

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

CHRISTINE STIX-HACKL

przedstawiona dnia 15 grudnia 2005 r.¹

I — Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie Trybunał zasadniczo został wezwany do wyjaśnienia, w jakim zakresie państwo członkowskie może traktować fundację zagraniczną, która spełnia przesłanki ustanowione przez dane państwo członkowskie dla uznania jej za fundację użyteczności publicznej, w sposób mniej korzystny na podstawie usytuowania jej siedziby w dziedzinie podatków bezpośrednich, a dokładniej w zakresie opodatkowania określonych dochodów osiągniętych na terytorium kraju, niż fundację krajową tego samego rodzaju.

II — Ramy prawne

A — Prawo wspólnotowe

2. Przepisy prawa wspólnotowego, o których wykładnie zwrócono się, to art. 52, 58, 59, 66 i 73b traktatu WE.

B — Prawo krajowe

3. Właściwe przepisy Körperschaftsteuergesetzes 1996² (ustawy z 1996 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej: „KStG 1996”) mają następujące brzmienie:

„§ 2

Ograniczony obowiązek podatkowy

Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają:

1. osoby prawne, grupy osób i zespoły majątku, które nie mają siedziby ani zarządu na terytorium kraju, z tytułu dochodów osiągniętych na terytorium kraju; [...]

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Körperschaftsteuergesetzes 1996, w brzmieniu z dnia 22 lutego 1996 r. (BGBl. I, str. 240, BStBl. I str. 166).

§ 5

3. do podmiotów podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w rozumieniu § 2 pkt 1.

Zwolnienia

[...]

1) Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych są:

§ 8

Ustalenie dochodu

[...]

9. osoby prawne, grupy osób, masy majątkowe, które zgodnie ze statutem i ze sposobem, w jaki faktycznie są zarządzane, wyłącznie i bezpośrednio dążą do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, dobroczynnych lub religijnych [§ 51–§ 68 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego)]. Jeżeli wykonują działalność komercyjną, działalność ta jest wyłączona spod tego zwolnienia. Drugiego zdania nie stosuje się do gospodarstw leśnych prowadzonych bezpośrednio przez ich właściciela;

1) Do pojęcia dochodu oraz sposobu ustalenia jego wysokości zastosowanie mają przepisy niniejszej ustawy oraz ustawy w sprawie podatku dochodowego [...].”

4. Właściwe przepisy Einkommensteuergesetzes (niemieckiej ustawy w sprawie podatku dochodowego, zwanej dalej „EStG”) mają następujące brzmienie:

„§ 21

[Najem i dzierżawa]

[...]

1) Za dochód z najmu lub dzierżawy nieruchomości uważa się:

2) Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, nie znajduje zastosowania:

1. dochody pochodzące z najmu nieruchomości, w szczególności z najmu i dzierżawy terenów, budynków i ich części [...].

[...]

§ 49

Dochody opodatkowane w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego

1) Dochodami osiąganymi na terytorium kraju dla celów ograniczonego obowiązku podatkowego w podatku dochodowym (§ 1 ust. 4) są:

[...]

6. dochody z najmu lub dzierżawy (§ 21), wówczas gdy nieruchomości, majątek lub prawa znajdują się w kraju [...].

III — Okoliczności faktyczne i postępowanie

5. Strona skarżąca przed sądem krajowym, Centro di musicologia Walter Stauffer (zwana dalej „fundacją”), jest fundacją prawa włoskiego mającą siedzibę we Włoszech.

6. Fundacja jest właścicielem powierzchni handlowej w Monachium i osiąga z najmu tej powierzchni dochody, które zostały opodatkowane przez Finanzamt München (urząd skarbowy w Monachium, zwany dalej

„Finanzamt”) podatkiem dochodowym od osób prawnych za rok obrotowy 1997. Fundacja nie posiada w Niemczech ani biura, ani zarejestrowanych oddziałów. Nie prowadzi również działalności za pośrednictwem niemieckiej spółki zależnej. Usługi związane z wynajmem powierzchni handlowej są świadczone przez niemieckiego zarządcę.

7. Zgodnie ze statutem obowiązującym w trakcie spornego roku obrotowego jedynymi celami fundacji były edukacja i kształcenie, do których dążyła poprzez promocję nauki zarówno klasycznej produkcji instrumentów strunowych i smyczkowych, jak i historii muzyki, i ogólnie muzykologii. Fundacja może przyznawać jedno lub kilka stypendiów naukowych umożliwiających młodemu Szwajcarom, w pierwszej kolejności pochodzącym z Berna, pobyt w Cremonie w trakcie całego okresu pobierania nauki.

8. Bundesfinanzhofs we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wychodzi z założenia, że w trakcie spornego roku obrotowego fundacja realizowała cele użyteczności publicznej i spełniała przesłanki dotyczące statutu dla zwolnienia jej z podatku na podstawie § 5 ust. 1 pkt 9 zdanie pierwsze KStG 1996, a ograniczony obowiązek podatkowy z tytułu tych dochodów jest wyłączony zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 9 zdanie drugie i trzecie, z uwagi na okoliczność, iż wynajem nie wykracza poza zakres zarządu majątkiem, a tym samym nie stanowi czynności o charakterze handlowym.

9. Bundesfinanzhof w szczególności podkreśla, że promocja interesu zbiorowości w rozumieniu art. 52 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AO 1977”) nie oznacza, że ze środków promocyjnych mają korzystać obywatele Republiki Federalnej Niemiec lub osoby mające tam miejsce zamieszkania lub siedzibę.

10. W świetle ustalonego stanu faktycznego jedyną kwestią budzącą wątpliwości Bundesfinanzhofs jest to, czy fundacja spełnia również przesłanki dotyczące rzeczywistego zarządu, a w szczególności, czy w niedługim czasie po jego osiągnięciu wykorzystuje dochód na realizację uprzywilejowanych pod względem podatkowym swoich statutowych celów. W tym zakresie Bundesfinanzhof zamierza przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia Finanzgericht.

11. Zważywszy na fakt, że fundacja ma siedzibę i zarząd we Włoszech, dochody pochodzące z najmu wchodzą w zakres ograniczonego obowiązku podatkowego na podstawie § 49 ust. 1 pkt 6 EStG w związku z § 21 EStG oraz § 2 pkt 1 i § 8 ust. 1 KStG. W związku z tym należy zastosować § 5 ust. 2 pkt 3 KStG 1996 (obecnie § 5 ust. 2 pkt 2 KStG), zgodnie z którym podatnicy podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie korzystają ze zwolnienia z podatku. A zatem fundacja podlegać będzie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów osiągniętych na terytorium niemieckim z wynajmu powierzchni handlowej.

12. Finanzgericht München oddalił skargę wniesioną przez fundację przeciwko decyzji o opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych. W związku z tym fundacja wniosła rewizję do Bundesfinanzhof, który zastanawia się nad tym, czy wyłączenie możliwości objęcia zwolnieniem z podatku osób prawnych niebędących rezydentami, przewidziane w § 5 ust. 2 pkt 3 KStG 1996, jest zgodne z wymogami prawa wspólnotowego. Bundesfinanzhof uważa, że mogło dojść do naruszenia swobody wykonywania działalności gospodarczej, swobody świadczenia usług oraz swobodnego przepływu kapitału.

13. W szczególności, zdaniem Bundesfinanzhof, sprawa przed sądem krajowym nie jest wyłączona z zakresu ochrony podstawowych swobód z tego powodu, że art. 48 WE zdanie drugie przewiduje, że spółki powinny być nastawione na „osiąganie zysków”. Pojęcie to oznacza nie tylko zamiar maksymalizacji zysku, ale także w sposób szerszy obejmuje każdą działalność gospodarczą wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku i odpłatnie. Tym samym wynajem nieruchomości, taki jak będący przedmiotem niniejszej sprawy, również może służyć tak rozumianemu osiągnięciu zysków.

14. Sąd krajowy uważa również, że można mieć wątpliwości co do tego, czy odmienne traktowanie fundacji użyteczności publicznej będących rezydentami i fundacji użyteczności publicznej niebędących rezydentami może zostać uzasadnione przez zasadę spójności [systemu podatkowego]. Zgodnie z zasadą spójności [systemu podatkowego] zwolnienie podatkowe powinno być odpowiednikiem celów leżących w interesie ogół-

nym, do osiągnięcia których dąży fundacja. W tym znaczeniu możliwe jest, że Republika Federalna Niemiec nie odnosi korzyści z działalności o charakterze użyteczności publicznej zagranicznej fundacji, która dąży do realizacji takich celów za granicą. Niemniej jednak Bundesfinanzhof podkreśla, że § 52 ust. 1 AO 1977 nie uzależnia uznania [danej fundacji] za [fundację] użyteczności publicznej dla celów podatkowych od tego, czy zaspakajany jest interes społeczności niemieckiej. W związku z powyższym zakładany związek pomiędzy osiągnięciem korzyści a zwolnieniem podatkowym nie zależy od użyteczności publicznej, lecz od poddania nieograniczonemu lub ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub od usytuowania siedziby fundacji na terytorium niemieckim lub za granicą, co nie jest już spójne.

15. Postanowieniem z dnia 14 lipca 2004 r. Bundesfinanzhof zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału Sprawiedliwości następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy okoliczność, iż fundacja użyteczności publicznej prawa prywatnego innego państwa członkowskiego podlegająca w danym kraju ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu dochodów z najmu nie jest, w odróżnieniu od krajowej fundacji użyteczności publicznej objętej nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych, jest sprzeczna z art. 52 traktatu WE w związku z art. 58 traktatu WE, art. 59 traktatu WE w związku z art. 66 i 58 traktatu WE, jak również z art. 73b traktatu WE?”.

IV — W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16. W pierwszej kolejności należy rozważyć wątpliwość wynikającą z okoliczności posiadania przez fundację charakteru użyteczności publicznej, dotyczącą zastosowania samych podstawowych swobód (A). Następnie należy sprawdzić, która z podstawowych swobód będzie miała zastosowanie do osiągnięcia dochodów z wynajmu nieruchomości w państwie członkowskim innym niż państwo siedziby (B). Po ustaleniu owych kwestii wstępnych należy ustalić istnienie ewentualnego ograniczenia podstawowej swobody, która w danym przypadku będzie miała zastosowanie (C). W przypadku stwierdzenia ograniczenia jednej lub kilku podstawowych wolności mającej znaczenie z punktu widzenia prawa wspólnotowego należy wreszcie zbadać, czy istnieją powody mogące uzasadnić takie ograniczenie (D).

A — W kwestii zastosowania podstawowych swobód

1. Stanowisko stron

17. *Rząd niemiecki* jest zdania, że sprawa przed sadem krajowym jest wyłączona z zakresu ochrony podstawowych swobód, ponieważ niemieckie przepisy podatkowe dotyczące przedmiotów użyteczności publicz-

nej mają cele społeczne. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości takie przepisy będą miały zastosowanie do obywateli Unii pochodzących z innych państw członkowskich jedynie w przypadku istnienia wystarczająco ścisłego związku pomiędzy tym obywatelem Unii a danym państwem członkowskim, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

18. *Finanzamt München* dodaje, że prawo o fundacjach należy do krajowej polityki kulturalnej, a zatem do dziedziny, w której Unia Europejska nie może przyjmować przepisów harmonizujących. Podobnie jest w przypadku polityki edukacyjnej.

19. *Chief State Solicitor Irlands* podnosi zasadniczo, że przepisy traktatu WE chroniące i gwarantujące cztery swobody nie mogą mieć wpływu na skutki uznania za podmiot użyteczności publicznej dla celów podatkowych w danym państwie członkowskim. Ponadto podstawowe swobody będą miały zastosowanie jedynie, w przypadku gdy dany podmiot wykonuje działalność mającą na celu osiągnięcie zysku.

20. Z kolei Komisja podkreśla, że okoliczność, iż uzasadnieniem spornego uregulowania podatkowego są względy polityki społecznej, nie stoi na przeszkodzie stosowaniu traktatu WE. Fundacja podnosi ponadto, że brak harmonizacji na szczeblu wspólnotowym prawa z dziedziny użyteczności publicznej lub prawa podatkowego nie wyłącza ich z zakresu zastosowania podstawowych swobód. Zgodnie z utrwalonym

orzecznictwem Trybunału kompetencje prawodawcze zastrzeżone na rzecz państw członkowskich również powinny być wykonywane z poszanowaniem podstawowych swobód.

2. Ocena prawna

21. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pomimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego³.

22. Podobnie również okoliczność, którą podkreśla rząd niemiecki, iż sporne uregulowanie krajowe zmierza do osiągnięcia celów polityki społecznej, nie jest w stanie zakwestionować ogólnego zakresu zastosowania podstawowych wolności. Moim zdaniem Komisja w sposób przekonujący wykazała, iż ustanawiający wyjątek przepis art. 5 ust. 1 pkt 9 KStG 1996 nie stanowi korzyści społecznej, lecz zwolnienie podatkowe uzasadnione względami polityki społecznej.

3 — Zobacz w szczególności wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. str. I-225, pkt 21, oraz z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19.

23. Nawet jeżeliby przyjąć, że sporny przepis należy zaklasyfikować do korzyści socjalnej, quod non, tak jak to twierdzi rząd niemiecki, to jednak należy przypomnieć, że według Trybunału prawo wspólnotowe jest zasadniczo stosowane również i w tej dziedzinie. W wyrokach z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawach Decker⁴ i Kohll⁵ Trybunał orzekł, iż „w braku harmonizacji na szczeblu wspólnotowym do ustawodawstwa każdego państwa członkowskiego należy określenie, po pierwsze, przesłanek prawa i obowiązku przystąpienia do systemu zabezpieczeń społecznych [...] oraz, po drugie, przesłanek dających prawo do świadczeń”. Jednakże „państwa członkowskie powinny jednak przestrzegać prawo wspólnotowe przy wykonywaniu tej kompetencji”, a tym samym „okoliczność, iż uregulowanie krajowe w sprawie przed sądem krajowym należy do dziedziny zabezpieczeń społecznych, nie jest w stanie wyłączyć zastosowania art. 59 i art. 60 traktatu”. W związku z powyższym pozostają przy stanowisku, które przedstawiłam w opinii w sprawie Blanckaert⁶, z dnia 12 maja 2005 r., zgodnie z którym przynależność danego przepisu do prawa podatkowego lub prawa zabezpieczeń społecznych nie ma wpływu na konieczność przestrzegania prawa wspólnotowego.

24. Okoliczność, iż dany podmiot uczestniczy w realizacji celów polityki społecznej, zasadniczo nie wyłącza zastosowania prawa wspólnotowego, natomiast decydujące zna-

czenie ma okoliczność, czy dany podmiot wykonuje działalność gospodarczą⁷.

25. W związku z tym należy ustalić, którą z podstawowych swobód należy zastosować.

B — W przedmiocie podstawowych swobód dotyczących niniejszej sprawy

1. Podstawowe argumenty stron

26. Fundacja twierdzi, że działalność zarządcy, który administruje powierzchnią handlową, powinna być postrzegana jako stała obecność fundacji na terytorium Niemiec. W efekcie zarząd własną nieruchomością należałby do zakresu zastosowania swobody przedsiębiorczości. W przypadku gdyby Trybunał nie zgodził się z tym stanowiskiem, fundacja uważa, iż jej działalność powinna zostać rozważona z punktu widzenia swobodnego świadczenia usług, ponieważ świadczy ona odpłatne usługi transgraniczne. W każdym razie twierdzi, że jej działalność gospodarcza jest chroniona przez swobodny przepływ kapitału. Wynika to z załącznika I do dyrektywy Rady 88/361/

4 — C-120/95 Rec. str. I-1831, pkt 22 i nn.

5 — C-158/96 Rec. str. I-1931, pkt 18 i nn.

6 — Punkt 65 (wyrok z dnia 8 września 2005 r. w sprawie C-512/03, Zb.Orz. str. I-7685).

7 — Oczywiście jest, że takie stanowisko zajął Trybunał w wyroku 22 maja 2003 r. w sprawie C-355/00 Freskot, Rec. str. I-5263, orzekając, że wynikające z obowiązkowego systemu ubezpieczeń ograniczenie swobodnego świadczenia usług mogło w danym przypadku być uzasadnione celami polityki społecznej zamierzonymi przez ten system. Zobacz wreszcie także opinię generalną rzecznika M. Poiraresa Maduro z dnia 10 listopada 2005 r. w zawieszłej sprawie C-205/03 FENIN, dotycząca zastosowania pojęcia przedsiębiorstwo do podmiotów krajowego systemu ubezpieczeń zdrowotnych.

EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu (artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu)⁸ ustanawiającego nomenklaturę przepływów kapitału. Zdaniem fundacji osiągnięcie dochodów stanowi przepływ kapitału w rozumieniu pkt II lit. a) tego załącznika wymieniającego inwestycje w nieruchomości na terytorium danego państwa dokonywane przez nierezydentów. W notach wyjaśniających do tej nomenklatury ten typ inwestycji został zdefiniowany jako zakup nieruchomości przez osoby prywatne w celach zarobkowych lub osobistych.

27. Z kolei Komisja twierdzi, że niniejsza sprawa nie należy do zakresu zastosowania zasady swobodnego świadczenia usług. Pomimo iż fundacja odpłatnie świadczy usługi transgraniczne, to jednak zasada swobodnego świadczenia usług ma charakter pomocniczy względem zasady swobodnego przepływu kapitału, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie. W przeciwieństwie do tego, co twierdzi fundacja, Komisja podnosi również, że niniejsza sprawa nie należy do przedmiotowego zakresu zastosowania zasady swobody wykonywania działalności gospodarczej, ponieważ oddanie w najem nieruchomości w Niemczech nie wychodzi poza ramy zarządu majątkiem i nie jest czynnością handlową w rozumieniu swobody wykonywania działalności gospodarczej.

28. *Finanzamt, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz pomocniczo rząd niemiecki oraz*

Chief State Solicitor Irlandii podnoszą z kolei, że ich zdaniem art. 58 traktatu WE powinien być interpretowany w ten sposób, że wyłącza on z zakresu zastosowania art. 52 i 59 traktatu WE każdy podmiot, którego statut postanawia, iż nie dąży on do osiągnięcia zysków, niezależnie od tego, czy wykonuje on działalność gospodarczą, czy też nie. Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje na to, że taką wykładnię potwierdza wyrok Trybunału z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie *Kennemer*⁹ i dodaje, że Trybunał odstąpił od odmiennej propozycji przedstawionej przez rzecznika generalnego G. Cosmasa w opinii z dnia 28 stycznia 1999 r. w sprawie *Komisja przeciwko Belgii*.¹⁰

29. Finanzamt podnosi w tym względzie, iż pojęcie „osiąganie zysków” w rozumieniu art. 58 ust. 2 traktatu WE powinno być interpretowane w ten sposób, że nie ogranicza się ono jedynie do występowania na rynku w charakterze podmiotu gospodarczego, lecz także odnosi się do wewnętrznej struktury danego podmiotu. Decydujące znaczenie ma to, czy fundacja jest nastawiona zgodnie ze swoimi celami i statutem na osiągnięcie rzeczywistego dochodu. Artykuł 58 ust. 2 traktatu WE umożliwia państwom członkowskim uniknięcie zakłócenia konkurencji, które mogłyby wystąpić, gdyby podmioty nienastawione na osiągnięcie zysku konkurowały z przedsiębiorstwami.

9 — Sprawa C-174/00 *Kennemer*, Rec. str. I-3293.

10 — Wyrok z dnia 29 czerwca 1999 r. w sprawie *C-172/98 Komisja przeciwko Belgii*, Rec. str. I-3999.

30. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa okoliczności faktyczne przedstawione przez sąd krajowy nie zawierają żadnej wskazówki dotyczącej zastosowania w sprawie zasady swobodnego przepływu kapitału, ustanowionej w art. 73b traktatu WE.

31. Rząd włoski uważa natomiast, że niniejsza sprawa jest bezpośrednio regulowana przez przepisy traktatu WE dotyczące swobody wykonywania działalności gospodarczej i swobody świadczenia usług. Sporne przepisy niemieckie są również sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału, w zakresie, w jakim są one w stanie zniechęcić osoby prawne niebędące rezydentami w Niemczech do inwestowania w tym państwie.

2. Ocena prawna

a) Uwagi wstępne

32. W pytaniu prejudycjalnym niemiecki Bundesfinanzhof powołuje przepisy traktatu dotyczące swobody wykonywania działalności gospodarczej, swobodnego świadczenia usług oraz swobodnego przepływu kapitału. Ponieważ zgodnie z art. 50 akapit pierwszy swobodne świadczenie usług ma charakter pomocniczy względem pozostałych podstawowych swobód, trzeba będzie ją rozważyć

jedynie, w przypadku gdy do niniejszej sprawy nie znajdzie zastosowania ani swoboda wykonywania działalności gospodarczej, ani swobodny przepływ kapitału.

33. Odnośnie do swobody wykonywania działalności gospodarczej w pierwszej kolejności należy wskazać, że wszystkie strony postępowania dokładnie przedstawiły swoje stanowisko w kwestii wykładni art. 48 zdanie drugie WE w zakresie, w jakim przepis ten wyłącza z podmiotowego zakresu zastosowania swobody wykonywania działalności gospodarczej, a w związku z art. 55 WE także swobodnego świadczenia usług, podmioty prywatne, które nie są nastawione na osiągnięcie zysków. Tym samym jedynie wówczas trzeba będzie określić, czy dana fundacja użyteczności publicznej dąży do osiągnięcia zysków, a jeżeli tak, to w jakim zakresie, jeżeli sporna działalność wynajmu lokalu przez fundację należeć będzie do zakresu podmiotowego swobody wykonywania działalności gospodarczej.

34. W związku z powyższym kwestia, którą należy wyjaśnić w pierwszej kolejności, jest to, czy przedmiotowe uregulowanie krajowe należy rozpatrywać w świetle swobody wykonywania działalności gospodarczej lub w świetle swobodnego przepływu kapitału. W przypadku gdy działalność wykonywana przez fundację w Niemczech należy do przedmiotowego zakresu jednej lub obydwu swobód, trzeba będzie ustalić, czy fundacja należy do zakresu podmiotowego danej swobody.

b) Granica pomiędzy swobodą wykonywania działalności gospodarczej a swobodnym przepływem kapitału

35. Pomiędzy przepisami dotyczącymi swobody wykonywania działalności gospodarczej a przepisami dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału istnieje ścisły związek, który wynika już z samych tylko wzajemnych zastrzeżeń ustanowionych w art. 58 ust. 2 WE i art. 43 akapit drugi WE.

36. Trybunał Sprawiedliwości poruszał kwestię granicy pomiędzy tymi dwoma podstawowymi swobodami w licznych orzeczeniach. W aktualnym orzecznictwie uważa, że swoboda wykonywania działalności gospodarczej i swobodny przepływ kapitału są stosowane równolegle. Orzecznictwo to opiera się na założeniu, iż przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału wyłączają równolegle zastosowanie pozostałych podstawowych swobód jedynie, w przypadku gdy chodzi o przepisy, które w sposób szczególnie regulują przepływ kapitału. Z kolei wówczas, gdy przepływ kapitału zostaje w sposób pośredni ograniczony, ponieważ wykonywanie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim stało się utrudnione, zastosowanie znajdzie również podstawowa swoboda, do której należy dana działalność¹¹.

11 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, pkt 34, oraz z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955.

37. Pomiędzy swobodnym przepływem kapitału a swobodą wykonywania działalności pojawiają się liczne punkty wspólne, przede wszystkim wówczas, gdy przepisy krajowe dotyczą inwestycji bezpośrednich, na przykład w postaci udziałów¹² lub nabycia nieruchomości w celu wykonywania transgranicznej działalności gospodarczej¹³.

38. Z artykułu 44 ust. 2 lit. e) wynika, po pierwsze, że swoboda wykonywania działalności gospodarczej obejmuje również nabycie nieruchomości o przeznaczeniu przemysłowym lub handlowym, koniecznym dla takiej działalności. Po drugie, inwestycje w nieruchomości stanowią przepływ kapitału w rozumieniu nomenklatury przepływów kapitału zawartej w załączniku I do dyrektywy 88/361. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości nomenklatura ta zachowuje swoją pomocniczą wartość przy definiowaniu pojęcia „przepływ kapitału” w rozumieniu art. 56 WE i nn.¹⁴, przez co inwestycje w nieruchomości należą również

12 — Zobacz np. wyroki z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, oraz z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkoijen, Rec. str. I-4071.

13 — Zobacz np. wyrok z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle, Rec. str. I-3099. Zobacz podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-432/98 Albore, Rec. str. I-5965, w której motywacja nabywcy nieruchomości pozostaje na drugim planie.

14 — Zobacz wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21: „w zakresie, w jakim art. 73b traktatu WE [obecnie art. 56 WE] zasadniczo powtórzył treść art. 1 dyrektywy 88/361, pomimo iż został on przyjęty na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG, które następnie zostały zastąpione przez art. 73b i nn. traktatu WE, załączona do niej nomenklatura przepływu kapitału zachowuje wartość pomocniczą, która była jej właściwa przed jej wejściem w życie przy definiowaniu pojęcia przepływu kapitału, rozumianą w ten sposób, zgodnie z preambułą, że załączona do niej lista nie ma wyczerpującego charakteru”.

do zakresu zastosowania swobodnego przepływu kapitału

skim, zostaje ono również objęte zakresem ochrony swobody wykonywania działalności gospodarczej^{16 17}.

39. W związku z ewentualną konkurencją pomiędzy swobodnym przepływem kapitału a swobodą wykonywania działalności gospodarczej w następujący sposób można podsumować kryteria rozgraniczenia wypracowane przez Trybunał Sprawiedliwości:

1) Transgraniczne nabycie nieruchomości zasadniczo zawsze stanowi inwestycję kapitałową, która z tego względu objęta jest ochroną przepisów dotyczących przepływu kapitału, bez względu na cel tego nabycia¹⁵.

2) W zakresie, w jakim nabycie nieruchomości jest konieczne dla wykonywania działalności gospodarczej w sposób trwały w innym państwie członkow-

40. Z uwagi na powyższe rozważania należy zbadać, czy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym nabycie nieruchomości przez nierezydenta należy do zakresu przedmiotowego zasady swobodnego przepływu kapitału lub do swobody wykonywania działalności gospodarczej.

i) Zakres przedmiotowy swobodnego przepływu kapitału

41. Ze względu na swój przedmiot sprawa przed sądem krajowym należy do zakresu ochrony swobodnego przepływu kapitału,

15 — Przywołany w przyp. 13 wyrok w sprawie Albare, pkt 14. Wyroki z dnia 14 stycznia 1988 r. w sprawie 63/86 Komisja przeciwko Włochom, z dnia 30 maja 1989 r. w sprawie 305/87 Komisja przeciwko Grecji Rec. str. 1461, które dotyczyły przepisów krajowych zakazujących obywatelom innych państw członkowskich nabywania nieruchomości w określonych regionach. Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż przepisy te naruszały swobodę wykonywania działalności gospodarczej, pomimo iż w chwili orzekania przepisy traktatu z dziedziny swobody wykonywania działalności gospodarczej nie były stosowane w sposób bezpośredni.

16 — Przywołany w przypisie 13 wyrok w sprawie Konle, pkt 16 i 22. Do podobnych wniosków dochodzi rzecznik generalny S. Alber w opinii w sprawie Baars (wyrok przywołany w przypisie 12), pkt 26–30, w której rzecznik generalny łącznie wymienia inwestycje bezpośrednie i inwestycje w nieruchomości, wprowadzając tym samym kryterium bezpośredniości. W tym samym kierunku zobacz również Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, Artikel 56 EG, pkt 126–129; Berbadette Schäfer, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, str. 316; Jürgen Bröhmer w Christian Calliess/Mathias Ruffert (Hrsg.): *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, Artikel 56 EG, pkt 22–25, oraz Randelzhofer i Forsthoft w: Grabitz/Hilf, *EGV*, Artikel 43 EG, pkt 28–31.

17 — Zobacz wreszcie przywołany w przypisie 6 wyrok w sprawie Blanckart, pkt 30 i nn. Strona skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nabyła drugi dom za granicą. Opodatkowanie fikcyjnych dochodów z czynszu zostało dokonane w świetle swobodnego przepływu kapitału, a nie swobody wykonywania działalności gospodarczej.

ponieważ fundacja będąca rezydentem włoskim nabyła nieruchomości w Niemczech, a nabycie nieruchomości przez nierezydenta stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy 88/361 i nomenklatury przepływów kapitału ujętej w tej dyrektywie¹⁸.

ii) Przedmiotowy zakres zastosowania swobody wykonywania działalności gospodarczej

42. Aby ze względu na przedmiot można było zastosować swobodę wykonywania działalności gospodarczej obok swobodnego przepływu kapitału, fundacja musiałaby używać nieruchomości położoną w Niemczech jako stałego zakładu dla wykonywania działalności gospodarczej¹⁹.

43. W tym miejscu należy przypomnieć, że fundacja wynajmuje nieruchomości nabytą w Niemczech, która nie stanowi dodatku do istniejącego już przedsiębiorstwa, lecz stanowi główną działalność gospodarczą fundacji w Niemczech²⁰.

18 — Zobacz pkt 38 niniejszej opinii.

19 — W licznych wyrokach Trybunał zdefiniował przedsiębiorstwo jako faktyczne wykonywanie działalności gospodarczej za pomocą stałego zakładu w państwie członkowskim przez czas nieokreślony (np. wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-221/89 Factortame, Rec. str. I-3905, pkt. 20).

20 — Z kolei w sprawie Konle (wyrok przywołany w przypisie 13) skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym zamierzał używać nieruchomości — nabytą w sposób transgraniczny — jako główne miejsce zamieszkania i wykonywać tam działalność gospodarczą w ramach działającego już w Niemczech przedsiębiorstwa.

— Niezależna działalność gospodarcza o trwałym charakterze

44. W pierwszej kolejności należy zbadać, czy wynajem nieruchomości, sporny w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi działalność gospodarczą.

45. W uwagach Komisja kwestionuje taką możliwość, argumentując, iż w prawie niemieckim wynajem nieruchomości stanowi zwykły zarząd majątkiem, a tym samym nie stanowi on samodzielnej działalności gospodarczej.

46. Nie mogę zgodzić się z tym stanowiskiem. Nawet jeżeli zgodnie z § 14 AO 1977 wynajem nieruchomości stanowi jedynie zwykły zarząd majątkiem, a nie działalność przedsiębiorstwa, to jednak wykładnia wspólnotowego pojęcia prawnego nie może co do zasady następować według prawa krajowego. Przeciwno powoływaniu niemieckich przepisów podatkowych przemawia również okoliczność, iż ze względu na cel tego przepisu krajowego, nie ma on żadnego związku ze swobodą wykonywania działalności gospodarczej, o której wykładnię chodzi.

47. W rzeczywistości bowiem oczywistym celem § 14 AO 1977 jest podatkowe uprzywilejowanie dochodów pochodzących z wynajmu nieruchomości, które co do zasady są skromniejsze w porównaniu z dochodami z działalności przemysłowej lub handlowej. Z kolei swoboda wykonywa-

nia działalności gospodarczej ma na celu ochronę każdego podmiotu gospodarczego działającego na wspólnym rynku przed mniej korzystnym traktowaniem, niezależnie od rozmiaru danej działalności gospodarczej, chyba że chodzi o działalność całkowicie nieistotną i pomocniczą. Im szersza będzie wykładnia pojęcia działalności gospodarczej w prawie wspólnotowym, tym większa będzie liczba osób korzystających. W związku z powyższym nie można się dziwić temu, iż Trybunał przyjmuje szeroką wykładnię pojęcia działalności gospodarczej²¹.

48. Tym samym działalność gospodarczą mogą wykonywać również osoby prawne, które, tak jak to ma miejsce w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym, nie działają z zamiarem maksymalizacji swych zysków²². Nawet jeżeliby przyjąć, że fundacja, z uwagi na swój przymiot użyteczności publicznej, wynajmuje nieruchomości bez zamiaru maksymalizacji swych zysków, to jednak czynność wynajmu stanowi czynność odpłatną, która jako taka stanowi uczestnictwo w życiu gospodarczym, które nie jest całkowicie nieistotne i pomocnicze. W związku z powyższym wynajem nieruchomości położonej w Monachium stanowi samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu swobody wykonywania działalności gospodarczej.

49. W tych okolicznościach zostaje również spełnione kryterium stałości.

— Stały zakład?

50. Fundacja nie posiada biur w Niemczech, a tym samym nie ma stałego zakładu. Zgodnie z aktami postępowania usługi związane z wynajmem nieruchomości są świadczone przez niemieckiego zarządcę. W związku z tym kwestia sprowadza się do ustalenia, czy działalność syndyka może być przypisana fundacji, aby można było uznać jej stałą obecność.

51. W tak zwanym wyroku o ubezpieczeniu²³ Trybunał orzekł, że należy przyjąć, że dane przedsiębiorstwo należy uznać za usytuowane w innym państwie członkowskim, także w przypadku gdy jego obecność w tym państwie realizowana jest za pomocą biura zarządzanego przez niezależną osobę, która jednak jest umocowana do stałego działania na rachunek tego przedsiębiorstwa, tak jakby to czyniła agencja.

52. Niemniej jednak w takich sytuacjach wymaga się stosunku wyłączności lub mającego dominujący charakter pomiędzy niezależną osobą a mocodawcą, tak że osoba ta uczestniczy w wykonywaniu umów, nie działając jednocześnie na rzecz konkurencyjnych przedsiębiorstw. Tylko wtedy gdy niezależna osoba w ten sposób ograniczy swoją własną swobodę wykonywania działalności gospodarczej, można będzie przyjąć, iż

21 — Zobacz np. wyrok z dnia 12 grudnia 1974 r. w sprawie 36/74 Walrave i Koch, Rec. str. 1405, pkt. 4.

22 — Wyroki z dnia 12 lutego 1987 r. w sprawie 221/85 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. 719, oraz z dnia 17 czerwca 1997 r. w sprawie C-70/95 Sodemare i in. Rec. str. I-3395.

23 — Wyrok z dnia 4 grudnia 1986 r. w sprawie 205/84 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. 3755, pkt 21.

reprezentowane przedsiębiorstwo jest usytuowane w państwie przyjmującym²⁴.

c) W kwestii podmiotowego zakresu zastosowania zasady swobodnego przepływu kapitału

53. Trybunał Sprawiedliwości nie miał okazji zastosować owych kryteriów przypisania w innych sprawach, najprawdopodobniej z uwagi na swoiste cechy dystrybucji ubezpieczeń²⁵, w związku z czym nie można przyjąć, iż mają one ogólny zakres.

56. Zastosowanie przepisów traktatu w dziedzinie swobodnego przepływu kapitałów zależy również od tego, czy fundacja, jako fundacja użyteczności publicznej prawa włoskiego, objęta jest podmiotowym zakresem zastosowania tych przepisów. Z kolei aby odpowiedzieć na to pytanie, należy wyjaśnić, w jakim zakresie fundacja użyteczności publicznej, taka jak przedmiotowa fundacja, należy do kręgu podmiotów korzystających ze swobodnego przepływu kapitału.

54. W każdym razie należy stwierdzić, że zarządca nieruchomości zawsze działa na rzecz większej liczby właścicieli, a tym samym nie spełnia on opisanych powyżej kryteriów przypisania. W związku z tym działalność zarządcy nie może być przypisana fundacji.

57. Niezależnie od tego jak w konkretnym przypadku zakwalifikowany zostanie wynajem z punktu widzenia prawa wspólnotowego, fundacja może zostać wyłączona z podmiotowego zakresu ochrony swobodnego przepływu kapitału. Może być to rezultatem zastosowania w drodze analogii art. 48 akapit drugi WE, zwłaszcza w przypadku gdy przyjmie się wniosek, iż przymiot użyteczności publicznej oznacza, że fundacja nie dąży do osiągnięcia zysków.

55. Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że swoboda wykonywania działalności gospodarczej nie znajdzie zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ fundacja nie posiada stałego zakładu na terytorium niemieckim.

58. Zgodnie z brzmieniem art. 48 WE ma on zastosowanie do rozdziału traktatu dotyczącego swobody wykonywania działalności gospodarczej. Z uwagi na odesłanie zawarte w art. 55 WE, art. 48 WE należy stosować również do swobodnego świadczenia usług. Natomiast brak jest odesłania takiego

24 — W tym zakresie zobacz komentarz Tiedego i Troberga w: von der Groeben/Schwarze, *Artikel 43*, pkt 44–46, oraz von Randelzhofer i Forsthoff w: Grabitz, *Artikel 43*, pkt. 59, gdzie znajdują się inne odesłania.

25 — W przeciwieństwie do innych sektorów gospodarczych pośrednik ubezpieczeniowy co do zasady ma decydujący wpływ na treść ubezpieczenia.

rodzaju w przepisach traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału. W ten sposób wykładnia literalna i systematyczna traktatu przemawia za tym, że podmiotowy zakres ochrony swobodnego przepływu kapitału nie podlega ograniczeniom zawartym w art. 48 akapit drugi WE.

59. Wynikający stąd brak zastosowania art. 48 WE w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału pozostaje w zgodzie z charakterem tej podstawowej swobody, która dotyczy przedmiotu, a nie osób. Prawidłowe funkcjonowanie swobodnego przepływu kapitału nie pozostaje w jakimkolwiek związku z osobą przedsiębiorcy.

60. Jeden z ostatnich wyroków Trybunału moim zdaniem potwierdził, iż swobodny przepływ kapitału ma charakter swobody odnoszącej się do przedmiotu. W wyroku z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie Barbier²⁶ dotyczącym podatku od dziedziczenia w Niderlandach w okolicznościach, w których spadkodawca przeniósł swoją siedzibę z Niderlandów do Belgii z innych powodów niż powody gospodarcze, a następnie nabył nieruchomości położone w Niderlandach, sąd krajowy zasadniczo usiłował ustalić, czy zastosowanie zasady swobodnego przepływu kapitału zależało od istnienia transgranicznej działalności gospodarczej. Trybunał ograniczył się do stwier-

żenia, że zarówno inwestycje w nieruchomości, jak i nabycie nieruchomości w drodze dziedziczenia objęte są zakresem ochrony swobodnego przepływu kapitału, niezależnie od osób, które powołują się na tę swobodę.

61. W związku z powyższym należy stwierdzić, że sprawa przed sądem krajowym należy do podmiotowego zakresu ochrony swobodnego przepływu kapitału.

C — W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału

1. Podstawowe argumenty stron

62. Komisja, rząd włoski oraz fundacja twierdzą, że doszło do ograniczenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ fundacja została potraktowana w sposób mniej korzystny niż porównywalna fundacja użyteczności publicznej mająca siedzibę w Niemczech. Wskazują na to, że obie fundacje są porównywalne, ponieważ pod

26 — C-364/01 Rec. str. I-15013.

względem podatkowym obie zostały potraktowane w identyczny sposób, za wyjątkiem zastosowania korzyści podatkowej.

63. Zdaniem Komisji, jeżeli włoska fundacja miałaby siedzibę w Niemczech, dochody pochodzące z najmu byłyby zwolnione z podatku od osób prawnych. Odmowa przyznania korzyści podatkowej następuje tylko z tego powodu, że jej siedziba znajduje się we Włoszech, dlatego też podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Takie pośrednie ograniczenie zniechęca osoby prawne mających siedzibę w innym państwie członkowskim do inwestowania ich kapitału w Niemczech.

64. Z kolei rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że fundacje uznane za fundacje użyteczności publicznej na podstawie prawa włoskiego nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją fundacji uznanych za fundacje użyteczności publicznej na podstawie prawa niemieckiego, ponieważ przesłanki dotyczące statusu użyteczności publicznej są inne w każdym państwie członkowskim.

65. Niemiecki rząd dodaje, że państwa członkowskie mogą oprzeć się na różnicach istniejących pomiędzy krajowymi porządkami prawnymi w celu wprowadzenia zróżnicowania prawnego nienagannego z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Ponadto jedynie fundacje użyteczności publicznej przyjmującego państwa członkowskiego są zintegrowane z systemem społecznym tego państwa, co stanowi obiektywną cechę odróżniającą je od zagranicznych fundacji użyteczności publicznej.

66. Zdaniem *Finanzamtes* opodatkowanie fundacji nie stanowi również przeszkody dla inwestycji w Niemczech, ponieważ opodatkowanie dochodu stanowi podstawową zasadę we wszystkich państwach członkowskich.

67. Fundacja twierdzi ponadto, że zgodnie z zasadą najwyższego uprzywilejowania należy zastosować wobec niej korzystne zasady podatkowe wynikające z konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej ze Stanami Zjednoczonymi, ponieważ w przeciwnym razie doznaje ograniczenia w wykonywaniu swobodnego przepływu kapitału. Ograniczenie to polega na tym, że nawet jeżeli sytuacja fundacji włoskiej w Niemczech jest porównywalna z sytuacją fundacji użyteczności publicznej ze Stanów Zjednoczonych osiągającej dochody w Niemczech z najmu, to jednak fundacja włoska z uwagi na to, że podlega opodatkowaniu, jest traktowana w sposób mniej korzystny niż fundacja ze Stanów Zjednoczonych, która jest zwolniona z podatku.

2. Ocena prawna

a) Systematyka swobodnego przepływu kapitału

68. W niniejszej sprawie należy zbadać, czy brak zwolnienia z podatku fundacji użytecz-

ności publicznej innego państwa członkowskiego, podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

69. Swobodny przepływ kapitału tym różni się od pozostałych podstawowych swobód przynajmniej swoim sformułowaniem, że w zakresie, w jakim zgodnie z brzmieniem art. 56 WE wprowadza on ogólny zakaz wszelkich ograniczeń, złagodzony stwierdzeniem, iż zakaz ten nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania przepisów podatkowych traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału [art. 58 ust. 1 lit. a) WE].

70. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości nie oznacza to, że państwa członkowskie mogą ograniczać zakres ochrony swobodnego przepływu kapitału w większym stopniu, niż w przypadku pozostałych podstawowych swobód.

71. W wyroku w sprawie *Manninen*²⁷ Trybunał po raz pierwszy miał okazję rozważyć podstawową kompetencję prawodawczą przysługującą państwom członkowskim w dziedzinie podatków bezpośrednich w świetle art. 56 i 58 WE. W wyroku tym

Trybunał orzekł, że art. 58 WE dopuszcza przepisy podatkowe ustanawiające zróżnicowanie pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce, w którym inwestują swój kapitał, tylko wtedy, gdy takie zróżnicowanie odpowiada faktycznej różnicy lub w przypadku gdy zróżnicowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Trybunał wskazał również, że takie uzasadnienie oznacza, że dane odmiennie traktowanie nie wychodzi poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu spornego uregulowania. W związku z tym zdaniem Trybunału należy odróżniać odmiennie traktowanie dopuszczalne na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego samego artykułu.

72. Pomimo iż już z tych rozważań wydaje się, że Trybunał stosował do swobodnego przepływu kapitału te same zasady, które stosował do pozostałych swobód podstawowych, to jednak owo równoległe stosowanie stało się oczywiste w wyroku z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie *D*²⁸, w którym Trybunał Sprawiedliwości transponował na grunt swobodnego przepływu kapitału swoje orzecznictwo dotyczące ograniczeń w dziedzinie podatków bezpośrednich w swobodnym przepływie, swobodzie wykonywania działalności gospodarczej i swobodnym świadczeniu usług.

73. W związku z powyższym należy przystąpić do rozważenia tego orzecznictwa. Zgodnie z nim podstawowe swobody zakazują nie tylko oczywistej dyskryminacji opartej na przynależności państwowej, ale także każdego przejawu dyskryminacji ukry-

27 — Przywołany w przyp. 2.

28 — Sprawa C-376/03. *Zb.Orz.* str. I-5821.

tej, która przy zastosowaniu innych kryteriów zróżnicowania prowadzi do tego samego rezultatu. W związku z tym podstawowe swobody opierają się na zakazie dyskryminacji, który zmierza do unikania nieuzasadnionego stosowania odmiennych zasad do porównywalnych sytuacji lub tej samej zasady do różnych sytuacji.

74. Odnośnie do ewentualnego odmiennego traktowania w krajowym prawie podatkowym rezydentów i nierezydentów Trybunał podkreślił, iż istnieje niebezpieczeństwo, iż uregulowanie państwa członkowskiego, które zastrzega określone korzyści podatkowe na rzecz rezydentów, może powodować skutki zasadniczo niekorzystne dla obywateli innych państw członkowskich, ponieważ nierezydenci nie są najczęściej obywatelami, a tym samym takie uregulowanie może stanowić dyskryminację pośrednią opartą na przynależności państwowej.

75. Trybunał Sprawiedliwości początkowo orzekł w sprawach dotyczących opodatkowania dochodów osób fizycznych²⁹, że sytuacje rezydentów i nierezydentów w danym państwie członkowskim co do zasady nie są porównywalne, ponieważ wykazują obiektywne różnice, tak z punktu widzenia źródła dochodu, jak i z punktu widzenia osobistej zdolności do ponoszenia ciężaru

29 — W dziedzinie podatków bezpośrednich orzecznictwo Trybunału dotyczy zarówno osób fizycznych, jak i osób prawnych. Pomimo że orzecznictwo dotyczące tych dwóch grup zasadniczo podąża według tych samych zasad, to jednak istnieją pewne obiektywne różnice, które odbijają się również na ich traktowaniu pod względem prawnym (zob. wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Kornisja przeciwko Francji, zwana „avoir fiscal”, Rec. str. 273, pkt 18)

podatkowego lub też z punktu widzenia uwzględniania sytuacji osobistej i rodzinnej.

76. Niemniej jednak stwierdza, że wobec istnienia korzyści podatkowej, której przyznania odmówiono nierezydentowi, odmienne traktowanie tych dwóch kategorii podatników może zostać zakwalifikowane jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, ponieważ brak jest jakiegokolwiek obiektywnej różnicy pomiędzy nimi, która mogłaby uzasadnić takie odmienne traktowanie.

77. Istnienie takiej obiektywnej różnicy powinno być ustalone w pierwszej kolejności w oparciu o to, czy dany nierezydent osiąga większość swoich dochodów w państwie, w którym został zatrudniony, czy też w państwie, w którym ma miejsce zamieszkania³⁰.

b) W kwestii ograniczenia swobodnego przepływu kapitału w sprawie przed sądem krajowym

78. W prawie niemieckim podmioty o charakterze użyteczności publicznej są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie § 5 ust. 1 pkt 9 zdanie pierwsze KStG. Zgodnie z ust. 2 tego paragrafu zwolnienia tego nie stosuje się do

30 — Zobacz wyrok w sprawie Schumacker, przywołany w przypisie 3.

podmiotów podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od dochodu osiągniętego na terytorium Niemiec na podstawie § 2 pkt 1 KStG podlegają te podmioty, które nie mają siedziby ani zarządu na terytorium kraju. Wynika z tego, że w odróżnieniu od niemieckich podmiotów mających charakter użyteczności publicznej, zagraniczne podmioty mające charakter użyteczności publicznej, które, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, osiągają dochody na terytorium niemieckim, nie są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych od tych dochodów.

79. W związku z powyższym zagraniczny podmiot mający charakter użyteczności publicznej jest traktowany w sposób mniej korzystny niż niemiecki podmiot mający charakter użyteczności publicznej. Pomimo iż uregulowanie to nie odnosi się w sposób bezpośredni do siedziby fundacji, lecz do podlegania ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, to jednak kryterium to w sposób pośredni prowadzi do tego samego rezultatu za pośrednictwem § 2 pkt 1 KStG. Jeżeli fundacja użyteczności publicznej miałaby swoją siedzibę w Niemczech, a nie w innym państwie członkowskim, to podlegałaby nieograniczonemu opodatkowaniu i dochody pochodzące z najmu nieruchomości byłyby zwolnione z podatku od osób prawnych. Tylko tego powodu, że jej siedziba znajduje się w innym państwie członkowskim i w związku z tym podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu odmawia się przyznania fundacji tej korzyści podatkowej.

80. Prawdą jest, że sporne uregulowanie krajowe nie dotyczy w sposób bezpośredni

inwestycji objętych zakresem ochrony swobodnego przepływu kapitału, a zwłaszcza inwestycji w nieruchomości w innym państwie członkowskim. Niemniej jednak celem dane inwestycji jest osiągnięcie korzyści, w niniejszej sprawie, korzyści w postaci czynszu. Ponieważ sporne uregulowanie opodatkowuje w sposób mniej korzystny dochody pochodzące z najmu osiągnięte przez podmiot mający siedzibę za granicą, w związku z jego ograniczonym obowiązkiem podatkowym, stanowi ono pogorszenie ogólnych warunków stosowanych do inwestycji dokonywanych przez zagranicznych inwestorów względem podobnych inwestycji dokonywanych przez podmioty niemieckie. W związku z powyższym mamy do czynienia z pośrednim ograniczeniem swobodnego przepływu kapitału, które zgodnie z orzecnictwem Trybunału jest wystarczające dla stwierdzenia istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału³¹.

D — W kwestii istnienia arbitralnej dyskryminacji

1. Argumentacja stron

81. Zdaniem fundacji kryterium rozróżniające oparte na podleganiu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu może w szczególności działać na szkodę osób prawnych, które mają swoją siedzibę w innych państwach członkowskich. Wynikające stąd odmienne traktowanie nie jest uzasadnione.

31 — Zobacz w tej kwestii przywołany w przyp. 12 wyrok w sprawie Verkooyen, pkt 34 i n.

Ponadto okoliczność, iż traktuje się w sposób mniej korzystny dochody pochodzące z najmu osiągnane przez fundację użyteczności publicznej podlegającą w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wystarcza, aby uznać za mniej atrakcyjną inwestycję w nieruchomości w Niemczech z przeznaczeniem na jej wynajem, niż inwestycję w nieruchomości we Włoszech.

82. Fundacja podnosi wreszcie, że Republika Federalna Niemiec podpisała z dwoma państwami członkowskimi konwencję zmierzającą do unikania podwójnego opodatkowania, to znaczy z Republiką Francuską i Królestwem Szwecji, które to konwencje przyznają szczególne korzyści podatkowe podmiotom mającym charakter użyteczności publicznej niebędącymi rezydentami, to znaczy zwolnienie z podatku od spadków i darowizn. Republika Federalna Niemiec zawarła również podobną konwencję ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki, ustanawiającą zwolnienie z podatku dochodowego. W związku z tym fundacja twierdzi, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN³², że ewentualna szkoda finansowa, którą mogła ponieść Republika Federalna Niemiec w wyniku ustanowienia zwolnienia z podatku dochodowego, takiego jak zwolnienie przewidziane w konwencji pomiędzy Niemcami a Stanami Zjednoczonymi, nie może uzasadniać ograniczenia podstawowych swobód.

83. *Finanzamt* twierdzi z kolei, że odmowa przyznania korzyści podatkowej fundacji

podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu nie jest sprzeczna z prawem wspólnotowym. Po pierwsze bowiem, przyznana fundacji użyteczności publicznej korzyść podatkowa zostaje skompensowana przez odciążenie skarbu państwa. Tymczasem fundacje użyteczności publicznej mające miejsce zamieszkania poza terytorium niemieckim wykonują większość swoich świadczeń za granicą i nie odciążają w związku z tym niemieckiego skarbu państwa. Wreszcie niemieckie organy podatkowe mogą jedynie w ograniczony sposób sprawdzić, czy fundacja użyteczności publicznej mająca siedzibę za granicą rzeczywiście realizuje swoje statutowe cele.

84. Według rządu niemieckiego uregulowanie niemieckie nie stanowi żadnej dyskryminacji podmiotów zagranicznych. Niemniej jednak nawet jeżeli doszłoby do dyskryminacji lub ograniczenia, byłaby ona uzasadniona względami spójności, ponieważ istnieje ścisła współzależność pomiędzy zwolnieniem podatkowym a substytutem podatku polegającym na działalności leżącej w interesie powszechnym wykonywanej przez podmioty użyteczności publicznej podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

85. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa wyłączona zostaje możliwość naruszenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ przesłanki w dziedzinie użyteczności publicznej różnią się w poszczególnych państwach członkowskich w zależności od przyjętej tam koncepcji interesu i porządku publicznego, a tym samym fundacje krajowe

32 — C-307/97 Rec. str. I-6161.

i fundacje zagraniczne nie znajdują się w sytuacji porównywalnej. W każdym razie odmowa zwolnienia z podatku fundacji nienastawionej na osiągnięcie zysków, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jest uzasadniona koniecznością zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej.

datkowym działalności o charakterze użyteczności publicznej wykonywanej poza Republiką Federalną Niemiec.

2. Ocena prawna

86. Z kolei Komisja uważa, że odmienne traktowanie nie jest uzasadnione. Po pierwsze, brak jest obiektywnej różnicy pomiędzy fundacją użyteczności publicznej mającą siedzibę w Niemczech a fundacją użyteczności publicznej mającą siedzibę w innym państwie członkowskim. Po drugie, na podstawie dyrektywy 77/799/EWG³³ niemieckie organy podatkowe mogą uzyskać od właściwych organów innych państw członkowskich wszystkie informacje niezbędne dla ustalenia podatku od osób prawnych.

88. W związku z tym należy zbadać, w jakim zakresie fundacje krajowe i fundacje zagraniczne znajdują się w sytuacji porównywalnej. Jeżeli okaże się, że mamy do czynienia z sytuacjami porównywalnymi, trzeba będzie ustalić, czy odmienne traktowanie fundacji niemieckich i fundacji zagranicznych, które — co zostało już stwierdzone — przewiduje niemiecka ustawa od podatku od osób prawnych, może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu powszechnego³⁴.

87. Zdaniem Komisji można zagwarantować kontrolę podatkową za pomocą mniej restrykcyjnych środków, a przepisy korzystne dla podmiotów użyteczności publicznej zawarte w konwencjach z Francją i Stanami Zjednoczonymi świadczą o tym, że prawodawca niemiecki całkowicie zgadza się z systemem wspierania pod względem po-

a) W kwestii porównywalności sytuacji fundacji niemieckiej i zagranicznej

89. Stwierdzone odmienne traktowanie stanowiłoby dyskryminację, jeżeli fundacja niemiecka i fundacja, której siedziba znajduje się w innym państwie członkowskim, znajdowałyby się w sytuacji porównywalnej z punktu widzenia niemieckich przepisów podatkowych.

33 — Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych, opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, str. 15), w brzmieniu nadanym przez dyrektywę Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, str. 30), zwana dalej „dyrektywą dotyczącą wzajemnej pomocy”.

34 — W kwestii systematyki zasady swobodnego przepływu kapitału odsyłam do wyroku w sprawie Manninen, przywołanego w przypisie 3, pkt 28 i 29.

90. Zgodnie z prawem niemieckim fundacje użyteczności publicznej są zwolnione z podatku od osób prawnych. Rząd Zjednoczonego Królestwa podniósł w tym względzie, że w odróżnieniu od fundacji krajowej, która wykonuje swoje zadania użyteczności publicznej wewnątrz danego kraju, fundacja zagraniczna, która wykonuje swoją działalność z zakresu użyteczności publicznej głównie poza granicami tego kraju, nie stanowi fundacji użyteczności publicznej w rozumieniu prawa krajowego. W związku z tym sytuacja krajowej fundacji użyteczności publicznej i sytuacja zagranicznej fundacji użyteczności publicznej zasadniczo nie jest porównywalna.

91. Nie można zgodzić się z tym stanowiskiem. Uznanie danej fundacji za fundację użyteczności publicznej w Niemczech następuje na podstawie prawa niemieckiego, którego wykładnia należy do sądów krajowych. W kwestii tej Bundesfinanzhof w sposób jednoznaczny stwierdził w postanowieniu odsyłającym, że „niemieckie prawo podatkowe uznaje użyteczność publiczną niezależnie od tego, czy działalność mająca taki charakter jest wykonywana na terytorium kraju, czy też za granicą. Wspieranie interesu powszechnego w rozumieniu § 52 AO 1977 nie oznacza, że ze środków wspierania mają korzystać obywatele lub mieszkańcy Republiki Federalnej Niemiec.”

92. W związku z tym zgodnie z prawem niemieckim za fundację użyteczności publicznej należy uznać zarówno fundację

zagraniczną, która wykonuje swoją działalność użyteczności publicznej za granicą, jak i fundację niemiecką, która wykonuje swoje zadania użyteczności publicznej w Niemczech. Wynika z tego, że sporne traktowanie pod względem podatkowym fundacji zagranicznej, której przymiot użyteczności publicznej nie jest kwestionowany przez prawo krajowe, może być porównywany z traktowaniem niemieckiej fundacji użyteczności publicznej.

93. W tych okolicznościach interesujące jest to, że państwo niemieckie ustanowiło w konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania ze Stanami Zjednoczonymi zwolnienie podatkowe na rzecz fundacji użyteczności publicznej mających siedzibę w Stanach Zjednoczonych, które w związku z tym podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Świadczy to o tym, że prawo niemieckie nie wyklucza „automatycznego” uznania charakteru użyteczności publicznej.

94. Niezależnie od tego należy podkreślić, że takie jednakowe traktowanie wynikające z krajowego uregulowania państwa członkowskiego fundacji krajowych i fundacji zagranicznych w zakresie uznania charakteru użyteczności publicznej nie może być traktowane jako imperatyw wynikający z prawa wspólnotowego. Do prawa krajowego należy bowiem ustalenie, które interesy zasługują na to, aby zostały uznane za posiadające charakter użyteczności publicznej, i nie ma konieczności przyznawania waloru pomocniczego decyzji podjętej przez inne państwo członkowskie. Ponadnarodowe znaczenie pojęcia interesu powszechnego propono-

wane przez Komisję wydaje się dość ryzykowne, z uwagi na niewielkie kompetencje prawodawcze, jakimi dysponuje Wspólnota, zwłaszcza w dziedzinie pozagospodarczej³⁵.

95. Po drugie, rząd Zjednoczonego Królestwa i Finanzamt słusznie wskazali na konieczność przeprowadzania kontroli, zwłaszcza w zakresie wykorzystywania w sposób zgodny ze statutem darowizn oraz pozostałych dochodów.

96. Przyznanie państwom członkowskim podstawowej kompetencji decyzyjnej w dziedzinie uznania użyteczności publicznej łącznie z koniecznością przeprowadzenia skutecznej kontroli organów i działalności danego podmiotu, który zgodnie ze swym statutem dąży do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, oznacza, że co do zasady uznanie użyteczności publicznej danego podmiotu uzależnione będzie od jego wystarczającego ścisłego powiązania z danym państwem. W związku z tym odmowa uznania użyteczności publicznej danego podmiotu, w przypadku gdy jego działalność rzeczywiście nie jest związana z danym krajem, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, zasadniczo jest zgodne z prawem wspólnotowym. Niemniej jednak jeżeli prawo krajowe nie wymaga takiego związku pomiędzy działalnością fundacji a danym krajem, tak jak to wynika z wyjaśnień sądu krajowego, które nie zostały zakwestionowane, prawo wspólno-

towe sprzeciwia się takiemu rozróżnieniu pomiędzy podmiotami użyteczności publicznej, które oparte by było na miejscu ich siedziby, ponieważ w takim przypadku chodziłoby o dyskryminację pomiędzy *porównywalnymi* podmiotami.

97. Wreszcie należy zbadać, czy zarzucane przez fundację mniej korzystne traktowanie jej w porównaniu ze sposobem, w jaki traktowane są fundacje użyteczności publicznej mające siedzibę w Stanach Zjednoczonych Ameryki, ma znaczenie z punktu widzenia prawa wspólnotowego.

98. W sprawie D.³⁶ Trybunał zaprzeczył temu, że sytuacja jednego nierezydenta była porównywalna z sytuacją drugiego nierezydenta, który miał prawo do szczególnego traktowania na podstawie konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W uzasadnieniu wskazał, że „okoliczność, iż owe wzajemne prawa i obowiązki znajdują zastosowanie jedynie wobec osób będących rezydentami jednego z dwóch umawiających się państw członkowskich, jest konsekwencją właściwą konwencji dwustronnym zapobiegającym podwójnemu opodatkowaniu”³⁷. W związku z powyższym podniesiona przez fundację zasada najwyższego uprzywilejowania nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, ponieważ sytuacja podatkowa fundacji użyteczności publicznej ze Stanów Zjednoczonych i sytuacja fundacji

35 — Odesłanie do komunikatu Komisji w sprawie usług użyteczności publicznej z dnia 20 września 2000 r. (COM(2000) 580, Dz.U. 2001, C 14, str. 4) jest bezskuteczne, ponieważ traktat opiera się w tym względzie na podstawowym rozróżnieniu pomiędzy świadczeniem usług w ogólnym interesie gospodarczym (zob. np. art. 86 WE ust. 2) a działalnością pozbawioną celu gospodarczego.

36 — Przywołany w przyp. 28.

37 — Tamże, pkt 61.

użyteczności publicznej mającej siedzibę w Włoszech nie jest porównywalna.

99. Niemniej jednak tytułem wstępnego wniosku należy stwierdzić, że sporne uregulowanie wydaje się dyskryminujące w zakresie, w jakim traktuje w odmienny sposób porównywalnych podatników.

b) W kwestii spójności niemieckich przepisów podatkowych

100. Tytułem uwagi wstępnej należy wskazać, że poszczególni uczestnicy postępowania opierają się w sposób oczywisty na odmiennym rozumieniu pojęcia „spójność” systemu podatkowego. Rząd niemiecki interpretuje stosunek spójności w sposób bardzo szeroki, jako przyznanie korzyści podatkowej tym fundacjom, które dzięki swojej użyteczności publicznej związanej z krajem odciążają skarb państwa. Z kolei fundacja przez spójność rozumie jedynie wyrównanie niekorzystnej sytuacji podatkowej danego podatnika, poprzez przyznanie mu korzyści podatkowej.

101. W wyrokach w sprawach *Bachmann*³⁸ oraz *Komisja przeciwko Belgii*³⁹ Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że konieczność

zachowania spójności sytemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie podstawowych swobód.

102. Niemniej jednak Trybunał Sprawiedliwości ograniczył zakres zastosowania tej zasady w późniejszych wyrokach. W wyrokach w sprawie *Asscher*⁴⁰ i *Verkooijen*⁴¹ wskazał, że tylko wtedy dany system podatkowy można uznać za spójny, gdy w odniesieniu do tego samego podatnika i tego samego podatku, istnieje bezpośredni związek pomiędzy przyznaną korzyścią podatkową a obciążeniem podatkowym. Nie wystarczy, iż wyrównanie następuje w sposób przypadkowy.

103. W wyroku w sprawie *Verkooijen* Trybunał odmówił uznania spornego systemu podatkowego za spójny, wskazując, że w tej sprawie brak było „jakiegokolwiek bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem zwolnienia z podatku dochodowego akcjonariuszom zamieszkałym w Niderlandach w odniesieniu do otrzymanych przez nich dywidend a opodatkowaniem dochodów spółek mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Chodzi o dwa różne podatki ciężące na różnych podatnikach”⁴².

38 — Przywołany w przyp. 11.

39 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 *Komisja przeciwko Belgii*, Rec. str. I-305.

40 — Wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 *Asscher*, Rec. str. I-3089.

41 — Wyrok przywołany w przyp. 12.

42 — Tamże, pkt 58.

104. Z uwagi na powyższe nie wydaje się przekonująca wykładnia pojęcia spójności dokonana w szczególności przez rząd niemiecki, zgodnie z którą sporna regulacja niemiecka powinna zostać uznana za spójną, ponieważ przyznaje korzyść tym podmiotom niemieckim, które za pomocą swojej użyteczności publicznej odciążają państwo niemieckie z zadań pomocy społecznej.

105. W okolicznościach faktycznych, takich jak w sprawie przed sądem krajowym, spójność powinna być rozumiana przede wszystkim jako wyrównanie pomiędzy korzyścią i obciążeniem podatkowym. W niniejszej sprawie nie wiadomo, jaką korzyść podatkową ma skompensować sporne mniej korzystne traktowanie przewidziane przez § 5 ust. 2 pkt 2 KStG dla podmiotów podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

106. Niemniej jednak nawet szeroka wykładnia pojęcia spójności nie uzasadnia stwierdzonego ograniczenia. W rzeczywistości bowiem, przyjmując stanowisko rządu niemieckiego, zgodnie z którym należy przyznać korzyść tylko tym podmiotom użyteczności publicznej, które odciążają państwo poprzez swoją działalność użyteczności publicznej, dzięki powiązaniu tej działalności z danym krajem, tylko wtedy można byłoby uznać za spójne odmienne traktowanie pod względem podatkowym, jeżeli mniej korzystne traktowanie uzależnione byłoby od powiązania

działalności użyteczności publicznej z danym krajem, a nie z miejscem siedziby. Niemniej jednak, zgodnie z informacją dostarczoną przez sąd krajowy, sporne uregulowanie podatkowe nie bierze pod uwagę miejsca wykonywania działalności użyteczności publicznej.

107. W konsekwencji należy stwierdzić, iż sporna regulacja podatkowa nie może zostać uznana za spójną ani przy zastosowaniu szerokiego, ani przy zastosowaniu wąskiego ujęcia zasady spójności.

c) W kwestii braku możliwości kontroli i nadzoru

108. Finanzamt oraz rząd niemiecki, popierane w tej kwestii przez rząd Zjednoczonego Królestwa i Chief State Solicitor Irlandii, uważają, że niemieckie organy są pozbawione wystarczających możliwości kontroli i nadzoru nad zagranicznymi fundacjami. Za szczególnie problematyczną uważają kwestię, iż niemieckie organy podatkowe nie mogą ograniczyć swojego nadzoru do działalności, która jest istotna ze względów podatkowych, lecz powinna w sposób wyczerpujący zbadać całą działalność fundacji w celu ustalenia uzyskania przez nią i utrzymania statusu użyteczności publicznej.

109. Nie można zaprzeczyć trudnościom praktycznym, z jakimi jest związany wyczerpujący nadzór nad fundacjami, które wykonują działalność transgraniczną. W związku ze zwiększoną troską o bezpieczeństwo obywateli bezsporne jest to, że takie możliwości kontroli i nadzoru są konieczne, a nawet nieodzowne.

110. Niemniej jednak zarzut ten pomija okoliczność, iż Bundesfinanzhof nie ma jakichkolwiek wątpliwości odnośnie do użyteczności publicznej fundacji w postępowaniu przed sądem krajowym, a tym samym wychodzi z założenia, iż możliwości kontroli posiadane przez niemieckie organy podatkowe są wystarczające⁴³.

111. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału skuteczność kontroli podatkowych może co do zasady uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód. Niemniej jednak w większości przypadków, z uwagi na możliwość wzajemnej pomocy pomiędzy organami państw⁴⁴, Trybunał odrzucił takie uzasadnienie⁴⁵.

112. Wielokrotnie Trybunał Sprawiedliwości sięgał do dyrektywy 77/799 w celu ustalenia, czy dane państwo członkowskie było w stanie zweryfikować, czy spełnione zostały przesłanki danej regulacji podatkowej⁴⁶.

113. W każdym razie przedstawione trudności dotyczą uznania użyteczności publicznej fundacji mającej siedzibę za granicą i nie mogą uzasadniać z podatkowego punktu widzenia mniej korzystnego traktowania fundacji, której użyteczność publiczna w sposób oczywisty nie budzi wątpliwości. W związku z powyższym również argument dotyczący skutecznej kontroli podatkowej nie może uzasadniać wykluczenia możliwości zwolnienia fundacji użyteczności publicznej podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

d) W kwestii pozostałych możliwości uzasadnienia

114. Podobnie nie można zgodzić się z argumentem Chief State Solicitors Irlandii,

43 — Potwierdzają to również zwolnienia podatkowe ustanowione na rzecz zagranicznych fundacji w konwencjach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych odpowiednio ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki i Francją.

44 — Wskazać należy w szczególności na dyrektywę Rady 77/799/ EWG, powołaną w przypisie 33.

45 — Wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42 i nn.

46 — Tamże pkt 42 i nn. oraz przywołane tam wyroki.

zgodnie z którym odmienne traktowanie jest uzasadnione koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym.

115. Zapobieganie oszustwom i unikaniu opodatkowania stanowi uznany powód uzasadniający. Niemniej jednak, zważywszy na to, że w niniejszym przypadku domniemanie oszustwa opiera się wyłącznie na związku z zagranicą i wiąże się z powszechnym wykluczeniem zwolnienia podatkowego wszystkich fundacji zagranicznych, domniemanie to należy uznać za oczywiście dysproporcjonalne, tak jak to słusznie stwierdza Komisja w swoich uwagach.

116. Wreszcie rząd niemiecki, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Chief State Solicitor Irlandii powołują się także na względy wzajemności, potencjalną możliwość zmniejszenia przychodów podatkowych oraz na możliwość uniknięcia mniej korzystnego traktowania.

117. Jeżeli chodzi o możliwość utraty przychodów podatkowych, to Trybunał Sprawiedliwości orzekł w wyroku w sprawie Verkooijen, że zmniejszenie przychodów podatkowych „nie może zostać uznane za nadrzędną rację interesu powszechnego”⁴⁷.

118. W wyroku w sprawie „avoir fiscal”⁴⁸ Trybunał oddalił argument oparty na wzajemności, orzekając, że podstawowe swobody mają bezwarunkowy charakter, a w szczególności, nie pozwalają na uzależnienie wynikających z nich praw od warunku wzajemności w celu osiągnięcia korzyści odpowiadających korzyściom innego państwa członkowskiego.

119. Jeżeli chodzi o zakładaną możliwość uniknięcia mniej korzystnego traktowania, na przykład poprzez zmianę siedziby, Trybunał Sprawiedliwości orzekł w tym samym wyroku, że swobody podstawowe „w sposób wyraźny pozostawiają podmiotom gospodarczym możliwość swobodnego wyboru formy prawnej odpowiedniej dla wykonywania przez nich działalności w innym państwie członkowskim”⁴⁹.

120. Podsumowując, należy stwierdzić, że uregulowanie krajowe, które tak jak sporne uregulowanie skutkuje odmową zwolnienia z podatku tych podmiotów, które co prawda zostały uznane za podmioty użyteczności publicznej zgodnie z prawem krajowym, niemniej jednak podlegają ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ze względu na miejsce swojej siedziby, stanowi nieuzasadnione ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

47 — Wyrok przywołany w przyp. 12, pkt 59.

48 — Wyrok przywołany w przypisie 29.

49 — Tamże, pkt 22.

V — Wnioski

121. Z uwagi na powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytanie skierowane przez Bundesfinanzhof:

„Artykuły 56 WE i 58 WE dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego fundacja użyteczności publicznej prawa prywatnego innego państwa członkowskiego, uznana za taką na podstawie prawa krajowego, podlegająca ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z tytułu dochodów osiągniętych z najmu na terytorium tego kraju, nie jest zwolniona z podatku od osób prawnych w przeciwieństwie do fundacji użyteczności publicznej, która podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i osiąga dochody tego samego rodzaju.

Artykuły 56 WE i 58 WE dotyczące swobodnego przepływu kapitału wewnątrz Wspólnoty nie sprzeciwiają się uregulowaniu prawa krajowego, które traktuje w odmienny sposób podmioty mające siedzibę za granicą, które nie zostały uznane za podmioty użyteczności publicznej na podstawie prawa krajowego, niż podmioty użyteczności publicznej mające siedzibę na terytorium kraju”.