ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

15. července 2004 *

Ve věci C-315/02,

jejímž předmětem je žádost Verwaltungsgerichtshof (Rakousko) zaslaná Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES, směřující k získání ve sporu probíhajícím před tímto soudem mezi

Anneliese Lenz

a

Finanzlandesdirektion für Tirol,

rozhodnutí o předběžné otázce týkající se výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 a 58 ES),

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Tizzano,
vedoucí soudní kanceláře: M.-F. Contet, vrchní rada,

s ohledem na písemná vyjádření přeložená:

— za Anneliese Lenz C. Huberem a R. Leitnerem, Wirtschaftsprüfer a Steuerberater,

— za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,

— za dánskou vládu J. Moldem, jako zmocněncem,

— za francouzskou vládu G. de Bergues a P. Boussaroquem, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, a M. Hoskinsem, barrister,

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

s přihlédnutím ke zprávě k jednání

po vyslechnutí ústních vyjádření Anneliese Lenz, zastoupené R. Leitnerem a G. Toiflem, Steruerberater, rakouské vlády, zastoupené J. Bauerem, jako zmocněncem, vlády Spojeného království, zastoupené M. Hoskinsem, a Komise, zastoupené K. Grossem a R. Lyalem, na jednání konaném dne 29. ledna 2004,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. března 2004,

vydává tento

Rozsudek

1 Usnesením ze dne 27. srpna 2002, došlým kanceláři Soudního dvora dne 6. září 2002, položil Verwaltungsgerichtshof Soudnímu dvoru na základě článku 234 ES tři předběžné otázky týkající se výkladu článků 73b a 73d Smlouvy o ES (nyní články 56 ES a 58 ES).

2 Tyto otázky byly vzneseny v soudním řízení zahájeném před uvedeným soudem A. Lenz, v jehož rámci posledně jmenovaná zpochybnila slučitelnost rakouské daňové úpravy týkající se zdanění příjmů z kapitálového majetku s právem Společenství.

Právní rámec

3 Rakouský daňový systém upravuje zdanění příjmů společností usazených v Rakousku na dvou úrovních: na úrovni společnosti, kdy jsou dosažené zisky zdaňovány pevnou sazbou ve výši 34 %, a na úrovni akcionářů zdaněním příjmů z kapitálového majetku, tedy dividend a dalších podílů na zisku vyplácených společností.

4 Pokud jde o zdanění akcionářů, použitelný systém se liší podle toho, zda příjmy plynou z Rakouska, nebo z jiného státu.

Zdanění příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska

5 Podle čl. 93 odst. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (zákon o dani z příjmů, 1988, BGBl. 1988/400; dále „EStG") „o příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Rakouska se jedná tehdy, pokud má plátce příjmů z kapitálového majetku bydliště v Rakousku nebo se v Rakousku nachází jeho obchodní vedení či sídlo nebo je rakouskou pobočkou úvěrové instituce [...]" (znění publikované v BGBl. 1996/201).

6 Článek 93 odst. 1 EStG (znění publikované v BGBl. 1996/201) stanoví, že „v případě příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska [...] je daň vybírána srážkou z příjmů z kapitálového majetku (‚Kapitalertragsteuer' – daň z příjmů z kapitálového majetku)", jež, v souladu s čl. 95 odst. 1, činí 25 %.

7 Článek 97 odst. 1 EStG (znění publikované v BGBl. 1996/797) stanoví, že povinnost zdanit příjmy z kapitálového majetku „je považována za zcela splněnou srážkou daně". Příjmy z kapitálového majetku tak dále nepodléhají jiné dani z příjmu.

8 V případech, kdy zdanění s osvobozujícím účinkem nelze provést formou daňové srážky u zdroje (tj. u společností), čl. 97 odst. 2 EStG stanoví, že daň se vybere „dobrovolnou platbou u platební přepážky, a to částky rovnající se dani z příjmů z kapitálového majetku" (znění publikované v BGBl. 1996/797).

9 Pokud daňový poplatník nezvolí zdanění s osvobozujícím účinkem ve výši 25 % ze svých příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska, využije, v souladu s čl. 37 odst. 1 a 4 EStG (znění publikované v BGBl. 1996/797), režimu „daně snížené na polovinu" („Halbsatzverfahren").

10 V takovém případě se příjmy z kapitálového majetku započítávají v rámci určení celkového zdanitelného příjmu, což může vést ke zvýšení použitelné sazby daně. Protihodnotou k takovému zvýšení nicméně uvedené příjmy z kapitálového majetku podléhají daňové sazbě snížené na polovinu průměrné sazby použitelné na celkový příjem.

Zdanění příjmů z kapitálového majetku plynoucích ze zahraničí

11 Příjmy z kapitálového majetku plynoucí ze zahraničí vyplacené daňovému poplatníku s bydlištěm v Rakousku podléhají běžné dani z příjmu. Započítávají se tak v rámci určení celkového zdanitelného příjmu a obvykle podléhají dani z příjmu se sazbou ve výši maximálně 50 %.

12 Rakouský právní rámec byl změněn zákonem, který nabyl účinnosti 1. dubna 2002. Tento zákon je z hlediska původního řízení pozdější a na toto řízení se nevztahuje.

Původní řízení a předběžné otázky

13 Anneliese Lenz, německá státní občanka podléhající neomezené daňové povinnosti v Rakousku, ve svém daňovém přiznání za rok 1996 uvedla příjmy z kapitálového majetku ve formě dividend obdržených od akciových společností usazených v Německu. Rakouský správce daně na tento příjem uvalil běžnou daň z příjmů. Daňová sazba snížená o polovinu upravená v článku 37 EStG a zdanění s osvobozujícím účinkem předvídané článkem 97 ve spojení s článkem 93 EStG (dále „dotčené daňové výhody") se totiž použijí pouze pro příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Rakouska.

14 S odkazem na to, že použití běžné progresivní sazby daně na její příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Německa je v rozporu se zásadou volného pohybu kapitálu stanovenou čl. 73b odst. 1 Smlouvy, se A. Lenz odvolala

k Finanzlandesdirektion für Tirol. Toto odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím ze dne 16. dubna 1999, proti kterému A. Lenz podala žalobu k Verwaltungsgerichtshof.

15 Za těchto okolností se Verwaltungsgerichtshof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání ustanovení čl. 73b odst. 1 ve spojení s čl. 73d odst. 1 písm. a) a b) a odst. 3 Smlouvy o ES (nyní čl. 56 odst. 1 a čl. 58 odst. 1 písm. a) a b) a odst. 3 ES) takové právní úpravě, jakou je právní úprava obsažená v čl. 97 odst. 1 a 4 EStG ve spojení s čl. 37 odst. 1 a 4 EStG, podle níž daňový poplatník při přijetí dividend z domácích akcií může volit mezi jejich jednorázovým zdaněním s osvobozujícím účinkem sazbou ve výši 25 % a jejich zdaněním sazbou sníženou na polovinu průměrné sazby daně použitelné na celkové příjmy, zatímco dividendy ze zahraničních akcií jsou vždy zdaňovány obvyklou sazbou daně z příjmů?

2) Je výše zdanění příjmů kapitálové společnosti, v jaké dotyčný drží účast a jež má své sídlo a své vedení v jiném členském státu nebo ve třetí zemi, významná pro zodpovězení prvé otázky?

3) V případě kladné odpovědi na první otázku: může být situace, která je v souladu s čl. 73b odst. 1 Smlouvy, dosaženo tím, že daň z příjmů právnických osob odvedená v jejich příslušné zemi akciovými společnostmi se sídlem a vedením v jiném členském státu nebo ve třetí zemi bude příjemcem dividend proporcionálně započtena vůči dani z příjmu splatné v Rakousku?“

K prvním dvěma předběžným otázkám

16 Prvními dvěma předběžnými otázkami, které je třeba zkoumat společně, se postupující soud v podstatě ptá, zda čl. 73b odst. 1 a čl. 73d odst. 1 a 3 Smlouvy brání právní úpravě členského státu, která omezuje použití daňové sazby s osvobozujícím účinkem ve výši 25 % nebo daňové sazby snížené na polovinu na příjmy z kapitálového majetku vyplácené společností usazenou v tomto členském státu s vyloučením takových příjmů plynoucích ze zahraničí, a zda případně posouzení slučitelnosti takové právní úpravy s uvedenými ustanoveními Smlouvy závisí na úrovni zdanění příjmů společností ve státu, kde jsou usazeny.

17 Vzhledem k tomu, že se původní řízení týká odmítnutí daňových úřadů členského státu poskytnout dotčené daňové výhody osobě, jež podléhá neomezené daňové povinnosti v tomto členském státu a která obdržela dividendy ze společnosti usazené v jiném členském státu, vznesené otázky vyžadují odpověď pouze v rozsahu, v němž se týkají volného pohybu kapitálu mezi členskými státy.

18 Je na místě nejdříve zkoumat, zda, jak A. Lenz a Komise Evropských společenství uvádějí, takové daňové předpisy, jako jsou daňové předpisy dotčené v původním řízení, omezují volný pohyb kapitálu ve smyslu čl. 73b odst. 1 Smlouvy.

19 Je důležité připomenout, že podle ustálené judikatury přímé zdanění spadá do působnosti členských států, přičemž však jejich působnost musí být vykonávána v souladu s právem Společenství (rozsudky ze dne 11. srpna 1995, Wielockx,

C-80/94, Recueil, s. I-2493 bod 16; ze dne 6. června 2000, Verkooijen, C-35/98, Recueil, s. I-4071, bod 32; a ze dne 4. března 2004, Komise *v.* Francie, C-334/02, Recueil, s. I-2229, bod 21).

20 Je však nutno konstatovat, že dotčená právní úprava daňové poplatníky s bydlištěm v Rakousku odrazuje od investování kapitálu do společností usazených v jiném členském státu. Tato právní úprava totiž umožňuje daňovému poplatníku s bydlištěm v Rakousku, pokud jde o zdanění jeho příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska, volit mezi zdaněním s osvobozujícím účinkem se sazbou ve výši 25 % a běžnou daní z příjmu se sazbou sníženou o polovinu, zatímco jeho příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu podléhají běžné dani z příjmu se sazbou, která může dosáhnout až 50 %.

21 Uvedená právní úprava má rovněž omezující účinek ve vztahu ke společnostem usazeným v jiných členských státech v tom, že vzhledem k nim vytváří překážku získávání kapitálu v Rakousku. Jelikož je totiž s příjmy z kapitálového majetku plynoucími z jiného členského státu z hlediska daňového zacházeno způsobem méně výhodným než s příjmy z kapitálového majetku plynoucími z Rakouska, akcie společností usazených v jiných členských státech jsou pro investory s bydlištěm v Rakousku méně přitažlivé než akcie společností se sídlem v tomto členském státu (viz výše uvedené rozsudky Verkooijen, bod 35, a Komise *v.* Francie, bod 24).

22 Z výše uvedeného vyplývá, že právní úprava taková, jako je právní úprava dotčená v původním řízení, představuje omezení volného pohybu kapitálu, jež je v zásadě zakázáno čl. 73b odst. 1 Smlouvy.

23 Je však třeba přezkoumat, zda toto omezení volného pohybu kapitálu může být odůvodněno s ohledem na ustanovení Smlouvy.

24 V tomto ohledu je důležité připomenout, že v souladu s čl. 73d odst. 1 Smlouvy „článkem 73b není dotčeno právo členských států [...] uplatňovat příslušná ustanovení svých daňových předpisů, která rozlišují mezi daňovými poplatníky [...] podle místa, kde je jejich kapitál investován", nebo jejich právo „učinit všechna nezbytná opatření, jež by zabránila porušování vnitrostátních právních a správních předpisů".

25 Podle rakouské, dánské a francouzské vlády a vlády Spojeného království z tohoto ustanovení jasně vyplývá, že členské státy jsou oprávněny vyhradit dotčené daňové výhody pro příjmy z kapitálového majetku vyplácené společnostmi usazenými na jejich území.

26 V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že čl. 73d odst. 1 Smlouvy, který musí být, jakožto odchylka od základní zásady volného pohybu kapitálu, vykládán restriktivně, nelze vykládat v tom smyslu, že všechny daňové přepisy rozlišující mezi daňovými poplatníky v závislosti na místu, kde investují svůj kapitál, jsou automaticky slučitelné se Smlouvou. Odchylka od čl. 73d odst. 1 je totiž sama omezena čl. 73d odst. 3 Smlouvy, který stanoví, že vnitrostátní daňové předpisy uvedené v čl. 73d odst. 1 „nesmějí představovat ani prostředek svévolné diskriminace, ani zastřené omezování volného pohybu kapitálu a plateb ve smyslu článku 73b".

27 Je tedy namístě rozlišovat mezi nerovným zacházením přípustným podle čl. 73d odst. 1 Smlouvy a svévolnou diskriminací, která je podle čl. 73d odst. 3 Smlouvy zakázána. Z judikatury v tomto ohledu přitom vyplývá, že aby takové vnitrostátní daňové předpisy, jako jsou dotčené předpisy, které rozlišují mezi příjmy z kapitálového majetku vyplácenými společnostmi se sídlem na území příslušného členského státu a příjmy plynoucími z jiného členského státu, bylo možno považovat za slučitelné s ustanoveními Smlouvy o volném pohybu kapitálu, rozdíl v zacházení se musí týkat situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo musí být odůvodněn

naléhavými důvody veřejného zájmu, jako jsou nezbytnost udržení soudržnosti daňového systému, boj proti daňovým únikům a účinnost daňového dohledu (viz rozsudky Verkooijen, výše uvedený, bod 43; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C-436/00, Recueil, s. I-10829, body 49 a 72, a Komise *v.* Francie, výše uvedený, bod 27). Mimoto odůvodnění rozdílu v zacházení mezi různými kategoriemi příjmů z kapitálového majetku nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné pro dosažení cíle dotčené právní úpravy.

28 Vlády, které předložily svá vyjádření v projednávané věci na prvním místě uplatňují, že rakouské orgány vybírají daň ze zisků, které společnosti usazené v Rakousku vyplácejí svým akcionářům, dílem od společností a dílem od akcionářů. Pokud se týká společností usazených mimo jejich území, rakouské orgány nejsou s to vybírat daň z příjmů společností stejným způsobem. Dotčená daňová právní úprava je tedy odůvodněna objektivním rozdílem v situaci, který je způsobilý zakládat rozdíl v daňovém zacházení v souladu s čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy (viz rozsudky ze dne 14. února 1995, Schumacker, C-279/93, Recueil, s. I-225, body 30–34 a 37, a Verkooijen, výše uvedený, bod 43).

29 Je tedy třeba zkoumat, zda v souladu s čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy rozdíl v zacházení s osobou podléhající neomezené daňové povinnosti v Rakousku podle toho, zda pobírá příjmy z kapitálového majetku od společností usazených v tomto členském státu nebo v jiných členských státech, se vztahuje na situace, které nejsou objektivně srovnatelné.

30 Ze spisu vyplývá, že cílem rakouské daňové právní úpravy je zmírnění hospodářských účinků dvojího zdanění zisků společností vznikajícího zdaněním zisků společnosti daní z příjmů společností a zdaněním akcionářů daní z příjmu z podílu na témže zisku vypláceném formou dividend.

31 Nicméně, jak příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Rakouska, tak i takové příjmy plynoucí z jiného členského státu mohou být předmětem dvojího zdanění. V obou případech totiž příjmy v zásadě podléhají nejprve dani z příjmů společností a poté – v rozsahu, v němž jsou vypláceny formou dividend – dani z příjmů.

32 Pokud jde o daňový právní předpis, jehož cílem je zmírnění účinků dvojího zdanění zisků vyplácených společností, do níž byla investice vložena, akcionáři podléhající neomezené daňové povinnosti v Rakousku, kteří pobírají příjmy z kapitálového majetku vyplácené společností usazenou v jiném členském státu, se tak nacházejí v situaci srovnatelné se situací akcionářů podléhajících neomezené daňové povinnosti rovněž v Rakousku, ale pobírajících příjmy z kapitálového majetku vyplácené společností usazenou v Rakousku.

33 Z toho vyplývá, že rakouská právní úprava v oblasti daní, která váže použití sazby ve výši 25 % s osvobozujícím účinkem nebo sazby snížené na polovinu na příjmy z kapitálového majetku na podmínku, že tyto příjmy plynou z Rakouska, nesouvisí s rozdílem v situaci ve smyslu čl. 73d odst. 1 písm. a) Smlouvy mezi příjmy z kapitálového majetku plynoucími z Rakouska a těmi, které plynou z jiného členského státu (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. června 1996, Asscher, C-107/94, Recueil, s. I-3089, body 41 až 49, a ze dne 12. června 2003, Gerritse, C-234/01, Recueil, s. I-5933, body 47–54).

34 Vlády, které předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, zadruhé tvrdí, že rakouská právní úprava v oblasti daní je objektivně odůvodněna nezbytností udržet soudržnost vnitrostátního daňového režimu (rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C-204/90, Recueil, s. I-249, a Komise *v.* Belgie, C-300/90, Recueil, s. I-305). Uplatňují v tomto ohledu, že cílem dotčených daňových výhod je zmírnění dvojího zdanění zisků společností. Mezi zdaněním zisků společností a těmito

daňovými výhodami existuje totiž přímá ekonomická vazba. Jelikož dani z příjmů společností v Rakousku podléhají pouze společnosti se sídlem v tomto členském státu, je v důsledku toho odůvodněné omezit uvedené daňové výhody pouze na příjemce příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska.

35 Je třeba připomenout, že v bodech 28 respektive 21 výše uvedených rozsudků Bachmann a Komise *v.* Belgie, v nichž Soudní dvůr připustil, že nezbytnost udržení soudržnosti daňového režimu může odůvodnit omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou, existovala přímá vazba mezi odpočitatelností pojistného zaplaceného v rámci pojistných smluv penzijního a životního pojištění na jedné straně a zdaněním částek určených k výplatě pojistitelem jako smluvní plnění na straně druhé a tato vazba byla v daném případě nezbytná pro udržení soudržnosti daňového systému (viz zejména rozsudky ze dne 28. října 1999, Vestergaard, C-55/98, Recueil, s. I-7641, bod 24, a X a Y, výše uvedený, bod 52).

36 V původním řízení, vedle skutečnosti, že daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů společností jsou dvě odlišné daně, které se týkají různých poplatníků (viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 40; Verkooijen, výše uvedený, body 57 a 58, a ze dne 18. září 2003, Bosal, C-168/01, Recueil, s. I-9409, bod 30), je důležité konstatovat, že rakouská právní úprava v oblasti daní nečiní získání dotčených daňových výhod, jichž požívají daňoví poplatníci s bydlištěm v Rakousku pro jejich příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Rakouska, závislým na zdanění zisků společností z titulu daně z příjmů společností.

37 Je rovněž důležité připomenout, že oprávněnost argumentu založeného na nezbytnosti udržení soudržnosti daňového systému musí být dokázána vzhledem k cíli sledovanému dotčenou daňovou právní úpravou (viz rozsudek ze dne 11. března 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, s. I-2409, bod 67).

38 Cíl sledovaný rakouskou daňovou právní úpravou, totiž zmírnění účinků dvojího zdanění, by ovšem nebyl žádným způsobem dotčen, pokud by výhoda plynoucí z rakouské daňové právní úpravy byla poskytnuta příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z jiného členského státu. Naopak důsledkem skutečnosti, že sazba daně s osvobozujícím účinkem ve výši 25 % a sazba daně snížená na polovinu byla vyhrazena výlučně pro příjemce příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska, je zvýšení rozdílu mezi celkovým daňovým zatížením zisků rakouských společností a zatížením zisků společností usazených v jiném členském státu.

39 Argumentaci založenou na nezbytnosti udržení soudržnosti rakouského daňového režimu tak nelze přijmout.

40 Je zajisté třeba konstatovat, že poskytnutí dotčené daňové výhody též příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z jiného členského státu by s sebou neslo snížení daňového výnosu dotyčného členského státu. Nicméně z ustálené judikatury vyplývá, že snížení daňového výnosu nemůže být považováno za naléhavý důvod veřejného zájmu, jehož je možno se dovolávat pro odůvodnění opatření, které je v zásadě v rozporu se základní svobodou (rozsudky Verkooijen, výše uvedený, bod 59; ze dne 3. října 2002, Danner, C-136/00, Recueil, s. I-8147, bod 56; a X a Y, výše uvedený, bod 50).

41 Dále, na rozdíl od toho, co uvádějí rakouská a dánská vláda, úroveň zdanění společností usazených v jiném členském státu není relevantní ve vztahu k rakouským daňovým předpisům pro posouzení slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s článkem 73b a čl. 73d odst. 1 a 3 Smlouvy.

42 V tomto ohledu je nezbytné připomenout, že pro příjmy z kapitálového majetku plynoucí z Rakouska dotčená daňová právní úprava nezavádí žádnou přímou vazbu mezi zdaněním zisků společností daní z příjmů společností a daňovými výhodami, kterých požívají daňoví poplatníci s bydlištěm v Rakousku, pokud jde o daň z příjmů. Za těchto podmínek úroveň zdanění společností usazených mimo rakouské území neodůvodňuje odmítnutí poskytnout příjemcům příjmů z kapitálového majetku vyplácených těmito společnostmi tytéž daňové výhody.

43 Jistě nemůže být vyloučena možnost, že by rozšíření dotčené daňové právní úpravy na příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu mohlo učinit pro investory s bydlištěm v Rakousku výhodnějším nakupovat akcie společností usazených v jiných členských státech, kde může být úroveň daně z příjmů společností nižší nežli v Rakousku. Nicméně tato možnost žádným způsobem neodůvodňuje takovou právní úpravu, jako je dotčená právní úprava v původním řízení. Pokud totiž jde o argument založený na případné daňové výhodě pro poplatníky pobírající ve státu, kde mají svá bydliště, příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu, postačuje uvést, že z ustálené judikatury vyplývá, že znevýhodňující daňové zacházení v rozporu se základní svobodou nemůže být odůvodněno existencí jiných daňových výhod, za předpokladu, že takové výhody existují (rozsudek Verkooijen, citovaný výše, bod 61 a tam uvedená judikatura).

44 Francouzská vláda dále uplatňuje, že rakouská daňová právní úprava je odůvodněna potřebou zajistit účinnost daňového dohledu.

45 V tomto ohledu je třeba připomenout, že zejména z čl. 73d odst. 1 písm. b) Smlouvy vyplývá, že je možné dovolávat se účinnosti daňového dohledu k odůvodnění omezení výkonu základních svobod zaručených Smlouvou (viz rozsudky ze dne 8. července 1999, Baxter a další, C-254/97, Recueil, s. I-4809, bod 18; a ze dne 26. září 2000, Komise *v.* Belgie, C-478/98, Recueil, s. I-7587, bod 39).

46 Pokud jde zaprvé o daňovou výhodu vznikající zdaněním příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska sníženou sazbou, nebylo nijak prokázáno, že by použití rozdílných sazeb v závislosti na původu příjmů z kapitálového majetku bylo způsobilé zvýšit účinnost daňového dohledu.

47 Pokud jde zadruhé o daň s osvobozujícím účinkem se sazbou ve výši 25 %, je důležité připomenout, že tato daň je sražena přímo u zdroje společnostmi usazenými v Rakousku. Jak však uvádí generální advokát v bodech 33 a 34 svého stanoviska, daň s osvobozujícím účinkem nepředpokládá nutně zdanění u zdroje. Článek 97 odst. 2 EStG tak stanoví, že v případě, že srážka u zdroje není možná, daň s osvobozujícím účinkem lze uhradit „dobrovolnou platbou u platební přepážky, a to částkou odpovídající dani z příjmů z kapitálového majetku". Pro příjmy poskytnuté společnostmi usazenými v jiných členských státech by tedy mohl být stanoven obdobný způsob „dobrovolné platby".

48 Srážka u zdroje provedená přímo společnostmi usazenými v Rakousku jistě představuje snazší operaci pro daňovou správu nežli „dobrovolná platba". Přesto prostá administrativní nevýhodnost nemůže odůvodnit překážku takové základní svobodě upravené Smlouvou, jakou je svobodný pohyb kapitálu (rozsudek Komise *v.* Francie, výše uvedený, body 29 a 30).

49 S ohledem na výše uvedené je na místě odpovědět na první dvě otázky tak, že článek 73b a čl. 73d odst. 1 a 3 Smlouvy brání právní úpravě, která umožňuje pouze příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska volit mezi daní s osvobozujícím účinkem se sazbou ve výši 25 % a běžnou daní z příjmu s použitím sazby snížené o polovinu, zatímco stanoví, že příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu povinně podléhají běžné dani z příjmu bez snížení sazby. Odepření poskytnout příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z jiného členského státu daňové výhody poskytované příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska nemůže být odůvodněno skutečností, že příjmy společností usazených v jiném členském státu podléhají v tomto státu nízkému zdanění.

Ke třetí předběžné otázce

50 Svou třetí otázkou se postupující soud ptá, zda čl. 73b odst. 1 Smlouvy brání daňovým předpisům, které daňovému poplatníku s bydlištěm v Rakousku a pobírajícímu příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu, odečíst proporcionálně z jeho daně z příjmu daň z příjmů společností uhrazenou společností, v níž má podíl.

51 Anneliese Lenz a Komise mají výhrady k přípustnosti této otázky. Uvádějí, že otázka není pro řešení sporu v původním řízení rozhodná, neboť se týká daňového systému, který v Rakousku není v platnosti.

52 V tomto ohledu je třeba připomenout, že z ustálené judikatury vyplývá, že Soudní dvůr nemůže rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem, je-li zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah ke skutečnostem nebo předmětu původního řízení nebo jde-li o problém hypotetické povahy (rozsudky ze dne 16. července 1992, Meilicke, C-83/91, Recueil, s. I-4871, bod 25; ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 20; a ze dne 5. února 2004, Schneider, C-380/01, Recueil, s. I-1389, bod 22).

53 Ustanovení uvedená v postupujícím usnesení nepřepokládají možnost odpočíst v Rakousku daň z příjmů společností, která byla zaplacena v jiném členském státu. Rakouská vláda na základě výzvy Soudního dvora k poskytnutí upřesnění v tomto bodě potvrdila, že právní úprava v oblasti daní v účinnosti v době původního řízení neumožňovala určit takový odpočet, jako ten, který byl uveden postupujícím soudem, a to ani v případě extenzivního výkladu práva.

54 Za těchto okolností není na místě odpovědět na třetí položenou otázku.

K nákladům řízení

55 Výdaje vzniklé rakouské, dánské a francouzské vládě a vládě Spojeného království, jakož i Komisi, které předložily Soudnímu dvoru svá vyjádření, se nenahrazují. Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před vnitrostátním soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud.

Z těchto důvodů

SOUDNÍ DVŮR (první senát)

o otázkách předložených mu usnesením Verwaltungsgerichshof ze dne 27. srpna 2002 rozhodl takto:

1) **Článek 73b a čl. 73d odst. 1 Smlouvy o ES (nyní článek 56 ES respektive čl. 58 odst. 1 a 3 ES) brání právní úpravě, která umožňuje pouze příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska volit mezi daní s osvobozujícím účinkem se sazbou ve výši 25 % a běžnou daní z příjmů s použitím sazby snížené o polovinu, zatímco stanoví, že příjmy z kapitálového majetku plynoucí z jiného členského státu povinně podléhají běžné dani z příjmu bez snížení sazby.**

2) **Odepření poskytnout příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z jiného členského státu daňové výhody poskytované příjemcům příjmů z kapitálového majetku plynoucích z Rakouska nemůže být odůvodněno skutečností, že příjmy společností usazených v jiném členském státu podléhají v tomto státu nízkému zdanění.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Takto vyhlášeno na veřejném zasedání v Lucemburku dne 15. července 2004.

Vedoucí soudní kanceláře

R. Grass

Předseda prvního senátu

P. Jann