

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

PAOLA MENGOZZIEGO

przedstawiona w dniu 14 października 2008 r.(1)

Sprawa C-318/07

Hein Persche

przeciwko

Finanzamt Lüdenscheid

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Swobodny przepływ kapitału – Podatki dochodowe – Możliwość odliczenia darowizn rzeczowych dokonanych na rzecz organizacji służyących celom pożytku publicznego mających siedzibę w innym państwie członkowskim – Warunek posiadania miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium kraju

I – Wprowadzenie

1. W niniejszej sprawie zwrócono się do Trybunału z pytaniem zmierzającym zasadniczo do ustalenia, czy darowizna rzeczowa dokonana przez rezydenta państwa członkowskiego na rzecz organizacji(2) zagranicznej, uznanej za organizację pożytku publicznego, w państwie członkowskim swojej siedziby, podlega postanowieniom traktatu WE dotyczącym swobodnego przepływu kapitału, a jeżeli tak, to czy państwo członkowskie miejsca zamieszkania darczyńcy może bez naruszenia postanowień art. 56 WE i 58 WE uzależnić możliwość odliczenia podatkowego takiej darowizny od tego, czy została ona dokonana na rzecz organizacji posiadającej siedzibę na jego terytorium.

2. Niniejszy wniosek został złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) w ramach sporu między H. Perschem i Finanzamt Lüdenscheid (urzędem skarbowym Lüdenscheid, zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie możliwości odliczenia podatkowego darowizny rzeczowej dokonanej na rzecz organizacji mającej siedzibę w Portugalii i uznanej w tym państwie członkowskim za organizację pożytku publicznego, w związku z opodatkowaniem dochodów strony skarżącej przed sądem krajowym za rok 2003.

II – Ramy prawne

A – *Prawo wspólnotowe*

3. Zgodnie z postanowieniami art. 56 ust. 1 WE, wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi są zakazane.

4. Artykuł 58 ust. 1 WE stanowi, że:

„Artykuł 56 nie narusza prawa państw członkowskich do:

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

b) podejmowania wszelkich środków niezbędných do zapobiegania naruszeniom ich ustaw i aktów wykonawczych, zwłaszcza w sferze podatkowej i w dziedzinie nadzoru ostrożnościowego nad instytucjami finansowymi [...] lub podejmowania środków uzasadnionych powodami związanymi z porządkiem publicznym lub bezpieczeństwem publicznym”.

5. Artykuł 58 ust. 3 WE stanowi, że środki i procedury określone w ust. 1 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu art. 56 WE.

6. Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciwych sądz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich(3), w brzmieniu ustalonym dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania(4) (zwanej dalej „dyrektywą 77/799”), stanowi, że:

„W sąciwe sądze państw członkowskich, w zgodzie z przepisami niniejszej dyrektywy, udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatku dochodowego i od kapitału [...]”.

7. Artykuł 2 dyrektywy 77/799 stanowi, że:

„1. W sąciwa sądza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do sąciwej sądzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. W sąciwa sądza państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że sąciwa sądza państwa występującego z takim wnioskiem nie wyczerpała sąciwych zwyczajowo uznawanych różnorodnych informacji, których mogaby użyć, odpowiednio do okoliczności, w celu uzyskania wymaganych informacji, bez ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji, po zakończeniu postępowania.

2. W celu udzielenia informacji, o których mowa w ust. 1, sąciwa sądza państwa członkowskiego, do której wniosek jest skierowany, przeprowadza w danej sprawie niezbędne dochodzenie”.

8. Artykuł 8 dyrektywy 77/799 stanowi, że:

„1. Niniejsza dyrektywa nie zobowiązuje do przeprowadzania dochodzeń lub do udzielania informacji, jeżeli temu przeprowadzeniu dochodzenia lub uzyskaniu informacji bądź ich wykorzystaniu przez państwo członkowskie dla jego sąciwych celów podatkowych stałyby na przeszkodzie przepisy prawne lub praktyka administracyjna.

[...]

3. Właściwa władza państwa czonkowskiego może odmówić udzielenia informacji, jeżeli zainteresowane państwo nie jest w stanie z powodów prawnych lub faktycznych udzielić informacji o podobnym charakterze”.

B – *Niemieckie prawo podatkowe dotyczące opodatkowania dochodów osób fizycznych*

9. Na mocy § 10b ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy dotyczącej podatku dochodowego) podatnicy mogą odliczać od rocznej kwoty swoich dochodów, jako podlegające odliczeniu koszty nadzwyczajne, z pewnymi ograniczeniami, poniesione na rzecz podmiotów prowadzących działalność o charakterze dobroczynnym, kulturalnym, religijnym, naukowym lub działalność uznaną za działalność pożytku publicznego. Na mocy ust. 3 tego samego paragrafu dotyczy to również darowizn rzeczowych.

10. Zgodnie z przepisami § 49 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do ustawy dotyczącej podatku dochodowego), możliwość odliczenia jest ograniczona do darowizn na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego lub krajowej osoby publicznej albo na rzecz osoby prawnej, grupy osób lub masy majątkowej w rozumieniu § 5 ust. 1 pkt 9 Körperschaftsteuergesetz (ustawy dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych). Przepis ten definiuje osoby prawne, grupy osób i masy majątkowe (zwane dalej „organizacjami”), które są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, to jest takie, które na podstawie swojego statutu, z uwzględnieniem ich rzeczywistego zarządu, prowadzą wyłącznie i bezpośrednio działalność o charakterze pożytku publicznego, dobroczynnym lub religijnym. Jednocześnie zwolnienie to dotyczy jedynie organizacji posiadających siedzibę na terytorium Niemiec zgodnie z przepisami § 5 ust. 2 pkt 2 ustawy dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych.

11. Na mocy § 50 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego do ustawy dotyczącej podatku dochodowego, darowizny w rozumieniu § 10b ustawy dotyczącej podatku dochodowego, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych dotyczących darowizn o wartości maksymalnej 100 EUR, mogą zostać odliczone wyłącznie po przedstawieniu formularza urzędowego wypełnionego przez obdarowaną organizację.

12. Na potrzeby opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym wspomniany formularz stanowi wystarczający dowód, że obdarowany spełnia warunki ustanowione przez ustawę. Organ podatkowy właściwy dla darczyńcy nie musi zatem sprawdzać, czy obdarowana organizacja przestrzega warunków, od których zależy możliwość korzystania z ulg podatkowych.

13. Przepisy §§ 51–68 Abgabenordnung (niemieckiego ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AO”) określają cele działalności prowadzonej przez organizację oraz sposób osiągnięcia tych celów konieczne do tego, aby organizacja mogła korzystać ze zwolnienia podatkowego.

14. I tak przepisy § 52 ust. 1 i 2 pkt 2 AO stanowią, że organizacja wykonuje swoją działalność w celach interesu ogólnego, jeżeli jej działalność ma za zadanie wspieranie interesów wspólnoty, w szczególności poprzez wspieranie pomocy świadczonej dzieciom i osobom starszym. Zgodnie z przepisami § 55 AO organizacja powinna działać w sposób bezinteresowny, co oznacza przede wszystkim, że powinna angażować swoje środki w odpowiednim czasie i wyłącznie po to, aby osiągnąć cele uprzywilejowane podatkowo, a nie ku korzyści swych członków. Na podstawie przepisów § 59 AO organizacja taka może korzystać ze spornej ulgi podatkowej tylko wtedy, gdy z jej statutu wynika, iż dąży ona wyłącznie i bezpośrednio do celów, które spełniają wszystkie

warunki określone w §§ 52–55 AO.

15. Zgodnie z § 193 AO i następnymi, kwestia, czy organizacja jest faktycznie zarządzana w sposób zgodny z jej statutem oraz czy jej środki są wykorzystywane w sposób bezinteresowny i w odpowiednim czasie, może zostać zweryfikowana poprzez kontrolę przeprowadzaną na miejscu. Jeżeli organizacja spełnia warunki umożliwiające korzystanie ze zwolnienia podatkowego, ma prawo wystawiać rachunki na otrzymane darowizny, korzystając ze wspomnianych wcześniej formularzy urzędowych.

III – Spór przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

16. W swoim zeznaniu dotyczącym podatku dochodowego za rok 2003 H. Persche wniosł o odliczenie, z tytułu odliczenia kosztów nadzwyczajnych, darowizny rzeczowej w postaci bielizny pościelowej i kąpielowej, a także chodzików i miniatuerek samochodów dla dzieci. Darowizna ta, o wartości łącznej 18 180 EUR, została dokonana na rzecz Centro Popular de Lagoa (Portugalia, (zwanej dalej „Centro Popular”). Nie określono, gdzie skarżący nabył i zapłacił za wymienione przedmioty. Centro Popular jest domem opieki nad osobami starszymi, przy którym działa również dom dziecka, znajdującym się w miejscowości, gdzie skarżący posiada mieszkanie, z którego korzysta osobiście przez cały czas.

17. Skarżący założył do swojego zeznania podatkowego dokument, w którym Centro Popular poświadcza otrzymanie przedmiotu darowizny, oraz oświadczenie wydane przez dyrektora miejscowego ośrodka solidarności i zabezpieczenia społecznego w Faro (Portugalia), opatrzone datą 21 marca 2001 r., w którym zaświadcza się, że Centro Popular została zarejestrowana w 1982 r. przez generalną dyrekcję działalności społecznej jako prywatna organizacja solidarności społecznej oraz że z racji tego korzysta ona z wszystkich zwolnień i ulg podatkowych, które prawo portugalskie przyznaje organizacjom uznanym za organizacje pożytku publicznego. Wedle skarżącego, zgodnie z prawem portugalskim oryginał pokwitowania otrzymania przedmiotu darowizny wystarczy do tego, aby móc skorzystać z możliwości odliczenia podatkowego.

18. Finanzamt odmówił dokonania wnioskowanego odliczenia w swojej decyzji podatkowej z 2003 r. Odrzucił również, jako nieuzasadnione, odwołanie złożone od tej decyzji przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym. Skarga złożona przez skarżącego do Finanzgericht Münster również nie została uznana. Następnie skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym złożył skargę o „rewizję” do Bundesfinanzhof.

19. Sąd ten w swoim postanowieniu odsyłającym zauważył, że Finanzamt powinien był odmówić odliczenia darowizny z dwóch powodów: ponieważ obdarowany nie posiada siedziby w Niemczech i ponieważ podatnik nie przedstawił pokwitowania odbioru przedmiotu darowizny w formie wymaganej przez AO. Jednocześnie jednak stawia on pytanie, czy darowizna rzeczowa w postaci towarów codziennego użytku należy do zakresu stosowania postanowień art. 56 WE–58 WE, a jeżeli tak, to czy postanowienia rzeczonych artykułów nie sprzeciwiają się temu, że państwo członkowskie umożliwia dokonanie odliczenia podatkowego takiej darowizny tylko wtedy, gdy obdarowany posiada siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego.

20. W tym kontekście sąd krajowy zauważył, że Trybunał w wyroku z dnia 14 września 2006 r. w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer(5) orzekł, iż to państwa członkowskie decydują, jakie interesy wspólnoty pragną promować za pomocą ulg podatkowych. Jednocześnie sąd krajowy przypomina, że Trybunał oparł się na opinii wyrażonej w rzeczonej sprawie przez sąd krajowy, będący inną izbą tego samego Bundesfinanzhof, że promowanie interesów wspólnoty w rozumieniu przepisów § 52 AO nie wymaga, aby ze środków zmierzających do ich promowania korzystali obywatele lub rezydenci niemieccy. W niniejszej sprawie sąd krajowy wskazuje, że w

W świetle przepisów niemieckich taka opinia nie jest bezsporna.

21. Sąd krajowy przypomina poza tym, że w pkt 49 wyroku w ww. sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer Trybuna uznała, iż państwo członkowskie nie może uzasadniać odmowy przyznania zwolnienia podatnikowi mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim konieczności prowadzenia kontroli podatkowych, jeżeli pierwsze państwo członkowskie może zażądać od rzeczonoego podatnika przedstawienia odpowiednich dokumentów. W związku z tym sąd krajowy zauważa, że zgodnie z orzecznictwem Bundesverfassungsgericht zasada równości podatkowej sprzeciwia się rozliczeniu podatku wyłącznie na podstawie zeznania i informacji dostarczonych przez podatnika, lecz wymaga, aby postępowanie dotyczące zeznania mogło zostać uzupełnione kontrolą przeprowadzoną na miejscu.

22. W tym kontekście sąd krajowy stawia pytanie, po pierwsze, czy wzajemna pomoc wynikająca z dyrektywy 77/799 może prowadzić do powstania po stronie władz państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę organizacja, obowiązku przeprowadzenia kontroli na miejscu, oraz po drugie, nawet gdyby było to możliwe, czy wymaganie od niemieckich władz podatkowych wykonywania takich kontroli w celu ustalenia możliwości odliczenia podatkowego wszelkich darowizn dokonanych na rzecz takiej organizacji, niezależnie od jej wartości, nie byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

23. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy zakres stosowania swobodnego przepływu kapitału (art. 56 WE) obejmuje darowizny rzeczowe w formie przedmiotów codziennego użytku dokonane przez obywatela państwa członkowskiego na rzecz organizacji, które mają siedzibę w innym państwie członkowskim i które zgodnie z prawem tego państwa są uznane za organizacje pożytku publicznego?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy uregulowanie państwa członkowskiego, zgodnie z którym darowizny na rzecz organizacji [uznanych za organizacje] pożytku publicznego są objęte przywilejami podatkowymi tylko wówczas, gdy organizacje te mają siedzibę w tym państwie członkowskim – uwzględniając obowiązek weryfikacji przez organ podatkowy zeznań składanych przez podatnika i zasadę proporcjonalności (art. 5 akapit trzeci WE) – jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału (art. 56 WE)?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie, czy dyrektywa 77/799/EWG wprowadza obowiązek korzystania przez organ podatkowy państwa członkowskiego, w celu wyjaśnienia stanu faktycznego zaistniałego w innym państwie członkowskim, z pomocy organów administracyjnych tego państwa członkowskiego, czy też można wskazać podatnikowi, że, zgodnie z przepisami proceduralnymi jego państwa członkowskiego w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych za granicą, to na nim spoczywa obowiązek udowodnienia faktów (ciężar dowodu)?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

24. Zgodnie z przepisami art. 23 Statutu Trybunału Sprawiedliwości, rzędy niemiecki, grecki, francuski, Zjednoczonego Królestwa i Irlandii, a także Komisja Wspólnot Europejskich i Organ Nadzoru ESWH przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi na piśmie. Strony te wraz z Finanzamt i rzędem hiszpańskim przedstawiły swoje stanowisko w trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 17 czerwca 2008 r.

V – Analiza

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

25. Poprzez pierwsze pytanie sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy darowizna rzeczowa dokonana przez osobę fizyczną, będącą rezydentem państwa członkowskiego, na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim może stanowić przepływ kapitału w rozumieniu postanowień art. 56 WE.

26. Komisja i Organ Nadzoru ESWH postulują udzielenie odpowiedzi twierdzącej na to pytanie.

27. Natomiast w opinii rzędów, które przedstawiły uwagi w niniejszej sprawie, transgraniczne darowizny rzeczowe nie należą do zakresu stosowania postanowień art. 56 WE. Zdaniem tych rządów postanowienie rzeczowego artykułu dotyczy wyłącznie przepływów kapitału wykonanych w ramach prowadzenia działalności gospodarczej lub realizacji celu gospodarczego. Należą do nich przepływy kapitału przeprowadzane w celu dokonania „inwestycji” lub „lokaty”. Rzeczy te twierdzi również, że nomenklatura załączona do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu(6), który został uchylony przez traktat z Amsterdamu, miała charakter jedynie orientacyjny, a nie wiążący, oraz że niezależnie od tego jej rubryka XI, zatytułowana „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, dotyczyła jedynie stosunków między osobami fizycznymi. Co więcej, zdaniem Irlandii trudno byłoby twierdzić, że przyjmując załącznik I do dyrektywy 88/361 uwzględniono w nim darowizny inne niż pieniężne. Wreszcie rząd grecki uważa, że przeniesienie towarów codziennego użytku, które nie stanowiły środków płatniczych i nie służyły celom inwestycyjnym, podlega wyłącznie postanowieniom traktatu dotyczącym swobody przepływu towarów.

28. Nie mogą zgodzić się z argumentami wysuniętymi przez interweniujące rządy.

29. Jest rzeczywiście prawdą, że w traktacie nie ma żadnej definicji pojęcia przepływu kapitału. Jest również prawdą, że Trybunał sprecyzował, iż przepływami kapitału, o których mowa w art. 67 traktatu EWG (po zmianie, art. 73b traktatu WE, i obecnie, po zmianie, art. 56 WE), są operacje finansowe, które *zasadniczo* związane są z lokowaniem lub inwestowaniem danej kwoty, a nie z wynagrodzeniem za świadczenie(7).

30. Należy jednak zauważyć, że wbrew stanowisku rządów, które przedstawiły w niniejszej sprawie swoje uwagi, definicja ta nie wymaga, aby każda transgraniczna operacja finansowa służyła wyłącznie celom inwestycyjnym lub jako lokata, aby mogła być o jej uznaniu za przepływ kapitału w rozumieniu art. 56 WE. Definicja ta również nie ma obejmować wszystkich operacji, które należą do zakresu stosowania przepływów kapitału. Zadaniem tej definicji jest raczej wskazanie (z uwzględnieniem kontekstu, w jakim została wprowadzona), kiedy przeniesienie środków finansowych nie stanowi przepływu kapitału, lecz płatnością, tzn. świadczenie wzajemne w ramach operacji stanowiącej wymianę towarów lub usług(8), która to możliwość i tak jest wykluczona, gdy mamy do czynienia z dokonaniem darowizny rzeczowej, jak w postępowaniu przed sądem krajowym.

31. Niemniej jednak należy stwierdzić, że zarówno dyrektywa 88/361, jak i orzecznictwo Trybunału opowiadają się, moim zdaniem, za uznaniem za przepływy kapitału darowizn rzeczowych dokonanych między dwoma osobami fizycznymi lub prawnymi mającymi miejsce zamieszkania lub siedzibę w różnych państwach członkowskich.

32. Należy w tym miejscu przypomnieć, że orzecznictwo Trybunału odnosi się często do nomenklatury załączonej do dyrektywy 88/361 w celu określenia przedmiotowego zakresu

stosowania swobodnego przepływu kapitału, pamiętajmy, że nomenklatura ta ma charakter orientacyjny przy definiowaniu pojęcia przepływów kapitału oraz że lista, którą zawiera, nie jest wyczerpująca(9). Jest jednak bezsporne, że rubryka XI pkt B rzeczowej nomenklatury stanowi, i? darowizny i dotacje, podobnie jak spadki i zapisy, o których mowa w pkt D tej rubryki, stanowi? przepływy kapitału zaklasyfikowane do kategorii „przepływy kapitału o charakterze osobistym”.

33. Inaczej niż twierdziłyby, które przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi, ani z brzmienia rubryki XI, ani z jej systematyki nie wynika, że przepływy kapitału, o których mowa w tej rubryce, obejmują wyłącznie operacje finansowe między osobami fizycznymi lub operacje pieniężne.

34. Odnośnie do pierwszego punktu uważam, że sam „charakter osobisty” operacji wymienionych w rubryce XI nie oznacza, iż rubryka ta obejmuje jedynie operacje zawarte między osobami fizycznymi. W przeciwnym przypadku trudno byłoby zrozumieć takie ograniczenie zakresu przepływów kapitału wymienionych w rubryce XI. Przykładowo, trudno powiedzieć, że spłata zadłużenia przez imigrantów w państwach ich poprzedniego miejsca zamieszkania, która to operacja jest wspomniana w rzeczowej rubryce podobnie jak darowizny, nie obejmuje spłaty zadłużenia wobec osób prawnych. Co więcej, wewnątrznie sprzeczne wydaje się twierdzenie wysuwane przez większość rzędów, które przedstawiły uwagi przed Trybunałem, że przepływy kapitału obejmują wyłącznie operacje o charakterze całkowicie gospodarczym i jednocześnie, że spośród operacji o charakterze osobistym do zakresu stosowania swobody przepływu kapitału należą jedynie operacje przeprowadzone między osobami fizycznymi.

35. Ogólnie rzecz biorąc, tego rodzaju ograniczenie zakresu stosowania transakcji o charakterze osobistym trudno byłoby pogodzić z samą istotą swobodnego przepływu kapitału, który opiera się przede wszystkim na przedmiocie transakcji, a nie na kwalifikacji osób, które je przeprowadzają(10). Jest to bez wątpienia powód, dla którego żaden z rzędów interweniujących nie podważa faktu, że swoboda ta może mieć zastosowanie w przypadku, gdy beneficjent danych transakcji, czyli Centro Popular, nie dąży do celu zarobkowego. Trudno byłoby argumentować inaczej, biorąc pod uwagę ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, w którym Trybunał dopuścił stosowanie swobodnego przepływu kapitału do operacji prowadzonych przez fundację, uznaną za organizację pożytku publicznego, która nie miała żadnego celu zarobkowego.

36. Odnośnie do drugiego punktu, należy podkreślić, że Trybunał niejednokrotnie uznawał, iż spadki, o których mowa w pkt D rzeczowej rubryki XI, stanowiły przepływy kapitału (o ile ich elementy konstytutywne nie ograniczają się do terytorium jednego państwa członkowskiego), bez różnicy dla kwalifikacji prawnej tych operacji, czy majątek spadkodawcy składał się z ruchomości, środków pieniężnych lub nieruchomości(11). W ww. wyroku w sprawie van Hilten–van der Heijden Trybunał skłonił do sposobu wyrażenia posuwał się do szerokiej definicji materialnego pojęcia „spadek”, wskazując, że transakcja taka polega na „przeniesieniu na jedną lub kilka osób majątku pozostawionego [przez osobę zmarłą] lub innymi słowy na przeniesieniu na spadkobierców [osoby zmarłej] w szczególności dóbr, praw, itp., z których składa się majątek [tej osoby]”(12).

37. Trudno powiedzieć, dlaczego miałyby być inaczej w przypadku pojęcia „darowizna”, o którym mowa w załączniku I rubryka XI pkt B dyrektywy 88/361.

38. W końcu darowizny, tak samo jak spadki, polegają na przeniesieniu, pod tytułem darmym, w szczególności dóbr na osoby trzecie, niezależnie od charakteru ruchomego lub nieruchomego tych dóbr. Fakt, że w sprawie przed sądem krajowym darowizna została dokonana w postaci towarów codziennego użytku, stanowi jedynie sposób jej dokonania i nie ma wpływu na rzeczywisty charakter przeniesienia w szczególności dóbr lub rzeczy majątku darczyńcy(13).

39. Je?li znaczenie poj?cia darowizn, o których mowa w pkt B rzeczowej rubryki XI jest takie, jak s?dz?, to na tej podstawie stwierdzam, ?e nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby uzna?, ?e darowizny rzeczowe stanowi? przep?ywy kapita?u w rozumieniu art. 56 WE, o ile ich elementy konstytutywne nie ograniczaj? si? do terytorium jednego pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z tym co Trybuna? orzek? odno?nie do spadków i zapisów.

40. Po tym, jak wykaza?em mo?liwo?? zastosowania art. 56 WE, argument rz?du greckiego, zgodnie z którym zastosowanie powinny ewentualnie znale?? postanowienia traktatu dotycz?ce swobody przep?ywu towarów, nale?y odrzuci?(14). Wystarczy powiedzie?, ?e faktem, który spowodowa? zastosowanie ograniczenia krajowego podwa?anego przez H. Perschego w sprawie krajowej, by?o przekazanie darowizny organizacji po?ytku publicznego maj?cej siedzib? poza terytorium niemieckim(15), a nie wywóz towarów codziennego u?ytku, b?d?cych przedmiotem darowizny(16).

41. Z powy?szych powodów proponuj?, aby odpowiedzie? na pierwsze pytanie prejudycjalne w ten sposób, ?e darowizny w postaci towarów codziennego u?ytku dokonane przez obywatela pa?stwa cz?onkowskiego na rzecz organizacji maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, uznanej zgodnie z prawem tego pa?stwa cz?onkowskiego za organizacj? po?ytku publicznego, stanowi? przep?ywy kapita?u w rozumieniu art. 56 WE.

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

42. Poprzez drugie pytanie s?d krajowy pragnie ustali?, czy postanowienia traktatu dotycz?ce swobodnego przep?ywu kapita?u sprzeciwiaj? si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które ogranicza mo?liwo?? dokonania odliczenia podatkowego od darowizn na rzecz organizacji po?ytku publicznego maj?cych siedzib? w tym pa?stwie cz?onkowskim, uwzgl?dniaj?c zw?aszcza fakt, ?e organy podatkowe powinny móc dokona? weryfikacji zezna? sk?adanych przez podatnika i ?e nie mog? one by? zobowi?zane do dzia?ania z naruszeniem zasady proporcjonalno?ci.

43. Nale?y zatem zasadniczo ustali?, czy przepisy krajowe, których dotyczy sprawa przed s?dem krajowym, stanowi? ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u, a je?li tak, to czy ograniczenie to mo?na jednak uzna? za zgodne z rzeczon? swobod? albo dlatego, ?e dotyczy ono sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, albo dlatego, ?e jest ono uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego(17).

1. W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u

44. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem, pomimo i? podatki bezpo?rednie nale?? do kompetencji pa?stw cz?onkowskich, to jednak powinny one wykonywa? te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego(18).

45. Zgodnie z postanowieniami art. 56 WE, zakazane s? wszelkie ograniczenia w przep?ywie kapita?u mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi. Ograniczenia w przep?ywie kapita?u stanowi? ?rodki wprowadzone przez pa?stwa cz?onkowskie, które traktuj? przep?ywy transgraniczne w sposób mniej korzystny ni? przep?ywy krajowe, i w rezultacie zniech?caj? swoich rezydentów do dokonywania przep?ywów kapita?u do innych pa?stw cz?onkowskich(19).

46. Nale?y przypomnie?, ?e przepisy niemieckie b?d?ce przedmiotem sprawy przed s?dem krajowym wy??czaj? mo?liwo?? dokonania odliczenia podatkowego darowizn dokonanych przez podatników niemieckich na rzecz zagranicznej organizacji uznanej za organizacj? po?ytku publicznego w pa?stwie cz?onkowskim jej siedziby.

47. Ogólnie rzecz biorąc, nie ma wątpliwości co do tego, że możliwość odliczenia darowizny od podatku ma istotny wpływ na szczerotę darczyńcy. Wiąkszość, jeżeli nie wszystkie państwa członkowskie, przyznaje darczyńcom ulgi podatkowe w różnych postaciach. Dzięki zapewnieniu ulg państwa członkowskie zmniejszają koszt darowizny, jaki ponosi darczyńca, i zachęcają go w ten sposób do powtarzania swego gestu. Wykluczenie ulgi prawdopodobnie spowoduje, że mniej osób będzie dokonywało darowizn.

48. W przypadku gdy, jak w niniejszej sprawie, wykluczenie dotyczy jedynie darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje użytku publicznego, mających siedzibę poza terytorium danego kraju, darczyńcy bądź woleli obdarowywać organizacje krajowe, aby móc otrzymać korzyść w postaci odliczenia podatkowego. Zatem przepisy niemieckie mogły zniechęcać rezydentów do dokonywania darowizn na rzecz zagranicznych organizacji uznanych za organizacje użytku publicznego w państwie członkowskim ich siedziby. W ten sposób organizacje te stały się zdecydowanie mniej atrakcyjne niż ich odpowiedniki na terytorium niemieckim.

49. Należy zauważyć, że mniej korzystne traktowanie darczyńców transgranicznych nie jest zresztą podważane przez rzędy, które przedstawiły Trybunałowi swoje uwagi. Rząd francuski nawet przyznał, że taka różnica w traktowaniu jest niesprzyjająca dla organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim i może zatem stanowić przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału. W rezultacie przepisy takie powodują, że organizacjom posiadającym siedzibę w innych państwach członkowskich trudniej jest zbierać fundusze, ponieważ darczyńcy płacący podatki w Niemczech nie mogą korzystać z ulg podatkowych, które przepisy te przyznają im w przypadku, gdy dokonują oni darowizn na rzecz tego rodzaju organizacji.

50. Z tego względu uważam, że przepisy, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału zabronione, co do zasady, przez postanowienia art. 56 ust. 1 WE.

2. W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia przepływu kapitału

51. Jako uzasadnienie wykazanego wcześniej ograniczenia przepływu kapitału Finanzamt i rzędy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi, wskazują, po pierwsze, brak obiektywnej porównywalności sytuacji oraz, po drugie, konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych. Poniżej zbadano oba rodzaje uzasadnienia.

a) W przedmiocie uzasadnienia opartego na braku obiektywnej porównywalności sytuacji

52. Zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE, postanowienia art. 56 WE nie naruszają prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w tej samej sytuacji pod kątem miejsca zamieszkania lub inwestowania kapitału.

53. Postanowienia tego artykułu należy interpretować w sposób zawężający, ponieważ stanowi one wyjątek od fundamentalnej zasady swobodnego przepływu kapitału. Nie powinno się zatem ich interpretować w taki sposób, że wszelkie przepisy podatkowe, które przewidują inne traktowanie podatników w zależności od ich miejsca zamieszkania lub państwa członkowskiego, w którym inwestują kapitał, są automatycznie zgodne z postanowieniami traktatu. W istocie, wyjątek określony w art. 58 ust. 1 lit. a) WE jest ograniczony przez art. 58 ust. 3 WE, który stanowi, że środki i procedury określone w ust. 1 i 2 nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału(20).

54. Wynika stąd, jak już orzekł Trybunał, że należy rozróżniać nierówne traktowanie, które dopuszcza art. 58 ust. 1 lit. a) WE, od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez postanowienia ust. 3 tego artykułu(21). Do pierwszej kategorii należą jedynie przepisy krajowe, w przypadku których różnice w traktowaniu dotyczą sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne.

55. Należy przypomnieć, że sprawa przed sądem krajowym dotyczy traktowania podatkowego w Niemczech darczyńcy będącego podatnikiem w tym państwie członkowskim, a nie obdarowanej organizacji. Sporne przepisy, których dotyczy sprawa przed sądem krajowym, nie wprowadzają żadnej różnicy w traktowaniu *podatników* zależnie od miejsca ich zamieszkania, biorąc pod uwagę, że obdarowana organizacja nie płać podatków w Niemczech. Jednakże przepisy niemieckie odmawiają możliwości odliczenia podatkowego darowizn dokonanych przez osoby fizyczne będące podatnikami niemieckimi na rzecz organizacji zagranicznych uznanych za organizacje pożytku publicznego w państwie członkowskim swojej siedziby. Przepisy te prowadzą zatem do różnego traktowania podatkowego podatników niemieckich zależnie od miejsca inwestowania ich kapitału. W związku z tym zgodnie z tej różnicy w sposobie traktowania podatników będących rezydentami z zasad swobodnego przepływu kapitału zależy od tego, czy obdarowana organizacja, uznana za organizację pożytku publicznego, mająca siedzibę za granicą, znajduje się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją organizacji uznanej za organizację pożytku publicznego posiadającą siedzibę na terytorium niemieckim.

56. W odniesieniu do tego zagadnienia rzędy niemiecki, francuski, Zjednoczonego Królestwa i Irlandii twierdzą, że organizacja uznana za organizację pożytku publicznego, która posiada siedzibę i prowadzi działalność w Niemczech, nie znajduje się w takiej samej sytuacji, jak podobna organizacja, która nie posiada siedziby ani nie prowadzi działalności na terytorium niemieckim w rozumieniu art. 58 ust. 1 lit. a) WE.

57. Mówiąc dokładniej, rzędy niemiecki i francuski uważają, że jeżeli państwo członkowskie rezygnuje z pewnych wpływów podatkowych, zapewniając zwolnienia podatkowe organizacjom pożytku publicznego, które mają siedzibę na jego terytorium, to wynika to z faktu, że organizacje te zwalniają je z wykonywania pewnych zadań o charakterze publicznym, które to państwo członkowskie powinno w przeciwnym wypadku samo zapewnić.

58. Rząd niemiecki dodaje, odnosząc się do ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość ograniczenia przyznawania ulg podatkowych do organizacji, które wykazują odpowiednio ścisłe wiązanie z terytorium krajowym. Chociaż rząd ten przyznaje, że promowanie interesów wspólnoty w rozumieniu przepisów § 52 AO nie wyklucza, aby państwo zachęcało do prowadzenia działalności za granicą, uważa jednak, że przepis ten dotyczy wyjątkowo zadań, które państwo niemieckie przyjmuje na siebie na forum międzynarodowym, i nie obejmuje działań, które, gdyby były wykonywane na terytorium niemieckim, spełniałyby kryteria interesu ogólnego, takich jak pomoc dzieciom i osobom starszym.

59. Ponadto, zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa, darowizny dokonane na rzecz organizacji krajowych i na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim nie są porównywalne dlatego, że, po pierwsze, państwa członkowskie mogą inaczej rozumieć pojęcie dobroczynności i warunki uznawania działalności za dobroczynną, a z drugiej strony, państwo członkowskie jest w stanie samodzielnie kontrolować poszanowanie tych wymogów jedynie w przypadku organizacji krajowych.

60. Argumenty te nie są przekonujące, w szczególności w świetle wniosków wypływających z ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer.

61. Odnośnie do ogólnego stwierdzenia wysuniętego przez rząd Zjednoczonego Królestwa, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość różnego rozumienia pojęcia dobroczynności i warunków uznawania działalności za dobroczynną, należy zauważyć, że Trybunał we wspomnianym wyroku bardzo jasno stwierdził, iż państwa członkowskie mają w istocie swobodę decydowania, które z interesów wspólnoty chcą promować poprzez przyznanie korzyści stowarzyszeniom i fundacjom działającym w sposób bezinteresowny do osiągnięcia celów związanych z tymi interesami. Trybunał orzekł ponadto, że prawo wspólnotowe nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku, aby fundacje zagraniczne uznane w państwie ich pochodzenia za fundacje pożytku publicznego byłyby *automatycznie* uznawane za takie na ich terytorium(22).

62. Zatem ustalenie, że państwa członkowskie dysponują kompetencją uznaniową przy określaniu interesów ogólnych, które pragną promować, oraz odrzucenie tezy o automatycznym stosowaniu wzajemnego uznawania organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego w różnych państwach członkowskich nie rozwija, inaczej niż zdaje się twierdzić rząd Zjednoczonego Królestwa, problemu obiektywnej porównywalności sytuacji organizacji posiadających, co prawda, siedziby w różnych państwach członkowskich, lecz mających za cel – czego nie podważa się w sprawie przed sądem krajowym – promowanie identycznych interesów ogólnych, w tym przypadku pomocy dzieciom i osobom starszym.

63. Jestem zdania, że Trybunał rozwija już ten problem w ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, dotyczącej sytuacji, która – inaczej niż utrzymuje rząd – interweniująca w niniejszej sprawie – nie różni się znacznie od tej, która obecnie czeka na rozstrzygnięcie.

64. Warto przypomnieć, że w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, w której wydano ww. wyrok, fundacja uznana za organizację pożytku publicznego we Włoszech wniosła do niemieckich władz podatkowych o objęcie jej statusem podatkowym (zwolnieniem), z którego korzystały fundacje tego samego typu, mające siedzibę na terytorium niemieckim, w odniesieniu do dochodów osiąganych z wynajmu nieruchomości położonej w Niemczech. Z rzeczonego wyroku wynika, że fundacja ta nie prowadziła żadnego ze swych działań związanych z interesem ogólnym w Niemczech, które to działania miały za cel wyrażenie rozwoju relacji kulturalnych między Republiką Włoską i Federacją Szwajcarską(23), oraz że odmówiono jej przyznania zwolnienia podatkowego w odniesieniu do przychodów pochodzących z wynajmu z uwagi na fakt, że nie posiadała w Niemczech ani siedziby, ani zarządu(24).

65. Odnośnie do obiektywnej porównywalności sytuacji tej fundacji z sytuacją fundacji z siedzibą w Niemczech, Trybunał odrzucił w pierwszym rzędzie argumenty wysunięte głównie przez rząd niemiecki oparte, z jednej strony, na fakcie, że jedynie fundacje posiadające siedzibę w Niemczech mogły przyjmować na siebie zadania, które w przeciwnym wypadku musiałyby wziąć na siebie to państwo członkowskie, a z drugiej strony, na konieczności istnienia, w celu przyznania pewnych ulg podatkowych, odpowiednio państwa członkowskiego związanego z fundacjami uznanymi za organizacje pożytku publicznego i terytorium krajowym lub wspólnotę krajową. Trybunał postąpił tak, ponieważ przepisy § 52 AO dotyczący promocji interesów wspólnoty bez różnicy, czy prowadzona jest ona na terytorium kraju lub za granicą, a sąd krajowy dokonując odesłania, Bundesfinanzhof, wyjaśnił, że przepis ten nie oznacza, iż ze środków promocji interesów wspólnoty mają korzystać obywatele czy mieszkańcy Niemiec(25).

66. Ocena taka, moim zdaniem, jest również właściwa w niniejszej sprawie.

67. W istocie, chociaż rząd niemiecki w swoich uwagach na piśmie podjął próby ograniczenia stosowania przepisów § 52 AO do zadań, których państwo niemieckie podejmuje się na forum międzynarodowym, bez objęcia nim całości działań, które, gdyby były wykonywane na

terytorium niemieckim, spe?nia?yby kryteria interesu ogólnego, takie jak pomoc dzieciom i osobom starszym, trzeba jednak stwierdzi?, ?e – poza uwag?, i? w prawie krajowym tocz? si? dyskusje na ten temat – s?d krajowy nie podwa?y? w opisie ustalonych faktów i krajowych ram prawnych(26) wyk?adni przepisów § 52 AO przyj?tej przez ten sam s?d w sprawie b?d?cej ?ród?em ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer. Wyk?adnia zaw??aj?ca przepisów § 52 AO, ograniczaj?ca je do celów interesu ogólnego o charakterze mi?dzynarodowym, któr? proponuje rz?d niemiecki, wydaje si? trudna do przyj?cia w ?wietle dosy? ograniczonych celów kulturalnych, które realizowa?a fundacja Centro di Musicologia Walter Stauffer, a które jednak zgodnie z niemieckim prawem krajowym nale?a?y do celów interesu ogólnego w rozumieniu przepisów § 52 AO(27).

68. Uwa?am zatem, ?e podobnie jak zosta?o to stwierdzone w ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, istnienie wystarczaj?co ?cis?ego zwi?zku z terytorium kraju prowadz?cego do tego, ?e ze ?rodków promocji interesów wspólnoty odnosz? korzy?ci obywatele lub rezydenci niemieccy, nie jest istotne dla rozstrzygni?cia sprawy przed s?dem krajowym.

69. Dlatego w sprawie przed s?dem krajowym fakt, prawdopodobny cho? nie ustalony, ?e z dzia?alno?ci Centro Popular korzysta?y dzieci lub osoby starsze b?d?ce obywatelami portugalskimi lub przynajmniej mieszkaj?ce w Portugalii, nie ma charakteru decyduj?cego przy badaniu obiektywnej porównywalno?ci sytuacji tej organizacji uznanej za organizacj? po?ytku publicznego i sytuacji identycznej organizacji posiadaj?cej siedzib? na terytorium niemieckim.

70. Jest oczywi?cie prawd?, ?e Centro Popular, inaczej ni? fundacja Centro di Musicologia Walter Stauffer, nie jest podatnikiem, który podlega?by chocia? ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech. Przyznaj? dobrowolnie, ?e fakt podlegania obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego w Niemczech mo?e umo?liwi? krajowym w?adzom podatkowym zapewnienie sobie bardziej intensywnej wspó?pracy ze strony danej organizacji, poniewa? b?dzie ona stara?a si? uzyska? bezpo?rednio ulgi podatkowe ustanowione przez przepisy niemieckie. Jednak?e istnienie lub nieistnienie tej okoliczno?ci nie powinno, moim zdaniem, poci?ga? za sob? konsekwencji przy ustalaniu, czy organizacje nieb?d?ce rezydentami znajduj? si? w sytuacji porównywalnej z sytuacj? organizacji b?d?cych rezydentami. W istocie, jak s?uszenie zauwa?y? to Organ Nadzoru ESWH w trakcie rozprawy, poddanie Centro di Musicologia Walter Stauffer cz??ciowemu obowi?zkowi podatkowemu w Niemczech dotyczy?o nie tych elementów, które pozwala?yby skontrolowa?, czy rzeczona fundacja realizuje cele interesu ogólnego i spe?nia warunki ustanowione przez AO – które to elementy znajdowa?y si? we W?oszech, pa?stwie cz?onkowskim, gdzie fundacja posiada?a siedzib? i zarz?d, lecz jedynie podatku od dochodów z wynajmu osi?ganych w Niemczech.

71. Dlatego przychylam si? do koncepcji bronionej przez Komisj? i Organ Nadzoru ESWH, zgodnie z któr? w niniejszej sprawie nale?y zbada?, czy spe?nione s? przes?anki wskazane przez Trybuna? w pkt 40 ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer. Mówi?c dok?adniej, z tre?ci wspomnianego punktu wynika, ?e do organów pa?stwa cz?onkowskiego, w tym s?dów, nale?y ocena, czy organizacja uznana za organizacj? po?ytku publicznego w innym pa?stwie cz?onkowskim spe?nia równie? przes?anki ustanowione w tym celu przez ustawodawstwo pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego i ma na celu promocj? identycznych interesów wspólnoty, w którym to przypadku organizacja ta znajduje si? w sytuacji obiektywnie porównywalnej do sytuacji organizacji maj?cych siedzib? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego i powinna, co do zasady, móc korzysta? z prawa do równego traktowania(28).

72. Pod tym wzgl?dem z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e w trakcie spornego roku podatkowego Centro Popular zajmowa?a si? w Portugalii promowaniem interesu ogólnego identycznego jak ten, o którym mowa w § 52 AO. Natomiast s?d krajowy nie przedstawia ?adnych

informacji na temat tego, czy Centro Popular wypełnia warunki statutowe i warunki dotyczące rzeczywistego zarządu organizacji zgodnie z jej celami statutowymi, których spełnienia wymaga AO.

73. Powód istnienia tej luki jest prosty i nierozdzielnie związany z drugim pytaniem prejudycjalnym, za pomocą którego sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy systematyczna odmowa odliczenia darowizny dokonanej przez H. Perschego na rzecz Centro Popular, motywowana tym, że ta ostatnia nie posiada siedziby na terytorium niemieckim, jest zgodna z zasadą swobodnego przepływu kapitału. W istocie, przepisy niemieckie pochodzą z założenia, że organizacje takie jak Centro Popular znajdują się *zasadniczo* w sytuacji, która nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego, posiadających siedziby na terytorium kraju.

74. Nie ulega wątpliwości, że rozumowanie Trybunału przytoczone w pkt 40 ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer *zakłada, że możliwe jest wykazanie, iż spełnione są warunki ustanowione przez przepisy krajowe dotyczące przyznawania statusu pożytku publicznego organizacjom niemającym celu zarobkowego.*

75. Z faktu, że w sprawie przed sądem krajowym organy państwa nie zażądały ani nie zbadały żadnego dowodu na taką okoliczność, wynika, moim zdaniem, iż odmowa przyznania odliczenia podatkowego darowizny dokonanej przez H. Perschego na rzecz Centro Popular, z uwagi na to, że obdarowana organizacja uznana za organizację pożytku publicznego nie posiada siedziby na terytorium kraju, nie może zostać uzasadniona okolicznością, że organizacja ta znajduje się *zasadniczo* w sytuacji, która nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją organizacji zajmujących się promowaniem identycznego interesu ogólnego i posiadających siedziby na terytorium kraju.

76. Ponieważ takiego rodzaju podatkowego nie można uznać za nierówne traktowanie dozwolone na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) WE, pozostaje zbadać, czy może on być uzasadniony koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, zgodnie z tym, co podnosiły sąd krajowy i rzędy, które przedstawiły uwagi Trybunałowi.

b) W przedmiocie uzasadnienia opartego na konieczności zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych

77. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu gwarantowanych przez traktat(29).

78. Warto również przypomnieć, że aby dany przepis stanowił ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być on zgodny z zasadą proporcjonalności w tym znaczeniu, że powinien być on właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia(30).

79. Należy pamiętać, że w ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer Trybunał nie przychylił się do argumentów wysuwanych przez rząd niemiecki, Zjednoczonego Królestwa i Irlandii, zgodnie z którymi, z jednej strony, trudno byłoby sprawdzić, czy i w jakim stopniu fundacja uznana za organizację pożytku publicznego posiadająca siedzibę za granicą wypełnia w rzeczywistości cele statutowe w rozumieniu przepisów krajowych, a z drugiej strony, konieczne byłoby kontrolowanie rzeczywistego zarządu tej fundacji.

80. Zatem Trybunał ustalił, że biorąc pod uwagę fakt, iż to do państw członkowskich należy przeprowadzenie kontroli w celu stwierdzenia, czy fundacja wypełnia warunki wymagane przez

przepisy krajowe, okoliczności, że kontrola taka będzie trudniejsza w przypadku fundacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, stanowi jedynie niedogodności administracyjne, które nie są wystarczające dla uzasadnienia odmowy przez organy danego państwa członkowskiego przyznania tym fundacjom tych samych zwolnień podatkowych, które zostały przyznane fundacjom tego samego rodzaju, podlegającym co do zasady nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie(31).

81. W tym względzie Trybunał przypomina, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby krajowe organy podatkowe zażądały od fundacji uznanej za organizację pożytku publicznego, wnoszącej o przyznanie zwolnienia podatkowego, przedstawienia stosownych dowodów umożliwiających im dokonanie niezbędnej weryfikacji, w szczególności w odniesieniu do rzeczywistego zarządu, zwłaszcza na podstawie rocznego sprawozdania finansowego i sprawozdania z działalności. Natomiast Trybunał wykluczy, aby skuteczność kontroli podatkowych mogła stanowić uzasadnienie dla uregulowania krajowego, które w sposób bezwzględny zakazuje podatnikowi przedstawiania takich dowodów(32). Trybunał odniósł się również do wzajemnej pomocy, o której mowa w dyrektywie 77/799, która daje władzom podatkowym państwa członkowskiego możliwość zwrócenia się do organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji koniecznych dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku danego podatnika, wyciągający w to możliwość przyznania mu zwolnienia podatkowego(33).

82. Argumentacja wysunięta w niniejszej sprawie przede wszystkim przez rząd niemiecki, Zjednoczonego Królestwa i Irlandii nie różni się znacząco od tej, którą te same rządy przedstawiły Trybunałowi w sprawie zakończonej ww. wyrokiem Centro di Musicologia Walter Stauffer. Uważam, że argumentacja ta powinna ze strony Trybunału spotkać się z taką samą odpowiedzią, z jaką spotkała się w rzeczonej sprawie.

83. Oczywiście, wspomniane rządy twierdzą, że niniejsza sprawa różni się od sytuacji, która leżała u podstaw ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer. Uważają również, że inaczej niż było to w sytuacji będącej źródłem tego wyroku, w tym przypadku podatnik nie jest organizacją uznaną za organizację pożytku publicznego, lecz zwykłym darczyńcą, który zasadniczo nie posiada niezbędnych informacji na temat zarządu obdarowanej organizacji. Uważają również, że jeżeli darczyńca zwróci się do organizacji o przedstawienie mu tych informacji, udzielenie odpowiedzi przez organizację nie będzie oczywiste, ponieważ wysiłek, jaki należy poświęcić temu zadaniu, niekoniecznie stanowi najlepsze wykorzystanie funduszy, którymi ta dysponuje. Ponadto rządy te twierdzą, że dyrektywa 77/799 nie jest narzędziem właściwym do tego, aby zwracać się do właściwych władz państwa członkowskiego, w którym organizacja ma siedzibę, o przeprowadzenie kompleksowej kontroli przestrzegania przez tę organizację wszystkich warunków ustanowionych przez przepisy innego państwa członkowskiego, w tym warunków dotyczących rzeczywistego zarządu działalnością organizacji zgodnie z jej statutem. Wreszcie rząd Zjednoczonego Królestwa dodaje, że poza rzadkimi przypadkami, kiedy organizacja posiada nieruchomości w innym państwie członkowskim, jak to było w sprawie, w której wydano ww. wyrok Centro di Musicologia Walter Stauffer, możliwość odliczenia podatkowego darowizn dokonanych na rzecz organizacji posiadających siedzibę za granicą oznacza ryzyko, że władze podatkowe państw członkowskich będą musiały weryfikować tysiące organizacji, które w każdym państwie członkowskim lub w podmiotach federacyjnych państw członkowskich podlegają różnym wymogom. Ponieważ wykonanie tego rodzaju zadań kontrolnych jest niemożliwe, państwo członkowskie nie dysponuje żadnym środkiem mniej restrykcyjnym, niż odmowa przyznania odliczenia podatkowego darowizn dokonanych na rzecz organizacji zagranicznych. Rozwiązanie odwrotne nałożone na władze podatkowe nieproporcjonalnie dużego obowiązków.

84. Chociaż przemawiają do mnie niektóre z tych argumentów, jednak wątpię, aby mogły one

uzasadni? wykazane wcze?niej ograniczenie swobody przep?ywu kapita?u.

85. Jest prawd?, ?e w przypadku darowizny dokonanej na rzecz organizacji po?ytku publicznego z siedzib? na terytorium Niemiec podatnik–darczy?ca nie ma obowi?zku przedstawienia dowodu, ?e obdarowany zarz?dza swoj? dzia?alno?ci? po?ytku publicznego zgodnie ze statutem. W istocie Republika Federalna Niemiec wprowadzi?a formularz uzasadnienia darowizny, wystawiany przez obdarowan? organizacj?, a darczy?ca musi jedynie za??czy? go do swojego zeznania podatkowego lub do wniosku o odliczenie podatkowe. Zatem w odniesieniu do opodatkowania dochodu darczy?cy przyj?to zasad?, ?e darowizna jest zgodna z przepisami krajowymi, a kontrola przeprowadzana jest jedynie wyj?tkowo, poniewa? jest ona wykonywana regularnie wobec organizacji po?ytku publicznego za pomoc? zezna? okresowych i ewentualnych kontroli na miejscu.

86. Jednak?e, nawet przyznaj?c, ?e – jak twierdzi rz?d niemiecki – rzeczywicie trudniej jest uzyska? wspó?prac? ze strony organizacji maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, poniewa? organizacja ta nie podlega chocia?by ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym ma zosta? przyznana ulga podatkowa, to ca?kowita odmowa zapewnienia darczy?cy, b?d?cemu podatnikiem niemieckim, mo?liwo?ci przedstawienia dowodów dotycz?cych statutu i rzeczywistego zarz?du organizacj? zewn?trzn?, motywowana tym, ?e co do zasady darczy?ca nie posiada takich dowodów, wydaje si? nieproporcjonalna w odniesieniu do celu wyznaczonego niemieckiemu przepisowi podatkowemu. W istocie uwa?am, ?e nie mo?na z góry wykluczy?, i? darczy?ca, b?d?cy podatnikiem niemieckim, jest w stanie przedstawi? odpowiednie dokumenty pozwalaj?ce organom podatkowym zweryfikowa? w sposób jasny i precyzyjny, czy organizacja zagraniczna wype?nia warunki dotycz?ce statutu i rzeczywistego zarz?du, których spe?nienia wymagaj? przepisy krajowe dotycz?ce przyznawania statusu organizacji po?ytku publicznego organizacjom niemaj?cym celu zarobkowego(34).

87. Trudno by?oby równie? przychyli? si? do twierdzenia bronionego zw?aszcza przez rz?d Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym wszelka kontrola organizacji po?ytku publicznego, posiadaj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, jest niemo?liwa lub przynajmniej poci?ga za sob? nieproporcjonalne obci??enia administracyjne i w zwi?zku z tym wy??czenie ulgi podatkowej, b?d?ce przedmiotem niniejszej sprawy, jest jedynym ?rodkiem, który pozwala zagwarantowa? skuteczno?? kontroli podatkowych.

88. Oczywi?cie trudno zaprzeczy?, ?e przyznanie podatnikom danego pa?stwa cz?onkowskiego mo?liwo?ci odliczania darowizn dokonanych przez nich na rzecz organizacji uznanych za organizacje po?ytku publicznego, posiadaj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich, mo?e poci?ga? za sob? zwi?kszenie obci??e? administracyjnych spoczywaj?cych na organach podatkowych pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego w zwi?zku z wykonywaniem przez nie kontroli, czy organizacje zagraniczne, o których mowa, spe?niaj? warunki wymagane przez przepisy krajowe. Jest równie? prawdopodobne, ?e mo?liwo?? taka doprowadzi do odpowiedniego dostosowania praktyk administracyjnych, które obecnie koncentruj? si? w istocie na sytuacjach o charakterze ca?kowicie wewn?trznym.

89. Jednak?e nie s?dz?, aby skuteczno?? kontroli podatkowych zosta?a zagro?ona, je?li pa?stwa cz?onkowskie mia?yby dopu?ci? tak? mo?liwo?? z uwagi na konieczno?? przestrzegania prawa wspólnotowego.

90. Przede wszystkim, tego rodzaju weryfikacja by?aby przeprowadzana tylko wtedy, gdy spe?nione s? dwa warunki wst?pne. Po pierwsze, krajowe organy podatkowe przyst?powa?yby do weryfikacji przy za?o?eniu, ?e przepisy krajowe, tak jak przepisy niemieckie, nie wymagaj? istnienia ?adnego zwi?zku (lub przynajmniej zwi?zek ten jest szczególnie lu?ny) mi?dzy dzia?alno?ci? organizacji uznanych za organizacje po?ytku publicznego i terytorium kraju lub

promowaniem interesów obywateli lub mieszkańców państwa czonkowskiego darczyńcy. Po drugie, cel interesu ogólnego promowany przez organizację zagraniczną musi być równieży byż uznawany przez państwo czonkowskie darczyńcy.

91. Następnie, o ile państwo czonkowskie darczyńcy uzależnia możliwość odliczenia podatkowego darowizny od spełnienia warunku, że obdarowana organizacja jest rzeczywiście zarządzana w sposób zgodny z jej statutem, organy podatkowe mogą, jak już zostało powiedziane, zażądać od podatnika odpowiednich dowodów, pozwalających im ustalić, czy warunek ten został spełniony. W braku takich dowodów, z zastrzeżeniem warunków przedstawionych w pkt 110 niniejszej opinii, organy podatkowe mogą bez problemu odmówić przyznania wnioskowanej ulgi podatkowej.

92. Ponadto, w przypadku gdy statut i rzeczywisty zarząd organizacji powinien zostać zweryfikowany, z okolicznościami przedstawionych w aktach sprawy wynika, że w odniesieniu do organizacji posiadających siedzibę na terytorium Niemiec kontrole oparte na dokumentach są, co do zasady, wystarczające. W szczególności należy zauważyć, że podczas gdy rzędy, które przedstawiły uwagi w niniejszej sprawie, szczególny nacisk kładę na trudnościami w przeprowadzaniu kontroli na miejscu w organizacjach zagranicznych, kontrole takie są, przynajmniej w przypadku Republiki Federalnej Niemiec oraz zgodnie z tym, co przyznaje rząd niemiecki, przeprowadzane w organizacjach mających siedzibę na terytorium kraju tylko wtedy, gdy organy podatkowe mają prawo podejrzewać istnienie nieprawidłowości w rzeczywistym zarządzaniu rzeczonych organizacji. Zgodnie z zasadą równego traktowania, nie inaczej powinno być w odniesieniu do organizacji mających siedzibę w innych państwach czonkowskich, które znajdują się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją organizacji krajowych.

93. Uważam zatem, że wprowadzenie tego samego traktowania podatkowego darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego w państwie czonkowskim miejsca ich siedziby, jak dokonanych na rzecz organizacji krajowych, znajdujących się w sytuacji obiektywnie porównywalnej, nie powinno spowodować nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego organów podatkowych państwa czonkowskiego darczyńcy.

94. Jest oczywiście możliwe, że niezależnie od rodzaju przeprowadzanej kontroli organy podatkowe państwa czonkowskiego darczyńcy powinny, przynajmniej na początku, zapewnić sobie w niektórych przypadkach pomoc właściwych władz państwa czonkowskiego, w którym obdarowana organizacja ma siedzibę, przynajmniej jeżeli posiadane przez nie informacje lub dokumenty przedstawione przez darczyńcę przy ewentualnej współpracy obdarowanej organizacji nie będą wystarczające(35).

95. W tym względzie nie mogą równieży podzielić argumentu interweniujących rządów, że rzekomo nieodpowiedni charakter wzajemnej pomocy wprowadzonej przez dyrektywę 77/799 będzie prowadziły, w okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym, do systematycznego odmawiania przyznania odliczenia podatkowego darowizny dokonanej na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie czonkowskim.

96. W przeciwieństwie do tego, co twierdzą te rzędy, fakt, że przepisy art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 przyznają właściwej władzy państwa czonkowskiego prawo do zwrócenia się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa czonkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1 tej dyrektywy „w szczególnej sprawie”, tzn. informacji koniecznych dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku danego podatnika, w rzeczywistości w to możliwość przyznania mu zwolnienia podatkowego(36), nie oznacza, że przepis ten może ograniczyć jedynie do udania konkretnych informacji lub informacji dotyczących wyjątkowo wysokość podatku należnego od podatnika.

97. Wrzecz przeciwnie, jeżeli organy podatkowe państwa czonkowskiego, aby ustalić prawidłowo istnienie lub nieistnienie możliwości odliczenia podatkowego przez niemieckiego darczyńcę, muszą otrzymać informacje o zgodności z postanowieniami statutu rzeczywistego zarządu obdarowanej organizacji posiadającej siedzibę na terytorium innego państwa czonkowskiego, to moim zdaniem nic nie stoi na przeszkodzie, aby organy te zwróciły się o tego rodzaju informacje do właściwych władz tego drugiego państwa czonkowskiego. Należy pamiętać, że art. 1 ust. 1 dyrektywy 77/799 precyzuje, iż współpraca między właściwymi władzami dotyczy „wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu” podatnika(37). Należy również dodać, że skorzystanie ze wzajemnej pomocy, o której mowa w dyrektywie 77/799, w takich okolicznościach w żaden sposób nie wpływa na zakres kompetencji przysługujących organom podatkowym państwa czonkowskiego do oceny, w szczególności, czy spełnione zostały przesłanki, od których przepisy tego państwa czonkowskiego uzależniają możliwość odliczenia darowizny(38).

98. Oczywiście, biorąc pod uwagę ograniczenia wymiany informacji ustanowione w art. 8 dyrektywy 77/799, nie można wykluczyć, że informacje przekazane od właściwych władz drugiego państwa czonkowskiego nie zostaną przekazane lub, jeżeli zostaną, nie zawsze będą wystarczające, aby umożliwić weryfikację dokumentów przedstawionych przez podatnika.

99. Jednocześnie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż państwo czonkowskie nie może powoływać się na niemożliwość domagania się współpracy ze strony innego państwa czonkowskiego w celu przeprowadzenia dochodzeń lub zebrania informacji w celu uzasadnienia odmowy korzyści podatkowej, ponieważ organy podatkowe mają prawo zażądać od podatnika takich dowodów, jakie uznają za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatków(39). Stwierdzenie to dotyczy również, a fortiori, argumentu opartego na rzekomo nieodpowiednim charakterze systemu wymiany informacji w dziedzinie podatków bezpośrednich, który miałby uzasadniać systematyczną odmowę przyznania odliczenia podatkowego podatnikowi państwa czonkowskiego, który dokonał darowizny na rzecz organizacji uznanej za organizację pożytku publicznego, posiadającej siedzibę w innym państwie czonkowskim.

100. Niezależnie od tego, z zastrzeżeniem warunków przedstawionych w pkt 110 niniejszej opinii, organy podatkowe państwa czonkowskiego darczyńcy powinny mieć możliwość odmowy przyznania danej ulgi podatkowej, jeżeli nie mogą w jasny i dokładny sposób zweryfikować przekazanych przez niego informacji(40).

101. Natomiast systematyczna odmowa przyznania odliczenia podatkowego danego w sprawie przed sądem krajowym, bez umożliwienia darczyńcy przedstawienia dowodu, że obdarowana organizacja zagraniczna, uznana w państwie czonkowskim miejsca swej siedziby za organizację pożytku publicznego, może spełniać warunki ustanowione przez przepisy niemieckie odnośnie do celów statutowych i rzeczywistego zarządu organizacjami krajowymi tego samego rodzaju, wydaje mi się nieproporcjonalna do celu w postaci zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych.

102. Z tych powodów uważam, że na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 56 WE i 58 WE sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym odliczenie podatkowe darowizny dokonanej przez podatnika tego państwa członkowskiego może zostać przyznane tylko wtedy, gdy obdarowana organizacja, uznana za organizację pożytku publicznego, ma siedzibę w tym państwie członkowskim, bez umożliwienia podatnikowi przedstawienia dowodu, że obdarowana organizacja, mająca siedzibę w innym państwie członkowskim i uznana za organizację pożytku publicznego zgodnie z prawem tego państwa członkowskiego, może spełniać warunki wymagane przez przepisy pierwszego państwa członkowskiego w odniesieniu do organizacji tego samego rodzaju, posiadających siedzibę na jego terytorium.

C – *W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego*

103. Poprzez trzecie pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w celu wyjaśnienia stanu faktycznego zaistniałego w innym państwie członkowskim organy podatkowe państwa członkowskiego podatnika dokonującego darowizny mają obowiązek zwrócić się o wzajemną pomoc, o której mowa w dyrektywie 77/799, czy też mogą pozostawić ciężar dowodu po stronie podatnika–darczyńcy zgodnie z krajowym prawem procesowym.

104. Rozważania, które prowadziłem w pkt 94–100 niniejszej opinii, zawierają już odpowiedzi na to pytanie.

105. Jak orzekł Trybunał, zarówno z celów, jak i z brzmienia dyrektywy 77/799 wynika, że ustanowiona przez nią pomoc wzajemna stanowi jedynie dostęp krajowym organom podatkowym możliwości zwracania się z wnioskiem o informacje, których nie mogą uzyskać samodzielnie. Złożenie wniosku nie stanowi w żadnym przypadku obowiązku. Do każdego z państw członkowskich należy zatem dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego(41).

106. Ponadto, jak już wcześniej wykazałem, Trybunał uznał, że nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby organy podatkowe państwa członkowskiego zażądały od podatnika wnoszącego o możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego przedstawienia stosownych dowodów umożliwiających im dokonanie niezbędnej weryfikacji(42).

107. Twierdzenie to znajduje, moim zdaniem, swoje wyjaśnienie w postaci kompetencji właściwych państw członkowskich do ustalania, zgodnie z ich przepisami proceduralnymi, w szczególności w ramach postępowania administracyjnego zmierzającego do ustalenia kwoty należnego podatku, obowiązujących warunków przeprowadzania dowodów, w tym podziału ciężaru dowodu między podatnikiem i krajowymi organami podatkowymi(43).

108. Jednakże problem, na który wskazuje sąd krajowy, wiążę się raczej z zagadnieniem związku między ciężarem dowodu spełnienia wszystkich warunków wymaganych do przyznania ulgi podatkowej, który spoczywa, co do zasady, na podatniku, a przyznanej organom podatkowym przez przepisy krajowe możliwości odmowy przyznania danej ulgi w braku dowodu, bez późniejszej weryfikacji.

109. W tym względzie Komisja i Organ Nadzoru ESWH przyznają, że dyrektywa 77/799 sama w sobie nie zobowiązuje państw członkowskich do korzystania z ustanowionych przez nią mechanizmów, niemniej jednak twierdzi, że w zakresie stosowania swobody fundamentalnej, takiej jak swoboda przepływu kapitału, krajowe organy podatkowe nie mogą systematycznie

ignorować możliwości oferowanych przez rzeczony dyrektyw i ograniczać się do odmowy przyznania danej ulgi podatkowej w przypadku, gdy podatnik nie jest w stanie przedstawić wszystkich niezbędnych środków dowodowych, mimo tego, że w pełni współpracował on przy poszukiwaniu tych środków.

110. W konkretnym kontekście niniejszej sprawy przychylam się do tego stanowiska, tzn. w przypadku, gdy dowody wymagane w celu przyznania ulgi podatkowej nie dotyczą bezpośrednio podatnika, który się o nią zwraca, lecz osoby trzeciej, w tym przypadku obdarowanej organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. W istocie, w takiej sytuacji organy krajowe nie powinny, moim zdaniem, systematycznie odmawiać przyznania ulgi podatkowej, gdy dowody wymagane od podatnika nie zostały przedstawione, bez wcześniejszego uwzględnienia przez nie trudności, jakie podatnik może mieć przy zbieraniu danych dowodów mimo jego wszelkich wysiłków, i bez zbadania, biorąc pod uwagę te trudności, jakie są realne możliwości uzyskania tych dowodów dzięki pomocy właściwych władz innego państwa członkowskiego za pomocą mechanizmu ustanowionego przez dyrektywę 77/799 lub, ewentualnie, na podstawie dwustronnej umowy podatkowej. W tym kontekście oczywiście do sądu krajowego należy będzie zweryfikowanie w każdym konkretnym przypadku, czy odmowa przyznania danego odliczenia podatkowego bez signifikacji po możliwości współpracy między władzami krajowymi, wprowadzonej przez dyrektywę 77/799, opiera się na prawidłowej ocenie rzeczonych elementów.

111. Takie podejście jest, moim zdaniem, właściwe do zapewnienia równowagi między wymogiem skutecznego stosowania swobodnego przepływu kapitału w sprawie takiej, jak sprawa przed sądem krajowym, i obecnymi ograniczeniami wzajemnej pomocy organów podatkowych państw członkowskich, ustanowionej przez dyrektywę 77/799.

112. Zatem uważam, że na trzecie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w ten sposób, że organy podatkowe państwa członkowskiego nie mają obowiązku korzystania z mechanizmów współpracy ustanowionych dyrektywą 77/799 w celu wyjaśnienia stanu faktycznego zaistniałego w innym państwie członkowskim i mogą odstąpić od podatnika, zgodnie z przepisami proceduralnymi jego państwa członkowskiego, dowodów, które uważają za konieczne dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku danego podatnika, w szczególności w to możliwości przyznania mu odliczenia podatkowego. Jednakże, w celu zapewnienia skutecznego stosowania swobodnego przepływu kapitału i w przypadku, gdy dowody, których zażądano od podatnika, dotyczą statutu lub rzeczywistego zarządu obdarowanej organizacji uznanej za organizację pożytku publicznego, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim, organy podatkowe pierwszego państwa członkowskiego nie mogą odmówić przyznania podatnikowi odliczenia podatkowego bez wcześniejszego uwzględnienia trudności, jakie podatnik napotyka przy zbieraniu danych dowodów mimo jego wszelkich wysiłków, i bez zbadania, biorąc pod uwagę te trudności, jakie są realne możliwości uzyskania tych dowodów przy pomocy właściwych władz innego państwa członkowskiego za pomocą mechanizmu ustanowionego przez dyrektywę 77/799 lub, ewentualnie, na podstawie dwustronnej umowy podatkowej. Do sądu krajowego należy zweryfikowanie w każdym konkretnym przypadku, czy odmowa przyznania danego odliczenia podatkowego bez signifikacji po możliwości współpracy między władzami krajowymi, wprowadzonej przez dyrektywę 77/799, opiera się na prawidłowej ocenie rzeczonych elementów.

VI – Wnioski

113. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof w sposób następujący:

1. Darowizny w postaci towarów codziennego użytku dokonane przez obywatela państwa członkowskiego na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, uznanej zgodnie z prawem tego państwa członkowskiego za organizację pożytku publicznego, stanowi

przepływy kapitału w rozumieniu art. 56 WE.

2. Artykuły 56 WE i 58 WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one uregulowaniu państwa członkowskiego, zgodnie z którym odliczenie podatkowe darowizny dokonanej przez podatnika tego państwa członkowskiego może zostać przyznane tylko wtedy, gdy obdarowana organizacja, uznana za organizację pożytku publicznego, ma siedzibę w tym państwie członkowskim, bez umożliwienia podatnikowi przedstawienia dowodu, że obdarowana organizacja, mająca siedzibę w innym państwie członkowskim i uznana za organizację pożytku publicznego zgodnie z prawem tego państwa członkowskiego, może spełniać warunki wymagane przez przepisy pierwszego państwa członkowskiego w odniesieniu do organizacji tego samego rodzaju, posiadających siedzibę na jego terytorium.

3. Organy podatkowe państwa członkowskiego nie mają obowiązku korzystania z mechanizmów współpracy ustanowionych na mocy dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy w sąciowych sądach państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, zmienionej dyrektywą Rady 92/12/EWG z dnia 25 lutego 1992 r. w sprawie ogólnych warunków dotyczących wyrobów objętych podatkiem akcyzowym, ich przechowywania, przepływu oraz kontrolowania, w celu wyjaśnienia stanu faktycznego zaistniałego w innym państwie członkowskim, i mogą żądać od podatnika, zgodnie z przepisami proceduralnymi tego państwa członkowskiego, dowodów, które uważają za konieczne dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku danego podatnika, w szczególności w to możliwe przyznania mu odliczenia podatkowego. Jednakże, w celu zapewnienia skutecznego stosowania swobodnego przepływu kapitału i w przypadku, gdy dowody, których żądano od podatnika, dotyczą statutu lub rzeczywistego zarządu obdarowanej organizacji uznanej za organizację pożytku publicznego, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim, organy podatkowe pierwszego państwa członkowskiego nie mogą odmówić przyznania podatnikowi odliczenia podatkowego bez wcześniejszego uwzględnienia trudności, jakie podatnik napotyka przy zbieraniu żądanych dowodów mimo jego wszelkich wysiłków, i bez zbadania, biorąc pod uwagę te trudności, jakie są realne możliwości uzyskania tych dowodów przy pomocy sąciowych sądów innego państwa członkowskiego za pomocą mechanizmu ustanowionego przez dyrektywę 77/799 lub, ewentualnie, na podstawie dwustronnej umowy podatkowej. Do sądu krajowego należy zweryfikowanie w każdym konkretnym przypadku, czy odmowa przyznania żadanego odliczenia podatkowego bez sięgnięcia po możliwe współpracy między sądami krajowymi, wprowadzoną przez dyrektywę 77/799, opiera się na prawidłowej ocenie rzeczonych elementów.

1 – Język oryginału: francuski.

2 – W niniejszej opinii termin ten używany jest w sensie ogólnym, tzn. przede wszystkim niezależnie od statusu publicznego lub prywatnego, który podmiot ten posiada na mocy prawa krajowego.

3 – Dz.U. L 336, s. 15.

4 – Dz.U. L 76, s. 1

5 – C-386/04, Zb.Orz. s. I-8203.

6 – Dz.U. L 178, s. 5.

7 – Zobacz wyroki z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawach połączonych 286/82 i 26/83 Luisi i Carbone, Rec. s. 377, pkt 21, oraz z dnia 14 lipca 1988 r. w sprawie 308/86 Lambert, Rec. s. 4369, pkt 10.

- 8 – Zobacz pod tym względem ww. wyroki w sprawach połączonych Luisi i Carbone, pkt 23, oraz w sprawie Lambert, pkt 10.
- 9 – Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. s. I-1661, pkt 21; z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. s. I-2157, pkt 30; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten–van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39; ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 22; z dnia 20 maja 2008 r. w sprawie C-194/06 Orange European Smallcap Fund, Zb.Orz. s. I-3747, pkt 100, oraz z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-43/07, Arens–Sikken, Zb.Orz. s. I-6887, pkt 29.
- 10 – Zobacz podobnie pkt 58–60 opinii rzecznika generalnego C. Stix–Hackl w sprawie, w której wydano ww. wyrok Centro di Musicologia Walter Stauffer.
- 11 – Zobacz wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01 Barbier, Rec. s. I-15013, pkt 58; ww. wyrok w sprawie van Hilten–van der Heijden, pkt 40–42, wyrok z dnia 17 stycznia 2008 r. w sprawie C-256/06 Jäger, Zb.Orz. s. I-123, pkt 25 oraz ww. wyrok w sprawie Arens–Sikken, pkt 30 i 31.
- 12 – Wyżej wymienione wyroki w sprawach van Hilten–van der Heijden, pkt 41 i Arens–Sikken, pkt 30 (podkreślenia moje).
- 13 – Skorzystanie z tego sposobu dokonania darowizny wynika często nie tylko z chęci darczyńcy do osobistego i konkretnego przekazania wartości swego aktu, ale również z woli całkowitego zapewnienia właściwego wykorzystania darowizny przez obdarowanego.
- 14 – Swobodny przepływ kapitału i swoboda przepływu towarów wydają się w istocie wzajemnie się wykluczać. Zobacz odnośnie do sposobów płatności wyroki z dnia 23 listopada 1978 r. w sprawie 7/78 Thompson i in., Rec. s. 2247, pkt 21–26, a także z dnia 23 lutego 1995 r. w sprawach połączonych C-358/93 i C-416/93 Bordessa i in., Rec. s. I-361, pkt 12; Zobacz także na temat funduszy oszczędnościowych wyrok z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 267/86 Van Eycke, Rec. s. 4769, pkt 25.
- 15 – Należy ponadto zauważyć, że przepisy niemieckie, których dotyczy niniejsza sprawa, nie czynią rozróżnienia, pod kątem odliczeń podatkowych, których może zażądać darczyńca, między darowiznami pieniężnymi i rzeczowymi na rzecz organizacji zajmujących się celami interesu ogólnego.
- 16 – Należy zauważyć, że sąd krajowy nie przedstawia skądinąd żadnych informacji na temat tego, czy rzeczowe towary codziennego użytku zostały zakupione w Portugalii czy w innym państwie członkowskim.
- 17 – Zobacz podobnie wyroki: z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. s. I-4071, pkt 43; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 28 i 29; ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32, a także wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 45.
- 18 – Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 15, a także wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 19, i cytowane tam orzecznictwo.
- 19 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. s. I-3955, pkt 10; ww. wyrok w sprawie Trummer i Mayer, pkt 26; wyroki: z dnia

14 paŹdziernika 1999 r. w sprawie C-439/97 Sandoz, Rec. s. I-7041, pkt 19; z dnia 26 wrzeŹnia 2000 r. w sprawie C-478/98 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-7587, pkt 18; ww. wyrok w sprawie van Hilten–van der Heijden, pkt 44, a takŹe z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie C-370/05 Festersen, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 24.

20 – Zobacz podobnie ww. wyroki w sprawach Manninen, pkt 26 i 28, a takŹe Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 30 i 31.

21 – Zobacz w szczególności ww. wyroki: w sprawach: Manninen, pkt 29; Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32, i Hollmann, pkt 44.

22 – WyŹej wymieniony wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 39.

23 – Punkt 9.

24 – Punkt 11.

25 – WyŹej wymieniony wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 37 i 38.

26 – Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, zadanie to naleŹy w istocie do sŹdu krajowego. Zobacz w szczególności wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r. w sprawie C-217/05 Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-11987, pkt 26, i cytowane tam orzecznictwo.

27 – Celem przypomnienia, fundacja ta dŹyŹa do osiŹgniŹcia celów ukierunkowanych na edukacjŹ i ksztaŹcenie, w drodze promocji nauki klasycznej produkcji instrumentów strunowych i smyczkowych oraz historii muzyki i ogólnie muzykologii. Fundacja mogŹa przyznaŹ jedno lub kilka stypendiów naukowych umoŹliwiajŹcych mŹodym Szwajcarom pobyt w Cremonie we Włoszech w trakcie caŹego okresu pobierania nauki.

28 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 40 i 41.

29 – Zobacz w szczególności wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. s. I-2471, pkt 31; z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. s. I-7063, pkt 27 i 45; ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 47, a takŹe ww. wyrok w sprawie A, pkt 55.

30 – Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie A, pkt 56 i cytowane tam orzecznictwo.

31 – WyŹej wymieniony wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 48.

32 – Idem, pkt 49.

33 – Ibidem, pkt 50 i cytowane tam orzecznictwo.

34 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 25.

35 – Nie moŹna z góry wykluczyŹ, Źe dowody przedstawione przez darczyŹcŹ bŹdŹ wystarczajŹce, w szczególności w przypadku, gdy obdarowana organizacja jest powszechnie znana na forum miŹdzynarodowym i prowadzi, poprzez oddziaŹy krajowe, identycznŹ dziaŹalnoŹŹ poŹytku publicznego w róŹnych paŹstwach czŹonkowskich. Ponadto we wcale nierzadkich przypadkach, gdy darczyŹca powtarza swój akt dobroczynnoŹci z roku na rok na rzecz tej samej organizacji, weryfikacja powinna staŹ siŹ Źatwiejsza w póŹniejszych latach. Co wiŹcej, jak wynika

to z okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym (zob. pkt 16 niniejszej opinii), wydaje się, że u podstaw dokonania darowizny na rzecz organizacji zagranicznej, której działalność w interesie ogólnym ma charakter lokalny, leżą więzy osobiste zadzierzgnięte przez darczyńcę z tą organizacją lub z miejscowością, w której organizacja ta ma siedzibę. W takim przypadku więzy te najpewniej pozwolą darczyńcy uzyskać współpracę ze strony organizacji i umożliwią mu w ten sposób otrzymanie wielu informacji użytecznych dla organów podatkowych państwa czonkowskiego miejsca jego zamieszkania.

36 – Zobacz pod tym względem ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 50, i cytowane tam orzecznictwo.

37 – Podkreślenie moje.

38 – Zobacz podobnie wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 36 i cytowane tam orzecznictwo.

39 – Zobacz w szczególności ww. wyrok w sprawie A, pkt 58.

40 – Wyżej wymienione wyroki w sprawach: Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 48 i 49, oraz A, pkt 58 i 59.

41 – Zobacz ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 32.

42 – Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 49. Zobacz także podobnie ww. wyroki: w sprawie Twoh International, pkt 35, i w sprawie A, pkt 58.

43 – Zobacz analogicznie wyrok z dnia 24 kwietnia 2008 r. w sprawie C-55/06 Arcor, Zb.Orz. s. I-2931, pkt 187.