

Sprawa C-10/10

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Austrii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału – Możliwość odliczenia darowizn na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych – Ograniczenie możliwości odliczenia do darowizn na rzecz instytucji mających siedzibę na terytorium kraju

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy – Możliwość odliczenia darowizn na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych ograniczona do darowizn na rzecz instytucji krajowych

(art. 56 WE, 58 WE; porozumienie EOG, art. 40)

Przyznając możliwość odliczenia od podatku darowizn przekazywanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych wyłącznie na rzecz instytucji mających siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego, państwo to uchybia zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie art. 56 WE i art. 40 porozumienia EOG.

Krajowe uregulowanie podatkowe, 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.

Tymczasem z jednej strony kryterium rozróżnienia między podatnikami, oparte wyłącznie o miejsce siedziby instytucji będącej odbiorcą darowizny z definicji nie może stanowić ważnego kryterium w celu oceny obiektywnej porównywalności sytuacji, a zatem w celu określenia obiektywnej różnicy pomiędzy nimi. Z drugiej strony wprowadzenie wspierania badań naukowych i rozwoju może stanowić nadrzędny wzgląd interesu ogólnego to jednak 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 bowiem 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.

(por. pkt 29, 35, 37, 44; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 16 czerwca 2011 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Swobodny przepływ kapitału –
Możliwość odliczenia darowizn na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych –
Ograniczenie możliwości odliczenia do darowizn na rzecz instytucji mających siedzibę na
terytorium kraju

W sprawie C-10/10

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

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

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Austrii, reprezentowanej przez C. Pesendorfer, działającej w charakterze
pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

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.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Austrii
uchyliła 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”), przyznaj?c mo?liwo?? odliczenia od podatku darowizn przekazywanych na rzecz instytucji o zadaniach badawczych i edukacyjnych wy??cznie na rzecz instytucji maj?cych siedzib? w Austrii.

Ramy prawne

Porozumienie EOG

2 Artyku? 40 porozumienia EOG stanowi, ?e:

„W ramach postanowie? niniejszego porozumienia zakazane s? wszelkie ograniczenia mi?dzy umawiaj?cymi si? stronami w odniesieniu do swobody przep?ywu kapita?u nale??cego do os?b maj?cych miejsce zamieszkania na terytorium pa?stw cz?onkowskich [Unii Europejskiej] lub pa?stw Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), jak równie? dyskryminacja ze wzgl?du na przynale?no?? pa?stwow? lub miejsce zamieszkania, lub miejsce lokaty kapita?u. Za??cznik XII zawiera postanowienia niezb?dne do wykonania niniejszego artyku?u”.

3 Za??cznik XII do porozumienia EOG, zatytu?owany „Swobodny przep?yw kapita?u”, nawi?zuje do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artyku? uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5). Na mocy art. 1 ust. 1 tej dyrektywy przep?ywy kapita?u klasyfikuje si? zgodnie z nomenklatur? zawart? w za??czniku 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 podstaw? wymiaru podatku dochodowego. Przepis ten stanowi, ?e zysk zostaje pomniejszony o koszty uzyskania przychodu. Ust?p 4 rzeczono?o przepisu stanowi w szczeg?lno?ci, ?e okre?lone pozycje wydatków s? „w ka?dym przypadku” kosztami uzyskania przychodu.

5 Paragraf 4a pkt 1 rzeczono?o ustawy, w brzmieniu wynikaj?cym z ustawy z 2009 r. w sprawie reformy podatkowej (BGBl. I 26/2009, zwanej dalej „zmienion? EStG”), który dotyczy darowizn z kapita?u obrotowego, wymienia szereg darowizn, które równie? s? uwa?ane za koszty uzyskania przychodu. W tych ramach § 4a zmienionej EStG powtarza wyliczenie kosztów uzyskania przychodu, jakie do dnia 31 marca 2009 r. figurowa?o w § 4 ust. 4 pkt 5 EStG.

6 Paragraf 4a zmienionej EStG ma nast?puj?ce brzmienie:

„Za koszty uzyskania przychodu uznaje si? tak?e:

1. finansowanie z kapita?u obrotowego na rzecz przeprowadzania

– zada? badawczych, lub

– zada? edukacyjnych s?u??cych o?wiacie doros?ych dotycz?cych kszt?cenia naukowego lub artystycznego i odpowiadaj?cych Universitätsgesetz 2002 [ustawie o szkolnictwie wy?szym z 2002 r.],

a tak?e zwi?zanych z tym publikacji naukowych i dokumentacji udzielanych nast?puj?cym instytucjom:

a) uniwersytetom, wy?szym szko?om artystycznym i Akademii Sztuk Pi?knych, 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 wiążącym udziałowcem tych osób prawnych była jednostka samorządu terytorialnego lub by osoba prawna jako organizacja w rozumieniu §§ 34 i nast. Bundesabgabenordnung [federalnej ordynacji podatkowej] realizowała wyznacznie 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. Wzrost wartości dofinansowania może podlegać odliczeniu, o ile nie przekracza ona razem z roczną 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 tak też chodzi 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) i d) EStG odbiorców darowizn może chodzić wyznacznie 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) i 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 rzeczonożego 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 uzupełnieniem 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 oparta 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) i 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 jeżeli § 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 swój 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) i 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 rzeczonego 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 dotyczą art. 56 WE odnoszącego się odpowiednio do art. 40 porozumienia EOG.

17 Republika Austrii przyznaje, że § 4a pkt 1 lit. a) i 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) i d) zmienionego EStG nie są obiektywnie porównywalne z podobnymi instytucjami mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich z uwagi na fakt, że wyjątkowo 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 możliwości odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a) i 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) i 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 są 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) i 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) i 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 są 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) i d) zmienionego EStG, a nie jego pkt 1 lit. e).

22 W istocie Komisja utrzymuje, że § 4a pkt 1 lit. a) i 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 bezpośrednio należące 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 tego 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) i 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 odmiennie traktowanie podatników austriackich dokonujących darowizn na rzecz instytucji wymienionych w § 4a pkt 1 lit. a) i 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) i 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 jeżeli państwa członkowskie mają swobodę określania celów interesu ogólnego, które chcą wspierać poprzez przyznanie korzyści podatkowych podmiotom prywatnym lub publicznym działającym 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, jakiemu służy § 4a pkt 1 zmienionego EStG, jest wspieranie pozycji Austrii jako ośrodka rozwoju nauki i oświaty. Jak podniosła rzeczniczka 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 odpowiadaj?ce im instytucje badawcze i naukowe maj?ce siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich nie znajduj? si? w obiektywnie porównywalnej sytuacji, zgodnie z któr? ? w konsekwencji ? odmienne traktowanie podatników podatku dochodowego w Austrii ze wzgl?du na miejsce inwestowania kapita?u jest uzasadnione.

37 Po drugie, w odniesieniu do argumentu opartego na istnieniu nadrz?dnego wzgl?du 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, Trybuna? orzek?, ?e wspieranie bada? naukowych i rozwoju mo?e stanowi? taki wzgl?d, uzna? jednak, i? przepisy krajowe, które zastrzegaj? korzy?? z ulgi podatkowej jedynie na rzecz dzia?a? badawczych realizowanych w danym pa?stwie cz?onkowskim, s? bezpo?rednio sprzeczne z celem polityki Unii w dziedzinie bada? i rozwoju technologicznego. Zgodnie z art. 163 ust. 2 WE polityka ta ma na celu w szczególno?ci usuni?cie przeszkód podatkowych we wspó?pracy w dziedzinie bada?, a w konsekwencji nie mo?e by? realizowana poprzez wspieranie bada? i rozwoju na szczeblu krajowym. Dotyczy to równie? systemu podatkowego zwi?zanego z darowiznami b?d?cymi przedmiotem post?powania w niniejszej sprawie, w zakresie, w jakim Republika Austrii powo?uje si? na ten sam cel dla ograniczenia mo?liwo?ci odliczenia darowizn na rzecz o?rodków badawczych i uniwersytetów austriackich.

38 W zakresie, w jakim Republika Austrii powo?uje si? na cel wspierania o?wiaty krajowej ? nawet przy za?o?eniu, ?e taki cel mo?e stanowi? nadrz?dny wzgl?d interesu ogólnego mog?cy uzasadni? ograniczenie swobodnego przep?ywu kapita?u ? aby ?rodek ograniczaj?cy by? uzasadniony, powinien respektowa? zasad? proporcjonalno?ci. W tym wzgl?dzie nale?y stwierdzi?, ?e Republika Austrii nie dostarczy?a ?adnego argumentu mog?cego wykaza?, i? cel, do jakiego d??y ona w tej dziedzinie, nie móg?by by? zrealizowany bez istnienia spornego przepisu, nawet z pomoc? ?rodków mniej ograniczaj?cych mo?liwo?? dokonania przez podatników austriackich wyboru beneficjentów darowizn.

39 Republika Austrii w istocie ograniczy?a si? do twierdzenia, w dodatku ogólnego, ?e rozszerzenie korzy?ci z mo?liwo?ci odliczenia od podatku darowizn na rzecz instytucji maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich skutkowa?oby cz??ciowym przeniesieniem darowizn faktycznie przeznaczonych dla instytucji austriackich, a w konsekwencji zmniejszeniem ?rodków udost?pnionych tym ostatnim dzi?ki zyskom pochodz?cym z darowizn. Zdaniem tego pa?stwa cz?onkowskiego ?rodki pochodz?ce z darowizn prywatnych uzupe?niaj? bud?et tych instytucji w ten sposób, ?e mo?liwo?? odliczenia od podatku omawianych darowizn pozwala na udost?pnienie dodatkowych ?rodków finansowych tym zadaniom publicznym bez zwi?kszania wydatków bud?etowych.

40 W odniesieniu do tego argumentu z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e konieczno?? unikni?cia obni?enia wp?ywów podatkowych nie figuruje ani w?ród celów wymienionych w art. 58 WE, ani w?ród nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego, które mog?yby uzasadni? ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 46 i przytoczone orzecznictwo).

41 Wynika z tego, ?e ograniczenie swobody przep?ywu kapita?u wynikaj?ce ze spornego systemu nie mo?e by? uzasadnione motywami powo?anymi przez Republik? Austrii.

42 Poniewa? postanowienia art. 40 porozumienia EOG maj? 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 okoliczno?ciach takich jak maj?ce miejsce w niniejszej skardze ca?o?? powy?szych rozwa?a? 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

* Język postępowania: niemiecki.