

Sprawa C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

przeciwko

Finanzamt München für Körperschaften

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

Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Zwolnienie z podatku dochodów pochodzących z najmu – Przesłanka miejsca zamieszkania – Fundacja prawa prywatnego uznana za fundację użyteczności publicznej

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ kapitału – Ograniczenia

(traktat WE, art. 73B i 73D (obecnie art. 56 WE i 58 WE))

Artykuł 73B traktatu (obecnie art. 56 WE), w związku z art. 73D traktatu (obecnie art. 58 WE) należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo, które zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dochody pochodzące z najmu osiągnięte na terytorium kraju przez fundacje prawa krajowego uznane za fundacje użyteczności publicznej, co do zasady podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, gdy mają siedzibę w tym państwie członkowskim, odmawiało przyznania tego samego zwolnienia z podatku z tytułu tego samego rodzaju dochodów fundacji prawa prywatnego, uznanej za fundację użyteczności publicznej, z tego tylko powodu, że mając siedzibę w innym państwie członkowskim, podlega ona jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Prawo wspólnotowe nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku, aby fundacje zagraniczne uznane w państwie ich pochodzenia za fundacje użyteczności publicznej były automatycznie uznawane za takie na ich terytorium. Jednak jeżeli fundacja użyteczności publicznej uznana za taką w jednym państwie członkowskim spełnia przesłanki ustanowione w tym celu przez ustawodawstwo drugiego państwa członkowskiego i ma na celu promocję identycznych interesów wspólnoty, co należy do oceny organów drugiego państwa, wówczas w to sędzi, organy tego państwa nie mogą odmówić tej fundacji prawa do równego traktowania z tego tylko powodu, iż nie ma ona siedziby na jego terytorium.

Takiej różnicy w traktowaniu nie można uzasadnić realizacją celów związanych z promocją kultury i kształcenia na wysokim poziomie na szczeblu krajowym, ponieważ dane uregulowanie krajowe nie zakłada, że z działalności fundacji uznanych za mające charakter użyteczności publicznej ma korzystać wspólnota krajowa.

Takiego uregulowania nie można ponadto uzasadnić konieczności zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Przed przyznaniem zwolnienia podatkowego fundacji państwo członkowskie ma oczywiście prawo do stosowania środków umożliwiających mu zbadanie w sposób jasny i precyzyjny, czy spełnia ona wymagane przez ustawodawstwo krajowe przesłanki skorzystania z niego oraz do kontroli jej rzeczywistego zarządu. Jednak choć w przypadku

fundacji mających siedzibę w innych państwach członkowskich przeprowadzenie koniecznej weryfikacji może okazać się trudniejsze, chodzi tu jedynie o niedogodności administracyjne, które nie są wystarczające dla uzasadnienia odmowy przez organy danego państwa członkowskiego przyznania tym fundacjom tych samych zwolnień, które zostały przyznane fundacjom tego samego rodzaju, podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie.

Ponadto wobec braku bezpośredniego związku między ulgą podatkową, która polega na zwolnieniu podatkowym, a rozliczeniem tej ulgi w drodze nałożenia określonego obciążenia podatkowego, nie można uzasadnić danego ograniczenia przez konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego.

Podobnie jest z koniecznością zachowania podstawy opodatkowania, bowiem zmniejszenie przychodów podatkowych nie może zostać uznane za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, uzasadniający przepis zasadniczo sprzeczny z podstawowymi swobodami.

Jeżeli chodzi o zwalczanie działalności przestępczej, nie można oprzeć generalnego domniemania wykonywania działalności przestępczej na okoliczności, iż dana fundacja ma siedzibę na terenie innego państwa członkowskiego. Ponadto wyłączenie możliwości korzystania przez te fundacje ze zwolnienia podatkowego, podczas gdy istnieją liczne sposoby kontroli rachunków i działalności tych fundacji, wydaje się środkiem, który wykracza poza to, co jest konieczne dla zwalczania przestępczości.

(por. pkt 39, 40, 45, 47, 48, 55, 56, 58–62 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 14 września 2006 r.(*)

Swobodny przepływ kapitału – Podatek dochodowy od osób prawnych – Zwolnienie z podatku dochodów pochodzących z najmu – Przesłanka miejsca zamieszkania – Fundacja prawa prywatnego uznana za fundację użyteczności publicznej

W sprawie C-386/04

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 14 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2004 r., w postępowaniu:

Centro di Musicologia Walter Stauffer

przeciwko

Finanzamt München für Körperschaften,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet i U. Lõhmus

(sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 pa?dziernika 2005 r.,
rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Centro di Musicologia Walter Stauffer przez O. Thömmes, Rechtsanwalt,
- w imieniu le Finanzamt München für Körperschaften przez C. Annesera i K. Schmid, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du niemieckiego przez A. Tiemann i U. Forsthoffa, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagan, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, D. Moloneya, BL, i K. Maguire'a, BL,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I.M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez P. Gentili, avvocato dello Stato,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez C. White, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez K. Grossa i R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 grudnia 2005 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), art. 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), art. 59 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 49 WE) art. 66 traktatu WE (obecnie art. 55 WE) oraz 73B traktatu WE (obecnie art. 56 WE).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania mi?dzy Centro di Musicologia Walter Stauffer, fundacj? prawa w?oskiego (zwan? dalej „fundacj?”), a Finanzamt München für Körperschaften (zwanym dalej „Finanzamt”), którego przedmiotem jest opodatkowanie okre?lonych dochodów podatkiem dochodowym od osób prawnych za rok obrotowy 1997.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Za??cznik I 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, str. 5)], zatytu?owany „Nomenklatura przep?ywów kapita?u okre?lonych w art. 1 niniejszej dyrektywy”, we wprowadzeniu stanowi, i?:

„W niniejszej nomenklaturze przepływy kapitału podzielone zostały według gospodarczego charakteru aktywów i pasywów, do którego się odnoszą, denominowanych w walucie krajowej bądź w walutach obcych.

Przepływy kapitału wymienione w tej nomenklaturze obejmują:

- wszystkie operacje niezbędne dla przepływów kapitału: zawarcie i realizacja transakcji oraz związanych z nią transferów. Transakcja odbywa się zwykle między rezydentami różnych państw członkowskich, chociaż niektóre przepływy kapitału mogą być realizowane przez pojedynczą osobę na jej własny rachunek (np. transfer aktywów należących do emigrantów),
- operacje dokonywane przez osobę fizyczną lub prawną [...],
- dostęp podmiotów gospodarczych do wszystkich metod finansowych dostępnych na danym rynku w celu dokonania omawianych operacji. Na przykład koncepcja nabycia papierów wartościowych i innych instrumentów finansowych obejmuje nie tylko transakcje kasowe, lecz również wszystkie inne dostępne sposoby transakcji: transakcje terminowe typu forward, opcje lub warranty, transakcje swapowe mające za przedmiot inne aktywa etc. [...],
- operacje likwidacji lub przekazania zgromadzonych aktywów, transfer dochodów z ich likwidacji [...] lub niezwłoczne wykorzystanie tych dochodów w granicach określonych przez zobowiązania Wspólnoty,
- operacje spółki kredytów lub pożyczek.

Nomenklatura ta nie wyczerpuje pojęcia przepływów kapitału – stąd tytuł XIII F »Inne przepływy kapitału – pozostałe«. Dlatego też nie powinna być uznawana jako [za] ograniczenie zakresu pełnej liberalizacji przepływów kapitału, określonej w art. 1 dyrektywy”.

4 Nomenklatura ta obejmuje trzynastę różnych kategorii przepływu kapitału. W rubryce II, zatytułowanej „Inwestycje w nieruchomości”, znajdują się:

„A. Inwestycje w nieruchomości na terytorium danego państwa dokonywane przez nierezydentów

[...]”.

Uregulowanie krajowe

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

„Artykuł 2: Ograniczony obowiązek podatkowy

Ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegają:

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

Artykuł 5: Zwolnienia

1) Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych są:

[...]

9. osoby prawne, grupy osób, masy majątkowe, które zgodnie ze statutem i ze sposobem, w jaki faktycznie są zarządzane wyjątkowo i bezpośrednio do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, dobroczynnych lub religijnych [art. 51–68 kodeksu podatkowego z 1977 r. (Abgabenordnung 1977, zwanego dalej „AO”)]. Jeżeli wykonują działalność komercyjną, działalność ta jest wyłączona spod tego zwolnienia. Drugiego zdania nie stosuje się do gospodarstw leśnych prowadzonych bezpośrednio przez ich właściciela.

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

[...]

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

[...]

Artykuł 8: Ustalenie dochodu

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

6 Właściwe przepisy ustawy z 1990 r. w sprawie podatku dochodowego (Einkommensteuergesetz 1990, zwanej dalej „EStG”) mają następujące brzmienie:

„Artykuł 21: Najem i dzierżawa

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

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

Artykuł 49: Dochody opodatkowane w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego

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

[...]

6. dochody najmu lub dzierżawy, wówczas gdy nieruchomości, majątek lub prawa znajdują się w kraju [...].

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

7 Fundacja uznana za fundację użyteczności publicznej zgodnie z prawem właściwym jest właścicielem powierzchni handlowej w Monachium.

8 Finanzamt opodatkował dochody fundacji osiągnięte z wynajmu tej powierzchni handlowej podatkiem dochodowym od osób prawnych za rok 1997. Fundacja nie posiada w Niemczech w celu wykonywania swojej działalności ani lokali, ani oddziałów. Wiadomości związane z wynajmem owej powierzchni handlowej są świadczone przez niemieckiego zarządcę.

9 Ze statutu obowiązującego w trakcie spornego roku obrachunkowego wynika, iż fundacja

nie miała celu zarobkowego. Działa wyjątkowo do osiągnięcia celów kulturalnych, ukierunkowanych na edukację i kształcenie, w drodze promocji nauki klasycznej produkcji instrumentów strunowych i smyczkowych oraz historii muzyki i ogólnie muzykologii. Fundacja może przyznać jedno lub kilka stypendiów naukowych umiędzynarodowionym Szwajcarom, przede wszystkim pochodzącym z Berna (Szwajcaria), pobyt w Cremonie (Włochy) w trakcie całego okresu pobierania nauki.

10 Z informacji przedstawionych przez sąd krajowy wynika, że w trakcie spornego roku obrachunkowego fundacja działa do osiągnięcia celów użyteczności publicznej w rozumieniu w rozumieniu art. 51–68 AO. Zdaniem tego sądu promocja interesów zbiorowości w rozumieniu art. 52 tej ustawy nie oznacza, że z promocji mają korzystać obywatele niemieccy. W związku z powyższym fundacja zasadniczo jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 9 zdanie pierwsze KStG i nie podlega opodatkowaniu z tytułu dochodów zgodnie z drugim i trzecim zdaniem tego przepisu, ponieważ wynajem nie wykracza poza zakres zarządu majątkiem i nie stanowi czynności z zakresu działalności gospodarczej o charakterze handlowym w rozumieniu art. 14 ust. 1 AO.

11 Niemniej jednak ponieważ fundacja ma siedzibę i zarząd we Włoszech, osiągnęła przez nią w Niemczech dochody pochodzące z najmu wchodzą w zakres ograniczonego obowiązku podatkowego. W związku z tym należy zastosować art. 5 ust. 2 pkt 3 KStG, zgodnie z którym zwolnieniu podatkowemu, w szczególności zwolnieniu stosowanemu wobec osób prawnych dotyczących wyjątkowo i bezpośrednio do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, nie podlegają podatnicy podlegający ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Z przepisu tego wynika, że fundacja podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych z tytułu osiągniętych przez nią w Niemczech dochodów z wynajmu powierzchni handlowej.

12 Fundacja wniosła odwołanie od decyzji o opodatkowaniu za 1997 r. na tej podstawie, iż będąc fundacją użyteczności publicznej, powinna zostać zwolniona z podatku. Odwołanie to zostało oddalone. W związku z tym wniosła ona skargę do Finanzgericht München, która również została oddalona. Następnie wniosła rewizję do Bundesfinanzhof, który ma wątpliwości, czy wyłączenie spod zwolnienia podatkowego osób prawnych, przewidziane w art. 5 ust. 2 pkt 3 KStG, jest zgodne z wymogami prawa wspólnotowego.

13 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Przez swoje pytanie Bundesfinanzhof zasadniczo zmierza do ustalenia, czy przepisy traktatu WE dotyczą swobody wykonywania działalności gospodarczej, swobody świadczenia usług oraz swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się temu, aby państwo członkowskie, które zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dochody z najmu osiągnięte na terytorium kraju przez fundację użyteczności publicznej podlegającą nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wówczas gdy mają one siedzibę na terytorium tego państwa, odmawiało przyznania tego samego zwolnienia z opodatkowania dochodów tego samego rodzaju fundacji użyteczności publicznej prawa prywatnego mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i

podlegaj?cej na jego terytorium ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu.

15 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e pomimo i? podatki bezpo?rednie nale?? do kompetencji pa?stw cz?onkowskich, to jednak powinny one wykonywa? te kompetencje z poszanowaniem prawa wsp?lnotowego (zob. w szczeg?lnoci wyroki: z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C?80/94 Wielockx, Rec. str. I?2493, pkt 16; z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C?39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. str. I?2057, pkt 14; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?513/03 Van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. str. I?1957, pkt 36).

16 Nast?pnie nale?y zbada?, czy z uwagi na okolicznoci sprawy fundacja mo?e si? powo?ywa? na zasady dotycz?ce swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, takie jak swoboda ?wiadczenia us?ug lub zasady dotycz?ce swobody przep?ywu kapita?u.

17 Swoboda wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, kt?r? art. 52 traktatu przyznaje obywatelom pa?stw Wsp?lnoty i kt?ra oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak r?wnie? prawo tworzenia przedsi?biorstw i zarz?dzania nimi na tych samych warunkach co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego w?asn?ch obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przys?uguj?ce sp?kom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g??wny zak?ad na terytorium Wsp?lnoty prawo wykonywania dzia?alno?ci w danych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem sp?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (wyroki: z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 35; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C?446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I?10837, pkt 30; z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 29).

18 Zgodnie z orzecnictwem Trybuna?u poj?cie swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu traktatu jest poj?ciem bardzo szerokim, oznaczaj?cym mo?liwo?? uczestniczenia przez obywatela wsp?lnotowego w sposób trwa?y i nieprzerwany w ?yciu gospodarczym pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? jego pa?stwo pochodzenia i czerpania z tego tytu?u korzy?ci, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i spo?ecznego przenikania wewn?trz Wsp?lnoty na p?aszczy?nie dzia?alno?ci wykonywanej na w?asny rachunek (zob. podobnie wyroki: z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 21; z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C?55/94 Gebhard, Rec. str. I?4165, pkt 25).

19 Niemniej jednak aby mo?liwe by?o zastosowanie przepis?w dotycz?cych swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, co do zasady konieczne jest, by by?a zagwarantowana sta?a obecno?? w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, a w przypadku posiadania nieruchomo?ci – czynnego zarz?du tymi nieruchomo?ciami. Z opisu okolicznoci stanu faktycznego przedstawionego przez s?d krajowy wynika, ?e fundacja nie posiada na terenie Niemiec lokali w celu wykonywania swojej dzia?alno?ci, a us?ugi zwi?zane z wynajmem nieruchomo?ci s? ?wiadczone przez niemieckiego zarz?dc?.

20 Tym samym nale?y stwierdzi?, ?e przepisy dotycz?ce swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej nie znajduj? zastosowania do okolicznoci faktycznych, z jakimi mamy do czynienia w niniejszej sprawie.

21 Kolejno nale?y ustali?, czy fundacja mo?e powo?ywa? si? na przepisy art. 73B–73G traktatu dotycz?ce swobodnego przep?ywu kapita?u.

22 W tym wzgl?dzie nale?y zauwa?y?, ?e traktat nie definiuje poj?cia „przep?yw kapita?u”. Niemniej z utrwalonego orzecnictwa wynika, i? ze wzgl?du na to, ?e art. 73B traktatu powt?rzy? zasadniczo tre?? art. 1 dyrektywy 88/361, oraz pomimo tego, i? dyrektywa ta zosta?a przyj?ta na

podstawie art. 69 i art. 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67–73 traktatu EWG zostały zastąpione przez art. 73B–73G WE, obecnie art. 56 WE–60 WE), załączona do niej nomenklatura przepisów kapitału zachowuje przysługujący jej jeszcze przed dniem wejścia w życie owych przepisów walor wskazówki do definiowania pojęcia przepływu kapitału, przy czym zgodnie ze wstępem do tej dyrektywy, zawarta w jej treści lista nie posiada wyczerpującego charakteru (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C-222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I-1661, pkt 21; wyrok z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do 524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. str. I-2157, pkt 30; ww. wyrok w sprawie Van Hilten-van der Heijden, pkt 39).

23 Bezsporne jest, że fundacja mająca siedzibę we Włoszech posiada w Monachium powierzchnię handlową, którą oddaje w najem. Pomiędzy czynnościami stanowiącymi przepływ kapitału, wymienionymi w załączniku I do dyrektywy 88/361, w rubryce II, zatytułowanej „Inwestycje w nieruchomości”, znajdują się inwestycje w nieruchomości na terytorium danego państwa dokonywane przez nierezydentów.

24 Z powyższych rozważań wynika, że okolicznością bycia właścicielem tej nieruchomości oraz korzystania z niej należy do zakresu swobodnego przepływu kapitału. Tym samym nie ma potrzeby badać, czy fundacja działa w charakterze usługodawcy.

25 Zgodnie z art. 73B traktatu zakazane są wszelkie ograniczenia w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi.

26 W celu ustalenia, czy uregulowanie krajowe, takie jak uregulowanie sporne przed sądem krajowym, stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 73B traktatu, należy zbadać, czy zastosowanie tego uregulowania wywołuje skutek ograniczający dla fundacji użyteczności publicznej mających siedzibę w innych państwach członkowskich ze względu na to, że nie przyznaje im względem osiędzianych na terytorium kraju dochodów z najmu zwolnienia, z którego korzystają fundacje tego samego rodzaju podlegające na jego terytorium nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

27 Otóż okolicznością, iż zwolnienie podatkowe dochodów pochodzących z najmu stosowane jest wyłącznie na korzyść fundacji uznanych za mające charakter użyteczności publicznej i podlegających na terytorium niemieckim nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest niekorzystne dla fundacji posiadających siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego i może stanowić przeszkodę w swobodnym przepływie kapitału.

28 Z powyższego wynika, że uregulowanie takie jak w sprawie przed sądem krajowym stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które co do zasady jest zakazane przez art. 73B ust. 1 traktatu.

29 Niemniej jednak należy zbadać, czy takie ograniczenie może być uzasadnione w świetle postanowień traktatu.

30 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z art. 73D ust. 1 traktatu, art. 73B nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania właściwych przepisów ich prawa podatkowego wprowadzających różnice pomiędzy podatnikami, którzy nie znajdują się w tej samej sytuacji ze względu na miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału.

31 Niemniej jednak art. 73D ust. 1 traktatu, który – jako wyjątek od podstawowej zasady swobodnego przepływu kapitału – powinien podlegać ścisłej wykładni, nie może być interpretowany w ten sposób, że wszelkie przepisy podatkowe traktujące podatników odmiennie w zależności od miejsca, w jakim inwestują swój kapitał, są automatycznie zgodne z traktatem. W

rzeczywistości bowiem wyjątek przewidziany art. 73D ust. 1 lit a) traktatu sam jest ograniczony przez art. 73D ust. 3 traktatu, który stanowi, że środki krajowe określone w ust. 1 tego artykułu „nie powinny stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia w swobodnym przepływie kapitału i płatności w rozumieniu artykułu 73B” (zob. wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 28).

32 Należy więc odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 73D ust. 1 lit a) traktatu od arbitralnej dyskryminacji zakazanej przez art. 73D ust. 3 traktatu. Z orzecznictwa wynika tymczasem, że krajowe uregulowanie podatkowe, takie jak w niniejszej sprawie, które wprowadza rozróżnienie pomiędzy fundacjami podlegającymi nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu a fundacjami podlegającymi ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, 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 powszechnego, takimi jak konieczność zachowania spójności systemu podatkowego, walka z unikaniem opodatkowania oraz skuteczność kontroli podatkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkooijen, Rec. str. I-4071, pkt 43; ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 29). Ponadto aby można było uznać za uzasadnione odmienne traktowanie, z jednej strony, fundacji uznanej za mającej charakter użyteczności publicznej i podlegającej na niemieckim terytorium nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz z drugiej strony, fundacji tego samego rodzaju mających siedzibę w innym państwie członkowskim, nie powinno ono wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów danej regulacji.

33 Finanzamt, podobnie jak rząd niemiecki i rząd Zjednoczonego Królestwa, zwracają uwagę na to, że fundacja użyteczności publicznej podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu oraz skarżąca, która podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nie znajdują się w porównywalnej sytuacji.

34 Po pierwsze, pierwsza jest zintegrowana z niemieckim życiem społecznym i podejmuje się zadań, które inaczej powinny być realizowane przez społeczność lub organy krajowe, co stanowi obciążenie dla budżetu państwa, podczas gdy działalność użyteczności publicznej drugiej, zarówno statutowa, jak i rzeczywista, dotyczy jedynie Republiki Włoskiej i Konfederacji Szwajcarskiej.

35 Po drugie, przesłanki uznania danej fundacji przez dane państwo członkowskie za fundację użyteczności publicznej, co wiążą się z przyznaniem korzyści podatkowych i innych korzyści, są różne w różnych państwach członkowskich, ze względu na sposób, w jaki rozumiane jest w nich pojęcie użyteczności publicznej oraz zakres, jaki przyznają temu pojęciu. Wynika z tego, że fundacja, która spełnia przesłanki przewidziane przez ustawodawstwo włoskie, nie znajduje się w sytuacji podobnej do tej, w której znajduje się fundacja spełniająca przesłanki przewidziane przez ustawodawstwo niemieckie, ponieważ możliwe jest, że przesłanki uznania statusu użyteczności publicznej ustanawiane przez każde państwo członkowskie są odmienne.

36 Nie można przychylić się do żadnego z tych argumentów.

37 Po pierwsze, o ile państwo członkowskie ma prawo wymagać istnienia wystarczającego związku pomiędzy fundacjami uznawanymi za fundacje użyteczności publicznej w celu przyznania im korzyści finansowych a wykonywaną przez nie działalnością, o tyle z postanowienia odsyłanego wynika, że istnienie lub nieistnienie takiego związku nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy przed sądem krajowym.

38 W rzeczywistości bowiem zgodnie z art. 52 AO uważa się, że dana osoba dąży do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, jeżeli jej działalność zmierza do bezinteresownego

wspierania interesów wspólnoty, niezależnie od tego, czy dana działalność jest wykonywana na terytorium kraju, czy za granicą. Sąd krajowy wskazuje na to, że promocja interesów wspólnoty w rozumieniu tego przepisu nie oznacza, iż ze środków promocji mają korzystać obywatele czy mieszkańcy Republiki Federalnej Niemiec.

39 Po drugie, prawdą jest, co zauważa rzecznik generalny w pkt 94 opinii, że prawo wspólnotowe nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku, aby fundacje zagraniczne uznane w państwie ich pochodzenia za fundacje użyteczności publicznej były automatycznie uznawane za takie na ich terytorium. W rzeczywistości bowiem państwa członkowskie dysponują w tym zakresie swobodą uznania, z której powinny korzystać zgodnie z prawem wspólnotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 9 lutego 2006 r. w sprawie C-415/04 *Kinderopvang Enschede*, Zb.Orz. str. I-1385, pkt 23). W tej sytuacji państwa członkowskie mają swobodę decydowania, które z interesów wspólnoty chcą promować poprzez przyznanie korzyści stowarzyszeniom i fundacjom dążącym w sposób bezinteresowny do osiągnięcia celów związanych z tymi interesami.

40 Z powyższego wynika, że jeżeli fundacja użyteczności publicznej uznana za taką w jednym państwie członkowskim spełnia przesłanki ustanowione w tym celu przez ustawodawstwo drugiego państwa członkowskiego i ma na celu promocję identycznych interesów wspólnoty, co należy do oceny organów drugiego państwa, wówczas w to sądy, organy tego państwa nie mogą odmówić tej fundacji prawa do równego traktowania z tego tylko powodu, iż nie ma ona siedziby na jego terytorium.

41 Otóż w sprawie przed sądem krajowym sąd ten stwierdza, że w spornym roku obrachunkowym fundacja dążyła do osiągnięcia celów użyteczności publicznej w rozumieniu art. 51–68 AO oraz że spełniała również przesłanki dotyczące statusu umoliwiającej jej korzystanie ze zwolnienia z podatku do osób prawnych na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 9 KStG.

42 Tym samym w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym, art. 5 ust. 2 pkt 3 KStG prowadzi do traktowania w sposób odmienny ze względu na siedzibę fundacji, które obiektywnie znajdują się w podobnej sytuacji. Wynika z tego, że taki przepis podatkowy zasadniczo nie może stanowić dozwolonego odmiennego traktowania w myśl art. 73D ust. 1 lit. a), chyba że jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Verkooijen*, pkt 46, ww. wyrok w sprawie *Manninen*, pkt 29; wyrok z dnia 19 stycznia 2006 r. w sprawie C-265/04 *Bouanich*, Zb.Orz. str. I-923, pkt 38).

43 W celu uzasadnienia odmiennego traktowania, z jednej strony, fundacji uznanych za fundacje użyteczności publicznej i podlegających nieograniczonemu opodatkowaniu na terytorium niemieckim oraz z drugiej strony, fundacji, które nie mają siedziby w tym państwie członkowskim, Trybunałowi przedstawione zostały cele dotyczące w szczególności promocji kultury, kształcenia i edukacji, skuteczności kontroli podatkowych, konieczności zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego, konieczności zachowania podstawy opodatkowania, a także walki z przestępczością.

44 W tym względzie Finanzamt uważa po pierwsze, że przywilej podatkowy fundacji krajowych dążących do osiągnięcia celów kulturalnych jest objęty art. 92 ust. 3 lit. d) traktatu WE [obecnie, po zmianie, art. 87 ust. 3 lit. d) WE] i art. 128 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 151 WE) oraz że w związku z tym przepisy ustanawiające wyjątki, mające zastosowanie do fundacji krajowych, które dążą wyłącznie do osiągnięcia celów związanych z nauką i kształceniem, są zgodne z prawem wspólnotowym.

45 Nie można przychylić się do tego argumentu. O ile prawdą jest, że pewne cele związane z promocją kultury i kształcenia na wysokim poziomie na szczeblu krajowym mogą stanowić

nadrzędną rację interesu publicznego (zob. podobnie wyroki: z dnia 26 lutego 1991 r. w sprawie C-198/89 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-727; z dnia 13 listopada 2003 r. w sprawie C-153/02, Rec. str. I-13555, pkt 46), o tyle jednak oczywiste jest, że w świetle informacji, którymi dysponuje Trybunał Sprawiedliwości, nie wydaje się, aby sporny system zwolnień podatkowych dotyczył do osiągnięcia takich celów lub aby stanowił on pomoc w rozumieniu art. 92 i 93 traktatu WE. W rzeczywistości bowiem z postanowienia odsyłanego wynika, że art. 52 AO nie zakłada, że z działalnością fundacji uznanych za mające charakter użyteczności publicznej ma korzystać wspólnota krajowa.

46 Po drugie, zarówno Finanzamt, jak i rząd niemiecki, irlandzki oraz rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że sporne uregulowanie podatkowe jest uzasadnione, w pierwszej kolejności, trudności zweryfikowania tego, czy i w jakim zakresie fundacja uznana za mającą charakter użyteczności publicznej ma siedzibę za granicą rzeczywiście spełnia cele statutowe określone przez ustawodawstwo krajowe oraz w drugiej kolejności, konieczności kontroli rzeczywistego zarządzania tą fundacją.

47 Trybunał wielokrotnie orzeka już, że skuteczność kontroli podatkowych stanowi jeden z nadrzędnych względów interesu publicznego, który może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat (zob. w szczególności wyroki z dnia 20 lutego 1979 r. w sprawie 120/78 Rewe-Zentral, zwanej „Cassis de Dijon”, Rec. str. 649, pkt 8; z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 31).

48 Podobnie przed przyznaniem zwolnienia podatkowego fundacji państwo członkowskie ma prawo do stosowania środków umożliwiających mu zbadanie w sposób jasny i precyzyjny, czy spełnia ona wymagane przez ustawodawstwo krajowe przesłanki skorzystania z niego oraz do kontroli jej rzeczywistego zarządu na przykład na podstawie przedłożonego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności. Oczywiście w przypadku fundacji mających siedzibę w innych państwach członkowskich przeprowadzenie koniecznej weryfikacji może okazać się trudniejsze. Niemniej jednak chodzi tu jedynie o niedogodności administracyjne, które nie są wystarczające dla uzasadnienia odmowy przez organy danego państwa członkowskiego przyznania tym fundacjom tych samych zwolnień, które zostały przyznane fundacjom tego samego rodzaju, podlegającym nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym państwie (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-2229, pkt 29).

49 W tym względzie należy przypomnieć, że nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane krajowe organy podatkowe zażądały od fundacji uznanej za mającą charakter użyteczności publicznej przedstawienia stosownych dowodów umożliwiających im dokonanie niezbędnej weryfikacji. Ponadto skuteczność kontroli podatkowej nie może stanowić uzasadnienia dla uregulowania krajowego, które w sposób bezwzględny zakazuje podatnikowi przedstawiania takich dowodów (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Laboratoires Fournier, pkt 25).

50 Właściwe organy podatkowe mogą na podstawie dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpodręcznych (Dz.U. L 336, str. 15), zmienionej dyrektywą Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, str. 30), zwracać się do organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji koniecznych dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku danego podatnika, w szczególności w tożsakość przyznania mu zwolnienia podatkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 października 1999 r. w sprawie C-55/98 Vestergaard, Rec. str. I-7641, pkt 26; z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. str. I-6817, pkt 42).

51 Po trzecie, rzecznik niemiecki zwraca uwagę, że przyznane fundacjom niemieckim rezydentami zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu dochodów osiągniętych z posiadanego przez nie w Niemczech majątku stoi w sprzeczności ze spójnością krajowego systemu podatkowego. Jego zdaniem celem zwolnienia jest zniesienie obowiązku podatkowego z uwagi na działalność zmierzającą do osiągnięcia celów leżących w interesie publicznym wykonywaną przez fundację użyteczności publicznej. Ponieważ biorąc one bezpodręcznie na siebie odpowiedzialność za dobro powszechne, zastępują państwo, które w zamian może im przyznać korzyści podatkowe bez naruszania obowiązku równego traktowania.

52 W tym względzie należy przypomnieć, iż Trybunał przyznał, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat (wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, pkt 28; z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, pkt 21).

53 Niemniej jednak aby można było przyjąć argument oparty na takim uzasadnieniu konieczne jest ustalenie istnienia bezpodręcznego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a jej wyrównaniem w drodze nałożenia określonego obciążenia podatkowego (zob. podobnie wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18; wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089, pkt 58; wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 29; ww. wyrok w sprawie Vestergaard, pkt 24; wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, pkt 52).

54 Zgodnie z tym, co wynika z pkt 21–23 przywołanego wyżej wyroku w sprawie Bachmann oraz z pkt 14–16 przywołanego wyżej wyroku w sprawie Komisja przeciwko Belgii, wyroki te opierają się na ustaleniu, że w prawie belgijskim istnieje bezpodręczny związek pomiędzy możliwością odliczenia przez podatnika od podlegających opodatkowaniu dochodów składek na ubezpieczenia i późniejszym opodatkowaniem kwot wypłaconych przez ubezpieczyciela temu podatnikowi (ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 42).

55 Nie można jednak przychylić się do argumentu rzecznika niemieckiego zmierzającego do uzasadnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału przez konieczność zapewnienia spójności jego systemu podatkowego.

56 W rzeczywistości bowiem, z jednej strony, ulga podatkowa, która polega na zwolnieniu podatkowym nie odpowiada całkowicie podatkowi ciążącemu na fundacji podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Innymi słowy, z punktu widzenia systemu podatkowego brak jest bezpodręcznego związku pomiędzy tym zwolnieniem i rozliczeniem tej ulgi w drodze nałożenia określonego obciążenia podatkowego.

57 Z drugiej strony, o ile wola zastrzeżenia ulgi polegającej na zwolnieniu podatkowym na rzecz fundacji uznanych za mające charakter użyteczności publicznej, realizujących polityczne

cele tego państwa czonkowskiego na pierwszy rzut oka może wydawać się zgodna z prawem, o tyle jednak równie oczywiste jest to, że w świetle informacji przedstawionych Trybunałowi przez sąd krajowy art. 52 AO nie przewiduje, by ze środków promocji miała korzystać jedynie wspólnota krajowa. Na tej podstawie sąd krajowy wywnioskował, że fundacja, o której mowa w sprawie przed sądem krajowym, mogaby skorzystać ze zwolnienia przy zachowaniu tych samych celów, jeżeli miaaby swój siedzibę w Niemczech.

58 Po czwarte, rząd niemiecki podkreśla, że odmowa przyznania zwolnienia fundacji podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu jest uzasadniona konieczności zachowania podstawy opodatkowania.

59 Oczywiście przyznanie zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych fundacjom użyteczności publicznej, które nie są rezydentami, oznaczałoby dla Republiki Federalnej Niemiec zmniejszenie przychodów podatkowych z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych. Jednakże z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż zmniejszenie przychodów podatkowych nie może zostać uznane za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, na który można by się powołać dla uzasadnienia przepisu zasadniczo sprzecznego z podstawowymi swobodami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 59; wyrok z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. str. I-8147, pkt 56; ww. wyrok w sprawie X i Y, pkt 50; ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 49).

60 Po piąte, w trakcie rozprawy w szczególności Finanzamt oraz rząd niemiecki podnosili, że nie można wykluczyć, iż grupy przestępcze i organizacje terrorystyczne korzystają z prawnej instytucji fundacji w celu prania pieniędzy i nielegalnego transferu funduszy z jednego państwa czonkowskiego do drugiego.

61 Nawet jeżeliby przyjąć, że zastrzegając korzystanie ze zwolnienia podatkowego na rzecz fundacji uznanej za mającą charakter użyteczności publicznej, z siedzibą na terytorium kraju, organy danego państwa czonkowskiego zmierzają do zwalczania działań przestępczych, to jednak nie oznacza to, że można oprzeć generalne domniemanie wykonywania działań przestępczych na okoliczności, iż dana fundacja ma siedzibę na terenie innego państwa czonkowskiego. Ponadto wyłączenie możliwości korzystania przez te fundacje ze zwolnienia podatkowego, podczas gdy istnieją liczne sposoby kontroli rachunków i działań tych fundacji, wydaje się środkiem, który wykracza poza to co jest konieczne dla zwalczania przestępczości (zob. podobnie wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-243/01 Gambelli i in., Rec. str. I-13031, pkt 74).

62 Z punktu widzenia powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 73B traktatu w związku z art. 73D traktatu należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo, które zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dochody pochodzące z najmu osi gane na terytorium kraju przez fundacje prawa krajowego uznane za mające charakter użyteczności publicznej, co do zasady podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, gdy mają siedzibę w tym państwie czonkowskim, odmawiało przyznania tego samego zwolnienia z podatku z tytułu tego samego rodzaju dochodów fundacji prawa prywatnego, uznanej za mającą charakter użyteczności publicznej z tego tylko powodu, że mają siedzibę w innym państwie czonkowskim, podlega ona jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

W przedmiocie kosztów

63 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi,

inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 73B traktatu WE w związku z art. 73D traktatu WE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on temu, aby państwo, które zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych dochody pochodzące z najmu osiągnięte na terytorium kraju przez fundacje prawa krajowego uznane za fundacje użyteczności publicznej, co do zasady podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, gdy mają siedzibę w tym państwie członkowskim, odmawiało przyznania tego samego zwolnienia z podatku z tytułu tego samego rodzaju dochodów fundacji prawa prywatnego, uznanej za fundację użyteczności publicznej z tego tylko powodu, że mając siedzibę w innym państwie członkowskim, podlega ona jedynie ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.