

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

ANTONIA TIZZANA,

predstavljeni 25. marca 2004(1)

Zadeva C-315/02

Anneliese Lenz

proti

Finanzlandesdirektion für Tirol

(Predlog za sprejem predhodne odločbe Verwaltungsgerichtshofa (Avstrija))

„člena 56 in 58 ES – Prosti pretok kapitala – Nacionalna pravila o obdavčitvi dohodka iz kapitala“

1. Verwaltungsgerichtshof je s sklepom z dne 27. avgusta 2002 Sodišču v predhodno odločanje predložilo tri vprašanja, ki se nanašajo na razlago členov 73(b) in 73(d) Pogodbe ES (zdaj člena 56 ES in 58 ES). S temi vprašanji avstrijsko sodišče ponovno sprašuje, ali so nacionalne določbe, ki se nanašajo na pravila o dohodkih od vlaganj, ki različno obravnavajo domače in tuje družbe, skladne s pravom Skupnosti.

2. Sodišče je za odločitev o tem vprašanju že zaprosil Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland v zadevi Schmid, v kateri je Sodišče menilo, da ni pristojno odgovoriti na vprašanje, ker predložitveni organ ni bilo sodišče.(2)

I – Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3. Upoštevni določbi v tej zadevi sta člena 73(b) in 73(d) Pogodbe ES. Člen 73(b)(1) določa, da „so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami“. Člen 73(d) pa določa:

„1. Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve in bonitetnega nadzora finančnih institucij, ali določijo postopke za prijavo pretoka kapitala za namene upravnih ali statističnih informacij ali sprejmejo ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda ali javne varnosti.

2. [...]

3. Ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56“.

Nacionalno pravo

4. Po avstrijskem davčnem sistemu je dohodek od domačih delniških družb potrjen obdavčitvi na dveh ravneh: na ravni družbe z davkom od dohodka po nespremenljivi stopnji v višini 34 % in na ravni delničarjev z davkom od dividend in drugega dobička, ki ga družba razdeli (to je dohodek iz kapitala).

5. Pri obdavčitvi delničarjev, na katero se ta zadeva neposredneje nanaša, upoštevne določbe razlikujejo med domačim in tujim dohodkom iz kapitala, na podlagi tega, da se šteje dohodek iz kapitala za domačega „kadar ima zavezanec za plačilo dohodka iz kapitala svoje prebivališče, glavno upravo ali sedež v Avstriji ali je podružnica v Avstriji kreditna institucija [...]“ (člen 93(2) Einkommensteuergesetz 1988, zakona iz leta 1988 o obdavčitvi dohodka, v nadaljevanju: EStG)(3).

a) Obdavčitev domačega dohodka iz kapitala

6. Glede tega dohodka avstrijski zakon dovoljuje, da davčni zavezanci izberejo ali obdavčitev po posebni dokončni nespremenljivi stopnji 25 % (v nadaljevanju: končni davek) ali pa običajni davek od dohodka z uporabo davčne stopnje, znižane za polovico (v nadaljevanju: znižana stopnja).

7. V prvem primeru bo moral davčni zavezanec plačati davek s 25-odstotno stopnjo na dohodek iz kapitala, ki tako ne bo več potrjen običajnemu davku od dohodka, saj je, kot razloženo, to plačilo dokončno. Dohodek iz kapitala se zato ne bo upošteval pri določanju obdavčljivega dohodka te osebe, s posledico, da bo verjetno uporabljena nižja stopnja davka od dohodka, saj se stopnja spreminja glede na raven dohodka. Končni davek se na celoma pobira z odbitkom pri viru (to je pri družbi). Vendar ga je v določenih primerih, ko tak davek ne vzdrži, treba obračunati s „prostovoljnim plačilom zneska, ki je enak davku od dohodka iz kapitala, osebi, ki je zavezana za plačilo dividend“ (člen 97 EStG)(4).

8. Če se davčni zavezanec odloži, da se ne bo okoristil s posebnim končnim davkom, bo namesto tega potrjen običajnemu davku od dohodka po znižani stopnji v višini 50 %. V tem primeru bo dohodek iz kapitala upoštevan pri njegovi celotni odmeri pri davku od dohodka, s posledico, da bo verjetno uporabljena višja stopnja davka od dohodka pri njegovem skupnem dohodku. V nadomestilo za to bo njegov dohodek iz kapitala „obdavčen polovično glede na povprečno davčno stopnjo, ki se uporabi za skupni dohodek“ (člen 37 EStG)(5).

b) Obdavčitev tujega dohodka iz kapitala

9. Pravkar opisane določbe se uporabljajo, kot rečeno, le za domači dohodek iz kapitala, medtem ko je dohodek iz posedovanja delnic v tujih družbah predmet običajnega davka od dohodka. To pomeni, da se ga upošteva pri celotni presoji davka, s posledico, da se verjetneje uporabi višja stopnja obdavčitve in da je uradno predmet davka od dohodka brez znižanja. Tako

se posebna nespremenjena stopnja v višini 25 % ne uporablja za dohodek te vrste niti ne uživa ugodnosti 50%odstotnega znižanja po uporabljivi davčni stopnji.

10. Končno je treba pripomniti, da je bil zgoraj opisani sistem dopolnjen z zakonom, ki je začel veljati 1. aprila 2002, po nastopu dejstev v tej zadevi, in zato v tem postopku ni uporabljen.

II – Dejstva in postopek

11. Ga. Lenz je nemška državljanka, ki prebiva v Avstriji, kjer je davčna zavezanka od leta 1994.

12. Leta 1996 so bili dohodki ge. Lenz sestavljeni izključno iz dividend družb s sedežem v Nemčiji.

13. Avstrijski davčni organ je zato obračunal njeno davčno obveznost za to leto po običajni stopnji davka od dohodka, ne da bi uporabil poseben končni davek ali znižano stopnjo, kot določata člena 37 in 97 EStG.

14. Ga. Lenz se je zoper odmero pritožila na Finanzlandesdirektion für Tirol, predvsem navajajoč, da je bila neuporaba končne davka ali znižane stopnje za dohodek na podlagi posedovanja delnic v družbah v drugih državah članicah v nasprotju s prostim pretokom kapitala, ki ga zagotavlja člen 73(b) Pogodbe ES. Ta pritožba je bila zavrnjena, zato je ga. Lenz sprožila postopek pred Verwaltungsgerichtshofom. Ker je to sodišče dvomilo o skladnosti nacionalnih davčnih določb s pravom Skupnosti, je Sodišče v predhodno odločanje predložilo naslednja vprašanja:

„1. Ali določbe člena 73(b), prvi odstavek, v zvezi s členom 73(d), prvi odstavek (a) in (b) ter tretji odstavek, Pogodbe ES (zdaj člen 56(1) v zvezi s členom 58(1)(a), (b) in (3), Pogodbe ES) nasprotujejo določbi, kot je določba člena 97(1) in (4) EStG v zvezi s členom 37(1) in (4) EStG, v skladu s katero lahko davčni zavezanec pri prejemu dividend iz domačih delnic izbere, ali naj bodo pavšalno in dokončno obdavčene po stopnji 25 % ali pa naj bodo obdavčene po stopnji, enaki polovici povprečne davčne stopnje za celotni dohodek, pri čemer so dividende iz tujih delnic vedno obdavčene po normalni stopnji davka od dohodka?

2. Ali je stopnja obdavčitve dobička delniške družbe, v kateri obstaja delež in ki ima sedež in glavno upravo v drugi državi članici ali v tretji državi, pomembna za odgovor na prvo vprašanje?

3. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali je lahko položaj, opisan v členu 73(b)(1) Pogodbe ES, dosežen tako, da se davek od dobička pravnih oseb, ki ga delniške družbe s sedežem in glavno upravo v drugih državah članicah ali tretjih državah plačajo v državi, kjer imajo sedež, delno prišteje k avstrijskemu davku od dohodka prejemnikov dividend?“

15. V tako sproženih postopkih so tožena stranka v postopku v glavni stvari, avstrijska, danska in francoska vlada ter vlada Združenega kraljestva in Komisija predložile pisna stališča. Tožena stranka v postopku v glavni stvari, avstrijska vlada in vlada Združenega kraljestva ter Komisija so predstavile tudi svoje ustne trditve na obravnavi 29. januarja 2004.

16. Kot pripravljalni ukrep je Sodišče zahtevalo, naj avstrijska vlada poda podrobnosti o davčni zakonodaji, ki je veljala leta 1996.

III – Pravna presoja

Prvi dve vprašanji

17. Verwaltungsgerichtshof s prvima dvema vprašanjema, ki jih je primerno preužiti skupaj, sprašuje, ali je določba, ki le prejemnikom domačega dohodka iz kapitala omogoča, da izbirajo med posebnim končnim davkom in običajnim davkom od dohodka, znižanim za polovico, medtem ko določa, da se za tuj dohodek iz kapitala uporablja običajni davek od dohodka brez znižanja, skladna z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala. Dalje želi vedeti, ali je odgovor na to vprašanje odvisen od stopnje davka od dobička pravnih oseb, ki ga te ustvarijo v drugih državah članicah ali v tretjih državah.

18. Kot rečeno je bilo podobno vprašanje Sodišču že predloženo v zadevi Schmid, v kateri o zadevi ni bilo odločeno, ker predložitveno sodišče (Berufungssenat) ni bilo sodišče v smislu člena 234 ES. Tudi v sklepnih predlogih z dne 29. januarja 2002 v tej zadevi sem sklenil, da je predlog za sprejem predhodne odločbe nedopusten;⁽⁶⁾ vendar sem podredno vsebinsko preužil vprašanje, ki ga je zdaj v bistvu ponovno predložilo Verwaltungsgerichtshof. Zato se bom v nadaljevanju znatno oprl na tiste sklepne predloge.

19. Kot v zadevi Schmid je treba za rešitev zgoraj povzetega vprašanja najprej ugotoviti, ali določbe, kot so obravnavane, lahko pomenijo omejitev prostega pretoka kapitala v smislu člena 73(b) Pogodbe, in če jih, ali so lahko upravičene na podlagi člena 73(d).

i) Omejevalni značaj določb

20. Glede prvega vprašanja moram poudariti, da „ukrepi, ki jih sprejme država članica, ki lahko odvračajo njene rezidente od [...] vlaganja v druge države članice, pomenijo omejitev pretoka kapitala v smislu [člena 73(b) Pogodbe ES]“. ⁽⁷⁾ V zvezi s tem je Sodišče zlasti menilo, da „podelitev davčne ugodnosti, kot je oprostitev dividend, v zvezi z obdavčitvijo dohodka fizičnih oseb, ki so delničarji, pod pogojem, da dividende plačajo družbe s sedežem znotraj nacionalnega ozemlja, pomeni omejitev pretoka kapitala“. ⁽⁸⁾

21. To je tako, ker ima taka določba:

– prvi, „užinek odvračanja državljanov [...], ki prebivajo [v zadevni državi članici] od vlaganja svojega kapitala v družbe s sedežem v drugi državi članici“; in

– drugi, „omejevalni užinek glede družb s sedežem v drugih državah članicah: pomeni oviro za zbiranje kapitala [v zadevni državi članici], saj so dividende, ki jih take družbe plačajo rezidentom [te države], deležne manj ugodnega davčnega obravnavanja kot dividende, ki jih razdeli družba s sedežem [v tej državi], tako da so njihove delnice za vlagatelje, ki prebivajo [v zadevni državi članici] manj privlačne kot delnice družb s sedežem v tej državi članici“. ⁽⁹⁾

22. Kot sem omenil že v zadevi Schmid, če koncept „omejitve pretoka kapitala“ v smislu člena 73(b) vzdrži, se šteje, da določbe kot obravnavane, ki omogočajo izbiro glede domačega dohodka iz kapitala med posebnim končnim davkom v višini 25 % in običajnim davkom od dohodka, znižanim za polovico, medtem ko je tuji dohodek iz kapitala predmet običajnega polnega davka od dohodka brez znižanja, pomenijo tako omejitev. Take določbe nedvomno pomenijo prednostno obravnavo domačega dohodka iz kapitala, s tem da odvračajo vlagatelje ene države od pridobivanja deležev v družbah s sedežem v drugih državah članicah in za te družbe pomenijo oviro za zbiranje kapitala v zadevni državi članici.

23. Kot v zadevi Schmid zato menim, da glede pridržanja prednostnega davčnega obravnavanja domačega dohodka iz kapitala nasproti tujemu zadevne določbe pomenijo omejitev pretoka kapitala, ki je načeloma v nasprotju s členom 73(b) Pogodbe ES.

ii) Možna upravičenost zadevnih določb na podlagi člena 73(d)

24. Ta sklep pa ne pomeni nujno, da so take določbe neskladne s pravili o prostem pretoku kapitala.

25. Ponovno bi poudaril, da člen 73(d)(1) Pogodbe ES določa, da „določbe člena 73(b) ne posegajo v pravice držav članic, da [...] uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital“ in v pravice, da „sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov“. (10)

26. Zato je za odgovor na prvi dve vprašanji, ki jih je postavilo Verwaltungsgerichtshof, treba še presoditi, ali so zadevne določbe lahko upravičene na podlagi člena 73(d)(1) Pogodbe ES.

27. V zvezi s tem moram najprej poudariti, da ker te določbe dovoljujejo odstopanje od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, (11) jih je treba razlagati strogo in zato ne morejo upravičiti nacionalnih določb ali ukrepov, ki pomenijo „sredstvo samovoljne diskriminacije“ ali „prikrito omejevanje prostega pretoka kapitala [...] iz člena 73(b)“ (člen 73(d)(3) Pogodbe ES).

28. Sledi, da so omejitve, ki izhajajo iz določb, kot so obravnavane, lahko dovoljene na podlagi člena 73(d)(1) samo takrat, če je različno obravnavanje domačega in tujega dohodka iz kapitala objektivno upravičeno z različnimi položaji ali prevladujočimi razlogi javnega interesa. (12)

29. Dodal bi, da je imelo Sodišče priložnost odločiti, s sklicevanjem na ukrepe za preprečitev kršitve nacionalnih davčnih določb, da zato, „da je ukrep zajet v členu 73(d) Pogodbe, mora biti skladen z načelom sorazmernosti v tem, da mora biti primeren za zagotovitev doseganja cilja, ki ga zasleduje, in ne sme iti čez to, kar je potrebno za njegovo doseganje“. (13) Na kratko, ukrep mora biti „nujen za ohranitev zasledovanih ciljev“ v tem smislu, da jih ni mogoče doseči „z ukrepi, ki so manj omejevalni za prosti pretok kapitala“. (14)

30. Za ugotovitev, ali so lahko omejitve pretoka kapitala, ki izhajajo iz zadevnih davčnih določb, dovoljene na podlagi člena 73(d)(1) Pogodbe ES, je treba najprej odločiti, ali je lahko, kot zatrjujejo vlade, ki so predložile svoja stališča, različno obravnavanje domačega in tujega dohodka iz kapitala objektivno upravičeno in tako ne pomeni samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.

31. Vlada Združenega kraljestva o tem trdi, da so davčne ugodnosti, dodeljene z zadevnimi določbami, omejene na dividende domačih družb, tako da avstrijska uprava pobira davek od teh dividend neposredno od družb, ki jih izplačujejo. Ker ta metoda pobiranja ni mogoča pri dohodku iz kapitala družb s sedežem v drugih državah članicah, je tehnično nemogoče razširiti te ugodnosti na tak dohodek.

32. Glede tega najprej navajam, da se le končni davek pobira od družbe, ki deli svoj dobiček in kot zastopnik davčnega organa odbije ta davek pri viru. Tako le pri tej obliki obdavčitve obstaja tehnična ovira pri pobiranju davka, pri kateri je po mnenju vlade Združenega kraljestva tuji dohodek iz kapitala v objektivno drugem položaju kot domači dohodek iz kapitala in s tem upravičuje različno obravnavanje.

33. V zvezi z zgoraj navedenim sem v zadevi Schmid to utemeljevanje označil za neprepričljivo. Medtem ko je res, da mora obstajati zastopnik v Avstriji, če je davek treba odtegniti v tej državi, ni res, da končni davek nujno vključuje obdavčenje pri viru. Po mojem mnenju bi bilo možnih več različnih tehničnih dogovorov za pobiranje davka, kot je obravnavani (to je davek po

nespremenjeni kon?ni stopnji v višini 25 %), ki bi se brez težav lahko uporabljali tudi za dohodek, prejet iz tujih družb.

34. Kot je Komisija poudarila tudi v tej zadevi, so primer takega dogovora avstrijske dolo?be same, kot so opisane zgoraj, v skladu s katerimi je v dolo?enih primerih, ko davka ni mo? odtegniti, kon?ni davek lahko izterjan s „prostovoljnim pla?ilom zneska, ki je enak davku od dohodka iz kapitala, osebi, ki je zavezana za pla?ilo dividend“. (15) Lahko bi obstajala dolo?ba za podobno „prostovoljno pla?ilo“ dav?nim organom glede dohodka iz kapitala tujih družb, ki bi omogo?ala, da bi se kon?ni davek uporabil za tak dohodek, in bi se tako izognili ugotovljeni omejitvi pretoka kapitala.

35. Vse vlade, ki so predložile stališ?a, trdijo, da je 50-odstotno znižanje obi?ajnega davka od dohodka, ki se uporablja za doma?i dohodek iz kapitala, nujno za zagotovitev skladnosti nacionalnega dav?nega sistema in lahko tako v skladu s sodbama v zadevah Bachmann in Komisija proti Belgiji (16) „upravi?uje pravila, ki lahko omejujejo temeljne svoboš?ine“. (17) Obravnavane dolo?be so upravi?ene zlasti na podlagi dejstva, da je prihodek družb s sedežem v Avstriji že predmet fiksnega davka v višini 34 % v tej državi in da zato ne bi bilo primerno ponovno obdav?iti istega dohodka, ko je razdeljen delni?arjem, in ga v celoti podvre?i davku od dohodka.

36. Tože?a stranka v glavni stvari in Komisija menita druga?e in trdita, da ni opravi?ila za razli?no obravnavanje dividend, odvisno od tega, ali jih izpla?ajo doma?e ali tuje družbe. Zlasti navajata, da obravnavane dolo?be ne morejo biti upravi?ene s potrebo po zagotovitvi skladnosti nacionalnega dav?nega sistema, namre? da se izognemo obliki dvojne obdav?itve (v ekonomskem smislu), saj se davek od dobi?ka pravnih oseb in davek od dohodka nanašata na razli?ne vrste dav?nih zavezancev.

37. Kot sem navedel v zadevi Schmid, tudi sam menim, da se na potrebo, navedeno v sodbah v zadevah Bachmann in Komisija proti Belgiji, v tej zadevi ne more sklicevati. V omenjenih zadevah „je v primeru enega in istega dav?nega zavezanca *obstajala neposredna zveza med odobritvijo dav?ne ugodnosti in kompenzacijo te ugodnosti z dav?no dajatvijo*, ki sta se obe nanašali na isti davek. V teh zadevah je obstajala zveza med odbitnostjo prispevkov in obdav?itvijo zneskov, ki jih pla?ajo zavarovanci po pogodbah o starostnem in življenjskem zavarovanju, ki je bila potrebna za ohranitev skladnosti zadevnega dav?nega sistema“. (18) V tej zadevi pa nasprotno ne obstaja neposredna zveza med davkom od dobi?ka pravnih oseb in davkom od dohodka iz kapitala, saj, kot v zadevi Verkooijen, „sta to dva lo?ena davka, ki se obra?unata razli?nim dav?nim zavezancem“ (družbam in delni?arjem). (19)

38. Posledi?no in v skladu z na?elom, ugotovljenim v sodbi Verkooijen, menim, da omejitve pretoka kapitala, ki izhajajo iz obravnavanih dolo?b, ne morejo biti upravi?ene s potrebo po zagotovitvi skladnosti nacionalnega dav?nega sistema.

39. Dalje v primerih, kot je ta, v zvezi z drugim vprašanjem menim, v nasprotju z dansko vlado, da se na zahtevo po skladnosti dav?nega sistema ne more sklicevati tam, kjer je dobi?ek družb s sedežem v drugi državi ?lanici predmet nižje obdav?itve v tej državi.

40. Kot je pravilno opozorila Komisija, ni opravi?ila, da le tuji dohodek iz kapitala ni deležen kon?ne ali znižane dav?ne stopnje na podlagi višine davka od dobi?ka pravnih oseb. Taka izklju?itev bi predpostavljala obstoj neposredne zveze med davkom od dobi?ka pravnih oseb in davkom delni?arjev, ki kot omenjeno ne obstaja v avstrijskem dav?nem sistemu; zato ne bi bilo umestno ustvariti take zveze le pri obdav?itvi dobi?ka, ki so ga ustvarile tuje družbe.

41. Izklju?iti te olajšave na podlagi nizke stopnje obdav?itve tujih družb pa bi bilo prav tako neupravi?eno, saj bi to pomenilo, da bi delni?arji nosili breme vsake dav?ne ugodnosti, do katere

so te družbe upravičene, in bi bili deležni koristi le posredno in pogojno, to pomeni le takrat, ko bi nizka obdavčitev povzročila večjo razdelitev dobička.

42. Predvsem pa bi tako ravnanje odvrnilo fizične osebe od vlaganja njihovega kapitala v družbe, ki uživajo boljše tržne razmere in lahko tako zagotavljajo boljši donos na vlaganja v drugih državah članicah. Tako je, ker bi bile ugodnosti, ki izhajajo iz razlik pri neposredni obdavčitvi družb, nevtralizirane s kazenskim davčnim režimom, ki bi končno odvzel vsakršni smisel svoboščini posameznikov, da se njihov kapital pretaka znotraj Skupnosti.(20)

43. Končno, za utemeljevanje zadevnih avstrijskih določb francoska vlada trdi, da davčni organi iz države stalnega prebivališča delniarjev, če bi morala biti končni davek ali znižana davčna stopnja razširjena na dividende, ki jih razdelijo družbe s sedežem v drugih državah članicah, ne bi mogli učinkovito nadzorovati prihodkov družbe. Po njenem mnenju so zato obravnavane določbe upravičene v smislu člena 73(d)(1)(b) Pogodbe ES, v skladu s katerim določbe člena 73(b) ne posegajo v pravice držav članic, da „sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov“.

44. Menim, da to utemeljevanje ne vzdrži. Kot sem navedel v zadevi Schmid, je jasno, da obravnavane določbe nikakor ne zagotavljajo učinkovitosti davčnega nadzora, glede na to, da manj ugodno obravnavanje tujega dohodka iz kapitala organom v bistvu ne omogoča, da bi ugotovili, ali je bil tak dohodek ustrezno prijavljen avstrijskim davčnim organom v odmero običajnega davka od dohodka.

45. Iz navedenega izhaja, da dejavniki, ki jih navajajo vlade, ki so predložile stališča, ne morejo upravičiti, v smislu člena 73(d)(1) Pogodbe ES, omejitev pretoka kapitala, ki izvirajo iz zadevnih davčnih določb.

46. Zato je treba ugotoviti, da člen 73(b)(1) Pogodbe ES, v zvezi s členom 73(d)(1) Pogodbe ES, izključuje določbe kot obravnavane, ki le prejemnikom domačega dohodka iz kapitala dovoljujejo, da izbirajo med obdavčitvijo po posebni končni nespremenjeni stopnji in običajnim davkom od dohodka s 50-odstotno znižano stopnjo, medtem ko je tuji dohodek iz kapitala v vseh primerih predmet običajnega polnega davka od dohodka brez znižanja.

47. Dejstvo, da prejemniki tujega dohodka iz kapitala nimajo možnosti izbire med dvema možnostma obdavčitve, ne more biti upravičeno z razlogom, da je dobiček družb s sedežem v drugi državi članici predmet nižje stopnje obdavčitve v tej državi.

Tretje vprašanje

48. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem sprašuje, ali člen 73(b)(1) Pogodbe ES (zdaj člen 56(1) ES) izključuje nacionalne davčne določbe, ki davčnemu zavezancu, ki prejema dividende od tujih družb, dovoljujejo, da odbije odstotek davka od dobička pravnih oseb, izplačan v tujini pri družbi, katere delničar je davčni zavezanec, od svojega nacionalnega osebnega davka od dohodka.

49. Tožeča stranka v glavni stvari in Komisija sta ugovarjali dopustnosti tega vprašanja, ker naj bi šlo za popolnoma hipotetično vprašanje, saj v zvezi s to vrsto odbitka ne obstaja nobena določba v avstrijskem pravnem sistemu.

50. Kakor koli, tožeča stranka v postopku v glavni stvari navaja, da niti če bi bil ta odbitek predviden, ne bi odpravil diskriminacije prejemnikov dividend iz tujih družb in bi bil, vsaj v določenih okoliščinah, ta prihodek še naprej višje obdavčen kot domači dohodek iz kapitala.

51. Komisija po drugi strani meni, da v tem položaju pravo Skupnosti ne bi izključilo odbitka, na katerega se sklicuje nacionalno sodišče, pod pogojem da je bil prijavljen enako za domače in tuje dividende.

52. Avstrijska in danska vlada pa menita, da tudi če bi ta odbitek veljal le za tuji dohodek iz kapitala, bi bil skladen s členoma 73(b) in 73(d) Pogodbe ES. Vsako neugodno davčno obravnavanje tega dohodka bi bilo dejansko upravičeno z zahtevo po zagotovitvi skladnosti nacionalnega davčnega sistema in zahtevo po izognitvi izkrivljanja konkurence v korist držav, ki nižje obdavčujejo družbe s sedežem na njihovem ozemlju.

53. Sam menim, najprej, da v skladu z ustaljeno sodno prakso „upravičenost za predhodno odločanje in s tem pristojnost Sodišča ni podajanje svetovalnih mnenj o splošnih in hipotetičnih vprašanjih [...], ampak je to potrebno za učinkovito reševanje spora“. (21)

54. Dalje, da bi Sodišče ohranilo vlogo v predhodnem odločanju, uživa stopnjo svobode glede presoje nacionalnega sodišča o nujnosti in pomembnosti predloženih vprašanj, ki doseže višek, kadar je potrebno, v zavrnitvi predloga na podlagi nedopustnosti. (22)

55. Vendar ugotavljam, da zadevne določbe v predlogu za sprejem predhodne odločbe v Avstriji ne predvidevajo odbitnosti davka od dobička pravnih oseb, plačnega v drugi državi članici ali v tretjih državah. Dalje iz predloga ni možno ugotoviti, ali možnost takega odbitka lahko izhaja iz razlage drugih določb.

56. Tudi ko je Sodišče zahtevalo razjasnitev te točke, je avstrijska vlada sama potrdila, da veljavna davčna zakonodaja v zadevnem času ni določala podlage za odbitek, kakršnega omenja predložitveno sodišče, niti po širši razlagi prava ne.

57. Če – kot je navedla avstrijska vlada sama – tak odbitek ni zakonsko predviden v nacionalni zakonodaji, potem imata tožena stranka v postopku v glavni stvari in Komisija prav, ko pravita, da je tretje vprašanje popolnoma hipotetično.

58. Če je stališče avstrijske vlade pravilno, bi bil odgovor Sodišča na to vprašanje svetovalno mnenje o ukrepih, ki bi jih lahko država članica, abstraktno, sprejela, da bi odstranila omejitve prostega pretoka kapitala, povzročene na podlagi njenih davčnih določb.

59. Zato menim, da Sodišče ni pristojno odločati o tretjem vprašanju, ki ga je predložilo Verwaltungsgerichtshof.

60. Vendar če bi Sodišče odločilo, zaradi kompleksnosti davčnih določb in dvomov, ki jih je izrazilo avstrijsko sodišče, da je primerno odgovoriti na to vprašanje, bi moral biti odgovor po mojem mnenju negativen.

61. Menim, da nacionalna davčna pravila, ki dovoljujejo davčnemu zavezancu, ki prejema dividende tujih družb, da odbije odstotek davka od dobička pravnih oseb, izplačan v tujini pri družbi, katere delničar je fizična oseba, od svojega nacionalnega osebnega davka od dohodka, pomenijo omejitev pretoka kapitala, ki je na celoma prepovedana s členom 73(b) Pogodbe ES, če ta pravila pomenijo prednostno davčno obravnavanje domačega dohodka iz kapitala. Vendar je nacionalno sodišče pristojno, da presodi, ali v okoliščinah posameznega primera uporaba te oblike odbitka oškoduje tuji dohodek iz kapitala.

62. Dodal bi, da v nasprotju s stališči avstrijske in danske vlade vsako različno obravnavanje ni upravičeno s potrebo po skladnosti davčnega sistema ali s potrebo po izognitvi izkrivljanju konkurence v korist držav, ki nižje obdavčujejo družbe zaradi razlogov, ki sem jih navedel v točkah

od 39 do 42.

IV – Sklepni predlogi

63. Ob upoštevanju predhodnih razmislekov zato predlagam, naj Sodišče odgovori na vprašanja, ki jih je v predhodno odločanje predložilo Verwaltungsgerichtshof, tako:

„1. Člen 73(b)(1) Pogodbe ES (zdaj člen 56(1) ES), v zvezi s členom 73(d)(1) Pogodbe (zdaj člen 58(1) ES), izključuje določbe, kot sta člena 37 in 97 EStG 1988 (BGBl. 1988/400), v različici, objavljeni v BGBl. 1996/797, ki le prejemnikom domačega dohodka iz kapitala omogočajo, da izbirajo med obdavčitvijo po posebni končni nespremenjeni stopnji in običajnim davkom od dohodka s 50-odstotno znižano stopnjo, medtem ko je tuji dohodek iz kapitala predmet običajnega polnega davka od dohodka brez znižanja.

2. Dejstvo, da prejemniki tujega dohodka iz kapitala nimajo možnosti izbire med dvema možnostma obdavčitve, ne more biti upravičeno z razlogom, da je dohodek družb s sedežem v drugi državi članici predmet nižje stopnje obdavčitve v tej državi.

3. Sodišče Evropskih skupnosti ni pristojno odgovoriti na tretje vprašanje, ki ga je predložilo Verwaltungsgerichtshof s sklepom z dne 17. avgusta 2002“.

1 – Jezik izvirnika: italijanščina.

2 – Sodba z dne 30. maja 2002 v zadevi Schmid, C-516/99 (Recueil, str. I-4573).

3 – BGBl. 1988/400, v končni različici BGBl. 1996/201.

4 – V končni različici BGBl. 1996/797.

5 – V končni različici BGBl. 1996/797.

6 – Sklepni predlogi z dne 29. januarja 2002 v zadevi Schmid, C-516/99 (Recueil, str. I-4573, zlasti str. I-4575).

7 – Sodbe z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98 (Recueil, str. I-7587, točka 18); z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93 (Recueil, str. I-3955, točka 10); z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer, C-222/97 (Recueil, str. I-1661, točka 26), in z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Sandoz, C-439/97 (Recueil, str. I-7041, točka 19).

8 – Sodba z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98 (Recueil, str. I-4071, točka 36).

9 – Sodba v zadevi Verkooijen, točki 34 in 35.

10 – Člen 73(d)(1)(a) in (b).

11 – Sodba z dne 14. marca 2000 v zadevi Église de scientologie, C-54/99 (Recueil, str. I-1335, točka 17).

12 – Menim, da bi se morala sodba v zadevi Verkooijen brati tako: v zvezi s členom 73(d)(1)(a) je potrdilo, v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, da „pred začetkom veljave [zadevne določbe] so nacionalne davčne določbe, na kakršne se nanaša ta člen, že vzpostavile določene razlike, ki temeljijo zlasti na prebivališču davčnih zavezancev, lahko skladne s pravom Skupnosti, če se uporabljajo v položajih, ki niso objektivno primerljivi (glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/93, Recueil, str. I-225), ali so lahko upravičene s prevladujočimi

razlogi javnega interesa, zlasti v zvezi s skladnostjo davčnega sistema (sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, in v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305)“ (točka 43).

13 – Sodba z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98 (Recueil, str. I-7587, točka 41).

14 – Sodba z dne 14. decembra 1995 v združenih zadevah Sanz de Lera in drugi, C-163/94, C-165/94 in C-250/94 (Recueil, str. I-4821, točka 23).

15 – člen 97(2) EStG.

16 – Sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann in v zadevi Komisija proti Belgiji, navedeni v opombi 12.

17 – Sodba v zadevi Verkooijen, točka 56.

18 – Sodba v zadevi Verkooijen, točka 57; moj poudarek.

19 – Sodba v zadevi Verkooijen, točka 58.

20 – Glede nemožnosti upravičiti, na podlagi drugih davčnih ugodnosti, neugodnejše davčno obravnavanje v nasprotju s temeljno svoboščino glej sodbo v zadevi Verkooijen, točka 61. Glede člena 43 ES glej tudi sodbi z dne 28. januarja 1986 v zadevi Komisija proti Franciji, 270/83, (Recueil, str. 273, točka 21) in z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, C-107/94 (Recueil, str. I-3089, točka 53); glede člena 49 ES pa predvsem sodbo z dne 26. oktobra 1999 v zadevi Eurowings Luftverkehrs, C-294/97 (Recueil, str. I-7447, točke od 43 do 45).

21 – Glej med drugim sodbo z dne 15. junija 1995 v združenih zadevah Zabala Erasun in drugi, od C-422/93 do C-424/93 (Recueil, str. I-1567, točka 29), in sodbo z dne 12. marca 1998 v zadevi Djabali, C-314/96 (Recueil, str. I-1149, točke od 17 do 20).

22 – Sodišče je zlasti dosledno menilo, da „ne more odločati o predlogu za predhodno odločanje, ki ga je predložilo nacionalno sodišče, kjer je precej očitno, da odločitev, ki jo zahteva to sodišče o razlagi ali veljavnosti prava Skupnosti, nima zveze z dejstvi v glavnem postopku ali z njegovim namenom, [ali] kjer gre za hipotetično vprašanje“ (sodba z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 20). Glej tudi sodbe z dne 16. julija 1992 v zadevi Lourenço Dias, C-83/91 (Recueil, str. I-4673, točki 17 in 18); v zadevi Meilicke (Recueil, str. I-4871, točka 25); z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93 (Recueil, str. I-4921, točka 61), in z dne 9. marca 2000 v zadevi EKW in Wein & Co., C-437/97 (Recueil, str. I-1157, točka 52).