

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
CHRISTINE STIX-HACKL
της 15ης Δεκεμβρίου 2005¹

I — Εισαγωγή

1. Στην παρούσα υπόθεση, το Δικαστήριο καλείται κατ' ουσίαν να διευκρινίσει κατά πόσον ένα αλλοδαπό ίδρυμα, το οποίο πληροί τις επιταγές του εθνικού δικαίου περί επιδιώξεως κοινωφελών σκοπών, μπορεί, λόγω του τόπου της έδρας του, να τυγχάνει, στον τομέα της άμεσης φορολογίας, δυσμενέστερης μεταχείρισης σε σχέση με αντίστοιχο ημεδαπό ίδρυμα, όσον αφορά τη φορολόγηση συγκεκριμένων εισοδημάτων πραγματοποιουμένων στην ημεδαπή.

II — Το νομικό πλαίσιο

A — Διατάξεις του κοινοτικού δικαίου

2. Οι διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, των οποίων ζητείται η ερμηνεία, είναι τα άρθρα 52, 58, 59, 66 και 73 Β της Συνθήκης ΕΚ.

B — Εθνικό δίκαιο

3. Οι κρίσιμες διατάξεις του γερμανικού Körperschaftsteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων)² (στο εξής: KStG 1996) έχουν ως εξής:

«Άρθρο 2: Περιορισμένη φορολογική υποχρέωση

Υπέχουν περιορισμένη υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

1. τα νομικά πρόσωπα, οι ενώσεις προσώπων και οι ομάδες περιουσίας, των οποίων ούτε η διοίκηση ασκείται ούτε η έδρα βρίσκεται στην ημεδαπή, όσον αφορά τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στην ημεδαπή [...]»

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

² — Körperschaftsteuergesetz 1996, όπως δημοσιεύθηκε στις 22 Φεβρουαρίου 1996 (BGBl. I σ. 240, BSBl. I σ. 166).

«Άρθρο 5: Απαλλαγές

3. για υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση κατά την έννοια του άρθρου 2, σημείο 1.»

1) Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

«Άρθρο 8: Υπολογισμός του εισοδήματος

[...]

9. τα νομικά πρόσωπα, οι ενώσεις προσώπων και οι ομάδες περιουσίας, που, σύμφωνα με το καταστατικό, τον οργανισμό του ιδρύματος ή άλλη συστατική πράξη τους αλλά και εν τοις πράγμασι υπηρετούν αποκλειστικώς και άμεσα κοινωφελείς, αγαθοεργούς ή εκκλησιαστικούς σκοπούς [άρθρα 51 έως 68 της Abgabepflichtung (του κώδικα δημοσίων εσόδων)]. Η απαλλαγή από τον φόρο αποκλείεται στο μέτρο που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα. Το δεύτερο εδάφιο δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση της υπό του ίδιου του νομικού προσώπου διαχείρισεως δασικής εκμεταλλεύσεως

Η έννοια του εισοδήματος και ο τρόπος υπολογισμού του διέπονται από τις διατάξεις του Einkommensteuergesetz (νόμου περί φορολογίας εισοδήματος) και του παρόντος νόμου [...]

4. Οι κρίσιμες διατάξεις του γερμανικού Einkommensteuergesetz (στο εξής: EStG) έχουν ως εξής:

«Άρθρο 21: [Εκμίσθωση]

[...]

2) Οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 1 απαλλαγές δεν ισχύουν

1) Εισοδήματα από εκμίσθωση αποτελούν

[...]

1. Εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, ιδίως οικοπέδων, κτηρίων, τμημάτων κτηρίων [...]

«Άρθρο 49: Εισοδήματα που αποτελούν αντικείμενο περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης

1) Εισοδήματα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή κατά την έννοια της περιορισμένης φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 1, παράγραφος 4) αποτελούν

[...]

6. εισοδήματα από εκμίσθωση (άρθρο 21), όταν η ακίνητη περιουσία, η ομάδα πραγμάτων ή τα δικαιώματα βρίσκονται στην ημεδαπή [...]

νομικών προσώπων για το οικονομικό έτος 1997. Το ίδρυμα δεν διατηρεί δικούς του χώρους στη Γερμανία, ούτε καταχωρημένο υποκατάστημα. Επίσης δεν δραστηριοποιείται μέσω γερμανικής θυγατρικής εταιρείας. Οι υπηρεσίες που αφορούν την εκμίσθωση του ακινήτου παρέχονται από γερμανική εταιρεία διαχείρισεως.

7. Σύμφωνα με τον εφαρμοστέο για το επίδικο έτος 1997 οργανισμό του, το ίδρυμα έχει αποκλειστικώς επιμορφωτικούς και εκπαιδευτικούς σκοπούς. Προς επίτευξη των σκοπών του, το ίδρυμα υποστηρίζει τα διδακτικά αντικείμενα της κλασικής κατασκευής εγχόρδων μουσικών οργάνων, των εγχόρδων με δοξάρι, της ιστορίας της μουσικής και της επιστήμης της μουσικής εν γένει. Το ίδρυμα δύναται να παρέχει μία ή περισσότερες υποτροφίες προς νεαρούς Ελβετούς, κατά προτίμηση από τη Βέρνη, προκειμένου να διευκολυνθεί η παραμονή τους στην Cremona καθόλη τη χρονική περίοδο των μαθημάτων.

III — Τα πραγματικά περιστατικά και η διαδικασία

5. Το προσφεύγον, το Centro di musicologia Walter Stauffer (στο εξής: ίδρυμα), είναι ίδρυμα ιταλικού δικαίου με έδρα στην Ιταλία.

6. Το ίδρυμα έχει την κυριότητα εμπορικού ακινήτου στο Μονάχο και πραγματοποιεί εξ αυτού εισοδήματα από εκμίσθωση, τα οποία το Finanzamt München (στο εξής: το καθού Finanzamt) υπήγαγε σε φόρο εισοδήματος

8. Η αίτηση του γερμανικού Bundesfinanzhof για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως στηρίζεται στην παραδοχή ότι το ίδρυμα επιδίωκε, κατά το επίδικο έτος, κοινωφελείς σκοπούς και πληρούσε επίσης τις καταστατικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή εκ του φόρου, δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, ψηφίο 9, πρώτη περίοδος, του KStG 1996, ενώ δεν ετίθετο ζήτημα μερικής φορολογικής υποχρέωσης ως προς τα εισοδήματα αυτά, κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, ψηφίο 9, περίοδοι 2 και 3, διότι η εκμίσθωση δεν υπερέβαινε την απλή περιουσιακή διαχείριση και, ως εκ τούτου, δεν συνιστούσε επιχειρηματική δραστηριότητα.

9. Το Bundesfinanzhof επισημαίνει ιδιαίτερα ότι, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υπάρχει προσφορά προς το κοινωνικό σύνολο κατά την έννοια του άρθρου 52 της γερμανικής Abgabenordnung (στο εξής: AO 1977), δεν αποτελεί προϋπόθεση οι ωφελούμενοι να είναι κάτοικοι ή υπήκοοι της Γερμανίας.

10. Κατά την άποψη του Bundesfinanzhof, μόνον από τις διαπιστώσεις του δικαστηρίου της ουσίας δεν προκύπτει εάν το ίδρυμα πληροί επίσης τις προϋποθέσεις όσον αφορά την εν τοις πράγμασι λειτουργία του, ειδικότερα δε εάν χρησιμοποιεί επικαίρως τα έσοδά του για τους τυγχάνοντες φορολογικών ελαφρύνσεων καταστατικούς σκοπούς του. Στο μέτρο αυτό, το Bundesfinanzhof κάνει λόγο για αναπομπή στο Finanzgericht.

11. Δεδομένου ότι το ίδρυμα, ως έχον την έδρα του και τη διεύθυνση των δραστηριοτήτων του στην Ιταλία, πραγματοποιεί εισοδήματα εκ μισθωμάτων στο πλαίσιο της περιορισμένης φορολογικής του υποχρέωσης δυνάμει του άρθρου 49, παράγραφος 1, ψηφίο 6 του EStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 21 του EStG και το άρθρο 2, ψηφίο 1, άρθρο 8, παράγραφος 1 του KStG, τυγχάνει, κατά την άποψη του Bundesfinanzhof, εφαρμογής το άρθρο 5, παράγραφος 2, ψηφίο 3 του KStG 1996 (νυν άρθρο 5, παράγραφος 2, ψηφίο 2 του KStG), βάσει του οποίου η φοροαπαλλαγή δεν ισχύει για υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Ως εκ τούτου, το ίδρυμα θα υπέλεγε φορολογική υποχρέωση για τα ημεδαπά εισοδήματα από την εκμίσθωση του εμπορικού ακινήτου.

12. Το Finanzgericht München απέρριψε τη στρεφόμενη κατά της υπαγωγής στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων προσφυγή του ιδρύματος. Κατόπιν αυτού το ίδρυμα άσκησε αναίρεση ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο θεωρεί αμφίβολο κατά πόσον ο αποκλεισμός των μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή νομικών προσώπων από τη φοροαπαλλαγή του άρθρου 5, παράγραφος 2, ψηφίο 3, του KStG 1996 είναι σύμφωνος προς τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου. Το Bundesfinanzhof θεωρεί ότι πιθανώς προσβάλλεται η ελευθερία εγκατάστασης καθώς και η ελεύθερη κυκλοφορία υπηρεσιών και/ή κεφαλαίων.

13. Το Bundesfinanzhof θεωρεί ιδίως ότι, εν προκειμένω, δεν αντίκειται στην εφαρμογή της αρχής της προστασίας των θεμελιωδών ελευθεριών το γεγονός ότι το άρθρο 48, παράγραφος 2, ΕΚ προβλέπει για τις εταιρείες την επιδίωξη «κερδοσκοπικού σκοπού». Ως τέτοιος σκοπός δεν νοείται μόνον η μεγιστοποίηση του κέρδους, αλλά πέραν αυτού κάθε δραστηριότητα που ανήκει στην οικονομική ζωή, εφόσον αποσκοπεί στο κέρδος και παρέχεται έναντι ανταλλάγματος. Έτσι θα μπορούσε και η εκμίσθωση ακινήτου, όπως στην επίδικη περίπτωση, να θεωρηθεί ότι επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς κατ' αυτήν την έννοια.

14. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει επίσης εάν η διαφορετική μεταχείριση εγκατεστημένων και μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή κοινωφελών ιδρυμάτων δικαιολογείται λόγω της θεμελιώδους αρχής της συνοχής. Η θεμελιώδης αρχή της συνοχής ορίζει ότι η φοροαπαλλαγή είναι επακό-

λουθο των κοινωφελών σκοπών. Βέβαια, μπορεί ο κοινωφελής χαρακτήρας αλλοδαπού ιδρύματος, που επιδιώκει τους σκοπούς του στην αλλοδαπή, να μην ωφελεί εν τέλει τη Γερμανία. Το Bundesfinanzhof όμως τονίζει ότι το άρθρο 52, παράγραφος 1, του ΑΟ 1977 δεν εξαρτά τη φορολογική αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα από τη συνδρομή προς το κοινωνικό σύνολο της ημεδαπής. Εξεταζόμενος υπ' αυτό το πρίσμα, ο υποτιθέμενος συσχετισμός μεταξύ αποκτήσεως οφέλους και φοροαπαλλαγής στο γερμανικό φορολογικό δίκαιο δεν συνδέεται, επομένως, προς τον κοινωφελή χαρακτήρα, αλλά προς τον απεριόριστο ή περιορισμένο χαρακτήρα της φορολογικής υποχρέωσης ή προς την ημεδαπή ή αλλοδαπή έδρα του εκάστοτε ιδρύματος, πράγμα που δεν είναι πλέον συνεπές.

15. Με διάταξη της 14ης Ιουλίου 2004, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να ζητήσει από το Δικαστήριο να αποφανθεί προδικαστικώς επί του εξής ερωτήματος:

«Συμβιβάζεται με το άρθρο 52 της Συνθήκης ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΚ, με το άρθρο 59 της Συνθήκης ΕΚ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 66 και 58 της Συνθήκης ΕΚ, καθώς και με το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ το να μην απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων κοινωφελές ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου άλλου κράτους μέλους το οποίο, λόγω του ότι πραγματοποιεί έσοδα από μισθώματα, υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή, αντίθετα προς ό,τι συμβαίνει με κοινωφελές ίδρυμα το οποίο, πραγματοποιώντας αντίστοιχα έσοδα, υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή;»

IV — Επί του προδικαστικού ερωτήματος

16. Κατ' αρχάς πρέπει να εξεταστεί το, λόγω του κοινωφελούς χαρακτήρα του οικείου ιδρύματος, εριζόμενο ζήτημα σχετικά με το κατά πόσον η υπό κρίση περίπτωση εμπίπτει κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών (Α). Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί ποιά θεμελιώδης ελευθερία τυγχάνει εφαρμογής όσον αφορά την πραγματοποίηση εισοδημάτων από εκμίσθωση ακινήτου σε κράτος μέλος διαφορετικό από το κράτος της έδρας (Β). Μετά τη διευκρίνιση των προκαταρκτικών αυτών ερωτημάτων, θα πρέπει, στη συνέχεια, να εξεταστεί το ζήτημα του περιορισμού της ενδεχομένης κρίσιμης θεμελιώδους ελευθερίας (Γ). Σε περίπτωση που διαπιστωθεί κρίσιμος, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, περιορισμός μίας ή περισσότερων θεμελιωδών ελευθεριών, θα πρέπει, τέλος, να εξεταστούν οι ενδεχόμενοι δικαιολογητικοί λόγοι (Δ).

Α — Επί του κατά πόσον η συγκεκριμένη περίπτωση εμπίπτει κατ' αρχήν στο πεδίο εφαρμογής των θεμελιωδών ελευθεριών

1. Οι ουσιώδεις ισχυρισμοί των διαδίκων

17. Η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση θεωρεί ότι η προκειμένη περίπτωση δεν εμπίπτει καν στο πεδίο προστασίας των θεμελιωδών ελευθεριών, διότι οι γερμανικές φορολογικές διατάξεις που αφορούν κοινω-

φελή ιδρύματα έχουν κοινωνικό ρυθμιστικό περιεχόμενο. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται επί των αλλοδαπών πολιτών της Κοινότητας μόνον εφόσον υφίσταται μεταξύ του πολίτη της Κοινότητας και του οικείου κράτους μέλους επαρκώς στενός σύνδεσμος, πράγμα που δεν συμβαίνει στην προκειμένη περίπτωση.

18. Το καθού *Finanzamt München* προσθέτει ότι το δίκαιο των ιδρυμάτων ανήκει στην πολιτιστική πολιτική των ομόσπονδων κρατών, στην οποία δεν πρέπει να επεμβαίνει, με σκοπό εναρμόνισης, η Ευρωπαϊκή Ένωση. Αντίστοιχα, ισχύουν και για την εκπαιδευτική πολιτική.

19. Ο *Chief State Solicitor της Ιρλανδίας* υποστηρίζει κατ' ουσίαν ότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ, που προστατεύουν και εξασφαλίζουν τις τέσσερις ελευθερίες, θα έπρεπε να εξακολουθήσουν να μην επηρεάζουν την επίδραση της αναγνώρισης του κοινωφελούς χαρακτήρα για φορολογικούς σκοπούς στα κράτη μέλη. Πέραν αυτού, η ισχύς των θεμελιωδών ελευθεριών προϋποθέτει ότι το ίδρυμα ασκεί δραστηριότητες, που εξυπηρετούν οικονομικούς κερδοσκοπικούς σκοπούς.

20. Αντίθετα, η *Επιτροπή* τονίζει ότι οι κοινωνικοπολιτικοί σκοποί της επίδικης φορολογικής ρύθμισης δεν εμποδίζουν την εφαρμογή της Συνθήκης ΕΚ. Το *ίδρυμα* διατυπώνει, περαιτέρω, τη σκέψη ότι η έλλειψη κοινοτικής εναρμόνισης του δικαίου των κοινωφελών οργανισμών και του φορολογικού δικαίου δεν εμποδίζει την εφαρμογή των θεμελιωδών ελευθεριών. Κατά πάγια

νομολογία του Δικαστηρίου, και οι ρυθμιστικές αρμοδιότητες που εξακολουθούν να ανήκουν στα κράτη μέλη πρέπει να ασκούνται χωρίς να προσβάλλονται οι θεμελιώδεις ελευθερίες.

2. Νομική εκτίμηση

21. Προκαταρκτικώς, πρέπει να επισημανθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, καίτοι ο τομέας των αμέσων φόρων δεν εμπίπτει καθεαυτός στον τομέα αρμοδιοτήτων της Κοινότητας, εν τούτοις τα κράτη μέλη πρέπει να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο κατά την άσκηση των αρμοδιοτήτων που εξακολουθούν να έχουν³.

22. Ακόμη και οι κοινωνικοπολιτικοί σκοποί της εν λόγω εθνικής ρυθμίσεως, που επικαλείται η γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση, δεν μπορούν να θέσουν εν αμφιβόλω την κατ' αρχήν εφαρμογή της αρχής της προστασίας των θεμελιωδών ελευθεριών. Η Επιτροπή τόνισε, ορθά κατά την άποψή μου, ότι η εξαιρετική διάταξη του άρθρου 5, παράγραφος 1, ψηφίο 9, του KStG 1996 δεν αποτελεί κοινωνικό πλεονέκτημα, αλλά, αντίθετα, εξαιρετική φορολογική διάταξη που επιδιώκει κοινωνικοπολιτικούς σκοπούς.

3 — Βλ. ιδίως τις αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1995, C-279/93, Schumacker (Συλλογή 1995, σ. I-225, σκέψη 21) και της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen (Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 19).

23. Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι η σχετική διάταξη εντάσσεται στον τομέα των κοινωνικών πλεονεκτημάτων, όπως υποστηρίζει η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση —πράγμα που δεν συμβαίνει—, πρέπει να υπενθυμιστεί ότι το Δικαστήριο δέχεται ότι, ακόμη και σε αυτόν τον τομέα, είναι κατ' αρχήν εφαρμοστέο το κοινοτικό δίκαιο: Στις αποφάσεις της 28ης Απριλίου 1998 επί των υποθέσεων C-120/95⁴ και C-158/96⁵ το Δικαστήριο δέχθηκε ότι «ελλείπει εναρμόνισης σε κοινοτικό επίπεδο, εναπόκειται στη νομοθεσία κάθε κράτους μέλους να καθορίσει, αφενός, τις προϋποθέσεις του δικαιώματος ή της υποχρέωσης υπαγωγής σ' ένα σύστημα κοινωνικής ασφάλισης [...] και, αφετέρου, τις προϋποθέσεις χορηγήσεως δικαιωμάτων επί παροχών», ότι όμως επίσης «τα κράτη μέλη οφείλουν [...] κατά την άσκηση της αρμοδιότητας αυτής, να τηρούν το κοινοτικό δίκαιο», ούτως ώστε κατ' αποτέλεσμα το γεγονός «ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία υπάγεται στον τομέα της κοινωνικής ασφάλισης δεν αποκλείει την εφαρμογή των άρθρων 59 και 60 της Συνθήκης». Εμμένω, συνεπώς, στην άποψη που εξέθεσα με τις προτάσεις μου της 12ης Μαΐου 2005 επί της υποθέσεως C-512/03, *Blanckaert*⁶, σύμφωνα με την οποία η ένταξη μιας ρυθμίσεως στο φορολογικό δίκαιο ή στο δίκαιο των κοινωνικών ασφαλίσεων δεν επηρεάζει την κατ' αρχήν τήρηση των επιταγών του κοινοτικού δικαίου.

24. Η συμμετοχή ενός ιδρύματος στην πραγματοποίηση κοινωνικοπολιτικών σκοπών δεν αποκλείει κατ' αρχήν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου· κρίσιμο είναι, αντι-

θετα, το κατά πόσον το ίδρυμα ασκεί, με τον τρόπο αυτό, οικονομική δραστηριότητα⁷.

25. Πρέπει, επομένως, να διευκρινιστεί ποιές θεμελιώδεις ελευθερίες είναι εφαρμοστέες.

B — Επί των κρίσιμων θεμελιωδών ελευθεριών

1. Οι ουσιώδεις ισχυρισμοί των διαδίκων

26. Το *ίδρυμα* υποστηρίζει ότι πρέπει να του καταλογιστεί ως διαρκής παρουσία στην ημεδαπή η δραστηριότητα της διαχειρίστριας εταιρείας, που εκμεταλλεύεται το εμπορικό ακίνητο. Κατά συνέπεια, η διαχείριση του κτηρίου του εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Σε περίπτωση που το Δικαστήριο δεν συμμεριστεί την άποψη αυτή, η δραστηριότητά του θα πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, δεδομένου ότι το ίδρυμα παρέχει διασυνοριακή υπηρεσία έναντι ανταλλάγ-

4 — Decker (Συλλογή 1998, σ. I-1831, σκέψεις 22 επ.).

5 — Kohll (Συλλογή 1998, σ. I-1931, σκέψεις 18 επ.).

6 — Σημείο 65 των προτάσεων αυτών (απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005, Συλλογή 2005, σ. I-7685).

7 — Με αυτή, προφανώς, την αφετηρία το Δικαστήριο έκρινε, στην απόφασή του της 22ας Μαΐου 2003, C-355/00, *Freskot* (Συλλογή 2003, σ. I-5263), ότι η πιθανή παρεμπόδιση της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών λόγω συστήματος υποχρεωτικής ασφάλισης μπορεί ενδεχομένως να δικαιολογηθεί βάσει των στόχων κοινωνικής πολιτικής του συστήματος αυτού. Βλ. τελευταία και τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Poiares Maduro της 10ης Νοεμβρίου 2005 επί της εκκρεμούς υποθέσεως C-205/03 P (*FENIN*), σχετικά με την εφαρμογή της έννοιας της επιχειρήσεως σε φορείς εθνικού συστήματος υγείας.

ματος. Σε κάθε περίπτωση πάντως, η οικονομική του δραστηριότητα εμπίπτει στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Και τούτο διότι η οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης (που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ)⁸, θεσπίζει ονοματολογία για την κίνηση κεφαλαίων και η επιδίωξη αποκτήσεως εισοδημάτων ανήκει στην κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του σημείου II, στοιχείο Α, στο οποίο αναφέρονται οι επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εθνικό έδαφος από μη κατοίκους της ημεδαπής. Στις επεξηγηματικές σημειώσεις της ονοματολογίας αυτής, οι εν λόγω επενδύσεις ορίζονται ως αγορές γηπέδων από ιδιώτες για κερδοσκοπικούς ή προσωπικούς λόγους.

27. Η Επιτροπή θεωρεί, αντίθετα, ότι η υπό κρίση περίπτωση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Το ίδρυμα παρέχει βέβαια διασυνοριακή υπηρεσία έναντι ανταλλάγματος, η ελευθερία παροχής υπηρεσιών υποχωρεί όμως, ως επικουρική, έναντι της κρίσιμης εν προκειμένω ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Προς αντίκρουση των απόψεων του ιδρύματος, η Επιτροπή υποστηρίζει περαιτέρω ότι η προκειμένη περίπτωση δεν εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως, διότι η εκμίσθωση του ακινήτου στη Γερμανία δεν υπερβαίνει την απλή περιουσιακή διαχείριση και, ως εκ τούτου, δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την έννοια της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

28. Το καθού *Finanzamt*, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και —επικουρικός— η

Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση και ο *Chief State Solicitor της Ιρλανδίας* υποστηρίζουν, αντίθετα, ότι το άρθρο 58 της Συνθήκης ΕΚ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι εξαιρεί από το πεδίο εφαρμογής των άρθρων 52 και 59 της Συνθήκης ΕΚ όλα τα υποκείμενα δικαίου, από το καταστατικό των οποίων προκύπτει ότι δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό, ανεξαρτήτως του αν αναπτύσσουν οικονομική δραστηριότητα ή όχι. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρεί ότι η απόφαση της 21ης Μαρτίου 2002 επί της υποθέσεως C-174/00⁹ επιβεβαιώνει την άποψη της και προσθέτει ότι το Δικαστήριο διαφοροποιήθηκε σε σχέση με τη στο μέτρο αυτό αποκλίνουσα πρόταση του Γενικού Εισαγγελέα Κοσμά στις προτάσεις του της 28ης Ιανουαρίου 1999 επί της υποθέσεως C-172/98¹⁰.

29. Το καθού *Finanzamt* υποστηρίζει σχετικά ότι ο όρος «κερδοσκοπικός σκοπός», κατά την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ, πρέπει να ερμηνευθεί ότι υπερβαίνει την απλή εμφάνιση ως «επιχειρηματία», διότι αναφέρεται στην εσωτερική δομή του εκάστοτε οργανισμού. Κρίσιμο είναι το κατά πόσον το ίδρυμα, σύμφωνα με το σκοπό και το καταστατικό του, προσανατολίζεται, μεταξύ άλλων, και στην επιδίωξη πραγματοποιήσεως εισοδημάτων. Το άρθρο 58, παράγραφος 2, της Συνθήκης ΕΚ δίνει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να εμποδίσουν τις στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, που θα μπορούσαν να προκύψουν από τον ανταγωνισμό μεταξύ ενώσεων που δεν αποσκοπούν στο κέρδος και επιχειρήσεων.

9 — Kennemer (Συλλογή 2002, σ. 1-3293).

10 — Απόφαση της 29ης Ιουνίου 1999, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1999, σ. 1-3999).

30. Κατά την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, τα πραγματικά περιστατικά που περιγράφει το εθνικό δικαστήριο δεν περιέχουν ενδείξεις περί προσβολής της ελευθερίας κινήσεως κεφαλαίων του άρθρου 73 Β της Συνθήκης ΕΚ.

δών ελευθεριών, πρέπει να εξεταστεί μόνον εφόσον δεν τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής το πεδίο προστασίας της ελευθερίας εγκαταστάσεως, ούτε αυτό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

31. Αντίθετα, η *ιταλική Κυβέρνηση* υποστηρίζει ότι η υπόθεση αυτή εμπίπτει ευθέως στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Η επίδικη γερμανική ρύθμιση είναι αντίθετη και προς την ελευθερία κινήσεως κεφαλαίων, διότι μπορεί να αποτρέψει νομικά πρόσωπα που δεν εδρεύουν στη Γερμανία από επενδύσεις στο κράτος αυτό.

33. Όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, πρέπει κατ' αρχάς να επισημανθεί ότι οι διάδικοι διατύπωσαν εκτενώς τις απόψεις τους σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 48, παράγραφος 2, ΕΚ, στο μέτρο που η διάταξη αυτή αποκλείει τα πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, από το προσωπικό πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως και, σε συνδυασμό με το άρθρο 55 ΕΚ, από αυτό της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών. Το εάν και κατά πόσον ένα κοινωφελές ίδρυμα επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να διευκρινιστεί μόνον εφόσον η εν λόγω δραστηριότητα του ιδρύματος ως εκμισθωτή εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

2. Νομική εκτίμηση

α) Εισαγωγικές παρατηρήσεις

32. Το γερμανικό Bundesfinanzhof, με το προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε, αναφέρεται στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελευθερία εγκαταστάσεως, την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Δεδομένου ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών κατά το άρθρο 50, παράγραφος 1, ΕΚ έχει επικουρικό χαρακτήρα έναντι των δύο άλλων θεμελιω-

34. Κατά συνέπεια, το ζήτημα που πρέπει να διευκρινιστεί πρωταρχικά είναι το κατά πόσον η εν λόγω εθνική ρύθμιση πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα την ελευθερία εγκαταστάσεως και/ή την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων. Εφόσον η δραστηριότητα που ασκεί το ίδρυμα στη Γερμανία εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής μίας ή και των δύο αυτών ελευθεριών, θα πρέπει εν τέλει να ερευνηθεί κατά πόσον το ίδρυμα ανήκει στα πρόσωπα που απολαμβάνουν της οικείας ελευθερίας.

β) Οριοθέτηση μεταξύ της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

35. Μεταξύ των διατάξεων περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και εκείνων περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων υφίσταται στενή σχέση, η οποία προκύπτει και από τις αμοιβαίες επιφυλάξεις στο άρθρο 58, παράγραφος 2, ΕΚ και στο άρθρο 43, παράγραφος 2, ΕΚ.

36. Η οριοθέτηση των δύο θεμελιωδών ελευθεριών απασχόλησε το Δικαστήριο σε σειρά αποφάσεων. Στη μέχρι τώρα νομολογία του δέχεται ως αφετηρία την παράλληλη εφαρμογή της ελευθερίας εγκαταστάσεως, αφενός, και της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, αφετέρου. Η νομολογία αυτή στηρίζεται στην αρχή ότι οι διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων αποκλείουν την παράλληλη εφαρμογή άλλων θεμελιωδών ελευθεριών μόνο στις περιπτώσεις που πρόκειται για μέτρα, τα οποία ρυθμίζουν με ειδικό τρόπο τις ροές κεφαλαίων. Εάν όμως οι ροές κεφαλαίων επηρεάζονται έμμεσα, λόγω του ότι δυσχεραίνεται η άσκηση οικονομικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, τότε είναι σε κάθε περίπτωση κρίσιμη και η ισχύουσα για την εκάστοτε δραστηριότητα θεμελιώδης ελευθερία¹¹.

11 — Αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann (Συλλογή 1992, σ. 1-249, σκέψη 34) και της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson (Συλλογή 1995, σ. 1-3955).

37. Επικαλύψεις μεταξύ της ελευθερίας κινήσεως κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως υφίστανται ιδίως όταν διατάξεις ενός κράτους μέλους αφορούν άμεσες επενδύσεις, παραδείγματος χάρη με τη μορφή συμμετοχών¹² ή αφορούν την απόκτηση ακινήτων για την άσκηση διασυνοριακής κερδοσκοπικής δραστηριότητας¹³.

38. Από το άρθρο 44, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ΕΚ συνάγεται, αφενός, ότι η ελευθερία εγκαταστάσεως καλύπτει και την απόκτηση των απαραίτητων για το σκοπό αυτό επαγγελματικής χρήσεως ακινήτων. Αφετέρου, οι επενδύσεις σε ακίνητα αποτελούν κινήσεις κεφαλαίων, κατά την έννοια της ονοματολογίας των κινήσεων κεφαλαίων του παραρτήματος Ι της οδηγίας 88/361 και, δεδομένου ότι η ονοματολογία αυτή έχει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ενδεικτική αξία όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των «κινήσεων κεφαλαίων» κατά τα άρθρα 56 επ. ΕΚ¹⁴, η επένδυση σε ακίνητα

12 — Βλ. π.χ. τις αποφάσεις της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkoijen (Συλλογή 2000, σ. 1-4071) και της 13ης Απριλίου 2000, C-251/98, Baars (Συλλογή 2000, σ. 1-2787).

13 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 1ης Ιουνίου 1999, C-302/97, Konle (Συλλογή 1999, σ. 1-3099). Βλ. την απόφαση της 13ης Ιουλίου 2000, C-423/98, Albore (Συλλογή, 2000, σ. 1-5965), στην οποία οι λόγοι αποκτήσεως του ακινήτου παραμένουν στο περιθώριο.

14 — Βλ. την απόφαση της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer (Συλλογή 1999, σ. 1-1661, σκέψη 21): «[...] στο μέτρο που το άρθρο 73B της Συνθήκης ΕΚ [νυν άρθρο 56 ΕΚ] επαναλαμβάνει, κατ' ουσίαν, το περιεχόμενο του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361 και παρά το γεγονός ότι η οδηγία αυτή εκδόθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ, που αντικαταστάθηκαν στο μεταξύ από τα άρθρα 73 Β επ. της Συνθήκης ΕΚ, η ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που έχει προσαρτηθεί στην οδηγία αυτή διατηρεί την ενδεικτική αξία που είχε πριν από τη θέση τους σε ισχύ, όσον αφορά τον ορισμό της έννοιας των κινήσεων κεφαλαίων, εξαιρουμένου ότι, όπως προκύπτει από την εισαγωγή της, ο κατάλογος που περιέχει δεν είναι εξαντλητικός.»

εμπίπτει συγχρόνως στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κινήσεως κεφαλαίων.

καλύπτεται συγχρόνως από την αρχή της προστασίας της ελευθερίας εγκαταστάσεως^{16 17}.

39. Όσον αφορά την ενδεχόμενη σχέση συρροής μεταξύ της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και της ελευθερίας εγκαταστάσεως, τα κριτήρια οριοθέτησεως που έχει επεξεργαστεί το Δικαστήριο μπορούν να συνοψισθούν ως εξής:

40. Στο πλαίσιο αυτό πρέπει να εξεταστεί, κατά πόσον η επίδικη στη διαφορά της κύριας δίκης απόκτηση ακινήτου από κάτοικο αλλοδαπής — με γνώμονα τα προαναφερθέντα κριτήρια οριοθέτησεως — εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και/ή της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

1) Η απόκτηση ακινήτου σε άλλο κράτος μέλος συνιστά κατ' αρχήν πάντοτε επένδυση επί ακινήτου, η οποία προστατεύεται, επομένως, ανεξαρτήτως των λόγων για τους οποίους πραγματοποιείται, κατά τις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων¹⁵.

ι) Το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

2) Στο μέτρο που η απόκτηση ακινήτου είναι απαραίτητη για την άσκηση διαρκούς οικονομικής δραστηριότητας σε άλλο κράτος μέλος, η απόκτηση αυτή

41. Η προκειμένη περίπτωση εμπίπτει στο καθ' ύλην πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, διότι το εδρεύον

15 — Απόφαση Albore (παρατίθεται στην υποσημείωση 13), σκέψη 14. Από την άποψη αυτή είναι ξεπερασμένες οι αποφάσεις της 14ης Ιανουαρίου 1988, 63/86, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1988, σ. 29) και της 30ής Μαΐου 1989, 305/87, Επιτροπή κατά Ελλάδος (Συλλογή 1989, σ. 1461), που αφορούσαν εθνικές διατάξεις, οι οποίες απαγόρευαν σε συγκεκριμένες περιοχές της επικράτειας. Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι διατάξεις αυτές ήταν αντίθετες προς την ελευθερία εγκαταστάσεως — σε χρόνο όμως κατά τον οποίο οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν είχαν ακόμη άμεση εφαρμογή.

16 — Απόφαση Konle (παρατίθεται στην υποσημείωση 13, σκέψεις 16 και 22). Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγει και ο γενικός εισαγγελέας Alber, στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Baars (απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 11), αρ. 26 έως 30, όπου ο γενικός εισαγγελέας εξετάζει, στην υπόθεση αυτή, από κοινού τις άμεσες επενδύσεις και τις επενδύσεις επί ακινήτων και, συνεισώς, εισάγει το κριτήριο της αμεσότητας. Βλ. στο πνεύμα αυτό και: Christoph Ohler, *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, άρθρο 56 EK, σημ. 126-129; Berbadette Schäfer, *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, 316; Jürgen Bröhmer σε Christian Callies/Matthias Ruffert (εκδ.): *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag*, άρθρο 56 EK, σημ. 22-25 και Ranzelzhofer/Forstthoff σε Grabitz/Hilf, *EGV*, άρθρο 43 EK, σημ. 28 έως 31.

17 — Βλ. τέλος και την απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2005 επί της υπόθεσεως C-512/03 (παρατίθεται στην υποσημείωση 6), σκέψεις 30 επ.: Ο προσφεύγων της κύριας δίκης στην υπόθεση εκείνη είχε αποκτήσει εξοχική κατοικία στην αλλοδαπή. Η φορολόγηση πλασματικών εισοδημάτων από εκμίσθωση του αντικειμένου αυτού εξετάστηκε υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων και όχι της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

στην Ιταλία ίδρυμα αγόρασε ακίνητο στη Γερμανία και η αγορά ακινήτου στην ημεδαπή από εγκατεστημένο στην αλλοδαπή αποτελεί κίνηση κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 88/361 και της ονοματολογίας της οδηγίας αυτής για τις κινήσεις κεφαλαίων¹⁸.

— Υπάρχει ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα διαρκείας;

ii) Το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως

42. Για να είναι καθ' ύλην εφαρμοστέα, από κοινού με την ελευθερία κινήσεως κεφαλαίων, και η ελευθερία εγκαταστάσεως, θα έπρεπε το ευρισκόμενο στη Γερμανία ακίνητο να χρησιμοποιείται ως μόνιμη εγκατάσταση του ιδρύματος για την άσκηση της οικονομικής του δραστηριότητας¹⁹.

44. Πρέπει κατ' αρχάς να ερευνηθεί κατά πόσον η εκμίσθωση ακινήτου, όπως αυτή της κύριας δίκης, αποτελεί οικονομική δραστηριότητα .

43. Στο πλαίσιο αυτό προϋποτίθεται ότι το αποκτηθέν στη Γερμανία ακίνητο εκμισθώθηκε από το ίδρυμα και δεν αποτελεί συμπλήρωμα ήδη υπάρχουσας εγκαταστάσεως, αλλά την κύρια δραστηριότητα του ιδρύματος στη Γερμανία²⁰.

45. Η Επιτροπή, με τις παρατηρήσεις της, υποστήριξε ότι αυτό δεν συμβαίνει, διότι η εκμίσθωση ακινήτου κατά το γερμανικό δίκαιο δεν υπερβαίνει τη διαχείριση περιουσίας και, επομένως, δεν συνιστά αυτοτελή άσκηση επιχειρήσεως.

46. Η άποψη αυτή δεν είναι ορθή. Η εκμίσθωση ακινήτων αποτελεί, πράγματι, κατά το άρθρο 14, ΑΟ 1977, απλή διαχείριση περιουσίας και όχι άσκηση οικονομικής επιχειρήσεως. Η ερμηνεία όμως μιας έννοιας κοινοτικού δικαίου δεν μπορεί κατ' αρχήν να προσανατολιζέται σε διατάξεις εσωτερικού δικαίου. Υπέρ της μη θεωρήσεως της γερμανικής φορολογικής ρυθμίσεως ως κριτηρίου συνηγορεί και το γεγονός ότι η έννοια και ο σκοπός της εθνικής αυτής διατάξεως δεν συνδέεται με την ερμηνευόμενη εν προκειμένω ελευθερία εγκαταστάσεως.

18 — Βλ. ανωτέρω, αρ. 38.

19 — Το Δικαστήριο δέχεται, κατά πάγια νομολογία, την εγκατάσταση ως πραγματική άσκηση οικονομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος για αόριστο χρονικό διάστημα [π.χ. απόφαση της 25ης Ιουλίου 1991, C-221/89, Factortame (Συλλογή 1991, σ. I-3905, σκέψη 20)].

20 — Στην υπόθεση Konle (παράκειται στην υιοσημείωση 13), ο προσφεύγων της κύριας δίκης ήθελε, αντίθετα, να χρησιμοποιήσει το ακίνητο, που απέκτησε πέραν των συνόρων, ως κύρια κατοικία για να ασκήσει από το ακίνητο αυτό εμπορική δραστηριότητα στο πλαίσιο της επιχειρήσεως που ήδη διέθετε στη Γερμανία.

47. Το άρθρο 14, ΑΟ 1977 αποσκοπεί προφανώς να ευνοήσει, από πλευράς φορολογικού δικαίου, τα κατά κανόνα περιορι-

σμένα έσοδα από εκμίσθωση ακινήτου, σε σύγκριση με τα έσοδα εξασκήσεως επιχειρήσεως. Αντίθετα, η ελευθερία εγκαταστάσεως αποσκοπεί να προστατέψει κάθε επιχειρηματία στην Κοινή Αγορά από δυσμενείς μεταχειρίσεις, χωρίς να είναι κρίσιμο το μέγεθος της ασκούμενης οικονομικής δραστηριότητας, εκτός αν πρόκειται για τελείως επουσιώδη και δευτερεύουσα δραστηριότητα. Όσο προχωρεί η ερμηνεία της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας στο κοινοτικό δίκαιο, τόσο περισσότερο διευρύνεται ο κύκλος των ωφελουμένων προσώπων, με αποτέλεσμα, στο πλαίσιο αυτό, να μην εκπλήσσει η ευρεία ερμηνεία της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας, στην οποία προέβη το Δικαστήριο²¹.

— Υφίσταται μόνιμη εγκατάσταση;

50. Το ίδρυμα δεν διατηρεί ίδιο κατάστημα και, επομένως, μόνιμη εγκατάσταση στη Γερμανία. Οι υπηρεσίες που αφορούν την εκμίσθωση του ακινήτου παρέχονται, σύμφωνα με τα στοιχεία της δικογραφίας, από γερμανική εταιρεία διαχειρίσεως. Είναι συνεπώς αμφίβολο κατά πόσον η δραστηριότητα της διαχειρίσεως μπορεί να καταλογισθεί στο ίδρυμα ως διαρκής παρουσία.

48. Ακόμη και νομικά πρόσωπα τα οποία, όπως εν προκειμένω, δεν επιδιώκουν τη μεγιστοποίηση του κέρδους τους μπορεί, συνεπώς, να ασκούν οικονομική δραστηριότητα²². Έστω και αν το ίδρυμα, ως κοινωφελές ίδρυμα, δεν μπορεί, με την εκμίσθωση του ακινήτου, να έχει ως σκοπό τη μεγιστοποίηση του κέρδους, η δραστηριότητα της εκμισθώσεως αποτελεί δραστηριότητα ασκούμενη έναντι ανταλλάγματος και, συνεπώς, συμμετοχή στην οικονομική ζωή, που δεν στερείται οποιασδήποτε σημασίας. Κατά συνέπεια, η εκμίσθωση του ακινήτου στο Μόναχο αποτελεί ανεξάρτητη οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της ελευθερίας εγκαταστάσεως.

51. Με την καλούμενη απόφαση περί ασφαλισίων²³, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια επιχείρηση πρέπει να θεωρείται ως έχουσα εγκατάσταση ακόμη και όταν η παρουσία της σε άλλο κράτος μέλος διασφαλίζεται μέσω ενός γραφείου, το οποίο διευθύνεται από πρόσωπο που είναι μεν ανεξάρτητο, στο οποίο όμως έχει δοθεί η εντολή να ενεργεί γι' αυτήν κατά τρόπο μόνιμο όπως θα έπραττε ένα πρακτορείο.

49. Πληρούται, συνεπώς, και το κριτήριο της διάρκειας.

52. Σε τέτοιες περιπτώσεις πρέπει όμως το ανεξάρτητο αυτό πρόσωπο να συνδέεται με τον εντολέα του με αποκλειστικό ή ιδιαιτέρως προέχοντα δεσμό, έτσι ώστε ο ενδιαφερόμενος να συμμετέχει στην εκτέλεση των συμβάσεων και να μην ενεργεί συγχρόνως και για λογαριασμό ανταγωνιστικών επιχειρήσεων. Μόνον εφόσον το ανεξάρτητο πρόσωπο περιορίζει με τον τρόπο αυτό τη

21 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 1974, 36/74, Walrave και Koch (Συλλογή τόμος 1974, σ. 563, σκέψη 4).

22 — Αποφάσεις της 12ης Φεβρουαρίου 1987, 221/85, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1987, σ. 719) και της 17ης Ιουνίου 1997, C-70/95, Sodemare κ.λπ. (Συλλογή 1997, σ. 1-3395).

23 — Απόφαση της 4ης Δεκεμβρίου 1986, 205/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1986, σ. 3755, σκέψη 21).

δική του επιχειρηματική ελευθερία, μπορεί να θεωρηθεί ότι η επιχείρηση που εκπροσωπεί είναι εγκατεστημένη στη χώρα υποδοχής²⁴.

53. Το Δικαστήριο δεν είχε την ευκαιρία να εφαρμόσει σε άλλες περιπτώσεις αυτά τα κριτήρια καταλογισμού, ενδεχομένως λόγω των ιδιαιτεροτήτων της διαθέσεως των ασφαλιστικών προϊόντων²⁵, με αποτέλεσμα να φαίνεται ενδεχομένως αμφίβολη η γενική τους ισχύς.

54. Ανεξαρτήτως αυτού, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εταιρεία διαχείρισε δραστηριοποιείται, σε κάθε περίπτωση, για μεγάλο αριθμό ιδιοκτητών, και επομένως, σε κάθε περίπτωση, δεν πληροί τα προαναφερθέντα κριτήρια καταλογισμού. Δεν πρέπει συνεπώς, κατ' αποτέλεσμα, να γίνει δεκτός ο καταλογισμός της δραστηριότητας της εταιρείας διαχείρισης στο ίδρυμα.

55. Συνεπώς, η δυνατότητα εφαρμογής της ελευθερίας εγκαταστάσεως προσκρούει, εν προκειμένω, στην έλλειψη μόνιμης εγκαταστάσεως του ιδρύματος στη γερμανική ομοσπονδιακή επικράτεια.

24 — Βλ. σχετικά τα αναφερόμενα από τους Tiedje/Troberg σε: von der Groeben/Schwarze, Άρθρο 43, σημ. 44 έως 46, και τους Randalzhofer/Forsthoff σε: Grabitz, Άρθρο 43, σημ. 59 με περαιτέρω παραπομπές.

25 — Αντίθετα από ό,τι συμβαίνει σε άλλους οικονομικούς κλάδους, ο μιστής ασφάλισως συμμετέχει κατά κανόνα ουσιαστικά στη διαμόρφωση του ασφαλιστικού προϊόντος.

γ) Επί του προσωπικού πεδίου εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

56. Η εφαρμογή των διατάξεων της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων εξαρτάται όμως και από το ζήτημα του κατά πόσον το ίδρυμα, ως κοινωφελές ίδρυμα του ιταλικού δικαίου, εμπίπτει στο προσωπικό πεδίο εφαρμογής των διατάξεων αυτών. Η απάντηση στο ερώτημα αυτό εξαρτάται, με τη σειρά της, από το κατά πόσον ένα κοινωφελές ίδρυμα, όπως το επίδικο, περιλαμβάνεται στον κύκλο των ωφελουμένων από την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων προσώπων.

57. Ανεξαρτήτως του, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, χαρακτηρισμού της δραστηριότητας εκμισθώσεως στη συγκεκριμένη περίπτωση, ένα ίδρυμα θα μπορούσε να αποκλεισθεί από το προσωπικό πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Αυτό θα μπορούσε, παραδείγματος χάριν, να προκύψει από ενδεχόμενη ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 48, παράγραφος 2, ΕΚ, ιδίως στην περίπτωση που από τον κοινωφελή χαρακτήρα του ιδρύματος συνάγεται η έλλειψη κερδοσκοπικού σκοπού.

58. Σύμφωνα με τη διατύπωσή του, το άρθρο 48 ΕΚ είναι εφαρμοστέο επί του κεφαλαίου της Συνθήκης ΕΚ περί της ελευθερίας εγκαταστάσεως. Το άρθρο 48 ΕΚ είναι επίσης εφαρμοστέο και στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, δυνάμει της

προβλεπομένης στο άρθρο 55 ΕΚ παραπομπής. Αντίθετα, οι διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν περιέχουν τέτοια παραπομπή. Το γράμμα και η συστηματική της Συνθήκης ΕΚ συνηγορούν, συνεπώς, υπέρ της απόψεως ότι το προσωπικό πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν υπόκειται στους περιορισμούς του άρθρου 48, παράγραφος 2, ΕΚ.

59. Η συνακόλουθη μη ισχύς του άρθρου 48 ΕΚ στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων είναι σύμφωνη με τη φύση της θεμελιώδους αυτής ελευθερίας ως ελευθερίας συναρτώμενης με το αντικείμενο και όχι με το πρόσωπο. Η λειτουργικότητα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων δεν συνδέεται με το πρόσωπο των ενδιαφερομένων.

60. Μια νεότερη απόφαση του Δικαστηρίου τροποποίησε, κατά την άποψή μου, την ιδιότητα της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων ως ελευθερίας συναρτώμενης με το αντικείμενο: Στην απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01²⁶, που αφορούσε το φόρο κληρονομιάς στις Κάτω Χώρες σε μια περίπτωση, κατά την οποία ο κληρονομούμενος είχε μεταφέρει την κατοικία του, για μη οικονομικούς λόγους, από τις Κάτω Χώρες στο Βέλγιο, και στη συνέχεια απέκτησε ακίνητα στις Κάτω Χώρες, το αιτούν δικαστήριο ρώτησε κατ' ουσίαν, μεταξύ άλλων, κατά πόσον εξαρτάται η εφαρμογή του πεδίου προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων από την ύπαρξη διασυνοριακής οικονομικής δραστηριότητας. Το Δικαστήριο περιορίστηκε στη διαπί-

στωση ότι οι επενδύσεις σε ακίνητα καθώς και η απόκτηση ακινήτων λόγω κληρονομικής διαδοχής εμπίπτουν στο πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, χωρίς να θεωρήσει κρίσιμο το ποια πρόσωπα επικαλούντο την ελευθερία αυτή.

61. Πρέπει, συνεπώς, να γίνει δεκτό ότι η περίπτωση της κύριας δίκης εμπίπτει στο προσωπικό πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, χωρίς να είναι κρίσιμο το κατά πόσον το ίδρυμα επιδιώκει ή όχι κερδοσκοπικό σκοπό, κατά την έννοια του άρθρου 48, παράγραφος 2, ΕΚ.

Γ — Επί της υπάρξεως περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

1. Οι ουσιώδεις ισχυρισμοί των διαδίκων

62. Η Επιτροπή, η ιταλική Κυβέρνηση και το ίδρυμα θεωρούν ότι η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων περιορίζεται, διότι το ιταλικό ίδρυμα βρίσκεται σε χειρότερη θέση από ένα αντίστοιχο κοινωφελές ίδρυμα με έδρα στη Γερμανία. Η συγκρισιμότητα των δύο ιδρυμάτων προκύπτει από το γεγονός ότι η Γερμανία μεταχειρίζεται πανομοιότυπα τα δύο ιδρύματα ως προς όλα τα υπόλοιπα επί

26 — Erben von Barbier (Συλλογή 2003, σ. I-15013).

μέρους φορολογικά θέματα, εκτός από τη λήψη υπόψη του φορολογικού πλεονεκτήματος.

63. Εάν το ιταλικό ίδρυμα είχε την έδρα του στη Γερμανία, κατά την άποψη της *Επιτροπής*, τα εισοδήματά του από εκμίσθωση θα απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Το πλεονέκτημα αυτό δεν του παρέχεται για μόνο το λόγο ότι έχει την έδρα του στην Ιταλία και συνεπώς υπέχει στη Γερμανία περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Ο έμμεσος αυτός περιορισμός οδηγεί στο να αποτρέπει τα νομικά πρόσωπα με έδρα σε άλλο κράτος μέλος από το να επενδύουν το κεφάλαιό τους στη Γερμανία.

64. Η *Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου* υποστηρίζει, αντίθετα, ότι ιδρύματα, αναγνωριζόμενα κατά το ιταλικό δίκαιο ως κοινωφελή, δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη θέση με ιδρύματα, αναγνωριζόμενα κατά το γερμανικό δίκαιο ως κοινωφελή, διότι οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα διαφέρουν σε κάθε κράτος μέλος.

65. Η *γερμανική Κυβέρνηση* προσθέτει ότι οι διαφορές των εθνικών εννόμων τάξεων θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν από τα κράτη μέλη ως αφορμή για νομοθετικές διαφοροποιήσεις, μη δημιουργούσες προβλήματα από πλευράς κοινοτικού δικαίου. Εκτός αυτού, μόνον ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα συνδέονται με την κοινωνική ζωή του κράτους υποδοχής, πράγμα που συνιστά αντικειμενική διαφορά σε σχέση με τα αλλοδαπά κοινωφελή ιδρύματα.

66. Κατά την άποψη του καθού *Finanzamt*, η φορολόγηση του ιδρύματος δεν εμποδίζει καν το ίδρυμα να επενδύει στην Ομοσπονδιακή Δημοκρατία, διότι η φορολόγηση των εισοδημάτων αποτελεί τον κανόνα σε όλα τα κράτη μέλη.

67. Το *ίδρυμα* αναφέρει επιπροσθέτως ότι από την αρχή του μάλλον ευνοούμενου κράτους προκύπτει ότι πρέπει να εφαρμοστούν και στην περίπτωση του οι ευνοϊκές φορολογικές διατάξεις της συμβάσεως με τις ΗΠΑ περί αποφυγής της διπλής φορολόγησας, διότι διαφορετικά περιορίζεται η άσκηση της ελευθερίας του όσον αφορά την κυκλοφορία κεφαλαίων. Ο περιορισμός συνίσταται στο γεγονός ότι το ιταλικό ίδρυμα βρίσκεται στη Γερμανία σε αντίστοιχη θέση με ένα αμερικανικό κοινωφελές ίδρυμα, που αποκτά στην ημεδαπή εισοδήματα από εκμίσθωση, και, λόγω της φορολόγησας, τίθεται σε δυσμενέστερη θέση σε σχέση με το μη φορολογούμενο ίδρυμα των ΗΠΑ.

2. Νομική εκτίμηση

α) Η συστηματική της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων

68. Πρέπει εν προκειμένω να εξετασθεί κατά πόσον η φορολόγηση ενός κοινωφε-

λους ιδρύματος προερχομένου από άλλο κράτος μέλος, το οποίο υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

69. Η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων διαφέρει, σε κάθε περίπτωση, ως προς τη διατύπωσή της, από τις λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες, στο μέτρο που προβλέπει, σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 56 ΕΚ, γενική απαγόρευση περιορισμού, και στη συνέχεια, διαφοροποιώντας, ορίζει ότι η απαγόρευση αυτή δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους (άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ).

70. Αυτό όμως δεν σημαίνει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ότι τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν μεγαλύτερους περιορισμούς στο πεδίο προστασίας της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων απ' ό,τι στο πεδίο της προστασίας των λοιπών θεμελιωδών ελευθεριών.

71. Το Δικαστήριο είχε, το πρώτον με την απόφαση Manninen²⁷, την ευκαιρία να εξετάσει την κατ' αρχήν ρυθμιστική αρμοδιότητα των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, με γνώμονα τα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ. Με την απόφαση αυτή κρίθηκε

ότι το άρθρο 58 ΕΚ επιτρέπει μια φορολογική ρύθμιση που προβλέπει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου αυτοί επενδύουν τα κεφάλαιά τους, μόνον εφόσον η βάση αυτής διαφορετικής μεταχείριση στηρίζεται σε πράγματι υφιστάμενη διαφορά ή εφόσον η διαφοροποίηση συγκρισίμων καταστάσεων δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος, καθώς και ότι η αντίστοιχη δικαιολόγηση προϋποθέτει ότι η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση δεν πρέπει να υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση, με αποτέλεσμα να πρέπει, τελικώς, να γίνεται διάκριση μεταξύ της άνισης μεταχείρισης που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΕΚ και των αυθαιρέτων διακρίσεων που απαγορεύει το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ.

72. Παρ' όλον ότι οι παρατηρήσεις αυτές υποδηλώνουν ότι το Δικαστήριο εφαρμόζει στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων τις ίδιες αρχές όπως και στις υπόλοιπες θεμελιώδεις ελευθερίες, ο παραλληλισμός αυτός δηλώθηκε κατά τρόπο αναμφισβήτητο για πρώτη φορά με την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2005 επί της υποθέσεως D.²⁸, στην οποία το Δικαστήριο εφάρμοσε στην ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων τη νομολογία του περί περιορισμών της ελεύθερης κυκλοφορίας των εργαζομένων, της ελευθερίας εγκαταστάσεως και της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στον τομέα της άμεσης φορολογίας.

73. Πρέπει τώρα να εξετασθεί η προαναφερθείσα νομολογία. Σύμφωνα με αυτή, οι θεμελιώδεις ελευθερίες απαγορεύουν όχι μόνον τις εμφανείς διακρίσεις λόγω ιθαγενείας, αλλά και κάθε μορφή συγκεκαλυμ-

27 — Παρατίθεται στην υποσημείωση 3.

28 — Υπόθεση C-376/03 (Συλλογή 2005, σ. I-5821).

μένης διακρίσεως, η οποία, κατ' εφαρμογήν άλλων κριτηρίων διακρίσεως, καταλήγει στην πράξη στο ίδιο αποτέλεσμα. Θεσπίζου, συνεπώς, απαγόρευση δυσμενών διακρίσεων, ώστε να αποκλείεται η εφαρμογή, χωρίς δικαιολογητικό λόγο, διαφορετικών κανόνων σε συγκρίσιμα πραγματικά περιστατικά ή ίδιων κανόνων σε διαφορετικά πραγματικά περιστατικά.

74. Όσον αφορά την ενδεχόμενη διαφοροποίηση μεταξύ κατοίκων ημεδαπής και κατοίκων αλλοδαπής στο εθνικό φορολογικό δικαιο, το Δικαστήριο υπογράμμισε ότι υφίσταται ο κίνδυνος διατάξεις κράτους μέλους, που προβλέπουν φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο για κατοίκους ημεδαπής, να αποβαίνουν κυρίως σε βάρος των υπηκόων άλλων κρατών μελών, διότι οι κάτοικοι αλλοδαπής είναι συνήθως αλλοδαποί, οπότε τέτοιες διατάξεις μπορούν να συνιστούν έμμεση διάκριση λόγω ιθαγενείας.

75. Το Δικαστήριο έχει κατ' αρχάς δεχθεί, σε υποθέσεις που αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων²⁹, ότι η κατάσταση των κατοίκων ημεδαπής και εκείνη των κατοίκων αλλοδαπής εντός δεδομένου κράτους δεν είναι, κατά γενικό κανόνα, παρεμφερείς, διότι εμφανίζουν αντικειμενικές διαφορές τόσο ως προς την πηγή του εισοδήματος, όσο και ως προς την

προσωπική φοροδοτική ικανότητα ή τη συνεκτίμηση της προσωπικής και οικογενειακής καταστάσεως

76. Εν τούτοις, εν όψει ενός φορολογικού πλεονεκτήματος της απολαβής του οποίου στερείται ο μη κάτοικος της χώρας φορολογίας, η διαφορά μεταχειρίσεως μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών φορολογουμένων μπορεί να χαρακτηριστεί ως δυσμενής διάκριση κατά την έννοια της Συνθήκης άπαξ δεν υφίσταται καμιά διαφορά της αντικειμενικής τους καταστάσεως ικανή να θεμελιώσει διαφορετική μεταχείριση επί του σημείου αυτού μεταξύ των δύο κατηγοριών φορολογουμένων.

77. Η ύπαρξη μιας τέτοιας διαφοράς της αντικειμενικής καταστάσεως κρίνεται ιδίως από το κατά πόσον ο εκάστοτε κάτοικος αλλοδαπής πραγματοποιεί το σημαντικότερο μέρος των εισοδημάτων του στο κράτος απασχολήσεως ή στο κράτος κατοικίας³⁰.

β) Επί του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων στη διαφορά της κύριας δίκης

78. Στο γερμανικό δικαιο, τα κοινωφελή νομικά πρόσωπα απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, ψηφίο 9, πρώτη περίοδος, του KStG. Σύμφωνα όμως με την

29 — Στον τομέα της άμεσης φορολογίας, η νομολογία του Δικαστηρίου έχει ασχοληθεί τόσο με φυσικά όσο και με νομικά πρόσωπα. Η νομολογία ακολουθεί γενικώς και για τις δύο κατηγορίες τις ίδιες αρχές, υφίστανται όμως ορισμένες πραγματικές διαφορές που επιηρεάζουν και τη νομική μεταχείριση των δύο κατηγοριών.

30 — Βλ. απόφαση Schumacker (παράκειται στην υποσημείωση 3).

παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, η εν λόγω απαλλαγή δεν ισχύει για νομικά πρόσωπα που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Ως υπέχοντα περιορισμένη φορολογική υποχρέωση για τα πραγματοποιούμενα στην ημεδαπή εισοδήματά τους θεωρούνται, σύμφωνα με το άρθρο 2, ψηφίο 1, KStG, τα νομικά πρόσωπα των οποίων ούτε η διοίκηση ασκείται ούτε η έδρα βρίσκεται στην ημεδαπή. Από αυτό προκύπτει ότι αλλοδαπά κοινωφελή νομικά πρόσωπα, τα οποία πραγματοποιούν, όπως εν προκειμένω, εισοδήματα στην ημεδαπή, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων για τα εισοδήματά αυτά, αντίθετα προς ό,τι ισχύει για τα ημεδαπά κοινωφελή νομικά πρόσωπα.

μενες από την εφαρμογή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων επενδύσεις με τη μορφή των επενδύσεων επί ακινήτων σε άλλο κράτος μέλος. Έννοια όμως και σκοπός των επενδύσεων είναι η απόδοση καρπών, εν προκειμένω με τη μορφή των εισοδημάτων από εκμίσθωση. Με τη δυσμενέστερη φορολόγηση των εισοδημάτων από εκμίσθωση, που αποκτά ένα ίδρυμα με έδρα στην αλλοδαπή, —με κριτήριο την περιορισμένη φορολογική του υποχρέωση— η εν λόγω ρύθμιση καθιστά, συνεπώς, δυσμενέστερες τις προϋποθέσεις που ισχύουν για τις επενδύσεις αλλοδαπών επενδυτών σε σχέση με αντίστοιχες επενδύσεις ημεδαπού νομικού προσώπου. Πρόκειται, επομένως, για έμμεσο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, που όμως αρκεί, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, για να θεωρηθεί ότι υφίσταται περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων³¹.

79. Κατά συνέπεια, η θέση ενός αλλοδαπού κοινωφελούς νομικού προσώπου είναι δυσμενέστερη από την του ημεδαπού. Η ρύθμιση αυτή δεν θέτει βέβαια άμεσα ως κριτήριο την έδρα του ιδρύματος, αλλά την περιορισμένη φορολογική του υποχρέωση, πλην όμως το στοιχείο αυτό οδηγεί έμμεσα, μέσω του άρθρου 2, ψηφίο 1, KStG, στο ίδιο αποτέλεσμα: Εάν το κοινωφελές ίδρυμα είχε την έδρα του στη Γερμανία και όχι σε άλλο κράτος μέλος, θα υπείχε απεριόριστη φορολογική υποχρέωση και τα εισοδήματά του από την εκμίσθωση του ακινήτου του θα απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Στερείται του πλεονεκτήματος αυτού για τον μοναδικό λόγο ότι έχει την έδρα του σε άλλο ευρωπαϊκό κράτος και, συνεπώς, υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση.

Δ — Ως προς την ύπαρξη αυθαίρετης διακρίσεως

1. Οι ουσιώδεις ισχυρισμοί των διαδίκων

81. Κατά την άποψη του ιδρύματος, υπάρχει κίνδυνος το κριτήριο διαφοροποιήσεως, που συνίσταται στην περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, να έχει ιδιαίτερος δυσμενείς συνέπειες σε βάρος των νομικών προσώπων που έχουν την έδρα τους σε άλλα κράτη

80. Η εν λόγω εθνική φορολογική ρύθμιση δεν αφορά βέβαια άμεσα τις προστατευό-

³¹ — Βλ. σχετικά την απόφαση Verkoijen (γιατίθεται στην υποσημείωση 12), σκέψεις 34 επ.

μέλη. Η ανακύπτουσα δυσμενής διάκριση δεν είναι δικαιολογημένη. Εκτός αυτού, η δυσμενέστερη φορολογική μεταχείριση των από εκμίσθωση εισοδημάτων ενός κοινωφελούς ιδρύματος, που υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στη Γερμανία, μπορεί να καταστήσει σαφώς λιγότερο ελκυστική μια επένδυση σε γερμανική ακίνητη περιουσία με σκοπό την εκμίσθωση, σε σχέση με μια επένδυση σε ιταλική ακίνητη περιουσία.

82. Τέλος, το ίδρυμα υποστηρίζει ότι η Γερμανία έχει συνάψει με δύο κράτη μέλη, συγκεκριμένα με τη Γαλλία και τη Σουηδία, συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας, οι οποίες παρέχουν στα κοινωφελή νομικά πρόσωπα, που δεν είναι εγκατεστημένα στην ημεδαπή, ιδιαίτερα πλεονεκτήματα — απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιών και δωρεών. Η Γερμανία έχει επίσης συνάψει με τις Ηνωμένες Πολιτείες σύμβαση που προβλέπει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος. Το ίδρυμα επισημαίνει, στο μέτρο αυτό, βάσει της αποφάσεως του Δικαστηρίου της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97³², ότι ενδεχόμενα οικονομικά μειονεκτήματα, που θα προέκυπταν για τη Γερμανία από τη χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος, όπως αυτή προβλέπεται στη γερμανο-αμερικανική σύμβαση, δεν θα μπορούσαν να δικαιολογήσουν την προσβολή των θεμελιωδών ελευθεριών.

83. Το καθού *Finanzamt*, αντίθετα, υποστηρίζει ότι η άρνηση της φοροαπαλλαγής σε

ίδρυμα, που υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, δεν προσκρούει στο κοινοτικό δίκαιο. Αφενός, το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχεται σε κοινωφελές ίδρυμα αντισταθμίζεται από μια ελάφρυνση της κρατικής οικονομίας. Συνήθως όμως οι παροχές των κοινωφελών οργανώσεων με έδρα εκτός της Γερμανίας επικεντρώνονται στην αλλοδαπή και δεν ελαφρύνουν τον γερμανικό προϋπολογισμό. Αφετέρου, τα πρόσωπα που υπέχουν περιορισμένη και απεριόριστη φορολογική υποχρέωση δεν βρίσκονται, όσον αφορά τους άμεσους φόρους, σε συγκρίσιμη κατάσταση. Τέλος, οι γερμανικές οικονομικές αρχές δύνανται σε περιορισμένη μόνον κλίμακα να ελέγξουν το κατά πόσον ένα κοινωφελές ίδρυμα με έδρα στην αλλοδαπή εκπληρώνει πράγματι τους καταστατικούς σκοπούς του.

84. Κατά την άποψη της *Γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβερνήσεως*, οι γερμανικές ρυθμίσεις δεν δημιουργούν διακρίσεις σε βάρος των αλλοδαπών νομικών προσώπων· εάν, παρ' όλ' αυτά, υπάρχει δυσμενής διάκριση ή περιορισμός, αυτό δικαιολογείται από λόγους συνοχής, διότι υφίσταται αυστηρώς ανταλλακτική σχέση μεταξύ της φοροαπαλλαγής και του φορολογικού υποκατάστατου, με τη μορφή της εξυπηρευτούσας το κοινό όφελος δραστηριότητας των κοινωφελών νομικών προσώπων που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση.

85. Κατά την άποψη της *Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου*, αποκλείεται η προσβολή της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, διότι οι απαιτήσεις για την αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα διαφέρουν από κράτος μέλος σε κράτος μέλος, ανάλογα

32 — Saint-Gobain, Συλλογή 1999, σ. I-6161.

με την εκάστοτε αντίληψη περί δημοσίου συμφέροντος και δημοσίας τάξεως, με αποτέλεσμα να μη βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά ιδρύματα. Σε κάθε περίπτωση, η άρνηση της φοροαπαλλαγής σε ένα ίδρυμα, που δεν επιδιώκει κερδοσκοπικό σκοπό και έχει την έδρα του σε άλλο κράτος μέλος, δικαιολογείται λόγω της ανάγκης εξασφάλισης της αποτελεσματικότητας της φορολογικής εποπτείας.

86. Κατά την άποψη της *Επιτροπής*, αντίθετα, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η άνιση μεταχείριση. Αφενός, δεν υφίσταται καμία αντικειμενική διαφορά μεταξύ ενός κοινωφελούς ιδρύματος με έδρα στη Γερμανία και ενός αντίστοιχου ιδρύματος με έδρα σε άλλο κράτος μέλος. Αφετέρου, οι γερμανικές οικονομικές αρχές θα μπορούσαν, βάσει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ³³, να λάβουν όλες τις πληροφορίες, που θα ήταν απαραίτητες για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, από τις αρμόδιες αρχές άλλων κρατών μελών.

87. Ο φορολογικός έλεγχος θα μπορούσε να επιτευχθεί με λιγότερο περιοριστικά μέτρα και οι διατάξεις των συμβάσεων με τη Γαλλία και τις Ηνωμένες Πολιτείες, που ευνοούν τις κοινωφελείς οργανώσεις, δείχνουν ότι ο Γερμανός νομοθέτης θεωρεί ότι η φορολο-

γική προαγωγή κοινωφελών δραστηριοτήτων εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας είναι απόλυτα σύμφωνη με το σύστημα.

2. Νομική εκτίμηση

88. Στη συνέχεια, πρέπει να ερευνηθεί σε ποιο μέτρο τα ημεδαπά και τα αλλοδαπά ιδρύματα βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Εφόσον μπορεί να γίνει σύγκριση, θα πρέπει ακολούθως να εξεταστεί κατά πόσον η διαπιστωθείσα διαφορετική μεταχείριση των ημεδαπών και αλλοδαπών ιδρυμάτων κατά τον γερμανικό νόμο περί φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικούς λόγους δημοσίου συμφέροντος³⁴.

α) Επί της δυνατότητας συγκρίσεως ημεδαπών και αλλοδαπών ιδρυμάτων

89. Η ανωτέρω διαπιστωθείσα άνιση μεταχείριση δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις, εφόσον το ημεδαπό ίδρυμα και το ίδρυμα που έχει την έδρα του σε άλλο κράτος μέλος βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση όσον αφορά τις γερμανικές φορολογικές διατάξεις.

33 — Οδηγία του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων, ορισμένων ειδικών φόρων κατανάλωσης και των φόρων επί των ασφαλιστών, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ L 359, σ. 30, στο εξής: οδηγία περί αμοιβαίας συνδρομής).

34 — Ως προς τη συστηματική της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων γίνεται παραπομπή στην απόφαση Manninen (παρατίθεται στην υποσημείωση 3), σκέψεις 28 και 29.

90. Σύμφωνα με το γερμανικό δίκαιο, τα κοινωφελή ιδρύματα απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστήριξε, σχετικά με τη ρύθμιση αυτή, ότι ένα αλλοδαπό ίδρυμα, που ασκεί την κοινωφελή δραστηριότητά του κυρίως στην αλλοδαπή, αντίθετα προς ό,τι ένα ημεδαπό ίδρυμα, που αναπτύσσει κοινωφελή δράση στην ημεδαπή, δεν αποτελεί κοινωφελές ίδρυμα κατά την έννοια του εσωτερικού δικαίου. Κατά συνέπεια, η κατάσταση των ημεδαπών και των αλλοδαπών κοινωφελών ιδρυμάτων δεν είναι συγκρίσιμη.

91. Η άποψη αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Το κατά πόσον ένα ίδρυμα θεωρείται κοινωφελές στη Γερμανία κρίνεται κατά το εθνικό δίκαιο, η ερμηνεία του οποίου αποτελεί καθήκον των εθνικών δικαστηρίων. Ως προς το ζήτημα αυτό, το γερμανικό Bundesfinanzhof, στην αίτησή του για έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, σαφώς βεβαιώνει ότι «το γερμανικό φορολογικό δίκαιο αναγνωρίζει την επιδίωξη κοινωφελών σκοπών ανεξαρτήτως εάν αυτή λαμβάνει χώρα στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή. Προκειμένου να θεωρηθεί ότι υπάρχει προσφορά προς το κοινωνικό σύνολο κατά την έννοια του άρθρου 52 του ΑΟ 1977 δεν αποτελεί προϋπόθεση οι ωφελούμενοι να είναι κάτοικοι ή υπήκοοι της Γερμανίας».

92. Έτσι όμως ένα αλλοδαπό ίδρυμα, που επιδιώκει τους κοινωφελείς σκοπούς του στην αλλοδαπή, θεωρείται κατά το γερμα-

νικό δίκαιο ως κοινωφελές, όπως ακριβώς και ένα ημεδαπό ίδρυμα που αναπτύσσει κοινωφελή δράση στην ημεδαπή. Αυτό συνεπάγεται ότι η κρίσιμη εν προκειμένω φορολογική μεταχείριση αυτού του αλλοδαπού ιδρύματος, ο κοινωφελής χαρακτήρας του οποίου δεν αμφισβητείται κατά το εθνικό δίκαιο, μπορεί να συγκριθεί με τη μεταχείριση ενός ημεδαπού κοινωφελούς ιδρύματος.

93. Στο πλαίσιο αυτό παρουσιάζει επίσης ενδιαφέρον το γεγονός ότι το γερμανικό κράτος, στη σύμβαση με τις ΗΠΑ περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (στο εξής: σύμβαση ΗΠΑ), χορηγεί τη φοροαπαλλαγή και σε κοινωφελή ιδρύματα που εδρεύουν στις ΗΠΑ και, συνεπώς, υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Αυτό δείχνει ότι το γερμανικό δίκαιο δεν αποκλείει, τουλάχιστον κατ' αρχήν, την «αυτόματη» αναγνώριση του απονεμηθέντος στην αλλοδαπή καθεστώτος κοινωφελούς νομικού προσώπου.

94. Πρέπει όμως να τονισθεί ότι αυτή η —από εθνικές διατάξεις προκύπτουσα— ίση μεταχείριση ημεδαπών και αλλοδαπών ιδρυμάτων, όσον αφορά την αναγνώριση του κοινωφελούς τους χαρακτήρα, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιταγή του κοινοτικού δικαίου. Πράγματι, αναπόκειται στο εθνικό δίκαιο να καθορίσει ποιά συμφέροντα θεωρεί άξια αναγνώρισεως προς τον σκοπό αναγνώρισεως του κοινωφελούς χαρακτήρα, χωρίς η απόφαση ενός άλλου κράτους μέλους να μπορεί να ενεργήσει ως σχετική ένδειξη. Η υπερκρατική κρίση περί κοινής ωφελείας, που υποστηρίζει η Επιτροπή, φαίνεται πράγματι τολμηρή, ενόψει των κενών που παρουσιάζουν οι ρυθμιστικές αρμοδιότητες της

Κοινοτήτας, ιδίως στον μη οικονομικό τομέα³⁵.

95. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και το Finanzamt επισήμαναν ορθά, πέραν αυτών, την ανάγκη εποπτείας, ιδίως όσον αφορά τη σύμφωνη με το καταστατικό χρησιμοποίηση των ληφθεισών χορηγιών και λοιπών εσόδων.

96. Η αναγνώριση της κατ' αρχήν αρμοδιότητας των κρατών μελών, όσον αφορά την αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα, σε συνδυασμό με την ανάγκη λειτουργικής εποπτείας επί των οργάνων και της δραστηριότητας ιδρύματος το οποίο επιδιώκει, σύμφωνα με το καταστατικό του, κοινωφελείς σκοπούς, προϋποθέτει κατά κανόνα ότι η αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα ιδρύματος συνδέεται με μια επαρκώς σαφή σχέση με την ημεδαπή. Θα έπρεπε, συνεπώς, να είναι κατ' αρχήν σύμφωνο με το κοινοτικό δίκαιο, να μην αναγνωρίζεται ο κοινωφελής χαρακτήρας ενός τέτοιου ιδρύματος όταν ελλείπει, όπως συμβαίνει προφανώς εν προκειμένω, αντίστοιχη πραγματική σχέση των δραστηριοτήτων του με την ημεδαπή. Εφόσον το εθνικό δίκαιο δεν υιοθετεί αυτό το κριτήριο της σχέσεως των δραστηριοτή-

των του ιδρύματος με την ημεδαπή, όπως προκύπτει από τις —προφανώς μη αμφισβητούμενες— διευκρινίσεις του αιτούντος δικαστηρίου, το κοινοτικό δίκαιο είναι κατ' αρχήν αντίθετο προς μια διάκριση στηριζόμενη απλώς στην έδρα, διότι πρόκειται για δυσμενή διάκριση σε βάρος *συγκρίσιμων* ιδρυμάτων.

97. Τέλος, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον είναι κρίσιμη, από πλευράς κοινοτικού δικαίου, η προβαλλόμενη από το ίδρυμα δυσμενής μεταχείρισή του σε σχέση με κοινωφελή ιδρύματα με έδρα στις ΗΠΑ.

98. Στην υπόθεση D.³⁶ το Δικαστήριο αρνήθηκε τη δυνατότητα συγκρίσεως μεταξύ κατοίκου αλλοδαπής και κατοίκου αλλοδαπής, ο οποίος απολαμβάνει ιδιαίτερης μεταχειρίσεως, συνεπεία συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας. Ως αιτιολογία, αναφέρει ότι «το γεγονός ότι αυτά τα αμοιβαία δικαιώματα και αυτές οι αμοιβαίες υποχρεώσεις έχουν εφαρμογή μόνο στα πρόσωπα που κατοικούν εντός ενός από τα δύο συμβαλλόμενα κράτη μέλη αποτελεί εγγενή συνέπεια των διμερών συμβάσεων για την πρόληψη της διπλής φορολογίας»³⁷. Δεν μπορεί, συνεπώς, να εφαρμοσθεί εν προκειμένω η αρχή του μάλλον ευνοουμένου κράτους, που επικαλείται το ίδρυμα, λόγω της φορολογικής θέσεως ενός κοινωφελούς ιδρύματος των

35 — Η επίκληση της ανακίνωσης της Επιτροπής περί των υπηρεσιών κοινής ωφελείας στην Ευρώπη, της 20ής Σεπτεμβρίου 2000 [ΚΟΜ(2000) 580 τελικό (ΕΕ 2001, C 14/4)], δεν έχει αποτέλεσμα, διότι η Συνθήκη δέχεται, στο ζήτημα αυτό, ως αφετηρία τη θεμελιώδη διάκριση μεταξύ υπηρεσιών γενικού οικονομικού συμφέροντος (βλ. π.χ. άρθρο 86, παράγραφος 2, ΕΚ) και δραστηριοτήτων χωρίς οικονομικό χαρακτήρα.

36 — Παρατίθεται στην υποσημείωση 28.

37 — Όπ.π., σκέψη 61.

Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής, που δεν μπορεί να συγκριθεί με αυτήν ενός κοινωφελούς ιδρύματος με έδρα στην Ιταλία.

99. Ως προσωρινό συμπέρασμα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω ρύθμιση φαίνεται ότι δημιουργεί δυσμενείς διακρίσεις, στο μέτρο που υποβάλλει σε διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμους φορολογουμένους. Απομένει ακόμη να εξετασθούν ενδεχόμενοι δικαιολογητικοί λόγοι.

β) Ως προς τη συνοχή της γερμανικής φορολογικής ρυθμίσεως

100. Πρέπει, προκαταρκτικώς, να επισημανθεί ότι οι διάδικοι αντιλαμβάνονται, προφανώς, διαφορετικά την έννοια της «συνοχής» ενός φορολογικού συστήματος. Η Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση ερμηνεύει ευρύτατα τη σχέση της συνοχής, δεχόμενη ότι αυτή συνίσταται στη χορήγηση πλεονεκτήματος φορολογικού δικαίου στα ιδρύματα τα οποία ελαφρύνουν το κράτος δια του συνδεόμενου με την ημεδαπή κοινωφελούς τους χαρακτήρα. Αντίθετα, το ίδρυμα αντιλαμβάνεται ως συνοχή μόνον την αντιστάθμιση ενός φορολογικού μειονεκτήματος που βαρύνει τον φορολογούμενο με ένα φορολογικό πλεονέκτημα.

101. Το Δικαστήριο, στις υποθέσεις *Bachmann*³⁸ και *Επιτροπή κατά Βελγίου*³⁹,

έκρινε ότι η ανάγκη εξασφάλισης της συνοχής του φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό στην άσκηση των θεμελιωδών ελευθεριών.

102. Με μεταγενέστερες όμως αποφάσεις το Δικαστήριο περιόρισε το περιεχόμενο της αρχής αυτής: Στις υποθέσεις *Asscher*⁴⁰ και *Verkooijen*⁴¹, το Δικαστήριο έκρινε ότι μια φορολογική ρύθμιση πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει συνοχή όταν υφίσταται επιτακτικός άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος, αφενός, και της φορολογήσεως του ίδιου φορολογούμενου σε σχέση με τον ίδιο φόρο, αφετέρου. Στις αποφάσεις αυτές απαιτείται, συννεπώς, αυστηρός λειτουργικός σύνδεσμος μεταξύ των φορολογικών πλεονεκτημάτων και των φορολογικών μειονεκτημάτων. Δεν αρκεί να επέρχεται το αντισταθμιστικό αποτέλεσμα ως τυχαία συνέπεια.

103. Στην υπόθεση *Verkooijen* το Δικαστήριο δεν δέχθηκε την ύπαρξη συνοχής της επίδικης τότε ρυθμίσεως, με την αιτιολογία ότι στην περίπτωση εκείνη «δεν υφίσταται όμως κανένας άμεσος σύνδεσμος αυτού του είδους μεταξύ της χορηγήσεως στους κατοίκους στις Κάτω Χώρες μετόχους απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος για τα εισπραχθέντα μερίσματα και της φορολόγησεως των εδρευουσών σε άλλα κράτη μέλη εταιριών. Πρόκειται για δύο διαφορετικές φορολογήσεις που αφορούν διαφορετικές κατηγορίες φορολογουμένων»⁴².

38 — Παρατίθεται στην υποσημείωση 11.

39 — Απόφαση της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, *Επιτροπή κατά Βελγίου*, Συλλογή 1992, σ. 1-305).

40 — Απόφαση της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, *Asscher* (Συλλογή 1996, σ. 1-3089).

41 — Παρατίθεται στην υποσημείωση 12.

42 — Οί.π. σκέψη 58.

104. Στο πλαίσιο αυτό, δεν μπορεί να είναι πειστική η προτεινόμενη ιδίως από την Γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση ερμηνεία της έννοιας της συνοχής, σύμφωνα με την οποία πρέπει να θεωρηθεί ότι έχει συνοχή η εν λόγω φορολογική ρύθμιση, διότι ευνοεί τέτοιου είδους —ημεδαπά— ιδρύματα, τα οποία απαλλάσσουν, λόγω του κοινωφελούς τους χαρακτήρα, το κράτος στην ημεδαπή από την υποχρέωση κρατικής μέριμνας.

105. Από πλευράς πραγματικών περιστατικών, όπως αυτά της κύριας δίκης, η συνοχή πρέπει, αντίθετα, να νοείται ως αντιστάθμιση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος και ενός φορολογικού μειονεκτήματος. Εν προκειμένω, δεν καθίσταται προφανές ποίο πλεονέκτημα σκοπεύει να αντισταθμίσει η οικεία δυσμενής μεταχείριση των ιδρυμάτων που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 2, ψηφίο 2, KStG.

106. Ακόμη όμως και μια ευρεία ερμηνεία της έννοιας της συνοχής δεν θα μπορούσε να δικαιολογήσει τον διαπιστωθέντα περιορισμό. Πράγματι, αν γίνει δεκτή η πρόταση της γερμανικής Ομοσπονδιακής Κυβέρνησεως, σύμφωνα με την οποία πρέπει να ευνοούνται μόνον τα κοινωφελή ιδρύματα τα οποία ελαφρύνουν το κράτος με τις κοινωφελείς τους δραστηριότητες —λόγω του συνδέσμου της δράσεώς τους με την ημεδαπή—, η διαφορετική φορολογική μεταχεί-

ριση θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι έχει συνοχή μόνον εφόσον η ευνοϊκή μεταχείριση ήταν εξαρτημένη από αυτή τη σχέση των κοινωφελών τους δραστηριοτήτων με την ημεδαπή — και όχι από την έδρα τους. Σύμφωνα όμως με τα αναφερόμενα από το αιτούν δικαστήριο στοιχεία, η εν λόγω φορολογική ρύθμιση δεν θεωρεί, ακριβώς, ως κριτήριο τον τόπο ασκήσεως των κοινωφελών δραστηριοτήτων.

107. Συνοψίζοντας, πρέπει, συνεπώς, να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω φορολογική ρύθμιση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως έχουσα συνοχή, είτε δοθεί στην αρχή της συνοχής στενή είτε ευρεία έννοια.

γ) Επί της ελλείψεως επαρκών δυνατοτήτων ελέγχου και επιθεωρήσεως

108. Το Finanzamt και η γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση, με την υποστήριξη, ως προς το ζήτημα αυτό, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου και του Chief State Solicitor της Ιρλανδίας, επισημαίνουν ότι οι γερμανικές αρχές δεν διαθέτουν επαρκείς δυνατότητες ελέγχου και επιθεωρήσεως όσον αφορά αλλοδαπά ιδρύματα. Προβληματικό θα μπορούσε ιδίως να αποδειχθεί το γεγονός ότι η γερμανική φορολογική αρχή δεν θα έπρεπε, κατά τον έλεγχο, να περιοριστεί μόνο στην κρίσιμη από φορολογική άποψη δραστηριότητα του ιδρύματος, αλλά για τη διαπίστωση της αποκτήσεως και διατηρήσεως του καθεστώτος του κοινωφελούς χαρακτήρα του ιδρύματος θα έπρεπε να μπορεί να ελέγξει συνολικά όλες τις δραστηριότητες του ιδρύματος.

109. Δεν είναι δυνατόν να αρνηθεί κανείς τις πρακτικές δυσκολίες, που συνδέονται με έναν εκτεταμένο έλεγχο ιδρυμάτων με διασυννοριακές δραστηριότητες. Είναι αναντίρρητη η ανάγκη —ή μάλλον αναπόφευκτο— της υπάρξεως τέτοιων δυνατοτήτων ελέγχου και επιθεωρήσεως, λαμβανομένης υπόψη της αυξανόμενης μέριμνας για την ασφάλεια των πολιτών.

110. Η επιχειρηματολογία, όμως, αυτή παραβλέπει ότι το Bundesfinanzhof δεν εκφράζει αμφιβολίες, στην κύρια δίκη, σχετικά με τον κοινωφελή χαρακτήρα του ιδρύματος και, συνεπώς, δέχεται προφανώς ότι οι δυνατότητες ελέγχου των γερμανικών οικονομικών αρχών είναι επαρκείς⁴³.

111. Το Δικαστήριο στη νομολογία του δέχεται βέβαια ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων μπορεί κατ' αρχήν να δικαιολογήσει μια προσβολή των θεμελιωδών ελευθεριών, απορρίπτει όμως στις περισσότερες περιπτώσεις μια τέτοια δικαιολόγηση, επικαλούμενο τις υφιστάμενες δυνατότητες συνδρομής των αρχών^{44 45}.

43 — Πράγμα που αιτιοδικνύει και η χορήγηση αντίστοιχης φοροαπαλλαγής για αλλοδαπά ιδρύματα στις συμβάσεις περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που συνάφθηκαν με τις ΗΠΑ, αφενός, και με τη Γαλλία, αφετέρου.

44 — Πρέπει να αναφερθεί ιδίως η οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 32.

45 — Βλ. π.χ. την απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 45 σκέψεις 42 επ.

112. Επικαλούμενο την οδηγία περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών, το Δικαστήριο έχει πολλές φορές αποφανθεί ότι τα κράτη μέλη είναι σε θέση να ελέγξουν κατά πόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της εκάστοτε φορολογικής ρυθμίσεως⁴⁶.

113. Σε κάθε όμως περίπτωση, οι προαναφερθείσες δυσκολίες αφορούν την αναγνώριση του κοινωφελούς χαρακτήρα ιδρύματος, που εδρεύει στην αλλοδαπή, και δεν μπορούν να δικαιολογήσουν τη δυσμενή φορολογική μεταχείριση ιδρυμάτων των οποίων προφανώς δεν αμφισβητείται ο κοινωφελής χαρακτήρας. Κατά συνέπεια, ο αποκλεισμός των κοινωφελών ιδρυμάτων, που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, από τη φοροαπαλλαγή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από λόγους αναγόμενους στην αποτελεσματική φορολογική εποπτεία.

δ) Επί ενδεχόμενων άλλων δικαιολογητικών λόγων

114. Δεν μπορεί να γίνει δεκτό ούτε το επιχειρήμα του Chief State Solicitor της

46 — Απόφαση Skandia και Ramstedt, προαναφερθείσα στην υποσημείωση 45, σκέψη 42 με περαιτέρω παραπομπές.

Ιρλανδίας, σύμφωνα με το οποίο η διαφορετική μεταχείριση δικαιολογείται από λόγους παρεμποδίσσεως φορολογικών καταστρατηγήσεων.

115. Η παρεμπόδιση καταστρατηγήσεων και φοροδιαφυγής αποτελεί βέβαια αναγνωρισμένο δικαιολογητικό λόγο, δεδομένου όμως ότι, εν προκειμένω, αυτή η υπόνοια καταστρατηγήσεως συνδέεται μόνο με τη σχέση προς την αλλοδαπή και αποκλείει όλα γενικώς τα αλλοδαπά ιδρύματα από τη φοροαπαλλαγή, πρέπει, όπως ορθά επισημαίνει η Επιτροπή με τις παρατηρήσεις της, να θεωρηθεί προφανώς, σε κάθε περίπτωση, ως αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας.

116. Η γερμανική Ομοσπονδιακή Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και ο Chief State Solicitor της Ιρλανδίας διατυπώνουν, τέλος, και σκέψεις σχετικές με την αμοιβαιότητα, ενδεχόμενη απώλεια φορολογικών εσόδων και τη δυνατότητα αποφυγής της εν λόγω δυσμενούς μεταχειρίσεως.

117. Σχετικά με τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, το Δικαστήριο, με την απόφαση Verkooijen έκρινε ότι η μείωση των φορολογικών εσόδων «δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος [...]»⁴⁷.

118. Όσον αφορά το επιχείρημα της αμοιβαιότητας, το Δικαστήριο, με την απόφαση «avis fiscal»⁴⁸, έκρινε ότι οι θεμελιώδεις ελευθερίες ισχύουν ανεπιφύλακτα και δεν επιτρέπουν ιδίως να υπόκεινται τα στηριζόμενα σε αυτές δικαιώματα στον όρο της αμοιβαιότητας, με σκοπό τη λήψη αντίστοιχων πλεονεκτημάτων σε άλλα κράτη μέλη.

119. Όσον αφορά την επικληθείσα δυνατότητα αποφυγής της οικείας δυσμενούς μεταχειρίσεως — παραδείγματος χάρη με μεταφορά έδρας— το Δικαστήριο, με την ίδια απόφαση, έκρινε ότι οι θεμελιώδεις ελευθερίες παρέχουν «ρητά τη δυνατότητα (στους) επιχειρηματίες να επιλέξουν ελεύθερα την κατάλληλη νομική μορφή για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους σε άλλο κράτος μέλος [...]»⁴⁹.

120. Συνοψίζοντας πρέπει να γίνει δεκτό ότι μια εθνική ρύθμιση τέτοιου είδους, όπως εν προκειμένω, η οποία έχει ως συνέπεια να μη χορηγείται φοροαπαλλαγή σε ιδρύματα, τα οποία έχουν βέβαια αναγνωρισμένο, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, κοινωφελή χαρακτήρα, λόγω όμως του ότι η έδρα τους βρίσκεται στην αλλοδαπή υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, αποτελεί μη δυνάμενο να δικαιολογηθεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων.

48 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 29 (Συλλογή 1986, σ. 273).

49 — Όπ.π., σκέψη 22.

47 — Απόφαση παρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 59.

V — Πρόταση

121. Επομένως, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα που έθεσε το Bundesfinanzhof:

«Η εθνική ρύθμιση, σύμφωνα με την οποία, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει με κοινωφελές ίδρυμα υπέχον απεριόριστη φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή και πραγματοποιούν αντίστοιχα εισοδήματα, δεν απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ένα —αναγνωρισμένο κατά το εθνικό δίκαιο— κοινωφελές ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου άλλου κράτους μέλους, το οποίο υπέχει περιορισμένη φορολογική υποχρέωση στην ημεδαπή για έσοδα από μισθώματα, αντιβαίνει στα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων στην Κοινότητα.

Δεν αντιβαίνει στα άρθρα 56 ΕΚ και 58 ΕΚ περί της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων στην Κοινότητα εθνική ρύθμιση που προβλέπει διαφορετική μεταχείριση των ιδρυμάτων με έδρα στην αλλοδαπή, ο κοινωφελής χαρακτήρας των οποίων δεν είναι αναγνωρισμένος σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο, σε σχέση με τα κοινωφελή ιδρύματα έχοντα έδρα στην ημεδαπή.»