

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

14 päivänä lokakuuta 2008¹**I Johdanto**

1. Nyt esillä olevassa asiassa yhteisöjen tuomioistuimelta tiedustellaan lähtökohtaisesti, kuuluuko yhteisön jäsenvaltion kansallaisen antama tavaralahjoitus ulkomaiselle laitokselle,² joka on sen kotipaikkajäsenvaltiossa tunnustettu yleishyödylliseksi, pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaa, ja tarpeen vaatiessa, voiko lahjoittajan asuinpaikkajäsenvaltio EY 56 ja EY 58 artiklaa rikkomatta asettaa tällaisen lahjoituksen verovähennyksen edellytykseksi, että lahjoitus annetaan sen alueella sijaitsevan laitoksen hyväksi.

2. Tämän pyynnön on esittänyt Bundesfinanzhof (Saksa) asiassa, jossa asianosaisina ovat Persche ja Finanzamt Lüdenscheid (Lüdenscheidin verovirasto, jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee Portugalissa sijaitsevan ja tässä jäsenvaltiossa yleishyödylliseksi tunnustetun laitoksen hyväksi tehdyn tavaralahjoituksen verovähennyskelpoisuutta vuotta 2003 koskevassa pääasian kantajan tuloverotuksessa.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Tässä ratkaisuehdotuksessa tätä ilmaisua käytetään geneerisessä merkityksessä, toisin sanoen erityisesti riippumatta tämän yksikön siitä julkis- tai yksityisoikeudellisesta asemasta, joka sillä on kansallisen lainsäädännön perusteella.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt*A Yhteisön lainsäädäntö*

3. EY 56 artiklan 1 kohdan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, ovat kiellettyjä.

4. EY 58 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Mitä 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

- a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella;

b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen – – taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.”

tava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen – –.”

5. EY 58 artiklan 3 kohdassa määrätään, että 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menetelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

6. Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY,³ sellaisena kuin se on muutettuna valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY⁴ (jäljempänä direktiivi 77/799), 1 artiklan 1 kohdassa, sellaisena kuin oli pääasian tosiseikkoihin sovellettavassa versiossaan, säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdet-

7. Direktiivin 77/799 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetty tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettujen tietojen antamiseksi sen jäsenvaltion, jolta tietoja pyydetään, toimivaltaisen viranomaisen on tarvittaessa järjestettävä näiden tietojen saamiseksi tarvittavat selvitykset.”

8. Direktiivin 77/799 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tässä direktiivissä ei veloiteta järjestämään selvityksiä tai antamaan tietoja, jos sen

3 – EYVL L 336, s. 15.
4 – EYVL L 76, s. 1.

jäsenvaltion, joka antaisi tiedot, lainsäädännön tai hallinnollisen käytännön mukaan toimivaltainen viranomainen ei saa tehdä näitä selvityksiä eikä koota tai käyttää näitä tietoja tämän valtion omiin tarpeisiin.

--

3. Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi kieltäytyä antamasta tietoja, jos jäsenvaltio, joka saisi tiedot, ei tosiasiallisista tai oikeudellisista syistä voi antaa vastaavia tietoja.”

B Luonnollisten henkilöiden tuloverotusta koskeva Saksan verolainsäädäntö

9. Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz) 10 b §:n 1 momentin mukaan verovelvolliset saavat vähentää tulojensa kokonaismäärästä vähennyskelpoisina erityismenoina ja tietyissä rajoissa avustukselliseen, kirkolliseen, uskonnolliseen, tieteelliseen ja erityisen tukemisen arvoiseksi tunnustettuun yleishyödylliseen tarkoitukseen maksamansa maksut. Saman pykälän 3 momentin nojalla tämä pätee myös tavaralahjoituksiin.

10. Tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) 49 §:n mukaan verovähennyskelpoisuus on rajoitettu lahjoituksiin, joiden saaja on joko julkisoikeudellinen saksalainen oikeushenkilö tai saksalainen julkinen palveluyksikkö taikka yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz) 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettu yhteisö, henkilöyhteenliittymä taikka varallisuusmassa. Viimeksi mainitussa säännöksessä määritellään yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja varallisuusmassat (jäljempänä laitokset), jotka vapautetaan yhteisöverosta, toisin sanoen ne, jotka sääntöjensä ja todellisen hallinnointinsa mukaisesti tavoittelevat yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisiä, avustuksellisia tai kirkollisia päämääriä. Tätä vapautusta sovelletaan kuitenkin yhteisöverolain 5 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan vain laitoksiin, jotka ovat sijoittautuneet Saksan alueelle.

11. Tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen 50 §:n 1 momentin mukaan tuloverolain 10 b §:ssä tarkoitettut lahjoitukset – jollei enintään 100 euron suuruisia lahjoituksia koskevista erityissäännöksistä muuta johdu – voidaan vähentää verotuksessa vain esittämällä hallinnollinen lomake, jonka lahjoituksen saanut laitos on täyttänyt.

12. Kyseinen lomake on lahjoittajan tuloverotuksessa riittävä todiste siitä, että lahjoituksen saaja täyttää laissa asetetut edellytykset. Lahjoittajan verotusta käsittelevän verohallinnon ei siis tarvitse valvoa sitä, että lahjoituksen saanut laitos täyttää veroedun saamisen edellytykset.

13. Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 51–68 §:ssä määritellään ne päämäärät, joita laitoksen on tavoiteltava, ja ne tavat, joilla näitä päämääriä on tavoiteltava, jotta verovapautus voidaan myöntää.

tämällä edellä mainittua hallinnollista loma-
kettä.

14. AO:n 52 §:n 1 momentissa ja 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että laitos harjoittaa yleishyödyllistä toimintaa, kun sen toiminnan tarkoituksena on yleisten etujen edistäminen muun muassa lasten ja vanhusten avustustoimintaa tukemalla. AO:n 55 §:n mukaan laitoksen on toimittava epäitsekkäästi, mikä merkitsee esimerkiksi sitä, että sen täytyy käyttää varansa viipymättä ja yksinomaan veroedun saaviin tarkoituksiin eikä jäsentensä hyödyksi. AO:n 59 §:n mukaan tällainen laitos voi saada riidanalaisen veroedun vain, jos sen säännöistä ilmenee, että se tavoittelee yksinomaan ja välittömästi päämääriä, jotka täyttävät AO:n 52–55 §:ssä määritellyt edellytykset.

III Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16. Vuoden 2003 tuloveroilmoituksessaan Persche pyysi saada vähentää vähennyskel-
poisina erityismenoina tavaralahjoituksensa, joka muodostui liinavaatteista sekä rollaatto-
reista ja lapsille tarkoitetuista pienoisautoista. Tämä lahjoitus tehtiin Centro Popular de Lagoan (Portugali; jäljempänä Centro Popular) hyväksi, ja sen kokonaisarvo oli 18 180 euroa. Ei ole täsmennetty, mistä kantaja hankki ja missä hän maksoi luetellut tavarat. Centro Popular on vanhainkoti, jonka yhteydessä toimii lastenkoti ja joka sijaitsee paikkakunnalla, jossa kantaja omistaa asunnon, jota hän käyttää itse vuosittain.

15. AO:n 193 §:n ja sitä seuraavien pykälien mukaan se, hallinnoidaanko laitosta todella sen sääntöjen mukaisesti ja käytetäänkö sen varat epäitsekkäästi ja viipymättä, voidaan varmistaa paikalla tehtävän tarkastuksen avulla. Jos laitos täyttää verovapautuksen myöntämisedellytykset, sillä on oikeus antaa todistuksia sille tehdyistä lahjoituksista käyt-

17. Kantaja liitti veroilmoitukseensa asia-
kirjan, jossa Centro Popular vahvistaa vas-
taanottaneensa tämän lahjoituksen, sekä 21.3.2001 päivätyn Faron (Portugali) yhteis-
vastuu- ja sosiaaliturvakeskuksen johtajan ilmoituksen, jossa vahvistetaan, että Centro Popular on rekisteröity vuonna 1982 sosiaalitoimimesta vastaavassa pääosastossa sosiaalista

yhteisvastuutyötä harjoittavaksi yksityiseksi laitokseksi, jolla sellaisena on oikeus kaikkiin verovapautuksiin ja -etuihin, joita Portugalin lainsäädännössä myönnetään yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille. Kantajan mukaan lahjoituksen alkuperäinen tosite riittää Portugalin lainsäädännön mukaisen verovähennysoikeuden saamiseksi.

18. Finanzamt epäsi pyydetyn vähennyksen vuoden 2003 veropäätöksessään. Se epäsi myös perusteettomana pääasian kantajan tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen. Kantajan Finanzgericht Münsterissä nostama kanne jäi myös menestyksettömäksi. Tämän jälkeen pääasian kantaja teki Revisionvalituksen Bundesfinanzhofissa.

19. Bundesfinanzhof huomauttaa ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessään, että Finanzamtin on täytynyt evätä kyseessä olevan lahjoituksen vähennyskelpoisuus, koska lahjoituksen saaja ei ollut sijoittautunut Saksaan ja koska verovelvollinen ei ollut esittänyt tositetta tästä lahjoituksesta AO:ssa säädettyssä muodossa. Mainittu tuomioistuin kuitenkin kysyy, kuuluuko kulutustavaroiden muodossa tehty tavaralahjoitus EY 56 ja EY 58 artiklan soveltamisalaan, ja kielletäänkö näissä artikloissa mahdollisesti se, että jäsenvaltio sallii tällaisen lahjoituksen verovähennyskelpoisuuden vain, jos lahjoituksen saaja on sijoittautunut sen alueelle.

20. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että yhteisöjen

tuomioistuin on asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa⁵ katsonut, että jäsenvaltiot voivat päättää niistä yleisistä intresseistä, joita ne haluavat edistää myöntämällä veroetuja. Kansallinen tuomioistuin palauttaa kuitenkin mieliin, että yhteisöjen tuomioistuimen lähtökohtana on ollut ennakkoratkaisupyynnön mainitussa asiassa esittäneen tuomioistuimen – saman Bundesfinanzhofin muu jaosto – ilmaisema kanta, jonka mukaan AO:n 52 §:ssä tarkoitetun yleisten etujen edistäminen ei merkitse sitä, että näiden edistämistoimenpiteiden on tultava Saksan kansalaisten tai Saksassa asuvien henkilöiden hyödyksi. Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että tämä näkemys on Saksan oikeudessa kiistanalainen.

21. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin palauttaa lisäksi mieliin, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamansa tuomion 49 kohdassa katsonut, että jäsenvaltio ei voi vedota tarpeeseen suorittaa verotarkastuksia evätäkseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle myönnettävän vapautuksen, koska ensin mainittu jäsenvaltio voi aina vaatia mainittua verovelvollista esittämään asiaa koskevia selvityksiä. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että Bundesverfassungsgerichtin oikeuskäytännön mukaan yhdenvertaisen verotuksellisen kohtelun periaate estää veron määräämisen pelkästään verovelvollisen tekemän ilmoituksen ja hänen antamiensa tietojen perusteella, ja se edellyttää, että ilmoitusmenettelyä voidaan täydentää paikalla suoritettujen tarkastusten avulla.

5 – Asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203).

22. Tässä yhteydessä kansallinen tuomioistuinin kysyy yhtäältä, voiko direktiivistä 77/799 johtuva keskinäinen apu velvoittaa kyseessä olevan laitoksen sijoittautumisjäsenvaltion viranomaiset suorittamaan paikalla tehtäviä tarkastuksia, ja toisaalta, vaikka tämä olisikin mahdollista, eikö olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista vaatia saksalaisia veroviranomaisia suorittamaan tällaisia tarkastuksia, jotta voitaisiin määrittää tällaiselle laitokselle annetun minkä tahansa lahjoituksen verövähennyskelpoisuus, tämän lahjoituksen arvosta riippumatta.

23. Näissä olosuhteissa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuuluvatko pääomien vapaan liikkuvuuden (EY 56 artikla) soveltamisalaan jäsenvaltion kansalaisen antamat, päivittäistavaroista koostuvat tavaralahjoitukset laitoksille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka on tämän jäsenvaltion oikeuden mukaan tunnustettu yleishyödyllisiksi?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen (EY 56 artikla) vastaista – kun otetaan yhtäältä huomioon veroviranomaisten velvollisuus tarkastaa verovelvollisen ilmoitukset ja toisaalta suhteellisuusperiaate (EY 5 artiklan kolmas kohta) – se,

että jäsenvaltion oikeuden mukaan yleishyödyllisille laitoksille annettavia lahjoituksia suositetaan verotuksellisesti vain siinä tapauksessa, että kyseisen laitoksen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltion veroviranomaisilla direktiivin 77/799 perusteella velvollisuus käyttää toisessa jäsenvaltiossa toteutuneen tapahtuman selvittämiseksi toisen jäsenvaltion hallintoviranomaisten apua, vai voidaanko verovelvolliselle ilmoittaa, että hänellä on jäsenvaltionsa menettelysääntöjen mukaan näyttötaakka (näytön riittämättömyys koituu tämän asianosaisen vahingoksi) ulkomaisten tapahtumien osalta?”

IV Asian käsittelyn vaiheet yhteisöjen tuomioistuimessa

24. Saksan, Kreikan, Irlannin, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ja EFTAn valvontaviranomainen ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti kirjalliset huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimelle. Näiden osapuolten sekä Finanzamtin ja Espanjan hallituksen lausumat kuultiin 17.6.2008 pidetyssä istunnossa.

V Asian tarkastelu

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

25. Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy, voiko jäsenvaltiossa asuvan luonnollisen henkilön antama tavaralahjoitus toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle laitokselle olla EY 56 artiklassa tarkoitettu pääomanliike.

26. Komissio ja EFTAn valvontaviranomainen ehdottavat, että tähän kysymykseen vastattaisiin myöntävästi.

27. Sitä vastoin nyt esillä olevassa asiassa huomautuksensa esittäneiden hallitusten mielestä rajatylittävät tavaralahjoitukset eivät kuulu EY 56 artiklan soveltamisalaan. Näiden hallitusten mielestä tämä artikla koskee yksinomaan taloudellisessa toiminnassa taikka taloudellisen tavoitteen saavuttamiseksi suoritettuja pääomanliikkeitä. Kyseessä ovat niiden mukaan pääomanliikkeet, joiden tarkoituksena on ”investointi” tai ”sijoittaminen”. Nämä hallitukset lisäävät, että perustamissopimuksen 67 artiklan (kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpa-

nosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY⁶ liitteenä olevalla nimikkeistöllä on vain viitteellinen ja sitomaton arvo, ja että joka tapauksessa sen XI otsikko ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” koskee vain luonnollisten henkilöiden välisiä suhteita. Lisäksi Irlannin mukaan olisi vaikea katsoa, että direktiivin 88/361 liitteen I antamisen yhteydessä olisi tarkoitettu muita kuin rahalahjoituksia. Kreikan hallitus väittää lopuksi, että päivittäistavaroiden luovutukset, jotka eivät ole maksuvälineitä ja joita ei suoriteta investointitarkoituksessa, kuuluvat yksinomaan tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan.

28. En voi allekirjoittaa väliintulijoina esiintyvien hallitusten esittämiä väitteitä.

29. Pitää tosin paikkansa, että perustamissopimuksessa ei määritellä pääomien liikkuvuuden käsitettä. On myös totta, että yhteisöjen tuomioistuin on täsmentänyt, että ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklassa (josta on muutettuna tullut EY:n perustamissopimuksen 73 b artikla, josta puolestaan on tullut EY 56 artikla) tarkoitettut pääomanliikkeet ovat rahoituksellisia toimenpiteitä, joilla pyritään *pääasiassa* kyseisten varojen sijoittamiseen tai investoimiseen eikä suorittamaan korvausta palveluista⁷.

6 – EYVL L 178, s. 5.

7 – Ks. yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83, Luisi ja Carbone, tuomio 31.1.1984 (Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 21 kohta) ja asia 308/86, Lambert, tuomio 14.7.1988 (Kok. 1988, s. 4369, 10 kohta).

30. On kuitenkin huomautettava, että toisin kuin huomautuksia nyt esillä olevassa asiassa esittäneet hallitukset antavat ymmärtää, tämä määritelmä ei edellytä, että kaikilla rajatylittävillä rahoituksellisilla toimenpiteillä olisi oltava yksinomaan investointi- tai sijoittamistavoite, jotta ne voitaisiin luokitella EY 56 artiklassa tarkoitetuiksi pääomanliikkeiksi. Tällä määritelmällä ei myöskään pyritä kattamaan kaikkia toimia, jotka kuuluvat pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Tällä määritelmällä on ennemminkin sen antamisen asiayhteydessä tarkoitus yksilöidä se, milloin varainsiirto ei ole pääomanliike vaan juokseva maksu, toisin sanoen vastike liiketoimista tavaroiden tai palvelujen vaihdon alalla;⁸ tämä oletama on joka tapauksessa poissuljettu silloin, kun kyseessä on pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tavaralahjoituksen suorittaminen.

31. Näin ollen sekä direktiivi 88/361 että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntö puoltavat mielestäni sitä, että pääomanliikkeiksi katsotaan tavaralahjoitukset, jotka suoritetaan eri jäsenvaltioissa asuvan tai eri jäsenvaltioihin sijoittautuneen kahden luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön välillä.

32. Tältä osin on palautettava mieliin, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä viitataan säännöllisesti direktiivin 88/361 liitteenä olevaan nimikkeistöön pääomien vapaan liikkuvuuden aineellisen soveltamisalan määrittämiseksi, jolloin tällä nimikkeistöllä on edelleen ohjeellista arvoa pää-

omanliikkeiden käsitteen määrittelylle, ja jolloin sen sisältämä luettelo ei ole tyhjentävä.⁹ On kuitenkin selvää, että mainitun nimikkeistön otsikon XI alla olevassa B kohdassa säädetään, että lahjat ja lahjoitukset samoin kuin esimerkiksi saman otsikon alla olevassa D kohdassa tarkoitettut perinnöt ja erityisjälkikäädökseen perustuvat suoritukset ovat pääomanliikkeitä, jotka on luokiteltava ”henkilökohtaisten pääomanliikkeiden” luokkaan.

33. Toisin kuin yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneet hallitukset väittävät, otsikon XI sanamuodosta tai sen rakenteesta ei ilmene, että pääomanliikkeet, joihin tässä otsikossa viitataan, käsittäisivät yksinomaan luonnollisten henkilöiden väliset varainsiirrot ja/tai rahasiirrot.

34. Ensimmäisen kohdan osalta katson, että otsikossa XI lueteltujen toimien pelkkä ”henkilökohtainen luonne” ei voi johtaa siihen, että ainoastaan luonnollisten henkilöiden välillä suoritettut toimet kuuluisivat tämän otsikon alle. Otsikon XI alla lueteltujen pääomanliikkeiden ulottuvuuden tällainen rajoittaminen on huonosti ymmärrettävissä. On esimerkiksi vaikeaa myöntää, että maahanmuuttajien velan maksu aiempaan

9 – Ks. mm. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta); yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2157, 30 kohta); asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 39 kohta); em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 22 kohta; asia C-194/06, Orange European Smallcap Fund, tuomio 20.5.2008 (Kok. 2008, s. I-3747, 100 kohta) ja asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008 (Kok. 2008, s. I-6887, 29 kohta).

8 – Ks. tältä osin em. yhdistetyt asiat Luisi ja Carbone (tuomion 23 kohta) ja em. asia Lambert (tuomion 10 kohta).

asuinmaahan eli toimi, joka on mainittu tässä otsikossa lahjoitusten tavoin, ei voisi sisältää tällaista järjestelyä oikeushenkilöiden hyväksi. Lisäksi on jotenkin ristiriitaista, että väitetään, kuten suurin osa yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneistä hallituksista on tehnyt, että pääomanliikkeillä tarkoitetaan yksinomaan toimia, joilla on puhtaasti taloudellinen päämäärä, ja samanaikaisesti väitetään, että henkilökohtaisista toimista ainoastaan luonnollisten henkilöiden välillä suoritettut kuulusivat pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

35. Tällainen henkilökohtaisten toimien soveltamisalan rajoittaminen on yleisesti ottaen vaikeasti yhteensovitettavissa pääomien vapaan liikkuvuuden luonteeseen, joka on pikemminkin liiketoimien tavoitteen kuin niitä toteuttavien henkilöiden mukaan määräytyvä vapaus.¹⁰ Tämä on epäilyksettä myös syy, jonka vuoksi mikään huomautuksia esittäneistä hallituksista ei kiistä sitä seikkaa, että tätä vapautta voidaan soveltaa asiayhteydessä, jossa kyseessä olevien lahjoitusten saaja, toisin sanoen Centro Popular, ei tavoittele voittoa. Olisi vaikeaa omaksua vastakkainen näkemys, kun otetaan huomioon edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettu tuomio, jossa yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että pääomien vapaata liikkuvuutta voidaan soveltaa yleishyödylliseksi tunnustetun,

voittoa tavoittelemattoman säätiön suorittamiin toimiin.

36. Toisen kohdan osalta on korostettava, että yhteisöjen tuomioistuin on alun perin katsonut, että edellä mainitun otsikon XI alla olevassa D kohdassa tarkoitettut perinnöt ovat pääomanliikkeitä (siltä osin kuin niiden osatekijät eivät rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion alueelle) tekemättä eroa näiden toimien juridisen luokittelun kannalta sen mukaan, muodostuuko testamentintekijän omaisuus irtaimesta omaisuudesta tai rahasta ja/tai kiinteästä omaisuudesta.¹¹ Edellä mainitussa asiassa van Hilten-van der Heijden antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin antoi nimenomaisesti laajan aineellisen määritelmän perinnön käsitteelle täsmentäen, että sillä tarkoitetaan "[kuolleen henkilön] omaisuuden kuuluvien *eri tavaroiden, oikeuksien ja niin edelleen* omistusoikeuden siirtymistä oikeudenomistajille”.¹²

37. On vaikea ymmärtää, miksi olisi toisin direktiivin 88/361 liitteen I otsikon XI alla olevassa B kohdassa tarkoitettun lahjoituksen käsitteen osalta.

10 – Ks. vastaavasti julkisasiamies Stix-Hacklin ratkaisuehdotus em. asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer, ratkaisuehdotuksen 58–60 kohta.

11 – Ks. asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003 (Kok. 2003, s. I-15013, 58 kohta); em. asia van Hilten-van der Heijden (tuomion 40–42 kohta); asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008 (Kok. 2008, s. I-123, 25 kohta) ja em. asia Arens-Sikken (tuomion 30 ja 31 kohta).

12 – Em. asia van Hilten-van der Heijden (tuomion 41 kohta) (kursivointi tässä).

38. Kuten perinnöt, lahjoituksetkin muodostuvat omaisuuden siirtämisestä ilmaiseksi kolmansille kyseisen omaisuuden irtaimesta tai kiinteästä luonteesta riippumatta. Se, että pääasiassa lahjoitus on tehty päivittäistavaroiden muodossa, on vain suoritustapa, eikä se vaikuta lahjoittajan omaisuuden tai omaisuuden osan omistusoikeuden siirtymisen todellisuuteen.¹³

39. Koska mielestäni edellä mainittu otsikon XI alla olevassa B kohdassa tarkoitettu lahjoituksen käsite on tällainen, päätelen tästä, ettei ole mitään estettä katsoa, että tavaralahjoitukset muodostavat EY 56 artiklassa tarkoitettua pääomanliikkeen siltä osin kuin ne muodostavat tekijät eivät rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion alueelle, kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut perintöjen ja erityisjälkikäädösten osalta.

40. Koska EY 56 artiklan sovellettavuus on osoitettu, Kreikan hallituksen väite siitä, että tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä olisi mahdollisesti sovellettava asiassa, on siis hylättävä.¹⁴ Riittää, kun lisätään tältä osin, että Perschen pääasiassa esiin tuoman kansallisen rajoituksen aikaansaava tosiseikka on lahjoituksen suorittaminen yleishyödyllistä

13 – Tämän suoritustavan käyttäminen johtuu usein lahjoittajan tahdosta paitsi ohjata henkilökohtaisesti ja konkreettisesti toimintansa arvoa, myös varmistua siitä, että lahjoituksen saaja käyttää lahjoituksen tarkoitettulla tavalla.

14 – Pääomien vapaa liikkuvuus ja tavaroiden vapaa liikkuvuus näyttäisivätkin sulkevan pois toinen toisensa. Ks. maksuta-voista asia 7/78, Thompson ym., tuomio 23.11.1978 (Kok. 1978, s. 2247, Kok. Ep. IV, s. 245, 21–26 kohta) ja yhdistetyt asiat C-358/93 ja C-416/93, Bordessa ym., tuomio 23.2.1995 (Kok. 1995, s. I-361, 12 kohta); ks. myös talletusten osalta asia 267/86, Van Eycke, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4769, Kok. Ep. IX, s. 603, 25 kohta).

päämäärää tavoittelevalle laitokselle, joka sijaitsee Saksan alueen ulkopuolella,¹⁵ eikä kyseessä olevan lahjoituksen kohteena olevien päivittäistavaroiden vienti.¹⁶

41. Kaikista näistä syistä ehdotan, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin, että jäsenvaltion kansallisen päivittäistavaroiden muodossa antamat lahjoitukset laitokselle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joka on tunnustettu yleishyödylliseksi tämän viimeksi mainitun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

42. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee, estävätkö pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat perustamissopimuksen määräykset jäsenvaltion sellaisen lainsäädännön, jossa sallitaan verovähennyksen tekeminen ainoastaan sellaisista lahjoituksista, jotka on annettu yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille, joiden kotipaikka on tämän jäsenvaltion alueella, kun otetaan erityisesti huomioon se, että veroviranomaisten on

15 – On lisäksi huomattava, että nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevassa Saksan lainsäädännössä ei niiden verovähennysten osalta, joita lahjoittaja voi vaatia, tehdä eroa yleishyödyllisten laitosten hyväksi käteisenä tai luontaissuorituksena annettujen lahjoitusten välillä.

16 – On todettava, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ilmoita, onko nämä päivittäistavarat ostettu Portugalista vai jostain muusta jäsenvaltiosta.

voitava tarkastaa verovelvollisen ilmoitukset ja että niitä ei voida velvoittaa toimimaan suhteellisuusperiaatteen vastaisesti.

43. Lähtökohtaisesti on siis määritettävä, muodostaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, ja jos muodostaa, niin voidaanko tämän rajoituksen kuitenkin katsoa soveltuvan yhteen tämän vapauden kanssa, koska se joko koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai koska se on perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.¹⁷

1. Pääomien liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

44. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, viimeksi mainittujen on kuitenkin tätä toimivaltaa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta.¹⁸

17 – Ks. vastaavasti asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta); asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 28 ja 29 kohta); em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 32 kohta) ja asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007 (Kok. 2007, s. I-8491, 45 kohta).

18 – Ks. mm. em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 15 kohta) ja asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007 (Kok. 2007, s. I-11531, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45. EY 56 artiklan mukaan kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä, ovat kiellettyjä. Pääomanliikkeiden rajoituksia ovat siten sellaiset jäsenvaltion toimenpiteet, joilla varataan rajatylittävälle liikkeille epäedullisempi kohtelu kuin jäsenvaltion sisäisille pääomanliikkeille ja joilla aiheutetaan siten se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita suorittamaan pääomanliikkeitä muihin jäsenvaltioihin.¹⁹

46. On palautettava mieliin, että pääasiassa kyseessä olevassa saksalaisessa lainsäädännössä suljetaan pois sellaisten lahjoitusten vähentäminen verotuksessa, joita saksalaiset verovelvolliset ovat tehneet sellaiselle ulkomaiselle laitokselle, joka on tunnustettu yleishyödylliseksi sijoittautumisjäsenvaltiossaan.

47. Yleisesti ottaen ei ole juurikaan epäilyksiä siitä, etteikö lahjoituksen vähentäminen verotuksessa vaikuttaisi merkittävästi lahjoittajan avokätsisyyteen. Suurin osa jäsenvaltioista, elleivät kaikki, myöntävät lahjoittajille veretuja eri muodoissa. Myöntämällä tällaisia etuja jäsenvaltiot vähentävät lahjoittajalle lahjoituksesta aiheutuvia kustannuksia ja kannustavat tätä siten toistamaan eleensä. On luultavaa, että tällaisen edun poissulkeminen johtaa siihen, että harvemmat antavat lahjoituksia.

19 – Ks. vastaavasti asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 10 kohta); em. asia Trummer ja Mayer (tuomion 26 kohta); asia C-439/97, Sandoz, tuomio 14.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7041, 19 kohta); asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 18 kohta); em. asia van Hilten-van der Heijden (tuomion 44 kohta) ja asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007 (Kok. 2007, s. I-1129, 24 kohta).

48. Nyt esillä olevan kaltaisessa tapauksessa, jossa tällainen poissulkeminen koskee ainoastaan lahjoituksia, jotka on annettu yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille, jotka ovat sijoittautuneet kyseessä olevan jäsenvaltion alueen ulkopuolelle, lahjoittajat kääntyvät samoja päämääriä varten ennemminkin kansallisten laitosten puoleen saadakseen verovähennykset. Saksalainen lainsäädäntö on siten omiaan johtamaan siihen, että Saksassa asuvat henkilöt kaihtavat lahjoitusten tekemistä ulkomaisille laitoksille, jotka on tunnustettu yleishyödyllisiksi niiden sijoittautumisjäsenvaltioissa. Nämä laitokset on siis kiistatta tehty vähemmän houkutteleviksi kuin Saksan alueelle sijoittautuneet vastaavat laitokset.

49. Hallitukset, jotka ovat esittäneet huomautuksiaan yhteisöjen tuomioistuintielle, eivät sitä paitsi ole kiistäneet sitä, että rajatylittäviä lahjoituksia kohdellaan epäsuotuisammin. Ranskan hallitus on jopa myöntänyt, että tällainen erilainen kohtelu haittaa laitoksia, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ja voi siten muodostua pääomien vapaan liikkuvuuden esteeksi. Tällainen lainsäädäntö tekee toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden laitosten varojen keruun vaikeammaksi, koska lahjoittajat, jotka maksavat veroja Saksassa, eivät voi saada tässä lainsäädännössä säädettyjä veroetuja, jos he päättävät antaa lahjoituksia tällaisille laitoksille.

50. Näin ollen olen sitä mieltä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö muodostaa EY 56 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletyn pääomanliikkeiden rajoituksen.

2. Pääomanliikkeiden rajoituksen oikeuttamisperusteet

51. Pääomien vapaan liikkuvuuden edellä esiin tuodun rajoituksen oikeuttamisperusteina Finanzamt sekä yhteisöjen tuomioistuintielle huomautuksensa esittäneet hallitukset vetoavat yhtäältä siihen, että tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa ja toisaalta siihen, että verovalvonnan tehokkuus on varmistettava. Näitä kahta perustelua tarkastellaan seuraavaksi.

a) Perustelu, joka koskee sitä, että tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa

52. EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla EY 56 artikla ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

53. Tätä artiklaa on tulkittava suppeasti, koska se on poikkeus pääomien vapaan liikkuvuuden peruserästä. Sitä ei siis voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa taikka heidän pääomansa sijoitusjäsenvaltion perusteella, soveltuisi automaattisesti yhteen perustamis- sopimuksen kanssa. On nimittäin huomattava,

tava, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta rajoittaa EY 58 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitun artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettujen toimenpiteiden ja menettelyjen ei saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.²⁰

54. Tästä seuraa, kuten yhteisöjen tuomioistuimien on täsmentänyt, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä.²¹ Ensimmäiseen ryhmään kuuluu yksinomaan sellainen kansallinen sääntely, jossa erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

55. On palautettava mieliin, että pääasia koskee sellaisen lahjoittajan kohtelua Saksassa, joka on verovelvollinen tässä jäsenvaltiossa, eikä se koske lahjoituksen saaneen laitoksen kohtelua. Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä ei kohdella eri tavoin *verovelvollisia* heidän kotipaikkansa osalta, koska lahjoituksen saanut laitos ei maksa veroja Saksassa. Sitä vastoin saksalaisessa lainsäädännössä evätään verovähennyksen tekeminen sellaisista lahjoituksista, joita Saksassa verovelvolliset luonnolliset

henkilöt antavat ulkomaiselle laitokselle, joka on tunnustettu yleishyödylliseksi sen kotipaikan jäsenvaltiossa. Tämä lainsäädäntö luo siis saksalaisten verovelvollisten erilaisen verotuksellisen kohtelun sen paikan mukaan, minne heidän pääomaansa on sijoitettu. Näin ollen tällaisen Saksassa asuvien verovelvollisten erilaisen kohtelun yhteensoveltuvuus pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa riippuu siitä, onko yleishyödylliseksi tunnustettu lahjoituksen saava ulkomainen laitos tilanteessa, joka on objektiivisesti rinnastettavissa Saksaan sijoittautuneen, yleishyödylliseksi tunnustetun laitoksen tilanteeseen.

56. Tältä osin Saksan, Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Irlanti väittävät, että yleishyödylliseksi tunnustettu laitos, jonka kotipaikka sijaitsee Saksassa ja joka harjoittaa toimintaansa siellä, ei ole EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla samassa tilanteessa kuin samanlainen laitos, jonka kotipaikka ei ole Saksassa ja joka ei harjoita siellä toimintaansa.

57. Tarkemmin ottaen Saksan ja Ranskan hallitukset huomauttavat, että kun jäsenvaltio luopuu tietyistä verotuloista vapauttamalla sen alueella sijaitsevat yleishyödylliset laitokset verosta, tämä johtuu siitä, että nämä laitokset vapauttavat sen tietyistä yleishyödyllisistä tehtävistä, jotka tämän jäsenvaltion olisi muuten suoritettava itse.

20 – Ks. vastaavasti em. asia Manninen (tuomion 26 ja 28 kohta) ja em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 30 ja 31 kohta).

21 – Ks. mm. em. asia Manninen (tuomion 29 kohta); em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 32 kohta) ja em. asia Hollmann (tuomion 44 kohta).

58. Saksan hallitus lisää viitaten edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettuun tuomioon, että jäsenvaltio voi rajoittaa veroedun myöntämisen laitoksiin, jotka osoittavat riittävän läheisen yhteyden kyseisen jäsenvaltion alueeseen. Vaikka tämä hallitus myöntää, että AO:n 52 §:ssä tarkoitettu yleisten etujen edistäminen ei sulje pois sitä, että valtio rohkaisee ulkomaille laajennettuja toimintoja, se katsoo kuitenkin, että tällä säännöksellä tarkoitetaan yksinomaan tehtäviä, jotka Saksan valtio on halunnut hoitaa kansainvälisellä tasolla niin, että se ei koske kaikkia toimintoja, jotka kuuluisivat yleishyödyllisyyden käsitteen soveltamisalaan, kuten lasten ja vanhusten avustustoiminta, jos niitä hoidettaisiin Saksan alueella.

59. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kotimaisille laitoksille ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitseville laitoksille annetut lahjoitukset eivät ole toisiinsa rinnastettavissa, koska yhtäältä jäsenvaltioiden käsitykset hyväntekeväisyydestä voivat vaihdella ja ne voivat soveltaa hyväntekeväisyysjärjestöjen tunnustamiseen erilaisia edellytyksiä ja koska toisaalta jäsenvaltio itse voi valvoa näiden edellytysten noudattamista vain kotimaisten laitosten osalta.

60. Nämä argumentit eivät vakuuta, kun otetaan erityisesti huomioon ne seikat, jotka käyvät ilmi edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annetusta tuomiosta.

61. Yhdistyneen kuningaskunnan esittämästä yleisluonteisesta väitteestä, jonka mukaan jäsenvaltioilla on vapaus soveltaa erilaisia hyväntekeväisyyden käsitteitä ja hyväntekeväisyysjärjestöjen tunnustamista koskevia edellytyksiä, on huomautettava, että edellä mainitussa tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on hyvin selvästi todennut, että jäsenvaltiot voivat päättää vapaasti niistä yhdyskunnan intresseistä, joita ne aikovat edistää myöntämällä etuja yhteisöille ja säätiöille, jotka pyrkivät epäitsekästä mainittuihin intresseihin liittyviin tavoitteisiin. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, yhteisön lainsäädännössä ei siis vaadita, että jäsenvaltiot tunnustaisivat, että alkuperämaassaan yleishyödyllisiksi tunnustetut ulkomaiset säätiöt saisivat *automaattisesti* hyväntekeväisyyden saman tunnustamisen niiden alueella.²²

62. Näin ollen on niin, että toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, sen myöntäminen, että jäsenvaltioilla on harkintavaltaa niiden määrittellessä niitä yleisiä intressejä, joita ne haluavat edistää, eikä eri jäsenvaltioissa yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten automaattisen keskinäisen tunnustamisen epäminen ratkaise ongelmaa, joka liittyy sellaisten laitosten tilanteen objektiiviseen rinnastettavuuteen, jotka tosin ovat sijoittautuneet eri jäsenvaltioihin mutta joiden tavoitteena on samanlaisten yleishyödyllisten intressien edistäminen – eikä tätä ole kiistetty pääasiassa – eli nyt esillä olevassa asiassa lasten ja vanhusten avustustoiminta.

22 – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 39 kohta).

63. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin vastannut tähän ongelmaan edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa tilanteessa, joka, toisin kuin nyt esillä olevassa asiassa huomautuksia esittäneet hallitukset väittävät, ei eroa merkittävästi siitä, jota yhteisöjen tuomioistuin nyt käsittelee.

64. On palautettava mieliin, että edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer Italiassa yleishyödylliseksi tunnustettu säätiö pyysi Saksan veroviranomaisia myöntämään sille verokohtelun (vapautuksen), jonka Saksan alueelle sijoittautuneet samantyyppiset säätiöt saavat Saksassa sijaitsevan kiinteistön vuokraamisesta saamiensa tulojen suhteen. Kyseisestä tuomiosta ilmenee, että tämä säätiö ei harjoittanut Saksassa mitään niistä yleishyödyllisistä toiminnoistaan, jotka hyödyttivät yksinomaan Italian tasavallan ja Sveitsin valaliiton välisiä kulttuurisuhteita²³ ja että vapautus vuokratuloista maksettavista veroista evättiin siltä siitä syystä, että sen kotipaikka tai johto eivät olleet Saksassa.²⁴

65. Tämän säätiön tilanteen objektiivisesta rinnastettavuudesta Saksaan sijoittautuneen säätiön tilanteeseen on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi aluksi erityisesti Saksan hallituksen esittämät väitteet, jotka koskivat yhtäältä sitä, että ainoastaan Saksaan sijoittautuneet säätiöt hoitavat tehtäviä, jotka muutoin tämän jäsenvaltion olisi hoidettava, ja toisaalta sitä, että tiettyjen veroetujen

myöntämistä varten yleishyödyllisiksi tunnustettujen säätiöiden ja Saksan alueen tai kansallisen alueellisen yhteisön välillä on oltava riittävän läheinen yhteys. Tämän se totesi sillä perusteella, että AO:n 52 §:ssä tarkoitetaan yleisten etujen edistämistä tekemättä eroa sen mukaan, tapahtuuko se Saksassa vai ulkomailla, koska ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin, Bundesfinanzhof, oli täsmentänyt, että tässä säännöksessä tarkoitettu yleisen edun edistäminen ei tarkoita, että yleisen edun edistämistoimenpiteistä hyötyvät Saksan liittotasavallan kansalaiset tai asukkaat.²⁵

66. Tämä arviointi pätee mielestäni myös nyt esillä olevassa asiassa.

67. Vaikka Saksan hallitus onkin kirjallisissa huomautuksissaan pyrkinyt rajaamaan AO:n 52 §:n soveltamisen tehtäviin, jotka Saksan valtio on ottanut vastuulleen kansainvälisellä tasolla ilman, että ne kattaisivat kaikki toiminnat, jotka kuuluisivat yleishyödyllisyyden käsitteen soveltamisalaan, jos niitä harjoitettaisiin Saksan alueella, kuten lasten ja vanhusten avustustoiminta, on kuitenkin todettava, että lukuun ottamatta huomautusta siitä, että kansallisen oikeuden piirissä väitellään tästä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin ei ole tosiseikkojen ja asiaa koskevien kansallisten oikeussääntöjen määrittelyn²⁶ yhteydessä kiistänyt sellaista AO:n

23 – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 37 ja 38 kohta).

26 – Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tämä tehtävä kuuluu ennakkoratkaisupyynnön esittäville tuomioistuimelle. Ks. mm. asia C-217/05, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, tuomio 14.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11987, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 – Tuomion 9 kohta.
24 – Tuomion 11 kohta.

52 §:n tulkintaa, jonka tämä sama tuomioistuimien oli hyväksynyt asiassa, joka johti edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettuun tuomioon. AO:n 52 §:n suppea tulkinta, jossa se rajataan yleishyödyllisiin tavoitteisiin, joilla on Saksan hallituksen esittämän kaltainen kansainvälinen ulottuvuus, vaikuttaisi lisäksi vaikealta hyväksyä, kun otetaan huomioon Centro di Musicologia Walter Stauffer -säätiön tavoittelemat pikemmin rajalliset kulttuuriset tavoitteet, jotka kuitenkin tunnustetaan Saksan oikeudessa AO:n 52 §:ssä tarkoitetulla tavalla yleishyödyllisiksi.²⁷

vanhuksia, jotka ovat Portugalin kansalaisia tai jotka ainakin asuvat Portugalissa, ei ole ratkaiseva tutkittaessa tämän yleishyödylliseksi tunnustetun laitoksen tilanteen objektiivista rinnastettavuutta Saksan alueelle sijoittautuneen samanlaisen laitoksen tilanteeseen.

68. Mielestäni on siis niin, että kuten edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annetussa tuomiossa on täsmennetty, pääasian ratkaisun kannalta ei ole keskeistä sellainen riittävän läheinen yhteys jäsenvaltion alueeseen, joka merkitsisi sitä, että yleisten etujen edistämistoimet hyödyttäisivät Saksan kansalaisia tai siellä asuvia henkilöitä.

69. Näin ollen pääasiassa se todennäköinen, vaikkakaan ei tarkistettu seikka, että Centro Popularin toiminta hyödyttää lapsia ja/tai

70. Pitää tosin paikkansa, että toisin kuin Centro di Musicologia Walter Stauffer, Centro Popular ei ole edes rajoitetusti verovelvollinen Saksassa. Myönnän auliisti, että tuloverovelvollisuus Saksassa voi mahdollistaa sen, että kansalliset veroviranomaiset voivat varmistua tiiviimmästä yhteistyöstä kyseessä olevan laitoksen kanssa, koska viimeksi mainittu pyrkii saamaan suoraan Saksan lainsäädännössä säädetty veroedut. Tämän seikan esiintyminen tai puuttuminen ei kuitenkaan mielestäni voi aiheuttaa seurauksia sen määrittämiselle, onko laitosten, joiden kotipaikka on muualla, tilanne rinnastettavissa sellaisten yhteisöjen tilanteeseen, joiden kotipaikka on Saksassa. Kuten EFTAn valvontaviranomainen on istunnossa perustellusti huomauttanut, Centro di Musicologia Walter Staufferin rajoitettu verovelvollisuus Saksassa ei koskenut tekijöitä, joiden perusteella voitiin varmistaa, oliko tällä säätiöllä yleishyödylliset tavoitteet ja täyttikö se AO:ssa säädetty edellytykset, koska nämä kaikki tekijät sijaitsivat Italiassa, joka oli sen kotipaikan ja liikkeenjohdon jäsenvaltio, vaan se koski yksinomaan veroa, joka oli maksettava sen Saksasta saamista vuokratuloista.

27 – Muistin virkistykseksi todettakoon, että tämän säätiön tavoitteena oli koulutus ja kasvatus tukemalla kieli- ja jousisoittimien perinteisen valmistuksen opetusta sekä musiikkihistorian ja musiikkieteen opetusta yleisesti. Se sai myöntää yhden tai useita opintoavustuksia, jotka mahdollistavat nuorten sveitsiläisten oleskelun Cremonassa (Italia) koko opetusjakson keston ajan.

71. Taivun siis kannattamaan komission ja EFTAn valvontaviranomaisen puoltamaa näkemystä, jonka mukaan nyt esillä olevassa asiassa on tarkistettava, täytyvätkö yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antaman tuomion 40 kohdassa tarkastelemat kriteerit. Tarkemmin sanoen kyseisestä kohdasta ilmenee, että jäsenvaltion viranomaisten, mukaan lukien tuomioistuimet, toimivaltaan kuuluu sen arvioiminen, täyttääkö toisessa jäsenvaltiossa yleishyödylliseksi tunnustettu laitos myös ensin mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä tässä tarkoituksessa asetetut edellytykset ja onko sen tarkoituksena edistää samanlaisia yleisiä intressejä, missä tapauksessa tämän laitoksen tilanne on objektiivisesti rinnastettavissa tämän jäsenvaltion alueelle sijoittautuneiden laitosten tilanteeseen ja sillä on lähtökohtaisesti oikeus tulla kohdelluksi niiden kanssa yhdenvertaisesti.²⁸

72. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että riidanalaisen verovuoden aikana Centro Popular harjoitti Portugalissa AO:n 52 §:ssä tunnustetun kaltaisia yleishyödyllisiä tehtäviä. Sitä vastoin kansallinen tuomioistuin ei anna mitään tietoja siitä, täyttikö Centro Popular AO:ssa säädetyt sääntöjä koskevat edellytykset ja edellytykset laitoksen todellisesta hallinnoimisesta sen sääntöjen mukaisesti.

73. Tämä aukko selittyy yksinkertaisella ja toiseen ennakkoratkaisukysymykseen erotta-

mattomasti liittyvällä syyllä, eli sillä, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko se, että Perschen Centro Popularille antamalta lahjoitukselta evättiin järjestelmällisesti verovähennyskelpoisuus siitä syystä, että viimeksi mainittu ei ole sijoittautunut Saksan alueelle, yhteensopivuuksensa pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Saksan lainsäädäntö perustuu oletamaan siitä, että Centro Popularin kaltaiset laitokset ovat *lähtökohtaisesti* tilanteessa, joka ei ole objektiivisesti rinnastettavissa Saksan alueelle sijoittautuneiden yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten tilanteeseen.

74. Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antaman tuomion 40 kohdassa esittämä päätelmä epäilyksettä *edellyttää, että voidaan osoittaa*, että voittoa tavoittelemattomien laitosten yleishyödyllisyyden tunnustamista koskevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyt edellytykset täytyvät.

75. Koska kansalliset viranomaiset eivät näytä pyytäneen ja/tai tutkineen mitään tällaista näyttöä pääasiassa, tästä seuraa mielestäni, että sitä, että Perschen Centro Popularille antaman kaltaiselta lahjoitukselta on evätty verovähennys siitä syystä, että yleishyödylliseksi tunnustettu lahjoituksen saanut laitos ei ole sijoittautunut Saksan alueelle, ei voida perustella sillä, että tämä laitos oli *lähtökoh-taisesti* tilanteessa, joka ei ole objektiivisesti rinnastettavissa sellaisten laitosten tilanteeseen, jotka suorittavat samanlaisia yleishyödyllisiä tehtäviä ja jotka ovat sijoittautuneet Saksan alueelle.

28 – Ks. em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 40 ja 41 kohta).

76. Koska tällaista verotuksellista toimenpidettä ei voida pitää EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla sallittuna erilaisena kohteluna, on tutkittava, voidaanko se perustella tarpeella turvata verovalvonnan tehokkuus, kuten ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin ja yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneet hallitukset ovat väittäneet.

b) Perustelu, joka koskee tarvetta turvata verovalvonnan tehokkuus

77. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tarve turvata verovalvonnan tehokkuus on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen.²⁹

78. On palautettava myös mieliin, että jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.³⁰

29 – Ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta); asia C-315/02, Lenz, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7063, 27 ja 45 kohta); em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 47 kohta) ja em. asia A (tuomion 55 kohta).

30 – Ks. mm. em. asia A (tuomion 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).

79. Muistutan, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa hylännyt Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä Irlannin väitteet siitä, että yhtäältä on vaikeaa tarkastaa, täyttääkö yleishyödylliseksi tunnustettu säätiö, jonka kotipaikka on ulkomailla, tosiasiallisesti kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetut sääntömääräiset tavoitteet ja missä määrin se ne täyttää, ja että toisaalta on tarpeen valvoa tämän säätiön tosiasiallista hallinnointia.

80. Yhteisöjen tuomioistuin on siten todennut, että vaikka onkin jäsenvaltioiden tehtävä suorittaa tarkastuksia, joiden perusteella voidaan todeta, että säätiö täyttää kansallisessa lainsäädännössä asetetut edellytykset, se seikka, että nämä tarkastukset ovat vaikeammin suoritettavissa sellaisen säätiön osalta, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, on puhtaasti hallinnollinen hankaluus, joka on riittämätön peruste sille, että kansalliset viranomaiset kieltäytyvät myöntämästä tällaiselle säätiölle samoja verovapauksia kuin samankaltaiselle säätiölle, joka on lähtökohtaisesti yleisesti verovelvollinen tässä valtiossa.³¹

81. Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on palauttanut mieliin, että kyseessä olevat veroviranomaiset voivat vaatia, että verovapautusta vaativa yleishyödylliseksi tunnustettu säätiö toimittaa sellaisia asioita koskevia selvityksiä, joiden perusteella veroviranomaiset

31 – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 48 kohta).

voivat suorittaa tarpeelliset tarkastukset erityisesti sen tosiasiallisen hallinnon valvonnan osalta esimerkiksi vuosittaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Sitä vastoin yhteisöjen tuomioistuin on sulkenut pois sen mahdollisuuden, että kansallista järjestelmää, jolla *ehdottomasti* estetään verovelvollisia esittämästä tuollaista näyttöä, voitaisiin perustella verotarkastusten tehokkuudella.³² Se on myös viitannut direktiivillä 77/799 säädettyyn keskinäiseen apuun, jonka perusteella jäsenvaltion veroviranomaiset voivat kääntyä toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten puoleen saadakseen kaikki sellaiset tiedot, jotka ne tarvitsevat määrittääkseen verovelvollisen veron oikein, mukaan luettuna mahdollisuuden myöntää sille verovapautus.³³

82. Nyt esillä olevassa asiassa muun muassa Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitusten sekä Irlannin esittämät väitteet eivät eroa huomattavasti niistä, jotka nämä samat hallitukset esittivät yhteisöjen tuomioistuimelle edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer. Mielestäni yhteisöjen tuomioistuimen olisi annettava myös näihin väitteisiin sama vastaus kuin se antoi edellä mainitussa asiassa.

83. Edellä mainitut hallitukset tosin yrittävät erottaa nyt esillä olevan asian edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettuun tuomioon johtaneesta tilanteesta. Ne väittävät siten, että toisin kuin mainittuun tuomioon johtaneessa tilanteessa, kyseessä oleva verovelvollinen ei ole yleishyödylliseksi tunnustettu laitos vaan pelkkä lahjoittaja, jolla ei yleensä ole tarpeellisia tietoja lahjoituksensa vastaanottavan laitoksen hallinnoinnista. Ne katsovat myös, että kun lahjoittaja pyytää laitosta toimittamaan hänelle näitä tietoja, ei myöskään ole selvää, että tämä laitos vastaa hänen pyyntöönsä siltä osin kuin tähän tehtävään investoidut ponnistelut eivät välttämättä merkitse sen käytettävissä olevien varojen hyvää käyttöä. Ne katsovat, että direktiivi 77/799 ei ole soveltuva väline vaatia laitoksen sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia suorittamaan täydellinen tarkastus siitä, noudattaako tämä laitos kaikkia toisen jäsenvaltion lainsäädännössä vahvistettuja edellytyksiä, mukaan lukien tämän laitoksen toimintojen tosiasiallista sääntöjenmukaista hallinnointia koskevat edellytykset. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus lisää lopuksi, että toisin kuin sellaisessa harvinaisemmassa tapauksessa, jossa laitos omistaa kiinteää omaisuutta toisessa jäsenvaltiossa, mistä oli kyse edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer annettussa tuomiossa, ulkomailla sijaitseville laitoksille annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuus saattaisi velvoittaa jäsenvaltioiden veroviranomaiset tarkastamaan tuhansia laitoksia, joihin sovelletaan kussakin jäsenvaltiossa tai jäsenvaltioiden osavaltioissa tai muissa alayksiköissä erilaisia edellytyksiä. Tällaisen tarkastustehtävän mahdottomuuden vuoksi jäsenvaltiolla ei ole käytössään mitään vähemmän rajoitettavaa keinoa kuin verovähennysoikeuden epääminen ulkomaisille laitoksille annettujen lahjoitusten osalta. Päinvastainen ratkaisu asettaisi suhteettomia velvoitteita veroviranomaisille.

32 – Edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 49 kohta).

33 – Edellä alaviitteessä 31 mainittu asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

84. Vaikka jotkin näistä huomioista eivät jätäkään minua välinpitämättömäksi, en kuitenkaan usko, että niillä voidaan perustella edellä esiin tuodut pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset.

85. Pitää paikkansa, että kun annetaan lahjoitus yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle, jonka kotipaikka on Saksan alueella, verovelvollisen lahjoittajan ei tarvitse esittää näyttöä siitä, että lahjoituksen saaja harjoittaa yleishyödyllistä toimintaansa sääntöjensä mukaisesti. Saksan liittotasavallassa on otettu käyttöön lahjoituksen perustelulomake, jonka lahjoituksen saanut laitos antaa ja jonka lahjoittaja vain liittyy tuloveroilmoituksensa ja/tai verovähennyshakemuksensa. Lahjoittajan tuloverotuksen kannalta periaatteena on siis lahjoituksen yhteensoveltuvuus kansallisen lainsäädännön kanssa ja valvonta on vain poikkeuksellista, koska yleishyödylliseksi tunnustettu laitos on jaksoittaisten ilmoitusten ja paikalla suoritettavien mahdollisten tarkastusten avulla suoritettavan säännönmukaisen valvonnan kohteena.

86. Vaikka myönnettäisiinkin oikeaksi Saksan hallituksen esittämä väittämä siitä, että on vaikeampaa tehdä yhteistyötä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen laitoksen kanssa, koska tämä laitos ei itse ole rajoitetusti verovelvollinen siinä jäsenvaltiossa, jossa veroetua vaaditaan, se, että evätään ehdottomasti verovelvolliselta saksalaiselta lahjoittajalta mahdollisuus esittää ainakin näyttöä ulkomaisen laitoksen säännöistä ja todellisesta hallinnoinnista sillä perusteella, että tällaisella lahjoittajalla ei yleensä ole käytettävissään tällaisia tekijöitä, on kuitenkin suhteetonta saksalaisen verotoimenpiteen tavoitteen

seen nähden. Mielestäni ei voida edeltä käsin sulkea pois sitä, että verovelvollinen saksalainen lahjoittaja voisi esittää sellaisia asioita koskevia selvityksiä, joiden perusteella kansalliset veroviranomaiset voisivat suorittaa selvän ja täsmällisen tarkastuksen siitä, että ulkomainen laitos täyttää sääntöjä ja sen tosiasiallista hallinnointia koskevat edellytykset, jotka on asetettu voittoa tavoittelemattomien laitosten yleishyödyllisyyden tunnustamista koskevassa kansallisessa lainsäädännössä.³⁴

87. On myös vaikea hyväksyä muun muassa Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämää väitettä, jonka mukaan muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yleishyödyllisten laitosten kaikenlainen valvonta on mahdotonta tai ainakin aiheuttaa suhteetomia hallinnollisia kuluja, joten nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan veroedun epääminen olisi ainoa asianmukainen toimenpide verovalvonnan tehokkuuden varmistamiseksi.

88. On tietysti vaikeaa kiistää, että se, että jäsenvaltion verovelvollisille myönnetty mahdollisuus vähentää verotuksessa lahjoitukset, joita he antavat toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille, voi johtaa ensin mainitun jäsenvaltion veroviranomaisille aiheutuvien hallinnollisten kustannusten nousuun, kun ne hoitavat tehtävänsä varmistaa, täyttävätkö

34 – Ks. vastaavasti asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057, 25 kohta).

kyseessä olevat ulkomaiset laitokset kansallisessa lainsäädännössä vaaditut edellytykset. On myös luultavaa, että tällainen mahdollisuus johtaa tähän asti olennaisin osin puhtaasti kansallisiin tilanteisiin keskittyneiden hallinnollisten käytäntöjen johdonmukaiseen mukauttamiseen.

89. En kuitenkaan usko, että verovalvonnan tehokkuus vaarantuisi, jos jäsenvaltioiden olisi yhteisön oikeuden noudattamiseksi sallittava tällainen mahdollisuus.

90. Tällainen tarkastus olisi aloitettava ensinnäkin vain, jos kaksi ennakoedellytystä täyttyy. Kansalliset veroviranomaiset aloittavat tällaisen tarkastuksen ensinnäkin sillä edellytyksellä, että kansallisessa lainsäädännössä ei Saksan lainsäädännön tavoin vahvisteta mitään yhteyttä (tai siinä vahvistettu yhteys on ainakin erityisen löyhä) yleishyödyllisen laitoksen toiminnan ja kansallisen alueen/ja tai lahjoittajan jäsenvaltion kansalaisten tai siellä asuvien henkilöiden etujen edistämisen välillä. Toiseksi se edellyttää myös, että ulkomaisen laitoksen edistäminen yleishyödyllinen tavoite tunnustetaan tällaiseksi myös lahjoittajan jäsenvaltiossa.

91. Siltä osin kuin lahjoittajan jäsenvaltio asettaa lahjoituksen vähennykselle verotuksessa sen edellytyksen, että lahjoituksen saanutta laitosta tosiasiallisesti hallinnoidaan

sen sääntöjen mukaisesti, veroviranomaiset voivat, kuten edellä on todettu, vaatia verovelvolliselta asianmukaisia selvityksiä, joiden perusteella veroviranomaiset voivat tarkastaa, täyttyykö tämä edellytys. Tällaisten selvitysten puuttuessa ja sanotun rajoittamatta tämän ratkaisuehdotuksen 110 kohdassa esitettyjä edellytyksiä, veroviranomaisilla on täysi oikeus evätä pyydetty veroetu.

92. Jos on suoritettava laitoksen sääntöjä ja sen todellista hallinnointia koskeva tarkastus, asiakirja-aineistosta ilmenee, että Saksan alueelle sijoittautuneiden laitosten osalta asiakirjoihin perustuvat tarkastukset ovat yleensä riittäviä. Erityisesti on todettava, että vaikka nyt esillä olevassa asiassa huomautuksensa esittäneet hallitukset ovat erityisesti korostaneet vaikeuksia suorittaa paikalla tehtäviä tarkastuksia ulkomaisissa laitoksissa, viimeksi mainittuja tarkastuksia on ainakin Saksan liittotasavallan osalta ja myös Saksan hallituksen mukaan suoritettava Saksan alueelle sijoittautuneissa laitoksissa ainoastaan silloin, kun veroviranomaisilla on oikeus epäillä sääntöjenvastaisuuksia kyseisten laitosten todellisessa hallinnoinnissa. Yhdenvertaisen kohtelun periaatteen nojalla toisin ei saisi olla sellaisten muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden laitosten osalta, joiden tilanne on objektiivisesti rinnastettavissa saksalaisten laitosten tilanteeseen.

93. Mielestäni siis siitä, että yleishyödyllisiksi sijoittautumisjäsenvaltioissaan tunnustetuille ulkomaisille laitoksille annettuja lahjoituksia

kohdellaan verotuksessa samalla lailla kuin niihin objektiivisesti rinnastettavassa tilanteessa oleville kotimaisille laitoksille annettuja lahjoituksia, ei pitäisi aiheutua suhteetonta hallinnollista taakkaa lahjoittajan jäsenvaltion veroviranomaisille.

sisä olosuhteissa peruste evätä järjestelmällisesti verovähennysoikeuden myöntäminen silloin, kun lahjoitus on annettu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle.

94. On tietysti mahdollista, että suoritettavan valvonnan lajista riippumatta lahjoittajan jäsenvaltion veronviranomaisten on ainakin aluksi varmistuttava tietyissä tapauksissa lahjoituksen saaneen laitoksen kotipaikkajäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten myötävaikutuksesta, jollei sitten ole niin, että niiden omat tiedot tai selvitykset, jotka lahjoittaja tarpeen vaatiessa toimittaa yhteistyössä lahjoituksen saaneen laitoksen kanssa, ovat riittäviä.³⁵

96. Toisin kuin nämä hallitukset väittävät, se, että direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdassa annetaan jäsenvaltion toimivaltaiselle viranomaiselle oikeus pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”yksittäistapausta” koskevia tietoja, toisin sanoen tietoja, joita se tarvitsee määrittääkseen verovelvollisen veron oikein, mukaan luettuna mahdollisuuden myöntää tälle verovapautus,³⁶ ei merkitse sitä, että tällä tekstillä voidaan rajoittaa tällainen pyyntö yksinomaan tietoihin, jotka koskevat tiettyä verotuksen yksityiskohtaa tai on rajattu verovelvollisen maksettavaksi tulevan veron määrään.

95. Tältä osin en voi hyväksyä myöskään huomautuksia esittäneiden hallitusten väitettä siitä, että direktiivillä 77/799 käyttöön otetun keskinäisen avun väitetty riittämättömyys olisi pääasiassa kyseessä olevien kalta-

97. Sitä vastoin siltä osin kuin jäsenvaltion veroviranomaisten täytyisi määrittääkseen oikein, onko saksalaisella lahjoittajalla oikeus tehdä verovähennys vai ei, saada tietoja toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan lahjoituksen saaneen laitoksen sääntöjen mukaisesta todellisesta hallinnoimisesta, mikään ei mielestäni estä näitä viranomaisia pyytämästä tällaisia tietoja viimeksi mainitun jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta. On muistettava, että

35 – Lahjoittajan toimittamien selvitysten riittävyttä ei voida ensi näkemältä kyseenalaistaa erityisesti siinä tapauksessa, että lahjoituksen saanut laitos on kansainvälisesti laajalti tunnettu ja harjoittaa kansallisten yksiköidensä kautta samanlaisia yleishyödyllisiä toimintoja eri jäsenvaltioissa. Niissä kaikkea muuta kuin yksittäisissä tapauksissa, joissa lahjoittaja suorittaa hyväntekeväisyyttä vuosi vuodelta saman laitoksen hyväksi, tarkastus tulee oletettavasti helpommaksi ensimmäisen vuoden jälkeen. Kuten lisäksi pääasian tosiseikoista ilmenee (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 16 kohta), lahjoitusten antaminen ulkomaiselle laitokselle, jonka yleishyödyllinen toiminta on luonteeltaan paikallista, näyttää saavan alkunsa niistä yhteyksistä, jotka lahjoittaja on luonut tähän laitokseen ja/tai paikkakuntaan sillä alueella, jolla tämä laitos sijaitsee. On luultavaa, että näissä esimerkkitapauksissa kyseinen laitos tekee näiden siteiden vuoksi yhteistyötä lahjoittajan kanssa ja antaa hänelle siten lukuisia tietoja, jotka ovat hyödyllisiä lahjoittajan asuinjäsenvaltion veroviranomaisille.

36 – Ks. tältä osin em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).

direktiivin 77/799 1 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että kansallisten hallintoviranomaisten yhteistyö koskee ”*kaikkia* tietoja, jotka *voivat* mahdollistaa niille tulo- ja varalisuusverojen asianmukaisen määräämisen” verovelvolliselle.³⁷ On myös täsmennettävä, että direktiivissä 77/799 säädettyyn keskinäiseen apuun turvautuminen ei tietenkään vaikuta lahjoittajan jäsenvaltion veroviranomaisten omaan toimivaltaan arvioida muun muassa sitä, täytyvätkö tämän jäsenvaltion lainsäädännössä lahjoituksen vähennykselle asetetut edellytykset.³⁸

vaatia verovelvolliselta sellaista näyttöä, jonka ne katsovat tarpeelliseksi kyseessä olevan veron asianmukaiseksi määräämiseksi.³⁹ Tämän on ulotuttava sitäkin suuremmalla syyllä väitteeseen, joka koskee tietojenvaihtojärjestelmän väitettyä riittämättömyyttä välitömiä verojen alalla ja jolla perustellaan sitä, että jäsenvaltion verovelvolliselta, joka antaa lahjoituksen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle, evätään järjestelmällisesti verovähennys.

98. Kun otetaan huomioon direktiivin 77/799 8 artiklassa säädetyt tietojen vaihtamisen rajat, ei tietenkään voida sulkea pois sitä, että jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta pyydettyjä tietoja ei saada, tai jos ne saadaan, ne eivät aina ole riittäviä verovelvollisen jo toimittamien selvitysten tarkastamiseksi.

100. Joka tapauksessa ja sanotun kuitenkin rajoittamatta tämän ratkaisuehdotuksen 110 kohdassa esitettyjä arvioita, lahjoittajan jäsenvaltion veroviranomaisilla täytyisi olla oikeus evätä pyydetty veroetu, jos ne eivät voi tarkistaa selvästi ja täsmällisesti lahjoittajan niille ilmoittamia tietoja.⁴⁰

99. On kuitenkin palautettava mieleen, että yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltio ei voi tietyn veroedun epäämistä perustellakseen vedota siihen, että on mahdollonta pyytää toista jäsenvaltiota tekemään yhteistyötä selvitysten tekemiseksi tai tietojen hankkimiseksi, koska veroviranomaiset voivat

101. Sitä vastoin pääasiassa vaaditun verovähennyksen järjestelmällinen epäminen antamatta lahjoittajalle mahdollisuutta esittää selvityksiä siitä, että ulkomainen lahjoituksen saanut laitos, joka on tunnustettu yleishyödylliseksi kotipaikkajäsenvaltiossaan, voi täyttää Saksan lainsäädännössä asetetut edellytykset samantyyppisten kotimaisten

37 – Kursivointi tässä.

38 – Ks. vastaavasti asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007 (Kok. 2007, s. I-7897, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).

39 – Ks. mm. em. asia A (tuomion 58 kohta).

40 – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 48 ja 49 kohta) ja em. asia A (tuomion 58 ja 59 kohta).

laitosten sääntöjen mukaisesta tavoitteesta ja todellisesta hallinnoimisesta, on mielestäni suhteetonta verovalvonnan tehokkuuden varmistamisen tavoitteeseen nähden.

102. Kaikista näistä syistä katson, että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla tässä jäsenvaltiossa verovelvollisen henkilön antamalle lahjoitukselle voidaan myöntää verovähennys vain, jos lahjoituksen saanut yleishyödylliseksi tunnustettu laitos on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, antamatta mainitulle verovelvolliselle mahdollisuutta esittää näyttöä siitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut lahjoituksen saanut laitos, joka on tunnustettu yleishyödylliseksi tämän jäsenvaltion oikeuden mukaan, voi täyttää ensimmäisen jäsenvaltion lainsäädännössä sen alueella sijaitseville samantyyppisille laitoksille asetetut edellytykset.

104. Tämän ratkaisuehdotuksen 94–100 kohdassa esittämäni näkemykset ovat jo antaneet tiettyjä vastauksia tähän kysymykseen.

105. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut, sekä direktiivin 77/799 päämäärästä että sen sisällöstä ilmenee, että siinä säädetty keskinäinen apu merkitsee yksinomaan kansallisten veroviranomaisten mahdollisuutta pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada. Tällaisen pyynnön esittämiseen ei ole velvollisuutta. Jokaisen jäsenvaltion on siten arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja sen alueelle sijoittautuneiden verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta.⁴¹

C Kolmas ennakkoratkaisukysymys

103. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, onko toisen jäsenvaltion toimivaltaan kuuluvan tosiasiallisen tilanteen selvittämiseksi verovelvollisen lahjoittajan jäsenvaltion veroviranomaisilla velvollisuus turvautua direktiivissä 77/799 säädettyyn keskinäiseen apuun tai onko niillä kansallisten menettelysääntösten nojalla oikeus asettaa todistustaakka lahjoituksen tehneelle verovelvolliselle.

106. Kuten olen jo edellä todennut, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että mikään ei estä jäsenvaltion veroviranomaisia vaatimasta, että verovapautusta vaativa verovelvollinen toimittaa sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella ne voivat suorittaa tarpeelliset tarkastukset.⁴²

⁴¹ – Ks. em. asia Twoh International (tuomion 32 kohta).

⁴² – Em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer (tuomion 49 kohta). Ks. myös vastaavasti em. asia Twoh International (tuomion 35 kohta) ja em. asia A (tuomion 58 kohta).

107. Nämä arvioinnit selittyvät mielestäni jäsenvaltioiden toimivallalla vahvistaa menettelyllisten sääntöjensä mukaisesti erityisesti maksettavan veron määräämiseksi käytävässä hallinnollisessa menettelyssä sovellettavat asian selvittämistä tai todistelua koskevat yksityiskohtaiset säännöt, mukaan lukien säännöt selvitysvelvollisuuden tai näyttötaakan jakamisesta verovelvollisten ja kansallisten veroviranomaisten välillä.⁴³

108. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen esittämä ongelma näyttää kuitenkin olevan se, miten nivelletään yhteen veroedun myöntämistä koskevien edellytysten täyttymistä koskeva näyttötaikka, joka kuuluu lähtökohtaisesti verovelvolliselle, ja veroviranomaisille kansallisessa lainsäädännössä myönnetty mahdollisuus evätä ilman myöhempää tutkimista kyseessä oleva etu tällaisen toteennäyttämisen puuttuessa.

109. Vaikka komissio ja EFTAn valvontaviranomainen myöntävätkin, että direktiivi 77/799 ei sellaisenaan velvoita jäsenvaltioita turvautumaan siinä säädettyihin mekanismeihin, ne katsovat kuitenkin, että pääomien vapaan liikkuvuuden kaltaisen perusvapauden soveltamisalalla kansalliset viranomaiset eivät voi järjestelmällisesti jättää ottamatta huomioon tämän direktiivin tarjoamia mahdollisuuksia eivätkä evätä pyydettyjä veroetuja, jos verovelvollinen ei pysty esittämään kaikkea tarvittavaa näyttöä, siitä huolimatta, että viimeksi mainittu on

tehnyt yhteistyötä tämän näytön hankkimisessa.

110. Olen taipuvainen yhtymään tähän näkemykseen nyt esillä olevan asian erityisessä asiayhteydessä, toisin sanoen silloin, kun veroedun myöntämiseksi pyydetty näyttö ei koske suoraan sitä pyytänyttä verovelvollista vaan kolmatta, nyt esillä olevassa asiassa lahjoituksen saanutta laitosta, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Tällaisessa tilanteessa kansalliset viranomaiset eivät mielestäni voi järjestelmällisesti kieltäytyä myöntämästä veroetua, jos verovelvolliselta vaadittua näyttöä ei ole esitetty, ilman, että ne olisivat ensin ottaneet huomioon ne vaikeudet, joita verovelvollinen kohtaa kaikista hänen ponnisteluistaan huolimatta hankkiessaan pyydettyä näyttöä, ja ilman, että ne nämä vaikeudet huomioon ottaen olisivat tutkineet todellisia mahdollisuuksia saada tämä näyttö toisen jäsenvaltion toimivaltuisten viranomaisten avustuksella direktiivissä 77/799 säädettyissä puitteissa tai tarpeen vaatiessa kahdenvälisen verosopimuksen perusteella. Tässä asiayhteydessä on tietenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävä tutkia kussakin yksittäistapauksessa, perustuuko pyydetyn verovähennyksen epäminen ilman, että olisi turvauduttu direktiivillä 77/799 käyttöön otettuun kansallisten viranomaisten yhteistyöhön, edellä mainittujen seikkojen vakavaan arviointiin.

111. Tämä lähestymistapa on mielestäni sopiva, jotta nyt esillä olevan kaltaisessa asiassa voidaan varmistaa pääomien vapaan liikkuvuuden todellisen soveltamisen vaatimusten ja direktiivillä 77/799 säädetyn jäsen-

43 – Ks. analogisesti asia C-55/06, Arcor, tuomio 24.4.2008 (Kok. 2008, s. I–2931, 187 kohta).

valtioiden veroviranomaisten keskinäisen avun tämänhetkisten rajojen välinen tasapaino.

112. Näin ollen katson, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että jäsenvaltion veroviranomaisia ei voida velvoittaa turvautumaan direktiivillä 77/799 säädettyihin yhteistyömekanismeihin sellaisen tilanteen selvittämiseksi, joka kuuluu toisen jäsenvaltion toimivaltaan, ja että niillä on oikeus vaatia, että verovelvollinen esittää tämän jäsenvaltion menettelyllisten sääntöjen mukaisesti näytön, jota ne pitävät tarpeellisenä mainitun verovelvollisen veron asianmukaiseksi määräämiseksi, mukaan lukien verovähennyksen myöntäminen. Pääomien vapaan liikkuvuuden tehokkaan soveltamisen varmistamiseksi ja silloin, kun verovelvollis-

selta pyydetty näyttö koskee toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, lahjoituksen saaneen yleishyödylliseksi tunnustetun laitoksen sääntöjä ja/tai todellista hallinnointia, ensin mainitun jäsenvaltion veroviranomaiset eivät voi kieltäytyä myöntämästä verovähennystä verovelvolliselle ilman, että ne olisivat ennalta ottaneet huomioon ne vaikeudet, joita tämä kaikista ponnisteluistaan huolimatta kohtaa hankkiessaan pyydettyä näyttöä, ja ilman, että ne nämä vaikeudet huomioon ottaen olisivat tutkineet todellisia mahdollisuuksia saada tämä näyttö hankituksi toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten avustuksella direktiivissä 77/799 säädettyissä puitteissa tai tarpeen vaatiessa kahdenvälisen verosopimuksen perusteella. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä tutkia kussakin yksittäistapauksessa, perustuuko pyydetyn verovähennyksen epääminen ilman, että olisi turvaututtu direktiivillä 77/799 käyttöön otettuun kansallisten viranomaisten yhteistyöhön, edellä mainittujen seikkojen vakavaan arviointiin.

VI Ratkaisuehdotus

113. Edellä esitetyt näkemykset huomioon ottaen ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

- 1) Jäsenvaltion kansalaisen päivittäistavaroiden muodossa antamat lahjoitukset laitokselle, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja joka on tunnustettu yleishyödylliseksi tämän viimeksi mainitun jäsenvaltion oikeuden mukaisesti, ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä.

- 2) EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla tässä jäsenvaltiossa verovelvollisen henkilön antamalle lahjoitukselle voidaan myöntää verovähennys vain, jos lahjoituksen saanut yleishyödylliseksi tunnustettu laitos on sijoittautunut tähän jäsenvaltioon, antamatta mainitulle verovelvolliselle mahdollisuutta esittää näyttöä siitä, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut lahjoituksen saanut laitos, joka on tunnustettu yleishyödylliseksi tämän jäsenvaltion oikeuden mukaan, voi täyttää ensimmäisen jäsenvaltion lainsäädännössä sen alueella sijaitseville samantyyppisille laitoksille asetetut edellytykset.
- 3) Jäsenvaltion veroviranomaisia ei voida velvoittaa turvautumaan jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetulla neuvoston direktiivillä 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/12/ETY, säädettyihin yhteistyömekanismeihin sellaisen tilanteen selvittämiseksi, joka kuuluu toisen jäsenvaltion toimivaltaan, ja niillä on oikeus vaatia, että verovelvollinen esittää tämän jäsenvaltion menettelyllisten sääntöjen mukaisesti näyttöä, jota ne pitävät tarpeellisena mainitun verovelvollisen veron asianmukaiseksi määrittämiseksi, mukaan lukien verovähennyksen myöntäminen. Pääomien vapaan liikkuvuuden tehokkaan soveltamisen varmistamiseksi ja silloin, kun verovelvolliselta pyydetty näyttö koskee toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen, lahjoituksen saaneen yleishyödylliseksi tunnustetun laitoksen sääntöjä ja/tai todellista hallinnointia, ensin mainitun jäsenvaltion veroviranomaiset eivät voi kieltäytyä myöntämästä verovähennystä verovelvolliselle ilman, että ne olisivat ennalta ottaneet huomioon ne vaikeudet, joita tämä kaikista ponnisteluistaan huolimatta kohtaa hankkiessaan pyydettyä näyttöä, ja ilman, että ne nämä vaikeudet huomioon ottaen olisivat tutkineet todellisia mahdollisuuksia saada tämä näyttö hankituksi toisen jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten avustuksella direktiivissä 77/799 säädettyissä puitteissa tai tarpeen vaatiessa kahdenvälisen verosopimuksen perusteella. On kansallisen tuomioistuimen tehtävä tutkia kussakin yksittäistapauksessa, perustuuko pyydetyn verovähennyksen epääminen ilman, että olisi turvaututtu direktiivillä 77/799 käyttöön otettuun kansallisten viranomaisten yhteistyöhön, edellä mainittujen seikkojen vakavaan arviointiin.