

Sprawa C-315/02

Anneliese Lenz

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Tirol

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Swobodny przepływ kapitału – Podatek od dochodów z kapitału – Dochody z kapitału pochodzące z Austrii: stawka opodatkowania 25 % ze skutkiem zwalniającym lub stawka odpowiadająca po prostu średniej stawki podatkowej mającej zastosowanie do całości dochodów – Dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego: zwykła stawka podatkowa

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Opodatkowanie dochodów z kapitału – Opodatkowanie według stawki 25 % ze skutkiem zwalniającym lub zwykłym podatkiem dochodowym według stawki obniżonej o połowę – Ograniczenie do dochodów z kapitału pochodzenia krajowego – Opodatkowanie dochodów z kapitału pochodzenia zagranicznego podatkiem zwykłym bez obniżenia stawki podatkowej – Niedopuszczalność – Względny uzasadniający – Brak

[Traktat WE, art. 73 B i 73 D ust. 1 i 3 (obecnie art. 56 WE i art. 58 ust. 1 i 3 WE)]

Artykuły 73b i 73d ust. 1 i 3 Traktatu (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 ust. 1 i 3 WE) stoją na przeszkodzie uregulowaniu Państwa Członkowskiego, które pozwala jedynie osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzenia krajowego na dokonanie wyboru między opodatkowaniem według stawki 25 % ze skutkiem zwalniającym a zwykłym podatkiem dochodowym z zastosowaniem stawki obniżonej o połowę, podczas gdy przewiduje ono, że dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego są objęte zwykłym podatkiem dochodowym bez obniżenia stawki podatkowej.

Tego typu regulacja podatkowa stanowi zabronioną przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału, albowiem ma taki skutek, że zniechęca podatników zamieszkujących w danym Państwie Członkowskim do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim, jak również ma skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w danym Państwie Członkowskim.

Uregulowanie to nie może zostać uzasadnione obiektywnie odmienną sytuacją, która zgodnie z art. 73d ust. 1 lit. a) Traktatu może uzasadniać odmiennie traktowanie podatkowe. W świetle bowiem uregulowania podatkowego, które ma na celu złagodzenie skutków podwójnego opodatkowania – najpierw podatkiem od osób prawnych, a następnie podatkiem dochodowym – zysków wypłaconych przez spółkę, na rzecz której inwestycja jest realizowana, akcjonariusze podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w danym Państwie Członkowskim, którzy uzyskują dochody z kapitału od spółki mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim,

znajduj? si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariusza podlegaj?cego równie? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym Pa?stwie Cz?onkowskim, ale który uzyskuje dochody z kapita?u od spółki maj?cej siedzib? w tym samym Pa?stwie Cz?onkowskim.

Ponadto, w braku bezpo?redniego zwi?zku pomi?dzy uzyskaniem przedmiotowych przywilejów podatkowych, które przys?uguj? podatnikom zamieszka?ym w danym Pa?stwie Cz?onkowskim z tytu?u ich dochodów z kapita?u pochodzenia krajowego a opodatkowaniem dochodów spółek podatkiem od osób prawnych, gdzie podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek od osób prawnych s? dwoma ró?nymi podatkami, które dotycz? ró?nych podatników, oraz maj?c na wzgl?dzie fakt, i? cel, do którego osi?gni?cia si? d??y, czyli z?agodzenie skutków podwójnego opodatkowania, nie by?by w ?aden sposób zagro?ony, nawet gdyby przyznano przywileje wynikaj?ce z tego uregulowania równie? osobom uzyskuj?cym dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego, nie mo?e ono znale?? uzasadnienia w konieczno?ci zapewnienia spójno?ci spornego systemu podatkowego.

Nadto, w braku takiego zwi?zku odmowa przyznania osobom, które uzyskuj? dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego takich przywilejów podatkowych nie mo?e by? uzasadniona okoliczno?ci?, ?e dochód spółek maj?cych siedzib? w innym Pa?stwie Cz?onkowskim jest tam nisko opodatkowany. Niekorzystne traktowanie podatkowe niezgodne z podstawow? swobod? nie mo?e by? zreszt? uzasadnione istnieniem innych korzy?ci podatkowych, przy za?o?eniu, ?e takie korzy?ci istniej?.

Co si? za? tyczy obni?enia wp?ywów podatkowych, to nie mo?na go zaliczy? do nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego, które mog? zosta? powo?ane w celu uzasadnienia ?rodka co do zasady niezgodnego z podstawow? swobod?.

(por. pkt 20-22, 28,31-32, 34-36, 38, 40, 42-43, 49 oraz pkt 1-2 sentencji)

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 15 lipca 2004 r. (*)

Swobodny przep?yw kapita?u – Podatek od dochodów z kapita?u – Dochody z kapita?u pochodz?ce z Austrii: stawka opodatkowania 25 % ze skutkiem zwalniaj?cym lub stawka odpowiadaj?ca po?owie ?redniej stawki podatkowej maj?cej zastosowanie do ca?o?ci dochodów – Dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego: zwyk?a stawka podatkowa

W sprawie C-315/02

maj?cej za przedmiot skierowany do Trybuna?u, na podstawie art. 234 WE, przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) wniosek o wydanie, w ramach zawis?ego przed tym s?dem sporu mi?dzy:

Anneliese Lenz

a

Finanzlandesdirektion für Tirol,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wyk?adni art. 73b i 73d Traktatu WE (obecnie art. 56 WE i 58 WE),

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: P. Jann, prezes izby, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,

sekretarz: M.-F. Contet, g?ówny administrator,

rozwa?ywszy uwagi na pi?mie przedstawione:

- w imieniu A. Lenz przez C. Hubera oraz R. Leitnera, Wirtschaftsprüfer oraz Steuerberater,
- w imieniu rz?du austriackiego przez H. Dossiego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du du?skiego przez J. Molde'a, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu rz?du francuskiego przez G. de Bergues'a oraz P. Boussaroque'a, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez M. Hoskinsa, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa oraz R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

uwzgl?dniaj?c sprawozdanie na rozpraw?,

po wys?uchaniu uwag A. Lenz, reprezentowanej przez R. Leitnera oraz G. Toifla, Steuerberater; rz?du austriackiego, reprezentowanego przez J. Bauera, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika; rz?du Zjednoczonego Królestwa, reprezentowanego przez M. Hoskinsa, oraz Komisji, reprezentowanej przez K. Grossa oraz R. Lyala, na rozprawie w dniu 29 stycznia 2004 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2004 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Postanowieniem z dnia 27 sierpnia 2002 r., które wp?yn??o do sekretariatu Trybuna?u w dniu 6 wrze?nia 2002 r., Verwaltungsgerichtshof postawi?, na podstawie art. 234 WE, trzy pytania prejudycjalne dotycz?ce wyk?adni art. 73b i 73d Traktatu WE (obecnie odpowiednio art. 56 WE i 58 WE).

2 Pytania te zosta?y podniesione w ramach post?powania wszcz?tego przed tym s?dem przez A. Lenz, w którym podwa?y?a ona zgodno?? austriackiego uregulowania podatkowego dotycz?cego opodatkowania dochodów z kapita?u z prawem wspólnotowym.

Ramy prawne

3 Austriacki system podatkowy przewiduje opodatkowanie dochodów spółek mających siedzibę w Austrii na dwóch poziomach: na poziomie spółki poprzez opodatkowanie uzyskiwanych przez nią dochodów stałą stawką podatkową wynoszącą 34 % oraz na poziomie akcjonariusza od jego dochodów z kapitału, to jest od dywidend i innych dochodów wypłaconych przez spółkę.

4 Odnośnie do opodatkowania akcjonariuszy, obowiązujący system różni się w zależności od tego, czy chodzi o dochody pochodzenia austriackiego czy zagranicznego.

Opodatkowanie dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego

5 Zgodnie z brzmieniem art. 93 ust. 2 Einkommensteuergesetz 1988 (ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym, BGBl. 1988/400, zwanej dalej „EStG”) „kapitał uznaje się za kapitał krajowy w sytuacji, gdy podmiot zobowiązany z tytułu dochodów z kapitału ma miejsce zamieszkania, siedzibę kierownictwa lub siedzibę spółki w kraju, bądź gdy osoba ta stanowi w kraju oddział instytucji kredytowej [...]” (wersja opublikowana w BGBl. 1996/201).

6 Przepis art. 93 ust. 1 EStG (w wersji opublikowanej w BGBl. 1996/201) stanowi, że „w przypadku dochodów z kapitału pochodzenia krajowego [...] podatek dochodowy jest pobierany przez potrącenie od dochodu z kapitału [»Kapitalertragsteuer«], który zgodnie z art. 95 ust. 1 EStG wynosi 25 %.

7 Przepis art. 97 ust. 1 EStG (w wersji opublikowanej w BGBl. 1996/797) przewiduje, że podatek od dochodów z kapitału „jest uważany za uiszczony w sposób ostateczny w następstwie potrącenia podatku”. Dochody z kapitału nie podlegają żadnemu dalszemu podatkowi dochodowemu.

8 W przypadku gdy ostateczne opodatkowanie nie może nastąpić w drodze potrącenia podatku u źródła (to jest u spółek), art. 97 ust. 2 EStG przewiduje, że podatek jest pobierany przez „dobrowolną wpłatę w kasie przez zobowiązanego z tytułu wypłaty dywidendy, kwoty odpowiadającej wysokości podatku od dochodów z kapitału” (wersja opublikowana w BGBl. 1996/797).

9 Jeżeli podatnik zdecyduje się nie skorzystać z ostatecznego opodatkowania dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego według stawki wynoszącej 25 %, korzysta on zgodnie z art. 37 ust. 1 i 4 EStG (w wersji opublikowanej w BGBl. 1996/797) z tzw. systemu „stawki obniżonej o połowę” („Halbsatzverfahren”).

10 W tym przypadku dochody z kapitału są brane pod uwagę przy obliczaniu całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu, z wynikającą z tego możliwość podwyższenia stawki mającej zastosowanie. Niemniej, w zamian za to podwyższenie, przedmiotowe dochody z kapitału są poddane opodatkowaniu według stawki obniżonej do połowy średniej stawki mającej zastosowanie do całkowitego dochodu.

Opodatkowanie dochodów z kapitału pochodzenia zagranicznego

11 Dochody z kapitału pochodzenia zagranicznego uzyskane przez podatnika zamieszkałego w Austrii podlegają zwykłemu podatkowi dochodowemu. Zatem są one brane pod uwagę przy obliczaniu całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu i zazwyczaj są objęte podatkiem dochodowym, którego maksymalna stawka wynosi 50 %.

12 Austriackie przepisy zostały poddane nowelizacji przez ustawę, która weszła w życie dnia 1 kwietnia 2002 r. Ustawa ta jest późniejsza od sprawy przed sądem krajowym, zatem nie ma do

niej zastosowania.

Sprawa przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13 A. Lenz, obywatelka niemiecka, podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, zadeklarowała w swoim oświadczeniu podatkowym za 1996 r. dochody z kapitału w formie dywidend uzyskane od spółek akcyjnych posiadających siedzibę w Niemczech. Austriacka administracja podatkowa poddała te dochody zwykłemu podatkowi dochodowemu. Stawka podatkowa obniżona o połowę zgodnie z art. 37 EStG i ostateczne opodatkowanie przewidziane w art. 97 w związku z art. 93 EStG (zwane dalej „przedmiotowymi przywilejami podatkowymi”) mają zastosowanie jedynie do dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego.

14 Uznawszy, że zastosowanie zwykłego opodatkowania według stawki progresywnej do jej dochodów z kapitału pochodzenia niemieckiego jest niezgodne ze swobodnym przepływem kapitału przewidzianym w art. 73b ust. 1 Traktatu, A. Lenz wniosła odwołanie do Finanzlandesdirektion für Tirol. Odwołanie to zostało oddalone decyzją z dnia 16 kwietnia 1999 r., na które A. Lenz wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof.

15 W tych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy postanowienia art. 73b ust. 1 w zw. z art. 73 d ust. 1 lit. a) i b) i ust. 3 Traktatu WE [obecnie art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) i b) i ust. 3 WE] stoją w sprzeczności z przepisami, takimi jak art. 97 ust. 1 i 4 EStG 1988 w zw. z art. 37 ust. 1 i 4 EStG 1988, zgodnie z którymi podatnik, w odniesieniu do dywidendy od akcji krajowych, ma możliwość wyboru między zryczaśmowanym opodatkowaniem mającym charakter zwalniający w wysokości 25 % a opodatkowaniem według stawki obniżonej do połowy średniej stawki podatkowej stosowanej do całości dochodów, podczas gdy dywidendy od akcji zagranicznych są zawsze objęte podatkiem dochodowym według zwyczajnej stawki podatkowej?

2) Czy dla odpowiedzi na pierwsze pytanie ma znaczenie wysokość opodatkowania dochodów spółki kapitałowej mającej siedzibę i zarząd w innym Państwie Członkowskim lub w państwie trzecim, w której ma się udział?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie – czy można osiągnąć stan zgodny z art. 73b ust. 1 Traktatu WE [obecnie art. 56 ust. 1 WE] w ten sposób, iż podatek od osób prawnych – uiszczony w innym Państwie Członkowskim lub w państwie trzecim przez spółki akcyjne mające tam siedzibę i zarząd – zostanie odliczony pro rata od austriackiego podatku dochodowego osoby, która pobiera dywidendy?”.

W przedmiocie dwóch pierwszych pytań prejudycjalnych

16 W swoich dwóch pierwszych pytaniach, które należy zbadać razem, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 73b ust. 1 i art. 73d ust. 1 i 3 Traktatu stoją na przeszkodzie uregulowaniu Państwa Członkowskiego, które zastrzega stosowanie ostatecznego opodatkowania stawek w wysokości 25 % lub opodatkowania według stawki obniżonej o połowę do dochodów z kapitału wypłaconych przez spółkę mającą siedzibę w tym Państwie Członkowskim, ale z wyłączeniem dochodów pochodzenia zagranicznego oraz czy ocena zgodności takiego uregulowania z powyższymi postanowieniami Traktatu zależy od poziomu opodatkowania dochodów spółek tytułem podatku od osób prawnych w państwie, w którym mają one siedzibę.

17 Ponieważ sprawa przed sądem krajowym dotyczy odmowy organów podatkowych Państwa

Członkowskiego przyznania przedmiotowych przywilejów podatkowych osobie podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym Państwie Członkowskim, która otrzymała dywidendy od spółki mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim, postawione pytania wymagają odpowiedzi jedynie w zakresie, w jakim dotyczą swobodnego przepływu kapitału między Państwami Członkowskimi.

18 Należy najpierw zbadać, czy, jak utrzymuje A. Lenz i Komisja Wspólnot Europejskich, uregulowanie podatkowe, tego rodzaju jak w przedmiotowej sprawie przed sądem krajowym, ogranicza swobodny przepływ kapitału w rozumieniu art. 73b ust. 1 Traktatu.

19 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednio podlega kompetencji Państw Członkowskich, muszą one wykonywać swoje uprawnienia w poszanowaniu prawa wspólnotowego (wyroki z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16; z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 32 i z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 21).

20 Należy zaś stwierdzić, że przedmiotowa regulacja podatkowa ma taki skutek, że zniechęca podatników zamieszkujących w Austrii do inwestowania kapitału w spółkach mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim. Regulacja ta pozwala bowiem podatnikowi zamieszkałemu w Austrii na wybór, w przypadku opodatkowania jego dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego, między ostatecznym opodatkowaniem według ryczałtowej stawki 25 % a zwykłym podatkiem dochodowym według stawki obniżonej o połowę, podczas gdy jego dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego są objęte zwykłym podatkiem, którego stawka może osiągnąć 50 %.

21 Powyższe uregulowanie ma również skutek ograniczający w stosunku do spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, gdy jest dla nich przeszkodą w gromadzeniu kapitału w Austrii. Ponieważ dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego są traktowane podatkowo w sposób mniej korzystny niż dochody z kapitału pochodzenia austriackiego, nabycie akcji spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich jest dla inwestorów zamieszkałych w Austrii mniej atrakcyjne niż nabycie akcji spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie Verkooijen, pkt 35 oraz w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 24).

22 Z powyższego wynika, że uregulowanie, takie jak w przedmiotowej sprawie przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zakazane co do zasady przez art. 73b ust. 1 Traktatu.

23 Należy niemniej zbadać, czy to ograniczenie swobodnego przepływu kapitału może być uzasadnione w świetle postanowień Traktatu.

24 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 73d ust. 1 Traktatu „art. 73b nie narusza prawa Państw Członkowskich do [...] stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału” ani ich prawa do „podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych”.

25 Zdaniem rządów austriackiego, duńskiego, francuskiego i Zjednoczonego Królestwa z postanowienia tego wynika jasno, że Państwa Członkowskie mają prawo zastrzeżać przedmiotowe przywileje podatkowe jedynie dla dochodów z kapitału wypłacanych przez spółki mające siedzibę na ich terytorium.

26 W tym wzgl?dzie nale?y podnie??, ?e art. 73d ust. 1 Traktatu, który – jako wyj?tek od podstawowej zasady swobodnego przep?ywu kapita?u – musi by? przedmiotem ?ciszej wyk?adni, nie mo?e by? interpretowany w ten sposób, ?e wszelkie przepisy podatkowe traktuj?ce podatników odmiennie w zale?no?ci od miejsca, w jakim inwestuj? swój kapita?, s? automatycznie zgodne z Traktatem. Wyj?tek przewidziany art. 73d ust. 1 Traktatu sam jest bowiem ograniczony przez art. 73d ust. 3 Traktatu, który stanowi, ?e ?rodki krajowe okre?lone w ust. 1 tego artyku?u „nie powinny stanowi? arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przep?ywie kapita?u i p?atno?ci w rozumieniu artyku?u 73b”.

27 Nale?y wi?c odró?ni? odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 73d ust. 1 Traktatu od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez art. 73d ust. 3 Traktatu. Z orzecznictwa wynika tymczasem, ?e krajowe uregulowanie podatkowe tego rodzaju jak w niniejszej sprawie, które wprowadza rozró?nienie mi?dzy dochodami z kapita?u wyp?acanymi przez spółki maj?ce siedzib? na terytorium przedmiotowego Pa?stwa Cz?onkowskiego a dochodami pochodz?cymi z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego, mo?e zosta? uznane za zgodne z postanowieniami Traktatu dotycz?cymi swobodnego przep?ywu kapita?u jedynie pod warunkiem, ?e odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, takimi jak konieczno?? zachowania spójno?ci systemu podatkowego, walka z unikaniem opodatkowania oraz skuteczno?? kontroli podatkowych (ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 43, wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 49 i 72 oraz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27). Ponadto, aby uzasadni? odmienne traktowanie ró?nych kategorii dochodów z kapita?u, nie powinno ono wykracza? poza to, co jest niezb?dne dla osi?gni?cia celu, do którego d??? przedmiotowe uregulowanie.

28 Rz?dy, które przedstawi?y swoje uwagi w niniejszej sprawie, podnosz?, ?e – po pierwsze – w?adze austriackie pobieraj? podatek zwi?zany z dochodami, które spółki maj?ce siedzib? w Austrii wyp?acaj? swoim akcjonariuszom, w cz???ci od tych spółek, a w cz???ci od akcjonariuszy. Je?eli za? chodzi o spółki maj?ce siedzib? poza terytorium Austrii, w?adze austriackie nie s? w stanie pobra? podatku od dochodów spółek w ten sam sposób. Przedmiotowe uregulowanie podatkowe jest wi?c, ich zdaniem, uzasadnione obiektywnie odmienn? sytuacj?, która zgodnie z art. 73d ust. 1 lit. a) Traktatu mo?e uzasadnia? odmienne traktowanie podatkowe (wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 30-34 i 37 oraz w ww. sprawie Verkooijen, pkt 43).

29 Nale?y wi?c zbada?, czy zgodnie z art. 73d ust. 1 lit. a) Traktatu odmienne traktowanie osoby podlegaj?cej nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Austrii w zale?no?ci od tego, czy uzyskuje ona dochody z kapita?u spółek maj?cych siedzib? w tym Pa?stwie Cz?onkowskim, czy dochody z kapita?u spółek maj?cych siedziby w innych Pa?stwach Cz?onkowskich, odnosi si? do sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne.

30 Z akt sprawy wynika, ?e austriackie uregulowanie podatkowe ma na celu z?agodzenie skutków gospodarczych podwójnego opodatkowania dochodów spółek, które wynika?oby z na?o?enia na spółk? podatku od osób prawnych od dochodów osi?gni?tych przez spółk? oraz na?o?enia na b?d?cego podatnikiem akcjonariusza podatku dochodowego od tych samych dochodów wyp?aconych w formie dywidend.

31 Zatem dochody z kapita?u, zarówno pochodzenia austriackiego, jak i pochodz?ce z innych Pa?stw Cz?onkowskich mog? stanowi? przedmiot podwójnego opodatkowania. Mianowicie w obu przypadkach dochody s? zasadniczo obj?te najpierw podatkiem od osób prawnych, a nast?pnie – o ile s? wyp?acane w formie dywidend – podatkiem dochodowym.

32 W ?wietle uregulowania podatkowego, które ma na celu z?agodzenie skutków podwójnego opodatkowania zysków wyp?aconych przez spółkę, na rzecz której inwestycja jest realizowana, akcjonariusze podlegaj?cy nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Austrii, którzy uzyskuj? dochody z kapita?u od spółki maj?cej siedzib? w innym Pa?stwie Cz?onkowskim, znajduj? si? wi?c w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariusza podlegaj?cego równie? nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Austrii, ale który uzyskuje dochody z kapita?u od spółki maj?cej siedzib? w tym Pa?stwie Cz?onkowskim.

33 St?d austriackie uregulowanie podatkowe, które uzale?nia zastosowanie do dochodów z kapita?u ostatecznego opodatkowania stawki w wysoko?ci 25 % lub stawki obni?onej o po?ow? od warunku, aby dochody te pochodzi?y z Austrii, nie odnosi si? do odmiennej sytuacji w rozumieniu art. 73d ust. 1 lit. a) Traktatu mi?dzy dochodami z kapita?u pochodzenia austriackiego a dochodami pochodz?cymi z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego (zob. podobnie wyroki z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 41-49 i z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-234/01 Gerritse, Rec. str. I-5933, pkt 47-54).

34 Rz?dy, które przed?o?y?y Trybuna?owi uwagi, utrzymuj? – po drugie – ?e austriackie uregulowanie podatkowe jest obiektywnie uzasadnione konieczno?ci? zapewnienia spójno?ci krajowego systemu podatkowego (wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249 i w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305). Podnosz? w tym wzgl?dzie, ?e przedmiotowe przywileje podatkowe maj? na celu z?agodzenie skutków podwójnego opodatkowania zysków spółek. Ich zdaniem istnieje bowiem bezpo?redni zwi?zek gospodarczy mi?dzy opodatkowaniem dochodów spółki a tymi przywilejami podatkowymi. W rezultacie, poniewa? jedynie spółki maj?ce siedzib? w Austrii podlegaj? podatkowi od osób prawnych w tym Pa?stwie Cz?onkowskim, zastrze?enie tych przywilejów podatkowych jedynie dla osób uzyskuj?cych dochody z kapita?u pochodzenia austriackiego jest, ich zdaniem, uzasadnione.

35 Nale?y przypomnie?, ?e w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann i w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii, w których Trybuna? przyzna?, ?e konieczno?? zapewnienia spójno?ci systemu podatkowego mo?e uzasadnia? ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez Traktat, istnia? bezpo?redni zwi?zek mi?dzy mo?liwo?ci? odliczenia sk?adek zap?aconych w ramach umów ubezpieczenia na staro?? i na wypadek ?mierci ?mierci a opodatkowaniem kwot nale?nych od ubezpieczycieli w wykonaniu tych umów; zwi?zek, który nale?a?o utrzyma? w celu zapewnienia spójno?ci przedmiotowego systemu podatkowego (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 28 pa?dziernika 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 24 i ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 52).

36 W sprawie przed s?dem krajowym, poza okoliczno?ci?, ?e podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek od osób prawnych s? dwoma ró?nymi podatkami, które dotycz? ró?nych podatników (zob. wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C- 251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 40, ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 57 i 58 oraz wyrok z dnia 18 wrze?nia 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 30), nale?y stwierdzi?, ?e austriackie uregulowanie podatkowe nie uzale?nia uzyskania przedmiotowych przywilejów podatkowych, które przys?uguj? podatnikom zamieszka?ym w Austrii z tytu?u ich dochodów z kapita?u pochodzenia austriackiego, od opodatkowania dochodów spółek podatkiem od osób prawnych.

37 Nale?y równie? przypomnie?, ?e argument oparty na konieczno?ci zachowania spójno?ci systemu podatkowego powinien by? zbadany w ?wietle celu, do którego osi?gni?cia d??y przedmiotowe uregulowanie podatkowe (zob. wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 67).

38 Cel, do którego osiągnięcia dąży austriackie uregulowanie podatkowe, czyli zągodzenie skutków podwójnego opodatkowania, nie byłoby w żaden sposób zagrożony, nawet gdyby przyznano przywileje wynikające z austriackiego uregulowania podatkowego również osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego. Przeciwnie, fakt zastrzeżenia opodatkowania stawki w wysokości 25 % ze skutkiem zwalniającym i stawki podatkowej obniżonej o połowę wyjątkowo dla osób uzyskujących dochody z kapitału pochodzenia austriackiego skutkuje zwiększeniem różnicy między całkowitym obciążeniem podatkowym dochodów spółek austriackich a obciążeniem dochodów spółek mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim.

39 Argumentacja oparta na konieczności zachowania spójności austriackiego systemu podatkowego nie może więc zostać przyjęta.

40 Należy wprowadzić podniecie, że przyznanie przedmiotowych przywilejów podatkowych również osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego wiązałyby się dla zainteresowanego Państwa Członkowskiego z obniżeniem wpływów podatkowych, niemniej z utrwalonego orzecznictwa wynika, że obniżenia wpływów podatkowych nie można zaliczyć do nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą zostać powołane w celu uzasadnienia twierdzenia co do zasady niezgodnego z podstawowymi swobodami (www. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 59, wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 56 oraz www. wyrok w sprawie X i Y, pkt 50).

41 Ponadto, w przeciwieństwie do tego, co utrzymują rzędy austriacki i duński, poziom opodatkowania spółek mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim nie ma znaczenia w przypadku austriackiego uregulowania podatkowego dla oceny zgodności uregulowania krajowego z art. 73b i 73d ust. 1 i 3 Traktatu.

42 W tej kwestii należy przypomnieć, że w odniesieniu do dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego przedmiotowe uregulowanie podatkowe nie ustanawia żadnego bezpośredniego związku między opodatkowaniem dochodów spółek podatnikiem od osób prawnych a przywilejami podatkowymi, które przysługują podatnikom zamieszkającym w Austrii z tytułu podatku dochodowego. W tych okolicznościach poziom opodatkowania spółek mających siedzibę poza terytorium austriackim nie może uzasadniać odmowy przyznania osobom uzyskującym dochody z kapitału wypływające przez te spółki takich samych korzyści podatkowych.

43 Wprowadzić nie można wykluczyć, że rozszerzenie przedmiotowego uregulowania podatkowego na dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego mogłoby uczynić korzystnym – dla inwestorów zamieszkających w Austrii – nabycie akcji spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, w których podatek od osób prawnych jest niższy niż w Austrii, niemniej taka możliwość nie uzasadnia takiego uregulowania jak w sprawie przed sądem krajowym. Odnosząc do argumentu opartego na ewentualnej korzyści podatkowej dla podatników, którzy uzyskują w swoim państwie zamieszkania dochody z kapitału od spółek mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim, wystarczy podnieść, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że niekorzystne traktowanie podatkowe niezgodne z podstawowymi swobodami nie może być uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych, przy założeniu, że takie korzyści istnieją (www. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 61 i powołane tam orzecznictwo).

44 Rząd francuski podnosi ponadto, że austriackie uregulowanie podatkowe jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych.

45 W tej kwestii należy przypomnieć, że w szczególności z art. 73d ust. 1 lit. b) Traktatu wynika, że skuteczność kontroli podatkowych może zostać przywołana dla uzasadnienia

ogranicze? w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez Traktat (zob. wyroki z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. str. I-4809, pkt 18 i z dnia 26 wrze?nia 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 39).

46 Je?eli chodzi, po pierwsze, o przywilej podatkowy wynikaj?cy z opodatkowania wed?ug stawki obni?onej dochodów z kapita?u pochodzenia austriackiego, to nie zosta?o w ?aden sposób wykazane, ?e zastosowanie ró?nych stawek podatkowych w zale?no?ci od pochodzenia dochodów z kapita?u jest w stanie sprawi?, ?e kontrole podatkowe b?d? bardziej skuteczne.

47 Je?eli chodzi, po drugie, o opodatkowanie wed?ug stawki 25 % ze skutkiem zwalniaj?cym, to nale?y przypomnie?, ?e podatek ten jest potr?cany bezpo?rednio u ?ród?a przez spółki maj?ce siedzib? w Austrii. Niemniej, jak podniós? rzecznik generalny w pkt 33 i 34 opinii, potr?canie podatku u ?ród?a nie jest koniecznym warunkiem ostatecznego opodatkowania. Przepis art. 97 ust. 2 EStG przewiduje, ?e w przypadku gdy potr?cenie u ?ród?a nie jest mo?liwe, ostateczne opodatkowanie mo?e nast?pi? w formie „dobrowoln? wp?at? w kasie przez zobowi?zanego z tytu?u wyp?aty dywidendy, kwoty odpowiadaj?cej wysoko?ci podatku od dochodów z kapita?u”. Podobny sposób „dobrowolnej wp?aty” na rzecz administracji podatkowej móg?by by? wi?c przewidziany w odniesieniu do dochodów pochodz?cych od spółek maj?cych siedzib? w innych Pa?stwach Cz?onkowskich.

48 Wprawdzie potr?cenie u ?ród?a dokonywane bezpo?rednio przez spółki maj?ce siedzib? w Austrii stanowi dzia?anie wygodniejsze dla administracji podatkowej ni? „dobrowolna wp?ata”, niemniej zwyk?e niedogodno?ci administracyjne nie uzasadniaj? przeszkody dla podstawowej swobody przewidzianej w Traktacie, takiej jak swobodny przep?yw kapita?u (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 29 i 30).

49 Bior?c pod uwag? powy?sze rozwa?ania, nale?y odpowiedzie? na dwa pierwsze pytania w ten sposób, ?e art. 73b i 73d ust. 1 i 3 Traktatu stoj? na przeszkodzie uregulowaniu, które pozwala jedynie osobom uzyskuj?cym dochody z kapita?u pochodzenia austriackiego na dokonanie wyboru mi?dzy opodatkowaniem wed?ug stawki 25 % ze skutkiem zwalniaj?cym a zwyk?ym podatkiem dochodowym z zastosowaniem stawki obni?onej o po?ow?, podczas gdy przewiduje ono, ?e dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego s? obowi?zkowo obj?te zwyk?ym podatkiem dochodowym bez obni?enia stawki podatkowej. Odmowa przyznania osobom, które uzyskuj? dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego, przywilejów podatkowych przyznanych osobom uzyskuj?cym dochody z kapita?u pochodzenia austriackiego nie mo?e by? uzasadniona okoliczno?ci?, ?e dochód spółek maj?cych siedzib? w innym Pa?stwie Cz?onkowskim jest tam nisko opodatkowany.

W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

50 Przez swoje trzecie pytanie s?d odsy?aj?cy zapytuje, czy art. 73b ust. 1 Traktatu stoi na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu, które pozwala podatnikowi zamieszka?emu w Austrii i uzyskuj?cemu dochody z kapita?u pochodz?ce z innego Pa?stwa Cz?onkowskiego odliczy? pro rata od swojego podatku dochodowego podatek od osób prawnych uiszczony przez spółk?, w której uczestniczy.

51 A. Lenz i Komisja zg?aszaj? w?tpliwo?ci co do dopuszczalno?ci tego pytania. Chodzi, ich zdaniem, o pytanie pozbawione znaczenia dla rozstrzygni?cia sporu przed s?dem krajowym, poniewa? dotyczy systemu podatkowego, który nie obowi?zuje w Austrii.

52 W tej kswetii nale?y przypomnie?, ?e z utrwalonego orzecznictwa wynika, i? Trybuna? nie mo?e orzeka? w przedmiocie pytania prejudycjalnego postawionego przez s?d krajowy, gdy jest oczywiste, ?e wnioskowana wyk?adnia prawa wspólnotowego nie ma ?adnego zwi?zku z

rzeczywistości lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym lub gdy problem jest natury hipotetycznej (wyroki z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-83/91 Meilicke; Rec. str. I-4871, pkt 25, z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. str. I-6049, pkt 20 i z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 22).

53 Przepisy przywołane w postanowieniu odsyłającym nie przewidują możliwości odliczenia w Austrii podatku od osób prawnych uiszczanego w innym Państwie Członkowskim. Na wniosek Trybunału o przedstawienie szczegółów w tej kwestii rząd austriacki potwierdził, że prawo podatkowe obowiązuje w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym nie pozwala na zidentyfikowanie takiego odliczenia, jak przedstawione przez sąd odsyłający, nawet przy zastosowaniu szerokiej wykładni prawa.

54 W tych okolicznościach nie ma powodu udzielać odpowiedzi na trzecie pytanie.

W przedmiocie kosztów

55 Koszty poniesione przez rządy austriacki, duński, francuski i Zjednoczonego Królestwa oraz przez Komisję, które przedłożyły Trybunałowi uwagi, nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba)

w odpowiedzi na pytania przedłożone mu przez Verwaltungsgerichtshof postanowieniem z dnia 27 sierpnia 2002 r., orzeka, co następuje:

1) **Artykuły 73b i 73d ust. 1 i 3 Traktatu WE (obecnie, odpowiednio, art. 56 WE i 58 ust. 1 i 3 WE) stoją na przeszkodzie uregulowaniu, które pozwala jedynie osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzenia austriackiego na dokonanie wyboru między opodatkowaniem według stawki 25 % ze skutkiem zwalniającym a zwykłym podatkiem dochodowym z zastosowaniem stawki obniżonej o połowę, podczas gdy przewiduje ono, że dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego są objęte zwykłym podatkiem dochodowym bez obniżenia stawki podatkowej.**

2) **Odmowa przyznania osobom, które uzyskują dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego, przywilejów podatkowych przyznanych osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzenia austriackiego nie może być uzasadniona okolicznością, że dochód spółek mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim jest tam nisko opodatkowany.**

Jann

Rosas

von Bahr

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 15 lipca 2004 r.

Sekretarz

Prezes pierwszej izby

R. Grass

P. Jann

* Język postępowania: niemiecki.