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

W sprawie C-242/03

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

Ministre des Finances

a

Jeanem-Claude'em Weidertem,

Élisabeth Paulus,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

— w imieniu J.-C. Weiderta oraz E. Paulus przez P. Kinscha, avocat,

— w imieniu rządu luksemburskiego przez S. Schreinera, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz C. Giolita, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie sędziego sprawozdawcy,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 lutego 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Orzeczeniem z dnia 3 czerwca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 6 czerwca 2003 r., Cour administrative zwrócił się na podstawie art. 234 WE do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE.

2 Pytanie to zostało podniesione w ramach sporu między Ministre des Finances a J.-C. Weidertem i E. Paulus (zwanymi dalej „małżonkami Weidert-Paulus") zawisłego w wyniku odmowy przyznania im zwolnienia podatkowego z tytułu nabycia akcji spółki z siedzibą w Belgii.

Ramy prawne

3 W prawie luksemburskim loi du 22 décembre 1993 ayant pour objet la relance de l'investissement dans l'intérêt du développement économique (ustawa z dnia 22 grudnia 1993 r. w sprawie wspierania inwestycji w interesie rozwoju gospodarczego, *Mémorial* A 1993, str. 2020) wprowadza na podstawie art. III do loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym, *Mémorial* A 1967, str. 1228, zwanej dalej „LIR") art. 129 c, który brzmi następująco:

„Ustęp 1. Po spełnieniu przesłanek i w granicach określonych poniżej osoby fizyczne podlegające w pełni obowiązkowi podatkowemu, posiadające status rezydenta, które

nabywają akcje lub udziały odpowiadające wkładom pieniężnym w krajowych spółkach kapitałowych posiadających status rezydenta, podlegających w pełni obowiązkowi podatkowemu, określonych w ust. 2 zdanie pierwsze poniżej, korzystają z ulg podatkowych przewidzianych poniżej w ust. 4.

[...]

Ustęp 4. (1) Podatnikom określonym powyżej w ust. 1 i 3 przysługuje, na wniosek, kwota wolna od podatku z tytułu inwestycji w ruchomości, która, z zastrzeżeniem przepisu art. 153, podlega uwzględnieniu przy wymiarze podatku.

(2) Kwota wolna od podatku do wysokości 60 000 franków rocznie zostaje przyznana z tytułu wszelkich dokonanych w danym roku transakcji nabycia papierów wartościowych i certyfikatów, które pozostają w posiadaniu podatnika na koniec roku podatkowego. Może ona zostać podwojona w przypadku wspólnego opodatkowania w rozumieniu art. 3.

Ustęp 5. Dla skorzystania z ulg podatkowych przewidzianych w ust. 4 muszą zostać spełnione następujące przesłanki:

a) nabycia papierów wartościowych w rozumieniu ust. 2 zdanie drugie powyżej należy dokonać albo w chwili założenia spółki, albo przy podwyższeniu kapitału w drodze nowych udziałów w spółkach kapitałowych posiadających status rezydenta, podlegających w pełni obowiązkowi podatkowemu, określonych w ust. 2 zdanie pierwsze powyżej;

[...]".

4 Konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Królestwem Belgii i Wielkim Księstwem Luksemburga, podpisana w Luksemburgu w dniu 17 września 1970 r. (*Mémorial* A 1971, str. 1763, zwana dalej „Konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania"), przewiduje, że:

„Artykuł 10 Dywidendy:

§ 1 Dywidendy wypłacone przez spółkę z siedzibą w jednym z Układających się Państw na rzecz rezydenta drugiego Układającego się Państwa podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie.

§ 2 Jednakże dywidendy te mogą podlegać opodatkowaniu w Układającym się Państwie, w którym spółka wypłacająca dywidendę ma siedzibę, i zgodnie z ustawodawstwem tego państwa, przy czym naliczony w ten sposób podatek nie może przekraczać:

[...]

b) we wszystkich innych przypadkach 15 % kwoty brutto dywidend".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 Małżonkowie Weidert-Paulus wnieśli, w swoim wspólnym zeznaniu podatkowym za rok 2000, o odliczenie w ramach zwolnienia podatkowego na podstawie art. 129c LIR kwoty 120 000 LUF w związku z dokonaną przez nich subskrypcją na 200

nowych akcji spółki prawa belgijskiego Interbrew SA; kwota subskrypcji wyniosła 267 743 LUF.

6 Właściwy urząd podatkowy nie uwzględnił tego wniosku uzasadniając, że inwestowanie w kapitał spółki, która nie ma siedziby w Luksemburgu, nie stanowi podstawy przedmiotowego zwolnienia.

7 Małżonkowie Weidert-Paulus odwołali się od decyzji odrzucającej ich wniosek i, wobec braku pozytywnej odpowiedzi, wnieśli skargę do Tribunal administratif (sąd administracyjny) (Luksemburg).

8 Orzeczeniem z dnia 16 grudnia 2002 r. Tribunal administratif uwzględnił ich skargę, stwierdzając, że art. 129 c LIR w zakresie, w jakim faworyzuje przedsiębiorstwa z siedzibą w Luksemburgu względem mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich, jest sprzeczny z postanowieniami Traktatu WE odnoszącymi się do swobodnego przepływu kapitału, zgodnie z ich wykładnią dokonaną przez Trybunał w wyroku z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 34-36.

9 Administracja podatkowa wniosła do Cour administrative (sąd administracyjny odwoławczy) odwołanie od tego wyroku, podnosząc, że sędziowie pierwszej instancji błędnie zinterpretowali znaczenie ww. wyroku w sprawie Verkooijen. Zdaniem tej administracji, postępowanie główne przypominało raczej postępowanie zakończone wyrokiem z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, w którym Trybunał przyznał, że spójność systemu podatkowego uzasadnia odmienne traktowanie ze względów podatkowych przedsiębiorstw mających siedzibę w innych Państwach Członkowskich.

10 W tych okolicznościach Cour administrative, uznając, że spór wymaga dokonania wykładni określonych postanowień Traktatu, zawiesił postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 129 c ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym, w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 2000, który pod określonymi warunkami i z określonymi ograniczeniami przyznaje zwolnienie podatkowe podatnikom będącym osobami fizycznymi, którzy nabyli akcje lub udziały w spółkach odpowiadające wkładom pieniężnym w podlegających w pełni obowiązkowi podatkowemu krajowych spółkach kapitałowych, jest zgodny z zasadą swobodnego przepływu kapitału w ramach Wspólnoty Europejskiej wyrażonej w art. 56 [ust. 1] Traktatu WE, z uwzględnieniem ograniczeń tej zasady przewidzianych w szczególności w art. 58 ust. 1 lit. a) Traktatu WE?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

11 W drodze tego pytania sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa Państwa Członkowskiego, który wyklucza przyznanie osobom fizycznym zwolnienia podatkowego z tytułu nabycia akcji lub udziałów w spółkach odpowiadających wkładom pieniężnym w spółkach kapitałowych z siedzibą w innych Państwach Członkowskich.

12 Przede wszystkim należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, chociaż opodatkowanie bezpośrednie należy do właściwości Państw Członkowskich, to muszą one stosować je w poszanowaniu prawa wspólnotowego (zob. wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. str. I-2493, pkt 16; ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 32 oraz wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 21).

13 Przepis prawa taki jak w postępowaniu głównym skutkuje zaś zniechęceniem obywateli danego Państwa Członkowskiego do inwestowania ich kapitału w spółki mające siedzibę w innym Państwie Członkowskim (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 34). Jednakże sam tytuł ustawy z dnia 22 grudnia 1993 r. wskazuje, że ma ona na celu „wspieranie inwestycji w interesie rozwoju gospodarczego", a z prac przygotowawczych do wprowadzenia art. 129 c LIR, jak je opisali małżonkowie Weidert-Paulus i Komisja Wspólnot Europejskich, czego nie podważył rząd luksemburski, wynika, że powyższy przepis ma wyraźnie na celu promowanie inwestycji osób prywatnych w spółki z siedzibą w Luksemburgu.

14 Taki przepis wywołuje również skutki ograniczające względem spółek z siedzibą w innych Państwach Członkowskich, gdyż stwarza na ich niekorzyść utrudnienia w gromadzeniu kapitału w Luksemburgu w ten sposób, że nabycie ich akcji lub udziałów jest mniej atrakcyjne niż w przypadku spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim (zob. analogicznie ww. wyroki w sprawach Verkooijen, pkt 35 i Komisja przeciwko Francji, pkt 24).

15 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że uzależnienie przyznania przez Państwo Członkowskie zwolnienia podatkowego na rzecz osób fizycznych z tytułu nabycia akcji lub udziałów odpowiadających wkładom pieniężnym w spółkach kapitałowych od warunku, że spółki te mają swoją siedzibę we wspomnianym państwie, stanowi zakazane w art. 56 WE ograniczenie w przepływie kapitału.

16 Z dokumentów załączonych do uwag przedłożonych Trybunałowi przez małżonków Weidert-Paulus wynika, że LIR została zmieniona przez loi du 21 décembre 2001, portant réforme de certaines dispositions en matière des impôts directs et indirects (ustawa z dnia 21 grudnia 2001 r. w sprawie zmiany niektórych przepisów w dziedzinie podatków bezpośrednich i pośrednich, *Mémorial* A 2001, str. 3312), stopniowo znoszącą zwolnienie podatkowe w okresie od 2002 do 2005 r. Niezależnie od tej ewolucji ustawodawstwa rząd luksemburski stwierdza, że art. 129 c LIR, w brzmieniu stosowanym do stanu faktycznego w postępowaniu głównym, jest

uzasadniony. Jego zdaniem, art. 58 ust. 1 lit. a) WE pozwala Państwom Członkowskim na stosowanie odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w tej samej sytuacji ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału, jeśli różnice te są obiektywnie uzasadnione lub mogą być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu publicznego, w szczególności ze względu na spójność systemu podatkowego.

17 Artykuł 129 c LIR miał właśnie na celu zapewnienie tej spójności. Ulga podatkowa polegająca na ustanowieniu zwolnienia podatkowego z tytułu nabycia akcji lub udziałów w spółkach z siedzibą w Luksemburgu, była kompensowana bowiem przez opodatkowanie dywidendy wypłacanej następnie przez te spółki. Natomiast w przypadku dokonania inwestycji w spółkę mającą swą siedzibę w Belgii, jak to ma miejsce w postępowaniu głównym, zgodnie z Konwencją o unikaniu podwójnego opodatkowania opodatkowanie dywidendy było ograniczone do 15 % ze względu na ustanowiony przez belgijskie władze podatkowe podatek potrącany u źródła przychodu. W tym przypadku Wielkie Księstwo Luksemburga rezygnuje zatem z części podatku, co nie ma miejsca w przypadku spółek mających siedzibę w tym Państwie Członkowskim. Istnieje zatem bezpośredni związek, w stosunku do jednego i tego samego podatnika, pomiędzy uzyskaniem ulgi podatkowej i kompensatą tej ulgi poprzez późniejszy ciężar podatkowy w ramach tego samego opodatkowania, tak jak miało to miejsce w ww. sprawie Bachmann.

18 Zdaniem małżonków Weidert-Paulus i Komisji, argument ten jest bezzasadny. Artykuł 58 ust. 1 WE należy interpretować w związku z art. 58 ust. 3 WE, który wymaga, aby przedmiotowe środki nie stanowiły arbitralnej dyskryminacji ani ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału. W niniejszej sprawie dyskryminacja podatników ze względu na to, czy przedmiotowe spółki mają siedzibę w jednym lub drugim z dwóch przedmiotowych Państw Członkowskich, jest oczywista.

19 Zwolnienie przewidziane w art. 129 c LIR jest ponadto związane z samym nabyciem akcji lub udziałów i w żadnym stopniu nie zależy od dokonanej następnie wypłaty dywidendy. W licznych przypadkach bowiem wypłata dywidendy nigdy nie następuje. Ponadto w Luksemburgu, w okresie podatkowym analizowanym w ramach postępowania głównego, przychody z kapitału do kwoty 120 000 LUF

były zwolnione z podatku i podlegały opodatkowaniu maksymalnie do wysokości 50 % jedynie, jeśli przekroczyły tę kwotę, co skutkowało opodatkowaniem wyłącznie w przypadku dużych inwestycji. Zwrot z dużej inwestycji w postaci dywidendy kwoty równej przedmiotowemu zwolnieniu jest jednakże bardzo niski; małżonkowie Weidert-Paulus uzyskali bowiem w 2002 r. dywidendę w wysokości 28 euro, podczas gdy poczyniona przez nich inwestycja wynosiła 267 743 LUF. Rezygnacja Wielkiego Księstwa Luksemburga z opodatkowania w wysokości 15 % od kwoty 28 euro była zatem bez znaczenia w porównaniu z kwotą zwolnienia podatkowego.

20 W tym względzie, chociaż prawdą jest, że potrzeba zapewnienia spójności systemu podatkowego może uzasadniać uregulowanie ograniczające swobodny przepływ kapitału (ww. wyrok w sprawie Bachmann, pkt 28 oraz wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, pkt 21), taki wyjątek od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału należy interpretować w sposób zawężający i w granicach proporcjonalności. W sprawach zakończonych ww. dwoma wyrokami zachodził bezpośredni związek, w stosunku do jednego i tego samego podatnika, pomiędzy odliczeniem składek i opodatkowaniem kwot należnych od ubezpieczyciela z tytułu ubezpieczenia emerytalnego i ubezpieczenia na życie, który to związek musiał być zachowany 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 oraz z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 52).

21 Argument spójności podatkowej nie może zostać podniesiony wobec braku bezpośredniego związku tego rodzaju (zob. wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 40 oraz z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 30).

22 W postępowaniu głównym nie występuje bezpośredni związek między przedmiotową ulgą podatkową, mianowicie zwolnieniem podatkowym przyznanym podatnikowi zamieszkującemu w Luksemburgu z tytułu nabycia akcji lub udziałów w spółkach z siedzibą w tym Państwie Członkowskim, a odpowiadającym jej skompensowanym ciężarem podatkowym.

23 W przeciwieństwie do twierdzeń rządu luksemburskiego ulga podatkowa nie została bowiem skompensowana przez opodatkowanie dywidendy wypłaconej następnie przez te spółki. Po pierwsze, nie ma pewności, że spółki, w które została dokonana inwestycja umożliwiająca skorzystanie z przedmiotowej ulgi podatkowej, wypłacą dywidendę, której opodatkowanie mogłoby kompensować uzyskaną korzyść. Po drugie, jak zauważyli małżonkowie Weidert-Paulus i Komisja, nawet jeśli dywidenda zostanie wypłacona przez przedmiotowe spółki na rzecz beneficjentów ulgi podatkowej, kwota, którą stanowi ta ulga, znacznie przekracza korzyść, która może wynikać z dokonanego następnie ewentualnego opodatkowania dywidendy.

24 Podobnie, niemożności skorzystania z Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania przez osoby, które inwestują w spółki z siedzibą w Luksemburgu, nie można postrzegać jako niekorzyść. W tym względzie rezygnacja Wielkiego Księstwa Luksemburga z części podatku od dywidendy na podstawie tej konwencji — okoliczność, która została podniesiona przez rząd luksemburski dla uzasadnienia przedmiotowego zwolnienia — nie stwarza żadnej korzyści dla zainteresowanego podatnika. Ten bowiem musi uiścić kwotę tego podatku na rzecz belgijskich władz podatkowych z tytułu podatku potrącanego u źródła. Wspomniana konwencja zapobiega jedynie temu, żeby kwota uzyskanej przez podatnika dywidendy została opodatkowana dwukrotnie, nie dopuszcza jednakże, aby kwota ta została zwolniona od podatku.

25 W każdym razie, nawet jeśli zgodnie z prawem luksemburskim istnieje związek pomiędzy ulgą podatkową i opodatkowaniem dywidendy, należy stwierdzić, że skutkiem Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, którą Wielkie Księstwo Luksemburga zawarło z Królestwem Belgii, jest przeniesienie zagadnienia spójności podatkowej na płaszczyznę wzajemności zasad stosowanych w układających się państwach (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Wielockx, pkt 24 oraz w sprawie X i Y, pkt 53). Konwencja ta stwarza wzajemność podatkową w zakresie, w którym Wielkie Księstwo Luksemburga, rezygnując z 15-procentowej kwoty brutto dywidendy wypłaconej przez spółkę z siedzibą w Belgii na rzecz osób podlegających luksemburskiemu podatkowi dochodowemu, może otrzymać w zamian kwotę równą 15 % dywidendy wypłaconej przez spółkę z siedzibą w tym Państwie Członkowskim na rzecz osób podlegających podatkowi dochodowemu w Belgii.

26 Ponieważ celem Konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania jest właśnie zapewnienie spójności podatkowej, nie może ona zostać wskazana jako źródło braku spójności z punktu widzenia podatnika, któremu miało pomóc wprowadzenie zwolnienia będącego przedmiotem postępowania głównego (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Wielockx, pkt 25).

27 Interpretacja dokonana przez rząd luksemburski oparta na konieczności zachowania spójności systemu podatkowego jest zatem bezzasadna.

28 W konsekwencji na postawione pytanie należy odpowiedzieć w ten sposób, że przepis prawa Państwa Członkowskiego, który wyklucza przyznanie osobom fizycznym zwolnienia podatkowego z tytułu nabycia akcji lub udziałów odpowiadających wkładom pieniężnym w spółkach kapitałowych z siedzibą w innych Państwach Członkowskich, jest niezgodny z art. 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE.

W przedmiocie kosztów

29 Koszty poniesione przez rząd luksemburski i Komisję, które przedstawiły 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),

stanowiąc w przedmiocie pytania przedłożonego mu przez Cour administrative wyrokiem z dnia 3 czerwca 2003 r., orzeka, co następuje:

Artykuł 56 ust. 1 WE i art. 58 ust. 1 lit. a) WE stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisu prawa Państwa Członkowskiego, który wyklucza przyznanie osobom fizycznym zwolnienia podatkowego z tytułu nabycia akcji lub udziałów odpowiadających wkładom pieniężnym w spółkach kapitałowych z siedzibą w innych Państwach Członkowskich.

Jann Rosas Silva de Lapuerta

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

Sekretarz

R. Grass

Prezes pierwszej izby

P. Jann