

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

ANTONIO TIZZANO

prednesené 25. marca 2004 (1)

Vec C-315/02

Anneliese Lenz

proti

Finanzlandesdirektion für Tirol

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko)]

„články 56 a 58 ES – Voľný pohyb kapitálu – Vnútroštátna právna úprava o dani z kapitálových výnosov“

1. Uznesením z 27. augusta 2002 Verwaltungsgerichtshof predložil Súdnemu dvoru tri prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu článkov 73B a 73D Zmluvy ES (po zmene článkov 56 ES a 58 ES). Týmto otázkami sa rakúsky sudca opätovne pýta na súlad vnútroštátneho právneho predpisu, ktorý odlišne upravuje zdanenie kapitálových výnosov podľa toho, či sú vytvorené vnútroštátnymi, alebo zahraničnými spoločnosťami, s právom Spoločenstva.

2. Takúto prejudiciálnu otázku položil Súdnemu dvoru Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vo veci Schmid, C-516/99, v ktorej však Súdny dvor vyhlásil, že nie je príslušný, pretože predkladajúci orgán nemal súdnu právomoc (2).

I – Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3. Právne predpisy Spoločenstva týkajúce sa danej veci sú články 73B a 73D Zmluvy ES. V prvom sa uvádza v odseku 1, že „sú zakázané všetky obmedzenia pohybu kapitálu medzi členskými štátmi a tretími krajinami“. V druhom sa však spresňuje, že:

„1. Ustanovenia článku 73B majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov:

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

b) prijať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohodu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov, alebo stanoví postupy na ohlasovanie kapitálových pohybov na štatistické alebo správne účely alebo prijať

opatrenia, ktoré možno odôvodniť verejným záujmom a/alebo verejnou bezpečnosťou.

2. ...

3. Opatrenia a postupy uvedené v odsekoch 1 a 2 však nesmú byť prostriedkom na svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 73B.“

Vnútroštátna právna úprava

4. Podľa rakúskeho daňového systému príjmy obchodných spoločností so sídlom v Rakúsku sú zdaňované v dvoch rôznych úrovniach: na úrovni spoločnosti prostredníctvom dane zo zisku s pevnou daňovou sadzbou 34 % a na úrovni akcionára prostredníctvom zdanenia dividend a iných ziskov rozdelených spoločnosťou (t. j. kapitálových výnosov).

5. Pokiaľ ide o zdanenie akcionárov, ktorého sa v tomto prípade priamejšie dotýkame, uplatňovaný systém sa rozlišuje podľa toho, či ide o kapitálové výnosy vnútroštátneho pôvodu, alebo zahraničného pôvodu, pričom sa predpokladá, že „o kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu ide, pokiaľ osoba povinná platiť daň z príjmov z kapitálového majetku má bydlisko v Rakúsku, alebo obchodné vedenie alebo sídlo spoločnosti sa nachádza v Rakúsku, alebo povinná osoba je pobočkou pokiaľnej ústavu v Rakúsku...“ (§ 93 ods. 2 Einkommensteuergesetz 1988; zákon z roku 1988 o dani z príjmu, BGBl. 1988/400, ďalej len „EStG“)(3).

a) Zdanenie kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu

6. V prípade týchto výnosov umožňuje rakúsky právny predpis daňovníkom vybrať si z dvoch možností: uplatnenia osobitnej dane s úľavou splnenej daňovej povinnosti s pevnou daňovou sadzbou (ďalej len „daň s úľavou splnenej daňovej povinnosti“) alebo uplatnenia bežnej dane z príjmu so znížením daňovej sadzby o 50 % (ďalej len „daň so sadzbou zníženou o polovicu“).

7. V prvom prípade zaplatí daňový poplatník daň vo výške 25 % z kapitálových výnosov, ktoré s úľavou tzv. splnenej daňovej povinnosti už nebudú podliehať dani z príjmu. Kapitálové výnosy sa teda na účely uplatnenia tejto dane nezahŕajú do celkového zdaniteľného príjmu, čo môže mať za dôsledok, že sa zníži daňová sadzba, ktorá sa má uplatniť a ktorej výška sa mení v závislosti od výšky príjmov. Daň s úľavou splnenej daňovej povinnosti môže byť v zásade zaplatená daňovou záležitosťou (t. j. v spoločnostiach); v niektorých prípadoch však nie je možné vykonať takúto záležitosť, a teda sa ustanovuje, že daň môže byť zaplatená „dobrovoľnou platbou cez platobnú pokladnicu vo výške zodpovedajúcej dani z kapitálových výnosov“ (§ 97 EStG) (4).

8. Keď sa daňovník rozhodne nevyužiť osobitnú daň s úľavou splnenej daňovej povinnosti, uplatní sa bežná daň z príjmov s daňovou sadzbou zníženou o 50 %. V takom prípade sa kapitálové výnosy zahŕajú do celkového zdaniteľného príjmu, čo môže mať za dôsledok uplatnenie vyššej daňovej sadzby; zato sa však na vyváženie uplatní na kapitálové výnosy zníženie o „50 % priemernej daňovej sadzby uplatňovanej na celkový príjem.“ (§ 37 EStG)(5).

b) Zdanenie kapitálových výnosov zahraničného pôvodu

9. Vyššie opísaná úprava sa uplatní, ako bolo uvedené, len na kapitálové výnosy vnútroštátneho pôvodu, kým výnosy plynúce z úasti na zahraničných spoločnostiach podliehajú bežnej dani z príjmu. To znamená, že sa tieto kapitálové výnosy zahŕajú do celkového zdaniteľného príjmu, čo môže mať za dôsledok uplatnenie vyššej daňovej sadzby, a sú predmetom dane z príjmu bez možnosti uplatnenia akéhokoľvek zníženia. Teda nielen, že sa na také výnosy nevzťahuje osobitná daň s pevnou daňovou sadzbou vo výške 25 % s úľavou

splnenej daňovej povinnosti, ale nemôže sa na ne uplatniť ani zníženie uplatňovanej daňovej sadzby o 50 %.

10. Nakoniec treba spomenúť, že vyššie uvedený systém bol zmenený a doplnený zákonom, ktorý nadobudol účinnosť 1. apríla 2002, a teda neskôr než nastal skutkový stav, ktorý je predmetom sporu vo veci samej, a preto sa neuplatňuje na tento spor.

II – Skutkový stav a konanie

11. Pani Lenz je rakúska štátna občianka s trvalým pobytom v Rakúsku, kde od roku 1994 platí dane.

12. V roku 1996 pozostávali príjmy pani Lenz výhradne z dividend, ktoré jej vyplatila spoločnosť so sídlom v Nemecku.

13. Rakúsky správca dane za tento rok jej vypočítal daň z príjmu, ktorú je povinná zaplatiť, na základe obvyklej sadzby dane z príjmu bez uplatnenia osobitnej dane s úľinkom splnenej daňovej povinnosti alebo dane so sadzbou zníženou o polovicu, ktoré sú upravené v § 37 a v § 97 EStG.

14. Proti tomuto rozhodnutiu podala pani Lenz sťažnosť na Finanzlandesdirektion für Tirol, pretože sa domnievala, že neuplatnenie osobitnej dane s úľinkom splnenej daňovej povinnosti alebo dane so sadzbou zníženou o polovicu na príjmy z úasti na spoločnostiach so sídlom v iných členských štátoch je v rozpore s voľným pohybom kapitálu, ktorý je zabezpečený v článku 73B Zmluvy ES. Keďže bola táto sťažnosť zamietnutá, pani Lenz podala žalobu na Verwaltungsgerichtshof. Na základe pochybností o súlade vnútroštátnej daňovej právnej úpravy s právom Spoločenstva, Verwaltungsgerichtshof položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1) Odporuje súvisiacim ustanoveniam článku 73 B ods. 1 a článku 73 D ods. 1 písm. a) a b) a ods. 3 Zmluvy ES (teraz článku 56 ods. 1 ES a článku 58 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 3 ES) právna úprava podľa § 97 ods. 1 a 4 EStG v spojení s § 37 ods. 1 a 4 EStG, na základe ktorej si môže daňový poplatník vybrať, pokiaľ ide o dividendy z domácich akcií, medzi ich zdanením paušálnou daňovou sadzbou vo výške 25 % s úľinkom splnenej daňovej povinnosti alebo ich zdanením daňovou sadzbou zníženou na polovicu priemernej daňovej sadzby uplatňovanej na súhrn všetkých príjmov, zatiaľ čo dividendy zahraničných akcií sú vždy zdanené riadnou sadzbou dane z príjmu?

2) Má výška zdanenia príjmov kapitálovej obchodnej spoločnosti, ktorej akcie vlastní akcionári s bydliskom, resp. so sídlom v inom členskom štáte alebo v nečlenskom štáte, a ktorá má svoje sídlo a vedenie v inom členskom štáte alebo v nečlenskom štáte, význam pre zodpovedanie prvej otázky?

3) V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: možno dosiahnuť súlad s ustanovením článku 73 B ods. 1 Zmluvy ES pomerným znížením rakúskej dane z príjmu osoby poberajúcej dividendy o daň právnických osôb, ktorú zaplatili vo svojich krajinách akciové spoločnosti majúce sídlo alebo vedenie v iných členských štátoch alebo v nečlenských štátoch??“

15. V takto zaťatom konaní predložili svoje pripomienky žalobkyňa v spore vo veci samej, vlády Rakúska, Dánska, Francúzska a Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia. Žalobkyňa v spore vo veci samej, Rakúsko, Spojené kráľovstvo a Komisia sa tiež zúčastnili na pojednávaní, ktoré sa konalo 29. januára 2004.

16. V rámci dokazovania Súdny dvor vyzval rakúsku vládu na spresnenie vo veci daňovej legislatívy platnej v roku 1996.

III – Právny rozbor

O prvých dvoch otázkach

17. Prvými dvomi otázkami, ktoré je vhodné posúdiť spoločne, sa Verwaltungsgerichtshof pýta, či je v súlade s ustanoveniami Zmluvy o voľnom pohybe kapitálu taká právna úprava, ktorá umožňuje iba majiteľom vnútroštátnych kapitálových výnosov vybrať si medzi uplatnením osobitnej dane so sadzbou vo výške 25 % s účinkom splnenia daňovej povinnosti a bežnej dane z príjmu so sadzbou zníženou o 50 %, zatiaľ čo ustanovuje, že na zahraničné kapitálové výnosy sa uplatňuje bez výnimky bežná daň z príjmu bez zníženia sadzby. Tiež chce vedieť, či zodpovedanie tejto otázky závisí od úrovne zdanenia spoločností vytvárajúcich tieto výnosy, ktoré sa na ne uplatňuje v iných členských štátoch alebo v tretích krajinách.

18. Ako som už predtým spomenul, obdobná otázka už bola položená Súdnemu dvoru v právnej veci Schmid, kde sa však nedospelo k rozhodnutiu vo veci samej, pretože vtedy predkladajúci orgán (Berufungssenat) nemal súdnu právomoc podľa článku 234 ES. Pre neprípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania som sa vyslovil aj ja v návrhoch prednesených 29. januára 2002 v predmetnej veci(6); tam som však subsidiárne skúmal skutkovú podstatu otázky, ktorú v podstate znova predložil Verwaltungsgerichtshof. Budem teda na tieto návrhy v značnej miere odkazovať v ďalšom texte.

19. Rovnako ako v právnej veci Schmid, aj na zodpovedanie tejto vyššie zhrnutej otázky treba najskôr určiť, či právna úprava takého druhu, ako je táto skúmaná právna úprava, môže vytvárať obmedzenie pohybu kapitálu v zmysle článku 73b Zmluvy ES, aby sme potom v kladnom prípade mohli zhodnotiť, či taká právna úprava môže byť odôvodnená v zmysle článku 73D.

i) O obmedzujúcom charaktere skúmanej právnej úpravy

20. Pokiaľ ide o prvé hľadisko, musím najskôr pripomenúť, že „opatrenia uložené členským štátom s cieľom odradiť osoby, ktoré majú v tomto štáte trvalý pobyt, od investovania v iných členských štátoch vytvárajú... obmedzenia pohybu kapitálu v zmysle [článku 73B Zmluvy ES]“(7) [neoficiálny preklad]. V tomto ohľade Súdny dvor osobitne spresnil, že „podmienenie udelenia daňovej výhody v oblasti dane z príjmu fyzických osôb, ktoré vlastnia akcie, v podobe oslobodenia dividend skutočnosťou, že dividendy plynú zo spoločností so sídlom na vnútroštátnom území, vytvára obmedzenie pohybu kapitálu“(8) [neoficiálny preklad].

21. To platí, pokiaľ právna úprava:

– na jednej strane, „má za následok odradenie občanov..., ktorí majú trvalý pobyt [v dotknutom členskom štáte] od investovania svojho kapitálu v spoločnostiach majúcich sídlo v inom členskom štáte“ [neoficiálny preklad],

– na druhej strane, „má rovnako obmedzujúce účinky vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, keďže je určitou prekážkou v získavaní kapitálu [v dotknutom členskom štáte], pretože na dividendy nimi vyplatené osobám s trvalým pobytom [v tomto štáte] sa uplatňuje menej priaznivé daňové zaobchádzanie než na dividendy vyplatené spoločnosťou, ktorá má sídlo [v tom istom štáte], čo má za následok, že ich akcie a obchodné podiely sú menej príťažlivé pre investorov s trvalým pobytom [v predmetnom členskom štáte], oproti akciám a obchodným podielom spoločností majúcich sídlo v [uvedenom] členskom štáte“(9) [neoficiálny preklad].

22. Ako som už uviedol v právnej veci Schmid, ak sa prijme pojem „obmedzenia pohybu kapitálu“ v zmysle článku 73B, nie je možné poprieť existenciu takéhoto obmedzenia v prípade právnej úpravy, ako je skúmaná právna úprava, ktorá pri vnútroštátnych kapitálových výnosoch umožňuje vybrať si medzi uplatnením dane s účinkom splnenej daňovej povinnosti so sadzbou vo výške 25 % a bežnou daňou z príjmu so sadzbou zníženou o 50 %, zatiaľ čo ustanovuje, že na zahraničné kapitálové výnosy sa uplatňuje bez výnimky bežná daň z príjmu bez zníženia sadzby. Niet teda pochyb o tom, že takáto právna úprava vyhradzuje priaznivé zaobchádzanie s vnútroštátnymi kapitálovými výnosmi, odrádzajúc tak vnútroštátnych investorov od nadobúdania úastí v spoločnostiach iných členských štátov a stanovujúc tak pre tieto [spoločnosti] prekážku v získavaní kapitálu v dotknutom členskom štáte.

23. Rovnako ako v právnej veci Schmid sa domnievam, že vyhradením priaznivého daňového zaobchádzania s vnútroštátnymi kapitálovými výnosmi oproti zahraničným [kapitálovým výnosom], vytvára skúmaná právna úprava obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré sú v zásade zakázané článkom 73B Zmluvy ES.

ii) O možnom odôvodnení skúmanej právnej úpravy na základe článku 73D

24. Tento záver však nevyhnutne neznamená rozpor takejto právnej úpravy s právnymi predpismi o voľnom pohybe kapitálu.

25. Znova pripomínam, že v zmysle článku 73D ods. 1 Zmluvy ES, „ustanovenia článku 73B majú bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa miesta..., kde investovali kapitál“, a bez toho, aby bolo dotknuté právo „prijímať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohľadu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov“(10).

26. Na zodpovedanie prvých dvoch prejudiciálnych otázok, ktoré podal Verwaltungsgerichtshof, sa musí ešte rozhodnúť, či teda skúmaná právna úprava môže byť odôvodnená na základe článku 73D ods. 1 Zmluvy ES.

27. V tejto súvislosti musím najskôr pripomenúť, že takéto ustanovenie, keďže povoľuje výnimku zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu(11), sa musí vykladať zužujúcim spôsobom, a preto nemôže odôvodňovať vnútroštátne ustanovenia a opatrenia, ktoré sú „prostriedkom pre svojvoľnú diskrimináciu“ alebo znamená „skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu a platieb vymedzených v článku 73B“ (článok 73D ods. 3 Zmluvy ES).

28. Z toho vyplýva, že obmedzenia vyplývajúce z právnej úpravy takého druhu, ako je skúmaná právna úprava, môžu byť prípustné na základe článku 73D ods. 1 iba vtedy, ak sú rozdiely v zaobchádzaní medzi vnútroštátnymi kapitálovými výnosmi a zahraničnými [kapitálovými výnosmi] objektívne odôvodnené rozdielnou situáciou alebo naliehavými dôvodmi vo všeobecnom záujme(12).

29. Navyše dodávam, že v nadväznosti na opatrenia určené na zabránenie porušovania vnútroštátnych daňových právnych predpisov už mal Súdny dvor možnosť vysloviť, že „aby bolo opatrenie v súlade s ustanovením článku 73D Zmluvy, musí dodržiavať zásadu primeranosti so zreteľom na skutočnosť, že toto opatrenie musí byť vhodné na zabezpečenie uskutočnenia cieľa, ktorý sleduje, a nemôže prekročiť nevyhnutnú mieru na jeho dosiahnutie“(13) [neoficiálny preklad]. Nakoniec, opatrenie musí byť „nevyhnutné na ochranu sledovaných cieľov“ [neoficiálny preklad] v tom zmysle, že tieto [ciele] sa nemôžu uskutočniť „opatreniami menej obmedzujúcimi voľný pohyb kapitálu“(14) [neoficiálny preklad].

30. Na určenie, či obmedzenia pohybu kapitálu, ktoré vyplývajú z predmetnej daňovej právnej úpravy, môžu byť prípustné na základe článku 73D ods. 1 Zmluvy ES, treba najskôr zhodnotiť, či, ako sa domnievajú vlády, ktoré sú účastníkmi konania, rozdiely v zaobchádzaní medzi vnútroštátnymi kapitálovými výnosmi a zahraničnými kapitálovými výnosmi sú objektívne odôvodnené, a teda nespôsobujú svojvoľnú diskrimináciu alebo skryté obmedzovanie voľného pohybu kapitálu.

31. V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo potvrdzuje, že daňové výhody poskytované skúmanými právnymi predpismi sa obmedzujú na dividendy vnútroštátnych spoločností, keďže rakúsky správca dane vyberá dane z dividend priamo v spoločnostiach, ktoré ich vyplácajú. Keďže taký spôsob vyberania by nebol možný v prípade kapitálových výnosov vytvorených spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, bolo by technicky nemožné rozšíriť tieto výhody aj na takéto spoločnosti.

32. V tejto súvislosti najskôr pripomínam, že len daň s účinkom splnenej daňovej povinnosti sa vyberá zrážkou v spoločnosti, ktorá rozdeľuje zisky a ktorá koná ako platiteľ dane, pričom daň odvádza zrážkou. Len pre takúto formu zdanenia by teda existovala technická prekážka pri výbere, čo by podľa Spojeného kráľovstva stávalo zahraničné kapitálové výnosy do objektívne rozdielnej situácie voči vnútroštátnym kapitálovým výnosom, odôvodňujúc tak odlišné zaobchádzanie s nimi.

33. Po tomto spresnení tiež pripomínam, že už v právnej veci Schmid som považoval takúto argumentáciu za málo presvedčivú. Ak je totiž pravda, že pre daň vyberanú zrážkou v Rakúsku je potrebná prítomnosť platiteľa dane v tejto krajine, zároveň nie je pravdou, že daň s účinkom splnenia daňovej povinnosti predpokladá nevyhnutne vyberanie zrážkou. Domnievam sa teda, že pre vyberanie dane takého druhu, akým je skúmaná daň (charakterizovaná pevnou sadzbou 25 % a účinkom splnenia daňovej povinnosti), by mohli byť stanovené iné technické možnosti, a to také, aby mohli byť uplatnené bez problémov aj na výnosy plynúce zo zahraničných spoločností.

34. Ako aj v tejto veci podľa Komisia, príklad v tomto zmysle ponúka sám vyššie opísaný rakúsky právny predpis, podľa ktorého v určitých prípadoch, v ktorých nie je možné vykonať zrážku pri zdroji, daň s účinkom splnenia daňovej povinnosti by sa mohla vyberať „dobrovoľnou platbou cez platobnú pokladnicu vo výške zodpovedajúcej dani z kapitálových výnosov“(15). Pre výnosy plynúce zo zahraničných spoločností by sa teda mohla vytvoriť podobná možnosť „dobrovoľnej platby“ správcovi dane, ktorá by umožnila uplatniť aj na takéto výnosy daň s účinkom splnenia daňovej povinnosti a odstrániť tak zistené obmedzenia pohybu kapitálu.

35. Pokiaľ ide o zníženie daňovej sadzby o 50 % v prípade zdanenia vnútroštátnych kapitálových výnosov bežnou daňou z príjmu, všetky vlády, ktoré predložili svoje pripomienky, tvrdia, že takéto zníženie je potrebné na zabezpečenie súdržnosti vnútroštátneho daňového systému a tento účel, v zmysle rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko(16), môže „odôvodniť právnu úpravu obmedzujúcu základné slobody“(17) [neoficiálny preklad]. Skúmaná právna úprava by bola predovšetkým odôvodnená skutočnosťou, že zisky plynúce zo spoločností so sídlom v

Rakúsku sú už v tejto krajine predmetom dane s pevnou sadzbou vo výške 34 %, a bolo by teda neprimerané opätovne zdaniť tie isté zisky v okamihu ich rozdelenia akcionárom zahrnutím v celej výške do predmetu dane z príjmov.

36. Žalobkyňa v spore vo veci samej a Komisia majú iný názor a považujú rozdielne zaobchádzanie s dividendami podľa toho, či plynú z vnútroštátnych alebo zahraničných spoločností, za nedôvodné. Podčiarkujú najmä, že skúmaná právna úprava nemôže byť odôvodnená potrebou zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému, aby sa tak zabránilo istej forme dvojitého zdanenia (v ekonomickom zmysle), keďže daň právnických osôb a daň z kapitálových výnosov sa dotýkajú rozdielnych subjektov.

37. Ako som sa už vyjadril v právnej veci Schmid, aj mne sa zdá, že tu sa nemožno dovoliť potreby uvedenej v rozsudkoch Bachmann a Komisia/Belgicko. Pripomínam totiž, že v tých prípadoch „existovalo, pokiaľ ide o jedného a toho istého daňového poplatníka, *priame spojenie medzi udelením daňovej výhody a vyrovnaním takejto výhody prostredníctvom daňovej zrážky*, ktoré boli vykonané v rámci tej istej dane. Konkrétne išlo o spojenie medzi odpočítateľnosťou splátok poistného a zdanením poistného plnenia vyplácaného poisťovateľmi pri plnení poistných zmlúv pre prípad staroby a smrti, spojenie, ktoré bolo potrebné udržať na účel zachovania súdržnosti predmetného daňového systému“(18) [neoficiálny preklad]. V skúmanej veci však neexistuje priame spojenie medzi daňou právnických osôb a daňou z kapitálových výnosov, keďže, ako v právnej veci Verkooijen, „ide o dve odlišné dane, ktorých subjektmi sú odlišní daňoví poplatníci“ (spoločnosti a akcionári)(19) [neoficiálny preklad].

38. V súlade s uvedenými skutočnosťami v rozsudku Verkooijen sa teda nedomnievam, že obmedzenia pohybu kapitálu vyplývajúce zo skúmanej právnej úpravy môžu byť odôvodnené potrebou zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového režimu.

39. V prípadoch, ako je tento, sa tiež na rozdiel od skutočností uvedených dánskou vládou v jej vyjadrení vo veci druhej otázky domnievam, že sa nemožno dovoliť potreby súdržnosti daňového systému, a to ani vtedy, keď sa príjem spoločností, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, zdať v tomto štáte nízkou daňou.

40. Ako sa správne vyjadrila Komisia, bolo by totiž nedôvodné vylúčiť uplatnenie dane s úľavou splnenia daňovej povinnosti a dane so sadzbou zníženou o polovicu len na zahraničné kapitálové výnosy na základe výšky zdanenia príjmov spoločností. Takéto vylúčenie by totiž predpokladalo existenciu priameho spojenia medzi daňou právnických osôb a daňou z príjmov akcionárov, čo, ako bolo uvedené, v rakúskom daňovom systéme neexistuje; nebolo by teda koherentné vytvárať spojenie tohto druhu len pre zdanenie výnosov plynúcich zo zahraničných spoločností.

41. Ale vylúčiť tieto výhody pri uvážení menšieho zdanenia zahraničných spoločností by bolo nedôvodné aj preto, lebo by to skončilo situáciou, keď akcionári by znášali prípadnú daňovú výhodu poskytovanú týmto spoločnostiam, výhodu, z ktorej by mohli mať prospech len nepriamo a prípadne, to znamená len vtedy, keď sa menšie zdanenie prejaví vo väčších rozdelených ziskoch.

42. Ale predovšetkým, takým spôsobom by došlo k odrádzaniu súkromných osôb od investovania kapitálu v spoločnostiach, ktoré aj majú v iných členských štátoch lepšie trhové podmienky a sú tiež schopné zabezpečiť väčšie zhodnotenie investície. Takto výhody vyplývajúce z rozdielov v priamom zdanení podnikov by boli neutralizované poškodzujúcim daňovým zaobchádzaním, ktoré by v konečnom dôsledku odalo obsah slobody súkromných osôb nechať obiehať ich kapitál vo vnútri spoločnosti(20).

43. Nakoniec, na odôvodnenie skúmanej rakúskej právnej úpravy sa francúzska vláda vyjadrila,

že keby sa dať s úľinkom splnenia daťovej povinnosti alebo zníženie daťovej sadzby rozšírili na dividendy vyplácané spoločnosťami so sídlom v iných členských štátoch, správca dane štátu trvalého pobytu akcionára by nemohol úľinne kontrolovať zisky plynúce z týchto spoločností. Skúmaná právna úprava by teda mohla byť odôvodnená v zmysle článku 73D ods. 1 písm. b) Zmluvy ES, podľa ktorého majú ustanovenia článku 73B bez toho, aby boli dotknuté práva členských štátov, „prijímať všetky potrebné opatrenia, najmä v oblasti daňového systému a dohodu nad finančnými inštitúciami, aby sa zabránilo porušovaniu vnútroštátnych predpisov“.

44. Podľa môjho názoru však takúto argumentáciu nemožno prijať. Ako som už podčiarkol v právnej veci Schmid, je totiž preukázateľné, že skúmaná právna úprava nezaručuje žiadnym spôsobom účinnosť daňových kontrol, keďže menej priaznivé zaobchádzanie so zahraničným kapitálovým výnosom vôbec neumožňuje kontrolovať, či tieto zahraničné kapitálové výnosy boli riadne ohlásené rakúskemu daňovému úradu na účel ich zdanenia obvyklou daňou z príjmu.

45. Z doteraz uvedeného preto vyplýva, že skutočnosti, ktorých sa dovolávajú vlády predkladajúce pripomienky, nemôžu v zmysle článku 73D ods. 1 Zmluvy ES odôvodniť obmedzenia pohybu kapitálu vyplývajúce zo skúmanej daňovej právnej úpravy.

46. Je teda nutné dospieť k záveru, že súvisiacim ustanoveniam článku 73 B ods. 1 a článku 73 D ods. 1 písm. a) a b) a ods. 3 Zmluvy ES odporuje taká právna úprava, ako je skúmaná právna úprava umožňujúca len majiteľom vnútroštátnych kapitálových výnosov vybrať si medzi osobitnou daňou s úľinkom splnenia daňovej povinnosti a bežnou daňou z príjmu so znížením daňovej sadzby o 50 %, zatiaľ čo ustanovuje, že na zahraničné kapitálové výnosy sa vzťahuje povinne bežná daň z príjmu bez zníženia daňovej sadzby.

47. Nepriznanie uvedenej možnosti vybrať si medzi dvoma rôznymi formami zdanenia majiteľom zahraničných kapitálových výnosov nemôže byť odôvodnené skutočnosťou, že výnosy spoločností, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, sú zdanené v tomto štáte nízkou daňou.

O tretej otázke

48. Treťou otázkou sa vnútroštátny sudca pýta, či článku 73B ods. 1 Zmluvy ES (teraz článok 56 ods. 1, ES) odporuje taká vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá umožňuje daňovému poplatníkovi poberajúcemu dividendy od zahraničných spoločností, aby pomerne odpočítal od vnútroštátnej dane z príjmu fyzických osôb daň právnických osôb zaplatenú v zahraničí spoločnosťou, v ktorej má účasť.

49. Žalobkyňa v spore vo veci samej a Komisia namietali neprípustnosť tejto otázky. Ide totiž o istú hypotetickú otázku, keďže v skutočnosti pre takýto zápočet neexistuje v rakúskom právnom poriadku žiadne ustanovenie.

50. V každom prípade sa žalobkyňa v spore vo veci samej vyjadrila, že aj keby také ustanovenie existovalo, zníženie by neodstránilo diskrimináciu v rámci škody subjektu prijímajúceho dividendy zahraničných spoločností, keďže aspoň za určitých okolností by sa takéto výnosy aj naďalej viac zdaňovali než výnosy vnútroštátneho kapitálu.

51. Naopak, podľa Komisie by v uvedenom prípade nebolo zníženie, o ktorom hovorí vnútroštátny sudca, v rozpore s právom spoločstva pod podmienkou, že sa uplatní zhodným spôsobom na vnútroštátne aj na zahraničné dividendy.

52. Naopak, podľa rakúskej a dánskej vlády, aj keby sa uvedené zníženie vzťahovalo len na zahraničné kapitálové výnosy, bolo by v súlade s článkami 73B a 73D Zmluvy ES. Prípadné nepriaznivé daňové zaobchádzanie na úkor takýchto výnosov by bolo totiž odôvodnené potrebou

zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému, a tým potrebou zamedziť narušeniu podmienok hospodárskej súťaže v prospech tých štátov, ktoré prijímajú mierne zdanenie príjmov spoločností majúcich sídlo na ich území.

53. Pokiaľ ide o mňa, predovšetkým pripomínam, že podľa ustálenej judikatúry „zmyslom prejudiciálneho konania, a teda príslušnosti Súdneho dvora, nie je vyjadrenie názorov poradného charakteru o všeobecných alebo hypotetických otázkach..., ale potreba konkrétne vyriešiť nejaký spor“(21) [neoficiálny preklad].

54. Pripomínam tiež, že práve na zabezpečenie tejto funkcie prejudiciálneho konania si Súdny dvor v rámci hodnotenia vykonávaného vnútroštátnymi sudcami vyhradil priestor na posúdenie nevyhnutnosti a opodstatnenosti otázok položených Súdnemu dvoru až po možnosť, v prípade potreby, odmietnuť prejudiciálnu otázku z dôvodu neprípustnosti(22).

55. Vzhľadom na uvedené zdôrazňujem, že ustanovenia uvádzané v uznesení o podaní návrhu na začatie prejudiciálneho konania nestanovujú možnosť odpovedať v Rakúsku daňových právnických osôb zaplatenú v inom členskom štáte alebo v tretích krajinách. Právny poriadok ani neumožňuje overiť, či sa takýto odpoveď môže uplatniť na základe výkladu iných ustanovení.

56. Na druhej strane rakúska vláda, ktorú Súdny dvor vyzval, aby poskytla objasnenie v tomto bode, potvrdila, že daňová právna úprava platná v čase skutkového stavu vo veci samej neumožňovala urobiť takýto odpoveď, aký bol naznačený vnútroštátnym sudcom, a to ani pri rozširujúcom výklade zákona.

57. Ak teda – ako spresnila sama rakúska vláda – takýto odpoveď nemôže byť právoplatne vyvodený z vnútroštátnej právnej úpravy, žalobkyňa vo veci samej a Komisia majú teda pravdu, keď tvrdia, že tretia otázka je čisto hypotetická.

58. Ak je názor rakúskej vlády správny, odpoveď Súdneho dvora na túto otázku by znamenal poradný názor o spôsoboch, ktoré členský štát môže teoreticky uplatniť, aby vylúčil obmedzenia voľného pohybu kapitálu spôsobené vlastnou daňovou právnou úpravou. Súdny dvor by ale vyriešil v tomto bode výlučne hypotetický problém bez akéhokoľvek vzťahu k predmetu sporu vo veci samej.

59. Domnievam sa teda, že Súdny dvor nie je príslušný vyjadriť sa o tretej prejudiciálnej otázke, ktorú položil Verwaltungsgerichtshof.

60. Pokiaľ však ide o možnosť, že Súdny dvor by po zvážení všetkých skúmaných daňových ustanovení a pochybností, ktoré vzniesol rakúsky sudca, považoval aj tak za vhodné odpovedať na otázku, odpoveď by mala byť podľa môjho názoru záporná.

61. Domnievam sa totiž, že taká vnútroštátna daňová právna úprava, ktorá umožňuje daňovému poplatníkovi prijímať dividendy od zahraničných spoločností, aby si pomerne odpovedal z vnútroštátnej dane z príjmu fyzických osôb daňových právnických osôb zaplatenú v zahraničí spoločnosťou, v ktorej má svoju účasť, znamená obmedzenie pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 73B Zmluvy ES, ak taká právna úprava znamená priaznivé daňové zaobchádzanie s vnútroštátnymi kapitálovými výnosmi. Je však na vnútroštátnom sudcovi, aby posúdil, či v tomto prípade uplatnenie tejto formy odpovede poškodzuje zahraničné kapitálové výnosy.

62. Ešte dodám, že na rozdiel od vyjadrení rakúskej a dánskej vlády by prípadná rozdielnosť v zaobchádzaní nemohla byť odôvodnená ani potrebou súdržnosti daňového systému, ani potrebou vyhnúť sa narušeniu podmienok hospodárskej súťaže v prospech štátov ustanovujúcich nižšie

zdanenie spoločností. A to z dôvodov, ktoré som už uviedol v bodoch 39 – 42.

IV – Návrh

63. S vzhľadom na predchádzajúce úvahy preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré položil Verwaltungsgerichtshof, takto:

„1) Článku 73B ods. 1 Zmluvy ES (teraz článku 56 ods. 1 ES) a článku 73D ods. 1 Zmluvy ES (teraz článku 58 ods. 1 a 3 ES) odporuje taká právna úprava, ako je právna úprava uvedená v § 37 a 97 EStG 1988 (BGBl. 1988/400) v znení BGBl. 1996/797, ktorá umožňuje iba majiteľom vnútroštátnych kapitálových výnosov, aby si vybrali medzi osobitnou daňou s úľavou splnenej danej povinnosti a bežnou daňou z príjmu s daňovou sadzbou zníženou o 50 %, zatiaľ čo sa na zahraničné kapitálové výnosy povinne vzťahuje bežná daň z príjmu bez zníženia danej sadzby.

2) Nepriznanie uvedenej možnosti vybrať si medzi dvoma rôznymi formami zdanenia majiteľom zahraničných kapitálových výnosov nemôže byť odôvodnené skutočnosťou, že výnosy spoločností, ktoré majú sídlo v inom členskom štáte, sú zdanené v tomto štáte nízkou daňou.

3) Súdny dvor Európskych spoločností nie je príslušný rozhodnúť o tretej otázke, ktorú položil Verwaltungsgerichtshof uznesením z 27. augusta 2002.“

1 – Jazyk prednesu: taliančina.

2 – Rozsudok z 30. mája 2002, Schmid, C-516/99, Zb. s. I-4573.

3 – BGBl. 1988/400 v znení BGBl. 1996/201.

4 – V znení BGBl. 1996/797.

5 – V znení BGBl. 1996/797.

6 – Návrhy z 29. januára 2002, Schmid, C-516/99, Zb. s. I-4573, najmä s. I-4575.

7 – Rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 18; v rovnakom zmysle rozsudok zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 10; rozsudky zo 16. marca 1999, Trummer a Mayer, C-222/97, Zb. s. I-1661, bod 26, a zo 14. októbra 1999, Sandoz, C-439/97, Zb. s. I-7041, bod 19.

8 – Rozsudok zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 36.

9 – Rozsudok Verkooijen, body 34 a 35.

10 – Článok 73D ods. 1 písm. a) a b).

11 – Rozsudok zo 14. marca 2000, Église de scientologie, C-54/99, Zb. s. I-1335, bod 17.

12 – Zdá sa mi, že v tomto zmysle je treba íť za rozsudok Verkooijen, ktorý s odkazom na článok 73D ods. 1 písm. a) potvrdil v súlade s predchádzajúcou judikatúrou Súdneho dvora, že „už aj predtým, než nadobudlo účinnosť [toto ustanovenie], vnútroštátne daňové ustanovenia tohto druhu, na ktoré sa odkazuje v tomto článku, keďže zavádzajú určité rozdiely, najmä na základe trvalého pobytu daňových poplatníkov, mohli byť v súlade s právom spoločenstva, len keď sa uplatňovali na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné (pozri najmä rozsudok zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225) alebo sú odôvodnené naliehavými dôvodmi vo všeobecnom záujme, ako je potreba zachovania súdržnosti daňového režimu (rozsudky z 28.

januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305)“ (bod 43).

13 – Rozsudok z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 41.

14 – Rozsudok zo 14. decembra 1995, Sanz de Lera a i., v spojených veciach C-163/94, C-165/94 a C-250/94, Zb. s. I-4821, bod 23.

15 – § 97 ods. 2 EStG.

16 – Rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, a Komisia/Belgicko, C-300/90, už citovaný v poznámke pod ťiarou 12.

17 – Rozsudok Verkooijen, bod 56.

18 – Rozsudok Verkooijen, bod 57, kurzívou zvýraznil generálny advokát.

19 – Rozsudok Verkooijen, bod 58.

20 – O nemožnosti odôvodniť nepriaznivé daňové zaobchádzanie nezlučiteľné so základnou slobodou z dôvodu existencie iných daňových výhod pozri rozsudok Verkooijen, bod 61. pozri tiež, pokiaľ ide o článok 43 ES, rozsudky z 28. januára 1986, Komisia/Francúzsko, 270/83, Zb. s. 273, bod 21; z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, bod 53, a predovšetkým v súvislosti s článkom 49 ES rozsudok z 26. októbra 1999, Eurowings Luftverkehrs, C-294/97, Zb. s. I-7447, body 43-45.

21 – Pozri, medzi iným, rozsudky z 15. júna 1995, Zabala Erasun a i., v spojených právnych veciach C-422/93 až C-424/93, Zb. s. I-1567, bod 29, a z 12. marca 1998, Djabali, C-314/96, Zb. s. I-1149, body 17-20.

22 – Osobitne, Súdny dvor sa pri viacerých príležitostiach vyslovil, „že nemôže rozhodovať o prejudiciálnej otázke vznesenej vnútroštátnym súdom, ak je zrejmé, že požadovaný výklad práva spoločenstva nemá žiadnu súvislosť so skutočnosťou alebo predmetom sporu vo veci samej, alebo keď ide o hypotetický problém“ (rozsudok z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 20). Pozri tiež rozsudky zo 16. júla 1992, Lourenço Dias, C-343/90, Zb. s. I-4673, body 17 a 18; Meilicke, C-83/91, Zb. s. I-4871, bod 25; z 15. decembra 1995, Bosman, C-415/93, Zb. s. I-4921, bod 61, a z 9. marca 2000, EKW a Wein & Co., C-437/97, Zb. s. I-1157, bod 52.