SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 15. julija 2004*

V zadevi C-315/02,

zaradi predloga Verwaltungsgerichtshofa (Avstrija), naslovljenega na Sodišče, na podlagi člena 234 ES, v postopku med

Anneliese Lenz

in

Finanzlandesdirektion für Tirol,

v postopku predhodnega odločanja o razlagi členov 73b in 73d Pogodbe ES (zdaj člena 56 ES in 58 ES),

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta in K. Lenaerts (poročevalec), sodniki,

generalni pravobranilec: A. Tizzano,
sodna tajnica: M.-F. Contet, glavna administratorka,

ob upoštevanju pisnih stališč, ki so jih predložili:

— za A. Lenz C. Huber in R. Leitner, Wirtschaftsprüfer in Steuerberater,

— za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,

— za dansko vlado J. Molde, zastopnik,

— za francosko vlado G. de Bergues in P. Boussaroque, zastopnika,

— za vlado Združenega kraljestva K. Manji, zastopnik, ob sodelovanju M. Hoskinsa, barrister,

— za Komisijo Evropskih skupnosti K. Gross in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi poročila za obravnavo,

na podlagi ustnih navedb A. Lenz, ki sta jo zastopala R. Leitner in G. Toifl, Steuerberater, avstrijske vlade, ki jo je zastopal J. Bauer, zastopnik, vlade Združenega kraljestva, ki jo je zastopal M. Hoskins, in Komisije, ki sta jo zastopala K. Gross in R. Lyal, na obravnavi z dne 29. januarja 2004,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na javni obravnavi 25. marca 2004

izreka naslednjo

Sodbo

1 S sklepom z dne 27. avgusta 2002, ki ga je Sodišče prejelo 6. septembra 2002, je Verwaltungsgerichtshof v skladu s členom 234 ES predložilo Sodišču v predhodno odločanje tri vprašanja, ki se nanašajo na razlago členov 73(b) in 73(d) Pogodbe ES (zdaj člena 56 ES in 58 ES).

2 Ta vprašanja je ga. Lenz postavila v postopku pred navedenim sodiščem, v katerem je ugovarjala skladnosti avstrijskega davčnega prava, ki se nanaša na obdavčitev dohodka iz kapitala, s pravom Skupnosti.

Pravni okvir

3 Avstrijska davčna ureditev določa obdavčitev dohodkov družb s sedežem v Avstriji na dveh ravneh: na družbeni ravni od dobička, ki ga ustvari, po stalni stopnji 34 %, in na delničarski ravni od dohodka iz kapitala, to je od dividend in drugih prejemkov, ki jih razdeli družba.

4 Pri obdavčitvi delničarjev se veljavna ureditev spreminja v skladu s tem, ali je dohodek avstrijskega ali tujega izvora.

Obdavčitev dohodka iz kapitala avstrijskega izvora

5 Člen 93(2) Einkommensteuergesetza 1988 (zakon iz leta 1988 o obdavčitvi dohodka, BGBl. 1988/400, v nadaljevanju: EStG) določa: „Domači dohodek iz kapitala avstrijskega izvora obstaja, kadar ima zavezanec za plačilo dohodka iz kapitala svoje prebivališče, glavno upravo ali sedež v Avstriji ali je podružnica v Avstriji kreditna institucija [...]“ (različica, objavljena v BGBl. 1996/201).

6 Člen 93(1) EStG (različica, objavljena v BGBl. 1996/201) določa: „V primeru dohodka iz kapitala avstrijskega izvora [...] se davek obračuna z odbitkom od dohodka iz kapitala (Kapitalertragsteuer)", ki znaša v skladu s členom 95(1) EStG 25 %.

7 Člen 97(1) EStG (različica, objavljena v BGBl. 1996/797) določa, da se obveznost davka od dohodka iz kapitala „obravnava, kot da je bila poravnana z odbitkom davka". Dohodek iz kapitala tako ni predmet nadaljnjega davka od dohodka.

8 V primerih, kadar se plačilo za poravnavo davčne obveznosti (v nadaljevanju: dokončna obdavčitev) ne more obračunati z odbitkom pri viru (pri družbah), člen 97(2) EStG določa, da se davek obračuna s „prostovoljnim plačilom, na izplačilnem mestu, v znesku, ki ustreza davku od dohodka iz kapitala" (različica, objavljena v BGBl. 1996/797).

9 Če se davčni zavezanec odloči, da ne izbere dokončne obdavčitve v višini 25 % svojega dohodka iz kapitala avstrijskega izvora, je upravičen, v skladu s členom 37(1) in (4) EStG (različica, objavljena v BGBl. 1996/797), do sistema „polovične stopnje" (Halbsatzverfahren).

10 V tem primeru dohodek iz kapitala prispeva k določitvi celotnega obdavčljivega dobička, ki lahko povzroči povišanje uporabljive stopnje. Kakor koli, kot nadomestilo za to povišanje je tak dohodek iz kapitala predmet davčne stopnje, znižane za polovico običajne stopnje, ki se uporablja za celotni dohodek.

Obdavčitev dohodka iz kapitala tujega izvora

11 Tuji dohodek iz kapitala, plačan davčnemu zavezancu s prebivališčem v Avstriji, je predmet običajnega davka od dohodka. Zato prispeva k določitvi celotnega obdavčljivega dohodka in je navadno predmet davka od dohodka, katerega najvišja stopnja ne presega 50 %.

12 Avstrijski pravni okvir je bil dopolnjen z zakonom, ki je začel veljati 1. aprila 2002. Ta zakon je bil sprejet po sporu v postopku v glavni stvari, zato nanj ne vpliva.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Ga. Lenz, nemška državljanka, v celoti zavezanka za plačilo davka v Avstriji, je v davčni napovedi za leto 1996 prijavila dohodek iz kapitala v obliki dividend, ki jih je prejela od delniških družb s sedežem v Nemčiji. Avstrijska davčna uprava je od tega dohodka obračunala običajni davek od dohodka. Polovična obdavčitev, določena v členu 37 EstG, in dokončna obdavčitev, določena v členu 97, v zvezi s členom 93 EStG (v nadaljevanju: zadevne davčne ugodnosti), se nanašata le na dohodek iz kapitala avstrijskega izvora.

14 Ker je ga. Lenz menila, da je bila uporaba običajne progresivne stopnje davka od njenega dohodka iz kapitala nemškega izvora v nasprotju s prostim pretokom kapitala, določenim v členu 73b, prvi odstavek, Pogodbe ES, je vložila pritožbo na

Finanzlandesdirektion für Tirol. Ta pritožba je bila zavrnjena z odločbo z dne 16. aprila 1999, proti kateri je ga. Lenz vložila pritožbo na Verwaltungsgerichtshofu.

15 V teh okoliščinah je Verwaltungsgerichtshof odločilo, da prekine odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predloži naslednja vprašanja:

„1. Ali določbe člena 73b, prvi odstavek, v zvezi s členom 73d, 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 73b(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?“

Prvi dve vprašanji

16 Predložitveno sodišče s prvima dvema vprašanjema, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali člena 73b(1) in 73d(1) in (3) Pogodbe ES nasprotujeta zakonodaji države članice, ki pridrži uporabo dokončne obdavčitve po pavšalni stopnji 25 % ali po davčni stopnji, znižani za polovico, za dohodek iz kapitala, ki ga plača družba s sedežem v tej državi članici, z izjemo takega dohodka, ki ga plača družba s sedežem v drugi državi članici, in če je tako, ali je presoja skladnosti take zakonodaje s temi določbami Pogodbe ES odvisna od stopnje davka od dobička pravnih oseb na dobiček družb v državi, kjer imajo sedež.

17 Ker se spor v postopku v glavni stvari nanaša na zavrnitev davčnih organov države članice, da odobrijo zadevne davčne ugodnosti osebi, ki je popolnoma obdavčljiva v tej državi članici in ki je prejela dividende od družbe s sedežem v drugi državi članici, je na vprašanje treba odgovoriti le, če zadeva prosti pretok kapitala med državami članicami.

18 Najprej je treba preučiti, kot trdita ga. Lenz in Komisija Evropskih skupnosti, ali davčna zakonodaja, kot je zadevna v postopku v glavni stvari, omejuje prosti pretok kapitala v smislu člena 73b(1) Pogodbe ES.

19 V skladu z ustaljeno sodno prakso morajo države članice, čeprav neposredna obdavčitev spada v pristojnost držav članic, vseeno izvrševati to pristojnost v skladu s pravom Skupnosti (sodbe z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94,

Recueil, str. I-2493, točka 16; z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen, C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 32, in z dne 4. marca 2004 v zadevi Komisija proti Franciji, C-334/02, Recueil, str. I-2229, točka 21).

20 V tem primeru zadevna davčna zakonodaja odvrača davčne zavezance, ki živijo v Avstriji, od vlaganja kapitala v družbe s sedežem v drugi državi članici. Zakonodaja takemu davčnemu zavezancu pri obdavčitvi njegovega dohodka iz kapitala avstrijskega izvora omogoča, da izbere med dokončno obdavčitvijo po pavšalni stopnji 25 % in običajnim davkom od dohodka po stopnji, znižani za polovico, kadar je njegov dohodek iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, predmet uporabe običajnega davka od dohodka, katerega stopnja lahko doseže 50 %.

21 Zadevna zakonodaja povzroča tudi omejevalni učinek pri družbah s sedežem v drugih državah članicah, če pomeni oviro za njihovo zbiranje kapitala v Avstriji. Ko se dohodek iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, davčno manj ugodno obravnava kot dohodek iz kapitala avstrijskega izvora, so delnice družb s sedežem v drugih državah članicah za vlagatelje, ki živijo v Avstriji, manj privlačne kot delnice družb s sedežem v tej državi članici (glej zgoraj navedeni sodbi Verkooijen, točka 35, in Komisija proti Franciji, točka 24).

22 Iz zgoraj navedenega sledi, da zakonodaja, kot je zadevna v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 73b(1) Pogodbe ES načeloma prepoveduje.

23 Vendar je vseeno treba preučiti, ali je ta omejitev prostega pretoka kapitala lahko upravičena glede na določbe Pogodbe ES.

24 Glede tega je treba opomniti, v skladu s členom 73d(1) Pogodbe ES, da „določbe člena 73b(1) 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" oziroma v njihovo pravico, da „sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov".

25 Po mnenju avstrijske, danske, in francoske vlade ter vlade Združenega kraljestva iz te določbe jasno izhaja, da so države članice upravičene, da ohranijo zadevne davčne ugodnosti za dohodek iz kapitala, ki ga plačajo družbe s sedežem na njihovem ozemlju.

26 V zvezi s tem je treba opomniti, da člen 73d(1) Pogodbe ES, ki ga je treba kot primer odstopanja od načela prostega pretoka kapitala razlagati strogo, ne more biti razlagan v smislu, da je kakršna koli zakonodaja, ki razlikuje med davčnimi zavezanci glede na kraj, v katerem vlagajo kapital, samodejno skladna s Pogodbo ES. Odstopanje iz člena 73d(1) Pogodbe ES je samo po sebi omejeno s členom 73d(3) Pogodbe ES, ki določa, da nacionalne določbe iz tretjega odstavka tega člena „ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 73b".

27 Zato je treba razlikovati med neenakim obravnavanjem, ki je dovoljeno s členom 73d(1) Pogodbe, in samovoljno diskriminacijo, ki je prepovedana s členom 73d(3) Pogodbe. Iz sodne prakse izhaja, da mora različno obravnavanje, da bi lahko nacionalno davčno ureditev, kot je zadevna, ki razlikuje med dohodkom iz kapitala, ki ga plačajo družbe s sedežem na ozemlju zadevne države članice, in dohodkom, ki izvira iz druge države članice, obravnavali kot skladno z določbami Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala, zadevati položaje, ki niso objektivno primerljivi ali mora biti upravičeno s prevladujočimi razlogi v javnem interesu, kot so potreba po

varovanju skladnosti davčnega sistema, boj proti izogibanju davkom in učinkovitost davčnega nadzora (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 43; sodba z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točki 49 in 72, in Komisija proti Franciji, zgora navedena sodba točka 27). Da bi upravičili različno obravnavanje med različnimi vrstami dohodka iz kapitala, to ne sme iti preko tega, kar je nujno za doseganje ciljev zakonodaje.

28 Vlade, ki so predstavile stališča v tej zadevi, trdijo, prvič, da avstrijski organi pobirajo delno od družb in delno od delničarjev davek od dohodka, ki ga družbe s sedežem v Avstriji razdelijo med delničarje. Družbam s sedežem zunaj njihovega ozemlja avstrijski organi nimajo pravice obračunati davka od dohodka družb enako. Zadevna davčna zakonodaja tako temelji na objektivni razliki položaja, ki upravičuje različno davčno obravnavanje, v skladu s členom 73d(1)(a) Pogodbe (sodba z dne 14. februarja 1995 v zadevi Schumacker, C-279/, Recueil, str. I-225, točke od 30 do 34 in 37, in zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 43).

29 Zato je treba preučiti, ali se, v skladu s členom 73d(1)(a) Pogodbe, različno obravnavanje osebe, v celoti obdavčljive v Avstriji, glede na to, ali taka oseba prejema dohodek iz kapitala od družb s sedežem v tej državi članici ali od družb s sedežem v drugih državah članicah, nanaša na položaje, ki niso objektivno primerljivi.

30 Iz dokumentacije izhaja, da je namen avstrijske davčne zakonodaje oslabitev ekonomskega učinka dvojne obdavčitve dohodka družbe, ki izhaja iz obdavčitve dobička družbe z davkom od dobička pravnih oseb in obdavčitve delničarja, ki je davčni zavezanec, z davkom od dohodka za isti dohodek, ki se razdeli z dividendami.

31 Vendar sta oba, dohodek iz kapitala avstrijskega izvora in dohodek, ki izvira iz druge države članice, lahko predmet dvojne obdavčitve. V obeh primerih je dohodek načeloma najprej predmet davka od dobička pravnih oseb in nato, v obsegu, v katerem je razdeljen z dividendami, predmet davka od dohodka.

32 Po davčnem pravilu, katerega namen je oslabiti učinke dvojne obdavčitve dohodka, ki ga razdeli družba, v katero se vlaga, so delničarji, ki so v celoti obdavčljivi v Avstriji in prejmejo dohodek iz kapitala od družbe s sedežem v drugi državi članici, zato v položaju, ki je primerljiv s položajem delničarjev, ki so prav tako v celoti obdavčljivi v Avstriji, vendar prejemajo dohodek iz kapitala od družbe s sedežem v Avstriji.

33 Sledi, da avstrijska davčna zakonodaja, ki uporablja dokončno obdavčitev v višini 25 % ali davčno stopnjo, znižano za polovico, za dohodek iz kapitala, pod pogojem, da je ta dohodek avstrijskega izvora, nima zveze z različnim položajem, v smislu člena 73d(1)(a) Pogodbe, dohodka iz kapitala avstrijskega izvora in dohodka iz kapitala, ki izvira iz druge države članice (v zvezi s tem glej sodbi z dne 27. junija 1996 v zadevi Asscher, C-107/94, Recueil, str. I-3089, točke od 41 do 49, in v zadevi Gerritse, C-234/01, Recueil, str. I-5933, točke od 47 do 54).

34 Drugič, vlade, ki so predložile stališča Sodišču, trdijo, da avstrijska davčna zakonodaja objektivno temelji na potrebi po varovanju skladnosti nacionalnega 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). V zvezi s tem trdijo, da so zadevne davčne ugodnosti namenjene oslabitvi učinkov dvojne obdavčitve dohodka družbe. V bistvu obstaja neposredna ekonomska zveza

med obdavčitvijo dohodka družbe in temi davčnimi ugodnostmi. Zato je glede na to, da so le družbe s sedežem v Avstriji podvržene davku od dobička pravnih oseb v tej državi članici, upravičeno pridržati navedene davčne ugodnosti le za prejemnike dohodka iz kapitala avstrijskega izvora.

35 Pomembno je opozoriti, da v točkah 28 oziroma 31 zgoraj navedenih sodb v zadevi Bachmann in zadevi Komisija proti Belgiji, v katerih je Sodišče priznalo, da lahko potreba po ohranitvi skladnosti davčnega sistema upravičí omejevanje uresničevanja temeljne svoboščine, ki jo zagotavlja Pogodba, obstaja neposredna zveza med odbitnostjo prispevkov po pogodbah o pokojninskem in invalidskem zavarovanju ter obdavčitvijo zneskov, ki jih plačajo zavarovanci po teh pogodbah, in da je to zvezo treba ohraniti zaradi varovanja skladnosti zadevnega davčnega sistema (glej zlasti sodbi z dne 28. oktobra 1999 v zadevi Vestergaard, C-55/98, Recueil, str. I-7641, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo X in Y, točka 52).

36 V obravnavani zadevi je treba, ne glede na dejstvo, da sta davek od dohodka fizičnih oseb in davek od dobička pravnih oseb ločena davka, ki zadevata različne davčne zavezance (glej sodbo z dne 13. aprila 2000 v zadevi Baars, C-251/98, Recueil, str. I-2787, točka 40; zgoraj navedeno sodbo Verkooijen, točki 57 in 58, in sodbo z dne 18. septembra 2003 v zadevi Bosal, C-168/01, str. I-9409, Recueil, točka 30), ugotoviti, da avstrijska davčna zakonodaja ne pogojuje pridobivanja zadevnih davčnih ugodnosti, ki jih uživajo davčni zavezanci s sedežem v Avstriji na podlagi njihovega dohodka iz kapitala avstrijskega izvora, z obdavčitvijo dohodka družb z davkom od dobička pravnih oseb.

37 Spomniti je treba tudi na to, da je treba trditev, ki temelji na potrebi po ohranitvi skladnosti davčnega sistema, preveriti glede na cilj, ki ga zasleduje zadevna davčna zakonodaja (glej sodbo z dne 11. marca 2004 v zadevi De Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Recueil, str. I-2409 točka 67).

38 Na cilj, ki ga zasleduje avstrijska davčna zakonodaja, in sicer oslabitev dvojne obdavčitve, nikakor ne bi vplivalo to, da bi bilo treba nuditi ugodnost avstrijske davčne zakonodaje prejemnikom dohodka iz kapitala, ki izvira iz druge države članice. Nasprotno, dejstvo, da veljata dokončna obdavčitev v višini 25 % in davčna stopnja, znižana za polovico, samo za prejemnike dohodka iz kapitala avstrijskega izvora, ima učinek povečanja nesorazmerja med celotnim davčnim bremenom dohodka avstrijskih družb in bremenom dohodka družb s sedežem v drugi državi članici.

39 Zato utemeljitev, ki temelji na potrebi po ohranitvi skladnosti avstrijskega davčnega sistema, ne more biti sprejemljiva.

40 Dodelitev davčne ugodnosti tudi prejemnikom dohodka iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, bi za zadevno državo članico pomenila znižanje teh davčnih prejemkov. Vendar iz ustaljene sodne prakse izhaja, da znižanja davčnih prejemkov ne moremo obravnavati kot prevladujočega razloga splošnega interesa, na katerega bi se lahko sklicevalo za upravičenje ukrepa, ki je načeloma v nasprotju s temeljno svoboščino (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 59, sodba z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 56, in zgoraj navedena sodba X in Y, točka 50).

41 Dalje, v nasprotju s tem, kar trdita avstrijska in danska vlada, stopnja obdavčitve družb s sedežem v drugi državi članici pri presoji skladnosti nacionalne zakonodaje s členi 73b in 73d(1) in (3) Pogodbe za avstrijsko davčno zakonodajo ni pomembna.

42 V zvezi s tem je treba pripomniti, da pri kapitalu iz dohodka avstrijskega izvora zadevna davčna zakonodaja ne ugotavlja neposredne zveze med obdavčitvijo dohodka družbe na podlagi davka od dobička pravnih oseb in davčnimi ugodnostmi, ki jih uživajo davčni zavezanci s sedežem v Avstriji na podlagi davka od dohodka. V teh okoliščinah stopnja obdavčitve družb s sedežem zunaj avstrijskega ozemlja ne bi mogla upravičiti zavrnitve dodelitve teh finančnih ugodnosti prejemnikom dohodka iz kapitala, ki jim ga plačajo te družbe.

43 Res ne moremo izključiti možnosti, da razširitev zadevne davčne zakonodaje na dohodek iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, lahko pomeni ugodnost za vlagatelje, ki živijo v Avstriji, da kupujejo delnice družb s sedežem v drugih državah članicah, kjer je davek od dobička pravnih oseb nižji kot v Avstriji, vendar ta možnost nikakor ne more upravičiti zakonodaje, kot je zadevna v postopku v glavni stvari. Glede trditve, ki temelji na morebitni davčni ugodnosti, da davčni zavezanci prejemajo v svoji državi stalnega prebivališča dohodek iz kapitala družb s sedežem v drugi državi članici, iz ustaljene sodne prakse jasno izhaja, da neugodno davčno obravnavanje, ki je v nasprotju s temeljno svoboščino, ne more biti upravičeno z obstojem drugih davčnih ugodnosti, če se domneva, da take ugodnosti obstajajo (zgoraj navedena sodba Verkooijen, točka 61 in tam navedena sodna praksa).

44 Francoska vlada dalje trdi, da je avstrijska davčna zakonodaja utemeljena s potrebo po zagotovitvi učinkovitosti davčnega nadzora.

45 V zvezi s tem Sodišče navaja, da iz člena 73d(1)(b) Pogodbe, med drugimi določbami, izhaja, da se lahko na učinkovitost davčnega nadzora sklicuje z namenom upravičiti omejitve pri izvrševanju temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (glej sodbi z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 18, in z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji, C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 39).

46 Glede, prvič, davčne ugodnosti, ki izhaja iz obdavčitve dohodka iz kapitala avstrijskega izvora po znižani stopnji, ni bilo nikakor prikazano, da bi bil zaradi uporabe drugačnih davčnih stopenj, glede na izvor dohodka iz kapitala, davčni nadzor učinkovitejši.

47 Drugič, glede dokončne obdavčitve v višini 25 % je treba pripomniti, da davek odbijejo neposredno pri viru družbe s sedežem v Avstriji. Vendar, kot pravi generalni pravobranilec v točkah 33 in 34 sklepnih predlogov, davek, ki je po naravi dokončen, ne pomeni nujno davka pri viru. Tako člen 97(2) EstG določa, da v primeru, kadar odbitek pri viru ni mogoč, se končni davek lahko plača s „prostovoljnim plačilom, na izplačilnem mestu, v znesku, ki ustreza davku od dohodka iz kapitala". Glede dohodka družb s sedežem v drugih državah članicah bi bil lahko zato predviden postopek, podoben „prostovoljnemu plačilu" davčni upravi.

48 Odbitek pri viru, ki ga izvedejo neposredno družbe s sedežem v Avstriji, je za davčno upravo lažja naloga kot „prostovoljno plačilo". Vendar sama upravna neprijetnost ne more upravičiti ovire za temeljno svoboščino Pogodbe, kot je prosti pretok kapitala (zgoraj navedena sodba Komisija proti Franciji, točki 29 in 30).

49 Glede na vse navedeno mora biti odgovor na prvi dve vprašanji, da člena 73b(1) in 73d(1) in (3) Pogodbe ES nasprotujeta zakonodaji, ki le prejemnikom dohodka iz kapitala avstrijskega izvora dovoljuje, da izberejo med dokončno obdavčitvijo po stopnji 25 % in običajnim davkom od dohodka z uporabo davčne stopnje, znižane za polovico, pod pogojem, da mora biti dohodek iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, podvržen običajnemu davku od dohodka brez znižanja. Zavrnitev dodelitve davčnih ugodnosti prejemnikom dohodka iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, ki so odobrene prejemnikom dohodka iz kapitala avstrijskega izvora, ne more biti upravičena na podlagi okoliščine, da je dohodek družb s sedežem v drugi državi članici podvržen nižji obdavčitvi v tej državi.

Tretje vprašanje

50 S tretjim vprašanjem nacionalno sodišče sprašuje, ali člen 73b(1) Pogodbe ES nasprotuje davčni zakonodaji, ki dovoljuje davčnemu zavezancu, ki živi v Avstriji in prejema dohodek iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, da od svojega davka od dohodka sorazmerno odbije davek od dobička pravnih oseb, ki ga plača družba, v kateri ima delež.

51 Ga. Linz in Komisija izražata dvom o dopustnosti tega vprašanja. Menita, da za reševanje postopka v glavni stvari to vprašanje ni pomembno, saj se nanaša na davčni sistem, ki v Avstriji ne velja.

52 V zvezi s tem je treba pripomniti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da Sodišče ne more odločati o predhodnem vprašanju, ki mu ga postavi nacionalno sodišče, ko je precej očitno, da iskana razlaga prava Skupnosti nima zveze z dejstvi ali predmetom postopka v glavni stvari oziroma ko gre za hipotetično vprašanje (sodbe z dne 16. julija 1992 v zadevi Meilicke, C-83/91, Recueil, str. I-4871, točka 25; z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 20, in z dne 5. februarja 2004 v zadevi Schneider, C-380/01, Recueil, str. I-1389 točka 22).

53 Določbe, na katere se sklicuje v predlogu za sprejetje predhodne odločbe, ne predvidevajo možnosti, da se v Avstriji odbije davek od dobička pravnih oseb, ki je bil plačan v drugi državi članici. Ko je Sodišče na tem mestu prosilo za nadaljnje podrobnosti, je avstrijska vlada potrdila, da davčna zakonodaja, v veljavi v času dejstev v postopku v glavni stvari, ni dovolila določitve odbitka, kot ga je navedlo predložitveno sodišče, niti na podlagi širše razlage prava.

54 V teh okoliščinah ni treba odgovoriti na tretje vprašanje.

Stroški

55 Stroški avstrijske, danske in francoske vlade ter vlade Združenega kraljestva in Komisije, ki so predložile stališča Sodišču, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred nacionalnim sodiščem, to odloči o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (prvi senat)

v odgovor na vprašanja, ki jih je postavilo Verwaltungsgerichtshof s sklepom z dne 27. avgusta 2002, razsodilo:

1) **Ureditev, ki le prejemnikom dohodkov iz kapitala avstrijskega izvora dovoljuje, da izberejo končni davek s 25-odstotno stopnjo ali običajni davek z uporabo davčne stopnje, znižane za polovico, medtem ko določa, da so dohodki iz kapitala z izvorom v drugi državi članici obvezno obdavčeni po običajni davčni stopnji davka od dohodka brez znižanja davčne stopnje, ni v skladu s členoma 73b in 73d(1) in (3) Pogodbe ES (zdaj člena 56 ES in 58(1) in (3) ES).**

2) **Zavrnitve dodelitve enakih davčnih ugodnosti, do katerih so upravičeni prejemniki dohodkov iz kapitala avstrijskega izvora, imetnikom dohodkov iz kapitala, ki izvira iz druge države članice, ne more upravičiti okoliščina, da je dohodek družb, ki imajo sedež v drugi državi članici, predmet nižje obdavčitve v tej državi članici.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourgu, 15. julija 2004.

Sodni tajnik

R. Grass

Predsednik prvega senata

P. Jann