

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

ANTONIA TIZZANA

přednesené dne 25. března 2004 (1)

Věc C-315/02

Anneliese Lenz

proti

Finanzlandesdirektion für Tirol

[Žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách Verwaltungsgerichtshof (Rakousko)]

„články 56 a 58 ES – Volný pohyb kapitálu – Vnitrostátní pravidla upravující zdanění příjmů z kapitálového majetku”

1. Usnesením ze dne 27. srpna 2002 položil Verwaltungsgerichtshof Soudnímu dvoru tři předběžné otázky týkající se výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES). Těmito otázkami se rakouský soud znovu dotazuje, zda vnitrostátní právní úprava, která upravuje pravidla zdanění příjmů z kapitálového majetku, jež se liší v závislosti na tom, zda se jedná o tuzemskou, nebo zahraniční společnost, je slučitelná s právem Společenství.

2. Soudní dvůr již o této předběžné otázce rozhodoval na základě žádosti Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland ve věci Schmid (C-516/99), kde nicméně Soudní dvůr rozhodl, že nemá příslušnost o zmíněné otázce rozhodnout, neboť postupující orgán nebyl soudem(2).

I – Právní rámec

Právní úprava Společenství

3. Relevantními ustanoveními práva Společenství v projednávaném případě jsou články 73b a 73d Smlouvy ES. Článek 73b odst. 1 stanoví, že „jsou zakázána všechna omezení plateb mezi členskými státy a mezi členskými státy a třetími zeměmi“. Článek 73d však stanoví:

„1. Článkem 73b 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;

b) učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů, zejména v oblasti daňového práva a dohledu nad finančními institucemi, nebo stanovit postupy pro ohlašování pohybu kapitálu pro účely správní či statistické, nebo učinit

opatření odvodná ve stejným pořádkem či ve stejnou bezpečností.

2. [...]

3. Opatření a postupy uvedené v odstavcích 1 a 2 nesmí představovat ani prostředek svévolné diskriminace ani zastavené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 73b.“

Vnitrostátní právní úprava

4. Rakouský daňový systém upravuje zdanění příjmů z tuzemských kapitálových společností na dvou úrovních: na úrovni společnosti, kdy jsou dosažené zisky zdaňovány pevnou sazbou ve výši 34 %, a na úrovni akcionářů zdaněním dividend a jiných zisků rozdělovaných společnostmi (tedy příjmy z kapitálového majetku).

5. Pokud jde o zdanění akcionářů, které má pro tuto věc bezprostřední význam, příslušná ustanovení rozlišují mezi tuzemskými a zahraničními příjmy z kapitálového majetku, s tím, že příjmy z kapitálového majetku se považují za tuzemské, „pokud má plátce příjmů z kapitálového majetku bydliště v Rakousku, nebo se v Rakousku nachází jeho obchodní vedení či sídlo nebo je rakouskou pobožnou ústřední institucí [...]“ (§ 93 odst. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (zákon o dani z příjmů, 1988, dále jen „EStG“)(3).

(a) Zdanění tuzemských příjmů z kapitálového majetku

6. Pokud jde o tyto příjmy, rakouské právní předpisy umožňují daňovým poplatníkům volit mezi zvláštním zdaněním ve výši 25 % s osvobozujícím úinkem (dále jen „da s osvobozujícím úinkem“) a běžnou daní z příjmu s použitím sazby snížené o 50 % (dále jen „snížená sazba“).

7. V prvním případě je daňový poplatník povinen uhradit daň ve výši 25 % ze svých příjmů z kapitálového majetku, které poté již nepodléhají běžné dani z příjmu, neboť, jak bylo vysvětleno, tato platba má osvobozující úinek. Příjem z kapitálového majetku se proto nezapočítává v rámci určení zdanitelného příjmu dotyčné osoby, což zpravidla vede k použití nižší sazby daně z příjmu, neboť tato sazba se liší podle výše příjmů. Da s osvobozujícím úinkem se v zásadě vybírá formou daňové srážky u zdroje (tedy u společnosti). V některých případech, kdy nelze tuto da srazit, se však vybírá „dobrovolnou platbou částky rovnající se dani příjmů z kapitálového majetku plátcí dividend [...]“ (§lánek 97 EStG)(4).

8. Pokud daňový poplatník nezvolí zvláštní zdanění s osvobozujícím úinkem, podléhá namísto toho dani z příjmu s použitím sazby snížené o 50 %. V takovém případě se příjmy z kapitálového majetku započítávají v rámci určení jeho celkového zdanitelného příjmu, což zpravidla vede ke zvýšení použitelné sazby daně pro jeho celkové příjmy. Tato skutečnost se vyvažuje tím, že jeho příjmy z kapitálového majetku „budou zdaněny sazbou sníženou na polovinu průměrné daňové sazby použitelné pro celkové příjmy.“ (§lánek 37 EStG)(5).

(b) Zdanění zahraničních příjmů z kapitálového majetku

9. Výše popsaná ustanovení se použijí, jak jsem uvedl, pouze pro tuzemské p?íjmy z kapitálového majetku, zatímco p?íjmy z podíl? v zahrani?ních spole?nostech jsou zdan?ny b?žnou daní z p?íjmu. To znamená, že se zapo?ítávají v rámci ur?ení celkových zdanitelných p?íjm?, což zpravidla vede k použití vyšší da?ové sazby, a uvedené p?íjmy jsou tak zdan?ny b?žnou daní z p?íjmu bez jakéhokoli snížení. Pro p?íjmy tohoto druhu se tedy nepoužije zvláštní pevná sazba 25 % s osvobozujícím ú?inkem a nelze na n? uplatnit ani 50% snížení použitelné da?ové sazby.

10. Kone?n? je t?eba poznamenat, že výše popsaný systém byl zm?n?n zákonem, který nabyl ú?innosti dne 1. dubna 2002, který je vzhledem ke skutkovým okolnostem projednávaného p?ípadu pozd?jší, a na okolnosti v tomto ?ízení se proto nepoužije.

II – Skutkové okolnosti a ?ízení

11. Anneliese Lenz je n?meckou státní ob?ankou, která má bydlišt? v Rakousku, kde je da?ovou poplatnicí od roku 1994.

12. V roce 1996 pocházely p?íjmy A. Lenz výhradn? z dividend vyplácených spole?nostmi se sídlem v N?mecku.

13. Rakouský správce dan? proto vym?řil její da?ovou povinnost za uvedený rok na základ? b?žné sazby dan? z p?íjmu, aniž by použil zvláštní da? s osvobozujícím ú?inkem nebo sníženou sazbu dan? upravenou v ?láncích 37 a 97 EStG.

14. Anneliese Lenz se odvolala proti zmín?nému rozhodnutí k Finanzlandesdirektion für Tirol uplat?ujíc zejména, že nepoužití dan? s osvobozujícím ú?inkem nebo snížené sazby dan? na p?íjmy z ú?asti ve spole?nostech v jiných ?lenských státech bylo v rozporu s volným pohybem kapitálu, který zaru?uje ?lánek 73b Smlouvy ES. Toto odvolání bylo zamítnuto a A. Lenz proto podala žalobu k Verwaltungsgerichtshof. Maje pochybnosti o slu?itelnosti vnitrostátní da?ové úpravy s právem Spole?enství, zmín?ný soud položil Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1. Brání ustanovení ?l. 73b odst. 1 ve spojení s ?l. 73d odst. 1 písm. a) a b) a odst. 3 Smlouvy o ES (nyní ?l. 56 odst. 1 ES a ?l. 58 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 3 ES) takové právní úprav?, jakou je právní úprava obsažená v ?l. 97 odst. 1 a 4 EStG ve spojení s ?l. 37 odst. 1 a 4 EStG, podle níž da?ový poplatník p?i p?íjetí dividend z tuzemských akcií m?že volit mezi jejich jednorázovým zdan?ním s osvobozujícím ú?inkem sazbou ve výši 25 % a jejich zdan?ním sazbou sníženou na polovinu pr?m?rné sazby dan? použitelné na celkové p?íjmy, zatímco dividendy ze zahrani?ních akcií jsou vždy zda?ovány obvyklou sazbou dan? z p?íjm??

2. Je výše zdan?ní p?íjm? kapitálové spole?nosti, v jaké doty?ný drží ú?ast a jež má své sídlo a své vedení v jiném ?lenském státu nebo ve t?etí zemi, významná pro zodpov?zení první otázky?

3. V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku: m?že být situace, která je v souladu s ?l. 73b odst. 1 Smlouvy ES, dosaženo tím, že da? z p?íjm? právnických osob odvedená v jejich p?íslušné zemi akciovými spole?nostmi se sídlem a vedením v jiném ?lenském státu nebo ve t?etí zemi bude p?íjemcem dividend proporcionáln? zapo?tena v??i dani z p?íjmu splatné v Rakousku?

15. V následném řízení předložily vyjádření žalobkyně ve sporu v původním řízení, rakouská, dánská a francouzská vláda a vláda Spojeného království a Komise. Žalobkyně v původním řízení, Rakousko, Spojené království Velké Británie a Severního Irska a Komise také vystoupily při jednání konaném dne 29. ledna 2004.

16. V rámci právního šetření položil Soudní dvůr rakouské vlády otázku k získání upesnění k daňovým právním předpisům platným v roce 1996.

III – Právní rozbor

K prvním dvěma předložným otázkám

17. Svými prvními dvěma otázkami, které je třeba zkoumat společně, se Verwaltungsgerichtshof dotazuje, zda právní předpisy, které umožňují pouze příjemcům tuzemských příjmů z kapitálového majetku volit mezi zvláštní daní s osvobozujícím úinkem a běžnou daní z příjmu se sazbou sniženou o 50 % a které zároveň stanoví, že pro zahraniční příjmy z kapitálového majetku je nutno použít běžnou sazbu daně z příjmu bez jakéhokoli snížení, je služitelné s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu. Dále chce zjistit, zda odpověď na uvedenou otázku závisí na úrovni zdanění společností, které vytvářejí dotčené příjmy v jiných členských státech nebo ve třetích zemích.

18. Jak jsem uvedl, podobná otázka již byla Soudnímu dvoru položena ve věci Schmid, ve které však nebylo vydáno rozhodnutí ve věci samé, neboť postupující orgán (Berufungssenat) není soudem ve smyslu článku 234 ES. Ve svém stanovisku k dané věci předneseném dne 29. ledna 2002 jsem sice konstatoval, že předložná otázka v uvedené věci nebyla přípustná(6), přesto jsem zkoumal podstatu i včnou podstatu uvedené otázky, která nyní byla v zásadě znovu položena Verwaltungsgerichtshof. V následujícím textu proto do značné míry vycházím z uvedeného stanoviska.

19. Stejně jako ve věci Schmid, k tomu, abych mohl odpovědět na výše uvedenou otázku, je třeba nejdříve zjistit, zda režim takového druhu, jenž je posuzován v projednávaném případě, může představovat omezení pohybu kapitálu ve smyslu článku 73b Smlouvy ES, a v případě kladné odpovědi, zda může být odvodněn podle článku 73d.

i) Omezující povaha úpravy

20. K prvnímu aspektu musím podotknout, že „opatření přijatá členským státem, která by mohla odradit jeho obyvatele od [...] investování v jiných členských státech představují omezení pohybu kapitálu ve smyslu [článku 73b Smlouvy ES]“(7). V této souvislosti Soudní dvůr zejména určil, že „poskytnutí daňové výhody, jako je osvobození dividend, které souvisí se zdaněním příjmů fyzických osob, které jsou akcionáři, za podmínky, že jsou dividendy vypláceny společnostmi usazenými na území příslušného státu, představuje omezení pohybu kapitálu“(8).

21. To platí v případě, že taková úprava:

– jednak „ve svém důsledku odrazuje státní příslušníky [...], kteří mají bydliště [v dotčeném členském státu] od investování svého kapitálu do společností, které mají své sídlo v jiném členském státu“; a

– jednak „má omezující úinky ve vztahu ke společnostem usazeným v jiných členských státech: vytváří překážku získávání kapitálu [v dotčeném členském státu], neboť s dividendami, které tyto společnosti vyplácejí obyvatelům [dotčeného státu], je z hlediska daňového zacházení způsobilé méně výhodným než s dividendami vyplácenými společnostmi usazenou [v téže státu],

a jejich akcie jsou proto pro investory se sídlem [v dotčeném státu] méně přitažlivé než akcie společností se sídlem v tomto členském státu”(9).

22. Jak jsem již uvedl ve věci Schmid, pokud bude tato koncepce „omezení pohybu kapitálu“ ve smyslu čl. 73b přijata, takovou úpravu, jako je posuzována v projednávaném případě, která poskytuje možnost volby s ohledem na tuzemské příjmy z kapitálového majetku mezi zdaněním zvláštní sazbou 25 % s osvobozujícím úinkem a běžnou daní z příjmu se sazbou sníženou o 50 %, zatímco zahraniční investice podléhají běžné sazbě daně z příjmu bez jakéhokoli snížení, je nutno považovat za omezení. Taková úprava nepochybně vyhrazuje příznivější zacházení tuzemským příjmům z kapitálového majetku, odrazuje investory z jednoho státu od nabytí akcií společností usazených v jiných členských státech a představuje pro tyto společnosti překážku získávání kapitálu v dotčeném členském státu.

23. Stejně jako ve věci Schmid se proto domnívám, že vyhrazením příznivějšího daňového zacházení tuzemským příjmům z kapitálového majetku ve srovnání se zahraničními příjmy z kapitálového majetku dotčená úprava omezuje pohyb kapitálu, což je v zásadě v rozporu s čl. 73b Smlouvy ES.

ii) K případnému odvodnění dotčených pravidel na základě čl. 73d

24. Uvedený závěr však nemusí nezbytně znamenat, že zmíněná úprava je neslučitelná s pravidly volného pohybu kapitálu.

25. Znovu připomínám, že čl. 73d odst. 1 Smlouvy stanoví, že „ustanoveními čl. 73b není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky [...] podle místa, kde je jejich kapitál investován“, a jejich právo „užít všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů“(10).

26. K odpovědi na první dvě předběžné otázky položené Verwaltungsgerichtshof je proto nutné dále posoudit, zda dotčená úprava může být odvodněna na základě čl. 73d odst. 1 Smlouvy.

27. V tomto ohledu musím nejprve zdůraznit, že toto ustanovení musí být, jakožto odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu(11), vykládáno restriktivně, a nemůže proto odvodňovat vnitrostátní ustanovení nebo opatření, která představují „prostředek svévolné diskriminace“ nebo „zastavené omezování volného pohybu kapitálu [...] ve smyslu čl. 73b“ (čl. 73d odst. 3 Smlouvy).

28. Z toho vyplývá, že omezení plynoucí z takové právní úpravy, jaká je zde posuzována, mohou být přípustná podle čl. 73d odst. 1 jen tehdy, pokud je odlišné zacházení vyhrazené tuzemským a zahraničním příjmům z kapitálového majetku objektivně odvodněno odlišnou situací nebo naléhavými důvody veřejného zájmu(12).

29. Ve zbývajících částech doplňuji, že Soudní dvůr při jiné příležitosti rozhodl, pokud jde o opatření bránící porušování vnitrostátních daňových předpisů, že „[k] tomu, aby mohlo určité opatření podléhat čl. 73d Smlouvy, musí odpovídat zásadě proporcionality v tom smyslu, že musí být vhodné k zajištění splnění cíle, který sleduje, a nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro jeho dosažení“(13). V konečném význění opatření musí být „nezbytné ke splnění sledovaných cílů“ v tom smyslu, že není možné jich dosáhnout „prostřednictvím opatření, která méně omezují volný pohyb kapitálu“(14).

30. K určení, zda omezení pohybu kapitálu vyplývající z dotčených daňových ustanovení může být přípustné podle čl. 73d odst. 1 Smlouvy ES, je proto třeba nejprve zjistit, zda, jak tvrdí vlády,

které předložily svá vyjádření, je rozdílné zacházení vyhrazené tuzemským a zahraničním příjmem z kapitálového majetku objektivně odvodně, a nepředstavuje tak svévolnou diskriminaci nebo zastěně omezení volného pohybu kapitálu.

31. Spojené království v této souvislosti tvrdí, že daňové výhody přiznané dotčenou úpravou jsou omezeny na dividendy vyplácené tuzemskými společnostmi v tom smyslu, že rakouská daňová správa vybírá daň z těchto dividend přímo od společností, které je vyplácejí. Vzhledem k tomu, že uvedený způsob výběru daní nelze použít ve vztahu k příjmem z kapitálového majetku společností usazených v jiných členských státech, je technicky nemožné tyto výhody rozšířit i na takové příjmy.

32. V tomto ohledu konstatuji nejprve, že od společnosti rozdělující své zisky, která sráží daň u zdroje v postavení zástupce správce daní, je vybírána pouze daň s osvobozujícím úinkem. Pouze v souvislosti s takovou formou zdanění existuje technická překážka pro výběr daní, která podle vlády Spojeného království staví zahraniční příjmy z kapitálového majetku objektivně do jiné situace, než tuzemské příjmy z kapitálového majetku, čímž je odvodněno odlišné zacházení s takovými příjmy.

33. Ve věci Schmid jsem naznačil, že zmíněné upesnění nepovažuji za přesvědivé. Je sice pravdou, že pokud má být daň sražena v Rakousku, musí zde být přítomen někdo, kdo ji může uhradit, není však pravdou, že daň s osvobozujícím úinkem musí být vždy sražena u zdroje. Podle mého názoru lze pro výběr posuzovaného druhu daní (tedy daň s osvobozujícím úinkem ve výši 25 %) vytvořit různé technické podmínky a tuto daň lze bez obtíží uplatnit i na příjmy získané ze zahraničních společností.

34. Jak Komise zdraznila v projednávaném případě, takové podmínky stanoví i výše popsaná rakouská úprava, podle které v určitých případech, kdy nelze daň srazit, lze daň s osvobozujícím úinkem vybrat formou „dobrovolné platby částky odpovídající dani z příjmu z kapitálového majetku plátcí dividend“(15). Podobný druh „dobrovolné platby“ správci daní by bylo možno upravit i s ohledem na příjmy z kapitálového majetku v zahraničních společnostech, a umožnit tak použití daní s osvobozujícím úinkem pro uvedené příjmy a předejít tímto způsobem omezení pohybu kapitálu, ke kterému v této souvislosti patří dochází.

35. Všechny vlády, které předložily svá vyjádření tvrdí, že snížení sazby běžné daní z příjmu použitelné pro tuzemské příjmy z kapitálového majetku na polovinu je nezbytné k udržení soudržnosti vnitrostátního daňového systému a že tento úel může, v souladu s rozsudky Bachman a Komise v. Belgie(16), „odvodňovat pravidla, jež jsou způsobilá omezit základní svobody“(17). Posuzovaná ustanovení jsou odvodněna zejména skuteností, že příjmy společností usazených v Rakousku jsou již v tomto státě zdaněny pevnou sazbou ve výši 34 %, a nebylo by proto vhodné stejné příjmy znovu zdanit při jejich vyplácení akcionářem tím, že by byly v plném rozsahu podrobeny dani z příjmu.

36. Žalobkyně v převodním řízení a Komise zastávají odlišný názor a tvrdí, že neexistuje žádný důvod pro rozdílné zacházení s dividendami v závislosti na tom, zda jsou vypláceny tuzemskými nebo zahraničními společnostmi. Zdrazňují zejména, že posuzovaná úprava nemůže být odvodněna nezbytností udržet soudržnost vnitrostátního daňového systému a předejít tak dvojímu zdanění (v hospodářském smyslu), neboť daň z příjmu společností a daň z příjmu se vztahují na jiné osoby.

37. Jak jsem uvedl ve věci Schmid, i já se domnívám, že v projednávané věci nelze nezbytnost zmíněnou ve výše uvedených rozsudcích Bachman a Komise v. Belgie uplatňovat. Ve zmíněných věcech „existovala přímá vazba, pokud jde o jednoho a téhož daňového poplatníka, mezi přiznáním daňového zvýhodnění a zapořením takového zvýhodnění na fiskální dávku, obojí v

souvislosti se stejnou daní. V uvedených v?cech existovala vazba mezi odpo?itatelností pojistného zaplaceného v rámci pojistných smluv penzijního a životního pojištění na jedné straně a zdaněním ?ástek určených k výplatě pojistitelem na straně druhé a tato vazba byla nezbytná pro udržení soudržnosti p?edem?tného da?ového systému“(18). V projednávaném p?ípadu naopak neexistuje žádná p?ímá vazba mezi daní z p?íjmu spole?ností a daní z kapitálových p?íjm?, nebo?, podobn? jako ve v?ci Verkooijen, „[p]ředstavují dv? odlišné dan? ukládané rozdílným da?ovým poplatník?m“ (spole?nostem, respektive akcioná?m)(19).

38. V souladu se zásadou stanovenou v rozsudku Verkooijen se proto nedomnívám, že by omezení pohybu kapitálu vyplývající z posuzovaných ustanovení mohla být od?vodn?na nezbytností udržet soudržnost vnitrostátního da?ového systému.

39. Narozdíl od dánské vlády se navíc ve vztahu ke druhé otázce domnívám, že v p?ípadech, jako je tento, nelze požadavek soudržnosti da?ového systému uplatnit tehdy, když p?íjmy od spole?ností, které mají sídlo v jiném ?lenském státu, podléhají v uvedeném státu nízkému zdanění.

40. Jak správn? upozornila Komise, neexistuje žádný d?vod pro to, aby byly z dan? s osvobozujícím ú?inkem nebo dan? se sníženou sazbou vylou?eny pouze zahraniční p?íjmy z kapitálového majetku na základě výše dan? z p?íjmu spole?ností. Takové vylou?ení by p?epokládalo existenci p?ímé vazby mezi daní z p?íjmu spole?ností a daní ukládanou akcioná?m, která, jak bylo uvedeno, v rakouském da?ovém systému neexistuje; nebylo by proto konzistentní vytvářet vazbu takového druhu pouze s ohledem na zdanění p?íjm? vytvářených zahraničními spole?nostmi.

41. Vylou?ení takového osvobození na základě nízké úrovn? zdanění zahraničních spole?ností by však také bylo neod?vodn?né, nebo? by znamenalo, že by akcioná?i nesli b?emeno jakéhokoli da?ového zvýhodnění, na n?ž by m?ly uvedené spole?nosti nárok, a tito akcioná?i by z n?j mohli mít prospěch jen nep?ímo a p?íležitostn?, tedy jen v p?ípadech, kdy by nízké zdanění vedlo k rozdělení v?tšího zisku.

42. Takové vylou?ení by však p?edevším odradilo soukromé osoby od investování jejich kapitálu do spole?ností, které podnikají za lepších tržních podmínek, a mohou proto zaručit v?tší návratnost investic v jiných ?lenských státech. To je zp?sobeno tím, že výhody vyplývající z rozdílu v p?ímém zdanění spole?ností by byly neutralizovány sankčním da?ovým režimem, který by v konečném d?sledku zbavoval jakéhokoli smyslu svobodu jednotlivc? p?esunovat jejich kapitál uvnitř Spole?enství(20).

43. Konečn?, k od?vodnění dotčených rakouských právních p?edpis?, francouzská vláda argumentuje, že pokud by byla p?sobnost dan? s osvobozujícím ú?inkem nebo dan? se sníženou sazbou rozšířena na dividendy vyplácené spole?nostmi usazenými v jiných ?lenských státech, správce dan? ve státu bydliště akcioná?ů by nebyl schopen ú?inn? sledovat zisky uvedené spole?nosti. Podle jejího názoru jsou posuzovaná ustanovení proto od?vodn?na ve smyslu ?l. 73d odst. 1 písm. b) Smlouvy ES, podle n?hož ustanoveními ?látku 73b není dotčeno právo ?lenských států „u?init všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních p?edpisů“.

44. Podle mého názoru však tento argument nelze p?ijmout. Jak jsem zd?raznil ve v?ci Schmid, z posuzovaných ustanovení nijak nevyplývá záruka ú?innosti fiskálních kontrol, vzhledem k tomu, že mén? p?íznivé zacházení vyhrazené zahraničním p?íjm?m z kapitálového majetku ve skutečnosti neumožňuje správci dan? zjistit, zda byly takové p?íjmy ?ádn? p?iznány rakouskému správci dan? k vym?zení b?žné dan? z p?íjmu.

45. Z výše uvedeného vyplývá, že skutečnosti uplatňované vládami, které předložily svá vyjádření, nemohou odvodnit, ve smyslu čl. 73d odst. 1 Smlouvy ES, omezení pohybu kapitálu vyplývající z dotčených daňových ustanovení.

46. Je proto třeba dojít k závěru, že čl. 73b odst. 1 Smlouvy ES ve spojení s čl. 73d odst. 1 Smlouvy ES brání takové právní úpravě, jako je dotčená právní úprava, která poskytuje možnost volby mezi zdaněním zvláštní sazbou s osvobozujícím úinkem a běžnou daní z příjmu se sazbou sníženou o 50 % pouze příjemcem tuzemských příjmů z kapitálového majetku, zatímco zahraniční příjmy z kapitálového majetku podléhají ve všech případech běžné dani z příjmu bez jakéhokoli snížení sazby.

47. Neposkytnutí možnosti volby mezi těmito dvěma formami zdanění příjemcem zahraničních příjmů z kapitálového majetku nelze odvodnit tím, že příjmy společností, které mají své sídlo v jiném členském státu, podléhají v uvedeném státu nižšímu zdanění.

Ke třetí předložené otázce

48. Svou třetí otázkou se postupující soud dotazuje, zda čl. 73b odst. 1 Smlouvy (nyní čl. 56 odst. 1 ES) brání vnitrostátní daňové právní úpravě, která umožňuje daňovému poplatníku, jemuž jsou vypláceny dividendy zahraničními společnostmi, odejít proporcionalně z jeho vnitrostátní daně z příjmu daň z příjmů společností uhrazenou v zahraničí společností, v níž má podíl.

49. Žalobkyně v původním řízení a Komise zpochybnila přípustnost této otázky. Jedná se totiž o čistě hypotetickou otázku, neboť rakouský právní řád neobsahuje žádné ustanovení o takovém druhu odpočtu.

50. V každém případě, jak zdůrazňuje žalobkyně v původním řízení, i kdyby by takové ustanovení existovalo, uvedený odpočet by nezamezil diskriminaci příjemce dividend od zahraničních společností, neboť, alespoň za určitých okolností, by takový příjem byl i nadále zdaněn více než tuzemské příjmy z kapitálového majetku.

51. Podle názoru Komise by naopak právo Společenství v takové situaci nevylučovalo odpočet zmíněný vnitrostátním soudem, pokud by se použil stejným způsobem pro tuzemské a zahraniční dividendy.

52. Podle rakouské a dánské vlády by však takový odpočet byl slučitelný s články 73b a 73d Smlouvy ES, i pokud by se použil pouze pro zahraniční příjmy z kapitálového majetku. Jakékoli nepříznivé daňové zacházení na újmu takových příjmů by bylo ve skutečnosti odvodneno požadavkem na udržení soudržnosti vnitrostátního daňového systému a zabránění narušení hospodářské soutěže ve prospěch těch států, které uplatňují nižší zdanění pro společnosti se sídlem na jejich území.

53. Pokud jde o můj názor, připomínám, že podle ustálené judikatury „není předložena otázka, a tedy příslušnost Soudního dvora odvodněna tím, že umožňuje poskytnutí konzultativních stanovisek k obecným nebo hypotetickým otázkám, [...] nýbrž tím, že je nezbytná k účinnému vyřešení sporu“(21).

54. Navíc k zachování tohoto úelu předložených otázek, má Soudní dvůr určitý prostor pro uvážení, pokud jde o posouzení nutnosti a relevance otázek položených Soudnímu dvoru ze strany vnitrostátních soudů, přičemž výsledkem tohoto uvážení může být případně i vyloučení předložených otázek z důvodu nepřípustnosti(22).

55. S ohledem na výše uvedené konstatuji, že právní úprava dotčená v předložených otázkách

nepředpokládá možnost odpovízt v Rakousku daň z příjmů společností, která byla zaplacená v jiném členském státu nebo v třetích zemích. Navíc není možné z postupujícího rozhodnutí zjistit, zda lze dovozovat možnost takového odpovtu z výkladu jiných ustanovení.

56. Rakouská vláda na základě výzvy Soudního dvora k poskytnutí upesnění v tomto bodě potvrdila, že právní úprava v oblasti daní v úinnosti v rozhodné době neumožovala urtit takový odporet jako ten, který byl uveden postupujícím soudem, a to v případě extenzivního výkladu práva.

57. Pokud – jak uvádí sama rakouská vláda – takový odporet nelze z vnitrostátních právních předpisů legitimně odvodit, mají žalobkyně v povodním řízení a Komise pravdu, když tvrdí, že třetí otázka je čistě hypotetická.

58. Pokud je názor rakouské vlády správný, odpověď Soudního dvora na takovou otázku by byla konzultativním stanoviskem k opatřením, které by členský stát mohl abstraktně přijmout k vyloučení omezení volného pohybu kapitálu vyplývajících z jeho vlastních daňových pravidel. Přitom by však Soudní dvůr řešil čistě hypotetickou otázku, která nemá žádnou souvislost s úelem povodní žaloby.

59. Jsem proto toho názoru, že Soudní dvůr nemá příslušnost k rozhodování o třetí otázce položené Verwaltungsgerichtshof.

60. Pokud by však Soudní dvůr rozhodl, že s ohledem na složitost dotčené fiskální právní úpravy a pochybnosti vyjádřené rakouským soudem je třeba zmíněnou otázku zodpovědět, odpověď by podle mého názoru měla být záporná.

61. Domnívám se, že vnitrostátní daňová právní úprava, která umožňuje daňovému poplatníkovi, který obdrží dividendy od zahraničních společností, odeízt proporcionalně z jeho vnitrostátní daně z příjmu daň z příjmu společností uhrazenou v zahraničí společností, v níž má podíl, představují omezení pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno článkem 73b Smlouvy ES, pokud tato právní úprava představuje zvýhodněné fiskální zacházení s tuzemskými příjmy z kapitálového majetku. Je však úkolem vnitrostátního soudu posoudit, zda za okolností projednávaného případu použití takové formy odpovtu znevýhodňuje zahraniční příjmy z kapitálového majetku.

62. Mohu dodat, že, v rozporu s argumenty rakouské a dánské vlády, není žádný rozdíl v zacházení odvodněn ani požadavkem na soudržnost daňového systému, ani nezbytností zabránit narušení soutěže ve prospěch států, které uplatňují nižší zdanění pro společnosti, a to z důvodů, které jsem uvedl v bodech 39 až 42.

IV – Závěry

63. S ohledem na výše uvedené úvahy proto navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předložené otázky položené Verwaltungsgerichtshof takto:

„1. Článek 73b odst. 1 Smlouvy ES (nyní čl. 56 odst. 1 ES) ve spojení s čl. 73d odst. 1 Smlouvy ES (nyní čl. 58 odst. 1 ES) brání takové právní úpravě, jako jsou články 37 a 97 Einkommensteuergesetz 1988 (BGBl. 1988/400), ve znění zveřejněném v BGBl. 1996/797, která poskytuje možnost volby mezi zdaněním zvláštní sazbou s osvobozujícím úinkem a běžnou daní z příjmu se sazbou sníženou o 50 % pouze příjemcem tuzemských příjmů z kapitálového majetku, zatímco zahraniční příjmy z kapitálového majetku podléhají běžné dani z příjmu s plnou sazbou bez jakéhokoli snížení.

2. Neposkytnutí možnosti volby mezi těmito dvěma formami zdanění příjemcem zahraničních příjmů z kapitálového majetku nelze odvodnit tím, že příjmy společností, které mají své sídlo v jiném členském státu, podléhají v uvedeném státu nižšímu zdanění.

3. Soudní dvůr Evropských společností není příslušný k odpovědi na této otázku položenou Verwaltungsgerichtshof usnesením ze dne 27. srpna 2002.“

1 – Původní jazyk: italština.

2 – Rozsudek ze dne 30. května 2002 (C-516/99, Recueil, s. I-4573).

3 – BGBl. 1988/400, ve znění BGBl. 1996/201.

4 – Ve znění BGBl. 1996/797.

5 – Ve znění BGBl. 1996/797.

6 – Stanovisko ze dne 29. ledna 2002 ve věci C-516/99, Schmidt (Recueil, s. I-4573, a zvláště s. I-4575).

7 – Rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie (C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 18); ve stejném smyslu rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson (C-484/93, Recueil, s. I-3955, bod 10); ze dne 16. března 1999, Trummer a Mayer (C-222/97, Recueil, s. I-1661, bod 26), ze dne 14. října 1999, Sandoz (C-439/97, Recueil, s. I-7041, bod 19).

8 – Rozsudek ze dne 6. června 2000, Verkooijen (C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 36).

9 – Rozsudek Verkooijen, uvedený výše v poznámce 8, body 34 a 35.

10 – Článek 73d odst. 1 písm. a) a b).

11 – Rozsudek ze dne 14. března 2000, Église de scientologie (C-54/99, Recueil, s. I-1335, bod 17).

12 – Podle mého názoru je takto třeba vykládat rozsudek Verkooijen. S ohledem na čl. 73d odst. 1 písm. a) tento rozsudek potvrdil, v souladu s judikaturou Soudního dvora, že „před vstupem [uvedeného ustanovení] v platnost, mohla být taková vnitrostátní daňová úprava, na kterou odkazuje zmíněný článek, pokud stanoví určité rozdíly vycházející zejména z místa bydliště daňových poplatníků, slučitelná s právem Společností, pokud se vztahovala na situace, které nebyly objektivně srovnatelné (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225) nebo mohla být odvozena náležitými důvody veřejného zájmu, zejména ve vztahu k soudržnosti daňového systému (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachman, C-204/90, Recueil, s. I-249, a Komise v. Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305)“, bod 43.

13 – Rozsudek ze dne 26. září 2000, Komise v. Belgie, uvedený výše v poznámce 7, bod 41.

14 – Rozsudek ze dne 14. prosince 1995, Sanz de Lera a další (C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Recueil, s. I-4821, bod 23).

15 – Článek 97 odst. 2 EStG.

16 – Rozsudky uvedené výše v poznámce 12.

17 – Rozsudek Verkooijen, uvedený výše v poznámce 8, bod 56.

18 – Rozsudek Verkooijen, uvedený výše v poznámce 8, bod 57. Zvýraznění doplněno.

19 – Rozsudek Verkooijen, uvedený výše v poznámce 8, bod 58.

20 – K nemožnosti odvodnit nevýhodný fiskální režim, který je v rozporu se základní svobodou, na základě jiných daňových výhod, viz rozsudek Verkooijen, uvedený výše v poznámce 8, bod 61. Viz také, pokud jde o článek 43 ES, rozsudky ze dne 28. ledna 1986, Komise v. Francie (270/83, Recueil, s. 273, bod 21); ze dne 27. června 1996, Asscher (C-107/84, Recueil, s. I-3089, bod 53), a především, s ohledem na článek 49 ES, ze dne 26. října 1999, Eurowings Luftverkehrs (C-294/97, Recueil, s. I-7447, body 43 až 45).

21 – Viz mimo jiné, rozsudky ze dne 15. června 1995, Zabala Erasun a další (C-422 až C-424/93, Recueil, s. I-1567, bod 29), a ze dne 12. března 1998, Djabali (C-314/96, Recueil, s. I-1149, body 17 až 20).

22 – Podle ustálené judikatury zejména „Soudní dvůr nemůže rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem, pokud je zcela zřejmé, že rozhodnutí o výkladu nebo platnosti práva Společenství, které požaduje zmíněný soud, nemá žádný vztah ke skutkovým okolnostem původní žaloby nebo jejího účelu [nebo] pokud je předmětný problém hypotetický“ (rozsudek ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 20). Viz také rozsudky ze dne 16. července 1992, Lourenço Dias (C-343/90, Recueil, s. I-4673, body 17 a 18), a Meilicke (C-83/91, Recueil, s. I-4871, bod 25); ze dne 15. prosince 1995, Bosman (C-415/93, Recueil, s. I-4921, bod 61), a ze dne 9. března 2000, EKW a Wein & Co. (C-437/97, Recueil, s. I-1157, bod 52).