WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)
z dnia 15 lipca 2004 r. *

W sprawie C-315/02

mającej za przedmiot skierowany do Trybunału, na podstawie art. 234 WE, przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) wniosek o wydanie, w ramach zawisłego przed tym sądem sporu między:

**Anneliese Lenz**

a

**Finanzlandesdirektion für Tirol,**

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 73 B i 73 D Traktatu WE (obecnie art. 56 WE i 58 WE),

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Tizzano,
sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

— w imieniu A. Lenz przez C. Hubera oraz R. Leitnera, Wirtschaftsprüfer oraz Steuerberater,

— w imieniu rządu austriackiego przez H. Dossiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu duńskiego przez J. Molde'a, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz P. Boussaroque'a, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Hoskinsa, barrister,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie na rozprawę,

po wysłuchaniu uwag A. Lenz, reprezentowanej przez R. Leitnera oraz G. Toifla, Steuerberater; rządu austriackiego, reprezentowanego przez J. Bauera, działającego w charakterze pełnomocnika; rządu 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 się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 25 marca 2004 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Postanowieniem z dnia 27 sierpnia 2002 r., które wpłynęło do sekretariatu Trybunału w dniu 6 września 2002 r., Verwaltungsgerichtshof postawił, na podstawie art. 234 WE, trzy pytania prejudycjalne dotyczące wykładni art. 73 B i 73 D Traktatu WE (obecnie odpowiednio art. 56 WE i 58 WE).

2 Pytania te zostały podniesione w ramach postępowania wszczętego przed tym sądem przez A. Lenz, w którym podważyła ona zgodność austriackiego uregulowania podatkowego dotyczącego opodatkowania dochodów z kapitału 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 możliwością 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. 73 B 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. 73 B 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 zryczałtowanym 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 udziały?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pierwsze pytanie — czy można osiągnąć stan zgodny z art. 73 B 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. 73 B ust. 1 i art. 73 D ust. 1 i 3 Traktatu stoją na przeszkodzie uregulowaniu Państwa Członkowskiego, które zastrzega stosowanie ostatecznego opodatkowania stawką 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 utrzymują A. Lenz i Komisja Wspólnot Europejskich, uregulowanie podatkowe, tego rodzaju jak w przedmiotowej sprawie przed sądem krajowym, ogranicza swobodny przepływ kapitału w rozumieniu art. 73 B ust. 1 Traktatu.

19 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo że opodatkowanie bezpośrednie 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, Rec. str. I-2229, 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, gdyż 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. 73 B 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. 73 D ust. 1 Traktatu „art. 73 B 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 zastrzegać przedmiotowe przywileje podatkowe jedynie dla dochodów z kapitału wypłacanych przez spółki mające siedzibę na ich terytorium.

26 W tym względzie należy podnieść, że art. 73 D ust. 1 Traktatu, który — jako wyjątek od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału — musi być przedmiotem ścisłej wykładni, nie może być interpretowany w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe traktujące podatników odmiennie w zależności od miejsca, w jakim inwestują swój kapitał, są automatycznie zgodne z Traktatem. Wyjątek przewidziany art. 73 D ust. 1 Traktatu sam jest bowiem ograniczony przez art. 73 D ust. 3 Traktatu, który stanowi, że środki krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 73 B".

27 Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 73 D ust. 1 Traktatu od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez art. 73 D ust. 3 Traktatu. Z orzecznictwa wynika tymczasem, że krajowe uregulowanie podatkowe tego rodzaju jak w niniejszej sprawie, które wprowadza rozróżnienie między dochodami z kapitału wypłacanymi przez spółki mające siedzibę na terytorium przedmiotowego Państwa Członkowskiego a dochodami pochodzącymi z innego Państwa Członkowskiego, może zostać uznane za zgodne z postanowieniami Traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie pod warunkiem, że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest ono

uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak konieczność zachowania spójności systemu podatkowego, walka z unikaniem opodatkowania oraz skuteczność 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 uzasadnić odmienne traktowanie różnych kategorii dochodów z kapitału, nie powinno ono wykraczać poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia celu, do którego dąży przedmiotowe uregulowanie.

28 Rządy, które przedstawiły swoje uwagi w niniejszej sprawie, podnoszą, że — po pierwsze — władze austriackie pobierają podatek związany z dochodami, które spółki mające siedzibę w Austrii wypłacają swoim akcjonariuszom, w części od tych spółek, a w części od akcjonariuszy. Jeżeli zaś chodzi o spółki mające siedzibę poza terytorium Austrii, władze austriackie nie są w stanie pobrać podatku od dochodów spółek w ten sam sposób. Przedmiotowe uregulowanie podatkowe jest więc, ich zdaniem, uzasadnione obiektywnie odmienną sytuacją , która zgodnie z art. 73 D ust. 1 lit. a) Traktatu może uzasadniać 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 Należy więc zbadać, czy zgodnie z art. 73 D ust. 1 lit. a) Traktatu odmienne traktowanie osoby podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii w zależności od tego, czy uzyskuje ona dochody z kapitału spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim, czy dochody z kapitału spółek mających siedziby w innych Państwach Członkowskich, odnosi się do sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

30 Z akt sprawy wynika, że austriackie uregulowanie podatkowe ma na celu złagodzenie skutków gospodarczych podwójnego opodatkowania dochodów spółek, które wynikałoby z nałożenia na spółkę podatku od osób prawnych od dochodów osiągniętych przez spółkę oraz nałożenia na będącego podatnikiem akcjonariusza podatku dochodowego od tych samych dochodów wypłaconych w formie dywidend.

31 Zatem dochody z kapitału, zarówno pochodzenia austriackiego, jak i pochodzące z innych Państw Członkowskich mogą stanowić przedmiot podwójnego opodatkowania. Mianowicie w obu przypadkach dochody są zasadniczo objęte najpierw podatkiem od osób prawnych, a następnie — o ile są wypłacane w formie dywidend — podatkiem dochodowym.

32 W świetle uregulowania podatkowego, które ma na celu złagodzenie skutków podwójnego opodatkowania zysków wypłaconych przez spółkę, na rzecz której inwestycja jest realizowana, akcjonariusze podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, którzy uzyskują dochody z kapitału od spółki mającej siedzibę w innym Państwie Członkowskim, znajdują się więc w sytuacji porównywalnej do sytuacji akcjonariusza podlegającego również nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, ale który uzyskuje dochody z kapitału od spółki mającej siedzibę w tym Państwie Członkowskim.

33 Stąd austriackie uregulowanie podatkowe, które uzależnia zastosowanie do dochodów z kapitału ostatecznego opodatkowania stawką w wysokości 25 % lub stawki obniżonej o połowę od warunku, aby dochody te pochodziły z Austrii, nie odnosi się do odmiennej sytuacji w rozumieniu art. 73 D ust. 1 lit. a) Traktatu między dochodami z kapitału pochodzenia austriackiego a dochodami pochodzącymi z innego Państwa Członkowskiego (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 Rządy, które przedłożyły Trybunałowi uwagi, utrzymują — po drugie — że austriackie uregulowanie podatkowe jest obiektywnie uzasadnione koniecznością zapewnienia spójności 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). Podnoszą w tym względzie, że przedmiotowe przywileje podatkowe mają na celu złagodzenie skutków podwójnego opodatkowania zysków spółek. Ich zdaniem istnieje bowiem bezpośredni związek gospodarczy

między opodatkowaniem dochodów spółki a tymi przywilejami podatkowymi. W rezultacie, ponieważ jedynie spółki mające siedzibę w Austrii podlegają podatkowi od osób prawnych w tym Państwie Członkowskim, zastrzeżenie tych przywilejów podatkowych jedynie dla osób uzyskujących dochody z kapitału pochodzenia austriackiego jest, ich zdaniem, uzasadnione.

35 Należy przypomnieć, że w pkt 28 ww. wyroku w sprawie Bachmann i w pkt 21 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii, w których Trybunał przyznał, że konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez Traktat, istniał bezpośredni związek między możliwością odliczenia składek zapłaconych w ramach umów ubezpieczenia na starość i na wypadek śmierci śmierci a opodatkowaniem kwot należnych od ubezpieczycieli w wykonaniu tych umów; związek, który należało utrzymać w celu zapewnienia spójności przedmiotowego systemu podatkowego (zob. w szczególności wyroki z dnia 28 października 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 sądem krajowym, poza okolicznością, że podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek od osób prawnych są dwoma różnymi podatkami, które dotyczą różnych 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 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 30), należy stwierdzić, że austriackie uregulowanie podatkowe nie uzależnia uzyskania przedmiotowych przywilejów podatkowych, które przysługują podatnikom zamieszkałym w Austrii z tytułu ich dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego, od opodatkowania dochodów spółek podatkiem od osób prawnych.

37 Należy również przypomnieć, że argument oparty na konieczności zachowania spójności systemu podatkowego powinien być zbadany w świetle celu, do którego osiągnięcia dąży przedmiotowe uregulowanie podatkowe (zob. wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 67).

38 Cel, do którego osiągnięcia dąży austriackie uregulowanie podatkowe, czyli złagodzenie skutków podwójnego opodatkowania, nie byłby 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 stawką w wysokości 25 % ze skutkiem zwalniającym i stawki podatkowej obniżonej o połowę wyłącznie 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 wprawdzie podnieść, że przyznanie przedmiotowych przywilejów podatkowych również osobom uzyskującym dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego wiązałoby 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 środka co do zasady niezgodnego z podstawową swobodą (ww. 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 ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 50).

41 Ponadto, w przeciwieństwie do tego, co utrzymują rządy 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. 73 B i 73 D 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 podatkiem od osób prawnych a przywilejami podatkowymi, które przysługują podatnikom zamieszkałym 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 wypłacane przez te spółki takich samych korzyści podatkowych.

43 Wprawdzie nie można wykluczyć, że rozszerzenie przedmiotowego uregulowania podatkowego na dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego mogłoby uczynić korzystnym — dla inwestorów zamieszkałych 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. Odnośnie 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 podstawową swobodą nie może być uzasadnione istnieniem innych korzyści podatkowych, przy założeniu, że takie korzyści istnieją (ww. 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. 73 D ust. 1 lit. b) Traktatu wynika, że skuteczność kontroli podatkowych może zostać przywołana dla uzasadnienia ograniczeń 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 września 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-7587, pkt 39).

46 Jeżeli chodzi, po pierwsze, o przywilej podatkowy wynikający z opodatkowania według stawki obniżonej dochodów z kapitału pochodzenia austriackiego, to nie zostało w żaden sposób wykazane, że zastosowanie różnych stawek podatkowych w zależności od pochodzenia dochodów z kapitału jest w stanie sprawić, że kontrole podatkowe będą bardziej skuteczne.

47 Jeżeli chodzi, po drugie, o opodatkowanie według stawki 25 % ze skutkiem zwalniającym, to należy przypomnieć, że podatek ten jest potrącany bezpośrednio u źródła przez spółki mające siedzibę w Austrii. Niemniej, jak podniósł rzecznik generalny w pkt 33 i 34 opinii, potrącanie podatku u źródła nie jest koniecznym warunkiem ostatecznego opodatkowania. Przepis art. 97 ust. 2 EStG przewiduje, że w przypadku gdy potrącenie u źródła nie jest możliwe, ostateczne opodatkowanie może nastąpić w formie „dobrowolną wpłatę w kasie przez zobowiązanego z tytułu wypłaty dywidendy, kwoty odpowiadającej wysokości podatku od dochodów z kapitału". Podobny sposób „dobrowolnej wpłaty" na rzecz administracji podatkowej mógłby być więc przewidziany w odniesieniu do dochodów pochodzących od spółek mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich.

48 Wprawdzie potrącenie u źródła dokonywane bezpośrednio przez spółki mające siedzibę w Austrii stanowi działanie wygodniejsze dla administracji podatkowej niż „dobrowolna wpłata", niemniej zwykłe niedogodności administracyjne nie uzasadniają przeszkody dla podstawowej swobody przewidzianej w Traktacie, takiej jak swobodny przepływ kapitału (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 29 i 30).

49 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy odpowiedzieć na dwa pierwsze pytania w ten sposób, że art. 73 B i 73 D ust. 1 i 3 Traktatu 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 obowiązkowo objęte zwykłym podatkiem dochodowym bez obniżenia stawki podatkowej. 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.

**W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego**

50 Przez swoje trzecie pytanie sąd odsyłający zapytuje, czy art. 73 B ust. 1 Traktatu stoi na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu, które pozwala podatnikowi zamieszkałemu w Austrii i uzyskującemu dochody z kapitału pochodzące z innego Państwa Członkowskiego odliczyć pro rata od swojego podatku dochodowego podatek od osób prawnych uiszczony przez spółkę, w której uczestniczy.

51 A. Lenz i Komisja zgłaszają wątpliwości co do dopuszczalności tego pytania. Chodzi, ich zdaniem, o pytanie pozbawione znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym, ponieważ dotyczy systemu podatkowego, który nie obowiązuje w Austrii.

52 W tej kswetii należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż Trybunał nie może orzekać w przedmiocie pytania prejudycjalnego postawionego przez sąd krajowy, gdy jest oczywiste, że wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego nie ma żadnego związku z rzeczywistością 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, Rec. str. I-1389, pkt 22).

53 Przepisy przywołane w postanowieniu odsyłającym nie przewidują możliwości odliczenia w Austrii podatku od osób prawnych uiszczonego w innym Państwie Członkowskim. Na wniosek Trybunału o przedstawienie szczegółów w tej kwestii rząd austriacki potwierdził, że prawo podatkowe obowiązujące 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 73 B i 73 D 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

R. Grass

Prezes pierwszej izby

P. Jann