

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (velkého senátu)

6. března 2007^{*}

Ve věci C-292/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Köln (Německo) ze dne 24. června 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 9. července 2004, v řízení

Wienand Meilicke,

Heidi Christa Weyde,

Marina Stöffler

proti

Finanzamt Bonn-Innenstadt,

^{*} Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (velký senát),

ve složení V. Skouris, předseda, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts, R. Schintgen a J. Klučka, předsedové senátů, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, J. Malenovský, U. Lõhmus a E. Levits (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Tizzano, poté C. Stix-Hackl,
vedoucí soudní kanceláře: B. Fülöp a K. Sztranc-Sławiczek, radové,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 8. září 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za W. Meilickeho, H. Ch. Weyde a M. Stöffler W. Meilickem a R. Portnerem, Rechtsanwälte,

— za německou vládu C. Quassowskim, A. Tiemann a R. Stotzem, jako zmocněnci, ve spolupráci s K.-T. Stoppem, Rechtsanwalt,

— za vládu Spojeného království T. Wardem, barrister,

— za Komisi Evropských společenství K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta A. Tizzana na jednání konaném dne 10. listopadu 2005,

s přihlédnutím k usnesení o znovuotevření ústní části řízení ze dne 7. dubna 2006 a po jednání konaném dne 30. května 2006,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za W. Meilickeho, H. Ch. Weyde a M. Stöffler W. Meilickem a D. E. Rabbackem, Rechtsanwälte,

- za německou vládu M. Lummou, R. Stotzem a V. Rietmeyerem, jako zmocněnci,

- za českou vládu T. Bočkem, jako zmocněncem,

- za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

- za řeckou vládu K. Georgiadim, jako zmocněncem,

- za španělskou vládu J. M. Rodríguez Cárcamem, jako zmocněncem,

- za francouzskou vládu J.-C. Graciou, jako zmocněncem,

- za maďarskou vládu R. Somssich a A. Müller, jako zmocněnkyněmi,

- za nizozemskou vládu M. de Gravem, jako zmocněncem,
- za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,
- za švédskou vládu K. Wistrand a A. Falk, jako zmocněnkyněmi,
- za vládu Spojeného království P. Bakerem, QC,
- za Komisi Evropských společenství K. Grossem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky C. Stix-Hackl na jednání konaném dne. 5. října 2006,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi W. Meilickem, H. Ch. Weyde a M. Stöffler, dědici H. Meilickeho, zesnulého dne 3. května 1997, a Finanzamt Bonn-Innenstadt (dále jen „Finanzamt“), ohledně zdanění dividend vyplacených zesnulému v letech 1995 až 1997 společnostmi usazenými v Dánsku a Nizozemsku.

Právní rámec

Právo Společenství

- 3 Článek 56 odst. 1 ES nacházející se v kapitole 4 s názvem „Kapitál a platby“, hlavě III nazvané „Volný pohyb osob, služeb a kapitálu“, třetí části Smlouvy o ES, která se věnuje politikám Společenství, stanoví:

„V rámci této kapitoly jsou zakázána všechna omezení pohybu kapitálu mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi.“

4 Článek 58 odst. 1 ES stanoví:

„Článkem 56 není dotčeno právo členských států:

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

[...]“

5 Článek 58 odst. 3 ES stanoví:

„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.“

Německá právní úprava použitelná v letech 1995 až 1997

- 6 Podle § 1, § 2 a § 20 zákona o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. září 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898), ve znění zákona ze dne 13. září 1993 (BGBl. 1993 I, s. 1569, dále jen „EStG“), jsou dividendy, které jsou vyplaceny osobě s daňovým domicilem v Německu, a která je tam tudíž poplatníkem daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností, zdaněny jakožto kapitálové příjmy.
- 7 Podle § 27 odst. 1 zákona o korporační dani (Körperschaftsteuergesetz) ze dne 11. března 1991 (BGBl. 1991 I, s. 638), ve znění zákona ze dne 13. září 1993, jsou dividendy vyplácené kapitálovými společnostmi, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu, zdaňovány korporační daní ve výši 30 %. Z tohoto důvodu je vyplaceno 70 % zisku před zdaněním a vzniká sleva na dani ve výši 30/70, což činí 3/7 vyplacených dividend.
- 8 Na základě § 36 odst. 2 bodu 3 EStG se tato sleva na dani uplatní pouze u dividend vyplacených kapitálovými společnostmi s neomezenou daňovou povinností v Německu. Poplatníci daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v Německu mají tudíž nárok na tuto slevu na dani, jsou-li jim dividendy vyplaceny německými společnostmi, nikoli však jsou-li jim vyplaceny společnostmi zahraničními.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 9 Zesnulý H. Meilicke, který měl daňový domicil v Německu, byl majitelem akcií společností usazených v Nizozemsku a Dánsku. V letech 1995 až 1997 z tohoto titulu obdržel dividendy v celkové výši 39 631,32 DEM, tj. 20 263,17 eur.
- 10 Dopisem ze dne 30. října 2000 žalobci v původním řízení požádali Finanzamt o slevu na dani ve výši 3/7 těchto dividend, jež měla být odečtena od daně z příjmů, ke které byl povinen H. Meilicke.
- 11 Finanzamt tuto žádost zamítl s odůvodněním, že na daň z příjmů lze započíst pouze korporační daň, ke které je povinna společnost, která je poplatníkem korporační daně s neomezenou daňovou povinností v Německu.
- 12 Žalobci v původním řízení podali proti tomuto rozhodnutí žalobu k Finanzgericht Köln.

- 13 Za těchto okolností se Finanzgericht Köln rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je § 36 odst. 2 bod 3 EStG, na jehož základě může být na daň z příjmů započtena pouze korporační daň společnosti či sdružení, které jsou poplatníky korporační daně s neomezenou daňovou povinností ve výši 3/7 příjmů ve smyslu § 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?“

K předběžné otázce

K věci samé

- 14 Jak zdůraznili žalobci v původním řízení, Finanzgericht Köln podal svoji žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ještě před tím, než Soudní dvůr vydal rozsudek ze dne 7. září 2004, Manninen (C-319/02, Sb. rozh. s. I-7477).
- 15 V bodě 54 tohoto rozsudku Soudní dvůr dospěl k závěru, že při výpočtu slevy na dani poskytnuté akcionáři s neomezenou daňovou povinností ve Finsku, který obdržel dividendy společnosti usazené ve Švédsku, je nutné zohlednit daň, kterou

skutečně zaplatila společnost usazená v tomto jiném členském státě tak, jak vyplývá z obecných pravidel uplatňujících se na výpočet daňového základu a sazby korporační daně v posledně uvedeném členském státě.

- 16 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v rozhodných letech byla sazba korporační daně v Dánsku 34 % a v Nizozemsku 35 %. Ve svých vyjádřeních před Soudním dvorem žalobci v původním řízení tvrdili, že žádost podaná u německé daňové správy by měla být považována za žádost o slevu na dani, jež dosahuje nikoli 3/7 příjmů ve smyslu § 20 odst. 1 body 1 nebo 2 EStG, nýbrž 34/66 těchto příjmů, jedná-li se o dividendy pocházející z Dánska, a 35/65, jedná-li se o dividendy pocházející z Nizozemska.
- 17 Německá vláda tvrdí, že výše uvedený rozsudek Manninen není na spor v původním řízení použitelný, a dodává, že v rámci systému plného zápočtu stanoveného německými právními předpisy pro vyplácení dividend vnitrostátního původu, není zlomek 3/7 dividend stanovený uvedeným předpisem paušální částkou, která se započítává na daňovou povinnost, ale souvisí v případě vyplácení dividend se sazbou korporační daně ve výši 30 %. V případě vyplácení dividend zahraničního původu není tedy možné poskytnout slevu na dani ve výši 3/7 vyplacených dividend, která by nesouvisela se sazbou, jíž jsou zdaňovány rozdělované zisky podle právních předpisů o korporační dani členského státu, na jehož území je usazena společnost, která tyto dividendy vyplatila.
- 18 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je to, zda články 56 ES a 58 ES musí být vykládány tak, že brání daňové právní úpravě, podle které má akcionář s neomezenou daňovou

povinností v jednom členském státě při vyplácení dividend kapitálovou společností nárok na slevu na dani vypočtenou podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporální daně, pouze tehdy, je-li společnost, která dividendy vyplácí, usazena v témže členském státě, nikoli však je-li usazena v jiném členském státě.

- 19 Z ustálené judikatury vyplývá, že i když přímé daně spadají do pravomoci členských států, musí tyto státy při výkonu této pravomoci dodržovat právo Společenství (rozsudky ze dne 29. dubna 1999, *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Recueil, s. I-2651, bod 19, a výše uvedený rozsudek *Manninen*, bod 19).

- 20 Taková daňová právní úprava, jaká je předmětem původního řízení, představuje omezení ve smyslu článku 56 ES.

- 21 Je totiž namístě uvést, že sleva na dani stanovená německou daňovou právní úpravou, která je předmětem původního řízení, má stejně jako sleva na dani stanovená finskou daňovou právní úpravou popsanou ve výše uvedeném rozsudku *Manninen* za cíl zamezit dvojímu zdanění zisků německých společností rozdělovaných mezi akcionáře tím, že korporální daň, kterou odvádí společnost vyplácející

dividendy, se započte na daň z kapitálových příjmů, kterou odvádí akcionář. Z takového systému vyplývá, že v konečném výsledku akcionář dividendy zdaňuje pouze v té míře, v jaké nebyly zdaněny u společnosti při rozdělování zisků (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Manninen, bod 20).

22 Jelikož se sleva na dani vztahuje výlučně na dividendy vyplácené společnostmi usazenými v Německu, uvedená právní úprava znevýhodňuje poplatníky daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v tomto členském státě, kterým byly vyplaceny dividendy společností usazených v jiných členských státech. Tyto osoby jsou totiž zdaněny, aniž by měly nárok si na daň z kapitálových příjmů započítat korporační daň, kterou společnost odvádí ve státech, kde jsou tyto společnosti usazeny (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Manninen, bod 20).

23 Z toho vyplývá, že daňová právní úprava, která je předmětem původního řízení, může odrazovat poplatníky daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v Německu od investování kapitálu do společností usazených v jiných členských státech.

24 Opačně tato právní úprava může mít omezující účinek vůči těmto společnostem, neboť pro ně představuje překážku při získávání kapitálu v Německu. Jelikož je totiž s dividendami jiného než německého původu daňově zacházeno méně příznivě než s dividendami vyplácenými společnostmi usazenými v Německu, jsou akcie společností usazených v jiných členských státech pro investory, kteří jsou rezidenty v Německu, méně přitažlivé než akcie společností se sídlem v tomto členském státě (viz rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 35;

výše uvedený rozsudek Manninen, bod 23, a rozsudek ze dne 12. prosince 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 64).

- 25 Německá vláda zakládá svoji argumentaci na rozsudcích ze dne 28. ledna 1992, *Bachmann* (C-204/90, Recueil, s. I-249) a *Komise v. Belgie* (C-300/90, Recueil, s. I-305), a tvrdí, že právní úprava, která je předmětem původního řízení, je odůvodněna nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátní daňové soustavy.
- 26 K tomu je třeba připomenout, že se v souladu s ustálenou judikaturou jednak vyžaduje, má-li tvrzení založené na takovémto odůvodnění obstát, aby bylo prokázáno, že existuje přímá souvislost mezi dotčeným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým odvodem (výše uvedený rozsudek Manninen, bod 42).
- 27 Krom toho musí být tvrzení založené na nezbytnosti chránit soudržnost daňové soustavy přezkoumáno s ohledem na cíl sledovaný dotčenou daňovou právní úpravou (výše uvedený rozsudek Manninen, bod 43).
- 28 I když německá daňová právní úprava spočívá na souvislosti mezi daňovým zvýhodněním a kompenzačním daňovým odvodem, jelikož stanoví, že sleva na dani poskytnutá akcionáři, který je poplatníkem daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v Německu, se vypočítá v závislosti na korporační dani, kterou je

společnost usazená v tomto členském státě povinna odvádět z jí rozdělovaných zisků, nezdá se být tato právní úprava nezbytná k zachování soudržnosti německé daňové soustavy (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Manninen, bod 45).

- 29 Německá daňová právní úprava má totiž za cíl vyloučit dvojí zdanění zisku rozdělovaného společnostmi ve formě dividend. S ohledem na tento cíl zůstává soudržnost uvedené daňové soustavy zajištěna, pokud je zachován vzájemný vztah mezi daňovým zvýhodněním poskytnutým ve prospěch akcionáře a daňovým odvodem z titulu korporační daně. V takovém případě jako v původním řízení by proto poskytnutí slevy na dani akcionáři, který je poplatníkem daně z příjmů s neomezenou daňovou povinností v Německu, který je majitelem akcií společnosti usazené v jiném členském státě, přičemž výše slevy by se počítala v závislosti na dani, kterou tato společnost odvádí z titulu korporační daně v posledně uvedeném členském státě, neohrozilo soudržnost německé daňové soustavy a bylo by opatřením méně omezujícím volný pohyb kapitálu než opatření upravené německou daňovou právní úpravou (viz obdobně výše uvedený rozsudek Manninen, bod 46).

- 30 Poskytnutí slevy na dani z důvodu daňové povinnosti ke korporační dani v jiném členském státě může sice Spolkové republice Německo způsobit snížení daňových příjmů plynoucích z dividend vyplácených společnostmi usazenými v jiných členských státech. Z ustálené judikatury nicméně vyplývá, že snížení daňových příjmů nelze považovat za naléhavý důvod obecného zájmu, kterého by se bylo možné dovolávat za účelem odůvodnění opatření v zásadě odporujícího základní svobodě (výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 59, a Manninen, bod 49).

- 31 Vzhledem k výše uvedeným okolnostem je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě, podle které má akcionář s neomezenou daňovou povinností v jednom členském státě při vyplácení dividend kapitálovou společností nárok na slevu na dani vypočtenou podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně, pouze tehdy, je-li společnost, která dividendy vyplácí, usazena v témže členském státě, nikoli však je-li usazena v jiném členském státě.

K časovým účinkům tohoto rozsudku

- 32 Německá vláda ve svém vyjádření zmínila možnost Soudního dvoru omezit časové účinky tohoto rozsudku, v případě, že dojde k závěru, že vnitrostátní právní úprava, která je předmětem původního řízení, je neslučitelná s články 56 ES a 58 ES.
- 33 Na podporu své žádosti uvedená vláda jednak Soudní dvůr upozornila na to, že rozsudek obsahující takové zjištění by měl závažné finanční následky. Krom toho uplatnila, že před vyhlášením výše uvedeného rozsudku Verkooijen mohla mít Spolková republika Německo za to, že sporná právní úprava je v souladu s právem Společenství.

34 K tomu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury výklad ustanovení práva Společenství, který učiní Soudní dvůr při výkonu své pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, objasňuje a upřesňuje význam a dosah tohoto ustanovení tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být soudem použito i na právní vztahy vzniklé a založené před rozsudkem, jímž je rozhodnuto o žádosti o výklad, pokud jsou splněny ostatní podmínky pro předložení sporu týkajícího se použití uvedeného ustanovení příslušným soudům (viz zejména rozsudky ze dne 3. října 2002, *Barreira Pérez*, C-347/00, Recueil, s. I-8191, bod 44, a ze dne 17. února 2005, *Linneweber a Akritidis*, C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, bod 41).

35 Soudní dvůr může pouze výjimečně za použití obecné zásady právní jistoty, která je vlastní právnímu řádu Společenství, omezit možnost dotčených osob dovolávat se ustanovení, které vyložil, s cílem zpochybnit právní vztahy založené v dobré víře (viz zejména rozsudky ze dne 23. května 2000, *Buchner a další*, C-104/98, Recueil, s. I-3625, bod 39, jakož i výše uvedený rozsudek *Linneweber a Akritidis*, bod 42).

36 Mimoto, takovéto omezení lze podle ustálené judikatury Soudního dvora připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu (rozsudky ze dne 2. února 1988, *Barra*, 309/85, Recueil, s. 355, bod 13, a *Blaizot*, 24/86, Recueil, s. 379, bod 28; ze dne 16. července 1992, *Legros a další*, C-163/90, Recueil, s. I-4625, bod 30; ze dne 15. prosince 1995, *Bosman a další*, C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 142, a ze dne 9. března 2000, *EKW a Wein & Co.*, C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 57).

- 37 Je totiž nutná existence jediného okamžiku určení časových účinků požadovaného výkladu ustanovení práva Společenství učiněného Soudním dvorem. V tomto ohledu zásada, že omezení lze připustit pouze v samotném rozsudku, kterým se rozhoduje o požadovaném výkladu, zaručuje rovné zacházení s členskými státy a ostatními procesními subjekty ve vztahu k tomuto právu, a splňuje tak rovněž požadavky, jež vyplývají ze zásady právní jistoty.
- 38 Výklad požadovaný touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce se týká daňového zacházení, které musí členský stát uplatnit v rámci vnitrostátního systému, jehož účelem je zamezit nebo zmírnit dvojí ekonomické zdanění, na dividendy vyplácené společnostmi usazenou v jiném členském státě. V tomto ohledu z bodu 62 výše uvedeného rozsudku Verkooijen vyplývá, že právo Společenství brání právnímu předpisu členského státu, který podmiňuje přiznání osvobození od daně z příjmů, které podléhají dividendy vyplácené akcionářům-fyzickým osobám, tím, že uvedené dividendy musí být vypláceny společnostmi se sídlem v uvedeném členském státě.
- 39 Je přitom třeba uvést, že Soudní dvůr neomezil časové účinky uvedeného rozsudku.
- 40 Krom toho zásady stanovené ve výše uvedeném rozsudku Verkooijen, které tak objasnily požadavky vyplývající ze zásady volného pohybu kapitálu v oblasti dividend vyplácených rezidentům společnostmi nerezidenty, byly potvrzeny v rozsudcích ze dne 15. července 2004, Lenz (C-315/02, Sb. rozh. s. I-7063), a výše uvedeném rozsudku Manninen (viz rovněž výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 215).

41 V důsledku toho není namístě omezit časové účinky tohoto rozsudku.

K nákladům řízení

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

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

Články 56 ES a 58 ES musí být vykládány v tom smyslu, že brání daňové právní úpravě, podle které má akcionář s neomezenou daňovou povinností v jednom členském státě při vyplácení dividend kapitálovou společností nárok na slevu na dani vypočtenou podle daňové sazby, kterou jsou rozdělované zisky zdaňovány z titulu korporační daně, pouze tehdy, je-li společnost, která dividendy vyplácí, usazena v témže členském státě, nikoli však je-li usazena v jiném členském státě.

Podpisy.