko závažných hospodářských dopadů zejména s ohledem na vysoký počet právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za účinnou³⁷. Navíc musí být zjevné, že jednotlivci a vnitrostátní orgány byli vedeni k jednání v rozporu s předpisy práva Společenství z důvodu objektivní a významné nejistoty týkající se rozsahu působnosti právní úpravy Společenství, ke které rovněž přispělo jednání ostatních členských států a Komise³⁸.

39. Nyní je třeba analyzovat tyto dvě podmínky.

1. K objektivní a významné právní nejistotě

40. Co se týče požadavku objektivní a významné nejistoty ohledně rozsahu působnosti právní úpravy Společenství,

37 — Viz též stanovisko generálního advokáta Tizzana v projednávané věci (uvedené výše v bodě 3 a v poznámce pod čarou 17), bod 34.

38 — Tamtéž.

Soudní dvůr ve spojených věcech Amparance a Sanofi³⁹ upřesnil, i když se jednalo o odlišný kontext, neboť řízení se týkalo platnosti aktu Společenství, že toto kritérium nelze vykládat tak, že poskytuje ochranu legitimnímu očekávání členských států.

41. Soudní dvůr proto opakovaně zdůraznil, že musí existovat objektivní právní nejistota. Nepostačuje tedy subjektivní nejistota pocíťovaná jako taková členským státem. Proto v zájmu zajištění rovného zacházení s členskými státy a jednotného uplatňování práva Společenství musí Soudní dvůr ověřit, zda v rozhodné době existovala objektivní právní nejistota, či nikoli.

42. Soudní dvůr tak odmítl argumenty členských států, které tvrdily, že předkládají dosud nezodpovězenou předběžnou otázku, s odůvodněním, že již existovala judikatura

39 — Rozsudek ze dne 19. září 2000 (spojené věci C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, body 65 a násl.): „[...] vláda se nemůže dovolávat zásady legitimního očekávání s cílem uniknout důsledkům rozhodnutí Soudního dvora shledávajícího neplatnost aktu Společenství, neboť by tím byla zpochybněna ochrana jednotlivců proti orgánům veřejné moci, které by jednaly na základě protiprávních předpisů.“

umožňující dotčenému členskému státu ověřit slučitelnost sporné vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou Společenství.^{40 41}

43. Naproti tomu se Soudní dvůr ve věci Barber⁴² rozhodl omezit časové účinky rozsudku, neboť na základě právních předpisů Společenství upravujících časovou působnost zásady rovného zacházení členské státy a dotčené osoby mohly rozumně předpokládat, že bylo přípustné činit i nadále výjimky ze zásady rovného zacházení mezi muži a ženami v oblasti, která byla předmětem uvedené věci.

44. Podobné argumenty lze najít i v jiných rozsudcích. Například ve věci Bosman⁴³ Soudní dvůr připustil omezení časových účinků rozsudku z důvodu, že existovalo několik právních úprav, které se navzájem částečně překrývaly, což vyvolávalo právní nejistotu⁴⁴.

40 – Viz body 38 a násl. rozsudku Buchner a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 16). Viz též rozsudky ze dne 3. října 2002, Ángel Barreira Pérez (C-347/00, Recueil, s. I-8191, bod 46), a ve spojených věcech Roders a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 45) a ze dne 17. února 2005, Linneweber a Akrittidis (spojené věci C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 43), jakož i mé stanovisko ze dne 8. července 2004 v poslední jmenované věci, bod 60.

41 – Viz též rozsudek ve věci Dansk Denkavit (uvedený výše v poznámce pod čarou 29, body 21 a 22).

42 – Rozsudek ze dne 28. září 1994, Barber (C-128/93, Recueil, s. I-4583, body 40 a násl.). Viz též rozsudek ve věci Štirtil (uvedený výše v poznámce pod čarou 19, body 109 a násl.).

43 – Rozsudek ze dne 15. prosince 1995, Bosman (C-415/93, Recueil, s. I-4921, body 143 a násl.).

44 – Viz též rozsudky ze dne 16. července 1992, Legros a další (C-163/90, Recueil, s. I-4625, body 31 a násl.), a ze dne 15. ledna 1986, Pinna (41/84, Recueil, s. I, body 26 a násl.).

45. V projednávané věci je třeba mít na paměti, že, jak jsem již připomněla⁴⁵, Soudní dvůr poprvé vyložil ustanovení práva Společenství použitelná na zdaňování příjmů z vyplácených dividend ve věci Verkooijen. Vnitrostátní – finský – režim zápočtů na daňovou povinnost, který je snad srovnatelný s ustanoveními německého EStG, která jsou předmětem projednávané věci, byl poprvé posouzen ve věci Manninen. Z toho vyplývá, že objektivní a významná právní nejistota mohla existovat přinejmenším do doby, než byla tato problematika objasněna rozsudkem ve věci Verkooijen.

46. Vystává otázka, zda a do jaké míry je v tomto ohledu významné jednání Komise. Tuto otázku již vznesl generální advokát Tizzano ve svém stanovisku k projednávané věci⁴⁶.

47. Komise svým dopisem ze dne 31. října 1995 upozornila spolkovou vládu na skutečnost, že podle jejího názoru je německý daňový režim v rozporu se základními svobodami zaručenými Smlouvou o ES. Komise však po tomto varování nečinila žádné další kroky ani nepodala návrh na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti

45 – Viz výše bod 26.

46 – Viz body 36 a násl. tohoto stanoviska. K témuž viz stanovisko ve věci Banca Popolare di Cremona (uvedené výše v poznámce pod čarou 2), bod 156.

státu. V průběhu druhého jednání konaného dne 30. května 2006 Komise na dotaz Soudního dvora vysvětlila, že nepodala návrh na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti, neboť německá vláda jí oznámila novelizaci dotčených předpisů a Komise dala přednost sledování snahy německé vlády o nápravu.

48. Generální advokát Tizzano ve svém stanovisku ze dne 10. listopadu 2005 vychází z toho, že skutečnost, že Komise nepodala návrh na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti, by mohla vyvolat objektivní právní nejistotu⁴⁷. K tomu, aby mohlo být komplexně posouzeno jednání Komise v projednávané věci, zejména s ohledem na vysvětlení, které podala v průběhu druhého jednání, se mi zdá vhodné připomenout nejprve judikaturu Soudního dvora k právním účinkům návrhu na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti státem podaného Komisí⁴⁸.

49. Podle této judikatury Komise nemá pravomoc s konečnou platností určit v odůvodněném stanovisku formulovaném na základě článku 226 ES nebo v jiných stanoviscích v rámci tohoto postupu práva

a povinnosti členského státu nebo mu poskytnout záruky týkající se slučitelnosti určitého jednání s právem Společenství⁴⁹. Naopak, ze systému zavedeného články 227 ES a 228 ES vyplývá, že určení práv a povinností členských států a posouzení jejich chování může být učiněno pouze rozsudkem Soudního dvora⁵⁰.

50. Soudní dvůr rovněž judikoval, že odůvodněné stanovisko je součástí postupu před zahájením soudního řízení. Postup před zahájením soudního řízení členskému státu umožňuje, aby „se dobrovolně podřídil požadavkům Smlouvy nebo případně dostal příležitost obhájit své stanovisko“⁵¹. Pří- nejmenším totéž musí platit pro případnou neformální žádost, kterou Komise adresuje členskému státu.

51. Soudní dvůr dále zdůraznil, že rozhodnutí Komise o tom, zda podá návrh na zahájení soudního řízení pro nesplnění povinnosti, či nikoli, spadá do její diskreční pravomoci a v konečném důsledku nepodléhá soudnímu přezkumu⁵². Komise tedy

47 — Viz body 36 a násl.

48 — Viz mé stanovisko ve věci Linneweber a další (uvedené výše v poznámce pod čarou 40), bod 60.

49 — Rozsudek ze dne 20. března 2003, Komise v. Německo (C-135/01, Recueil, I-2837, bod 24). Viz v tomto smyslu též rozsudek ze dne 27. května 1981, Essevi a Salengo (spojené věci 142/80 a 143/80, Recueil, s. 1413, bod 16).

50 — Rozsudek ze dne 22. února 2001, Gomes Valente (C-393/98, Recueil, s. I-1327, bod 18).

51 — Rozsudek ze dne 29. září 1998, Komise v. Německo (C-191/95, Recueil, s. I-5449, bod 44).

52 — Viz rozsudek ze dne 21. října 2004, Komise v. Německo (C-477/03, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 11, [Úř. věst. C 300, s. 23]), ve kterém se odkazuje na rozsudek ze dne 14. února 1989, Star Fruit v. Komise (247/87, Recueil, s. 291, bod 11).

nemusí prokázat právní zájem na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti státem. Komise v obecném zájmu Společenství a z úřední povinnosti dohlíží na dodržování smluv a předpisů přijatých orgány na jejich základě členskými státy a zajišťuje, že bude rozhodnuto o případném nesplnění z nich vyplývajících povinností⁵³. Z toho vyplývá, že je pouze na Komisi, zda rozhodne o tom, že je třeba podat návrh na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti členským státem⁵⁴.

52. Nenásleduje-li po předběžném neformálním postupu návrh na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti, může to mít mnoho příčin, které jsou jiné než právní povahy, především pak může být brán zřetel na účelnost. Tak by tomu ostatně mohlo být i v projednávané věci; jsem toho názoru, že v průběhu druhého jednání Komise každopádně věrohodně vysvětlila, že nezůstala nečinná, ale že z důvodů účelnosti raději vyčkala, až bude přijata ohlášená novelizace vnitrostátního daňového režimu a věc bude vyřešena smírnou cestou. Z tohoto úhlu

pohledu se mi však zdá složité izolovaně analyzovat vysvětlení, které Komise až dosud Soudnímu dvoru nabízela, proč nezahájila řízení o nesplnění povinnosti. Tvrdila, že nepodala návrh na zahájení tohoto řízení, protože se chystalo zrušení německého režimu slev na dani⁵⁵. Kontakty zmiňované zejména v průběhu druhého jednání mezi jejími útvary a německými orgány, jejichž existenci spolková vláda nepopírá, ostatně podporují tento pohled na věc.

53. Přístup Komise, zvláště pak nepodání návrhu na zahájení formálního řízení pro nesplnění povinnosti proti Německu, mohl jen stěží přispět k právní nejistotě ve vztahu k otázce slučitelnosti německého EStG s právem Společenství, na rozdíl od věci Defrenne II⁵⁶.

54. I kdyby byl mezi jednotlivými kontakty delší časový odstup, toto mohlo být jen stěží považováno za upuštění od podání návrhu na zahájení řízení pro nesplnění povinnosti, jímž bylo vyvoláno legitimní očekávání. Na

53 — Viz zejména rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Komise v. Německo (C-431/92, Recueil, s. I-2189, bod 21).

54 — Viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 5. listopadu 2002, Komise v. Německo (C-476/98, Recueil, s. I-9855, bod 38), ve kterém se odkazuje na rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Komise v. Německo (C-431/92, uvedený výše v poznámce pod čarou 53, bod 22). Viz dále rozsudek ve věci Star Fruit v. Komise (uvedený výše v poznámce pod čarou 52), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že žaloba pro nečinnost, kterou se fyzická či právnická osoba domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Komise porušila Smlouvu o ES tím, že nezahájila řízení pro porušení povinnosti proti členskému státu, je nepřipustná.

55 — Viz bod 37 stanoviska, které generální advokát Tizzano přednesl dne 10. listopadu 2005 po prvním jednání.

56 — Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 9. Viz též stanovisko generálního advokáta Tizzana přednesené v projednávané věci, bod 38.

tomto místě je třeba rovněž připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora⁵⁷ nelze samotnou nečinnost Komise považovat za schválení určitého jednání členského státu.

dokumentech k zákonům běžně a jsou často uváděny, aniž by odkazovaly na konkrétní ustanovení práva Společenství⁵⁹, se nezdá být přesvědčivá přinejmenším vzhledem k tomu, že německá vláda nevyvrací tvrzení Komise ohledně opakovaných kontaktů.

55. Konečně postoj německé spolkové vlády nevyvrací, že si byla přinejmenším vědoma, že režim slev na dani upravený EStG je problematický z pohledu práva Společenství. Na druhém jednání konaném dne 30. května 2006 spolková vláda ostatně nepopřela, že procedura vedoucí ke zrušení sporného režimu slev na dani byla zahájena několik měsíců před tím, než Soudní dvůr rozhodl ve věci Verkoijen⁵⁸. Námitka, že tato okolnost je stejně bezvýznamná jako odůvodnění obsažené v přípravných dokumentech k zákonu, podle kterého jsou nová ustanovení dotčená projednávanou věcí v souladu s právem Společenství, z toho důvodu, že formulace tohoto typu jsou v přípravných

56. Nicméně určení existence objektivní a významné právní nejistoty se může ukázat zbytečným, pokud nebyl předložen dostatek důkazů o riziku závažných hospodářských následků.

2. K nebezpečí závažných hospodářských následků

57. V usnesení o znovuotevření ústní části řízení ze dne 7. dubna 2006 Soudní dvůr

57 — Rozsudek ve věci Richardson (uvedený výše v poznámce pod čarou 15, bod 35), ohledně směrnice Rady 79/7/EHS ze dne 19. prosince 1978 o postupném zavedení zásady rovného zacházení pro muže a ženy v oblasti sociálního zabezpečení (Úř. věst. L 6, s. 24; Zvl. vyd. 05/01, s. 215). Viz též rozsudky ve věcech Legros (uvedený výše v poznámce pod čarou 44, body 31 a násl.), EKW a Wein & Co (uvedený výše v poznámce pod čarou 17, body 56 a 58), a Blaizot (uvedený výše v poznámce pod čarou 23, body 32 a násl.).

58 — Návrh zákona ze dne 15. února 2000 předložený parlamentními kluby SPD a BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, jímž se navrhuje snížení daňových sazeb a reforma zdaňování podniků (Steuersenkungsgesetz). Návrh spolkové vlády ze dne 30. března 2000. Generální advokát Tizzano tak v bodě 40 svého stanoviska zjevně nesprávně uvedl, že „po vydání tohoto rozsudku spolková vláda okamžitě uvedla do souladu dřívější právní úpravu“.

59 — V důvodové zprávě k návrhu zákona ze dne 15. února 2000, kterým se navrhuje snížení daňových sazeb (Deutscher Bundestag – 14. volební období, tisk 14/2683, s. 95, bod ee), je v pravém sloupci každopádně tato věta:

„Režim úplného zdanění se použije pouze na vnitrostátní úrovni, a je tedy vnitřně orientovaný. Odstraňuje dvojitě zdanění pouze v případě akcionáře společnosti, která se nachází na německém území. Akcionář z jiného státu, který je držitelem podílu v tuzemské společnosti, nemá nárok na toto vynětí stejně tak jako německý akcionář zahraniční společnosti. Na základě srovnání daňové zátěže tuzemských dividend a zahraničních dividend *Evropská komise kritizovala existenci překážky volného pohybu kapitálu a svobody usazování, která vyplývá z plného zdanění v německém daňovém systému.* (Kurziva provedena autorem tohoto stanoviska.)

formálně vyzval účastníky řízení přítomné na jednání, aby se vyjádřili k hospodářským následkům rozsudku podávajícího výklad práva Společenství, u něhož je navrhováno omezení časových účinků.

58. Nejprve je třeba zdůraznit, že v zásadním rozsudku Defrenne II⁶⁰ zůstala otázka pravděpodobných finančních dopadů účinků *ex tunc* otevřená. Je rovněž třeba odkázat na ustálenou judikaturu, podle které finanční dopady rozhodnutí o předběžné otázce na členský stát nemohou samy o sobě odůvodnit omezení časových účinků rozsudku⁶¹.

59. Dále je třeba poznamenat, že rozsudek může mít účinky *ex tunc* bez ohledu na to, zda je v neprospěch, či ve prospěch dotčených subjektů. Obzvláště je pak bezvýznamné, zda se jedná o peněžité částky, které členský stát vybral v rozporu s právem Společenství⁶².

60. Z výše uvedeného vyplývá, že hodnota finančních následků rozsudku nemůže sama o sobě být rozhodná pro případné omezení jeho časových účinků. Členský stát nemůže navrhnout Soudnímu dvoru omezení časových účinků rozsudku pouze z důvodů kvantitativní povahy, neboť Soudní dvůr musí posoudit riziko závažných hospodářských dopadů spíše na základě skutečností, které mu členský stát předloží. Soudní dvůr by se podle mého názoru měl vyvarovat stanovení míry závažnosti hospodářských následků na základě výše možných finančních následků nebo konkrétních částek. I při zohlednění rozdílné hospodářské síly jednotlivých členských států je dle mého názoru z dlouhodobého hlediska nebezpečné vycházet z principu, že určité (byť vysoké) částky automaticky implikují závažné hospodářské následky⁶³. To by v krajním případě mohlo vést až k diskusi o stanovení prahových hodnot⁶⁴.

61. Z tohoto důvodu je dle mého názoru třeba si položit otázku, zda německá vláda odpovídajícím způsobem prokázala nebezpečí závažných hospodářských dopadů. Uváděný výpadek daňových příjmů, jehož výši

60 — Uvedeno výše v poznámce pod čarou 9.

61 — Viz výše uvedené vysvětlení a příslušné odkazy v bodech 16 a násl.

62 — Rozsudek ve věci Salumi a další (uvedený výše v poznámce pod čarou 14, bod 12).

63 — K tomuto viz stanovisko generálního advokáta Tizzana přednesené v projednávané věci, bod 35 *in fine*.

64 — K tomu se přidává skutečnost, že závažné hospodářské dopady nelze vždy vyčíslit, jak uvádí např. rozsudek ze dne 7. července 2005, Komise v. Rakousko (C-147/03, Sb. rozh. s. I-5969).

německá vláda snížila na druhém jednání na 5 miliard eur, sám o sobě nepostačuje, neboť třebaže se německá vláda obává možných závažných hospodářských následků, není prokázáno, že se jedná o nebezpečí reálné. Co se týče částek v rádech, ke kterým německá vláda dospěla na základě výpočtu⁶⁵, který byl objasněn na jednání konaném dne 30. května 2006 a který se zdá být věrohodný, jedná se o rozpočtové dopady, které podle ustálené judikatury⁶⁶ nepostačují k prokázání existence nebezpečí závažných hospodářských dopadů.

62. Nebezpečí závažných hospodářských dopadů nevyplývá ani z aritmetického přičtení částky 5 miliard eur k německému rozpočtovému schodku – schodku, který je provázen omezením volných investičních prostředků⁶⁷, snížením příjmů z korporáční daně a poklesem ostatních referenčních hodnot, neboť takovéto údaje svědčí (mimo jiné) o čistě finančních důsledcích nadcházejícího rozsudku.

65 — Německá vláda však nevyšetřila, do jaké míry je možné zobecnit odhad daňových výpadků, který se zakládá na údajích poskytnutých Finanzamt Hamburg.

66 — Viz odkazy uvedené výše v bodech 16 a násl.

67 — Podle údajů zveřejněných dpa, spolkový rozpočet počítá pro rok 2006 s investicemi ve výši 23,2 miliardy eur s dalším zadlužením ve výši 38,2 miliardy eur a celkovými výdaji 261,6 miliard eur.

63. K tomu se přidává skutečnost, že částka uvedená německou vládou se vztahuje ke čtyřletému období (1998–2001), ačkoli referenční hodnoty se vztahují k jednotlivým rozpočtovým rokům. Německá vláda v průběhu druhého jednání výslovně potvrdila, že částka 5 miliard euro odráží potenciální výši finančního rizika pro případ, že by všichni daňoví poplatníci dotčení režimem daňových slev podali opravný prostředek. Ačkoli nebezpečí pro státní rozpočet vyplývá z již neplatného předpisu, německá vláda nebyla schopna v průběhu dokazování alespoň přibližně vyčíslit, kolik daňových poplatníků opravný prostředek skutečně podalo. V tomto ohledu může být projednávaná věc rovněž odlišena od věci Banca Popolare di Cremona⁶⁸, ve které je sporné ustanovení stále účinné a podle vyjádření italské vlády, které není zpochybňováno, představuje podstatnou složku financování územních samosprávných celků.

64. Jsem toho názoru, že existují dobré důvody k tomu, aby Soudní dvůr dospěl k závěru, že nebyl předložen dostatek důkazů o nebezpečí závažných hospodářských dopadů.

68 — Uvedeno výše v poznámce pod čarou 2.

65. Rovněž nelze přisvědčit námitce německé vlády, že účinky rozsudku *ex tunc* by byly nepřiměřené a že by řízení o předběžné otázce propůjčovaly právem neupravený sankční charakter.

66. Je pravda, že cílem právního řádu Společenství a řízení o předběžné otázce je zajistit a chránit právo a že je jim v zásadě cizí sankcionování členských států. Jak vysvětlil generální advokát Tizzano, postavení členských států nesmí být ztíženo víc, než je bezpodmínečně nutné⁶⁹. To však nic nemění na tom, že podle ustálené judikatury následky, na které bylo poukazováno, jsou logickým následkem základních účinků *ex tunc* rozsudku, jímž se podává výklad práva Společenství.

67. Pro úplnost je ještě třeba uvést, jaká řešení se členským státům nabízejí. Soudní dvůr ve věci Edis⁷⁰ rozhodl, že i když má rozsudek účinky *ex tunc*, použijí jej soudy

členských států na skutkový stav, který nastal před vyhlášením tohoto rozsudku, pouze tehdy, pokud byla dodržena jak procesní, tak hmotněprávní ustanovení, jimiž se řídí vnitrostátní řízení.⁷¹

Z ustálené judikatury jasně vyplývá, že neexistuje-li právní úprava na úrovni Společenství, kterou by se řídilo vracení neoprávněně vybraných vnitrostátních daní, přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu, aby určil příslušné soudy a upravil procesní podmínky soudních řízení určených k zajištění ochrany práv, která procesním subjektům vyplývají z práva Společenství. Tyto podmínky samozřejmě nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva, ani nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Společenství⁷².

Z pohledu práva Společenství by obecně nebylo možné napadnout například přiměřené lhůty pro podání žaloby, které jsou stanovené v zájmu zachování právní jistoty a chrání jak poplatníka, tak příslušný orgán veřejné správy⁷³.

71 – Tamtéž, bod 17.

72 – Výše uvedený rozsudek ve věci Edis, bod 19. Viz též rozsudky ze dne 16. prosince 1976, Rewe (33/76, Recueil, s. 1989, bod 5), a Comet (45/76, Recueil, s. 2043, body 13 a 16).

73 – Výše uvedené rozsudky Rewe, bod 5; Comet, body 17 a 18, a Denkavit italiana, bod 23.

69 – Stanovisko ze dne 10. listopadu 2005 v projednávané věci, bod 42.

70 – Rozsudek uvedený výše v poznámce pod čarou 11.

IV – Závěry

68. S ohledem na výše uvedené úvahy navrhuji Soudnímu dvoru, aby neomezil časové účinky rozsudku, který vydá v této věci.