ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 15. júla 2004 *

Vo veci C-315/02,

ktorej predmetom je návrh Verwaltungsgerichtshof (Rakúsko) podaný Súdnemu dvoru na základe článku 234 ES, v rámci konania prebiehajúceho na tomto vnútroštátnom súde medzi

Anneliese Lenz

a

Finanzlandesdirektion für Tirol,

na vydanie rozhodnutia o prejudiciálnych otázkach týkajúcich sa výkladu článkov 73 B a 73 D Zmluvy ES (teraz článkov 56 ES a 58 ES),

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta a K. Lenaerts (spravodajca),

generálny advokát: A. Tizzano,
tajomník: M.-F. Contet, hlavná referentka,

so zreteľom na písomné pripomienky, ktoré predložili:

— A. Lenz, v zastúpení: C. Huber a R. Leitner, Wirtschaftsprüfer a Steuerberater,

— rakúska vláda, v zastúpení: H. Dossi, splnomocnený zástupca,

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca,

— francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a P. Boussaroque, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: K. Manji, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci M. Hoskins, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: K. Gross a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na správu pre pojednávanie,

po vypočutí ústnych pripomienok, ktoré predniesli: A. Lenz, v zastúpení: R. Leitner a G. Toifl, Steuerberater, rakúska vláda, v zastúpení: J. Bauer, splnomocnený zástupca, vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: M. Hoskins, a Komisia, v zastúpení: K. Gross a R. Lyal, na pojednávaní 29. januára 2004,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 25. marca 2004,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Uznesením z 27. augusta 2002 doručeným Súdnemu dvoru 6. septembra 2002 Verwaltungsgerichtshof požiadal formou troch prejudiciálnych otázok v súlade s článkom 234 ES o výklad článkov 73 B a 73 D Zmluvy ES (teraz príslušných článkov 56 ES a 58 ES).

2 Prejudiciálne otázky vyplynuli zo sporu prejednávaného pred týmto vnútroštátnym súdom na návrh pani Lenz, v ktorom spochybnila zlučiteľnosť rakúskej daňovej právnej úpravy týkajúcej sa zdanenia kapitálových výnosov s právom Spoločenstva.

Právny rámec

3 Podľa rakúskeho daňového systému príjmy obchodných spoločností so sídlom v Rakúsku sú zdaňované v dvoch rovinách: pokiaľ ide o spoločnosť, daňovou sadzbou 34 % z dosiahnutých ziskov, a pokiaľ ide o akcionára, zdanením kapitálových výnosov, t. j. dividend a iných ziskov vyplácaných spoločnosťou.

4 Pokiaľ ide o zdanenie akcionárov, uplatňovaný systém robí rozdiel podľa toho, či ide o výnosy rakúskeho pôvodu, alebo zahraničného pôvodu.

Zdanenie kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu

5 Podľa § 93 ods. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (zákon z roku 1988 o dani z príjmu, BGBl. 1988/400, ďalej len „EStG"): „... o kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu ide vtedy, pokiaľ osoba povinná platiť daň z príjmu z kapitálového majetku má bydlisko v Rakúsku alebo obchodné vedenie alebo sídlo spoločnosti sa nachádza v Rakúsku, alebo povinná osoba je pobočkou peňažného ústavu v Rakúsku..." (znenie uverejnené v BGBl. 1996/201).

6 Podľa § 93 ods. 1 EStG (znenie uverejnené v BGBl. 1996/201): „... ak ide o kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu..., daň z príjmu je vyberaná zrážkou z kapitálových výnosov ('Kapitalertragsteuer')" vo výške 25% stanovenej v § 95 ods. 1 EStG.

7 Podľa § 97 ods. 1 EStG (znenie uverejnené v BGBl. 1996/797) daň z príjmu z kapitálového majetku „sa považuje za zaplatenú s konečnou platnosťou, ak je táto daň vyberaná zrážkou". Kapitálové výnosy potom už viac nepodliehajú dani z príjmu.

8 V prípade, keď zdanenie s charakterom splnenej daňovej povinnosti nemôže byť uskutočnené formou daňovej zrážky (t. j. pokiaľ ide o spoločnosti), § 97 ods. 2, EStG uvádza, že daň je zaplatená „dobrovoľnou platbou cez platobnú pokladňu vo výške zodpovedajúcej dani z kapitálových výnosov" (znenie uverejnené v BGBl. 1996/797).

9 Ak sa daňový poplatník nerozhodne pre zdanenie kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu daňou so sadzbou 25 % s účinkom splnenej daňovej povinnosti, môže využiť v súlade s ustanovením § 37 ods. 1 a 4 EStG (znenie uverejnené v BGBl. 1996/797) režim takzvanej „daňovej sadzby znízenej na polovicu" („Halbsatzverfahren").

10 V takomto prípade sa kapitálové výnosy zahŕňajú do celkového zdaniteľného príjmu, čo môže mať za následok uplatnenie vyššej daňovej sadzby. Ako vyváženie tohto zvýšenia však uvedené kapitálové výnosy podliehajú daňovej sadzbe, ktorá je znížená na polovicu priemernej daňovej sadzby uplatňovanej na celkový príjem.

Zdanenie kapitálových výnosov zahraničného pôvodu

11 Kapitálové výnosy zahraničného pôvodu vyplácané daňovému poplatníkovi – rakúskemu rezidentovi, podliehajú všeobecnej dani z príjmu. Zahŕňajú sa do celkového zdaniteľného príjmu a podliehajú dani z príjmu, ktorej maximálna výška je 50 %.

12 Rakúsky právny rámec bol doplnený zákonom, ktorý vstúpil do platnosti 1. apríla 2002. Tento zákon však neplatil v čase vzniku sporu vo veci samej, a preto sa neuplatňuje na tento spor.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13 Pani Lenz, ktorá má nemeckú štátnu príslušnosť a má hlavnú daňovú povinnosť v Rakúsku, uviedla za rok 1996 výnosy z kapitálového majetku vo forme dividend, ktoré jej boli vyplatené akciovou spoločnosťou zapísanou v obchodnom registri v Nemecku. Rakúska daňová správa zdanila tieto príjmy všeobecnou daňou z príjmu. Daňová sadzba znížená na polovicu v zmysle § 37 EStG a zdanenie s účinkom splnenej daňovej povinnosti v zmysle § 97 v spojení s § 93 EStG (ďalej len „predmetné daňové výhody") sa v skutočnosti uplatňujú len na príjmy z kapitálového majetku rakúskeho pôvodu.

14 Keďže pani Lenz považovala uplatnenie všeobecnej progresívnej daňovej sadzby dane z príjmu z kapitálového majetku nemeckého pôvodu ako odporujúce voľnému pohybu kapitálu v zmysle článku 73 B ods. 1 Zmluvy ES, podala sťažnosť na

Finanzlandesdirektion für Tirol. Táto sťažnosť bola zamietnutá rozhodnutím zo 16. apríla 1999, proti ktorému pani Lenz podala odvolanie na Verwaltungsgerichtshof.

15 Za týchto okolností sa Verwaltungsgerichtshof rozhodol konanie prerušiť a Súdnemu dvoru položil nasledujúce 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 účinkom 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 vlastnia 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?“

O prvých dvoch prejudiciálnych otázkach

16 Prvými dvomi otázkami, ktoré treba spoločne posúdiť, sa vnútroštátny súd v podstate dožaduje vyjadrenia, či článku 73 B ods. 1 a článku 73 D ods. 1 a 3 Zmluvy odporuje právna úprava členského štátu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej a ktorá umožňuje uplatnenie daňovej sadzby vo výške 25% s účinkom splnenia daňovej povinnosti alebo daňovej sadzby zníženej na polovicu z kapitálových výnosov vyplácaných spoločnosťou so sídlom v tomto členskom štáte, čo sa však nevzťahuje na príjmy z kapitálových výnosov zahraničného pôvodu, a či prípadne posúdenie zlučiteľnosti takejto právnej úpravy s týmito ustanoveniami Zmluvy závisí od výšky zdanenia ziskov spoločností z titulu dane z príjmu právnických osôb vyrubovanej v štáte, kde sú usadené.

17 Zatiaľ čo predmetom sporu vo veci samej je odmietnutie priznania predmetných daňových výhod daňovými úradmi členského štátu osobe s neobmedzenou daňovou povinnosťou v tomto členskom štáte a poberajúcej dividendy od spoločnosti usadenej v inom členskom štáte, položené otázky požadujú odpoveď, iba pokiaľ ide o voľný pohyb kapitálu medzi členskými štátmi.

18 Predovšetkým treba skúmať, ako uvádza pani Lenz a Komisia Európskych spoločenstiev, či daňová právna úprava, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, neobmedzuje voľný pohyb kapitálu v zmysle článku 73 B ods. 1 Zmluvy.

19 Je dôležité pripomenúť, že ak sú podľa ustálenej judikatúry priame dane zverené do pôsobnosti členských štátov, tieto štáty musia skúmať, či je takáto právna úprava priamych daní v súlade s ustanoveniami práva spoločenstva (rozsudky z 11. augusta

1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 16; zo 6. júna 2000, Verkooijen, C-35/98, Zb. s. I-4071, bod 32, a zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko, C-334/02, Zb. s. I-2229, bod 21).

20 Pritom je tiež nutné uviesť, že predmetná daňová právna úprava odrádza daňových poplatníkov — rakúskych rezidentov od investovania ich kapitálu do spoločností so sídlom v inom členskom štáte. V skutočnosti táto právna úprava umožňuje daňovému poplatníkovi — rakúskemu rezidentovi výber pri zdanení kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu medzi daňou s pevnou 25% sadzbou s účinkom splnenia daňovej povinnosti a všeobecnou daňou z príjmu so sadzbou zníženou na polovicu, zatiaľ čo kapitálové výnosy majúce pôvod v inom členskom štáte sú zdaňované všeobecnou daňou, ktorej sadzba môže dosiahnuť 50 %.

21 Zmienená právna úprava má rovnako obmedzujúce účinky vo vzťahu k spoločnostiam so sídlom v iných členských štátoch, keďže je určitou prekážkou v získavaní kapitálu v Rakúsku. V skutočnosti tým, že kapitálové výnosy, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, sú zdaňované menej výhodným spôsobom ako kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu, získavanie akcií spoločností so sídlom v iných členských štátoch je pre investorov — rakúskych rezidentov menej atraktívne ako získavanie akcií spoločností so sídlom v tomto členskom štáte (v tomto zmysle pozri už citované rozsudky Verkooijen, bod 35, a Komisia/Francúzsko, bod 24).

22 Z uvedeného vyplýva, že právna úprava, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, vytvára obmedzenie voľného pohybu kapitálu zásadne zakázané článkom 73 B ods. 1 Zmluvy.

23 Treba však skúmať, či toto obmedzenie voľného pohybu kapitálu je možné zdôvodniť z pohľadu ustanovení Zmluvy.

24 Z tohto pohľadu je dôležité pripomenúť, že podľa článku 73 D ods. 1 Zmluvy „ustanovenie článku 73 B nezasahuje do práva členských štátov... uplatňovať príslušné ustanovenia ich daňových zákonov, ktoré rozlišujú daňových poplatníkov podľa... miesta, kde investovali svoj kapitál", a ani do práva „prijať všetky potrebné opatrenia na zabránenie porušovania ich vnútroštátnych predpisov".

25 Podľa vlád Rakúska, Dánska, Francúzska a Spojeného kráľovstva z tohto ustanovenia zreteľne vyplýva, že členské štáty majú právo vyhradiť si poskytnutie predmetných daňových výhod len na kapitálové výnosy vyplácané spoločnosťami so sídlom na ich území.

26 Z tohto aspektu je potrebné zdôrazniť, že článok 73 D ods. 1 Zmluvy ako výnimka zo základnej zásady voľného pohybu kapitálu sa musí presne vykladať a nemá sa interpretovať v tom zmysle, že každá daňová právna úprava pripúšťajúca rozlišovanie medzi daňovými poplatníkmi podľa miesta, kde investovali svoj kapitál, je v súlade zo Zmluvou. V skutočnosti výnimka obsiahnutá v článku 73 D ods. 1 Zmluvy je sama obmedzená ustanovením článku 73 D ods. 3 Zmluvy, podľa ktorého národné právne úpravy v zmysle odseku 1 tohto článku „nesmú byť prostriedkom svojvoľnej diskriminácie a ani skrytým obmedzením voľného pohybu kapitálu a platieb, tak ako to definuje článok 73 B".

27 Treba preto rozlišovať medzi povoleným nerovným zaobchádzaním podľa článku 73 D ods. 1 Zmluvy a zakázanou svojvoľnou diskrimináciou podľa jej článku 73 D ods. 3 Zmluvy. Teda ako vyplýva z judikatúry, aby sa predmetná národná daňová právna úprava, ktorá zavádza rozlišovanie medzi kapitálovými výnosmi vyplácanými spoločnosťami so sídlom na území dotknutého členského štátu a kapitálovými výnosmi, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, mohla považovať za zlučiteľnú s ustanoveniami Zmluvy týkajúcimi sa voľného pohybu kapitálu, je potrebné, aby sa toto rozdielne zaobchádzanie vzťahovalo na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné alebo sú odôvodnené naliehavými dôvodmi vo všeobecnom záujme,

ako je potreba zachovania súdržnosti daňového systému, boj proti daňovým únikom a účinnosť daňových kontrol (už citovaný rozsudok Verkooijen, bod 43; rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, body 49 a 72, a už citovaný rozsudok Komisia/Francúzsko, bod 27). Okrem toho, aby sa zdôvodnilo rozdielne zaobchádzanie medzi rozdielnymi kategóriami príjmov z kapitálového majetku, netreba ísť nad rámec opatrení nevyhnutných na dosiahnutie cieľa sledovaného predmetnou právnou úpravou.

28 Vlády, ktoré v tejto veci predložili svoje pripomienky, v prvom rade uvádzajú, že rakúske úrady vyrubujú daň týkajúcu sa ziskov vyplácaných spoločnosťami so sídlom v Rakúsku svojim akcionárom, a to sčasti od spoločností a sčasti od akcionárov. Pokiaľ ide o spoločnosti so sídlom mimo ich územia, rakúske úrady priamo nevyberajú daň z príjmu právnických osôb rovnakým spôsobom. Predmetná daňová právna úprava je teda odôvodnená odlišnosťou objektívneho stavu, ktorý potom pripúšťa rozdielne daňové zaobchádzanie v zmysle článku 73 D ods. 1 písm. a) Zmluvy (rozsudky zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, Zb. s. I-225, body 30 až 34 a bod 37, ako aj Verkooijen, už citovaný, bod 43).

29 Preto treba skúmať, či v zmysle článku 73 D ods. 1 písm. a) Zmluvy sa rozdielne zaobchádzanie s osobou s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Rakúsku podľa toho, či poberá kapitálové výnosy od spoločností so sídlom v tomto členskom štáte, alebo poberá kapitálové výnosy od spoločností so sídlom v iných členských štátoch, vzťahuje na situácie, ktoré nie sú objektívne porovnateľné.

30 Zo spisu vyplýva, že účelom rakúskej daňovej právnej úpravy je zmierniť po ekonomickej stránke účinky dvojitého zdanenia ziskov spoločností, ktoré vyplýva zo zdanenia dosiahnutých ziskov spoločností z titulu dane právnických osôb a zo zdanenia akcionára ako daňového poplatníka z titulu dane z príjmu, a to z tých istých ziskov spoločností, ktoré sú mu vyplácané vo forme dividend.

31 Ako kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu, tak aj kapitálové výnosy s pôvodom v inom členskom štáte, podliehajú dvojitému zdaneniu. V skutočnosti v obidvoch prípadoch sú príjmy v zásade najprv zdanené daňou z príjmov právnických osôb a potom v rozsahu, v akom sú vyplácané vo forme dividend, aj daňou z príjmu.

32 Z pohľadu daňového predpisu, ktorý má zmierniť účinky dvojitého zdanenia ziskov vyplácaných spoločnosťou, v prospech ktorej bolo investovanie uskutočnené, akcionári s neobmedzenou daňovou povinnosťou v Rakúsku poberajúci kapitálové výnosy od spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte sa tak nachádzajú v porovnateľnej situácii ako akcionári s neobmedzenou daňovou povinnosťou takisto v Rakúsku, ale poberajúci kapitálové výnosy od spoločnosti so sídlom v poslednom citovanom členskom štáte.

33 Z toho vyplýva, že rakúska daňová právna úprava, ktorá podmieňuje použitie 25 % daňovej sadzby s účinkom splnenia daňovej povinnosti alebo daňovej sadzby zníženej na polovicu z výnosov z kapitálového majetku podmienkou, že tieto výnosy sú rakúskeho pôvodu, nemá súvislosť s rozdielnou situáciou v zmysle článku 73 D ods. 1 písm. a) Zmluvy pri výnosoch z kapitálového majetku rakúskeho pôvodu a výnosoch z kapitálového majetku, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte (v tomto zmysle pozri rozsudky z 27. júna 1996, Asscher, C-107/94, Zb. s. I-3089, body 41 až 49, a z 12. júna 2003, Gerritse, C-234/01, Zb. s. I-5933, body 47 až 54).

34 Vlády, ktoré Súdnemu dvoru predložili svoje pripomienky, v druhom rade uvádzajú, že rakúska daňová právna úprava je objektívne zdôvodnená potrebou zabezpečiť súdržnosť vnútroštátneho daňového systému (rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, a Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305). Z tohto pohľadu tvrdia, že predmetné daňové výhody majú zmierniť následky dvojitého

zdanenia ziskov spoločností. Existovala totiž priama ekonomická súvislosť medzi zdanením ziskov spoločnosti a týmito daňovými výhodami. Teda keďže len spoločnosti so sídlom v Rakúsku podliehajú dani právnických osôb v tomto členskom štáte, je odôvodnené vyhradiť uvedené daňové výhody len pre príjemcov kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu.

35 Je potrebné pripomenúť, že v príslušných bodoch 28 a 21 už citovaných rozsudkov Bachmann a Komisia/Belgicko, v ktorých Súdny dvor pripustil, že potreba zachovania koherencie daňového systému môže zdôvodniť určité obmedzenie výkonu základných slobôd garantovaných zmluvou, existovala priama súvislosť medzi odpočítateľnosťou splátok poistného uhrádzaných na základe poistných zmlúv penzijného a životného poistenia na jednej strane a zdanením poistného plnenia vyplácaného poisťovateľmi pri plnení týchto poistných zmlúv na druhej strane, súvislosť, ktorú bolo potrebné udržať z pohľadu zachovania súdržnosti predmetného daňového systému (osobitne pozri rozsudky z 28. októbra 1999, Vestergaard, C-55/98, Zb. s. I-7641, bod 24, ako aj X a Y, už citovaný, bod 52).

36 Vo veci samej okrem skutočnosti, že daň z príjmu fyzických osôb a daň z príjmu právnických osôb sú dve rozdielne dane týkajúce sa rozdielnych daňovníkov (pozri rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 40; Verkooijen, už citovaný, body 57 a 58, a z 18. septembra 2003, Bosal, C-168/01, Zb. s. I-9409, bod 30), je dôležité uviesť, že rakúska daňová právna úprava nepodmieňuje získanie predmetných daňových výhod, z ktorých majú prospech daňovníci — rakúski rezidenti, na kapitálové výnosy rakúskeho pôvodu zdanením ziskov spoločnosti z titulu dane právnických osôb.

37 Je rovnako dôležité uviesť, že tvrdenie založené na potrebe zachovania súdržnosti daňového systému musí byť preukázané z pohľadu cieľa sledovaného predmetnou daňovou úpravou (pozri rozsudok z 11. marca 2004, De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Zb. s. I-2409, bod 67).

38 Pritom cieľ sledovaný rakúskou daňovou právnou úpravou, a to zmiernenie účinkov dvojitého zdanenia, by nebol nijako ohrozený, pokiaľ by výhody plynúce z rakúskej daňovej právnej úpravy boli priznané aj príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte. Naopak skutočnosť, že 25% daňová sadzba s účinkom splnenia daňovej povinnosti a daňová sadzba znížená na polovicu sú vyhradené len pre príjemcov kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v Rakúsku, má za následok prehĺbenie rozdielu medzi celkovým daňovým zaťažením ziskov rakúskych spoločností a daňovým zaťažením ziskov spoločností so sídlom v inom členskom štáte.

39 Preto nemožno prijať argumentáciu založenú na potrebe zachovania súdržnosti rakúskeho daňového systému.

40 Určite je potrebné pripustiť, že priznanie predmetnej daňovej výhody príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, by spôsobilo dotknutému členskému štátu zníženie jeho daňových príjmov. Z ustálenej judikatúry však vyplýva, že zníženie daňových príjmov sa nepovažuje za naliehavý dôvod vo všeobecnom záujme, na ktorý sa možno odvolávať pri zdôvodnení opatrenia v zásade protichodného so základnou slobodou (už citovaný rozsudok Verkooijen, bod 59; rozsudok z 3. októbra 2002, Danner, C-136/00, Zb. s. I-8147, bod 56, ako aj už citovaný rozsudok X a Y, bod 50).

41 Ďalej, na rozdiel od tvrdení vlád Rakúska a Dánska, výška zdanenia spoločností so sídlom v inom členskom štáte nie je relevantná vo vzťahu k rakúskej daňovej právnej úprave pre posúdenie zlučiteľnosti vnútroštátnej daňovej úpravy s ustanoveniami článkov 73 B a 73 D ods. 1 a 3 Zmluvy.

42 V tejto súvislosti je dôležité uviesť, že pri kapitálových výnosoch rakúskeho pôvodu predmetná daňová právna úprava nezakladá žiadnu priamu súvislosť medzi zdanením príjmov spoločností z titulu dane právnických osôb a daňovými výhodami, z ktorých majú prospech daňovníci — rakúski rezidenti, z titulu dane z príjmu. Za týchto okolností výška zdanenia spoločností so sídlom mimo rakúskeho územia neodôvodňuje odmietnutie priznania rovnakých daňových výhod aj príjemcom kapitálových výnosov vyplácaných týmito spoločnosťami.

43 Určite nemožno vylúčiť, že rozšírenie predmetnej daňovej právnej úpravy aj na kapitálové výnosy, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, by pre investorov — rakúskych rezidentov mohlo spôsobiť, že by pre nich bolo výhodnejšie získavať akcie spoločností so sídlom v iných členských štátoch, kde výška dane právnických osôb je nižšia ako v Rakúsku. Táto možnosť však nijakým spôsobom neodôvodňuje právnu úpravu, ktorá je predmetom sporu vo veci samej. V skutočnosti pokiaľ ide o tvrdenie založené na prípadnej daňovej výhode v prospech daňovníkov poberajúcich v ich rezidentských krajinách kapitálové výnosy vyplácané spoločnosťami so sídlom v inom členskom štáte, stačí poukázať na ustálenú judikatúru, podľa ktorej znevýhodňujúce daňové zaobchádzanie v rozpore so základnou slobodou nemôže byť zdôvodnené existenciou iných daňových výhod za predpokladu, že takéto výhody aj skutočne existujú (pozri už citovaný rozsudok Verkooijen, bod 61 a tam uvádzaná judikatúra).

44 Francúzska vláda okrem toho tvrdí, že rakúska daňová právna úprava je odôvodnená potrebou zabezpečenia účinnosti daňových kontrol.

45 Z tohto pohľadu je potrebné uviesť, že najmä z článku 73 D ods. 1 písm. b) Zmluvy vyplýva, že je možné sa dovolávať účinnosti daňových kontrol pri zdôvodnení obmedzení výkonu základných slobôd garantovaných zmluvou (pozri rozsudky z 8. júla 1999, Baxter a i., C-254/97, Zb. s. I-4809, bod 18, a z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko, C-478/98, Zb. s. I-7587, bod 39).

46 V prvom rade, čo sa týka daňovej výhody vyplývajúcej zo zdanenia kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu zníženou sadzbou, nebolo nijako preukázané, že by uplatnenie rozdielnych daňových sadzieb v závislosti na pôvode kapitálových výnosov bolo spôsobilé zvýšiť účinnosť daňových kontrol.

47 V druhom rade, čo sa týka 25% dane s účinkom splnenia daňovej povinnosti, je potrebné uviesť, že táto daň sa vyberá priamo zrážkou spoločnosťami so sídlom v Rakúsku. Ako ale uvádza aj generálny advokát v bodoch 33 a 34 svojich návrhov, daň s účinkom splnenia daňovej povinnosti nevyhnutne nepredpokladá zdanenie zrážkou. Rovnako § 97 ods. 2 EStG stanovuje, že v prípade, ak zdanenie daňou vyberanou zrážkou nie je možné, daň s účinkom splnenia daňovej povinnosti môže byť zaplatená „dobrovoľnou platbou cez platobnú pokladňu vo výške zodpovedajúcej dani z kapitálových výnosov". V prípade výnosov pochádzajúcich od spoločností so sídlom v iných členských štátoch by mala byť v daňovej správe vytvorená podobná možnosť „dobrovoľnej platby".

48 Daň vyberaná zrážkou odvádzaná priamo spoločnosťami so sídlom v Rakúsku určite predstavuje pre daňovú správu jednoduchšiu operáciu ako „dobrovoľná platba". Obyčajná administratívna náročnosť však nemôže zdôvodniť prekážku výkonu základnej slobody stanovenej v Zmluve, akou je voľný pohyb kapitálu (už citovaný rozsudok Komisia/Francúzsko, body 29 a 30).

49 S ohľadom na uvedené je potrebné odpovedať na prvé dve otázky tak, že článkom 73 B a 73 D ods. 1 a 3 Zmluvy odporuje právna úprava umožňujúca iba príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v Rakúsku, výber medzi 25 % daňou s účinkom splnenia daňovej povinnosti a všeobecnou daňou z príjmu s daňovou sadzbou zníženou o polovicu, zatiaľ čo kapitálové výnosy, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, povinne podliehajú podľa tejto právnej úpravy všeobecnej dani z príjmu bez zníženia daňovej sadzby. Odmietnutie poskytnutia príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, daňových výhod priznaných príjemcom kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu nemôže byť zdôvodnené okolnosťou, že príjmy spoločností so sídlom v inom členskom štáte podliehajú v tomto inom členskom štáte nižšiemu zdaneniu.

O tretej prejudiciálnej otázke

50 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či článku 73 B ods. 1 Zmluvy odporuje daňová právna úprava umožňujúca daňovníkovi — rakúskemu rezidentovi poberajúcemu kapitálové výnosy majúce pôvod v inom členskom štáte pomerne znížiť svoju daň z príjmu o daň z príjmu právnických osôb zaplatenú spoločnosťou, v ktorej má účasť na základnom imaní.

51 Pani Lenz a Komisia majú výhrady voči prípustnosti tejto otázky. Ide o otázku, ktorá nie je relevantná pre rozhodnutie sporu vo veci samej, keďže sa týka daňového systému neplatného v Rakúsku.

52 V tomto smere je dôležité zdôrazniť, že ako vyplýva z ustálenej judikatúry, Súdny dvor nerozhoduje 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 (rozsudky zo 16. júla 1992, Meilicke, C-83/91, Zb. s. I-4871, bod 25; z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 20, a rozsudok z 5. februára 2004, Schneider, C-380/01, Zb. s. I-1389, bod 22).

53 Ustanovenia uvedené v uznesení, ktorým boli položené prejudiciálne otázky, však nepripúšťajú v Rakúsku možnosť odpočtu dane právnických osôb zaplatenej v inom členskom štáte. Rakúska vláda na základe výzvy Súdneho dvora na spresnenie v tomto bode potvrdila, že daňová právna úprava platná v čase sporu vo veci samej neumožňovala určiť odpočet, ako bol naznačený vnútroštátnym súdom, a to ani pri širšom výklade zákona.

54 Za týchto okolností nie je namieste zodpovedanie tretej položenej otázky.

O trovách

55 Rakúska, dánska, francúzska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia nemajú právo na náhradu trov konania, ktoré im vznikli v súvislosti s pripomienkami podanými Súdnemu dvoru. Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd.

Z týchto dôvodov

SÚDNY DVOR (prvá komora)

o otázkach, ktoré mu položil Verwaltungsgerichtshof uznesením z 27. augusta 2002, rozhodol takto:

1) **Článkom 73 B a 73 D ods. 1 a 3 Zmluvy ES (teraz príslušným článkom 56 ES a 58 ods. 1 a 3 ES) odporuje právna úprava umožňujúca iba príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v Rakúsku, výber medzi 25 % daňou s účinkom splnenia daňovej povinnosti a všeobecnou daňou z príjmu s daňovou sadzbou zníženou o polovicu, zatiaľ čo kapitálové výnosy, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, povinne podliehajú podľa tejto právnej úpravy všeobecnej dani z príjmu bez zníženia daňovej sadzby.**

2) **Odmietnutie poskytnutia príjemcom kapitálových výnosov, ktoré majú pôvod v inom členskom štáte, daňových výhod priznaných príjemcom kapitálových výnosov rakúskeho pôvodu nemôže byť zdôvodnené okolnosťou, že príjmy spoločností so sídlom v inom členskom štáte podliehajú v tomto inom členskom štáte nižšiemu zdaneniu.**

Jann Rosas Von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Rozsudok bol vyhlásený na verejnom pojednávaní v Luxemburgu 15. júla 2004.

Súdny tajomník

R. Grass

Predseda prvej komory

P. Jann