

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 czerwca 2011 r.*

W sprawie C-10/10

mającej za przedmiot skargę na uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego na podstawie art. 258 TFUE, wniesioną w dniu 8 stycznia 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Austrii, reprezentowanej przez C. Pesendorfer, działającą w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (sprawozdawca) i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: V. Trstenjak,
sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 marca 2011 r.,

wyduje następujący

Wyrok

- ¹ W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”), przyznając możliwość odliczenia od podatku darowizn przekazywanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych wyłącznie na rzecz instytucji mających siedzibę w Austrii.

Ramy prawne

Porozumienie EOG

- 2 Artykuł 40 porozumienia EOG stanowi, że:

„W ramach postanowień niniejszego porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia między umawiającymi się stronami w odniesieniu do swobody przepływu kapitału należącego do osób mających miejsce zamieszkania na terytorium państw członkowskich [Unii Europejskiej] lub państw Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), jak również dyskryminacja ze względu na przynależność państwową lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapitału. Załącznik XII zawiera postanowienia niezbędne do wykonania niniejszego artykułu”.

- 3 Załącznik XII do porozumienia EOG, zatytułowany „Swobodny przepływ kapitału”, nawiązuje do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5). Na mocy art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przepływy kapitału klasyfikuje się zgodnie z nomenklaturą zawartą w załączniku I do wspomnianej dyrektywy.

Prawo krajowe

- 4 Paragraf 4 Einkommensteuergesetz 1988 (austriackiej ustawy o podatku dochodowym z dnia 7 lipca 1988 r.) (BGBl. 400/1988, zwanej dalej „EStG”) uznaje ustalenie zysku za podstawę wymiaru podatku dochodowego. Przepis ten stanowi, że zysk zostaje pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Ustęp 4 rzeczzonego przepisu stanowi

w szczególności, że określone pozycje wydatków są „w każdym przypadku” kosztami uzyskania przychodu.

- 5 Paragraf 4a pkt 1 rzeczonyj ustawy, w brzmieniu wynikającym z ustawy z 2009 r. w sprawie reformy podatkowej (BGBl. I 26/2009, zwanej dalej „zmienioną EStG”), który dotyczy darowizn z kapitału obrotowego, wymienia szereg darowizn, które również są uważane za koszty uzyskania przychodu. W tych ramach § 4a zmienionej EStG powtarza wyliczenie kosztów uzyskania przychodu, jakie do dnia 31 marca 2009 r. figurowało w § 4 ust. 4 pkt 5 EStG.
- 6 Paragraf 4a zmienionej EStG ma następujące brzmienie:

„Za koszty uzyskania przychodu uznaje się także:

1. finansowanie z kapitału obrotowego na rzecz przeprowadzania

— zadań badawczych, lub

— zadań edukacyjnych służących oświacie dorosłych dotyczących kształcenia naukowego lub artystycznego i odpowiadających Universitätsgesetz 2002 [ustawie o szkolnictwie wyższym z 2002 r.],

a także związanych z tym publikacji naukowych i dokumentacji udzielanych następującym instytucjom:

- a) uniwersytetom, wyższym szkołom artystycznym i Akademii Sztuk Pięknych, ich wydziałom, instytutom i wyodrębnionym jednostkom;

- b) funduszom utworzonym na podstawie ustaw federalnych lub krajowych, mającym na celu wspieranie badań naukowych;
- c) Austriackiej Akademii Nauk;
- d) instytucjom jednostek samorządu terytorialnego niemającym osobowości prawnej, których zadaniem jest przede wszystkim realizacja zadań badawczych lub kształcenia określonego rodzaju na rzecz austriackiej nauki lub gospodarki i związane z tym publikacje naukowe lub dokumentacje;
- e) osobom prawnym, których zadaniem jest przede wszystkim realizacja zadań badawczych lub kształcenia określonego rodzaju na rzecz austriackiej nauki lub gospodarki i związane z tym publikacje naukowe lub dokumentacje. Kolejnym warunkiem jest, by przynajmniej większościovym udziałowcem tych osób prawnych była jednostka samorządu terytorialnego lub by osoba prawna jako organizacja w rozumieniu §§ 34 i nast. Bundesabgabenordnung [federalnej ordynacji podatkowej] realizowała wyłącznie cele naukowe.

Spełnienie warunków lit. d) i e) dana jednostka musi wykazać uzyskaniem decyzji Finanzamt Wien [wiedeńskiego urzędu finansowego] 1/23, która to decyzja podlega cofnięciu w każdym czasie. Wszelkie jednostki, dla których została wydana taka decyzja administracyjna, wymieniane są przynajmniej raz w roku w stosownej formie elektronicznej na stronie internetowej federalnego ministerstwa finansów. Łączna wartość dofinansowania może podlegać odliczeniu, o ile nie przekracza ona razem z łączną wartością dofinansowania w rozumieniu pkt 2 w sumie 10% zysku uzyskanego w ostatnim roku gospodarczym.

[...].”

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

- 7 Pismem z dnia 12 maja 2005 r. Komisja poprosiła federalne ministerstwo finansów Republiki Austrii o informację, czy stosownie do regulacji zawartej w § 4 ust. 4 pkt 5 EStG (obecnie § 4a pkt 1 zmienionego EStG) beneficjentami darowizn mogą być tylko instytucje z siedzibą w Austrii, czy też może także chodzić o równoważne instytucje z siedzibą w innych państwach członkowskich Unii lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG).
- 8 Pismem z dnia 5 września 2005 r. federalne ministerstwo finansów odpowiedziało na wskazane pismo, potwierdzając, że w przypadku wymienionych w § 4 ust. 4 pkt 5 lit. a)–d) EStG odbiorców darowizn może chodzić wyłącznie o instytucje austriackie. Paragraf 4 ust. 4 pkt 5 lit. e) EStG natomiast zgodnie ze swym brzmieniem nie jest ograniczony tylko do instytucji krajowych.
- 9 W dniu 4 kwietnia 2007 r. Komisja wysłała Republice Austrii pierwsze wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym stwierdziła, że § 4 ust. 4 pkt 5 lit. a)–e) EStG narusza przepisy art. 49 WE oraz art. 36 porozumienia EOG, i wezwała przy tym owo państwo członkowskie do przedstawienia swego stanowiska w tym zakresie w przysługującym mu terminie dwóch miesięcy od doręczenia rzeczowego wezwania.
- 10 W swojej odpowiedzi z dnia 5 czerwca 2007 r. Republika Austrii wystąpiła przeciwko stosowaniu przepisów dotyczących swobody świadczenia usług, twierdząc, że dofinansowanie regulowane przez sporny przepis nie stanowi wynagrodzenia za świadczenie. Zakwestionowała także wszelkie naruszenie swobody przepływu kapitału.

- 11 W uzupełniającym wezwaniu do usunięcia uchybienia z dnia 6 maja 2008 r., przekazanym Republice Austrii w dniu 8 maja 2008 r., Komisja uzupełniła przedstawioną w swym pierwszym wezwaniu do usunięcia uchybienia ocenę prawną, wskazując, że oprócz swobody świadczenia usług oparła swą ocenę na przepisach dotyczących swobody przepływu kapitału, tj. art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG, w zakresie, w jakim sporny system podatkowy czyni mniej atrakcyjnymi darowizny przyznane instytucjom mającym siedzibę w innych państwach członkowskich Unii lub EOG.
- 12 Pismem z dnia 9 lipca 2008 r. Republika Austrii udzieliła odpowiedzi, wskazując przede wszystkim na swe stanowisko z dnia 5 czerwca 2007 r., zgodnie z którym nie została naruszona ani swoboda świadczenia usług, ani swoboda przepływu kapitału.
- 13 Ponieważ odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, w dniu 19 marca 2009 r. przyjęła ona uzasadnioną opinię, w której doszła do wniosku, że Republika Austrii naruszyła swoje zobowiązania ciążące na niej na mocy art. 56 WE oraz z art. 40 porozumienia EOG, dopuszczając możliwość odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych tylko w przypadku instytucji mających siedzibę w Austrii. W swojej analizie prawnej § 4 ust. 4 pkt 5 EStG Komisja dokonała rozróżnienia pomiędzy przepisami tego pkt 5 lit. a)–d) a pkt 5 lit. e). Zdaniem Komisji te pierwsze dokonują rozróżnienia w zależności od siedziby danej instytucji. Jedynie darowizny dokonane na rzecz instytucji wymienionych w tych przepisach i mających siedzibę w Austrii mogą być uznane za koszty uzyskania przychodu podlegające odliczeniu. Natomiast nawet jeśli § 4 ust. 4 pkt 5 lit. e) EStG nie ustanawia żadnego rozróżnienia opartego na siedzibie odbiorcy darowizn, kwalifikacja darowizn jako kosztów uzyskania przychodu zostanie uznana tylko wówczas, jeżeli dana osoba prawna wykonuje swoją działalność zasadniczo na rzecz nauki lub gospodarki austriackiej.

- ¹⁴ Pismem z dnia 25 maja 2009 r. Republika Austrii powtórzyła i uzupełniła argumenty, które już przywołała w swoich odpowiedziach na wezwanie do usunięcia uchybienia i na wezwanie uzupełniające. W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

- ¹⁵ Zdaniem Komisji § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionej EStG, dopuszczając odliczenie od podatku wyłącznie darowizn dokonanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych z siedzibą w Austrii, z wyłączeniem darowizn dokonanych na rzecz podobnych instytucji z siedzibą w innych państwach członkowskich Unii lub EOG, jest sprzeczny ze swobodą przepływu kapitału, jaka zagwarantowana jest przez art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.
- ¹⁶ Taki przepis prawodawstwa austriackiego zasadniczo jest zakazany przez art. 56 WE i nie może być uzasadniony. Z brzmienia rzeczzonego przepisu, a także z argumentacji przedstawionej przez Republikę Austrii w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi wyraźnie wynika, że przepis ten wprowadza rozróżnienie na mocy kryteriów czysto geograficznych, tj. czy odbiorca darowizn ma swoją siedzibę w Austrii. Wszystkie te rozważania dotyczące art. 56 WE odnoszą się odpowiednio do art. 40 porozumienia EOG.

- 17 Republika Austrii przyznaje, że § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG w pewnym stopniu dokonuje rozróżnienia między instytucjami mającymi siedzibę w Austrii a instytucjami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich, lecz uważa, że przepis ten nie stanowi ograniczenia swobodnego przepływu kapitału. Po pierwsze, Republika Austrii jest zdania, że instytucje badawcze i edukacyjne wymienione w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG nie są obiektywnie porównywalne z podobnymi instytucjami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich z uwagi na fakt, że wyłącznie te pierwsze podlegają wpływowi władzy publicznej ze strony Republiki Austrii.
- 18 Po drugie, w zakresie, w jakim zostało wykazane ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, Republika Austrii uważa, że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Bardziej szczegółowo, ograniczenie uprzywilejowania możliwością odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG odpowiada celowi, w interesie ogólnym zbiorowości krajowej, utrzymania i podtrzymania pozycji Austrii jako ośrodka kulturalnego i naukowego. Instytucje niewchodzące w zakres § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG mogą jednak, tak jak porównywalne instytucje mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii, korzystać z możliwości odliczenia od podatku darowizn na podstawie § 4a pkt 1 lit. e) zmienionego EStG, jeżeli w dziedzinie naukowej i gospodarczej służą celom interesu ogólnego.
- 19 Rezygnacja z przychodów podatkowych z uwagi na możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz instytucji badawczych i edukacyjnych wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG znajduje swoje uzasadnienie w okoliczności, że instytucje te dostarczają swój wkład w interes ogólny poprzez świadczenia materialne oraz że te darowizny mogą zastąpić uiszczanie podatków. Możliwość odliczenia od podatku darowizn na podstawie tego przepisu pozwala zatem udostępnić dodatkowe środki finansowe w celu realizacji zadań publicznych.

- 20 Ograniczenie możliwości odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji badawczych i edukacyjnych wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG jest odpowiednie i konieczne do osiągnięcia zamierzonego celu. Rozszerzenie tej możliwości odliczenia na instytucje mające siedzibę w państwach członkowskich innych niż Republika Austrii nie może gwarantować tych samych celów, ponieważ skutkowałoby ono tym, że część danych darowizn, które podlegają odliczeniu do wysokości 10% kwoty zysków przedsiębiorstwa darczyńcy, przynosiłaby korzyść instytucjom, które służą celom niestanowiącym interesu ogólnego Republiki Austrii, co odpowiednio zmniejsza środki instytucji mających siedzibę w tym państwie członkowskim.

Ocena Trybunału

- 21 W niniejszym postępowaniu należy przede wszystkim zauważyć, że Komisja, jak wynika z jej skargi, zajmuje się jedynie § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG, a nie jego pkt 1 lit. e).
- 22 W istocie Komisja utrzymuje, że § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG, dopuszczając odliczenie od podatku darowizn dokonanych na rzecz instytucji wymienionych w tym przepisie, dokonuje rozróżnienia na mocy jedynego kryterium siedziby beneficjenta darowizny, co jest niezgodne z wymogami zarówno art. 56 WE, jak i art. 40 porozumienia EOG.
- 23 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, mimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak państwa te muszą wykonywać tę kompetencję z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-72/09 *Établissements Rimbaud*, Zb.Orz. s. I-10659, pkt 23 i przytoczone orzecznictwo).

- 24 Artykuł 56 ust. 1 WE zakazuje wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi. Wprawdzie w traktacie WE brak jest definicji pojęcia przepływu kapitału, jednakże pozostaje bezsporne, że dyrektywa 88/361 wraz z załączoną do niej nomenklaturą ma walor interpretacyjny dla definicji tego pojęcia (zob. wyrok z dnia 28 września 2006 r. w sprawach połączonych C-282/04 i C-283/04 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-9141, pkt 19). Otóż darowizny pojawiają się w rubryce XI, zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, w załączniku I do dyrektywy 88/361.
- 25 W niniejszej sprawie zmieniona EStG przewiduje odliczenie od podatku darowizn dokonanych z kapitału obrotowego na rzecz instytucji badawczych i naukowych wymienionych w jej § 4a pkt 1 lit. a)–e). Jak bowiem przyznała Republika Austrii w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi, beneficjentami darowizn określonych w owym § 4a pkt 1 lit. a)–d) mogą być tylko instytucje z siedzibą w tym państwie.
- 26 W konsekwencji należy stwierdzić, że omawiany system odliczeń od podatku dla podatników dokonujących darowizn na rzecz instytucji badawczych i edukacyjnych mających siedzibę w państwie członkowskim innym niż Republika Austrii powoduje obciążenie podatkowe poważniejsze niż dla tych dokonujących darowizn na rzecz instytucji wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG. Ponieważ możliwość uzyskania odliczenia od podatku może mieć istotny wpływ na postawę darczyńcy, brak możliwości odliczenia darowizn dokonanych na rzecz instytucji badawczych i naukowych mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż Republika Austrii może zniechęcić podatników do dokonywania darowizn na ich rzecz (zob. podobnie wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 38).
- 27 Paragraf 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG stanowi zatem ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, zakazane co do zasady przez art. 56 ust. 1 WE.

28 Jednakże zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE art. 56 WE nie narusza prawa państw członkowskich „do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników ze względu na różne miejsce [...] inwestowania kapitału”. Odstępstwo to jest ograniczone przez art. 58 ust. 3 WE, który przewiduje, że przepisy krajowe, o których mowa w ust. 1, „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 56”. Odmienne traktowanie, jakie dopuszcza art. 58 ust. 1 lit. a) WE, należy jednak odróżnić od dyskryminacji zakazanej przez ust. 3 tegoż artykułu.

29 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że krajowe uregulowanie podatkowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które wprowadza rozróżnienie pomiędzy darowiznami na rzecz instytucji krajowych a darowiznami na rzecz instytucji mających siedzibę w innym państwie członkowskim, 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. Ponadto aby można było uznać je za uzasadnione, odmienne traktowanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów danej regulacji (zob. podobnie: wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 32; ww. wyrok w sprawie *Persche*, pkt 41).

30 Republika Austrii podnosi, po pierwsze, że instytucje wymienione w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG nie są obiektywnie porównywalne z odpowiednimi instytucjami badawczymi i edukacyjnymi mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich. Bowiem w zakresie, w jakim system podatkowy związany z omawianymi darowiznami prowadzi do odmiennego traktowania podatników w zależności od miejsca inwestowania ich kapitału, Republika Austrii uważa, że odmienne traktowanie podatników

austriackich dokonujących darowizn na rzecz instytucji wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG i tych dokonujących darowizn na rzecz odpowiednich instytucji mających siedzibę w innych państwach członkowskich jest dopuszczalne w świetle różnic między beneficjentami rzeczonych darowizn.

- 31 Zdaniem Republiki Austrii różnica ta jest uzasadniona wpływem wywieranym przez władzę publiczną w Austrii na instytucje wymienione w § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG, który to wpływ nie występuje w przypadku instytucji mających siedzibę w innych państwach członkowskich. Wpływ ten pozwala władzy publicznej na określenie celów interesu ogólnego wyznaczonych instytucjom wymienionym w tym przepisie, na aktywne sterowanie nimi w dążeniu do owych celów i na interweniowanie w przypadku nieosiągnięcia rzeczonych celów.
- 32 W tym względzie należy stwierdzić, że jeśli państwa członkowskie mają swobodę określania celów interesu ogólnego, które chcą wspierać poprzez przyznanie korzyści podatkowych podmiotom prywatnym lub publicznym dążącym w sposób bezinteresowny do osiągnięcia celów związanych z tymi interesami i przestrzegającym wymogów dotyczących urzeczywistnienia tych celów, powinny one wykonywać tę swobodę uznania zgodnie z prawem Unii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 48). Wprawdzie organy krajowe dysponują dodatkowymi środkami pozwalającymi na kontrolowanie i wpływanie na zachowanie instytucji mających siedzibę na terytorium austriackim, w porównaniu do tych mających siedzibę w innym państwie członkowskim, jednakże Republika Austrii nie wykazała, że takie działanie wobec danych instytucji jest konieczne w celu zagwarantowania osiągnięcia celów interesu ogólnego, które zamierza wspierać to państwo członkowskie.
- 33 Ponadto wprawdzie państwo członkowskie ma prawo zastrzec przyznanie korzyści podatkowych organizacjom realizującym niektóre z jego celów interesu ogólnego, jednak nie może ono zastrzec przywileju tych korzyści tylko dla organizacji mających siedzibę na jego terytorium (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 44).

- 34 W niniejszej sprawie Republika Austrii wskazuje, że celem interesu ogólnego, jakiego służy § 4a pkt 1 zmienionego EStG, jest wspieranie pozycji Austrii jako ośrodka rozwoju nauki i oświaty. Jak podniosła rzecznik generalna w pkt 56 swojej opinii, cel ten jest zdefiniowany w taki sposób, że realizują go niemal wszystkie instytucje badawcze i naukowe mające siedzibę w Austrii, podczas gdy wszelkie odpowiadające im instytucje z siedzibą w innym państwie członkowskim są automatycznie wyłączone z omawianej korzyści podatkowej.
- 35 Wynika z tego, że jedynym kryterium mogącym dokonać rozróżnienia między podatnikami dokonującymi darowizn na rzecz instytucji mających siedzibę w Austrii a tymi dokonującymi darowizn na rzecz odpowiadających im instytucji mających siedzibę w innym państwie członkowskim jest w rzeczywistości miejsce siedziby odbiorcy darowizny. Takie kryterium z definicji nie może stanowić ważnego kryterium w celu oceny obiektywnej porównywalności sytuacji, a zatem w celu określenia obiektywnej różnicy pomiędzy nimi (w odniesieniu do swobody świadczenia usług zob. analogicznie wyrok z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 72, 73).
- 36 Należy zatem odrzucić argumentację Republiki Austrii, zgodnie z którą instytucje wymienione w § 4a pkt 1 lit. a)-d) zmienionego EStG i odpowiadające im instytucje badawcze i naukowe mające siedzibę w innych państwach członkowskich nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, zgodnie z którą – w konsekwencji – odmienne traktowanie podatników podatku dochodowego w Austrii ze względu na miejsce inwestowania kapitału jest uzasadnione.
- 37 Po drugie, w odniesieniu do argumentu opartego na istnieniu nadrzędnego względu interesu ogólnego, wprawdzie w pkt 23 wyroku z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, Trybunał orzekł, że wspieranie badań naukowych i rozwoju może stanowić taki wzgląd, uznał jednak, iż przepisy krajowe, które zastrzegają korzyść z ulgi podatkowej jedynie na rzecz działań badawczych realizowanych w danym państwie członkowskim, są bezpośrednio sprzeczne z celem

polityki Unii w dziedzinie badań i rozwoju technologicznego. Zgodnie z art. 163 ust. 2 WE polityka ta ma na celu w szczególności usunięcie przeszkód podatkowych we współpracy w dziedzinie badań, a w konsekwencji nie może być realizowana poprzez wspieranie badań i rozwoju na szczeblu krajowym. Dotyczy to również systemu podatkowego związanego z darowiznami będącymi przedmiotem postępowania w niniejszej sprawie, w zakresie, w jakim Republika Austrii powołuje się na ten sam cel dla ograniczenia możliwości odliczenia darowizn na rzecz ośrodków badawczych i uniwersytetów austriackich.

38 W zakresie, w jakim Republika Austrii powołuje się na cel wspierania oświaty krajowej – nawet przy założeniu, że taki cel może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego mogący uzasadnić ograniczenie swobodnego przepływu kapitału – aby środek ograniczający był uzasadniony, powinien respektować zasadę proporcjonalności. W tym względzie należy stwierdzić, że Republika Austrii nie dostarczyła żadnego argumentu mogącego wykazać, iż cel, do jakiego dąży ona w tej dziedzinie, nie mógłby być zrealizowany bez istnienia spornego przepisu, nawet z pomocą środków mniej ograniczających możliwość dokonania przez podatników austriackich wyboru beneficjentów darowizn.

39 Republika Austrii w istocie ograniczyła się do twierdzenia, w dodatku ogólnego, że rozszerzenie korzyści z możliwości odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji mających siedzibę w innych państwach członkowskich skutkowałoby częściowym przeniesieniem darowizn faktycznie przeznaczonych dla instytucji austriackich, a w konsekwencji zmniejszeniem środków udostępnionych tym ostatnim dzięki zyskom pochodzącym z darowizn. Zdaniem tego państwa członkowskiego środki pochodzące z darowizn prywatnych uzupełniają budżet tych instytucji w ten sposób, że możliwość odliczenia od podatku omawianych darowizn pozwala na udostępnienie dodatkowych środków finansowych tym zadaniom publicznym bez zwiększania wydatków budżetowych.

- 40 W odniesieniu do tego argumentu z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konieczność uniknięcia obniżenia wpływów podatkowych nie figuruje ani wśród celów wymienionych w art. 58 WE, ani wśród nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby uzasadnić ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 46 i przytoczone orzecznictwo).
- 41 Wynika z tego, że ograniczenie swobody przepływu kapitału wynikające ze spornego systemu nie może być uzasadnione motywami powołanymi przez Republikę Austrii.
- 42 Ponieważ postanowienia art. 40 porozumienia EOG mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne przepisy art. 56 WE (zob. wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-521/07 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-4873, pkt 33; ww. wyrok w sprawie Établissements Rimbaud, pkt 22), w okolicznościach takich jak mające miejsce w niniejszej skardze całość powyższych rozważań ma odpowiednie zastosowanie do rzeczzonego art. 40.
- 43 Z powyższego wynika, że § 4a pkt 1 lit. a)–d) zmienionego EStG, w zakresie, w jakim ogranicza możliwość odliczenia darowizn od podatku dochodowego do darowizn przekazywanych na rzecz instytucji mających siedzibę w Austrii, stanowi ograniczenie w swobodnym przepływie kapitału, o którym mowa w art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.
- 44 Należy zatem stwierdzić, że przyznając możliwość odliczenia od podatku darowizn przekazywanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych wyłącznie na rzecz instytucji mających siedzibę w Austrii, Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

W przedmiocie kosztów

- ⁴⁵ Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Austrii kosztami postępowania, a Republika Austrii przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

- 1) Przyznając możliwość odliczenia od podatku darowizn przekazywanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych wyłącznie na rzecz instytucji mających siedzibę w Austrii, Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie art. 56 WE i art. 40 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r.**
- 2) Republika Austrii zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy