

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

CHRISTINE STIX-HACKL

przedstawiona dnia 15 grudnia 2005 r.(1)

Sprawa C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

przeciwko

Finanzamt München für Körperschaften

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Bundesfinanzhofs (Niemcy)]

Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Zwolnienie z podatku fundacji prawa prywatnego uznanej za fundację użyteczności publicznej – Przesłanka miejsca zamieszkania

I – Wprowadzenie

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

II – Ramy prawne

A – Prawo wspólnotowe

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

B – Prawo krajowe

3. Właściwe przepisy Körperschaftsteuergesetzes 1996(2) (ustawy z 1996 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej: „KStG 1996”) mają następujące brzmienie:

„§ 2

Ograniczony obowiązek podatkowy

Ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlegaj?:

1. osoby prawne, grupy osób i zespo?y maj?tku, które nie maj? siedziby ani zarz?du na terytorium kraju, z tytu?u dochodów osi?gni?tych na terytorium kraju; [...]

§ 5

Zwolnienia

1) Zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych s?:

[...]

9. osoby prawne, grupy osób, masy maj?tkowe, które zgodnie ze statutem i ze sposobem, w jaki faktycznie s? zarz?dzane, wy?zcznie i bezpo?rednio d??? do osi?gni?cia celów u?yteczno?ci publicznej, dobroczynnych lub religijnych [§ 51–§ 68 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego)]. Je?eli wykonuj? dzia?alno?? komercyjn?, dzia?alno?? ta jest wy?czona spod tego zwolnienia. Drugiego zdania nie stosuje si? do gospodarstw le?nych prowadzonych bezpo?rednio przez ich w?a?ciciela;

[...]

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

[...]

3. do podmiotów podlegaj?cych ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w rozumieniu § 2 pkt 1.

[...]

§ 8

Ustalenie dochodu

1) Do poj?cia dochodu oraz sposobu ustalenia jego wysoko?ci zastosowanie maj? przepisy niniejszej ustawy oraz ustawy w sprawie podatku dochodowego [...].

4. W?a?ciwe przepisy Einkommensteuergesetzes (niemieckiej ustawy w sprawie podatku dochodowego, zwanej dalej „EStG”) maj? nast?puj?ce brzmienie:

„§ 21

[Najem i dzier?awa]

1) Za dochód z najmu lub dzier?awy nieruchomo?ci uwa?a si?:

1. dochody pochodz?ce z najmu nieruchomo?ci, w szczególno?ci z najmu i dzier?awy terenów, budynków i ich cz??ci [...].

§ 49

Dochody opodatkowane w ramach ograniczonego obowi?zku podatkowego

1) Dochodami osi?ganymi na terytorium kraju dla celów ograniczonego obowi?zku podatkowego w

podatku dochodowym (§ 1 ust. 4) s?:

[...]

6. dochody z najmu lub dzier?awy (§ 21), wówczas gdy nieruchomo??, maj?tek lub prawa znajduj? si? w kraju [...]".

III – Okoliczno?ci faktyczne i post?powanie

5. Strona skar??ca przed s?dem krajowym, Centro di musicologia Walter Stauffer (zwana dalej „fundacj?”), jest fundacj? prawa w?oskiego maj?c? siedzib? we W?oszech.

6. Fundacja jest w?a?cicielem powierzchni handlowej w Monachium i osi?ga z najmu tej powierzchni dochody, które zosta?y opodatkowane przez Finanzamt München (urzd skarbowy w Monachium, zwany dalej „Finanzamt”) podatkiem dochodowym od osób prawnych za rok obrachunkowy 1997. Fundacja nie posiada w Niemczech ani biura, ani zarejestrowanych oddzia?ów. Nie prowadzi równie? dzia?alno?ci za po?rednictwem niemieckiej spó?ki zale?nej. Us?ugi zwi?zane z wynajmem powierzchni handlowej s? ?wiadczone przez niemieckiego zarz?dc?.

7. Zgodnie ze statutem obowi?zuj?cym w trakcie spornego roku obrachunkowego jedynymi celami fundacji by?y edukacja i kszta?cenie, do których d??y?a poprzez promocj? nauki zarówno klasycznej produkcji instrumentów strunowych i smyczkowych, jak i historii muzyki, i ogólnie muzykologii. Fundacja mo?e przyznawa? jedno lub kilka stypendiów naukowych umo?liwiaj?cych m?odym Szwajcarom, w pierwszej kolejno?ci pochodz?cym z Berna, pobyt w Cremonie w trakcie ca?ego okresu pobierania nauki.

8. Bundesfinanzhofs we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wychodzi z za?o?enia, ?e w trakcie spornego roku obrachunkowego fundacja realizowa?a cele u?yteczno?ci publicznej i spe?nia?a przes?anki dotycz?ce statutu dla zwolnienia jej z podatku na podstawie § 5 ust. 1 pkt 9 zdanie pierwsze KStG 1996, a ograniczony obowi?zek podatkowy z tytu?u tych dochodów jest wy??czony zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 9 zdanie drugie i trzecie, z uwagi na okoliczno??, i? wynajem nie wykracza poza zakres zarz?du maj?tkiem, a tym samym nie stanowi czynno?ci o charakterze handlowym.

9. Bundesfinanzhof w szczeg?lno?ci podkre?la, ?e promocja interesu zbiorowo?ci w rozumieniu art. 52 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AO 1977”) nie oznacza, ?e ze ?rodków promocyjnych maj? korzysta? obywatele Republiki Federalnej Niemiec lub osoby maj?ce tam miejsce zamieszkania lub siedzib?.

10. W ?wietle ustalonego stanu faktycznego jedyn? kwesti? budz?c? w?tpliwo?ci Bundesfinanzhofs jest to, czy fundacja spe?nia równie? przes?anki dotycz?ce rzeczywistego zarz?du, a w szczeg?lno?ci, czy w nied?ugim czasie po jego osi?gni?ciu wykorzystuje dochód na realizacj? uprzywilejowanych pod wzgl?dem podatkowym swoich statutowych celów. W tym zakresie Bundesfinanzhof zamierza przekaza? spraw? do ponownego rozpatrzenia Finanzgericht.

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

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

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

14. Sąd krajowy uważa również, że można mieć wątpliwości co do tego, czy odmienne traktowanie fundacji użyteczności publicznej będących rezydentami i fundacji użyteczności publicznej niebędących rezydentami może zostać uzasadnione przez zasadę spójności [systemu podatkowego]. Zgodnie z zasadą spójności [systemu podatkowego] zwolnienie podatkowe powinno być odpowiednikiem celów leżących w interesie ogólnym, do osiągnięcia których dąży fundacja. W tym znaczeniu możliwe jest, że Republika Federalna Niemiec nie odnosi korzyści z działalnością o charakterze użyteczności publicznej zagranicznej fundacji, która dąży do realizacji takich celów za granicą. Niemniej jednak Bundesfinanzhof podkreśla, że § 52 ust. 1 AO 1977 nie uzależnia uznania [danej fundacji] za [fundację] użyteczności publicznej dla celów podatkowych od tego, czy zaspakajany jest interes społeczności niemieckiej. W związku z powyższym zakładany związek pomiędzy osiągnięciem korzyści a zwolnieniem podatkowym nie zależy od użyteczności publicznej, lecz od poddania nieograniczonemu lub ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu lub od usytuowania siedziby fundacji na terytorium niemieckim lub za granicą, co nie jest już spójne.

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

„Czy 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?”.

IV – W przedmiocie pytania prejudycjalnego

16. W pierwszej kolejności należy rozważyć wątpliwości wynikające z okoliczności posiadania

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

A – W kwestii zastosowania podstawowych swobód

1. Stanowisko stron

17. *Rząd niemiecki* jest zdania, że sprawa przed sądem krajowym jest wyłączone z zakresu ochrony podstawowych swobód, ponieważ niemieckie przepisy podatkowe dotyczą podmiotów użyteczności publicznej mających cele społeczne. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości takie przepisy będą miały zastosowanie do obywateli Unii pochodzących z innych państw członkowskich jedynie w przypadku istnienia wystarczającego związku pomiędzy tym obywatelem Unii a danym państwem członkowskim, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

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

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

20. Z kolei Komisja podkreśla, że okoliczności, i uzasadnieniem spornego uregulowania podatkowego są względy polityki socjalnej, nie stoi na przeszkodzie stosowaniu traktatu WE. Fundacja podnosi ponadto, że brak harmonizacji na szczeblu wspólnotowym prawa z dziedziny użyteczności publicznej lub prawa podatkowego nie wyłącza ich z zakresu zastosowania podstawowych swobód. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału kompetencje prawodawcze zastrzeżone na rzecz państw członkowskich również powinny być wykonywane z poszanowaniem podstawowych swobód.

2. Ocena prawna

21. Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, pomimo iż podatki bezpośrednio należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego(3).

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

23. Nawet jeżeli przyjąć, że sporny przepis należy zaklasyfikować do korzyści socjalnej,

quod non, tak jak to twierdzi rz?d niemiecki, to jednak nale?y przypomnie?, ?e wed?ug Trybuna?u prawo wspólnotowe jest zasadniczo stosowane równie? i w tej dziedzinie. W wyrokach z dnia 28 kwietnia 1998 r. w sprawach Decker(4) i Kohll(5) Trybuna? orzek?, i? „w braku harmonizacji na szczeblu wspólnotowym do ustawodawstwa ka?dego pa?stwa cz?onkowskiego nale?y okre?lenie, po pierwsze, przes?anek prawa i obowi?zku przyst?pienia do systemu zabezpiecze? spo?ecznych [...] oraz, po drugie, przes?anek daj?cych prawo do ?wiadcze?”. Jednak?e „pa?stwa cz?onkowskie powinny jednak przestrzega? prawo wspólnotowe przy wykonywaniu tej kompetencji”, a tym samym „okoliczno??, i? uregulowanie krajowe w sprawie przed s?dem krajowym nale?y do dziedziny zabezpiecze? spo?ecznych, nie jest w stanie wy??czy? zastosowania art. 59 i art. 60 traktatu”. W zwi?zku z powy?szym pozostaj? przy stanowisku, które przedstawi?am w opinii w sprawie Blanckaert(6), z dnia 12 maja 2005 r., zgodnie z którym przynale?no?? danego przepisu do prawa podatkowego lub prawa zabezpiecze? spo?ecznych nie ma wp?ywu na konieczno?? przestrzegania prawa wspólnotowego.

24. Okoliczno??, i? dany podmiot uczestniczy w realizacji celów polityki spo?ecznej, zasadniczo nie wy??cza zastosowania prawa wspólnotowego, natomiast decyduj?ce znaczenie ma okoliczno??, czy dany podmiot wykonuje dzia?alno?? gospodarcz?(7).

25. W zwi?zku z tym nale?y ustali?, któr? z podstawowych swobód nale?y zastosowa?.

B – *W przedmiocie podstawowych swobód dotycz?cych niniejszej sprawy*

1. Podstawowe argumenty stron

26. Fundacja twierdzi, ?e dzia?alno?? zarz?dcy, który administruje powierzchni? handlow?, powinna by? postrzegana jako sta?a obecno?? fundacji na terytorium Niemiec. W efekcie zarz?d w?asn? nieruchomo?ci? nale?a?by do zakresu zastosowania swobody przedsi?biorczo?ci. W przypadku gdyby Trybuna? nie zgodzi? si? z tym stanowiskiem, fundacja uwa?a, i? jej dzia?alno?? powinna zosta? rozwa?ona z punktu widzenia swobodnego ?wiadczenia us?ug, poniewa? ?wiadczy ona odp?atne us?ugi transgraniczne. W ka?dym razie twierdzi, ?e jej dzia?alno?? gospodarcza jest chroniona przez swobodny przep?yw kapita?u. Wynika to z za??cznika 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)(8) ustanawiaj?cego nomenklatur? przep?ywów kapita?u. Zdaniem fundacji osi?ganie dochodów stanowi przep?yw kapita?u w rozumieniu pkt II lit. a) tego za??cznika wymieniaj?cego inwestycje w nieruchomo?ci na terytorium danego pa?stwa dokonywane przez nierezydentów. W notach wyja?niaj?cych do tej nomenklatury ten typ inwestycji zosta? zdefiniowany jako zakup nieruchomo?ci przez osoby prywatne w celach zarobkowych lub osobistych.

27. Z kolei Komisja twierdzi, ?e niniejsza sprawa nie nale?y do zakresu zastosowania zasady swobodnego ?wiadczenia us?ug. Pomimo i? fundacja odp?atnie ?wiadczy us?ugi transgraniczne, to jednak zasada swobodnego ?wiadczenia us?ug ma charakter pomocniczy wzgl?dem zasady swobodnego przep?ywu kapita?u, która ma zastosowanie w niniejszej sprawie. W przeciwie?stwie do tego, co twierdzi fundacja, Komisja podnosi równie?, ?e niniejsza sprawa nie nale?y do przedmiotowego zakresu zastosowania zasady swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej, poniewa? oddanie w najem nieruchomo?ci w Niemczech nie wychodzi poza ramy zarz?du maj?tkiem i nie jest czynno?ci? handlow? w rozumieniu swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej.

28. *Finanzamt, rz?d Zjednoczonego Królestwa oraz pomocniczo rz?d niemiecki oraz Chief State Solicitor Irlandii* podnosz? z kolei, ?e ich zdaniem art. 58 traktatu WE powinien by? interpretowany w ten sposób, ?e wy??cza on z zakresu zastosowania art. 52 i 59 traktatu WE ka?dy podmiot, którego statut postanawia, i? nie d??y on do osi?gania zysków, niezale?nie od

tego, czy wykonuje on działalność gospodarczą, czy też nie. Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje na to, że tak wykadni potwierdza wyrok Trybunału z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie Kennemer(9) i dodaje, że Trybunał odstąpi od odmiennej propozycji przedstawionej przez rzecznika generalnego G. Cosmasa w opinii z dnia 28 stycznia 1999 r. w sprawie Komisja przeciwko Belgii.(10)

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

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

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

2. Ocena prawna

a) Uwagi wstępne

32. W pytaniu prejudycjalnym niemiecki Bundesfinanzhof powołuje przepisy traktatu dotyczące swobody wykonywania działalności gospodarczej, swobodnego świadczenia usług oraz swobodnego przepływu kapitału. Ponieważ zgodnie z art. 50 akapit pierwszy swobodne świadczenie usług ma charakter pomocniczy względem pozostałych podstawowych swobód, trzeba będzie je rozważyć jedynie, w przypadku gdy do niniejszej sprawy nie znajdzie zastosowania ani swoboda wykonywania działalności gospodarczej, ani swobodny przepływ kapitału.

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

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

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

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

36. Trybuna Sprawiedliwości porusza kwestię granicy pomiędzy tymi dwoma podstawowymi swobodami w licznych orzeczeniach. W aktualnym orzecznictwie uważa, że swoboda wykonywania działalności gospodarczej i swobodny przepływ kapitału są stosowane równolegle. Orzecznictwo to opiera się na założeniu, iż przepisy dotyczące swobodnego przepływu kapitału wyznaczają równoległe zastosowanie pozostałych podstawowych swobód jedynie, w przypadku gdy chodzi o przepisy, które w sposób szczególny regulują przepływ kapitału. Z kolei wówczas, gdy przepływ kapitału zostaje w sposób pośredni ograniczony, ponieważ wykonywanie działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim stało się utrudnione, zastosowanie znajdzie również podstawowa swoboda, do której należy dana działalność(11).

37. Pomędzy swobodnym przepływem kapitału a swobodą wykonywania działalności pojawiają się liczne punkty wspólne, przede wszystkim wówczas, gdy przepisy krajowe dotyczą inwestycji bezpośrednich, na przykład w postaci udziałów(12) lub nabycia nieruchomości w celu wykonywania transgranicznej działalności gospodarczej(13).

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

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

1) Transgraniczne nabycie nieruchomości zasadniczo zawsze stanowi inwestycję kapitałową, która z tego względu objęta jest ochroną przepisów dotyczących przepływu kapitału, bez względu na cel tego nabycia(15).

2) W zakresie, w jakim nabycie nieruchomości jest konieczne dla wykonywania działalności gospodarczej w sposób trwały w innym państwie członkowskim, zostaje ono również objęte zakresem ochrony swobody wykonywania działalności gospodarczej(16)(17).

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

i) Zakres przedmiotowy swobodnego przepływu kapitału

41. Ze względu na swój przedmiot sprawa przed sądem krajowym należy do zakresu ochrony swobodnego przepływu kapitału, ponieważ fundacja będąca rezydentem w oskim nabyła nieruchomości w Niemczech, a nabycie nieruchomości przez nierezydenta stanowi przepływ kapitału w rozumieniu art. 1 dyrektywy 88/361 i nomenklatury przepływów kapitału ujętej w tej dyrektywie(18).

ii) Przedmiotowy zakres zastosowania swobody wykonywania działalności gospodarczej

42. Aby ze względu na przedmiot można było zastosować swobodę wykonywania działalności gospodarczej obok swobodnego przepływu kapitału, fundacja musiałaby używać nieruchomości po ośon w Niemczech jako stałego zakładu dla wykonywania działalności gospodarczej(19).

43. W tym miejscu należy przypomnieć, że fundacja wynajmuje nieruchomości nabytą w Niemczech, która nie stanowi dodatku do istniejącego już przedsiębiorstwa, lecz stanowi główną działalność gospodarczą fundacji w Niemczech(20).

– Niezależna działalność gospodarcza o trwałym charakterze

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

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

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

47. W rzeczywistości bowiem oczywistym celem § 14 AO 1977 jest podatkowe uprzywilejowanie dochodów pochodzących z wynajmu nieruchomości, które co do zasady są skromniejsze w porównaniu z dochodami z działalności przemysłowej lub handlowej. Z kolei swoboda wykonywania działalności gospodarczej ma na celu ochronę każdego podmiotu gospodarczego działającego na wspólnym rynku przed mniej korzystnym traktowaniem, niezależnie od rozmiaru danej działalności gospodarczej, chyba że chodzi o działalność całkowicie nieistotną i pomocniczą. Im szersza będzie wykładnia pojęcia działalności gospodarczej w prawie wspólnotowym, tym większa będzie liczba osób korzystających. W związku z powyższym nie można się dziwić temu, iż Trybunał przyjmuje szeroką wykładnię pojęcia działalności gospodarczej(21).

48. Tym samym działalność gospodarczą mogą wykonywać również osoby prawne, które, tak jak to ma miejsce w sprawie w postępowaniu przed sądem krajowym, nie działają z zamiarem

maksymalizacji swych zysków(22). Nawet jeżeli przyjąć, że fundacja, z uwagi na swój przymiot użyteczności publicznej, wynajmuje nieruchomości bez zamiaru maksymalizacji swych zysków, to jednak czynność wynajmu stanowi czynność odpłatną, która jako taka stanowi uczestnictwo w życiu gospodarczym, które nie jest całkowicie nieistotne i pomocnicze. W związku z powyższym wynajem nieruchomości położonej w Monachium stanowi samodzielne działanie gospodarcze w rozumieniu swobody wykonywania działalności gospodarczej.

49. W tych okolicznościach zostaje również spełnione kryterium stałości.

– Stały zakład?

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

51. W tak zwanym wyroku o ubezpieczeniu(23) Trybunał orzekł, że należy przyjąć, że dane przedsiębiorstwo należy uznać za usytuowane w innym państwie członkowskim, także w przypadku gdy jego obecność w tym państwie realizowana jest za pomocą biura zarządzanego przez niezależną osobę, która jednak jest umocowana do stałego działania na rachunek tego przedsiębiorstwa, tak jakby to czyniła agencja.

52. Niemniej jednak w takich sytuacjach wymaga się stosunku wyłączeniowości lub mającego dominujący charakter pomiędzy niezależną osobą a mocodawcą, tak że osoba ta uczestniczy w wykonywaniu umów, nie działając jednocześnie na rzecz konkurencyjnych przedsiębiorstw. Tylko wtedy gdy niezależna osoba w ten sposób ograniczy swoją własną swobodę wykonywania działalności gospodarczej, można będzie przyjąć, iż reprezentowane przedsiębiorstwo jest usytuowane w państwie przyjmującym(24).

53. Trybunał Sprawiedliwości nie miał okazji zastosować owych kryteriów przypisania w innych sprawach, najprawdopodobniej z uwagi na swoiste cechy dystrybucji ubezpieczeń(25), w związku z czym nie można przyjąć, iż mają one ogólny zakres.

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

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

c) W kwestii podmiotowego zakresu zastosowania zasady swobodnego przepływu kapitału

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

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

przymiot u?yteczno?ci publicznej oznacza, ?e fundacja nie d??y do osi?gni?cia zysków.

58. Zgodnie z brzmieniem art. 48 WE ma on zastosowanie do rozdzia?u traktatu dotycz?cego swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej. Z uwagi na odes?anie zawarte w art. 55 WE, art. 48 WE nale?y stosowa? równie? do swobodnego ?wiadczenia us?ug. Natomiast brak jest odes?ania takiego rodzaju w przepisach traktatu dotycz?cych swobodnego przep?ywu kapita?u. W ten sposób wyk?adnia literalna i systematyczna traktatu przemawia za tym, ?e podmiotowy zakres ochrony swobodnego przep?ywu kapita?u nie podlega ograniczeniom zawartym w art. 48 akapit drugi WE.

59. Wynikaj?cy st?d brak zastosowania art. 48 WE w dziedzinie swobodnego przep?ywu kapita?u pozostaje w zgodzie z charakterem tej podstawowej swobody, która dotyczy przedmiotu, a nie osób. Prawid?owe funkcjonowanie swobodnego przep?ywu kapita?u nie pozostaje w jakimkolwiek zwi?zku z osob? przedsi?biorcy.

60. Jeden z ostatnich wyroków Trybuna?u moim zdaniem potwierdzi?, i? swobodny przep?yw kapita?u ma charakter swobody odnosz?cej si? do przedmiotu. W wyroku z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie Barbier(26) dotycz?cym podatku od dziedziczenia w Niderlandach w okoliczno?ciach, w których spadkodawca przeniós? swoj? siedzib? z Niderlandów do Belgii z innych powodów ni? powody gospodarcze, a nast?pnie naby? nieruchomo?ci po?o?one w Niderlandach, s?d krajowy zasadniczo usi?owa? ustali?, czy zastosowanie zasady swobodnego przep?ywu kapita?u zale?a?o od istnienia transgranicznej dzia?alno?ci gospodarczej. Trybuna? ograniczy? si? do stwierdzenia, ze zarówno inwestycje w nieruchomo?ci, jak i nabycie nieruchomo?ci w drodze dziedziczenia obj?te s? zakresem ochrony swobodnego przep?ywu kapita?u, niezale?nie od osób, które powo?uj? si? na t? swobod?.

61. W zwi?zku z powy?szym nale?y stwierdzi?, ?e sprawa przed s?dem krajowym nale?y do podmiotowego zakresu ochrony swobodnego przep?ywu kapita?u.

C – *W przedmiocie istnienia ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u*

1. Podstawowe argumenty stron

62. Komisja, rz?d w?oski oraz fundacja twierdz?, ?e dosz?o do ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u, poniewa? fundacja zosta?a potraktowana w sposób mniej korzystny ni? porównywalna fundacja u?yteczno?ci publicznej maj?ca siedzib? w Niemczech. Wskazuj? na to, ?e obie fundacje s? porównywalne, poniewa? pod wzgl?dem podatkowym obie zosta?y potraktowane w identyczny sposób, za wyj?tkiem zastosowania korzy?ci podatkowej.

63. Zdaniem Komisji, je?eli w?oska fundacja mia?aby siedzib? w Niemczech, dochody pochodz?ce z najmu by?yby zwolnione z podatku od osób prawnych. Odmowa przyznania korzy?ci podatkowej nast?puje tylko z tego powodu, ?e jej siedziba znajduje si? we W?oszech, dlatego te? podlega ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu. Takie po?rednie ograniczenie zniech?ca osoby prawne maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim do inwestowania ich kapita?u w Niemczech.

64. Z kolei rz?d Zjednoczonego Królestwa podnosi, ?e fundacje uznane za fundacje u?yteczno?ci publicznej na podstawie prawa w?oskiego nie znajduj? si? w sytuacji porównywalnej z sytuacj? fundacji uznanych za fundacje u?yteczno?ci publicznej na podstawie prawa niemieckiego, poniewa? przes?anki dotycz?ce statusu u?yteczno?ci publicznej s? inne w ka?dym pa?stwie cz?onkowskim.

65. Niemiecki rz?d dodaje, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? oprze? si? na ró?nicach

istniejących pomiędzy krajowymi porządkami prawnymi w celu wprowadzenia zróżnicowania prawnego nienagannego z punktu widzenia prawa wspólnotowego. Ponadto jedynie fundacje użyteczności publicznej przyjmującego państwa członkowskiego są zintegrowane z systemem społecznym tego państwa, co stanowi obiektywny cech odróżniający je od zagranicznych fundacji użyteczności publicznej.

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

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

2. Ocena prawna

a) Systematyka swobodnego przepływu kapitału

68. W niniejszej sprawie należy zbadać, czy brak zwolnienia z podatku fundacji użyteczności publicznej innego państwa członkowskiego, podlegającej ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału.

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

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

71. W wyroku w sprawie *Manninen*(27) Trybunał po raz pierwszy miał okazję rozważyć podstawową kompetencję prawodawczą państwom członkowskim w dziedzinie podatków bezpośrednich w świetle art. 56 i 58 WE. W wyroku tym Trybunał orzekł, że art. 58 WE dopuszcza przepisy podatkowe ustanawiające zróżnicowanie pomiędzy podatnikami ze względu na miejsce, w którym inwestują swój kapitał, tylko wtedy, gdy takie zróżnicowanie odpowiada faktycznej różnicy lub w przypadku gdy zróżnicowanie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Trybunał wskazał również, że takie uzasadnienie oznacza, że dane odmiennie traktowanie nie wychodzi poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu spornego uregulowania. W związku z tym zdaniem Trybunału należy odróżniać odmiennie traktowanie dopuszczalne na podstawie art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji zakazanej w ust. 3 tego samego artykułu.

72. Pomimo iż już z tych rozważań wydaje się, że Trybunał stosować do swobodnego przepływu kapitału te same zasady, które stosować do pozostałych swobód podstawowych, to jednak owo równoległe stosowanie stało się oczywiste w wyroku z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie

D(28), w którym Trybuna? Sprawiedliwo?ci transponowa? na grunt swobodnego przep?ywu kapita?u swoje orzecznictwo dotycz?ce ogranicze? w dziedzinie podatków bezpo?rednich w swobodnym przep?ywie, swobodzie wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej i swobodnym ?wiadczeniu us?ug.

73. W zwi?zku z powy?szym nale?y przyst?pi? do rozwa?enia tego orzecznictwa. Zgodnie z nim podstawowe swobody zakazuj? nie tylko oczywistej dyskryminacji opartej na przynale?no?ci pa?stwowej, ale tak?e ka?dego przejawu dyskryminacji ukrytej, która przy zastosowaniu innych kryteriów zróżnicowania prowadzi do tego samego rezultatu. W zwi?zku z tym podstawowe swobody opieraj? si? na zakazie dyskryminacji, który zmierza do unikania nieuzasadnionego stosowania odmiennych zasad do porównywalnych sytuacji lub tej samej zasady do ró?nych sytuacji.

74. Odno?nie do ewentualnego odmiennego traktowania w krajowym prawie podatkowym rezydentów i nierezydentów Trybuna? podkre?li?, i? istnieje niebezpiecze?stwo, i? uregulowanie pa?stwa cz?onkowskiego, które zastrzega okre?lone korzy?ci podatkowe na rzecz rezydentów, mo?e powodowa? skutki zasadniczo niekorzystne dla obywateli innych pa?stw cz?onkowskich, poniewa? nierezydenci nie s? najcz??ciej obywatelami, a tym samym takie uregulowanie mo?e stanowi? dyskryminacj? po?redni? opart? na przynale?no?ci pa?stwowej.

75. Trybuna? Sprawiedliwo?ci pocz?tkowo orzek? w sprawach dotycz?cych opodatkowania dochodów osób fizycznych(29), ?e sytuacje rezydentów i nierezydentów w danym pa?stwie cz?onkowskim co do zasady nie s? porównywalne, poniewa? wykazuj? obiektywne ró?nice, tak z punktu widzenia ró?d?a dochodu, jak i z punktu widzenia osobistej zdolno?ci do ponoszenia ci??aru podatkowego lub te? z punktu widzenia uwzgl?dniania sytuacji osobistej i rodzinnej.

76. Niemniej jednak stwierdza, ?e wobec istnienia korzy?ci podatkowej, której przyznania odmówiono nierezydentowi, odmienne traktowanie tych dwóch kategorii podatników mo?e zosta? zakwalifikowane jako dyskryminacja w rozumieniu traktatu, poniewa? brak jest jakiegokolwiek obiektywnej ró?nicy pomiędzy nimi, która mog?aby uzasadni? takie odmienne traktowanie.

77. Istnienie takiej obiektywnej ró?nicy powinno by? ustalone w pierwszej kolejno?ci w oparciu o to, czy dany nierezydent osi?ga wi?kszo?? swoich dochodów w pa?stwie, w którym jest zatrudniony, czy te? w pa?stwie, w którym ma miejsce zamieszkania(30).

b) W kwestii ograniczenia swobodnego przep?ywu kapita?u w sprawie przed s?dem krajowym

78. W prawie niemieckim podmioty o charakterze u?yteczno?ci publicznej s? zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie § 5 ust. 1 pkt 9 zdanie pierwsze KStG. Zgodnie z ust. 2 tego paragrafu zwolnienia tego nie stosuje si? do podmiotów podlegaj?cych ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu. Ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od dochodu osi?gni?tego na terytorium Niemiec na podstawie § 2 pkt 1 KStG podlegaj? te podmioty, które nie maj? siedziby ani zarz?du na terytorium kraju. Wynika z tego, ?e w odró?nieniu od niemieckich podmiotów maj?cych charakter u?yteczno?ci publicznej, zagraniczne podmioty maj?ce charakter u?yteczno?ci publicznej, które, tak jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, osi?gaj? dochody na terytorium niemieckim, nie s? zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych od tych dochodów.

79. W zwi?zku z powy?szym zagraniczny podmiot maj?cy charakter u?yteczno?ci publicznej jest traktowany w sposób mniej korzystny ni? niemiecki podmiot maj?cy charakter u?yteczno?ci publicznej. Pomimo i? uregulowanie to nie odnosi si? w sposób bezpo?redni do siedziby fundacji, lecz do podlegania ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu, to jednak kryterium to w sposób po?redni prowadzi do tego samego rezultatu za po?rednictwem § 2 pkt 1 KStG. Je?eli fundacja

użyteczności publicznej miałyby swoją siedzibę w Niemczech, a nie w innym państwie członkowskim, to podlegałyby nieograniczonemu opodatkowaniu i dochody pochodzące z najmu nieruchomości byłyby zwolnione z podatku od osób prawnych. Tylko tego powodu, że jej siedziba znajduje się w innym państwie członkowskim i w związku z tym podlega ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu odmawia się przyznania fundacji tej korzyści podatkowej.

80. Prawdą jest, że sporne uregulowanie krajowe nie dotyczy w sposób bezpośredni inwestycji objętych zakresem ochrony swobodnego przepływu kapitału, a zwłaszcza inwestycji w nieruchomości w innym państwie członkowskim. Niemniej jednak celem dane inwestycji jest osiągnięcie korzyści, w niniejszej sprawie, korzyści w postaci czynszu. Ponieważ sporne uregulowanie opodatkowuje w sposób mniej korzystny dochody pochodzące z najmu osiągnięte przez podmiot mający siedzibę za granicą, w związku z jego ograniczonym obowiązkiem podatkowym, stanowi ono pogorszenie ogólnych warunków stosowanych do inwestycji dokonywanych przez zagranicznych inwestorów względem podobnych inwestycji dokonywanych przez podmioty niemieckie. W związku z powyższym mamy do czynienia z pośrednim ograniczeniem swobodnego przepływu kapitału, które zgodnie z orzecznictwem Trybunału jest wystarczające dla stwierdzenia istnienia ograniczenia swobodnego przepływu kapitału(31).

D – *W kwestii istnienia arbitralnej dyskryminacji*

1. Argumentacja stron

81. Zdaniem fundacji kryterium rozróżniające oparte na podleganiu ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu może w szczególności działać na szkodę osób prawnych, które mają swoją siedzibę w innych państwach członkowskich. Wynikające stąd odmienne traktowanie nie jest uzasadnione. Ponadto okoliczności, iż traktuje się w sposób mniej korzystny dochody pochodzące z najmu osiągnięte przez fundację użyteczności publicznej podlegającą w Niemczech ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, wystarcza, aby uznać za mniej atrakcyjną inwestycję w nieruchomości w Niemczech z przeznaczeniem na jej wynajem, niż inwestycję w nieruchomości we Włoszech.

82. Fundacja podnosi wreszcie, że Republika Federalna Niemiec podpisała z dwoma państwami członkowskimi konwencje zmierzające do unikania podwójnego opodatkowania, to znaczy z Republiką Francuską i Królestwem Szwecji, które to konwencje przyznają szczególne korzyści podatkowe podmiotom mającym charakter użyteczności publicznej niebędącymi rezydentami, to znaczy zwolnienie z podatku od spadków i darowizn. Republika Federalna Niemiec zawarła również podobną konwencję ze Stanami Zjednoczonymi Ameryki, ustanawiającą zwolnienie z podatku dochodowego. W związku z tym fundacja twierdzi, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN(32), że ewentualna szkoda finansowa, którą mogła ponieść Republika Federalna Niemiec w wyniku ustanowienia zwolnienia z podatku dochodowego, takiego jak zwolnienie przewidziane w konwencji pomiędzy Niemcami a Stanami Zjednoczonymi, nie może uzasadniać ograniczenia podstawowych swobód.

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

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

85. Zdaniem rzędu Zjednoczonego Królestwa wyrażona zostaje możliwość naruszenia swobodnego przepływu kapitału, ponieważ przesłanki w dziedzinie użyteczności publicznej różni się w poszczególnych państwach członkowskich w zależności od przyjętej tam koncepcji interesu i porządku publicznego, a tym samym fundacje krajowe i fundacje zagraniczne nie znajdują się w sytuacji porównywalnej. W każdym razie odmowa zwolnienia z podatku fundacji nienastawionej na osiągnięcie zysków, mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, jest uzasadniona koniecznością zapewnienia skutecznej kontroli podatkowej.

86. Z kolei Komisja uważa, że odmienne traktowanie nie jest uzasadnione. Po pierwsze, brak jest obiektywnej różnicy pomiędzy fundacją użyteczności publicznej mającą siedzibę w Niemczech a fundacją użyteczności publicznej mającą siedzibę w innym państwie członkowskim. Po drugie, na podstawie dyrektywy 77/799/EWG(33) niemieckie organy podatkowe mogą uzyskać od właściwych organów innych państw członkowskich wszystkie informacje niezbędne dla ustalenia podatku od osób prawnych.

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

2. Ocena prawna

88. W związku z tym należy zbadać, w jakim zakresie fundacje krajowe i fundacje zagraniczne znajdują się w sytuacji porównywalnej. Jeżeli okaże się, że mamy do czynienia z sytuacjami porównywalnymi, trzeba będzie ustalić, czy odmienne traktowanie fundacji niemieckich i fundacji zagranicznych, które – co zostało już stwierdzone – przewiduje niemiecka ustawa od podatku od osób prawnych, może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu powszechnego(34).

a) W kwestii porównywalności sytuacji fundacji niemieckiej i zagranicznej

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

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

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

92. W związku z tym zgodnie z prawem niemieckim za fundację użyteczności publicznej należy uznać zarówno fundację zagraniczną, która wykonuje swoje działania użyteczności publicznej za granicą, jak i fundację niemiecką, która wykonuje swoje zadania użyteczności publicznej w Niemczech. Wynika z tego, że sporne traktowanie pod względem podatkowym fundacji zagranicznej, której przymiot użyteczności publicznej nie jest kwestionowany przez prawo krajowe, może być porównywany z traktowaniem niemieckiej fundacji użyteczności publicznej.

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

94. Niezależnie od tego należy podkreślić, że takie jednakowe traktowanie wynikające z krajowego uregulowania państwa czonkowskiego fundacji krajowych i fundacji zagranicznych w zakresie uznania charakteru użyteczności publicznej nie może być traktowane jako imperatyw wynikający z prawa wspólnotowego. Do prawa krajowego należy bowiem ustalenie, które interesy zasługują na to, aby zostały uznane za posiadające charakter użyteczności publicznej, i nie ma konieczności przyznawania waloru pomocniczego decyzji podjętej przez inne państwo członkowskie. Ponadnarodowe znaczenie pojęcia interesu powszechnego proponowane przez Komisję wydaje się dość ryzykowne, z uwagi na niewielkie kompetencje prawodawcze, jakimi dysponuje Wspólnota, zwłaszcza w dziedzinie pozagospodarczej(35).

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

96. Przyznanie państwom członkowskim podstawowej kompetencji decyzyjnej w dziedzinie uznania użyteczności publicznej ściśle z koniecznością przeprowadzenia skutecznej kontroli organów i działania danego podmiotu, który zgodnie ze swym statutem dąży do osiągnięcia celów użyteczności publicznej, oznacza, że co do zasady uznanie użyteczności publicznej danego podmiotu uzależnione będzie od jego wystarczającego i ciągłego powiązania z danym państwem. W związku z tym odmowa uznania użyteczności publicznej danego podmiotu, w przypadku gdy jego działania rzeczywiście nie jest związana z danym krajem, tak jak to ma

miejsce w niniejszej sprawie, zasadniczo jest zgodne z prawem wspólnotowym. Niemniej jednak jeżeli prawo krajowe nie wymaga takiego związku pomiędzy działalnością fundacji a danym krajem, tak jak to wynika z wyjątku z art. 107 ust. 2 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, które nie zostały zakwestionowane, prawo wspólnotowe sprzeciwia się takiemu rozróżnieniu pomiędzy podmiotami użyteczności publicznej, które oparte byłyby na miejscu ich siedziby, ponieważ w takim przypadku chodziłoby o dyskryminację pomiędzy *porównywalnymi* podmiotami.

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

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

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

b) W kwestii spójności niemieckich przepisów podatkowych

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

101. W wyrokach w sprawach Bachmann (38) oraz Komisja przeciwko Belgii (39) Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie podstawowych swobód.

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

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

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

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

106. Niemniej jednak nawet szeroka wykładnia pojęcia spójności nie uzasadnia stwierdzonego ograniczenia. W rzeczywistości bowiem, przyjmując stanowisko rządu niemieckiego, zgodnie z którym należy przyznać korzyści tylko tym podmiotom użyteczności publicznej, które odciążają państwo poprzez swoją działalność użyteczności publicznej, dzięki powiązaniu tej działalności z danym krajem, tylko wtedy można byłoby uznać za spójne odmienne traktowanie pod względem podatkowym, jeżeli mniej korzystne traktowanie uzależnione byłoby od powiązania działalności użyteczności publicznej z danym krajem, a nie z miejscem siedziby. Niemniej jednak, zgodnie z informacją dostarczoną przez sąd krajowy, sporne uregulowanie podatkowe nie bierze pod uwagę miejsca wykonywania działalności użyteczności publicznej.

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

c) W kwestii braku możliwości kontroli i nadzoru

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

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

110. Niemniej jednak zarzut ten pomija okoliczności, iż Bundesfinanzhof nie ma jakichkolwiek wątpliwości odnośnie do użyteczności publicznej fundacji w postępowaniu przed sądem krajowym, a tym samym wychodzi z założenia, iż możliwości kontroli posiadane przez niemieckie organy podatkowe są wystarczające(43).

111. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału skuteczność kontroli podatkowych może co do zasady uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód. Niemniej jednak w większości przypadków, z uwagi na możliwość wzajemnej pomocy pomiędzy organami państwa(44), Trybunał odrzucił takie uzasadnienie(45).

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

danej regulacji podatkowej(46).

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

d) W kwestii pozostałych możliwości uzasadnienia

114. Podobnie nie można zgodzić się z argumentem Chief State Solicitors Irlandii, zgodnie z którym odmienne traktowanie jest uzasadnione koniecznością zapobiegania oszustwom podatkowym.

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

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

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

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

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

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

V – Wnioski

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

„Artykuły 56 WE i 58 WE dotyczące swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się uregulowaniu krajowemu, na podstawie którego fundacja użyteczności publicznej prawa prywatnego innego państwa członkowskiego, uznana za taką na podstawie prawa krajowego,

podlegaj?ca ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu z tytu?u dochodów osi?gni?tych z najmu na terytorium tego kraju, nie jest zwolniona z podatku od osób prawnych w przeciwie?stwie do fundacji u?yteczno?ci publicznej, która podlega nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu i osi?ga dochody tego samego rodzaju.

Artyku?y 56 WE i 58 WE dotycz?ce swobodnego przep?ywu kapita?u wewn?trz Wspólnoty nie sprzeciwiaj? si? uregulowaniu prawa krajowego, które traktuje w odmienny sposób podmioty maj?ce siedzib? za granic?, które nie zosta?y uznane za podmioty u?yteczno?ci publicznej na podstawie prawa krajowego, ni? podmioty u?yteczno?ci publicznej maj?ce siedzib? na terytorium kraju”.

1 – J?zyk orygina?u: niemiecki.

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

3 – Zobacz w szczególno?ci wyroki z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C?279/93 Schumacker, Rec. str. I?225, pkt 21, oraz z dnia 7 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I?7477, pkt 19.

4 – C?120/95 Rec. str. I?1831, pkt 22 i nn.

5 – C?158/96 Rec. str. I?1931, pkt 18 i nn.

6 – Punkt 65 (wyrok z dnia 8 wrze?nia 2005 r. w sprawie C?512/03, Zb.Orz. str. I?7685).

7 – Oczywiste jest, ?e takie stanowisko zaj?? Trybuna? w wyroku 22 maja 2003 r. w sprawie C?355/00 Freskot, Rec. str. I?5263, orzekaj?c, ?e wynikaj?ce z obowi?zkowego systemu ubezpiecze? ograniczenie swobodnego ?wiadczenia us?ug mog?o w danym przypadku by? uzasadnione celami polityki spo?ecznej zamierzonymi przez ten system. Zobacz wreszcie tak?e opini? generalna rzecznika M. Poiaresa Maduro z dnia 10 listopada 2005 r. w zawiszej sprawie C?205/03 FENIN, dotycz?ca zastosowania poj?cia przedsi?biorstwo do podmiotów krajowego systemu ubezpiecze? zdrowotnych.

8 – Dz.U. L 178, str. 5.

9 – Sprawa C?174/00 Kennemer, Rec. str. I?3293.

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

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

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

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

14 – Zobacz wyrok z dnia 16 marca 1999 r. w sprawie C?222/97 Trummer i Mayer, Rec. str. I?1661, pkt 21., w zakresie, w jakim art. 73b traktatu WE [obecnie art. 56 WE) zasadniczo powtórzy? tre?? art. 1 dyrektywy 88/361, pomimo i? zosta? on przyj?ty na podstawie art. 69 i 70

ust. 1 traktatu EWG, które następnie zostały zastąpione przez art. 73b i nn. traktatu WE, załączona do niej nomenklatura przepływu kapitału zachowuje wartość pomocniczą, która była jej właściwa przed jej wejściem w życie przy definiowaniu pojęcia przepływu kapitału, rozumianego w ten sposób, zgodnie z preambułą, że załączona do niej lista nie ma wyczerpującego charakteru”.

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

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

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

18 – Zobacz pkt 38 niniejszej opinii.

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

20 – Z kolei w sprawie Konle (wyrok przywołany w przypisie 13) skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym zamierzał używać nieruchomości – nabytej w sposób transgraniczny – jako głównego miejsca zamieszkania i wykonywać tam działalność gospodarczą w ramach działalności już w Niemczech przedsiębiorstwa.

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

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

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

24 – W tym zakresie zobacz komentarz Tiedjego i Troberga w: von der Groeben/Schwarze, *Artikel* 43, pkt 44–46, oraz von Randelzhofer i Forsthoff w: Grabitz, *Artikel* 43, pkt. 59, gdzie znajduj? si? inne odes?ania.

25 – W przeciwie?stwie do innych sektorów gospodarczych po?rednik ubezpieczeniowy co do zasady ma decyduj?cy wp?yw na tre?? ubezpieczenia.

26 – C?364/01 Rec. str. I?15013.

27 – Przywo?any w przyp. 2.

28 – Sprawa C?376/03. Zb.Orz. str. I?5821.

29 – W dziedzinie podatków bezpo?rednich orzecznictwo Trybuna?u dotyczy zarówno os?b fizycznych, jak i os?b prawnych. Pomimo ?e orzecznictwo dotycz?ce tych dwóch grup zasadniczo pod??a wed?ug tych samych zasad, to jednak istniej? pewne obiektywne ró?nice, które odbijaj? si? równie? na ich traktowaniu pod wzgl?dem prawnym (zob. wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, zwana „avoir fiscal”, Rec. str. 273, pkt 18)

30 – Zobacz wyrok w sprawie Schumacker, przywo?any w przypisie 3.

31 – Zobacz w tej kwestii przywo?any w przyp. 12 wyrok w sprawie Verkooijen, pkt 34 i n.

32 – C?307/97 Rec. str. I?6161.

33 – Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycz?ca wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w obszarze podatków bezpo?rednich, niektórych podatków akcyzowych, opodatkowania sk?adek ubezpieczeniowych (Dz.U. L 336, str. 15), w brzmieniu nadanym przez dyrektyw? Rady 2004/106/WE z dnia 16 listopada 2004 r. (Dz.U. L 359, str. 30), zwana dalej „dyrektyw? dotycz?ca wzajemnej pomocy”.

34 – W kwestii systematyki zasady swobodnego przep?ywu kapita?u odsy?am do wyroku w sprawie Manninen, przywo?anego w przypisie 3, pkt 28 i 29.

35 – Odes?anie do komunikatu Komisji w sprawie us?ug u?yteczno?ci publicznej z dnia 20 wrze?nia 2000 r. (COM/2000/0580 Dz.U. 2001, C 14, str. 4) jest bezskuteczne, poniewa? traktat opiera si? w tym wzgl?dzie na podstawowym rozró?nieniu pomi?dzy ?wiadczeniem us?ug w ogólnym interesie gospodarczym (zob. np. art. 86 WE ust. 2) a dzia?alno?ci? pozbawion? celu gospodarczego.

36 – Przywo?any w przyp. 28.

37 – Tam?e, pkt 61.

38 – Przywo?any w przyp. 11.

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

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

41 – Wyrok przywo?any w przyp. 12.

42 – Tamże, pkt 58.

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

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

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

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

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

48 – Wyrok przywołany w przypisie 29.

49 – Tamże, pkt 22.