

PAOLO MENGOZZI

FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. október 14.¹**I – Bevezetés**

1. A jelenlegi ügyben a Bíróságot lényegében azzal a kérdéssel keresték meg, hogy a származási országban közhasznúként elismert külföldi szervezetnek² a más tagállamban lakóhellyel rendelkező állampolgára által nyújtott tárgyi adománya az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik-e, és ebben az esetben az adományozó lakóhelye szerinti tagállam az EK 56. és az EK 58. cikk téves értelmezése nélkül kötheti-e az ilyen adomány utáni adólevonást ahhoz a feltételhez, hogy azt a területén székhellyel rendelkező szervezet javára nyújtsák.

2. A kérelmet a Bundesfinanzhof (Németország) a H. Persche és a Finanzamt Lüdenscheid (Lüdenscheidi adóhivatal, a továbbiakban: Finanzamt) közötti, egy portugáliai székhellyel rendelkező, és e tagállamban közhasznúként elismert szervezetnek nyújtott tárgyi adomány utáni, az alapügy felperesének a 2003. évi jövedelemadója keretében alkalmazott adólevonási lehetőségre vonatkozó jogvita tárgyában terjesztette elő.

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – A jelen indítványban ezt a kifejezést általános értelemben használom, tehát különösen attól a köz- vagy magánjogi jogállástól függetlenül, amellyel ez a jogalany a nemzeti jog alapján rendelkezik.

II – Jogi háttér**A – A közösségi jog**

3. Az EK 56. cikk (1) bekezdése értelmében tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó minden korlátozás.

4. Az EK 58. cikk (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, [...] illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.”

tőkét terhelő adók pontos megállapítását [...]”

5. Az EK 58. cikk (3) bekezdése előírja, hogy az (1) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként.

7. A 77/799 irányelv 2. cikke kimondja, hogy:

6. A jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel³ módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv⁴ (a továbbiakban: 77/799 irányelv) 1. cikkének (1) bekezdése előírja, hogy:

„(1) Egy tagállam illetékes hatósága egy adott ügyben kérheti egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására. A megkeresett állam illetékes hatósága nem köteles eleget tenni a megkeresésnek, amennyiben úgy tűnik számára, hogy az információt kérő állam illetékes hatósága nem merítette ki az információ összegyűjtésének saját szokásos forrásait, amelyeket az adott körülmények között módjában állna felhasználni anélkül, hogy ezzel veszélyeztetné a kívánt eredmény elérését.

(2) Az (1) bekezdésben említett információ megküldése céljából a megkeresett tagállam illetékes hatósága megszervezi a kért információ összegyűjtését.”

„Ezen irányelv rendelkezéseinek értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a

8. A 77/799 irányelv 8. cikke úgy rendelkezik, hogy:

3 – HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.

4 – HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.

„(1) Ezen irányelv nem kötelezi a vizsgálatok elvégzésére vagy az információ szolgáltatására

azon tagállamot, amelytől az információt kéri, amennyiben az ilyen vizsgálatok lefolytatása vagy a keresett információ gyűjtése azon állam illetékes hatóságai számára ellenkezik a törvényhozási vagy a közigazgatási gyakorlattal.

[...]

(3) Egy tagállam illetékes hatósága visszautasíthatja az információ átadását, ha a megkezesítő tagállam nem képes ténybeli vagy jogi okok miatt ugyanolyan jellegű információt nyújtani.”

B – A természetes személyek jövedelemadózására vonatkozó német adójog

9. A német jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 10b. §-ának (1) bekezdése szerint a jövedelem teljes összegéből meghatározott mértékig külön kiadás-ként levonhatók a jótékony, egyházzolgálati, vallási, tudományos és a különösen támogatásra méltóként elismert közhasznú célok támogatására szolgáló adóköteles kiadások. Ugyanezen cikk (3) bekezdése értelmében a tárgyi adományokra ugyanez a rendelkezés vonatkozik.

10. A jövedelemadóról szóló törvény végrehajtására vonatkozó rendelet (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) 49. §-a szerint az adólevonás lehetősége azokra az adományokra korlátozódik, amelyek kedvezményezettje belföldi közjogi jogi személy, belföldi közzolgálati szerv vagy a német társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz) 5. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában megjelölt jogi személy, személyegyesülés vagy vagyontömeg. Ez utóbbi rendelkezés meghatározza azokat a jogi személyeket, személyegyesüléseket és vagyontömegeket (a továbbiakban: szervezetek), amelyek mentesülnek a társasági adó alól: azok, amelyeknek a tevékenysége létesítő okiratuk alapján és tényleges ügyvezetésük szerint kizárólag és közvetlenül közhasznú, jótékony vagy egyházzolgálati célokra irányul. Ez a mentesség azonban a társasági adóról szóló törvény 5. §-a (2) bekezdésének 2. pontjával összhangban csak a német területen letelepedett szervezetekre vonatkozik.

11. A jövedelemadóról szóló törvény végrehajtására vonatkozó rendelet 50. §-ának (1) bekezdése szerint a jövedelemadóról szóló törvény 10b. §-a értelmében vett adományok – fenntartva a 100 euró összegig terjedő adományokra vonatkozó különleges szabályozást – csak akkor vonhatók le, ha az adományozást a kedvezményezett szervezet által hivatalos nyomtatványként kiállított adományozási igazolás tanúsítja.

12. Az adományozó jövedelemadójának megállapítása során a fenti hivatalos nyomtatvány megfelelően tanúsítja, hogy a kedvez-

ményezett megfelel a törvényi feltételeknek. Így nem az adományozó jövedelemadójának megállapítására illetékes adóhivatal hatáskörébe tartozik annak vizsgálata, hogy a kedvezményezett szervezet betartja-e az adókedvezményhez előírt feltételeket.

13. Az adózás rendjéről szóló német törvény (Abgabenordnung, a továbbiakban: AO) 51–68. cikke meghatározza azokat a célokat, amelyeket egy szervezetnek követnie kell az adómentesség megszerzéséhez, valamint ezen célok követésének módjait.

14. Így az AO 52. §-ának (1) bekezdése, valamint (2) bekezdésének 2. pontja előírja, hogy egy szervezet akkor követ közhasznú célokat, ha tevékenysége a közösség érdekeinek előmozdítására irányul, többek között az ifjúság és az idősek támogatását segíti. Az AO 55. §-ával összhangban, a szervezetnek önzetlenül kell eljárnia, azaz többek között eszközeit megfelelő időn belül kizárólag az adókedvezményben részesített célokra, és nem tagjai javára kell felhasználnia. Az AO 59. §-a alapján a szervezet csak akkor részesülhet adókedvezményben, ha a létesítő okiratából megállapítható, milyen célokat követ, és e célok megfelelnek az AO 52–55. §-ában rögzített feltételeknek.

15. Az AO 193. és azt követő §-aival összhangban, helyszíni ellenőrzés során vizsgálható az a kérdés, hogy a szervezet tényleges ügyvezetése összhangban van-e a létesítő

okirat rendelkezéseivel, és az eszközöket önzetlen módon és megfelelő időn belül használják-e fel. Ha a szervezet megfelel az adómentesség feltételeinek, jogosulttá válik a kapott adományokról a fent említett hivatalos formanyomtatványt kiállítani.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

16. H. Persche a 2003-as évre vonatkozó jövedelemadó-bevallásában tárgyi adományként adományozott ágynemű, törülközők, mosdókesztyűk, kerekcsuklós járókeretek és játékautók külön kiadásként való levonását kérte. Ezeket az adományokat a Centro Popular de Lagoa (Portugália) (a továbbiakban: Centro Popular) számára nyújtotta összesen 18 180 euró értékben. Nem került megállapításra, hogy a felperes az adományozási igazolásban felsorolt tárgyakat hol vásárolta meg és fizette ki. A Centro Popular idősek otthona, amelyhez gyermekotthon is tartozik, és azon a településen található, ahol a felperes lakóingatlanal rendelkezik, melyet évente személyesen használ.

17. A felperes adóbevallásához csatolt egy olyan dokumentumot, amellyel a Centro Popular igazolja ezeknek az adományoknak az átvételét, valamint a farói (Portugália) körzeti szolidaritási és társadalombiztosítási központ igazgatójának 2001. március 21-én kelt nyilatkozatát, amely szerint a Centro Popular 1982-ben társadalmi szolidaritást

szolgáltató magánintézményként a társadalmi cselekvések általános igazgatósága nyilvántartásba vette, ezáltal az jogosult a közhasznú szervezetek részére a portugál törvény által biztosított valamennyi adómentességre és adókedvezményre. A felperes szerint az eredeti adományozási igazolás a portugál adó jog alapján elegendő az adomány levonásához.

18. A Finanzamt a 2003. évi jövedelemadó tárgyában hozott határozatában elutasította a kérelmezett levonást. Az alapügy felperese által az e határozat ellen benyújtott ellentmondást megalapozatlanság miatt szintén elutasította. Az alapügy felperesének a Finanzgericht Münsterhez benyújtott keresete sem járt sikerrel. Ezt követően az alapügy felperese a Bundesfinanzhof előtt felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő.

19. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában ez a bíróság megállapítja, hogy a Finanzamt két indok alapján jogszerűen utasította el az adomány levonását: az adomány kedvezményezettje nem rendelkezik székhellyel Németországban, és az adóalany nem nyújtott be szabályszerű adományozási igazolást az AO által előírt formában. A fenti bíróság azonban azt a kérdést teszi fel, hogy a hétköznapi használati tárgyak formájában nyújtott tárgyi adományok az EK 56–58. cikk alkalmazási körébe tartoznak-e, és ebben az esetben ellentétes-e ezekkel a cikkekkal az, hogy egy tagállam egy ilyen adomány adójogi levonhatóságát csak akkor engedi meg, ha a kedvezményezett belföldi székhellyel rendelkezik.

20. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben megállapítja, hogy a Bíróság a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítéletében⁵ elismerte, hogy a tagállamok feladata annak meghatározása, hogy melyek azok a társadalmi érdekek, amelyeket az adókedvezményekkel elő kívánnak mozdítani. Az *a quo* bíróság azonban emlékeztet arra, hogy a Bíróság osztja az előbbi ügyben kérdést előterjesztő bíróság – a Bundesfinanzhof egy másik tanácsa – által kifejtett álláspontot, miszerint a közösségi érdekek előmozdításának az AO 52. §-a értelmében nem feltétele, hogy ezt a tevékenységet német állampolgárok vagy lakosok javára gyakorolják. A kérdést előterjesztő bíróság a jelen ügyben márpedig jelzi, hogy a német jogban ez az álláspont vitatott.

21. A kérdést előterjesztő bíróság ezenfelül emlékeztet arra, hogy a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletének 49. pontjában a Bíróság úgy ítélte meg, hogy egy tagállam nem hivatkozhat az adóellenőrzés hatékonyságára annak érdekében, hogy elutasítsa egy másik tagállamban letelepedett adóalany adómentességben való részesülését, ha az első állam egyébként megkövetelheti a fenti adóalanytól a megfelelő igazolások benyújtását. A kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben márpedig megállapította, hogy a Bundesverfassungsgericht ítélkezési gyakorlata szerint az adóügyi egyenlő bánásmód elve tiltja, hogy az adó megállapítása kizárólag az adóalany nyilatkozatától és az általa szolgáltatott adatoktól függjön, és megköveteli, hogy a nyilatkozattételi eljárás helyszíni ellenőrzéssel is kiegészíthető legyen.

5 – C-386/04. sz. ügy (EBHT 2006., I-8203. o.).

22. E körülmények között az *a quo* bíróság egyrészt azt a kérdést teszi fel, hogy a 77/799 irányelvből eredő kölcsönös segítségnyújtás kötelezheti-e a szóban forgó szervezet székhelye szerinti tagállam hatóságait helyszíni ellenőrzés elvégzésére, és másrészt – ha ez lehetséges – az arányosság elvével nem lenne-e ellentétes a német adóhatóságokat ilyen ellenőrzés elvégzésére kötelezni az ilyen szervezetnek juttatott bármilyen adomány adójogi levonhatóságának meghatározása céljából, annak összegétől függetlenül.

23. E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Kiterjed-e a tőke szabad mozgásának (EK 56. cikk) alkalmazási köre a tagállam állampolgára által hétköznapi használati tárgyak formájában olyan szervezetek részére nyújtott tárgyi adományra, amelyeknek a székhelye egy másik tagállamban található, és amelyeket tagállamuk joga szerint közhasznúként ismertek el?

2) Ha az első kérdésre igenlő válasz adandó: ellentétes-e a tőke szabad mozgásával (EK 56. cikk), ha a tagállam joga alapján a közhasznú[ként elismert] szervezetek részére nyújtott adományok csak akkor részesülnek adókedvezményben, ha ezeknek a közhasznú szervezeteknek e

tagállamban van a székhelyük, tekintettel az adóhatóságnak az adóalanyok nyilatkozatainak ellenőrzésére vonatkozó kötelezettségére és az arányosság elvére (EK 5. cikk harmadik mondata) is?

3) Ha a második kérdésre igenlő válasz adandó: megalapozza-e a 77/799/EGK irányelv a tagállami adóhatóság arra vonatkozó kötelezettségét, hogy a más tagállamban megvalósult tényállás felderítése érdekében igénybe vegye e másik tagállam közigazgatási hatóságainak a segítségét, vagy hivatkozhat arra az adóalannyal szemben, hogy tagállama eljárásjoga alapján külföldi tényállások esetében az adóalany viseli a tényállás megállapításának terhét (objektív bizonyítási terhet)?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

24. A Bíróság eljárási szabályzatának 23. §-ával összhangban a német, a görög, a francia kormány, Írország kormánya, valamint az Egyesült Királyság Kormánya, az Európai Közösségek Bizottsága és az EFTA Felülvizelési Hatóság terjesztett elő a Bíróság előtt írásbeli észrevételeket. Ezen felek, valamint a Finanziamt és a spanyol kormány szóbeli előterjesztéseit a 2008. június 17-i tárgyaláson hallgatta meg a Bíróság.

V – Elemzés

A – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

25. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy tőkemozgásnak minősül-e a valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező természetes személy által olyan szervezet számára nyújtott tárgyi adomány, amely székhelye egy másik tagállamban található.

26. A Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóság azt javasolja, hogy a Bíróság igennel válaszoljon erre a kérdésre.

27. Ezzel szemben a jelenlegi ügyben észrevételeket előterjesztő kormányok véleménye szerint a határon átnyúló tárgyi adományok nem tartoznak az EK 56. cikk hatálya alá. E kormányok szerint ez a cikk kizárólag gazdasági tevékenység végzéséhez vagy gazdasági cél követéséhez kapcsolódó tőkemozgásokra vonatkozik. Olyan tőkemozgásokra, amelyeket „befektetési” vagy „elhelyezési” céllal teljesítettek. Ezek a kormányok hozzátesszik, hogy az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett, a Szerződés

67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK irányelv⁶ (a továbbiakban: 88/361 irányelv) mellékletében szereplő nomenklatúra pusztán jelzés értékű, kötelező erővel nem bír, és a „Személyes tőkemozgások” című XI. része mindenképpen kizárólag a természetes személyek közötti viszonyokra vonatkozik. Ezenfelül Írország szerint nehéz volna úgy tekinteni, hogy a 88/361 irányelv I. mellékletének elfogadásakor a pénzádományon kívüli egyéb adományokra is gondoltak volna. Végezetül a görög kormány fenntartja, hogy a hétköznapi használati tárgyak átadására – amelyek nem fizetési műveletek, és amelyeket nem befektetési céllal adtak át – kizárólag a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezései vonatkoznak.

28. Nem érthetők egyet a beavatkozó kormányok által kifejtett érveléssel.

29. Kétségek kívül igaz, hogy a Szerződés semmilyen meghatározást sem ad a tőkemozgás fogalmára. Az is igaz, hogy a Bíróság pontosította, hogy az EGK-Szerződés 67. cikkében (módosítást követően az EK-Szerződés 73b. cikke, jelenleg EK 56. cikk) szereplő tőkemozgások olyan pénzügyi műveletek, amelyek *lényegében* az érintett összeg elhelyezéséhez vagy befektetéséhez kapcsolódnak, és nem egy szolgáltatás díjazásához.⁷

6 – HL L 178. 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

7 – Lásd a 286/82. és 26/83. sz., Luisi és Carbone egyesített ügyekben 1984. január 31-én hozott ítélet (EBHT 1984. 377. o.) 21. pontját, valamint a 308/86. sz. Lambert-ügyben 1988. július 14-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4369. o.) 10. pontját.

30. Mégis meg kell jegyezni, hogy – a jelen ügyben észrevételeket előterjesztő kormányok álláspontjával szemben – ez a meghatározás nem követeli meg, hogy minden határon átnyúló pénzügyi műveletnek kizárólag befektetési vagy elhelyezési célja legyen ahhoz, hogy az EK 56. cikk értelmében tőkemozgásnak minősülhessen. Nem irányul azonban arra sem, hogy minden olyan műveletre kiterjedjen, amelyek nem tartoznak a tőkemozgások hatálya alá. Ez a definíció – abban az összefüggésben, amelyben a Bíróság megadta – inkább annak meghatározására irányul, amikor pénzügyi átutalása nem tőkemozgásnak minősül, hanem folyó fizetésnek, azaz áruk vagy szolgáltatások mozgása területén bonyolított ügylet keretében nyújtott ellenszolgáltatást jelent,⁸ amely eset mindenképpen kizárt egy olyan tárgyi adomány juttatása esetében, mint amilyenről az alapügyben szó van.

31. Ezáltal véleményem szerint mind a 88/361 irányelv, mind pedig a Bíróság ítélkezési gyakorlata a két különböző tagállamban letelepedett természetes vagy jogi személy közötti tárgyi adomány tőkemozgáskénti jellegének elismerése melletti álláspontot képviseli.

32. E tekintetben fontos megjegyezni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata a tőkemozgás hatályának meghatározása céljából rendszeresen hivatkozik a 88/361 irányelv mellékletében szereplő nomenklatúrára, tekintettel arra, hogy ez a nomenklatúra megőrizte jelzés értékét a tőkemozgás fogalmának

meghatározásakor, és a benne szereplő lista nem kimerítő jellegű.⁹ Márpedig nem vitatott, hogy a fenti nomenklatúra XI. részének B. pontja előírja, hogy az ajándékok és alapítványok – csakúgy, mint például az ugyan ezen rész D. pontjában szereplő örökségek és hagyatékok – a „személyes tőkemozgások” csoportjába sorolt tőkemozgások.

33. A Bíróság előtt észrevételeket előterjesztő kormányok álláspontjával ellentétben sem a XI. rész szövegéből, sem annak rendszeréből nem következik, hogy az ebben a részben szereplő tőkemozgások kizárólag a természetes személyek közötti és/vagy a pénzbeli műveletekre vonatkoznának.

34. Az első pontot illetően úgy ítélem meg, hogy a XI. részben felsorolt műveletek pusztán „személyes jellege” nem jár azzal a következménnyel, hogy ez a rész kizárólag a természetes személyek között létrejött ügyletekre vonatkozna. Ezenfelül a XI. részben felsorolt tőkemozgások ily módon történő korlátozása téves értelmezésnek minősülne. Ugyanis nehéz volna például azt elfogadni, hogy az adományokhoz hasonlóan az ugyan-

8 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Luisi és Carbone ügyben hozott ítélet 23. pontját, valamint a Lambert-ítélet 10. pontját.

9 – Lásd különösen C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 21. pontját; a C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz., Reisch és társai ügyben 2002. március 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2157. o.) 30. pontját; a C-513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden-ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 39. pontját; a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 22. pontját; a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-3747. o.) 100. pontját, valamint a C-43/07. sz. Arens-Sikken ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6887. o.) 29. pontját.

ebben a részben szereplő azon műveletek körébe, melyek a bevándorlóknak a korábbi lakóhelyük szerinti országban való adósságtörlesztését foglalják magukban, ne tartozna bele a jogi személyek javára történő törlesztés. Kissé ellentmondásosnak tűnne továbbá – a Bírósághoz észrevételt előterjesztő kormányok többségéhez hasonlóan – elismerni azt, hogy a tőkemozgások kizárólag a tisztán gazdasági célú műveletekre irányulnak, és egyúttal arra hivatkozni, hogy a személyes műveletek közül kizárólag a természetes személyek között létrejött ügyletek tartoznak a tőke szabad mozgásának hatálya alá.

35. A személyes műveletek hatályának ilyen jellegű korlátozása általánosságban nehezen lenne összeegyeztethető a tőke szabad mozgásának jellegével is, amely sokkal inkább az ügyletek tárgyára, mint az azt gyakorló személyek jellegére összpontosul.¹⁰ Kétségkívül ez az oka annak is, hogy egyetlen beavatkozó kormány sem vitatta azt a tényt, hogy ez a szabadság alkalmazható olyan helyzetben, amikor a szóban forgó ügyletek kedvezményezettje, a Centro Popular nem követ jövedelemszerzési célt. Nehezen volna elfogadható ezenfelül egy ezzel ellentétes eljárás a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletre tekintettel, amelyben a Bíróság elismerte a tőke szabad mozgásának alkalmazhatóságát egy közhasznúként elismert, jövedelemszerző

céllal nem rendelkező alapítvány által végzett ügyletek esetében.

36. A második pontot illetően fontos kiindulópontként megjegyezni, hogy a Bíróság többször megállapította, hogy a fenti XI. rész D. pontjában szereplő öröklés tőkemozgásnak minősül (amennyiben elemei nem egyetlen tagállamon belülről korlátozódnak), anélkül hogy ezen ügyletek jogi minősítésének nézőpontjából különbséget kellene tenni aszerint, hogy az örökgyógy vagyona ingóságokból és pénzüsszegekből áll-e, és/vagy ingatlanból.¹¹ A Van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítéletében a Bíróság továbbá kifejezetten fenntartotta az „öröklés” széles anyagi értelmezését, pontosítva, hogy ez az ügylet „[az elhunyt személy] hagyatékának [...] részét képező *javak, jogok stb.* tulajdonjogának az örökösök általi megszerzése.”¹²

37. Nehezen érthető tehát, hogy miért lenne ez másképp a 88/361 irányelv I. melléklete XI. részének B. pontjában szereplő „adomány” fogalma esetén.

10 – Lásd ebben az értelemben Stix-Hackl főtanácsnoknak a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet alapiál szolgáló eljárásban ismertetett indítványának 58–60. pontját.

11 – Lásd a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) 58. pontját; a fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítélet 40–42. pontját; a C-256/06. sz. Jäger-ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-123. o.) 25. pontját, és a fent hivatkozott, Arens-Sikken ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontját.

12 – A fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítélet 41. pontja és az Arens-Sikken ügyben hozott ítélet 30. pontja (kiemelés tőlem).

38. Végezetül csakúgy, mint a hagyatéknak, az adomány is javak tulajdonjogának harmadik személyekre történő ingyenes átszállása, a fenti javak ingó vagy ingatlan jellegétől függetlenül. Az a tény, hogy az alapügyben hétköznapi használati tárgyak formájában nyújtották az adományt, pusztán a juttatás egy módjának minősül, és nincs hatással a vagyon vagy az adományozó vagyona egy része tulajdonjoga átruházásának valódiságára.¹³

39. Amennyiben az álláspontomnak megfelelően a fent említett XI. rész B. pontjában szereplő adomány fogalma ez, ebből azt a következtetést vonom le, hogy semmilyen akadályba nem ütközik annak megállapítása, hogy az örökségnek és a hagyatéknak a Bíróság által megadott fogalmához hasonlóan a tárgyi adományok tőkemozgásnak minősülnek az EK 56. cikk értelmében, amennyiben a tényállás elemei nem egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak.

40. Miután az EK 56. cikk alkalmazását igazoltam, el kell utasítani a görög kormány véleményét, miszerint a Szerződésnek az áruk szabad mozgására vonatkozó rendelkezései lesznek esetlegesen irányadóak.¹⁴ Elegendő

13 – A folyósítás ezen módjának alkalmazása gyakran nem kizárólag az adományozó azon szándékából ered, hogy a tevékenységének értékét személyesen és konkrétan valósítsa meg, hanem abból is, hogy az adománynak az adomány kedvezményezettje által történő megfelelő felhasználását teljes körűen biztosítsa.

14 – A tőke szabad mozgása és az áruk szabad mozgása ugyanis kölcsönösen kizárja egymást. A fizetési módokat illetően lásd a 7/78. sz., Thompson és társai ügyben 1978. november 23-án hozott ítélet (EBHT 1978., 2247. o.)21–26. pontját, valamint a C-358/93. és C-416/93. sz., Bordessa és társai egyesített ügyekben 1995. február 23-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-361. o.) 12. pontját; a takarékpénztárakat illetően lásd a 267/86. sz. Van Eycke-ügyben 1988. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1988., 4769. o.)25. pontját.

ezzel kapcsolatban azt hozzátenni, hogy az alapügyben H. Persche által vitatott nemzeti korlátozás kiváltó oka egy német területen kívüli székhellyel rendelkező¹⁵ közhasznú szervezet javára történő adományozás, és nem a szóban forgó adomány tárgyat képező hétköznapi fogyasztási javak kivitele.¹⁶

41. Ezen indokok alapján azt a választ javasolom az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre, hogy a tagállam állampolgára által a más tagállamban székhellyel rendelkező, és ott közhasznúként elismert szervezetek részére hétköznapi használati tárgyak formájában nyújtott tárgyi adomány az EK 56. cikk értelmében tőkemozgásnak minősül.

B – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdéstről

42. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes-e egy olyan tagállami szabályozás, amely az adólevonást csak a belföldi székhellyel rendelkező közhasznú

15 – Fontos továbbá megjegyezni, hogy a jelen ügyben szereplő német szabályozás az adományozó által igényelhető adólevonás tekintetében nem tesz különbséget a közhasznú célú szervezetek javára pénzben, illetve természetben nyújtott adományok között.

16 – Meg kell állapítani, hogy a kérdést előterjesztő bíróság egyébiránt nem adott tájékoztatást arról a kérdéstről, hogy ezeket a hétköznapi fogyasztási javakat Portugáliában vásárolták-e vagy egy más tagállamban.

szervezetek részére nyújtott adományok esetére tartja fenn, figyelembe véve többek között azt a tényt, hogy az adóhatóságnak ellenőrzési joggal kell rendelkeznie az adóalanyok nyilatkozatainak terén, és nem kötelezhető arra, hogy az arányosság elvét megsértve járjon el.

43. Lényegében azt kell meghatározni, hogy egy olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, korlátozza-e a tőke szabad mozgását, és ebben az esetben az ilyen korlátozás mégis összeegyeztethető-e ezzel a szabadsággal, akár azért, mert olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíven nem hasonlíthatók össze, akár azért, mert nyomós közérdek alapján indokolható.¹⁷

1. A tőkemozgás korlátozásának fennálltáról

44. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.¹⁸

17 – Lásd ebben az értelemben a C-35/98. sz. Verkoijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 43. pontját; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 28. és 29. pontját; a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 32. pontját, valamint a C-443/06. sz. Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-8491. o.) 45. pontját.

18 – Lásd különösen a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 15. pontját, valamint a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-11531. o.) 19. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

45. Az EK 56. cikk értelmében tilos a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás. A tőkemozgást korlátozzák azok a tagállami intézkedések, amelyek a határon átnyúló mozgások számára kedvezőtlenebb bánásmódot biztosítanak, mint a belföldi tőkemozgások számára, és következésképpen alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a belföldieket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre tőkemozgásokat.¹⁹

46. Emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szereplő német szabályozás kizárja a német adóalanyok által a székhely szerinti tagállamban közhasznúként elismert külföldi szervezet javára nyújtott adományok utáni adólevonást.

47. Általánosságban alig fér kétség ahhoz, hogy az adományhoz kapcsolódó adólevonás jelentős mértékben befolyásolja az adományozó bőkezűségét. A tagállamok többségében, ha nem mindegyikben, eltérő formákban, különböző adókedvezményekben részesülnek az adományozók. Ilyen adókedvezmények biztosításával a tagállamok csökkentik azt a költséget, amelybe az adomány az adományozónak került, és arra ösztönzik őt, hogy máskor is ismétlje meg gesztusát. Valószínű, hogy az ilyen kedvezmény kizárása ahhoz vezetne, hogy kevesebb személy adományozna.

19 – Lásd ebben az értelemben a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 10. pontját; a fent hivatkozott Trummer és Mayer ügyben hozott ítélet 26. pontját; a C-439/97. sz. Sandoz-ügyben 1999. október 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-7041. o.) 19. pontját; a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-7587. o.) 18. pontját; a fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden-ügyben hozott ítélet 44. pontját, valamint a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-1129. o.) 24. pontját.

48. Abban az esetben – csakúgy, mint a jelen ügyben –, ahol az ilyen kizárás kizárólag a nemzeti területen kívüli székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezetek javára nyújtott adományokat érinti, az adományozók ugyanezen okból a belföldi szervezeteket részesítik előnyben, azért, hogy adólevonásban részesülhessenek. A német szabályozás ezért alkalmas arra, hogy eltántorítsa a belföldieket attól, hogy a letelepedés helye szerinti tagállamban közhasznúként elismert külföldi szervezetek javára nyújtsanak adományokat. Ezek a szervezetek ezért tagadhatatlanul kevésbé vonzóak, mint a német területen székhellyel rendelkező hasonló szervezetek.

49. Megjegyzendő, hogy a határon átnyúló adományok kedvezőtlenebb bánásmódban való részesítését nem vitatták azok a kormányok sem, amelyek észrevételeket terjesztettek a Bíróság elé. A francia kormány azt is elismerte, hogy egy ilyen eltérő bánásmód hátrányosabb egy másik tagállamban székhellyel rendelkező szervezet számára, és alkalmas arra, hogy akadályozza a tőke szabad mozgását. Egy ilyen szabályozás ugyanis nehezebbé teszi a más tagállamokban székhellyel rendelkező szervezetek számára a vagyon összegyűjtését, mivel a Németországban adózó adományozók nem részesülhetnek abban az adókedvezményben, amelyet ez a szabályozás arra az esetre előír, ha az ilyen szervezetek javára történő adományozás mellett döntenek.

50. Következésképpen úgy ítélem meg, hogy az olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, a tőkemozgást érintő, az EK 56. cikk (1) bekezdése által elvileg tiltott korlátozásnak minősül.

2. A tőkemozgás korlátozásának igazolásairól

51. A tőkemozgás előzőekben megállapított korlátozásának igazolását illetően a Finanszamt, valamint a Bírósághoz észrevételeket előterjesztő kormányok egyrészt a helyzetek objektív összehasonlíthatóságának hiányára, másrészt az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére hivatkoznak. Az alábbiakban e két fajta igazolás vizsgálatára kerül sor.

a) A helyzetek objektív összehasonlíthatóságának hiányára alapított igazolásról

52. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

53. Ezt a cikket szűken kell értelmezni, mivel eltérést enged a tőke szabad mozgásának alapelvétől. Nem értelmezhető ezért úgy, hogy minden adójogi rendelkezés, amely különbséget tesz az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján, automatikusan összeegyeztethető lenne a Szerződéssel. Az EK 58. cikk (1) bekezdésének

a) pontjában szereplő eltérést az EK 58. cikk (3) bekezdése korlátozza, amely előírja, hogy a fenti cikk (1) és (2) bekezdésében említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőke-mozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközeként.²⁰

54. Amint a Bíróság pontosította, ebből következik, hogy különbséget kell tenni azonban az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett eltérő bánásmód, és e cikk (3) bekezdése alapján tiltott önkényes megkülönböztetések között.²¹ Kizárólag az első csoportba tartoznak azok a nemzeti szabályozások, amelyekben az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik.

55. Fontos emlékeztetni arra, hogy az alapügy egy olyan adományozóval szembeni németországi adójogi bánásmódra vonatkozik, aki ebben a tagállamban adóalany, és nem az adomány kedvezményezettjének minősülő szervezetre. Az alapügyben szereplő szabályozás nem tesz semmilyen különbséget az *adóalanyok* között a lakóhelyük alapján, az adomány kedvezményezettjének minősülő szervezet egyébiránt nem köteles adózni Németországban. A német szabályozás ezzel

szemben elutasítja a székhelyük szerinti tagállamban közhasznúként elismert külföldi szervezetek számára nyújtott adományok utáni adólevonást. Ez a szabályozás tehát eltérő adójogi bánásmódot valósít meg a német adóalanyok között a tőkebefektetésük helye szerint. Következésképpen a belföldi adóalanyok közötti ilyen eltérő bánásmódnak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetősége annak a kérdésnek van alárendelve, hogy a közhasznúként elismert, külföldi székhelyű, kedvezményezett szervezet objektíve hasonló helyzetben van-e, mint a németországi székhelyű közhasznú szervezet.

56. E tekintetben a német és a francia kormány, Írország kormánya, valamint az Egyesült Királyság Kormánya fenntartja, hogy egy Németországban székhellyel rendelkező és tevékenységet ott végző, közhasznúként elismert szervezet az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében nincs ugyanolyan helyzetben, mint egy hasonló szervezet, amelynek sem székhelye, sem tevékenysége végzésének helye nem német területen van.

57. Pontosabban szólva a német és a francia kormány megjegyzi, hogy ha egy tagállam lemond bizonyos adóbevételekről, mentesítve ezáltal a területén székhellyel rendelkező közhasznú szervezeteket, ezt azért teszi, mert ezek a szervezetek mentesítik őt bizonyos közhasznú feladatok ellátásától, amelyeket egyébként ennek a tagállamnak kellene biztosítania.

20 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Manninen-ítélet 26. és 28. pontját, valamint a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontját.

21 – Lásd különösen a fent hivatkozott Manninen-ítélet 29. pontját, a Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 32. pontját és a Holmann-ítélet 44. pontját.

58. A német kormány a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletre hivatkozva hozzáfűzi, hogy egy tagállam szabadon korlátozhatja egy adókedvezmény nyújtását a nemzeti területtel kellőképpen szoros kapcsolatot felmutató szervezetekre. Habár ez a kormány elismeri, hogy az AO 52. §-a szerinti közösségi érdekek előmozdítása nem zárja ki, hogy az állam bátorítsa a külföldön kifejtett tevékenységeket, azonban úgy ítéli meg, hogy ez a rendelkezés kizárólag azokra a feladatokra vonatkozik, amelyeknek az ellátását a német állam nemzetközi szinten felvállalta, és nem terjed ki minden olyan tevékenységre, amelyek, ha belföldön végeznék őket, a közhasznúság fogalma alá tartoznának, mint például a ifjúság és az idősek támogatása.

59. Az Egyesült Királyság kormánya szerint továbbá a belföldi szervezetek javára nyújtott támogatások és a más tagállamban székhellyel rendelkező szervezetek javára nyújtottak nem hasonlíthatók össze, mivel egyrészt a tagállamok eltérően használhatják a jótékonyág fogalmát és a jótékonyági munka elismerésének feltételeit, másrészt a tagállam csak a nemzeti szervezetek esetében tudja ellenőrizni a követelmények betartását.

60. Ezek az érvek nem túl meggyőzőek, különösen a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletből fakadó tanulságokra tekintettel.

61. Az Egyesült Királyság által kifejtett, általános jellegű állítást illetően, miszerint a tagállamok szabadsággal rendelkeznek a jótékonyág fogalmának és a jótékonyági munka elismerése feltételeinek alkalmazása tekintetében, fontos megjegyezni, hogy a fenti ítéletében a Bíróság nagyon világosan megállapította, hogy a tagállamok valóban szabadon meghatározhatják, hogy melyek azok a társadalmi érdekek, amelyeket elő kívánnak mozdítani, kedvezményeket biztosítva azoknak az egyesületeknek és alapítványoknak, amelyek tevékenysége jövedelemszerzési cél nélkül az említett érdekek előmozdítását célozza. A Bíróság így azt is elismerte, hogy a közösségi jog nem írja elő a tagállamok számára, hogy a területükön *automatikusan* ugyanazt az elismerést biztosítsák a származási tagállamukban közhasznúként elismert külföldi alapítványoknak.²²

62. Ezért annak elismerése, hogy a tagállamok mérlegelési jogkörrel rendelkeznek azoknak a közérdekeknek a meghatározása során, amelyeket elő kívánnak mozdítani, és az egyes tagállamokban közhasznúként elismert szervezetek kölcsönös elismerése automatikus alkalmazásának kizárása – az Egyesült Királyság Kormánya által hivatkozott állásponttal szemben – továbbra sem oldja meg az olyan szervezetek objektív összehasonlíthatóságának problémáját, amelyek kétségtelenül különböző tagállamokban rendelkeznek székhellyel, azonban a céljuk – és az alapügyben ez nem vitatott – azonos általános érdekek előmozdítása, jelen esetben az ifjúság és az idősek támogatása.

22 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 39. pontja.

63. Márpedig úgy tűnik számomra, hogy a Bíróság a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletében megválaszolta ezt a problémát egy olyan helyzetben, amely – a jelen ügybe beavatkozó kormányok állításával szemben – nem különbözik jelentősen attól, amellyel a bíróságunk ma szembesül.

64. Emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló eljárásban egy Olaszországban közhasznúként elismert alapítvány azt kérte a német hatóságoktól, hogy egy Németországban található ingatlan bérbeadásából származó jövedelem tekintetében olyan adójogi bánásmódot (mentességet) biztosítsanak számára, mint amilyenben a német területen székhellyel rendelkező, ugyanilyen jellegű alapítványok részesültek. A fenti ítéletből kiderül, hogy ez az alapítvány közhasznú tevékenységei közül egyet sem Németországban fejtett ki, és ezek kizárólag az Olasz Köztársaság és a Svájci Államszövetség közötti kulturális kapcsolatok javát szolgálták.²³ A bérbeadásából származó jövedelem adómentességét azon az alapon utasították el, hogy székhelye és ügyvitelének helye sem Németországban van.²⁴

65. Ezen alapítvány helyzetének egy németországi székhelyű alapítványával való objektív összehasonlíthatóságát illetően a Bíróság először elhatárolódott a többek között a német kormány által kifejtett érvektől, amelyek egyrészt azon alapultak, hogy kizárólag a németországi székhelyű

alapítványok láthatják el azokat a feladatokat, amelyeket egyébiránt e tagállamnak kellene felvállalnia, másodsorban bizonyos adókedvezmények nyújtása céljából szükséges, hogy kellően szoros kapcsolat álljon fenn a közhasznúként elismert alapítványok és a nemzeti terület vagy az állam közössége között. A Bíróság azon az alapon utasította el ezeket az érveket, hogy az AO 52. §-a a közösségi érdekek előmozdítására irányul, anélkül ugyanakkor, hogy különbséget tenne abban a tekintetben, hogy e tevékenységeket belföldön gyakorolják-e, vagy sem. A kérdést előterjesztő bíróság, a Bundesfinanzhof pontosította, hogy a közösségi érdekek előmozdításának e rendelkezés értelmében nem feltétele, hogy ezt a tevékenységet német állampolgárok vagy lakosok javára gyakorolják.²⁵

66. Ez a megállapítás helyesnek tűnik számomra a jelenlegi ügyben is.

67. Ugyanis, bár a német kormány az írásbeli észrevételeiben ki kívánta emelni az AO 52. §-ának azokra a feladatokra való alkalmazását, amelyeket a német állam nemzetközi szinten felvállalt, anélkül, hogy minden olyan tevékenységre kiterjedne, amelyek, ha belföldön végeznék őket, a közhasznúság fogalma alá tartoznának, mint például a ifjúság és az idősek támogatása; mégis meg kell állapítani, hogy azon a megjegyzésén

23 – 9. pont.
24 – 11. pont.

25 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 37. és 38. pontja.

kívül, miszerint ez a belső jogban vitatott kérdés, a kérdést előterjesztő bíróság a tényállás és a nemzeti jogi háttér meghatározása során²⁶ nem helyezte hatályon kívül az AO 52. §-ának azon értelmezését, amelyet ugyan-ezen bíróság a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló tényállás kapcsán fenntartott. Az AO 52. §-ának szűk értelmezése, amely – ahogyan a német kormány javasolja – a nemzetközi dimenzióval rendelkező közhasznú célokra korlátozza az AO 52. §-át, mindent egybevetve nehezen tűnik garantálhatónak az olyan, meglehetősen körülhatárolt kulturális célok tekintetében, mint amilyeneket a Centro di Musicologia Walter Stauffer alapítvány követett, és amelyeket következképpen a német belső jogban a közhasznúság fogalma alá tartozónak ismernek el az AO 52. §-a értelmében.²⁷

68. Úgy tűnik tehát, hogy – hasonlóan ahhoz, ahogyan a Bíróság a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletében megállapította – az alapügy megoldásához nem szükséges, hogy a nemzeti területtel kellően szoros kapcsolat álljon fenn, ahogy megköveteli, hogy a társadalmi érdekeket előmozdító intézkedések a német polgárok vagy lakosok javát szolgálják.

26 – Az állandó ítélkezési gyakorlat értelmében ez a feladat ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik. Lásd különösen a C-217/05. sz. Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11987. o.) 26. pontját és a hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

27 – Emlékeztetőül, ennek az alapítványnak a célja a képzésre és az oktatásra irányult, a húros és vonós hangszerek klaszszikus előállításának, valamint a zenetörténet és az általános zenetudomány oktatásának elősegítésével. Az alapítvány egy vagy több ösztöndíjat hozhat létre annak érdekében, hogy svájci fiatalok számára lehetővé váljon az oktatás teljes ideje alatt a Cremonában (Olaszország) való tartózkodás.

69. Így az alapügyben az a – jöllehet valószínűleg nem bizonyított – tény, hogy a Centro Popular tevékenysége a portugál állampolgárságú, vagy legalábbis Portugáliában lakó fiatalok és/vagy idősök javát szolgálja, nem meghatározó ennek a közhasznúként elismert szervezetnek a német területen székhellyel rendelkező hasonló szervezetekkel való objektív összehasonlíthatósága szempontjából.

70. Kétségtelenül igaz, hogy a Centro Popular – a Centro di Musicologia Walter Stauffer alapítványtól eltérően – még korlátozottan sem adókötelezett Németországban. Önként elismerem, hogy a németországi jövedelemadó-kötelezettség lehetővé tenné a nemzeti adóhatóságoknak azt, hogy a szóban forgó szervezettel intenzívebb együttműködést biztosítsanak, mivel ez utóbbi a német jogszabályok által biztosított adókedvezményeket közvetlenül kívánja igénybe venni. Ennek a körülménynek a fennállta vagy annak hiánya azonban véleményem szerint nem járhat következményekkel annak meghatározására nézve, hogy a belföldi székhellyel nem rendelkező szervezetek a belföldi szervezetekkel összehasonlítható helyzetben vannak-e. Ugyanis, amint az EFTA Felügyeleti Hatóság a tárgyaláson joggal megjegyezte, a Centro di Musicologia Walter Stauffer alapítvány németországi korlátozott adókötelezettsége nem azon tényezők ellenőrzésének lehetővé tételére irányult, hogy az alapítvány követ-e közhasznú célokat és teljesíti-e az AO által előírt feltételeket (ezek mind olyan tényezők voltak, amelyek Olaszországban álltak fenn, abban a tagállamban, ahol a székhelye és ügyintézésének központja is volt), hanem kizárólag a Németországban befolyt bérleti díjakból származó jövedelem adóztatására.

71. Arra jutottam tehát, hogy osztom azt az álláspontot, amelyet a Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóság is véd, miszerint a jelen ügyben azt kell megvizsgálni, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 40. pontjában megállapított feltételek teljesülnek-e. Pontosabban az következik ebből a pontból, hogy a tagállam nemzeti hatóságai – ideértve a bíróságokat is – értékelhetik, hogy a valamely tagállamban közhasznúként elismert szervezet teljesíti-e az ezen elismeréshez az előbbi tagállam joga által előírt feltételeket is, és a célja ugyanazon társadalmi érdekek előmozdítása-e, mert ebben az esetben ez a szervezet objektíve összehasonlítható helyzetben van az ennek a tagállamnak a területén székhellyel rendelkező szervezetekkel, és elvileg joga van az egyenlő bánásmódra.²⁸

72. E tekintetben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból következik, hogy a vitatott adóévben a Centro Popular célja az AO 52. §-ában elismerthez hasonló társadalmi érdek előmozdítása volt Portugáliában. Ezzel szemben az *a quo* bíróság nem szolgáltatott adatokat arra a kérdésre vonatkozóan, hogy a Centro Popular teljesíti-e a szervezet létesítő okirata szerinti és tényleges ügyvezetésére vonatkozó feltételeket az AO által előírt létesítő okirata szerinti céljainak megfelelően.

73. Ezt a hiányosságot egy egyszerű, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésben rejlő indok magyarázza: az, hogy a kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja tudni, hogy a H. Persche által a Centro

Popular számára nyújtott adomány levonásának azzal az indokkal történő rendszeres elutasítása, hogy ez utóbbi szervezet nem rendelkezik székhellyel Németországban, összeegyeztethető-e a tőke szabad mozgásával. A német jogszabály ugyanis azon előfeltételezésből indul ki, hogy *főszabály szerint* az olyan szervezetek, mint a Centro Popular, olyan helyzetben vannak, amely objektíve nem hasonlítható össze a belföldi székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezetekével.

74. Márpedig vitathatatlan, hogy a Bíróságnak a fent hivatkozott, Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélete 40. pontjában kifejtett érvelése *előfeltételezi, hogy bizonyítani lehessen*, hogy a nemzeti szabályozás által a jövedelemszerzési céllal nem rendelkező közhasznú szervezetek jogi helyzetének elismerésére előírt feltételek teljesülnek-e.

75. Mivel a német hatóságok az alapügyben egyetlen erre irányuló bizonyítékot sem kértek és/vagy vizsgáltak meg, ebből véleményem szerint az következik, hogy a H. Persche által a Centro Popular számára nyújtott adomány levonásának azzal az indokkal történő elutasítását, hogy az adományban részesülő, közhasznúként elismert szervezet nem rendelkezik belföldi székhellyel, nem igazolja az a körülmény, hogy ez a szervezet *főszabály szerint* olyan helyzetben van, amely objektíve nem hasonlítható össze az olyan szervezetek helyzetével, amelyeknek hasonló közösségi érdek előmozdítása a céljuk, és belföldi székhellyel rendelkeznek.

28 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 40. és 41. pontja.

76. Mivel egy ilyen adóintézkedés nem tekinthető az EK 58. cikk (1) bekezdése a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmódnak, meg kell vizsgálni, hogy igazolható-e az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességével, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság és a Bíróság előtt észrevételt előterjesztő kormányok felvetették.

b) Az adóellenőrzések hatékonysága biztosításának szükségességére alapított igazolásról

77. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az, hogy biztosítani kell az adóellenőrzések hatékonyságát, olyan közérdeken alapuló kényszerítő indok, amely igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozását.²⁹

78. Emlékeztetni kell arra is, hogy ahhoz, hogy a korlátozó intézkedés igazolható legyen, tiszteletben kell tartani az arányosság elvét abban az értelemben, hogy az intézkedésnek alkalmasnak kell lennie az elérni kívánt cél megvalósítására, és az nem léphet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken.³⁰

29 – Lásd különösen a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 31. pontját; a C-315/02. sz. Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 27. és 45. pontját; a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 47. pontját, valamint a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 55. pontját.

30 – Lásd különösen a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 56. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

79. Emlékeztetek arra, hogy a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítéletben a Bíróság elhatárolódott a német kormány, Írország kormánya, valamint az Egyesült Királyság Kormánya által előadott állításoktól, amelyek szerint egyrészt nehéz lenne azt igazolni, hogy egy külföldi székhelyű, közhasznúként elismert alapítvány a nemzeti szabályozás értelmében teljesíti-e, és ha igen, milyen mértékben a létesítő okirat szerinti céljait, és másrészt szükséges lenne ennek a szervezetnek a tényleges ügyvezetését ellenőrizni.

80. Amint a Bíróság kimondta, bár a tagállamok hatáskörébe tartozik annak vizsgálata, hogy egy alapítvány teljesíti-e a nemzeti szabályozás által az e kedvezményre vonatkozóan előírt feltételeket; az a körülmény, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező alapítványok esetében nehezebbnek bizonyulhat a szükséges ellenőrzések elvégzése, egyszerű adminisztratív nehézség, amely nem elégséges annak igazolására, hogy az érintett állam hatóságai megtagadják az említett alapítványok tekintetében azokat az adómentességeket, amelyekben az ugyanilyen típusú, ezen államban elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványok részesülnek.³¹

81. E tekintetben a Bíróság emlékeztetett, hogy az érintett adóhatóságoknak lehetőségük van arra, hogy az adómentesség kedvezményét kérelmező, közhasznúként elismert alapítványoktól megköveteljék azon megfelelő igazolások benyújtását, amelyek lehetővé

31 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 48. pontja.

teszik a szükséges ellenőrzések elvégzését, különösen az alapítvány tényleges ügyvitelének ellenőrzését, például az éves beszámolókat vagy tevékenységi jelentések benyújtása alapján. Ezzel szemben a Bíróság kizárta, hogy az adóellenőrzés hatékonyságára hivatkozással indokolhassák az olyan nemzeti szabályozást, amely *abszolút módon* megakadályozza, hogy az adózó ilyen igazolást nyújtson be.³² A Bíróság hivatkozott továbbá a 77/799 irányelvben szereplő kölcsönös segítségnyújtásra is, amely lehetővé teszi, hogy a tagállamok adóhatóságai más tagállamok hatóságaihoz forduljanak minden olyan információ megszerzése érdekében, amely szükségesnek bizonyul az adóalanyok adójának helyes meghatározásához, beleértve az adómentesség biztosítását is.³³

82. A jelen ügyben különösen a német kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya és Írország kormánya által kifejtett érvelés nem különbözik jelentősen attól, amit ezek a kormányok a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet alapján szóló eljárásban adtak elő a Bíróság előtt. Úgy vélem, hogy a Bíróságnak erre az érvelésre ugyanazt a választ kellene adnia, mint amit a fenti ügyben adott.

83. A fent említett kormányok kétségkívül meg kívánják különböztetni a jelenlegi ügyet a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet alapját képező tényállástól. Azzal is érvelnek, hogy – az ezen ítélet alapjául szolgáló tényállással szemben – az érintett adóalany nem is a közhasznúként elismert szervezet, hanem egy egyszerű adományozó, aki általában nem rendelkezik a szükséges információkkal arra vonatkozóan, hogy a kedvezményezett szervezet hogyan kezeli az adományait. Úgy ítélik meg, hogy amennyiben az adományozó ilyen információkat kér a szervezettől, akkor sem lesz nyilvánvaló ennek a szervezetnek, hogy válaszoljon a kérésére, ha az erre a feladatra fordított erőfeszítés nem szükségszerűen jelentené a rendelkezésére álló vagyon megfelelő felhasználását. Úgy ítélik meg továbbá, hogy a 77/799 irányelv nem megfelelő eszköz arra, hogy a szervezet székhelye szerinti tagállam illetékes hatóságaihoz forduljanak azért, hogy egy másik tagállam jogszabályai által meghatározott feltételek összességének – beleértve a szervezet létesítő okirattal összhangban végzett tevékenységeinek tényleges ügyvezetésére vonatkozó szabályokat is – e szervezet általi betartása teljes körű ellenőrzésével terheljék. Végezetül az Egyesült Királyság Kormánya hozzáfűzi, hogy – ellentétben azzal a kevésbé gyakori esettel, amikor egy szervezet egy másik tagállamban ingatlan vagyonnal rendelkezik, amiről a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben is szó volt – a külföldi székhelyű szervezeteknek nyújtott támogatások adójogi levonhatósága azzal a kockázattal járna, hogy arra kötelezné a tagállamok adóhatóságait, hogy több ezer szervezetet ellenőrizzenek minden egyes tagállamban vagy a tagállamok szövetségi államaiban eltérő feltételek alapján. Az ilyen ellenőrzési feladat kivitelezésének lehetetlenségére tekintettel egy tagállam nem rendelkezik semmilyen kevésbé korlátozó intézkedéssel, mint az adólevonás megadásának megtagadása a külföldi szervezetek javára nyújtott adományok esetén. Az ezzel ellentétes megoldás aránytalan terhet róna az adóhatóságokra.

32 – Uo., 49. pont.

33 – Uo., 50. pont és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat.

84. Habár bizonyos megfontolások nem hagynak érzéketlenül, kétlem, hogy igazolhatnák a tőke szabad mozgásának az előbbiekben bizonyított korlátozását.

85. Igaz ugyan, hogy a német területen székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezet javára nyújtott adomány esetében az adományozó adóalanynak nem kell bizonyítékkal szolgálnia arra nézve, hogy az adományozott a közhasznú tevékenységét a létesítő okiratával összhangban folytatja. A Németországi Szövetségi Köztársaság ugyanis egy nyomtatvány formájában adományozási igazolást vezetett be, amelyet a kedvezményezett szervezet állít ki; az adományozónak kizárólag ezt kell a jövedelemadó bevallásához és/vagy a levonás iránti kérelméhez mellékelnie. Az adományozó jövedelemadójának kivetése során az alapelv tehát az adomány nemzeti szabályozással való összhangja, és az ellenőrzés kizárólag kivételes, mivel a közhasznúként elismert szervezet időszaki bevallás és esetleges helyszíni ellenőrzés révén rendszeres ellenőrzés alá esik.

86. Azonban – elismerve ugyanakkor, ahogyan a német kormány fenntartja, hogy jóval bonyolultabb egy másik tagállamban székhellyel rendelkező szervezet együttműködését megnyerni, ha ez a szervezet korlátozottan sem adóalany abban a tagállamban, ahol az adókedvezményt kéri – annak teljes kizárása, hogy egy német adóalany adományozó legalábbis maga szolgáltasson bizonyítékot a külföldi szervezet létesítő okiratára és tényleges ügyvezetésére vonatkozóan azzal az indokkal, hogy *általános szabály szerint* egy ilyen adományozó nem rendelkezik ezekkel a bizonyítékokkal, aránytalanak tűnne ahhoz a célhoz képest, amelyet

a német adóintézkedés követ. Úgy ítélem meg ugyanis, hogy eleve nem zárható ki az, hogy a német adóalany adományozó képes legyen megfelelő bizonyítékokat szolgáltatni, amelyek lehetővé teszik a nemzeti adóhatóságnak, hogy egyértelműen és pontosan ellenőrizze, hogy a külföldi szervezet teljesíti-e a létesítő okiratra és a tényleges ügyvezetésre vonatkozó feltételeket, amelyeket a jövedelemszerzési céllal nem rendelkező szervezetek közhasznú státuszának elismerésére vonatkozó nemzeti jogszabályok megkövetelnek.³⁴

87. Azzal – a különösen az Egyesült Királyság Kormánya által védett – állítással is nehéz lenne egyetérteni, mely szerint a más tagállamokban székhellyel rendelkező közhasznú szervezetek feletti minden ellenőrzés lehetetlen lenne, vagy legalábbis aránytalan adminisztratív terhekkel járna, ily módon a jelen ügyben szereplő adókedvezmény kizárása lenne az egyetlen intézkedés, amely képes biztosítani az adóellenőrzés hatékonyságát.

88. Kétségtelenül nehéz megcáfolni, hogy valamely tagállam adóalanynál a más tagállamban székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezetek javára nyújtott adományok utáni adólevonás lehetőségének biztosítása alkalmas lehet arra, hogy az első tagállam adóhatóságait sújtó adminisztratív terhek növekedését eredményezze azon feladatuk során, amikor ellenőrzik, hogy

34 – Lásd ebben az értelemben a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2057. o.) 25. pontját.

az érintett külföldi szervezetek megfelelnek-e a nemzeti jogszabályok által előírt feltételeknek. Az is valószínű, hogy egy ilyen lehetőség az igazgatási gyakorlat jelentős kiigazításához vezethet, amely eddig lényegében a tisztán belső helyzetekre koncentrált.

89. Nem gondolom azonban azt, hogy az adóellenőrzés hatékonysága veszélybe kerülne, ha a tagállamoknak a közösségi joggal való összhang megteremtése érdekében engedélyezniük kellene egy ilyen lehetőséget.

90. Legelőször is egy ilyen vizsgálatra csak akkor kerülhetne sor, ha két előfeltétel teljesül. Először is, az ilyen ellenőrzés nemzeti adóhatóságok általi megkezdése feltételezi azt, hogy a nemzeti szabályozás – a német szabályozáshoz hasonlóan – ne állítson fel semmilyen kapcsolatot (vagy legfeljebb különösen távoli kapcsolatot állítson fel) a közhasznúként elismert szervezetek tevékenysége és a nemzeti terület és/vagy az adományozó tagállamának polgárai vagy lakosai érdekeinek előmozdítása között. Másodsorban feltételezi azt is, hogy a külföldi szervezet által előmozdított közhasznú célt az adományozó tagállama is ismerje el ilyenek.

91. Továbbá, és amennyiben az adományozó tagállama az adomány adólevonását ahhoz a feltételhez köti, hogy a kedvezményezett szervezetet ténylegesen a létesítő okiratával

összhangban vezessék, az adóhatóságok – amint korábban említettem – kérhessenek az adóalanytól megfelelő igazolásokat, amelyek lehetővé teszik számukra annak ellenőrzését, hogy ez a feltétel teljesül-e. Ilyen bizonyítékok hiányában és a jelen indítvány 110. pontjában kifejtett feltételeket fenntartva, az adóhatóságok természetesen utasíthatják el a kért adókedvezményt.

92. Abban az esetben továbbá, ha a szervezet létesítő okiratát és tényleges ügyvezetését meg kell vizsgálni, az ügy irataiból kiderül, hogy a német területen székhellyel rendelkező szervezetek esetében az iratok vizsgálata általában elegendő. Különösen meg kell jegyezni, hogy míg a jelen ügyben észrevételt előterjesztő kormányok külön hangsúlyozták a külföldi szervezeteknél helyszínen lefolytatott vizsgálatokhoz kapcsolódó nehézségeket, ez utóbbi ellenőrzések – legalábbis a Németországi Szövetségi Köztársaság esetében, és még a német kormány bevallása szerint is – a belföldi székhelyű szervezeteknél kizárólag akkor végezhető el, ha az adóhatóságok joggal gyanakodhatnak a fenti szervezetek tényleges ügyvezetését érintő szabálytalanságokra. Az egyenlő bánásmód elve értelmében ez nem lehet másképp a más tagállamokban székhellyel rendelkező szervezetek esetében sem, amelyek objektíve összehasonlítható helyzetben vannak a nemzeti szervezetekhez képest.

93. Úgy ítélem meg tehát, hogy nem kell, hogy aránytalan adminisztratív terhet rójon az adományozó tagállamának adóhatóságára

az, ha egyenlő adójogi bánásmódban részesülnek a letelepedésük helye szerinti tagállamban közhasznúként elismert külföldi szervezetek javára nyújtott adományok az objektíve összehasonlítható helyzetben lévő belföldi szervezetek javára nyújtottakhoz képest.

94. Kétségtől igaz, hogy a végzett ellenőrzés típusától függetlenül az adományozó tagállama szerinti adóhatóságoknak – legalábbis eleinte – néhány esetben biztosítaniuk kell annak a tagállamnak az illetékes hatóságaival való együttműködést, ahol a kedvezményezett szervezet található, kivéve ha a saját információik és az adományozó által – adott esetben a kedvezményezett szervezettel együttműködve – szolgáltatott bizonyítékok elegendők.³⁵

95. E tekintetben nem tudok egyetérteni a beavatkozó kormányok azon érvelésével sem, miszerint a 77/799 irányelv által létrehozott kölcsönös segítségnyújtás állítólagosan nem megfelelő jellege az alapügyben szereplőhöz

35 – Az adományozó által előterjesztett bizonyítékok elégséges jellegét nem lehet eleve kizárni többek között abban az esetben, ha a kedvezményezett szervezet közismert nemzetközi szintéren, és nemzeti irodáin keresztül azonos közhasznú tevékenységet végez a különböző tagállamokban. Továbbá azokban a közel sem elszigetelt esetekben, amikor az adományozó karitatív gesztusát évről-évre ugyanazon szervezet javára ismétli meg, az első évet követően az ellenőrzés könnyebbé válhat. Ezenfelül, amint az alapügy tényállásából kiderül (lásd a jelen indítvány 16. pontját), az olyan külföldi szervezet javára történő adományozás, amelynek közhasznú tevékenysége helyi jellegű, valószínűleg az adományozó által ezzel a szervezettel és/vagy azzal a településsel kötött személyes kapcsolatokból ered, amelynek területén ez a szervezet található. Valószínű, hogy ezekben az esetekben ezek a kapcsolatok lehetővé teszik az adományozó számára, hogy megnyerje a fenti szervezet együttműködését, és megszerzhessen számos, a lakóhelye szerinti tagállam adóhatósága számára hasznos információt.

hasonló körülmények között igazolja egy másik tagállamban székhellyel rendelkező szervezetnek nyújtott adomány adólevonásának rendszeres elutasítását.

96. Szemben azzal, amit ezek a kormányok állítanak, az a tény, hogy a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdése feljogosítja egy tagállam illetékes hatóságát arra, hogy „egy adott ügyben” egy másik tagállam illetékes hatóságát az 1. cikk (1) bekezdésében említett információ átadására kérje, azaz olyan információ átadására, amely szükségesnek bizonyul az adóalanyok adójának helyes meghatározásához, beleértve az adómentesség biztosítását is,³⁶ nem jelenti azt, hogy ez a szabály a kérelmet kizárólag pontos adatok vagy az adóalany által fizetendő adó összegének körülírására korlátozhatja.

97. Éppen ellenkezőleg, amennyiben egy tagállam adóhatóságainak adatokat kellene szereznük a megkeresett tagállam területén székhellyel rendelkező kedvezményezett szervezetnek a létesítő okiratával összhangban álló tényleges ügyvezetéséről annak pontos megállapításához, hogy fennáll-e vagy sem az adólevonás egy német adományozó javára, semmi nem akadályozná meg szerintem ezeket a hatóságokat abban, hogy ilyen jellegű adatokat kérjenek az utóbbi tagállam illetékes hatóságaitól. Emlékeztetni kell

36 – Lásd e tekintetben a fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 50. pontját és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot.

ugyanis arra, hogy a 77/799 irányelv 1. cikkének (1) bekezdése pontosítja, hogy a nemzeti igazgatások közötti együttműködés „minden olyan információ[ra vonatkozik], amely lehetővé teszi számukra a[z adóalany] jövedelm[é]t [...] terhelő adók pontos megállapítását.”³⁷ Azt is pontosítani kell, hogy a 77/799 irányelv által előírt kölcsönös segítségnyújtásra való hivatkozás ilyen körülmények között természetesen nem befolyásolja azt a hatáskört, amellyel az adózó tagállamának adóhatóságai különösen annak értékelése során rendelkeznek, hogy teljesülnek-e azok a feltételek, amelyekhez ennek a tagállamnak a jogszabálya az adományok levonását rendeli.³⁸

98. A 77/799 irányelv 8. cikkében előírt információcsere korlátaira tekintettel természetesen nem zárható ki, hogy a megkeresett tagállam illetékes hatóságai nem közlik a kért adatokat, vagy ha közlik őket, ezek még mindig nem elegendők az adóalany által előterjesztett bizonyítékok igazolásához.

99. Fontos azonban emlékeztetni, a Bíróság korábban már kimondta, hogy egy tagállam az adókedvezmény megtagadásának igazolásaként nem hivatkozhat arra, hogy nincs lehetősége az adatok felkutatása vagy begyűjtése érdekében a másik tagállammal való együttműködésre, mivel az adóhatóságoknak joguk van megkérni az adóalanytól azokat a bizonyítékokat, amelyeket az érintett adó

pontos megállapításához szükségesnek ítélnék.³⁹ Ezt az állítást még inkább ki kell terjeszteni a más tagállamban székhellyel rendelkező, közhasznúként elismert szervezetnek valamely tagállam adóalanya által nyújtott adomány utáni adólevonás rendszeres elutasításának igazolása érdekében a közvetlen adók területével kapcsolatos információcsere-rendszer állítólagosan nem megfelelő jellegére alapított állításra.

100. Minden esetben, és a jelen indítvány 110. pontjában kifejtett megállapításokat fenntartva, az adományozó tagállama szerinti adóhatóságoknak jogosultnak kell lenniük a kért adókedvezmény elutasítására, ha nem tudják egyértelműen és pontosan igazolni azokat az adatokat, melyeket ez utóbbi közölt velük.⁴⁰

101. Ezzel szemben aránytalannak tűnik számomra a kért adólevonás megadásának az alapügyben az adóellenőrzés hatékonyságának biztosítására irányuló cél alapján anélkül történő rendszeres elutasítása, hogy az adományozó lehetőséget kapott volna annak a bizonyítására, hogy a székhelye szerinti tagállamban közhasznúként elismert, külföldi kedvezményezett szervezet teljesítheti a német szabályozás által előírt, az ugyanilyen jellegű nemzeti szervezetek létesítő

37 – Kiemelés tőlem.

38 – Lásd ebben az értelemben a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-7897. o.) 36. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

39 – Lásd különösen a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 58. pontját.

40 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 48. és 49. pontja, valamint az A-ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontja.

okirat szerinti céljaira és tényleges ügyvezetésére vonatkozó feltételeket.

102. A fenti indokok alapján úgy ítélem meg, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. és 58. cikkel ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében az annak egyik adóalanya által nyújtott adomány utáni adólevonás csak akkor megengedett, ha a közhasznúként elismert, kedvezményezett szervezet székhelye ebben a tagállamban van, anélkül hogy lehetőséget biztosítana az adóalanynak annak igazolására, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező, és ott közhasznúként elismert kedvezményezett szervezet teljesíti az ugyanilyen jellegű, belföldi székhellyel rendelkező szervezetekre vonatkozóan az első tagállam szabályozása által előírt feltételeket.

C – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdéstről

103. Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kérdezi, hogy egy másik tagállam joghatósága alá tartozó ténybeli helyzet tisztázásához az adományozó adóalany tagállamának adóhatóságai kötelesek-e a 77/799 irányelvben szereplő kölcsönös segítségnyújtáshoz folyamodni, vagy jogosultak az adományozó adóalanyra telepíteni a bizonyítási terhet a nemzeti eljárásjoggal összhangban.

104. A jelen indítvány 94–100. pontjában kifejtett megfontolások már bizonyos pontossággal szolgáltak ennek a kérdésnek a megválaszolásához.

105. Amint ugyanis a Bíróság kimondta, a 77/799 irányelvnek mind a céljából, mind pedig a tartalmából következik, hogy az általa előírt kölcsönös segítségnyújtás kizárólag egy lehetőséget jelent a nemzeti adóhatóságok számára, hogy olyan információkat kérhessenek, amelyeket ők maguk nem tudnak beszerezni. Egy ilyen kérés nem jelent kötelezettséget. Így minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illetőséggel rendelkező adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérését.⁴¹

106. Továbbá, amint az előzőekben már kiindulópontként választottam, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy semmi sem akadályozza a tagállamok adóhatóságait abban, hogy az adómentesség kedvezményét kérelmező adóalanytól megköveteljék azon megfelelő igazolások benyújtását, amelyek lehetővé teszik a szükséges ellenőrzések elvégzését.⁴²

41 – Lásd fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 32. pontját.

42 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 49. pontja. Lásd továbbá ebben az értelemben a fent hivatkozott Twoh International ügyben hozott ítélet 35. pontját és az A-ügyben hozott ítélet 58. pontját.

107. Ezeket a megállapításokat véleményem szerint magyarázza a tagállamoknak az alkalmazandó bizonyítási szabályoknak – beleértve a bizonyítási tehernek az adóalany és a nemzeti adóhatóságok közötti megosztására vonatkozó szabályok – a többek között az adóösszegének megállapítására irányuló igazgatási eljárás keretében, eljárásjogi szabályaikkal összhangban történő meghatározása terén fennmaradt hatásköre.⁴³

108. A kérdést előterjesztő bíróság által felvetett probléma azonban úgy tűnik, hogy arra a kapcsolatra vonatkozik, amely egyrészt az adókedvezmény igénybevételéhez szükséges feltételek teljesülésének bizonyítási terhe (amely elvileg az adóalanyt terheli), és a belső jog által az adóhatóságoknak biztosított azon lehetőség között van, hogy ilyen bizonyítás hiányában utólagos vizsgálat nélkül elutasítsák a szóban forgó kedvezményt.

109. E tekintetben, bár a Bizottság és az EFTA Felügyeleti Hatóság elismeri, hogy a 77/799 irányelv önmagában nem kötelezi a tagállamokat arra, hogy az általa előírt mechanizmusokhoz folyamodjanak, mégis úgy ítéli meg, hogy egy olyan alapszabadság területén, mint a tőke szabad mozgása, a nemzeti adóhatóságok nem tagadhatják meg rendszeresen az ezen irányelv által nyújtott lehetőségeket, a kért adókedvezmény elutasítására korlátozódva, amennyiben az adóalany nem tudja a szükséges bizonyítékokat benyújtani, annak ellenére, hogy ez utóbbi teljes

mértékben együttműködött e bizonyítékok felkutatásában.

110. Arra hajlok, hogy osszam ezt az álláspontot a jelen ügy egyedi körülményei között, tehát abban az esetben, ha egy adókedvezmény nyújtáshoz szükséges bizonyítékok nem az azt kérő adóalanyt érintik közvetlenül, hanem egy harmadik személyt, jelen esetben az adomány által kedvezményezett, egy másik tagállamban székhellyel rendelkező szervezetet. Egy ilyen helyzetben ugyanis a nemzeti hatóságok véleményem szerint nem tagadhatják meg rendszeresen az adókedvezmény nyújtását, ha az adóalany a kért bizonyítékokat nem terjeszti elő, anélkül hogy előzetesen figyelembe ne vették volna mindazokat a nehézségeket, amelyekkel ez az adóalany a szükséges bizonyítékok összegyűjtése során, az általa kifejtett erőfeszítések ellenére szembesült, és ezen nehézségekre tekintettel meg ne vizsgálták volna az ezen bizonyítékok megszerzésére a 77/799 irányelvben előírt kereten, vagy – adott esetben – kétoldalú adójogi egyezmény alkalmazásának keretén belül, egy másik tagállam illetékes hatóságával való együttműködés alapján biztosított valódi lehetőségeket. Természetesen ebben az egyes esetekben megvizsgálnia, hogy a kért adólevonás megadásának anélkül történő elutasítása, hogy a 77/799 irányelv által létrehozott nemzeti igazgatási szervek közötti együttműködéshez folyamodtak volna, a fenti tényezők komoly értékelésén alapul-e.

111. Ez a megközelítési mód álláspontom szerint alkalmas arra, hogy egy olyan ügyben, mint a jelenlegi, egyensúlyt biztosítson a tőke

⁴³ – Analógia útján lásd a C-55/06. sz. Arcor-ügyben 2008. április 24-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-2931. o.) 187. pontját.

szabad mozgása hatékony alkalmazásának követelménye és a 77/799 irányelvben előírt, a tagállamok adóigazgatása közötti kölcsönös segítségnyújtás jelenlegi korlátjai között.

112. Következésképpen úgy ítélem meg, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy egy tagállam adóhatóságai nem kötelesek a 77/799 irányelv által előírt együttműködési mechanizmusokhoz folyamodni a más tagállam joghatósága alá tartozó tényállás tisztázásához, és joguk van arra, hogy az adóalanyt a tagállamuk eljárási szabályaival összhangban kötelezzék azoknak a bizonyítékoknak az előterjesztésére, amelyeket szükségesnek ítélnék meg az adóalanyok adójának helyes meghatározásához, beleértve az adólevonás biztosítását is. Azonban a tőke szabad mozgása hatékony alkalmazásának biztosítása

érdekében és amennyiben az adóalanytól kért bizonyítékok az adományozó szervezet létesítő okiratára és/vagy tényleges ügyvezetésére vonatkoznak, az előbbi tagállam adóhatóságai nem tagadhatják meg az adólevonásnak adóalany számára történő megadását anélkül, hogy előzetesen figyelembe ne vették volna mindazokat a nehézségeket, amelyekkel ez az adóalany a szükséges bizonyítékok összegyűjtése során, az általa kifejtett erőfeszítések ellenére szembesült, és ezen nehézségekre tekintettel meg ne vizsgálták volna az ezen bizonyítékok megszerzésére a 77/799 irányelvben előírt kereten, vagy – adott esetben – kétoldalú adójogi egyezmény alkalmazásának keretén belül, egy másik tagállamilletékes hatóságával való együttműködés alapján biztosított valódi lehetőségeket. A nemzeti bíróságnak kell az egyes esetekben megvizsgálnia, hogy a kért adólevonás megadásának anélkül történő megtagadása, hogy a 77/799 irányelv által létrehozott nemzeti igazgatási szervek közötti együttműködéshez folyamodtak volna, a fenti tényezők komoly értékelésén alapul-e.

VI – Véggöveztetések

113. A fentiekre tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a következő választ adja a Bundesfinanzhof által előterjesztett kérdésekre:

- „1. Az EK 56. cikk értelmében tőke mozgásnak minősül a tagállam állampolgára által a más tagállamban székhellyel rendelkező, és ott közhasznúként elismert szervezetek részére hétköznapi használati tárgyak formájában nyújtott tárgyi adomány.

2. Az EK 56. és 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a tagállami szabályozás, amelynek értelmében az annak egyik adóalanya által nyújtott adomány utáni adólevonás csak akkor megengedett, ha a közhasznúként elismert, kedvezményezett szervezet székhelye ebben a tagállamban van, anélkül, hogy lehetőséget biztosítana az adóalanyoknak annak igazolására, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező, és ott közhasznúként elismert kedvezményezett szervezet teljesíti az ugyanilyen jellegű, belföldi székhellyel rendelkező szervezetekre vonatkozóan az első tagállam szabályozása által előírt feltételeket.

3. Egy tagállam adóhatóságai nem kötelesek a jövedékiadó-köteles termékekre vonatkozó általános rendelkezésekről és e termékek tartásáról, szállításáról és ellenőrzéséről szóló, 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvről módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv által előírt együttműködési mechanizmusokhoz folyamodni a más tagállam joghatósága alá tartozó tényállás tisztázásához, és joguk van arra, hogy az adóalanyt a tagállamuk eljárási szabályaival összhangban kötelezzék azoknak a bizonyítékoknak az előterjesztésére, amelyeket szükségesnek ítélnék meg az adóalanyok adójának helyes meghatározásához, beleértve az adólevonás biztosítását is. Azonban a tőke szabad mozgása hatékony alkalmazásának biztosítása érdekében és amennyiben az adóalanytól kért bizonyítékok az adományozó szervezet létesítő okiratára és/vagy tényleges ügyvezetésére vonatkoznak, az előbbi tagállam adóhatóságai nem tagadhatják meg az adólevonásnak adóalany számára történő megadását anélkül, hogy előzetesen figyelembe ne vették volna mindazokat a nehézségeket, amelyekkel ez az adóalany a szükséges bizonyítékok összegyűjtése során az általa kifejtett erőfeszítések ellenére szembesült, és ezen nehézségekre tekintettel meg ne vizsgálták volna az ezen bizonyítékok megszerzésére a 77/799 irányelvben előírt, vagy – adott esetben – kétoldalú adójogi egyezmény alkalmazásának keretén belül, egy másik tagállam illetékes hatóságával való együttműködés alapján biztosított valódi lehetőségeket. A nemzeti bíróságnak kell az egyes esetekben megvizsgálnia, hogy a kért adólevonás megadásának anélkül történő megtagadása, hogy a 77/799 irányelv által létrehozott nemzeti igazgatási szervek közötti együttműködéshez folyamodtak volna, a fenti tényezők komoly értékelésén alapul-e.”