

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)
της 14ης Σεπτεμβρίου 2006*

Στην υπόθεση C-386/04,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 14ης Ιουλίου 2004, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Σεπτεμβρίου 2004, στο πλαίσιο της διαδικασίας

Centro di Musicologia Walter Stauffer

κατά

Finanzamt München für Körperschaften,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Α. Rosas, πρόεδρο τμήματος, J. Malenovský, S. von Bahr, Α. Borg Barthet και U. Lohmus (εισηγητή), δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 13ης Οκτωβρίου 2005,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- το Centro di Musicologia Walter Stauffer, εκπροσωπούμενο από τον O. Thömmes, Rechtsanwalt,
- το Finanzamt München für Körperschaften, εκπροσωπούμενο από τον C. Anneser και την K. Schmid,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την A. Tiemann και τον U. Forsthoff,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan και τους D. Moloney, BL, και K. Maguire, BL,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον I. M. Braguglia, επικουρούμενο από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,

- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την C. White, επικουρούμενη από τον R. Hill, barrister,

- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους K. Gross και R. Lyal,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Δεκεμβρίου 2005,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 52 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 43 ΕΚ), 58 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 48 ΕΚ), 59 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρου 49 ΕΚ), 66 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 55 ΕΚ) και 73 Β της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 56 ΕΚ).

- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ του Centro di Musicologia Walter Stauffer, ιδρύματος ιταλικού δικαίου (στο εξής: ίδρυμα), και του Finanzamt München für Körperschaften (στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την υπαγωγή ορισμένων εσόδων του ιδρύματος στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για το έτος 1997.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

- 3 Το παράρτημα I της οδηγίας 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] (ΕΕ L 178, σ. 5), το οποίο επιγράφεται «Ονοματολογία των κινήσεων κεφαλαίων που αναφέρονται στο άρθρο 1 της οδηγίας», διευκρινίζει στο εισαγωγικό μέρος του τα ακόλουθα:

«Στην παρούσα ονοματολογία, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται με βάση την οικονομική φύση των απαιτήσεων και υποχρεώσεων, εκφρασμέν[ων] σε εθνικό νόμισμα ή σε ξένα νομίσματα, τις οποίες αφορούν.

Οι κινήσεις κεφαλαίων που απαριθμούνται στην παρούσα ονοματολογία νοούνται ότι καλύπτουν:

- το σύνολο των πράξεων που είναι αναγκαίες για την πραγματοποίηση των κινήσεων κεφαλαίων: ολοκλήρωση και εκτέλεση της συναλλαγής και των σχετικών μεταφορών. Η συναλλαγή πραγματοποιείται γενικά ανάμεσα σε κατοίκους διαφόρων κρατών μελών· συμβαίνει, πάντως, ορισμένες κινήσεις κεφαλαίων να πραγματοποιούνται από ένα μόνο άτομο για ίδιο λογαριασμό (περίπτωση, για παράδειγμα, μεταφορών περιουσιακών στοιχείων μεταναστών),
- τις πράξεις που πραγματοποιούνται από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο [...],

- την πρόσβαση των προσώπων που προβαίνουν στις πράξεις αυτές σε όλες τις χρηματοοικονομικές [τεχνικές] που είναι διαθέσιμες στην εξεταζόμενη αγορά για την πραγματοποίηση της δραστηριότητας. Για παράδειγμα, η έννοια της απόκτησης τίτλων και άλλων χρηματοοικονομικών μέσων καλύπτει όχι μόνο τις πράξεις τοις μετρητοίς αλλά όλες τις διαθέσιμες τεχνικές διαπραγμάτευσης: πράξεις προθεσμίας, πράξεις με δικαίωμα επιλογής, πράξεις που περιλαμβάνουν συναλλαγές με αντάλλαγμα άλλα περιουσιακά στοιχεία κλπ. [...],

- τις πράξεις ρευστοποίησης ή παύσης των διαθεσίμων που έχουν συσταθεί, τον επαναπατρισμό του προϊόντος αυτής της ρευστοποίησης [...] ή τη χρησιμοποίηση επιτόπου του προϊόντος αυτού μέσα στα όρια των κοινοτικών υποχρεώσεων,

- τις πράξεις επιστροφής των πιστώσεων ή χορηγηθέντων δανείων.

Η παρούσα ονοματολογία δεν περιορίζει την έννοια της κίνησης κεφαλαίων, εξ ου και η ύπαρξη του σημείου XIII — ΣΤ “Άλλες κινήσεις κεφαλαίων: Διάφορα”. Δεν μπορεί λοιπόν να θεωρηθεί ότι περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της αρχής της πλήρους ελευθέρωσης των κινήσεων κεφαλαίων όπως διατυπώνεται στο άρθρο 1 της παρούσας οδηγίας.»

- 4 Η εν λόγω ονοματολογία περιλαμβάνει δεκατρείς διαφορετικές κατηγορίες κινήσεων κεφαλαίων. Στο τμήμα II, που επιγράφεται «Επενδύσεις σε ακίνητα», περιλαμβάνονται:

«Α. Επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εθνικό έδαφος από μη κατοίκους.

[...]»

Η εθνική νομοθεσία

- 5 Οι σχετικές διατάξεις του νόμου του 1966 περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (Körperschaftsteuergesetz 1966, στο εξής: KStG) 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 [...]

Άρθρο 5: Απαλλαγές

1) Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων:

[...]

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 του κώδικα δημοσίων εσόδων του 1977 (Abgabenordnung 1977), στο εξής: ΑΟ]. 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·

2) Οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 1 απαλλαγές δεν ισχύουν:

[...]

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

[...]

Άρθρο 8: Υπολογισμός του εισοδήματος

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

- 6 Οι ασκούσες επιρροή διατάξεις του νόμου του 1990 περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz 1990, στο εξής: EStG) έχουν ως εξής:

«Άρθρο 21: Εκμίσθωση

1) Εισοδήματα από εκμίσθωση αποτελούν:

1. τα 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. τα εισοδήματα από εκμίσθωση, όταν η ακίνητη περιουσία, η ομάδα πραγμάτων ή τα δικαιώματα βρίσκονται στην ημεδαπή [...].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 7 Το ίδρυμα, αναγνωρισμένο ως κοινωφελές κατά το ιταλικό δίκαιο, έχει την κυριότητα εμπορικού ακινήτου στο Μόναχο.
- 8 Το Finanzamt υπήγαγε τα εισοδήματα που πραγματοποιεί το ίδρυμα από την εκμίσθωση του εμπορικού αυτού ακινήτου στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων για το οικονομικό έτος 1997. Το ίδρυμα δεν διατηρεί δικούς του χώρους στη Γερμανία για την άσκηση των δραστηριοτήτων του ούτε έχει θυγατρικές εταιρίες. Οι υπηρεσίες που απαιτεί η εκμίσθωση του εν λόγω εμπορικού ακινήτου παρέχονται από Γερμανό διαχειριστή.
- 9 Από τον ισχύοντα κατά το επίδικο οικονομικό έτος οργανισμό του ιδρύματος προκύπτει ότι το ίδρυμα δεν έχει κερδοσκοπικό σκοπό. Έχει αποκλειστικά μορφωτικούς σκοπούς που συνίστανται στην επαγγελματική κατάρτιση και εκπαίδευση, με την προαγωγή της διδασκαλίας τόσο στον τομέα της κλασικής κατασκευής εγχόρδων μουσικών οργάνων και εγχόρδων με δοξάρι, όσο και στον τομέα της ιστορίας της μουσικής και της μουσικολογίας εν γένει. Το ίδρυμα μπορεί να παρέχει μία ή περισσότερες υποτροφίες σε νεαρούς Ελβετούς, κατά προτίμηση καταγόμενους από τη Βέρνη (Ελβετία), για τη διαμονή τους στην Cremona (Ιταλία) καθ' όλη τη διάρκεια της εκπαιδευσεως.
- 10 Από τις πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι, κατά το επίδικο οικονομικό έτος, το ίδρυμα επιδίωκε κοινωφελείς σκοπούς κατά την έννοια των άρθρων 51 έως 68 του ΑΟ. Κατά το αιτούν δικαστήριο, η προαγωγή κοινωφελών σκοπών κατά την έννοια του άρθρου 52 του εν λόγω νόμου δεν προϋποθέτει ότι από τα συναφή μέτρα πρέπει να ωφελούνται Γερμανοί υπήκοοι. Κατά συνέπεια, το ίδρυμα απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 9, πρώτη περίοδος, του KStG και δεν πρέπει να φορολογηθεί για τα εισοδήματά του σύμφωνα με τη

δεύτερη και την τρίτη περίοδο της ίδιας διατάξεως, καθόσον η εκμίσθωση δεν εξέρχεται του πλαισίου της διαχείρισεως της περιουσίας του και δεν συνιστά δραστηριότητα εμπορικής επιχειρήσεως κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 1, του ΑΟ.

- 11 Ωστόσο, δεδομένου ότι το ίδρυμα έχει την έδρα και τη διοίκησή του στην Ιταλία, εισπράττει στη Γερμανία τα εκ της εκμισθώσεως εισοδήματά του στο πλαίσιο της περιορισμένης φορολογικής υποχρεώσεώς του. Επομένως, πρέπει να εφαρμοστεί το άρθρο 5, παράγραφος 2, σημείο 3, του KStG, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική απαλλαγή, η οποία ισχύει ιδίως για τα νομικά πρόσωπα που υπηρετούν αποκλειστικά και άμεσα κοινωφελείς σκοπούς, δεν ισχύει για τους υπέχοντες περιορισμένη φορολογική υποχρέωση. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι το ίδρυμα, λόγω των εισοδημάτων που πραγματοποιεί στη Γερμανία από την εκμίσθωση του εμπορικού ακινήτου, υπόκειται στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων.
- 12 Το ίδρυμα υπέβαλε ένσταση κατά της πράξεως βεβαιώσεως φόρου για το 1997, προβάλλοντας ότι, ως αναγνωρισμένο κοινωφελές ίδρυμα, έπρεπε να τύχει απαλλαγής από τον φόρο· η ένστασή του απορρίφθηκε. Το ίδρυμα άσκησε τότε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht München, η οποία επίσης δεν τελεσφόρησε. Στη συνέχεια, το ίδρυμα άσκησε «Revision» ενώπιον του Bundesfinanzhof, το οποίο διερωτάται κατά πόσον η εξαίρεση από τη φορολογική απαλλαγή των νομικών προσώπων, την οποία προβλέπει το άρθρο 5, παράγραφος 2, σημείο 3, του KStG, συμβιβάζεται με τις επιταγές του κοινοτικού δικαίου.
- 13 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 14 Με το ερώτημά του, το Bundesfinanzhof ερωτά, κατ' ουσίαν, αν οι διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως, της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και/ή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων απαγορεύουν σε κράτος μέλος, το οποίο απαλλάσσει από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων τα έσοδα από μισθώματα τα οποία πραγματοποιούν επί του εθνικού του εδάφους ιδρύματα αναγνωρισμένα ως κοινωφελή τα οποία υπέχουν, καταρχήν, απεριόριστη φορολογική υποχρέωση αν είναι εγκατεστημένα στο κράτος αυτό, αρνείται όμως να χορηγήσει την ίδια απαλλαγή για ομοειδή έσοδα τα οποία πραγματοποιεί ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου αναγνωρισμένο ως κοινωφελές λόγω του ότι, επειδή είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, υπέχει περιορισμένη μόνο φορολογική υποχρέωση επί του εδάφους του πρώτου κράτους μέλους.
- 15 Προκαταρκτικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι ναι μεν η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, πλην όμως αυτά πρέπει να ασκούν την αρμοδιότητα αυτή τηρώντας το κοινοτικό δίκαιο (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-80/94, Wielockx, Συλλογή 1995, σ. I-2493, σκέψη 16 της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 14, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 36).
- 16 Στη συνέχεια, πρέπει να εξεταστεί αν, βάσει των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, το ίδρυμα μπορεί να επικαλεστεί τους κανόνες περί του δικαιώματος εγκαταστάσεως, τους κανόνες περί της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και/ή τους κανόνες που διέπουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

- 17 Η ελευθερία εγκαταστάσεως, την οποία αναγνωρίζει το άρθρο 52 της Συνθήκης στους κοινοτικούς υπηκόους και η οποία συνεπάγεται γι' αυτούς την ανάληψη και άσκηση μη μισθωτών δραστηριοτήτων, καθώς και τη σύσταση και διαχείριση επιχειρήσεων, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις με εκείνες που καθορίζει η νομοθεσία του κράτους μέλους εγκαταστάσεως για τους δικούς του υπηκόους, περιλαμβάνει, σύμφωνα με το άρθρο 58 της Συνθήκης, για τις εταιρίες που έχουν συσταθεί κατά τη νομοθεσία ενός κράτους μέλους και οι οποίες έχουν την καταστατική τους έδρα, την κεντρική τους διοίκηση ή την κύρια εγκατάστασή τους εντός της Κοινότητας, το δικαίωμα να ασκούν τη δραστηριότητά τους στο οικείο κράτος μέλος μέσω θυγατρικής εταιρίας, υποκαταστήματος ή πρακτορείου (αποφάσεις της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-307/97, Saint-Gobain ZN, Συλλογή 1999, σ. I-6161, σκέψη 35· της 13ης Δεκεμβρίου 2005, C-446/03, Marks & Spencer, Συλλογή 2005, σ. I-10837, σκέψη 30, και της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-471/04, Keller Holding, Συλλογή 2006, σ. I-2107, σκέψη 29).
- 18 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια της εγκαταστάσεως κατά τη Συνθήκη είναι πολύ ευρεία και εμπεριέχει τη δυνατότητα του κοινοτικού υπηκόου να συμμετέχει, με σταθερό και συνεχή τρόπο, στην οικονομική ζωή άλλου κράτους μέλους εκτός του κράτους προελεύσεώς του και να αποκομίζει συναφώς οφέλη, διευκολύνοντας κατ' αυτόν τον τρόπο την οικονομική και κοινωνική αλληλοδιείσδυση στο εσωτερικό της Κοινότητας όσον αφορά τον τομέα των μη μισθωτών δραστηριοτήτων (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 21ης Ιουνίου 1974, 2/74, Reyners, Συλλογή τόμος 1974, σ. 317, σκέψη 21, και της 30ής Νοεμβρίου 1995, C-55/94, Gebhard, Συλλογή 1995, σ. I-4165, σκέψη 25).
- 19 Ωστόσο, για να μπορούν να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί του δικαίωματος εγκαταστάσεως, είναι καταρχήν απαραίτητο να εξασφαλίζεται η σταθερή παρουσία εντός του κράτους μέλους υποδοχής και, σε περίπτωση αποκτήσεως ή κατοχής ακίνητων περιουσιακών στοιχείων, η ενεργός διαχείριση των ακινήτων αυτών. Όμως, από την εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου περιγραφή των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι το ίδρυμα δεν διαθέτει δικούς του χώρους στη Γερμανία για την άσκηση των δραστηριοτήτων του και ότι οι υπηρεσίες που απαιτεί η εκμίσθωση του ακινήτου παρέχονται από Γερμανό διαχειριστή.
- 20 Κατά συνέπεια, πρέπει να συναχθεί ότι οι διατάξεις που διέπουν την ελευθερία εγκαταστάσεως δεν έχουν εφαρμογή υπό περιστάσεις όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης.

- 21 Περαιτέρω, πρέπει να καθοριστεί αν το ίδρυμα μπορεί να επικαλεστεί τις διατάξεις των άρθρων 73 Β έως 73 Ζ της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 22 Συναφώς, πρέπει να παρατηρηθεί ότι η Συνθήκη δεν παρέχει ορισμό των εννοιών «κινήσεις κεφαλαίων» και «πληρωμές». Ωστόσο, κατά πάγια νομολογία, στο μέτρο που το άρθρο 73 Β της Συνθήκης 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 (τα άρθρα 67 έως 73 της Συνθήκης ΕΟΚ αντικαταστάθηκαν από τα άρθρα 73 Β έως 73 Ζ της Συνθήκης ΕΚ, νυν άρθρα 56 ΕΚ έως 60 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, εξυπακουμένου ότι, όπως προκύπτει από το εισαγωγικό μέρος της, ο κατάλογος που περιέχει δεν είναι εξαντλητικός (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 16ης Μαρτίου 1999, C-222/97, Trummer και Mayer, Συλλογή 1999, σ. I-1661, σκέψη 21· της 5ης Μαρτίου 2002, C-515/99, C-519/99 έως C-524/99 και C-526/99 έως C-540/99, Reisch κ.λπ., Συλλογή 2002, σ. I-2157, σκέψη 30, και προμνησθείσα απόφαση Van Hilten-van der Heijden, σκέψη 39).
- 23 Δεν αμφισβητείται ότι το ίδρυμα, η έδρα του οποίου βρίσκεται στην Ιταλία, διαθέτει, στο Μόναχο, εμπορικό ακίνητο το οποίο εκμισθώνει. Μεταξύ των κινήσεων κεφαλαίων που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι της οδηγίας 88/361, περιλαμβάνονται, στο τμήμα ΙΙ που επιγράφεται «Επενδύσεις σε ακίνητα», οι επενδύσεις σε ακίνητα που πραγματοποιούνται στο εθνικό έδαφος από μη κατοίκους της ημεδαπής.
- 24 Επομένως, τόσο η κατάσταση του ιδρύματος ως κυρίου του εν λόγω ακινήτου όσο και η κατάστασή του ως έχοντος την εκμετάλλευση του ακινήτου εμπίπτουν στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Κατά συνέπεια, δεν χρειάζεται να εξεταστεί κατά πόσον το ίδρυμα ενεργεί υπό την ιδιότητα του παρέχοντος υπηρεσίες.
- 25 Κατά το άρθρο 73 Β της Συνθήκης, απαγορεύεται οποιοσδήποτε περιορισμός των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

- 26 Προκειμένου να καθοριστεί κατά πόσον μια εθνική νομοθεσία, όπως η επίδικη στη διαφορά της κύριας δίκης, συνεπάγεται περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 73 Β της Συνθήκης, πρέπει να εξεταστεί αν η εφαρμογή της παράγει περιοριστικό αποτέλεσμα έναντι των ιδρυμάτων που έχουν αναγνωριστεί ως κοινωφελή και είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη υπό την έννοια ότι δεν τους χορηγεί, για τα έσοδα από μισθώματα τα οποία εισπράττουν εντός της επικράτειας, την απαλλαγή της οποίας απολαύουν τα ομοειδή ιδρύματα που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους αυτού.
- 27 Το γεγονός ότι η φορολογική απαλλαγή για τα έσοδα από μισθώματα ισχύει μόνον υπέρ των ιδρυμάτων που έχουν αναγνωριστεί ως κοινωφελή και υπέχουν καταρχήν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση εντός της γερμανικής επικράτειας θέτει σε μειονεκτική θέση τα ιδρύματα που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος και είναι ικανό να αποτελέσει εμπόδιο στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων και των πληρωμών.
- 28 Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι μια ρύθμιση όπως η επίδικη στην κύρια δίκη συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ο οποίος απαγορεύεται καταρχήν από το άρθρο 73 Β της Συνθήκης.
- 29 Πρέπει, ωστόσο, να εξεταστεί μήπως ένας τέτοιος περιορισμός δικαιολογείται βάσει των διατάξεων της Συνθήκης.
- 30 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης, το άρθρο 73 Β δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις σχετικές διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τον τόπο κατοικίας τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

- 31 Ωστόσο, το άρθρο 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης, το οποίο, ως παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικά, δεν μπορεί να νοηθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική νομοθεσία που προβλέπει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου κατοικούν ή του κράτους μέλους εντός του οποίου επενδύουν τα κεφάλαιά τους συμβιβάζεται άνευ ετέρου με τη Συνθήκη. Πράγματι, η παρέκκλιση του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α' της Συνθήκης τελεί υπό τον περιορισμό της παραγράφου 3 του άρθρου 73 Δ της ίδιας Συνθήκης, που προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 73 Β» (βλ. απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 28).
- 32 Συνεπώς, πρέπει να διακρίνονται οι άνισες μεταχειρίσεις που επιτρέπονται βάσει του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης από τις αυθαίρετες διακρίσεις ή τους συγκεκριμένους περιορισμούς που απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Από τη νομολογία προκύπτει ότι, για να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση, όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία διακρίνει μεταξύ των ιδρυμάτων που υπέχουν απεριόριστη και εκείνων που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση, να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι εξ αντικειμένου συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος όπως είναι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής του φορολογικού συστήματος και της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 6ης Ιουνίου 2000, C-35/98, Verkooijen, Συλλογή 2000, σ. I-4071, σκέψη 43, και προμνησθείσα απόφαση Manninen, σκέψη 29). Επιπλέον, για να είναι δικαιολογημένη, η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των ιδρυμάτων που έχουν αναγνωρισθεί ως κοινωφελή και υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση επί του γερμανικού εδάφους και, αφετέρου, των ομοειδών ιδρυμάτων που είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη δεν πρέπει να υπερβαίνει το μέτρο του αναγκαίου για την επίτευξη του στόχου που επιδιώκει η οικεία ρύθμιση.
- 33 Το Finanzamt καθώς και οι κυβερνήσεις της Γερμανίας και του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι ένα ίδρυμα που έχει αναγνωρισθεί ως κοινωφελές και υπέχει απεριόριστη φορολογική υποχρέωση και το αναιρεσίον, το οποίο υπέχει περιορισμένη μόνο φορολογική υποχρέωση λόγω του ότι δεν είναι εγκατεστημένο στην ημεδαπή, δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.

- 34 Αφενός, το πρώτο είναι ενταγμένο στην γερμανική κοινωνική ζωή και αναλαμβάνει αποστολές οι οποίες άλλως θα έπρεπε να εκπληρούνται από το κοινωνικό σύνολο ή από τις εθνικές αρχές, πράγμα που θα επιβάρυνε τον κρατικό προϋπολογισμό, ενώ τόσο οι εκ του οργανισμού όσο και οι πραγματικές δραστηριότητες γενικού συμφέροντος του δευτέρου αφορούν μόνον την Ιταλική Δημοκρατία και την Ελβετική Συνομοσπονδία.
- 35 Αφετέρου, οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη αναγνωρίζουν ένα ίδρυμα ως κοινωφελές, πράγμα που συνεπάγεται φορολογικά πλεονεκτήματα και άλλα προνόμια, διαφέρουν από κράτος σε κράτος, αναλόγως της εκ μέρους του καθενός αντιλήψεως της δημόσιας ωφέλειας και του περιεχομένου που αποδίδουν στην έννοια του «γενικού συμφέροντος». Επομένως, ένα ίδρυμα που πληροί τις προϋποθέσεις της ιταλικής νομοθεσίας δεν βρίσκεται σε συγκρίσιμη κατάσταση με ίδρυμα που πληροί τις προϋποθέσεις της γερμανικής νομοθεσίας, καθόσον είναι πολύ πιθανόν οι προϋποθέσεις που ισχύουν σε κάθε κράτος μέλος όσον αφορά την αναγνώριση ενός ιδρύματος ως κοινωφελούς να διαφέρουν.
- 36 Κανένα από τα επιχειρήματα αυτά δεν μπορεί να γίνει δεκτό.
- 37 Πρώτον, αν τα κράτη μέλη έχουν το δικαίωμα να απαιτούν την ύπαρξη επαρκώς στενού συνδέσμου μεταξύ των ιδρυμάτων που αναγνωρίζουν ως κοινωφελή προς τον σκοπό της χορηγήσεως ορισμένων φορολογικών πλεονεκτημάτων και των δραστηριοτήτων που αυτά ασκούν, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η ύπαρξη ή μη ενός τέτοιου συνδέσμου δεν ασκεί επιρροή στην έκβαση της υποθέσεως της κύριας δίκης.
- 38 Πράγματι, το άρθρο 52 του ΑΟ αναγνωρίζει ότι ένα νομικό πρόσωπο επιδιώκει κοινωφελείς σκοπούς όταν η δραστηριότητά του αποσκοπεί στην ανιδιοτελή προαγωγή των συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου, χωρίς να διακρίνει, ωστόσο, αναλόγως του αν η δραστηριότητα αυτή ασκείται επί του εθνικού εδάφους ή στην αλλοδαπή. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι η προαγωγή των συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου κατά την έννοια της διατάξεως αυτής δεν προϋποθέτει ότι από αυτά τα μέτρα προαγωγής ωφελούνται οι πολίτες της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας ή οι κάτοικοί της.

- 39 Δεύτερον, είναι αληθές ότι, όπως παρατηρεί η γενική εισαγγελέας στο σημείο 94 των προτάσεών της, το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να εξασφαλίζουν ότι τα αλλοδαπά ιδρύματα που είναι αναγνωρισμένα ως κοινωφελή στο κράτος μέλος καταγωγής τους απολαύουν αυτομάτως της ίδιας αναγνωρίσεως και επί του εδάφους τους. Πράγματι, τα κράτη μέλη διαθέτουν συναφώς διακριτική ευχέρεια την οποία πρέπει να ασκούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2006, C-415/04, Kinderopvang Enschede, Συλλογή 2006, σ. I-1385, σκέψη 23). Είναι ελεύθερα, υπό τις συνθήκες αυτές, να αποφασίζουν ποια συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου επιθυμούν να προαγάγουν, χορηγώντας πλεονεκτήματα σε ενώσεις ή ιδρύματα που επιδιώκουν ανιδιοτελώς σκοπούς σχετικούς με τα εν λόγω συμφέροντα.
- 40 Ωστόσο, όταν ένα ίδρυμα αναγνωρισμένο ως κοινωφελές σε ένα κράτος μέλος πληροί και τις προϋποθέσεις που θέτει προς τούτο η νομοθεσία άλλου κράτους μέλους και έχει ως σκοπό την προαγωγή όμοιων συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου, πράγμα που εναπόκειται στις εθνικές αρχές του τελευταίου αυτού κράτους, συμπεριλαμβανομένων των δικαστηρίων, να εκτιμήσουν, οι αρχές αυτού του κράτους μέλους δεν μπορούν να αρνηθούν στο ίδρυμα αυτό το δικαίωμα ίσης μεταχειρίσεως για τον λόγο και μόνον ότι το ίδρυμα δεν είναι εγκατεστημένο στο έδαφος του κράτους αυτού.
- 41 Όμως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο αναφέρει ότι, κατά τη διάρκεια του επίδικου οικονομικού έτους, το ίδρυμα επιδίωκε κοινωφελείς σκοπούς κατά την έννοια των άρθρων 51 έως 68 του ΑΟ και ότι πληρούσε επίσης τις εκ του οργανισμού του προϋποθέσεις ώστε να τύχει της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, σημείο 9, πρώτη περίοδος, του KStG.
- 42 Κατά συνέπεια, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, το άρθρο 5, παράγραφος 2, σημείο 3, του KStG καταλήγει να αντιμετωπίζει διαφορετικά, λόγω του τόπου της έδρας τους, ιδρύματα που βρίσκονται σε εξ αντικειμένου συγκρίσιμη κατάσταση. Επομένως, ένα τέτοιο φορολογικό μέτρο δεν μπορεί, καταρχήν, να συνιστά άνιση μεταχείριση επιτρεπόμενη βάσει του άρθρου 73 Δ, παράγραφος 1, στοιχείο α', της Συνθήκης, εκτός αν μπορεί να δικαιολογηθεί από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσες αποφάσεις Verkooijen, σκέψη 46, και Manninen, σκέψη 29, καθώς και απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 2006, C-265/04, Bouanich, Συλλογή 2006, σ. I-923, σκέψη 38).

- 43 Προς δικαιολόγηση της διαφορετικής μεταχείρισεως μεταξύ, αφενός, των ιδρυμάτων που έχουν αναγνωριστεί ως κοινωφελή και υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση εντός της γερμανικής επικράτειας και, αφετέρου, των ιδρυμάτων που δεν είναι εγκατεστημένα εντός του κράτους μέλους αυτού, έγινε ενώπιον του Δικαστηρίου επίκληση σκοπών αποτομένων, μεταξύ άλλων, της προαγωγής του πολιτισμού, της επαγγελματικής κατάρτισεως και της εκπαίδευσης, της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων, της ανάγκης εξασφάλισης της συνοχής του εθνικού φορολογικού συστήματος, της ανάγκης διατηρήσεως της φορολογικής βάσεως, καθώς και της καταπολεμήσεως της εγκληματικότητας.
- 44 Πρώτον, το Finanzamt θεωρεί ότι το φορολογικό πλεονέκτημα των εθνικών ιδρυμάτων που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς καλύπτεται από τα άρθρα 92, παράγραφος 3, στοιχείο δ', της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 87, παράγραφος 3, στοιχείο δ', ΕΚ) και 128 της Συνθήκης ΕΚ (νυν, κατόπιν τροποποίησης, άρθρο 151 ΕΚ) και ότι, συνεπώς, οι εισάγοντες παρέκκλιση κανόνες που ισχύουν για τα εθνικά ιδρύματα που επιδιώκουν αποκλειστικά εκπαιδευτικούς και μορφωτικούς σκοπούς είναι συμβατοί με το κοινοτικό δίκαιο.
- 45 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Είναι μεν αληθές ότι ορισμένοι σκοποί που άπτονται της προαγωγής, σε εθνικό επίπεδο, του πολιτισμού και της παροχής υψηλού επιπέδου εκπαίδευσης μπορούν να συνιστούν επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 26ης Φεβρουαρίου 1991, C-198/89, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1991, σ. I-727, και της 13ης Νοεμβρίου 2003, C-153/02, Neri, Συλλογή 2003, σ. I-13555, σκέψη 46), ωστόσο, υπό το φως των πληροφοριακών στοιχείων που διαθέτει το Δικαστήριο, το επίδικο σύστημα φορολογικών απαλλαγών δεν φαίνεται να υπηρετεί τέτοιους σκοπούς ή να συνιστά ενίσχυση, διεπόμενη από τα άρθρα 92 και 93 της Συνθήκης ΕΚ. Πράγματι, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το άρθρο 52 του ΑΟ δεν προϋποθέτει να ωφελείται το εθνικό κοινωνικό σύνολο από τη δραστηριότητα των ιδρυμάτων που αναγνωρίζονται ως κοινωφελή.
- 46 Δεύτερον, τόσο το Finanzamt όσο και η Γερμανική Κυβέρνηση, η Ιρλανδία και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζουν ότι η επίδικη στην κύρια δίκη φορολογική νομοθεσία δικαιολογείται, πρώτον, από τη δυσκολία εξακριβώσεως του αν και σε ποιο βαθμό ένα ίδρυμα αναγνωρισμένο ως κοινωφελές και εγκατεστημένο στην αλλοδαπή ανταποκρίνεται πράγματι στους εκ του οργανισμού του σκοπούς κατά την έννοια της εθνικής νομοθεσίας και, δεύτερον, από την ανάγκη ελέγχου της πραγματικής διαχείρισεως αυτού του ιδρύματος.

- 47 Το Δικαστήριο έχει κρίνει κατ' επανάληψη ότι η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος που μπορεί να δικαιολογεί περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζονται από τη Συνθήκη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 20ής Φεβρουαρίου 1979, 120/78, *Rewe-Zentral*, αποκαλούμενη «*Cassis de Dijon*», Συλλογή τόμος 1979/I, σ. 321, σκέψη 8, και της 15ης Μαΐου 1997, C-250/95, *Futura Participations* και *Singer*, Συλλογή 1997, σ. I-2471, σκέψη 31).
- 48 Έτσι, επιτρέπεται στο κράτος μέλος, προτού χορηγήσει φορολογική απαλλαγή σε ορισμένο ίδρυμα, να εφαρμόσει μέτρα που να του παρέχουν τη δυνατότητα να εξακριβώσει, με σαφήνεια και ακρίβεια, κατά πόσον το ίδρυμα πληροί τις προϋποθέσεις της εθνικής νομοθεσίας ώστε να τύχει της απαλλαγής και να ελέγξει την πραγματική του διαχείριση βάσει, π.χ., της υποβολής των ετησίων ισολογισμών και εκθέσεως δραστηριότητας. Ασφαλώς, σε περίπτωση ιδρυμάτων που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος, οι αναγκαίοι έλεγχοι μπορεί να αποδειχθούν δυσχερέστεροι. Ωστόσο, πρόκειται για απλές δυσχέρειες διοικητικής φύσεως, οι οποίες δεν αρκούν για να δικαιολογήσουν άρνηση, εκ μέρους των αρχών του οικείου κράτους, να χορηγήσουν στα εν λόγω ιδρύματα τις ίδιες φορολογικές απαλλαγές που χορηγούν στα ομοειδή ιδρύματα τα οποία υπέχουν καταρχήν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση εντός του κράτους αυτού (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 4ης Μαρτίου 2004, C-334/02, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2004, σ. I-2229, σκέψη 29).
- 49 Πρέπει, συναφώς, να υπομνησθεί ότι τίποτε δεν εμποδίζει τις ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από το ίδρυμα που έχει αναγνωριστεί ως κοινωφελές και ζητεί να του χορηγηθεί φορολογική απαλλαγή να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά βάσει των οποίων θα μπορέσουν να προβούν στις απαραίτητες εξακριβώσεις. Εξάλλου, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί με βάση την αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων εθνική ρύθμιση η οποία εμποδίζει με απόλυτο τρόπο τον φορολογούμενο να προσκομίσει τέτοιες αποδείξεις (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση *Laboratoires Fournier*, σκέψη 25).
- 50 Επιπλέον, οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές μπορούν, δυνάμει της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), η οποία τροποποιήθηκε με την οδηγία 2004/106/ΕΚ του

Συμβουλίου, της 16ης Νοεμβρίου 2004 (ΕΕ L 359, σ.30), να απευθυνθούν στις αρχές άλλου κράτους μέλους για να ζητήσουν οποιαδήποτε πληροφορία κρίνουν αναγκαία για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου ενός φορολογουμένου, συμπεριλαμβανομένης της δυνατότητας να του χορηγήσουν φορολογική απαλλαγή (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 28ης Οκτωβρίου 1999, C-55/98, Vestergaard, Συλλογή 1999, σ. I-7641, σκέψη 26, και της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 42).

- 51 Τρίτον, η Γερμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, η οποία χορηγείται στα μη εγκατεστημένα στη Γερμανία ιδρύματα για εισοδήματα που πραγματοποιούν από τη διαχείριση της περιουσίας την οποία διαθέτουν στη Γερμανία, θίγει τη συνοχή του εθνικού φορολογικού συστήματος. Κατά την κυβέρνηση αυτή, η απαλλαγή αποσκοπεί στην κατάργηση μιας φορολογικής υποχρέωσης λόγω των υπηρετούσων το δημόσιο συμφέρον δραστηριοτήτων τις οποίες ασκούν τα ιδρύματα που έχουν αναγνωρισθεί ως κοινωφελή. Στον βαθμό που τα ιδρύματα αυτά αναλαμβάνουν άμεσα την ευθύνη κοινωφελούς δραστηριότητας, υποκαθιστούν το κράτος, το οποίο μπορεί, σε αντιστάθμιση, να τους χορηγήσει φορολογικό πλεονέκτημα χωρίς να παραβεί την υποχρέωσή του για ίση μεταχείριση.
- 52 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ανάγκη διαφυλάξεως της συνοχής ενός φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογήσει περιορισμό της ασκήσεως των θεμελιωδών ελευθεριών που διασφαλίζονται από τη Συνθήκη (αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 28, και της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-300/90, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1992, σ. I-305, σκέψη 21).
- 53 Ωστόσο, για να μπορεί να ευδοκιμήσει επιχείρημα στηριζόμενο σε μια τέτοια δικαιολογία, πρέπει να αποδεικνύεται η ύπαρξη άμεσου συνδέσμου μεταξύ του οικείου φορολογικού πλεονεκτήματος και της αντισταθμίσεώς του από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 14ης Νοεμβρίου 1995, C-484/93, Svensson και Gustavsson, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 18· της 27ης Ιουνίου 1996, C-107/94, Asscher, Συλλογή 1996, σ. I-3089, σκέψη 58· της 16ης Ιουλίου 1998, C-264/96, ICI, Συλλογή 1998, σ. I-4695, σκέψη 29· προμνησθείσα απόφαση Vestergaard, σκέψη 24· απόφαση της 21ης Νοεμβρίου 2002, C-436/00, X και Υ, Συλλογή 2002, σ. I-10829, σκέψη 52).

- 54 Όπως προκύπτει από τις σκέψεις 21 έως 23 της προμνησθείσας αποφάσεως *Bachmann* και 14 έως 16 της προμνησθείσας αποφάσεως Επιτροπή κατά Βελγίου, οι αποφάσεις αυτές στηρίζονται στη διαπίστωση ότι υπήρχε, στο βελγικό δίκαιο, άμεσος σύνδεσμος, στο πρόσωπο ενός και του αυτού φορολογουμένου που υπόκειται στον φόρο εισοδήματος, μεταξύ της δυνατότητας εκπτώσεως των ασφαλιστικών εισφορών από το φορολογητέο εισόδημα και της μεταγενέστερης φορολογήσεως των ποσών που καταβάλλουν οι ασφαλιστές (προμνησθείσα απόφαση *Manninen*, σκέψη 42).
- 55 Το επιχείρημα που προβάλλει η Γερμανική Κυβέρνηση προς δικαιολόγηση του περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων βάσει της ανάγκης διασφάλισης της συνοχής του φορολογικού της συστήματος δεν μπορεί, ωστόσο, να γίνει δεκτό.
- 56 Πράγματι, αφενός, το φορολογικό πλεονέκτημα που συνίσταται στην απαλλαγή από τον φόρο για εισοδήματα από μισθώματα δεν αντιστοιχεί σε επιβάρυνση πλήττουσα τα ιδρύματα που υπέχουν καταρχήν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση. Με άλλες λέξεις, δεν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος, από πλευράς του φορολογικού συστήματος, μεταξύ της απαλλαγής αυτής και της αντισταθμίσεως του πλεονεκτήματος αυτού από συγκεκριμένη φορολογική επιβάρυνση.
- 57 Αφετέρου, η επιθυμία ενός κράτους μέλους να επιφυλάσσει το πλεονέκτημα της φορολογικής απαλλαγής μόνο στα ιδρύματα που έχουν αναγνωριστεί ως κοινωφελή και επιδιώκουν πολιτικούς σκοπούς του κράτους αυτού μπορεί μεν να φαίνεται, εκ πρώτης όψεως, θεμιτή, ωστόσο, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρέσχε στο Δικαστήριο το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 52 του ΑΟ δεν προϋποθέτει να ωφελείται το εθνικό κοινωνικό σύνολο από τα μέτρα προαγωγής του γενικού συμφέροντος. Βάσει αυτού, το αιτούν δικαστήριο συμπεραίνει ότι το ίδρυμα το οποίο αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης θα μπορούσε να τύχει της απαλλαγής αν, διατηρώντας τους ίδιους σκοπούς, εγκαθιστούσε την έδρα του στη Γερμανία.
- 58 Τέταρτον, η Γερμανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι η άρνηση χορηγήσεως φορολογικής απαλλαγής στα ιδρύματα που υπέχουν περιορισμένη φορολογική υποχρέωση δικαιολογείται από την ανάγκη διατηρήσεως της φορολογικής βάσεως.

- 59 Ασφαλώς, η αναγνώριση δικαιώματος απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων υπέρ των μη εγκατεστημένων στη Γερμανία κοινωφελών ιδρυμάτων συνεπάγεται, για την Ομοσπονδιακή Δημοκρατία της Γερμανίας, μείωση των φορολογικών εσόδων από τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Ωστόσο, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η μείωση φορολογικών εσόδων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως επιτακτικός λόγος γενικού συμφέροντος δυνάμενος να προβληθεί προς δικαιολόγηση μέτρου το οποίο καταρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, προμνησθείσα απόφαση Verkoijzen, σκέψη 59· απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danper, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 56· προμνησθείσες αποφάσεις X και Y, σκέψη 50, και Manninen, σκέψη 49).
- 60 Πέμπτον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση υποστηρίχθηκε, ιδίως από το Finanzamt και τη Γερμανική Κυβέρνηση, ότι δεν αποκλείεται συμμορίες κακοποιών και τρομοκρατικές οργανώσεις να χρησιμοποιούν το νομικό καθεστώς του ιδρύματος για ξέπλυμα χρήματος και παράνομη διακίνηση χρημάτων από ένα κράτος μέλος σε άλλο.
- 61 Έστω και αν υποθεθεί ότι, επιφυλάσσοντας το πλεονέκτημα της φορολογικής απαλλαγής μόνο στα ιδρύματα που έχουν αναγνωριστεί ως κοινωφελή και είναι εγκατεστημένα στο εθνικό έδαφος, οι αρχές κράτους μέλους στοχεύουν στην καταπολέμηση της εγκληματικότητας, γενικό τεκμήριο εγκληματικής δραστηριότητας δεν μπορεί να συναχθεί από το ότι ένα ίδρυμα είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος. Εξάλλου, ο αποκλεισμός αυτών των ιδρυμάτων από το πλεονέκτημα φορολογικής απαλλαγής, μολοντί υπάρχουν διάφορα μέσα ελέγχου των λογαριασμών και των δραστηριοτήτων τους, αποτελεί μέτρο το οποίο βαίνει πέραν του αναγκαίου για την καταπολέμηση της εγκληματικότητας (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, C-243/01, Gambelli κ.λπ., Συλλογή 2003, σ. I-13031, σκέψη 74).
- 62 Βάσει των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι το άρθρο 73 Β της Συνθήκης, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης, έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο απαλλάσσει από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων τα εισοδήματα από μισθώματα που εισπράττονται

επί του εθνικού εδάφους από ιδρύματα αναγνωρισμένα ως κοινωφελή και υπέχοντα καταρχήν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση αν είναι εγκατεστημένα εντός του κράτους μέλους αυτού, να αρνηθεί τη χορήγηση της ίδιας απαλλαγής για ομοειδή εισοδήματα σε ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου αναγνωρισμένο ως κοινωφελές με μόνη αιτιολογία ότι, επειδή είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, υπέχει περιορισμένη μόνο φορολογική υποχρέωση στο έδαφός του.

Επί των δικαστικών εξόδων

- ⁶³ Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει, έναντι των διαδίκων της κύριας δίκης, τον χαρακτήρα παρεμπόδισης που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό απόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 73 Β της Συνθήκης ΕΚ, σε συνδυασμό με το άρθρο 73 Δ της Συνθήκης, έχει την έννοια ότι απαγορεύει σε κράτος μέλος, το οποίο απαλλάσσει από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων τα εισοδήματα από μισθώματα που εισπράττονται επί του εθνικού εδάφους από ιδρύματα αναγνωρισμένα ως κοινωφελή και υπέχοντα καταρχήν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση αν είναι εγκατεστημένα εντός του κράτους μέλους αυτού, να αρνηθεί τη χορήγηση της ίδιας απαλλαγής για ομοειδή εισοδήματα σε ίδρυμα ιδιωτικού δικαίου αναγνωρισμένο ως κοινωφελές με μόνη αιτιολογία ότι, επειδή είναι εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, υπέχει περιορισμένη μόνο φορολογική υποχρέωση στο έδαφός του.

(υπογραφές)