

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ANTONIA TIZZANA

przedstawiona w dniu 25 marca 2004 r.(1)

Sprawa C-315/02

Anneliese Lenz

przeciwko

Finanzlandesdirektion für Tirol

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

Artykuły 56 WE i 58 WE – Swobodny przepływ kapitału – Ustawodawstwo krajowe regulujące podatek od dochodów z kapitału

1. Postanowieniem z dnia 27 sierpnia 2002 r. Verwaltungsgerichtshof (Austria) przedłożył Trybunałowi trzy pytania prejudycjalne dotyczące wykładni art. 73b i 73d Traktatu WE (obecnie odpowiednio art. 56 WE i 58 WE). Sąd austriacki, stawiając te pytania, ponownie rozważa zgodność ustawodawstwa krajowego regulującego w odmienny sposób podatek od dochodów z kapitału w zależności od tego, czy dochód ten wypracowany został przez spółkę krajową czy zagraniczną, z prawem wspólnotowym.

2. Takie pytanie zostało uprzednio przedłożone Trybunałowi w odwołaniu prejudycjalnym wniesionym przez Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland w sprawie C-516/99 Schmid, wówczas jednak Trybunał uznał brak swojej jurysdykcji z uwagi na to, że organ odsyłający nie miał charakteru sądu (2).

I – Ramy prawne

A – Uregulowania wspólnotowe

3. W niniejszej sprawie właściwymi przepisami wspólnotowymi są art. 73b i 73d Traktatu WE. Pierwszy z nich w ust. 1 stanowi, że „zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między Państwami Członkowskimi oraz między Państwami Członkowskimi a państwami trzecimi”. Drugi z przepisów dodaje jednak, że:

„1. Artykuł 73b nie narusza prawa Państw Członkowskich do:

a) stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału,

b) podejmowania wszelkich środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi lub ustanowienia procedur deklarowania przepływu kapitału do celów informacji administracyjnej bądź statystycznej, lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym.

2. [...]

3. Środki i procedury określone w ustępach 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji, ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 73b”.

B – Ustawodawstwo krajowe

4. Austriacki system podatkowy przewiduje, że opodatkowanie dochodów krajowych spółek kapitałowych odbywa się na dwóch poziomach: jeżeli chodzi o spółkę, poprzez opodatkowanie uzyskiwanych przez nią dochodów stałą stawką podatkową wynoszącą 34 % oraz, jeżeli chodzi o akcjonariusza, poprzez nałożenie na niego podatku od dywidend i pozostałych dochodów wypłacanych przez spółki (zwanymi „dochodami z kapitału”).

5. W interesującej nas kwestii, tj. w przedmiocie opodatkowania akcjonariuszy, obowiązujące przepisy różni się w zależności od tego, czy chodzi o dochody z kapitału krajowego czy zagranicznego, przy czym „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 [...]” (art. 93 ust. 2 Einkommensteuergesetz 1988 – ustawy z 1988 r. o podatku dochodowym, zwanej dalej, „EStG”) (3).

a) Opodatkowanie dochodów z kapitału krajowego

6. W przedmiocie tych dochodów ustawodawstwo austriackie umożliwia podatnikom wybór pomiędzy specjalnym podatkiem o charakterze zwalniającym w stałej wysokości 25 % (zwanym dalej „podatkiem zwalniającym”) a zwyczajnym podatkiem dochodowym z zastosowaniem stawki obniżonej o 50 % (zwanym dalej „podatkiem o obniżonej o połowę stawce”).

7. W pierwszym przypadku podatnik uiszcza podatek w wysokości odpowiadającej 25 % dochodów z kapitału, które to dochody na mocy tego, co określone jest jako charakter zwalniający podatku, nie podlegają już podatkowi dochodowemu. Dochody z kapitału nie są zatem uwzględniane przy obliczaniu dochodów podlegających podatkowi dochodowemu, tak że mogły one spowodować zastosowanie niższej stawki podatkowej, której wysokości różni się w zależności od wysokości dochodów. Podatek zwalniający jest co do zasady pobierany poprzez potrącenie podatku u źródła (tj. u spółek), a w przypadkach, kiedy nie może to nastąpić w drodze potrącenia, pobiera się go poprzez „dobrowolną wpłatę w kasie przez zobowiązanego z tytułu wypłaty dywidendy, kwoty odpowiadającej wysokości podatku od dochodów z kapitału” (art. 97 EStG) (4).

8. W sytuacji gdy podatnik nie korzysta ze specjalnego podatku o charakterze zwalniającym, podlega on zwyczajnemu podatkowi dochodowemu z zastosowaniem stawki obniżonej o połowę. W tym przypadku dochody z kapitału uwzględnia się przy obliczaniu całkowitego dochodu podlegających opodatkowaniu, ze skutkiem w postaci prawdopodobnego zastosowania wyższej stawki podatkowej. Jednakże, w zamian za to, dochody z kapitału są opodatkowane według „stawki obniżonej do połowy średniej stawki mającej zastosowanie do całkowitego dochodu” (art.

37 EStG) (5).

b) Opodatkowanie dochodów z kapitału zagranicznego

9. Przedstawione powyżej przepisy, jak zaznaczyłem, znajdują zastosowanie wyłącznie do dochodów z kapitału krajowego, podczas gdy dochody pochodzące z udziału w spółkach zagranicznych podlegają zwyczajnemu podatkowi dochodowemu. Oznacza to, że te ostatnie uwzględnia się przy obliczaniu całkowitego dochodu podlegającego opodatkowaniu, ze skutkiem w postaci prawdopodobnego zastosowania wyższej stawki podatkowej, jak również że podlegają one podatkowi dochodowemu, bez możliwości skorzystania z jakiegokolwiek obniżenia podatku. Dochody te nie tylko zatem nie podlegają podatkowi zwalniającemu o stałej stawce 25 %, ale również nie korzystają one z możliwości zastosowania do nich zmniejszonej o połowę stawki.

10. Należy wreszcie przypomnieć, że przedstawiony powyżej system został znówelizowany ustawą, późniejszy względem okoliczności faktycznych sprawy i nieznałszy zastosowania w niniejszym przypadku, która weszła w życie w dniu 1 kwietnia 2002 r.

II – Stan faktyczny i przebieg postępowania

11. Anneliese Lenz jest obywatelką Niemiec zamieszkującą w Austrii, gdzie od 1994 r. płać ona podatki.

12. W 1996 r. dochody A. Lenz w całości pochodzą z dywidend spółek posiadających siedzibę w Niemczech.

13. Austriackie organy podatkowe naliczyły należny od niej za ten rok podatek dochodowy w oparciu o zwyczajną stawkę podatku dochodowego, bez zastosowania podatku zwalniającego ani podatku o obniżonej o połowę stawce, przewidzianych w art. 37 i 97 EStG.

14. A. Lenz wniosła do Finanzlandesdirektion für Tyrol odwołanie od tej decyzji, podnosząc w szczególności, że niezastosowanie do dochodów pochodzących z udziału w spółkach innych Państw Członkowskich podatku zwalniającego i podatku o obniżonej o połowę stawce jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału zagwarantowanym art. 73b Traktatu WE. Ponieważ odwołanie to nie zostało uwzględnione, zainteresowana wniosła skargę do Verwaltungsgerichtshof. Sąd ten, mając wątpliwości co do zgodności krajowych przepisów podatkowych z prawem wspólnotowym, przedłożył Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„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 zryczaśowanym 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 możliwa osiągnięta 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”.

15. W ramach wszczętego w ten sposób postępowania uwagi pisemne zostały przedstawione przez skarżycę w sporze przed sądem krajowym, rzędy austriacki, duński, francuski i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisję. Skarżąca w sporze przed sądem krajowym, Republika Austrii, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej oraz Komisja wzięły udział w rozprawie, która odbyła się w dniu 29 stycznia 2004 r.

16. Trybunał, w ramach wstępnego postępowania wyjaśniającego, zwrócił się do rzędu austriackiego o udzielenie wyjaśnień dotyczących przepisów podatkowych obowiązujących w 1996 r.

III – Analiza prawna

A – W przedmiocie dwóch pierwszych pytań

17. Stawiając dwa pierwsze pytania, które należy rozważyć przede wszystkim, Verwaltungsgerichtshof zmierza do ustalenia, czy są zgodne z postanowieniami Traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału przepisy, które przyznają wyjątkowo osobom uzyskującym dochody z kapitału krajowego możliwość wyboru między specjalnym podatkiem o charakterze zwalniającym a zwyczajnym podatkiem dochodowym o obniżonej o połowę stawce, podczas gdy przepisy te przewidują, iż dochody z kapitału zagranicznego są objęte zwyczajnym podatkiem dochodowym bez zastosowania obniżonej stawki. Sąd ten pragnie ponadto ustalić, czy odpowiedź na to pytanie zależy od wysokości podatku, który w innych Państwach Członkowskich lub państwach trzecich obciąża spółki uzyskujące ten dochód.

18. Jak zaznaczyłem to powyżej, podobne pytanie zostało uprzednio przedłożone Trybunałowi w sprawie Schmid, kiedy to jednak nie rozstrzygnięto sprawy co do istoty, ponieważ organ odsyłający (Berufungssenat) nie był sądem w rozumieniu art. 234 WE. W opinii przedstawionej w tej sprawie w dniu 29 stycznia 2002 r. (6) również opowiedziałem się za niedopuszczalnością odwołania prejudycjalnego, rozważając jednak posiłkowo istotę zagadnienia przedłożonego obecnie ponownie przez Verwaltungsgerichtshof. W dalszej części rozważań będę zatem obszernie odwoływał się do tej opinii.

19. W celu udzielenia odpowiedzi na przedstawione powyżej pokrótce pytanie należy, po pierwsze, ustalić, podobnie jak w sprawie Schmid, czy przedmiotowe przepisy mogą stanowić ograniczenie przepływu kapitału w rozumieniu art. 73b Traktatu, aby następnie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, ocenić, czy mogą one znaleźć uzasadnienie w oparciu o art. 73d.

i) W przedmiocie restrykcyjnego charakteru przepisów

20. Odnosząc się do pierwszej z tych kwestii, należy przede wszystkim przypomnieć, że „stanowią ograniczenia przepływu kapitału, w rozumieniu [art. 73b Traktatu] środki stosowane przez Państwa Członkowskie, które mogą zniechęcać osoby w nich zamieszkałe do dokonywania inwestycji w innych Państwach Członkowskich” (7). W związku z tym Trybunał uściślił w szczególności, że „uzależnienie przyznania przywileju podatkowego w dziedzinie podatków dochodowych od osób fizycznych bądźcych akcjonariuszami, jakim jest zwolnienie dywidend od podatku, od wymogu, by dywidendy pochodziły od spółek mających siedzibę na terytorium kraju, stanowi ograniczenie przepływu kapitału” (8).

21. Zachowuje to ważność, o ile uregulowania te:

- po pierwsze, „zniechęcają obywateli zamieszkających [w zainteresowanym Państwie Członkowskim] do inwestowania ich kapitałów w spółki z siedzibą w innym Państwie Członkowskim”;
- po drugie, „mają również ograniczaćcy skutek w stosunku do spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, gdy stanowi dla nich przeszkodę w gromadzeniu kapitału [w zainteresowanym Państwie Członkowskim], ponieważ dywidendy wypłacane osobom zamieszkującym [w tym państwie] są, z punktu widzenia podatkowego, traktowane mniej korzystnie niż dywidendy wypłacane przez spółkę mającą siedzibę [w tym samym państwie], w związku z czym ich akcje lub udziały są mniej atrakcyjne dla inwestorów zamieszkujących [w rzeczonym państwie] niż akcje i udziały spółki posiadającej siedzibę w tym Państwie Członkowskim” (9).

22. Jak stwierdziłem to już w sprawie Schmid, jeżeli przyjmiemy takie pojęcie „ograniczenia przepływu kapitału” w rozumieniu art. 73b Traktatu, wówczas nie można będzie zaprzeczyć, że ograniczenie to występuje w przypadku przepisów takich jak rozważane w niniejszym przypadku, które w odniesieniu do dochodów z kapitału krajowego przyznają możliwość wyboru między podatkiem zwalniającym w stałej wysokości 25 % a zwyczajnym podatkiem dochodowym o obniżonej o połowę stawce, a które jednocześnie przewidują, że dochody z kapitału zagranicznego objęte są zwyczajnym podatkiem dochodowym bez obniżonej stawki podatkowej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że taka regulacja prawna zastrzega korzystniejsze traktowanie kapitału krajowego, zniechęcając inwestorów krajowych do nabywania udziałów w spółkach innych Państw Członkowskich i ograniczając takim spółkom możliwość gromadzenia kapitału w zainteresowanym Państwie Członkowskim.

23. W rezultacie uważam, podobnie jak w sprawie Schmid, że przedmiotowe uregulowanie, zastrzegając korzystniejsze traktowanie dochodów z kapitału krajowego w porównaniu z dochodami z kapitału zagranicznego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału, zakazane zasadniczo w art. 73b Traktatu.

ii) W przedmiocie możliwości uzasadnienia przedmiotowego uregulowania na mocy art. 73d Traktatu

24. Wniosek ten nie zakłada jednak, że uregulowanie takie jest w nieodzowny sposób sprzeczne z postanowieniami odnoszącymi się do swobodnego przepływu kapitału.

25. Chciałbym bowiem po raz kolejny przypomnieć, że w rozumieniu art. 73d ust. 1 Traktatu „art. 73b nie narusza prawa Państw Członkowskich [...] do stosowania odpowiednich przepisów ich ustawodawstwa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce [...] inwestowania kapitału” ani do „podejmowania środków niezbędnych do zapobiegania naruszeniom ich przepisów ustawowych i wykonawczych” (10).

26. Chcąc udzielić odpowiedzi na dwa pierwsze pytania prejudycjalne przedłożone przez Verwaltungsgerichtshof, należy zatem ustalić, czy przedmiotowe uregulowanie może znaleźć uzasadnienie w oparciu o postanowienia art. 73d ust. 1 Traktatu.

27. W związku z tym należy przede wszystkim przypomnieć, że postanowienia te, stanowiące odstępstwo od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału (11), powinny być interpretowane ściśle i nie mogą, w każdym razie uzasadniać krajowych przepisów i działań stanowiących „arbitralną dyskryminację” lub „ukryte ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału [...] w rozumieniu art. 73b” (art. 73d ust. 3 Traktatu).

28. Wynika z tego, że ograniczenia wynikające z przepisów takich jak te rozważane tutaj mogą zostać dopuszczone, w zastosowaniu art. 73d ust. 1 Traktatu, jedynie wówczas, gdy różnice w traktowaniu dochodów z kapitału krajowego i dochodów z kapitału zagranicznego są obiektywnie uzasadnione z uwagi na różną sytuację lub nadrzędne względy interesu publicznego (12).

29. Należy skłonić przypomnieć, że w odniesieniu do środków mających zapobiegać naruszeniom krajowych przepisów podatkowych Trybunał już okazję stwierdził, że „aby zastosowany środek mógł być objęty zakresem art. 73d Traktatu, musi być on zgodny z zasadą proporcjonalności, tak aby zapewniać realizację zamierzonego celu i nie wykraczać ponad to, co jest konieczne do jego osiągnięcia” (13). Wreszcie środek ten musi „być konieczny dla osiągnięcia zamierzonych celów”, w tym sensie, że nie można ich osiągnąć „za pomocą środków mniej restrykcyjnych dla swobodnego przepływu kapitału” (14).

30. W celu ustalenia, czy ograniczenia przepływu kapitału wynikające z przedmiotowych przepisów mogą zostać dopuszczone w oparciu o art. 73d ust. 1 Traktatu, należy ocenić, jak twierdzi interweniujący, czy różnice w traktowaniu dochodów z kapitału krajowego i dochodów z kapitału zagranicznego są obiektywnie uzasadnione i czy nie stanowią one zatem arbitralnej dyskryminacji lub ukrytych ograniczeń w swobodnym przepływie kapitału.

31. Zjednoczone Królestwo twierdzi w tej kwestii, że przywileje podatkowe, przyznane w rzeczonych uregulowaniach, ograniczone są wyłącznie do dywidend spółek krajowych, przy czym w Austrii pobierają podatek od dywidendy bezpośrednio od wypłacających je spółek. Zważywszy, że takiej metody poboru podatku nie można zastosować wobec dochodów z kapitału uzyskanych przez spółki posiadające siedzibę w innych Państwach Członkowskich, rozciąganie tych przywilejów na te ostatnie byłoby technicznie niemożliwe.

32. W odniesieniu do tego należy przede wszystkim przypomnieć, że wyłącznie podatek zwalniający jest pobierany od spółki wypłacającej dywidendy, która, działając w zastępstwie organu podatkowego, dokonuje potrącenia podatku u źródła dochodu. Jedynie zatem przy takim sposobie opodatkowania jego pobieranie napotykałoby na przeszkody natury technicznej, co zdaniem Zjednoczonego Królestwa stawiałoby dochody z kapitału zagranicznego w sytuacji obiektywnie różnej względem dochodów z kapitału krajowego, uzasadniając tym samym odmienne ich traktowanie.

33. Wobec tego należy przypomnieć, że już w sprawie Schmid uznałem ten argument za mało przekonujący. O ile bowiem prawdą jest, że dla dokonania w Austrii potrącenia u źródła dochodu musi istnieć podatnik płaćcy w tym kraju podatki, to nie jest natomiast prawdą, że podatek zwalniający wymaga nieodzownie potrącenia u źródła dochodu. Uważam bowiem, że dla poboru tego rodzaju podatku (charakteryzującego się stałą stawką w wysokości 25 % i skutkiem w postaci zwolnienia) można przyjąć różne technicznie metody, które bez przeszkód będzie można zastosować równie względem dochodów pochodzących ze spółek zagranicznych.

34. Jak podkreśliła to zresztą w niniejszej sprawie Komisja, przykład tego rodzaju rozwiązania zawarty jest w przedstawionych powyżej austriackich przepisach, zgodnie z którymi, w sytuacji gdy nie można dokonać potrącenia u źródła dochodu, podatek zwalniający może być pobrany poprzez „dobrowolną wpłatę w kasie, przez zobowiązaniego z tytułu wypłaty dywidendy, kwoty

odpowiadającej wysokośći podatku od dochodów z kapitału” (15). W odniesieniu do dochodów osiągniętych ze spółek zagranicznych można by zatem przyjąć analogiczny sposób dokonania „dobrowolnej wpłaty” na rzecz organów podatkowych, pozwalający na objęcie również takich dochodów podatkiem zwalniającym i wykluczenie w ten sposób stwierdzonych ograniczeń przepływu kapitału.

35. Jeżeli chodzi natomiast o obniżenie o podstawę stawki podatkowej przy objęciu dochodów z kapitału zwyczajnym podatkiem dochodowym, wszystkie interweniujące rzędy uznają, że takie obniżenie jest niezbędne dla zapewnienia spójności krajowych przepisów podatkowych i że cel ten, zgodnie z orzecznictwem zawartym w wyrokach w sprawie Bachman i w sprawie Komisja przeciwko Belgii (16), może „uzasadnić uregulowanie ograniczające podstawowe swobody” (17). Sporne przepisy są, ich zdaniem, uzasadnione w szczególności z uwagi na to, że dochody osiągnięte przez spółki mające siedzibę w Austrii podlegają już w tym Państwie Członkowskim podatkowi o stałej stawce 34 %, w związku z czym ich ponowne opodatkowanie przy wypłacie tych zysków akcjonariuszom, poprzez objęcie ich w całości podatkiem dochodowym, byłoby niesłuszne.

36. Skarżący w sporze przed sądem krajowym oraz Komisja stoją natomiast na stanowisku odmiennym i za nieuzasadnione uważają różne traktowanie dywidend w zależności od tego, czy pochodzą one od spółek krajowych czy zagranicznych. Strony te podkreślają w szczególności, że spornych przepisów nie uzasadnia wspomniana potrzeba zapewnienia spójności krajowych przepisów podatkowych w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania (w znaczeniu gospodarczym), zważywszy, że podatek od spółek i podatek od dochodów z kapitału dotyczy różnych podmiotów.

37. Jak zauważyłem to już w sprawie Schmid, sądzę, że nie można w niniejszym przypadku powołać się na potrzebę, o której mowa w ww. wyrokach w sprawach Bachman i Komisja przeciwko Belgii. Należy w związku z tym przypomnieć, że w sprawach tych „w odniesieniu do tego samego podatnika występuje *bezporedni związek między przyznaniem przywileju podatkowego i jego wyrównaniem w drodze poboru podatku*, dokonanych w ramach tego samego opodatkowania. W danym przypadku chodzi o związek między możliwością odliczenia składek a opodatkowaniem kwot należnych od ubezpieczycieli w wykonaniu umów ubezpieczenia na wypadek starości i śmierci” (18). W niniejszej sprawie nie istnieje natomiast *bezporedni związek* między podatkiem od spółek i podatkiem dochodowym o obniżonej o podstawę stawce, zważywszy, że podobnie jak w sprawie Verkooijen „chodzi o dwa różne podatki obciążające różnych podatników” (spółki i akcjonariuszy) (19).

38. W rezultacie zgodnie z tym, co orzeczone zostało w wyroku w sprawie Verkooijen, nie uważam, aby ograniczenia przepływu kapitału wynikające z przedmiotowych przepisów można było uzasadnić potrzebą zapewnienia spójności krajowych przepisów podatkowych.

39. Sądzę ponadto, w przeciwieństwie do tego, co w związku z drugim pytaniem twierdzi rząd duński, że w przypadkach takich jak rozpatrywany tutaj, nie można powołać się na wymóg zapewnienia spójności systemu podatkowego w sytuacji, gdy dochód spółek, których siedziba znajduje się w innym Państwie Członkowskim, podlega w tym Państwie Członkowskim niskiemu opodatkowaniu.

40. Jak zauważyła to słusznie Komisja, brak jest bowiem uzasadnienia dla wyłączenia zastosowania podatku zwalniającego i podatku o obniżonej o podstawę stawce jedynie wobec dochodów z kapitału zagranicznego, z uwagi na wysokość podatku ciążącego na spółkach. Takie wyłączenie zakładałoby w istocie, że istnieje *bezporedni związek* między podatkiem od spółek i podatkiem obciążającym akcjonariuszy, który to związek, jak stwierdziłem powyżej, nie występuje w austriackim systemie podatkowym; niekonsekwentne byłoby zatem wprowadzenie

takiego zwi?zku wy?zcznie w celu opodatkowania dochodów wypracowanych przez spółki zagraniczne.

41. Równie? nieuzasadnione by?oby wy?czenie wspomnianych przywilejów podatkowych z uwagi na niski stopie? opodatkowania spółek zagranicznych, gdy? w takim przypadku prowadzi?oby to do obci?żenia akcjonariuszy nast?pstwami ewentualnego przywileju podatkowego przyznanego takim spółkom, przywileju, z którego akcjonariusze mogliby skorzystać jedynie w po?redni i niepewny sposób, tj. wy?zcznie w sytuacji, gdy ni?sze opodatkowanie prowadzi?oby do wyp?acenia wy?szych dochodów.

42. Przede wszystkim nale?y jednak zauwa?y?, ?e przyj?cie takiego rozwi?zania zniech?ca?oby osoby indywidualne do lokowania ich kapita?ów w spółkach, które w innych Pa?stwach Cz?onkowskich podlegaj? korzystniejszym warunkom rynkowym i mog? w zwi?zku z tym zapewni? wy?szy zwrot nak?adów. Przywileje wynikaj?ce z ró?nic w bezpo?rednim opodatkowaniu przedsi?biorstw zosta?yby zatem zniwelowane poprzez represyjne, z punktu widzenia podatkowego, traktowanie, które ostatecznie pozbawi?oby jakiegokolwiek znaczenia swobod?, przyznan? równie? osobom indywidualnym, przemieszczania ich kapita?u w obr?bie Wspólnoty (20).

43. Wreszcie celem uzasadnienia przedmiotowych uregulowa? austriackich, rz?d francuski twierdzi, ?e je?li podatek zwalniaj?cy lub obni?enie stawki podatkowej zosta?yby rozszerzone na dywidendy wyp?acane przez spółki maj?ce siedzib? w innych Pa?stwach Cz?onkowskich, to organy podatkowe kraju miejsca zamieszkania akcjonariusza nie mog?yby skutecznie kontrolowa? zysków osi?ganych przez rzeczne spółki. Przedmiotowe przepisy mog?yby zatem znale?? uzasadnienie w drodze zastosowania art. 73d ust. 1 lit. b) Traktatu, zgodnie z którym postanowienia art. 73b Traktatu nie naruszaj? prawa Pa?stw Cz?onkowskich do „podejmowania ?rodków niezb?dnych do zapobiegania naruszeniom ich przepisów ustawowych i wykonawczych”.

44. Moim zdaniem, argumentu tego nie mo?na jednak przyj??. Jak zaznaczy?em to ju? w sprawie Schmid, jest bowiem oczywiste, ?e przedmiotowe przepisy nie zapewniaj? w ?aden sposób skutecznej kontroli podatkowej, jako ?e niekorzystne traktowanie, któremu podlegaj? dochody z kapita?u zagranicznego, uniemo?liwia dokonanie jakiejkolwiek kontroli co do tego, czy dochody te zosta?y zg?oszone austriackim w?adzom podatkowym celem ob?o?enia ich zwyczajnym podatkiem dochodowym.

45. W rezultacie wynika z tego, ?e argumenty przedstawione przez interweniuj?ce rz?dy nie mog?, w oparciu o art. 73d ust. 1 Traktatu, uzasadni? ogranicze? przep?ywu kapita?u, wynikaj?cych z przedmiotowych przepisów podatkowych.

46. Nale?y zatem uzna?, ?e art. 73b ust. 1 w zw. z art. 73d ust. 1 Traktatu stoj? w sprzeczno?ci z przepisami takimi jak te rozwa?ane tutaj, które wy?zcznie osobom uzyskuj?cym dochody z kapita?u krajowego przyznaj? mo?liwo?? wyboru mi?dzy specjalnym podatkiem maj?cym charakter zwalniaj?cy a zwyczajnym podatkiem dochodowym o obni?onej o po?ow? stawce, podczas gdy dochody z kapita?u zagranicznego s? obj?te zwyczajnym podatkiem dochodowym bez obni?onej stawki.

47. Nieprzyznanie osobom uzyskuj?cym dochody z kapita?u zagranicznego ww. mo?liwo?ci skorzystania z wyboru pomi?dzy dwoma ró?nymi sposobami opodatkowania nie mo?e by? uzasadnione faktem, i? dochód spółek maj?cych siedzib? w innym Pa?stwie Cz?onkowskim podlega w tym pa?stwie niskiemu opodatkowaniu.

B – W przedmiocie trzeciego pytania

48. Stawiając trzecie pytanie, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy art. 73b ust. 1 Traktatu stoi w sprzeczności z krajowymi regulacjami podatkowymi, które pozwalają podatnikowi pobierającemu dywidendy od spółek zagranicznych na odliczenie pro rata od krajowego podatku dochodowego od osób fizycznych podatku dochodowego od osób prawnych opłaconego za granicą przez spółkę, w której osoba ta posiada udział.

49. Skarżąca w sporze przed sądem krajowym oraz Komisja podważyły dopuszczalność tego pytania. Chodzi bowiem o pytanie czysto hipotetyczne, gdy tego rodzaju odliczenie nie występuje w austriackim porządku prawnym.

50. W każdym razie, jak zauważa skarżąca w sporze przed sądem krajowym, odliczenie takie, nawet gdyby istniało, nie usunęłoby dyskryminacji osób pobierających dywidendy od spółek zagranicznych, jako że przynajmniej w niektórych przypadkach dochody te byłyby nadal obciążone podatkiem wyższym niż dochody z kapitału krajowego.

51. Zdaniem natomiast Komisji, prawo wspólnotowe w ww. przypadku nie sprzeciwia się odliczeniu, o którym mówi sąd odsyłający, pod warunkiem że stosuje się je w taki sam sposób do dywidend krajowych i zagranicznych.

52. Z kolei rzędy austriacki i duński są zdania, że nawet jeżeli wspomniane odliczenie znajdowałoby zastosowanie jedynie względem dochodów z kapitału zagranicznego, to byłoby ono zgodne z art. 73b i 73d Traktatu. Jakiegokolwiek niekorzystne, z punktu widzenia podatkowego, traktowanie tych dochodów byłoby bowiem uzasadnione potrzebą zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego i uniknięcia zniekształceń konkurencji na korzyść państw, które nisko opodatkują spółki z siedzibą na ich terytorium.

53. Ze swej strony chciałbym przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „celem odesłania prejudycjalnego i, co za tym idzie, jurysdykcji Trybunału nie jest wydawanie doradczych opinii w przedmiocie ogólnych i hipotetycznych pytań [...], ale potrzeba skutecznego rozstrzygnięcia sporu” (21).

54. Przypominam również, że dla zachowania wagi, jaką ma odesłanie prejudycjalne, Trybunał zastrzegł sobie pewien zakres swobodnego uznania w kwestii oceny dokonanej przez sądy krajowe co do konieczności i stosowności przedkładanych mu pytań, obejmującego, w razie potrzeby, wykluczenie dopuszczalności odesłania (22).

55. Przy tym chciałbym zauważyć, że przepisy przywołane w postanowieniu odsyłającym nie pozwalają na dokonanie w Austrii odliczenia podatku od spółek opłaconego w innym Państwie Członkowskim lub w państwie trzecim. Postanowienie odsyłające nie pozwala również stwierdzić, czy takie odliczenie może wynikać z interpretacji innych przepisów.

56. Skądinąd rzędy austriacki, do którego Trybunał zwrócił się o udzielenie w tej kwestii wyjaśnień, potwierdził, że przepisy podatkowe obowiązujące w czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym, nie uzasadniają, nawet przy rozszerzającej ich wykładni, uznania wskazanego przez sąd odsyłający odliczenia.

57. Zatem, skoro – jak przyznał to sam rzędy austriacki – rzeczne odliczenie nie znajduje prawnego potwierdzenia w krajowych przepisach, skarżąca w sporze przed sądem krajowym i Komisja mają rację, twierdząc, że trzecie pytanie jest czysto hipotetyczne.

58. Jeżeli informacja rzędu austriackiego jest prawdziwa, odpowiedź Trybunału na to pytanie stanowiłaby w istocie doradczą opinię co do środków, jakie Państwo Członkowskie może in

abstracto podjętą w celu zniesienia ograniczeń swobodnego przepływu kapitału, wynikających z ich własnego ustawodawstwa. Trybunał rozstrzygnąłby jednak problem czysto hipotetyczny, pozbawiony jakiegokolwiek związku z przedmiotem sporu przed sądem krajowym.

59. Uważam zatem, że Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne przedłożone przez Verwaltungsgerichtshof.

60. Gdyby jednak Trybunał, z uwagi na złożoność przedmiotowych przepisów podatkowych oraz wątpliwości wyrażone przez sąd austriacki, uznał za właściwe udzielenie odpowiedzi na to pytanie, odpowiedź ta, moim zdaniem, powinna być przecząca.

61. Uważam bowiem, że krajowe regulacje podatkowe, pozwalające podatnikowi pobierającemu dywidendy od spółek zagranicznych na odliczenie pro rata od krajowego podatku dochodowego od osób fizycznych podatku dochodowego od osób prawnych opłaconego za granicą przez spółkę, w której posiada on udziały, w sytuacji gdy przewidują one korzystne, z punktu widzenia podatkowego, traktowanie dochodów z kapitału zagranicznego, stanowi ograniczenie przepływu kapitału, zakazane zasadniczo w art. 73b Traktatu. Do sądu krajowego przynależy jednak ocena, czy zastosowanie takiego odliczenia w danym przypadku jest niekorzystne w stosunku do kapitału zagranicznego.

62. Chciałbym skłonić dodać, że w przeciwieństwie do tego, co twierdzi sąd austriacki i duński, jakiejkolwiek różnice w traktowaniu nie mogłyby być uzasadnione potrzebą zapewnienia spójności systemu podatkowego ani uniknięcia zniekształceń konkurencji na korzyść państw, które przyjęły niższe opodatkowanie spółek, a to ze względów przedstawionych przeze mnie powyżej w pkt 39-42.

IV – Wnioski

63. W świetle powyższych rozważań proponuję zatem, aby na pytania przedłożone przez Verwaltungsgerichtshof Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

„1) Artykuł 73b ust. 1 Traktatu WE (obecnie art. 56 ust. 1 WE) w zw. z art. 73d ust. 1 Traktatu WE (obecnie art. 58 ust. 1 WE) stoją w sprzeczności z przepisami takimi jak art. 37 i 97 EStG 1988 (BGBl. 1988/400) w brzmieniu opublikowanym w BGBl. 1996/797, które jedynie osobom uzyskującym dochody z kapitału krajowego przyznają możliwość wyboru między podatkiem o charakterze zwalniającym a zwyczajnym podatkiem dochodowym z zastosowaniem stawki obniżonej o połowę, podczas gdy przewidują one, iż dochody z kapitału zagranicznego są objęte zwyczajnym podatkiem dochodowym, bez obniżenia stawki podatkowej.

2) Nieprzyznanie osobom uzyskującym dochody z kapitału zagranicznego ww. możliwości skorzystania z wyboru pomiędzy dwoma różnymi sposobami opodatkowania nie może być uzasadnione faktem, iż dochód spółek mających siedzibę w innym Państwie Członkowskim podlega w tym państwie niskiemu opodatkowaniu.

3) Trybunał Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich nie jest właściwy, aby udzielił odpowiedzi na trzecie pytanie prejudycjalne przedłożone mu przez Verwaltungsgerichtshof postanowieniem z dnia 27 sierpnia 2002 r”.

1 – Język oryginału: włoski.

2 – Wyrok z dnia 30 maja 2002 r. w sprawie C-516/99 Schmid, Rec. str. I-4573.

3 – BGBl. 1988/400 w brzmieniu opublikowanym w BGBl. 1996/201.

4 – W brzmieniu opublikowanym w BGBl. 1996/797.

5 – W brzmieniu opublikowanym w BGBl. 1996/797.

6 – Opinia z dnia 29 stycznia 2002 r. w sprawie C-516/99 Schmid, Rec. str. I-4573, w szczególności str. I-4575.

7 – Wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 18; podobnie wyroki z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, str. I-3955, pkt 10; z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 26 oraz z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97 Sandoz, Rec. str. I-7041, pkt 19.

8 – Wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 36.

9 – Wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 34 i 35.

10 – Artykuł 73d ust. 1 lit. a) i b).

11 – Wyrok z dnia 14 marca 2000 r. w sprawie C-54/99 Église de scientologie, Rec. str. I-1335, pkt 17.

12 – Podobnie, moim zdaniem, należy odczytać wyrok w sprawie Verkooijen, który w odniesieniu do art. 73d ust. 1 lit. a) przypomina, zgodnie z orzecznictwem Trybunału, że „przed wejściem w życie [tego przepisu] krajowe przepisy podatkowe, o których mówi ten przepis, traktujące odmiennie podatników, w szczególności ze względu na ich miejsce zamieszkania, mogły być zgodne z prawem wspólnotowym, o ile znajdowały one zastosowanie w sytuacjach obiektywnie nieporównywalnych (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225) lub mogły być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu publicznego, a w szczególności potrzebą zapewnienia spójności przepisów podatkowych (wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249 oraz w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305)”, pkt 43.

13 – Wyrok z dnia 26 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 41.

14 – Wyrok z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawach połączonych C-163/94, C-165/94 i C-250/94 Sanz de Lera i in., Rec. str. I-4821, pkt 23.

15 – Artykuł 97 ust. 2 EStG.

16 – Wyżej wymienione w przypisie 12.

17 – Wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 56.

18 – Wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 57, moje podkreślenie.

19 – Wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 58.

20 – W przedmiocie braku możliwości uzasadnienia niekorzystnego traktowania w kwestii podatków, niezgodnego z jedną z podstawowych swobód, z uwagi na występowanie innych przywilejów podatkowych, zob. ww. wyrok w sprawie Verkooijen, przypis 8, pkt 61. Zobacz również, w odniesieniu do art. 43 WE, wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 21; z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher,

Rec. str. I-3089, pkt 53 oraz, zwłaszcza w odniesieniu do art. 49 WE, z dnia 26 października 1999 r. w sprawie C-294/97 Eurowings Luftverkehrs, Rec. str. I-7447, pkt 43-45.

21 – Zobacz również wielu innych, wyroki z dnia 15 czerwca w sprawach połączonych od C-422/93 do 424/93 Zabala Erasun i in., Rec. str. I-1567, pkt 29 oraz z dnia 12 marca 1998 r. w sprawie C-314/96 Djabali, Rec. str. I-1149, pkt 17-20.

22 – W szczególności Trybunał wielokrotnie uznał, że „nie może on rozstrzygnąć pytania prejudycjalnego przedłożonego przez sąd krajowy, jeżeli jasno wynika, że kwestia wykładni lub ważności normy wspólnotowej podniesiona przez sąd krajowy nie wykazuje żadnego związku z rzeczywistością lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym [bądź] jeżeli pytanie ma charakter czysto hipotetyczny” (wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. str. I-6049, pkt 20). Zobacz również wyroki z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-343/90 Lourenço Dias, Rec. str. I-4673, pkt 17 i 18 i w sprawie C-83/91 Meilicke, Rec. str. I-4871, pkt 25; z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. str. I-4921, pkt 61 oraz z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-437/97 EKW i Wein & Co., Rec. str. I-1157, pkt 52.