

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PAOLA MENGOZZIJA,

predstavljeni 14. oktobra 2008¹**I – Uvod**

1. V tej zadevi je bilo Sodišču v bistvu postavljeno vprašanje, ali za donacijo v blagu, ki jo rezident države članice podari tujemu subjektu², ki mu država članica izvora priznava delovanje v splošnem interesu, veljajo določbe Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala in – če veljajo – ali lahko država članica, v kateri prebiva donator, ne da bi kršila člena 56 ES in 58 ES, davčni odbitek za tako donacijo pogojuje s tem, da mora biti namenjena subjektu s sedežem na njenem ozemlju.

2. Ta predlog je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) v okviru spora med H. Perschejem in Finanzamt Lüdenscheid (finančni urad v Lüdenscheidu, v nadaljevanju: Finanzamt) glede možnosti davčnega odbitja donacije v blagu v korist subjekta s sedežem na Portugalskem, kjer mu je priznано delovanje v splošnem interesu, v okviru obdavčitve dohodkov tožeče stranke v postopku v glavni stvari za leto 2003.

1 – Jezik izvornika: francoščina.

2 – V teh sklepnih predlogih je izraz uporabljen v splošnem pomenu, to je predvsem neodvisno od tega, ali gre v skladu z nacionalno zakonodajo za javni ali zasebni subjekt.

II – Pravni okvir*A – Pravo Skupnosti*

3. V skladu s členom 56(1) ES so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami ter med državami članicami in tretjimi državami.

4. V členu 58(1) ES je določeno:

„Določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da:

- (a) uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital;

(b) sprejmejo vse potrebne ukrepe za preprečevanje kršitev nacionalnih zakonov in drugih predpisov, zlasti na področju obdavčitve in bonitetnega nadzora finančnih institucij, [...] ali sprejmejo ukrepe, ki so upravičeni zaradi javnega reda ali javne varnosti.“

pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje [...]“

7. V členu 2 Direktive 77/799 je določeno:

5. V členu 58(3) ES je določeno, da ukrepi in postopki iz navedenega odstavka 1 ne smejo biti sredstvom samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala in plačil iz člena 56 ES.

„1. Pristojni organ države članice lahko zahteva od pristojnega organa druge države članice, da predloži informacije, navedene v členu 1(1), v posameznem primeru. Pristojnemu organu zaprosene države ni treba ugoditi zahtevi, če se zdi, da pristojni organ države, ki je dala zahtevo, ni izčrpal svojih običajnih virov informacij, ki bi jih lahko izkoristil v skladu z okoliščinami, da bi dobil zahtevane informacije brez tveganja, da bi ogrožal pridobitev iskanega izida.

6. V členu 1(1) Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve³, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov⁴ (v nadaljevanju: Direktiva 77/799), je določeno:

2. Za namene predložitve informacij iz odstavka 1 pristojni organ zaprosene države poskrbi za izvedbo poizvedovanj, potrebnih za pridobitev takšnih informacij.“

8. V členu 8 Direktive 77/799 je določeno:

„V skladu z določbami te direktive si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile

„1. Ta direktiva ne nalaga nobenih obveznosti za opravljanje poizvedb ali zagotovitev infor-

3 – UL L 336, str. 15.

4 – UL L 76, str. 1.

macij, če državi članici, ki naj bi informacije posredovala, njena zakonodaja ali upravna praksa preprečujejo, da bi opravila te poizvedbe ali zbirala ali uporabila take informacije za lastne namene.

[...]

3. Pristojni organ države članice lahko odkloni zagotovitev informacij, če zadevna država iz praktičnih ali pravnih razlogov ni sposobna zagotoviti podobnih informacij.“

B – Nemška davčna zakonodaja o obdavčitvi dohodkov fizičnih oseb

9. V skladu s členom 10b(1) zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) lahko davčni zavezanci od vseh svojih dohodkov v določenih mejah odbijejo nakazila človekoljubnim, cerkvenim, verskim in znanstvenim ustanovam ter ustanovam, ki so priznane kot splošno koristne, iz naslova odbitnih izrednih stroškov. V skladu z odstavkom 3 tega člena možnost takega odbitja velja tudi za donacije v blagu.

10. V skladu s členom 49 uredbe o izvajanju zakona o dohodnini (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) je možnost davčnega odbitja omejena na donacije bodisi v korist nacionalne pravne osebe javnega prava ali nacionalne javne službe bodisi v korist pravne osebe, združenja oseb ali premoženjske mase v smislu člena 5(1), točka 9, zakona o davku od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz). Ta določba opredeljuje pravne osebe, združenja oseb in premoženjske mase (v nadaljevanju: subjekte), ki so oproščeni davka od dohodka pravnih oseb; to so subjekti, ki v skladu s svojimi statuti in glede na dejansko upravljanje izključno in neposredno sledijo ciljem, ki so v splošnem interesu ali pa so človekoljubni ali verski. Vendar ta oprostitev velja samo za subjekte, ki imajo sedež na nemškem ozemlju v skladu s členom 5(2), točka 2, zakona o davku od dohodka pravnih oseb.

11. V skladu s členom 50(1) uredbe o izvajanju zakona o dohodnini se donacije v smislu člena 10b zakona o dohodnini – ob upoštevanju posebnih določb, ki se uporabljajo za donacije, katerih vrednost ne presega 100 EUR – lahko odštejejo samo ob predložitvi upravnega obrazca, ki ga je izpolnil subjekt prejemnik.

12. Pri obdavčitvi donatorja iz naslova dohodnine je omenjeni obrazec zadosten

dokaz, da prejemnik donacije izpolnjuje pogoje, ki jih nalaga zakon. Davčni upravi donatorja zato ni treba preverjati, ali subjekt prejemnik izpolnjuje pogoje za upravičenost do davčnih ugodnosti.

preveriti, ali je subjekt dejansko upravljan v skladu z njegovim statutom in ali so njegova sredstva uporabljena nepridobitno in v primernem času. Če subjekt izpolnjuje pogoje za davčno oprostitev, ima pravico z uporabo omenjenega upravnega obrazca izdati potrdilo o prejemu za donacije, ki jih je dobil.

13. V členih od 51 do 68 nemškega splošnega davčnega zakonika (Abgabenordnung, v nadaljevanju: AO) je določeno, kakšni morajo biti cilji subjekta in kako jih mora uresničevati, da je upravičen do davčne oprostitve.

III – Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

14. V členu 52(1) in 2, točka 2, AO je določeno, da subjekt opravlja dejavnost v splošnem interesu, če je namen njegove dejavnosti spodbujanje skupnih interesov, zlasti tako, da podpira pomoč otrokom in starejšim osebam. V skladu s členom 55 AO mora subjekt delovati nepridobitno, kar zlasti pomeni, da mora svoja sredstva uporabljati v primernem času in izključno za namene, za katere veljajo davčne spodbude, ne pa v korist svojih članov. V skladu s členom 59 AO je tak subjekt lahko upravičen do sporne davčne ugodnosti le, če je iz njegovega statuta razvidno, da izključno in neposredno sledi ciljem, ki izpolnjujejo pogoje iz členov od 52 do 55 AO.

16. H. Persche je v davčni napovedi za leto 2003 v okviru odbitnih izrednih stroškov zahteval odbitje donacije v obliki posteljnine, brisač, hodulj in avtomobilčkov za otroke. Skupna vrednost te donacije v korist Centra Popular de Lagoa (Portugalska) (v nadaljevanju: Centro Popular) je bila 18.180 EUR. Ni bilo navedeno, kje je tožeča stranka kupila in plačala naštetih predmete. Centro Popular je dom za starejše, kateremu je priključen dom za otroke, ki je v kraju, v katerem ima tožeča stranka stanovanje, ki ga že leta osebno uporablja.

15. V skladu s členom 193 in naslednjimi AO je mogoče s pregledom na kraju samem

17. Tožeča stranka je davčni napovedi priložila dokument, s katerim Centro Popular potrjuje prejem donacije, in izjavo direktorja lokalnega centra za solidarnost in socialno zavarovanje v mestu Faro (Portugalska) z dne

21. marca 2001, s katero se potrjuje, da je bil leta 1982 Centro Popular registriran pri generalnem direktoratu za socialno delo kot zasebni subjekt za socialno solidarnost in da iz tega naslova uživa vse davčne oprostitve in ugodnosti, ki so v skladu s portugalsko zakonodajo dodeljene subjektom, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu. Po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari za davčno oprostitve v skladu s portugalsko zakonodajo zadošča originalno potrdilo o prejemu donacije.

18. Finanzamt je v odločbi o odmeri dohodnine za leto 2003 zavrnil predlagani odbitek. Kot neutemeljeno je zavrnil tudi pritožbo, ki jo je zoper odločbo vložila tožeča stranka v postopku v glavni stvari. Prav tako je bila neuspešna tožba, ki jo je tožeča stranka vložila pri Finanzgericht Münster. Nato je tožeča stranka v postopku v glavni stvari pri Bundesfinanzhofu vložila predlog za „revizijo“.

19. To sodišče je v predložitveni odločbi opozorilo, da je moral Finanzamt zavrniti odbitek sporne donacije iz dveh razlogov, in sicer ker prejemnik donacije ni imel sedeža v Nemčiji in ker davčni zavezanec ni predložil potrdila o prejemu donacije v obliki, določeni v AO. Vendar se navedeno sodišče sprašuje, ali donacija v blagu v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo spada na področje uporabe členov od 56 ES do 58 ES, in če je odgovor pritrdilen, ali ti členi nasprotujejo temu, da država članica dovoli davčni odbitek take donacije le, če ima prejemnik donacije sedež na njenem ozemlju.

20. V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da je Sodišče v sodbi z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer⁵ priznalo, da je v pristojnosti držav članic, da določijo, katere skupne interese želijo spodbujati z davčnimi ugodnostmi. Vendar opozarja, da je Sodišče izhajalo iz trditve, ki jo je v zadevi izrazilo predložitveno sodišče – drug senat istega Bundesfinanzhofa – da spodbujanje skupnih interesov v smislu člena 52 AO ne pomeni, da morajo spodbujevalni ukrepi koristiti nemškimi državljanom ali rezidentom. V tej zadevi pa predložitveno sodišče navaja, da bi bila z vidika nemškega prava ta trditev sporna.

21. Poleg tega predložitveno sodišče opozarja, da je Sodišče v točki 49 zgoraj navedene sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer menilo, da se država članica ne more sklicevati na to, da je nujno opraviti davčne nadzore, da bi davčnemu zavezancu, ki ima prebivališče v drugi državi članici, zavrnila oprostitve, če lahko prva država članica od tega davčnega zavezanca kadar koli zahteva, naj predloži ustrezna dokazila. V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da v skladu s sodno prakso Bundesverfassungsgerichta načelo enakosti davčne obravnave prepoveduje, da se davek določi samo na podlagi napovedi in navedb davčnega zavezanca, ampak zahteva, da je postopek napovedi mogoče dopolniti s preverjanjem na kraju samem.

5 – C-386/04, ZOdl., str. I-8203.

22. V tem okviru se predložitveno sodišče po eni strani sprašuje, ali medsebojna pomoč, ki izhaja iz Direktive 77/799, lahko pomeni, da morajo organi države članice, v kateri ima zadevni subjekt sedež, opraviti preverjanje na kraju samem, in po drugi strani, tudi če bi to bilo mogoče, ali ne bi bila zahteva, da nemški davčni organi opravijo take nadzore, da bi določili možnost davčnega odbitja katere koli donacije takemu subjektu ne glede na njeno vrednost, v nasprotju z načelom sorazmernosti.

23. V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali donacije državljana države članice v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo v korist subjektov, ki imajo sedež v drugi državi članici in jim je v skladu s pravom slednje priznано delovanje v splošnem interesu, spadajo na področje uporabe prostega pretoka kapitala (člen 56 ES)?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je glede na obveznost davčne uprave, da preveri navedbe davčnega zavezanca, in glede na načelo sorazmernosti (člen 5(3) ES) v nasprotju s prostim pretokom kapitala (člen 56 ES), če pravo

države članice določa davčne spodbude za donacije subjektom, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, le če imajo sedež v tej državi članici?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali Direktiva [77/799] davčni upravi držav članic nalaga obveznost, da pridobijo pomoč druge države članice, da bi preverila dejstvo, nastalo v tej drugi državi članici, oziroma ali lahko davčni zavezanec na podlagi postopkovnih pravil njegove države nosi dokazno breme glede dejanskega stanja, nastalega v tujini (objektivno dokazno breme)?“

IV – Postopek pred Sodiščem

24. V skladu s členom 23 Statuta Sodišča so nemška, grška in francoska vlada, vladi Združenega kraljestva in Irske, Komisija Evropskih skupnosti in nadzorni organ EFTE Sodišču predložili pisna stališča. Te stranke, Finanzamt in španska vlada so na obravnavi 17. junija 2008 podali ustna stališča.

V – Analiza

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

25. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali je donacija v blagu, ki jo fizična oseba s prebivališčem v eni državi članici podari subjektu v drugi državi članici, lahko pretok kapitala v smislu člena 56 ES.

26. Komisija in nadzorni organ EFTE predlagata, naj se na to vprašanje odgovori pritrdilno.

27. Nasprotno pa po mnenju vlad, ki so predložile stališča v tej zadevi, čezmejne donacije v blagu ne spadajo na področje uporabe člena 56 ES. Po njihovem mnenju naj bi se ta člen nanašal samo na pretoke kapitala, ki nastanejo z opravljanjem gospodarske dejavnosti ali pri uresničevanju gospodarskega cilja. Šlo naj bi za pretoke kapitala, katerih namen je „naložba“ ali „vlaganje“. Te vlade dodajajo, da ima nomenklatura iz priloge k Direktivi Sveta 88/361/EGS z dne

24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe⁶, ki je bila razveljavljena z Amsterdamsko pogodbo, samo okviren in nezavezujoč pomen in da se postavka XI „osebni pretoki kapitala“ v vsakem primeru nanaša samo na odnose med fizičnimi osebami. Poleg tega Irska meni, da si je težko predstavljati, da so bile ob sprejetju priloge I k Direktivi 88/361 ob denarnih predvidene tudi druge donacije. Nazadnje grška vlada trdi, da za prenos predmetov za vsakdanjo uporabo, ki niso plačilna sredstva in katerih namen ni naložba, veljajo izključno določbe Pogodbe v zvezi s prostim pretokom blaga.

28. Ne morem se strinjati s trditvami vlad intervenientk.

29. Nedvomno je res, da Pogodba nikjer ne opredeljuje pojma pretoka kapitala. Prav tako je res, da je Sodišče pojasnilo, da so pretoki kapitala iz člena 67 Pogodbe EGS (po spremembi postal člen 73b Pogodbe ES, ki je postal člen 56 ES) finančni posli, ki se nanašajo *predvsem* na vlaganje ali naložbo zadevnega zneska, in ne na plačilo storitve.⁷

6 – UL L 178, str. 5.

7 – Glej sodbi z dne 31. januarja 1984 v združenih zadevah Luisi in Carbone (286/82 in 26/83, Recueil, str. 377, točka 21) in z dne 14. julija 1988 v zadevi Lambert (308/86, Recueil, str. 4369, točka 10).

30. Kljub temu je treba ugotoviti, da se v nasprotju z mnenjem vlad, ki so predložile stališča v tej zadevi, s to opredelitvijo ne zahteva, da mora biti cilj vseh čezmejnih finančnih poslov naložba ali vlaganje, da se štejejo za pretok kapitala v smislu člena 56 ES. Prav tako se z njo ne trdi, da zajema vse posle, ki spadajo na področje uporabe pretoka kapitala. Namen te opredelitve je v okviru, v katerem je nastala, določiti, kdaj prenos vrednosti ni pretok kapitala, ampak tekoče plačilo, to je protivrednost na področju izmenjave blaga ali storitev⁸; vsekakor je ta predpostavka izključena, ker gre za donacijo v blagu, kakršna je donacija v zadevi v glavni stvari.

31. Glede na to se po mojem mnenju tako Direktiva 88/361 kot sodna praksa Sodišča zavzemata, da se donacije v blagu med dvema fizičnima ali pravnima osebama iz različnih držav članic štejejo za pretok kapitala.

32. V zvezi s tem je treba opozoriti, da se sodna praksa Sodišča redno sklicuje na nomenklaturu iz priloge k Direktivi 88/361 za določitev stvarnega področja uporabe prostega pretoka kapitala, ker ta ohranja svojo informativno vrednost za opredelitev

pojma pretoka kapitala, seznam, ki ga vsebuje, pa ni izčrpen⁹. Vendar ni sporno, da je v točki B postavke XI predvideno, da so donacije in dotacije, tako kot med drugim dediščine in zapuščine [volila] iz točke D te postavke, pretoki kapitala, ki jih je treba uvrstiti v kategorijo „osebni pretoki kapitala“.

33. V nasprotju s trditvami vlad, ki so Sodišču predložile stališča, ne iz besedila postavke XI ne iz njene strukture ne izhaja, da pretoki kapitala, na katere se nanaša ta postavka, vključujejo samo finančne transakcije med fizičnimi osebami in/ali denarne transakcije.

34. V zvezi s prvo točko menim, da zgolj pridevnik „osebni“ za transakcije, ki so našteje v postavki XI, ne more povzročiti, da ta postavka zajema samo posle, sklenjene med fizičnimi osebami. Poleg tega bi bilo težko razumeti tako omejitev pretokov kapitala,

⁸ – V zvezi s tem glej zgoraj navedeni sodbi Luisi in Carbone (točka 23) ter Lambert (točka 10).

⁹ – Glej zlasti sodbe z dne 16. marca 1999 v zadevi Trummer in Mayer (C-222/97, Recueil, str. I-1661, točka 21); z dne 5. marca 2002 v združenih zadevah Reisch in drugi (C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 in od C-526/99 do C-540/99, Recueil, str. I-2157, točka 30) in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Hiltenvan der Heijden (C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39); zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 22) ter sodbi z dne 20. maja 2008 v zadevi Orange European Smallcap Fund (C-194/06, ZOdl., str. I-3747, točka 100) in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Arens-Sikken (C-43/07, ZOdl., str. I-6887, točka 29).

našteti v postavki XI. Na primer, težko je sprejeti, da če priseljenci poravnajo svoje dolgove v državi, v kateri so prej prebivali – posel, ki je tako kot donacije vključen v to postavko –, to ne more zajemati takega plačila v korist pravnih oseb. Poleg tega se zdi nekoliko protislovno, kar trdi večina vlad, ki so Sodišču predložile stališča, da naj bi se pretoki kapitala nanašali samo na posle s povsem ekonomskim ciljem in da bi med osebnimi posli samo tisti, ki so jih sklenile fizične osebe, spadali na področje uporabe prostega pretoka kapitala.

35. Na splošno bi se taka omejitev področja uporabe osebnih poslov težko uskladila z značilnostmi prostega pretoka kapitala, ki je svoboščina, usmerjena bolj v predmet transakcije kot v položaj oseb, ki jo uresničujejo.¹⁰ Verjetno ravno zato nobena od vlad intervenientk ne izpodbija dejstva, da je to svoboščino mogoče uresničevati v okoliščinah, ko prejemnik zadevne transakcije, namreč Centro Popular, ne opravlja pridobitne dejavnosti. Poleg tega bi bilo neprijetno, če bi izbrale nasproten pristop, glede na to, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer priznalo, da prosti pretok kapitala velja za posle, ki jih

opravlja povsem nepridobitna ustanova, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu.

36. V zvezi z drugo točko je treba poudariti, da je Sodišče večkrat presodilo, da je dedovanje v točki D omenjene postavke XI pretok kapitala (razen kadar so njihovi temeljni elementi v eni sami državi članici), ne da bi z vidika pravne opredelitve teh poslov uvedlo razlikovanje med tem, ali premoženje zapustnika sestavljajo premičnine ali denarna sredstva in/ali nepremičnine.¹¹ Poleg tega se je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Hilten-van der Heijden izrecno odločilo za široko vsebinsko opredelitev pojma „dedovanje“, ko je navedlo, da je taka transakcija „prenos lastninske pravice na različnih stvarah, pravicah, itd., iz katerih je [...] dediščina [pokojne osebe] sestavljena, na dediče [te osebe]“¹².

37. Zdi se težko razumljivo, zakaj to ne bi veljalo za pojem „darila“ iz priloge I, postavka XI, točka B, k Direktivi 88/361.

10 – V tem smislu glej točke od 58 do 60 sklepnih predlogov generalne pravobranilke Stix-Hackl k zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer.

11 – Glej sodbo z dne 11. decembra 2003 v zadevi Barbier (C-364/01, Recueil, str. I-15013, točka 58); zgoraj navedeno sodbo van Hilten-van der Heijden (točke od 40 do 42); sodbo z dne 17. januarja 2008 v zadevi Jäger (C-256/06, ZOdl., str. I-123, točka 25) in zgoraj navedeno sodbo Arens-Sikken (točki 30 in 31).

12 – Zgoraj navedeni sodbi Hilten-van der Heijden (točka 41) in Arens-Sikken (točka 30) (moj poudarek).

38. Navsezadnje so darila tako kot dediščine brezplačen prenos lastninske pravice na tretjo osebo, neodvisno od tega, ali gre za premičnine ali nepremičnine. Dejstvo, da je bila v zadevi v glavni stvari donacija podarjena v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo, pomeni samo način prenosa, ki ne vpliva na dejanski prenos lastninske pravice stvari ali dela premoženja donatorja.¹³

39. Če je treba pojem daril iz točke B zgoraj omenjene postavke XI razumeti tako – in po mojem mnenju je tako –, sklepam, da ni nobene ovire, da se donacije v blagu ne bi šteje za pretok kapitala v smislu člena 56 ES, kadar njihovi temeljni elementi niso v eni sami državi članici, po zgledu odločitev Sodišča v zvezi z dediščinami in zapuščinami.

40. Dokazano je bilo, da se člen 56 ES v tem primeru lahko uporabi, zato je treba trditev grške vlade, da bi se lahko upoštevale določbe Pogodbe v zvezi s prostim pretokom blaga, zavrniti.¹⁴ V zvezi s tem je dovolj dodati, da je

13 – Uporaba tega načina prenosa je pogosto izraz donatorjeve želje, ne le da osebno in konkretno uresniči vrednost svojega dejanja, ampak tudi da se povsem prepriča, da prejemnik donacije darilo pravilno uporabi.

14 – Zdi se namreč, da se prosti pretok kapitala in prosti pretok blaga vzajemno izključujeta. V zvezi s plačilnimi sredstvi glej sodbi z dne 23. novembra 1978 v zadevi Thompson in drugi (7/78, Recueil, str. 2247, točke od 21 do 26) in z dne 23. februarja 1995 v združenih zadevah Bordessa in drugi (C-358/93 in C-416/93, Recueil, str. I-361, točka 12), v zvezi z varčevalnimi shemami glej tudi sodbo z dne 21. septembra 1988 v zadevi Van Eycke (267/86, Recueil, str. 4769, točka 25).

obdavčljivi dogodek, zaradi katerega nastopi nacionalna omejitev, ki jo H. Persche očita v zadevi v glavni stvari, izplačilo donacije subjektu, ki uresničuje cilj v splošnem interesu in ima sedež zunaj nemškega ozemlja¹⁵, in ne izvoz predmetov za vsakdanjo uporabo, ki so predmet sporne donacije¹⁶.

41. Zaradi vseh teh razlogov predlagam, naj se na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovori, da so donacije v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo, ki jih državljan ene države članice podari subjektu s sedežem v drugi državi članici, v kateri mu je pravno priznano delovanje v splošnem interesu, pretok kapitala v smislu člena 56 ES.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

42. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem sprašuje, ali določbe Pogodbe o prostem pretoku kapitala nasprotujejo zakonodaji države članice, ki davčni odbitek pridržuje za

15 – Poleg tega je treba opozoriti, da sporna nemška zakonodaja v tej zadevi zaradi davčnih odbitkov, ki jih donator lahko zahteva, ne loči med denarnimi donacijami in donacijami v blagu, podarjenimi subjektom, ki uresničujejo cilje v splošnem interesu.

16 – Treba je navesti, da predložitveno sodišče ne navaja podatkov o tem, ali so bili ti predmeti za vsakdanjo uporabo kupljeni na Portugalskem ali v drugi državi članici.

donacije, nakazane subjektom, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu in imajo sedež na nacionalnem ozemlju, zlasti ob upoštevanju dejstva, da mora davčna uprava imeti možnost preveriti napoved davčnega zavezanca in da ne sme biti prisiljena v kršitev načela sorazmernosti.

43. V bistvu je torej treba odločiti, ali nacionalna zakonodaja, kot je sporna zakonodaja v zadevi v glavni stvari, omejuje prosti pretok kapitala in ali se ob taki predpostavki ta omejitev vendarle lahko šteje za združljivo s tako svoboščino, bodisi ker zadeva položaje, ki niso objektivno primerljivi, bodisi ker je upravičena s prevladujočim razlogom v splošnem interesu.¹⁷

1. Obstoj omejitve pretoka kapitala

44. Čeprav je v skladu z ustaljeno sodno prakso neposredno obdavčenje v pristojnosti držav članic, ga morajo te izvrševati ob upoštevanju prava Skupnosti.¹⁸

45. V skladu s členom 56 ES so prepovedane vse omejitve pretoka kapitala med državami članicami. Za omejitve pretoka kapitala se štejejo ukrepi držav članic, ki čezmejne transakcije obravnavajo manj ugodno kot nacionalne in bi zato lahko rezidente te države odvrnili od izvedbe kapitalskih transakcij v drugih državah članicah.¹⁹

46. Opozoriti je treba, da nemška zakonodaja, ki se obravnava v zadevi v glavni stvari, izključuje davčni odbitek za donacije nemških davčnih zavezancev v korist tujega subjekta, ki mu je v državi, v kateri ima sedež, priznano, da deluje v splošnem interesu.

47. Na splošno ni dvoma, da davčni odbitek za donacijo pomembno vpliva na donatorjevo velikodušnost. Poleg tega večina držav članic, če ne vse, donatorjem odobri različne oblike davčnih ugodnosti. S tem zmanjšajo strošek donacije za donatorja in ga torej spodbujajo, naj dejanje ponovi. Verjetno je, da se bo zaradi izključitve take ugodnosti manj ljudi odločilo za doniranje.

17 – V tem smislu glej sodbi z dne 6. junija 2000 v zadevi Verkooijen (C-35/98, Recueil, str. I-4071, točka 43) in z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen (C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točki 28 in 29); zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 32) in sodbo z dne 11. oktobra 2007 v zadevi Hollmann (C-443/06, ZOdl., str. I-8491, točka 45).

18 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 15) in sodbo z dne 18. decembra 2007 v zadevi A (C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točka 19 in navedena sodna praksa).

19 – V tem smislu glej sodbo z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson (C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 10); zgoraj navedeno sodbo Trummer in Mayer (točka 26); sodbi z dne 14. oktobra 1999 v zadevi Sandoz (C-439/97, Recueil, str. I-7041, točka 19) in z dne 26. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-478/98, Recueil, str. I-7587, točka 18); zgoraj navedeno sodbo van Hilten-van der Heijden (točka 44) in sodbo z dne 25. januarja 2007 v zadevi Festersen (C-370/05, ZOdl., str. I-1129, točka 24).

48. Če taka izključitev zadeva samo donacije v korist subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu in imajo sedež zunaj nacionalnega ozemlja, kot je v tej zadevi, se bodo donatorji z enakim ciljem raje obrnili k nacionalnim subjektom, da bi lahko uživali ugodnosti davčnih odbitkov. Nemška zakonodaja torej lahko odvrne rezidente, da bi podarili donacije tujim subjektom, ki jim je v državi, v kateri imajo sedež, priznано delovanje v splošnem interesu. Ti subjekti so zato nedvomno manj zanimivi od tistih s sedežem na nemškem ozemlju.

49. Ugotovili bomo, da vlade, ki so Sodišču predložile stališča, sicer ne izpodbijajo manj ugodnega obravnavanja čezmejnih donacij. Francoska vlada je celo dopustila, da taka razlika v obravnavanju postavlja subjekte v drugi državi članici v slabši položaj in lahko ovira prosti pretok kapitala. Taka zakonodaja namreč subjektom s sedežem v drugi državi članici otežuje zbiranje sredstev, saj donatorji, ki plačujejo davke v Nemčiji, ne bodo upravičeni do davčnih ugodnosti po tej zakonodaji, če se bodo odločili donacije nakazati takim subjektom.

50. Tako menim, da zakonodaja, kot je obravnavana v zadevi v glavni stvari, pomeni omejitev pretoka kapitala, ki jo člen 56(1) ES načeloma preprečuje.

2. Utemeljitev omejitve pretoka kapitala

51. Finanzamt in vlade, ki so Sodišču predložile stališča, se pri utemeljevanju zgoraj omenjene omejitve pretoka kapitala sklicujejo na to, da položaji niso objektivno primerljivi in da je treba zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora. V nadaljevanju sta preučeni obe utemeljitvi.

a) Utemeljitev, da položaji niso objektivno primerljivi

52. V skladu s členom 58(1)(a) ES določbe člena 56 ne posegajo v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

53. Ta člen je treba razlagati ozko, ker pomeni odstopanje od temeljnega načela prostega pretoka kapitala. Tako ga ni mogoče razlagati v smislu, da naj bi bila vsaka davčna zakonodaja, ki različno obravnava davčne zavezance glede na njihovo prebivališče ali državo članico, v kateri je naložen njihov kapital,

samodejno združljiva s Pogodbo. Odstopanje iz člena 58(1)(a) ES je namreč omejeno s členom 58(3) ES, v katerem je določeno, da ukrepi in postopki iz odstavkov 1 in 2 ne smejo biti sredstvo samovoljne diskriminacije ali prikritega omejevanja prostega pretoka kapitala.²⁰

54. Iz tega sledi, kot je navedlo Sodišče, da je treba razlikovati med različnimi obravnavami, dovoljenimi na podlagi člena 58(1)(a) ES, in samovoljnimi diskriminacijami, prepovedanimi na podlagi odstavka 3 tega člena.²¹ V prvo kategorijo spadajo samo tiste nacionalne ureditve, v katerih se različno obravnavajo položaji, ki niso objektivno primerljivi.

55. Opozoriti je treba, da se zadeva v glavni stvari nanaša na nemško davčno obravnavo donatorja, ki je davčni zavezanec v Nemčiji, ne pa na subjekt, ki je prejel donacijo. Zakonodaja, ki je obravnavana v zadevi v glavni stvari, ne določa nobene razlike v obravnavanju *davčnih zavezancev* glede na njihovo prebivališče, ker subjekt, ki je prejel donacijo, ne plačuje davkov v Nemčiji. Nasprotno pa nemška zakonodaja zavrača davčni odbitek za donacije, ki jih fizične osebe, ki so nemški

davčni zavezanci, podarijo tujim subjektom, ki jim je v državi, v kateri imajo sedež, priznano delovanje v splošnem interesu. Ta zakonodaja torej ustvarja razliko v davčnem obravnavanju nemških davčnih zavezancev glede na kraj, kjer je naložen njihov kapital. Zato je združljivost take razlike v obravnavanju davčnih zavezancev rezidentov s prostim pretokom kapitala podrejena vprašanju, ali je subjekt prejemnik, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu in ima sedež v tujini, v objektivno primerljivem položaju s subjektom, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu in ima sedež na nemškem ozemlju.

56. V zvezi s tem nemška in francoska vlada ter vladi Združenega kraljestva in Irske trdijo, da naj subjekt, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu in ima sedež v Nemčiji, kjer opravlja dejavnost, ne bi bil v smislu člena 58(1)(a) ES v enakem položaju kot podoben subjekt, ki nima sedeža na nemškem ozemlju in tam ne opravlja dejavnosti.

57. Natančneje nemška in francoska vlada trdita, da če se država članica odpove nekaterim davčnim prihodkom, s tem da oprostí plačila subjekte, ki delujejo v splošnem interesu na njenem ozemlju, to stori zato, ker jo ti subjekti razbremenijo nekaterih nalog v splošnem interesu, ki bi jih sicer morala opravljati sama.

20 – V tem smislu glej zgoraj navedeni sodbi Manninen (točki 26 in 28) in Centro di Musicologia Walter Stauffer (točki 30 in 31).

21 – Glej zlasti zgoraj navedene sodbe Manninen (točka 29); Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 32) in Hollmann (točka 44).

58. Nemška vlada ob sklicevanju na zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer dodaja, da bi država članica lahko dodelila davčno ugodnost samo tistim subjektom, ki bi dokazali dovolj tesno povezavo z nacionalnim ozemljem. Čeprav ta vlada dopušča, da spodbujanje skupnih interesov v smislu člena 52 AO ne izključuje državnega spodbujanja dejavnosti, ki potekajo v tujini, vendarle ocenjuje, da ta določba pokriva samo naloge, za katere se je Nemčija zavezala na mednarodni ravni, brez dejavnosti, ki bi, če bi se izvajale na nacionalnem ozemlju, spadale v pojem splošnega interesa, kot je pomoč otrokom in starejšim.

59. Poleg tega naj po mnenju vlade Združenega kraljestva donacije nacionalnim subjektom in donacije subjektom v drugi državi članici ne bi bile primerljive, ker po eni strani države članice lahko različno pojmujejo dobrodelnost in pogoje za priznavanje dobrodelne dejavnosti in ker po drugi strani država članica lahko sama preveri izpolnjevanje pogojev samo pri nacionalnih subjektih.

60. Te trditve niso prepričljive, zlasti glede na to, kar nas uči zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer.

61. V zvezi s splošno trditvijo vlade Združenega kraljestva, da naj bi države članice svobodno uporabljale različne pojme dobrodelnosti in pogoje za priznavanje dobrodelne dejavnosti, je treba pripomniti, da je v omenjeni sodbi Sodišče jasno ugotovilo, da lahko države članice prosto odločajo, kateri so interesi skupnosti, ki jih žele spodbujati, s tem da priznajo ugodnosti združenjem in ustanovam, ki nepridobitno uresničujejo cilje, povezane z omenjenimi interesi. Kot je ugotovilo Sodišče, pravo Skupnosti torej ne nalaga državam članicam, naj *samodejno* podelijo tujim ustanovam, ki jim država izvora priznava delovanje v splošnem interesu, enako priznanje na svojem ozemlju.²²

62. Dopuščanje, da države članice po prosti presoji določajo splošne interese, ki jih želijo spodbujati, in zavračanje samodejnega vzajemnega priznavanja v korist subjektov, ki jim različne države članice priznavajo delovanje v splošnem interesu, v nasprotju s trditvami vlade Združenega kraljestva zato ne rešujeta vprašanja objektivne primerljivosti položajev subjektov, ki sicer imajo sedeže v različnih državah članicah, vendar je njihov namen – in tega se ne izpodbija v zadevi v glavni stvari – spodbujati enake splošne interese, v tem primeru pomoč otrokom in starejšim.

22 – Zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 39).

63. Vendar se mi zdi, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer odgovorilo na to vprašanje v okoliščinah, ki se v nasprotju s trditvami vlad intervenientk v tej zadevi bistveno ne razlikujejo od okoliščin, ki jih danes obravnava naše sodišče.

64. Opozoriti je treba, da je v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, ustanova, ki ji je Italija priznavala delovanje v splošnem interesu, prosila nemške davčne organe, naj ji odobrijo enako davčno obravnavo (oprostitev) kot ustanovam iste vrste s sedežem na nemškem ozemlju za dohodke iz oddajanja v najem zgradbe v Nemčiji. Iz sodbe izhaja, da ta ustanova v Nemčiji ni opravljala nobene od dejavnosti v splošnem interesu, temveč so njene dejavnosti koristile izključno kulturnim odnosom med Italijansko republiko in Švicarsko konfederacijo²³, in da ji davčna oprostitvev ni bila odobrena, ker v Nemčiji ni imela ne sedeža ne uprave²⁴.

65. V zvezi z objektivno primerljivostjo položaja te ustanove s položajem ustanove, ki ima sedež v Nemčiji, je Sodišče med drugim najprej zavrnilo trditve nemške vlade, da naj bi samo ustanove s sedežem v Nemčiji opravljale naloge, za katere bi sicer morala poskrbeti ta država članica, in da bi morala za dodelitev

nekaterih davčnih ugodnosti obstajati dovolj tesna povezava med ustanovami, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu, in nacionalnim ozemljem ali nacionalno skupnostjo. Tako je ravnalo, ker je namen člena 52 AO spodbujati skupne interese ne glede na to, ali se dejavnost izvaja na nacionalnem ozemlju ali v tujini, pri čemer je Bundesfinanzhof, nacionalno sodišče, ki je vložilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, navedlo, da ta določba ne pomeni, da ukrepi za spodbujanje skupnih interesov koristijo nemškim državljanom ali prebivalcem.²⁵

66. Ta presoja se mi zdi veljavna tudi v tej zadevi.

67. Čeprav je nemška vlada v pisnih stališčih poskušala omejiti uporabo člena 52 AO na tiste naloge, za katere se je Nemčija zavezala na mednarodni ravni, ne da bi zajela vse dejavnosti, ki bi, če bi se izvajale na nacionalnem ozemlju, spadale v pojem splošnega interesa, kot je pomoč otrokom in starejšim, je namreč treba ugotoviti, da predložitveno sodišče poleg pripombe, da o tem obstaja nesoglasje v nacionalnem pravu, v opredelitvi

23 – Točka 9.
24 – Točka 11.

25 – Zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer (točki 37 in 38).

dejstev in nacionalnega pravnega okvira²⁶ ni nasprotovalo razlagi člena 52 AO istega sodišča v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer. Ozko razlago nemške vlade, ki omejuje člen 52 AO na cilje v splošnem interesu z mednarodno razsežnostjo, bi bilo težko podpreti glede na pretežno omejene kulturne cilje, ki jih je uresničevala ustanova Centro di Musicologia Walter Stauffer, čeprav jih nemško nacionalno pravo priznava kot cilje v splošnem interesu v smislu člena 52 AO.²⁷

Popular namenjene otrokom in/ali starejšim Portugalcem ali vsaj rezidentom Portugalske, ni odločilno pri preučitvi objektivne primerljivosti položaja tega subjekta, ki mu je priznано delovanje v splošnem interesu, s položajem enakega subjekta, ki ima sedež na nemškem ozemlju.

68. Tako se mi zdi – podobno, kot je bilo navedeno v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer – da obstoj dovolj tesne povezave z nacionalnim ozemljem, ki pomeni, da ukrepi za spodbujanje skupnih interesov koristijo nemškim državljanom ali rezidentom, ni upošteven za rešitev zadeve v postopku v glavni stvari.

69. Zato v zadevi v glavni stvari verjetno, a nepreverjeno dejstvo, da so dejavnosti Centro

70. Seveda je res, da Centro Popular v nasprotju z ustanovo Centro di Musicologia Walter Stauffer v Nemčiji ni niti delni davčni zavezanec. Z veseljem priznam, da zavezanost za plačilo davka na dohodek v Nemčiji lahko omogoči nacionalnim davčnim organom zagotovitev tesnejšega sodelovanja zadevnega subjekta, ker bo ta poskušal neposredno pridobiti davčne ugodnosti, določene v nemški zakonodaji. Vendar se mi zdi, da obstoj ali neobstoj te okoliščine ne bi smel vplivati na opredelitev, ali so tuji subjekti v primerljivem položaju s subjekti rezidenti. Kot je na obravnavi upravičeno opozoril nadzorni organ EFTA, delna davčna zavezanost ustanove Centro di Musicologia Walter Stauffer v Nemčiji ni zadevala elementov, s katerimi je mogoče preveriti, ali je ustanova sledila ciljem v splošnem interesu in tako izpolnjevala pogoje iz AO, in ki so bili vsi v Italiji, kjer je imela sedež in upravo, ampak je zadevala samo davek, ki ga je bilo treba plačati na podlagi dohodka iz oddajanja v najem, ustvarjenega v Nemčiji.

26 – V skladu z ustaljeno sodno prakso je to dejansko naloga predložitvenega sodišča. Glej zlasti sodbo z dne 14. decembra 2006 v zadevi Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio (C-217/05, Z.Odl., str. I-11987, točka 26 in navedena sodna praksa).

27 – Naj spomnim, da je imela ta ustanova vzgojno-izobraževalni namen, spodbujala je poučevanje klasične izdelave godal in instrumentov z lokom ter glasbene zgodovine in muzikologije na splošno. Lahko je razpisala eno ali več štipendij za mlade Švicarje za bivanje v Cremoni (Italija) ves čas šolanja.

71. Tako se torej strinjam s trditvijo Komisije in nadzornega organa EFTA, da je v tej zadevi treba preveriti, ali so izpolnjeni pogoji, ki jih je Sodišče določilo v točki 40 zgoraj navedene sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer. Natančneje, iz te točke izhaja, da morajo nacionalni organi države članice, vključno s sodišči, presoditi, ali subjekt, ki mu druga država članica priznava delovanje v splošnem interesu, izpolnjuje tudi pogoje iz zakonodaje prve države članice in ali je njegov cilj spodbujanje enakih skupnih interesov, kajti v tem primeru bo ta subjekt v položaju, ki je objektivno primerljiv položaju subjekta s sedežem na ozemlju te države članice in bi zato načeloma moral biti upravičen do enakega obravnavanja.²⁸

72. V zvezi s tem iz predložitvene odločbe izhaja, da je Centro Popular v spornem davčnem letu na Portugalskem spodbujal enak splošni interes, kot je priznan s členom 52 AO. Nasprotno pa predložitveno sodišče ne navaja, ali je Centro Popular izpolnjeval pogoja glede statuta in dejanskega upravljanja subjekta, ki sta določena z AO, v skladu s statutarnim namenom.

73. Razlog za to pomanjkljivost je enostaven in neločljivo povezan z drugim vprašanjem za predhodno odločanje, to je, da želi predložitveno sodišče izvedeti, ali je sistematična

zavrnitev odbitka za donacijo, ki jo je H. Persche podaril Centro Popular, z obrazložitvijo, da slednji nima sedeža na nemškem ozemlju, združljiva s prostim pretokom kapitala. Nemška zakonodaja namreč temelji na predpostavki, da subjekti, kot je Centro Popular, *načeloma* niso v položaju, ki je objektivno primerljiv s položajem subjektov, ki jim je priznано delovanje v splošnem interesu in imajo sedež na nacionalnem ozemlju.

74. Vendar ni dvoma, da Sodišče pri sklepanju v točki 40 zgoraj navedene sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer *predpostavlja, da je mogoče dokazati*, da so izpolnjeni pogoji iz nacionalne zakonodaje za priznavanje delovanja v splošnem interesu nepridobitnim subjektom.

75. Zdi se, da nacionalni organi v zadevi v glavni stvari v ta namen niso zahtevali in/ali preučili nobenega dokaza, zato po mojem mnenju zavrnitev davčnega odbitka za donacijo, kakršno je H. Persche podaril Centro Popular, z obrazložitvijo, da subjekt prejemnik, ki mu je priznано delovanja v splošnem interesu, nima sedeža na nacionalnem ozemlju, ne more upravičiti okoliščina, da položaj tega subjekta *načeloma* ni objektivno primerljiv s položajem subjektov, ki spodbujajo enak splošni interes in imajo sedež na nacionalnem ozemlju.

28 – Glej zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (točki 40 in 41).

76. Ker takega davčnega ukrepa ni mogoče šteti za neenako obravnavanje, dovoljeno s členom 58(1)(a) ES, je treba preučiti, ali ga je mogoče upravičiti s tem, da je treba zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora, kot so navedli predložitveno sodišče in vlade, ki so Sodišču predložili stališča.

79. Ponavljam, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer zavrnilo trditve nemške vlade ter vlad Združenega kraljestva in Irske, da naj bi bilo po eni strani težko preveriti, ali in koliko ustanova, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu in ima sedež v tujini, dejansko izpolnjuje statutarne cilje v smislu nacionalne zakonodaje, in da bi bilo po drugi strani treba pregledati dejansko upravljanje te ustanove.

b) Utemeljitev, da je treba zagotoviti učinkovitost davčnega nadzora

77. V skladu z ustaljeno sodno prakso pomeni potreba, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, višji razlog v splošnem interesu, s katerim se lahko upraviči omejitev uresničevanja prostega pretoka, zagotovljenega s Pogodbo.²⁹

80. Sodišče je tako presodilo, da – če bi morale države članice preveriti, ali ustanova izpolnjuje pogoje iz nacionalne zakonodaje – je okoliščina, da je težje preveriti ustanovo s sedežem v drugi državi članici, samo upravna nevšečnost, ki ne zadostuje za utemeljitev zavrnitve državnih organov, da taki ustanovi podelijo enake davčne oprostitve kot istovrstni ustanovi, ki je v tej državi načeloma neomejeno zavezana davku.³¹

78. Treba je tudi opozoriti, da mora omejevalni ukrep, da ga je mogoče upravičiti, spoštovati načelo sorazmernosti, tako da mora biti primeren za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže.³⁰

81. V zvezi s tem je Sodišče opozorilo, da lahko zadevni davčni organi od ustanove, ki ji je priznано delovanje v splošnem interesu in ki želi koristiti davčno oprostitve, zahtevajo predložitev upoštevnih potrdil, ki jim omogočajo, da opravijo preveritve, zlasti v zvezi s pregledom dejanskega upravljanja, med

29 – Glej zlasti sodbi z dne 15. maja 1997 v zadevi Futura Participations in Singer (C-250/95, Recueil, str. I-2471, točka 31) in z dne 15. julija 2004 v zadevi Lenz (C-315/02, ZOdl., str. I-7063, točki 27 in 45) ter zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 47) in A (točka 55).

30 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo A (točka 56 in navedena sodna praksa).

31 – Zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 48).

drugim na podlagi letnih računovodskih izkazov in letnega poročila. Nasprotno pa je Sodišče izključilo, da bi učinkovitost davčnega nadzora lahko upravičila nacionalno ureditev, s katero se davčnega zavezanca *popolnoma* ovira pri predložitvi teh dokazov.³² Prav tako se sklicuje na medsebojno pomoč iz Direktive 77/799, ki davčnim organom države članice omogoča, da se obrnejo na organe druge države članice za pridobitev vseh podatkov, za katere menijo, da so potrebni za pravilno ugotovitev davka davčnega zavezanca, vključno z možnostjo, da se mu podeli davčna oprostitvev.³³

82. V tej zadevi se trditev, ki so jo med drugim navedle nemška vlada in vladi Združenega kraljestva in Irske, ne razlikuje veliko od trditve, ki so jo te vlade predložile Sodišču v zgoraj navedeni zadevi, v kateri je bila izrečena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer. Menim, da bi moralo Sodišče na to trditev odgovoriti enako kot v omenjeni zadevi.

83. Seveda navedene vlade poskušajo jasno ločiti to zadevo od zadeve, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer. Tako v nasprotju s položajem, kakršen se obravnava v tej zadevi, trdijo, da zadevni davčni zavezanec ni subjekt, ki mu je priznано delovanje v splošnem interesu, ampak samo donator, ki naj na splošno ne bi imel potrebnih podatkov o upravljanju subjekta, ki je prejel njegovo donacijo. Prav tako ocenjujejo, da tudi kadar donator prosi subjekt za te informacije, naj ne bi bilo nujno, da se ta odzove na prošnjo, saj ni nujno, da se njegova prizadevanja kažejo v pravilni uporabi sredstev, ki so mu na voljo. Poleg tega menijo, da Direktiva 77/799 ni primeren instrument, s katerim bi zahtevali od pristojnih organov države članice, v kateri ima subjekt sedež, da v celoti prevzamejo preverjanje, ali ta subjekt izpolnjuje vse pogoje, določene z zakonodajo druge države članice, vključno s pogoji glede dejanskega upravljanja dejavnosti tega subjekta v skladu z njegovim statutom. Nazadnje vlada Združenega kraljestva dodaja, da bi – v nasprotju z neobičajnim primerom, ko je subjekt lastnik nepremičnin v drugi državi članici, ki je bil obravnavan v zadevi, v kateri je bila izrečena zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer – davčna odbitnost za donacije v korist subjektov v tujini lahko prisilila davčne organe držav članic, da preverjajo na tisoče subjektov, za katere v vsaki od držav članic ali zveznih enotah držav članic veljajo različni pogoji. Ker je tako preverjanje neizvedljivo, naj država članica ne bi imela nobenega manj omejevalnega ukrepa, kot da zavrne dodelitev davčnega odbitka za donacije v korist tujih subjektov. Nasprotna rešitev bi davčnim organom naložila nesorazmerna bremena.

32 – *Idem* (točka 49).

33 – *Ibidem* (točka 50 in navedena sodna praksa).

84. Čeprav nisem povsem nedovzeten za nekatere od teh navedb, vendarle dvomim, da bi lahko upravičile zgoraj poudarjeno omejitev prostega pretoka kapitala.

85. Res je, da pri donaciji v korist subjekta, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu in ima sedež na nemškem ozemlju, ni naloga davčnega zavezanca predložiti dokaz, da prejemnik donacije dejavnost v splošnem interesu vodi v skladu s svojim statutom. Zvezna republika Nemčija je namreč uvedla obrazec, s katerim subjekt prejemnik potrdi donacijo, donator pa ga mora le priložiti davčni napovedi in/ali zahtevku za davčni odbitek. Za obdavčitev dohodka donatorja torej velja načelo skladnosti donacije z nacionalno zakonodajo in samo izjemnega nadzora, saj se subjekt, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu, redno preverja s pregledi letnih obračunov in morebitnimi pregledi na kraju samem.

86. Vendar, tudi če dopustimo, kot trdi nemška vlada, da je težje doseči sodelovanje subjekta, ki ima sedež v drugi državi članici, ker ta subjekt ni delni davčni zavezanec v državi, v kateri se zahteva davčna ugodnost, pa se zdi absolutna zavrnitev možnosti, da bi donator, ki je nemški davčni zavezanec, predložil vsaj dokaze o statutu in dejanskem upravljanju tujega subjekta, z obrazložitvijo, da tak donator *praviloma* nima takih dokazov, nesorazmerna glede na namen nemškega

davčnega ukrepa. Menim namreč, da *a priori* ni mogoče izključiti, da je donator, nemški davčni zavezanec, sposoben predložiti ustrezna dokazila, ki nacionalnim davčnim organom omogočajo jasno in natančno preverjanje, ali tuj subjekt izpolnjuje pogoja glede statuta in dejanskega upravljanja, določena v nacionalni zakonodaji o priznavanju delovanja v splošnem interesu nepridobitnim subjektov.³⁴

87. Prav tako se je težko strinjati s trditvijo, ki jo navaja zlasti vlada Združenega kraljestva, da naj bi bilo nemogoče nadzorovati subjekte, ki delujejo v splošnem interesu in imajo sedež v drugih državah članicah, oziroma bi to povzročilo vsaj nesorazmerna upravna bremena, tako da bi bila izključitev sporne davčne ugodnosti v tej zadevi edini ukrep, ki bi lahko zagotovil učinkovitost davčnega nadzora.

88. Seveda ni mogoče ugovarjati temu, da bi se – s tem ko se davčnim zavezancem ene države članice odobri možnost, da odbijejo donacije, ki so jih podarili subjektom v splošnem interesu s sedežem v drugih državah članicah – lahko povečalo upravno breme davčnih organov v prvi državi članici, ko bi preverjali, ali zadevni tuji subjekti

³⁴ – V tem smislu glej sodbo z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier (C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25).

izpolnjujejo pogoje iz nacionalne zakonodaje. Verjetno je tudi, da bi taka možnost povzročila prilagoditev upravnih praks, ki se za zdaj v glavnem osredotočajo na povsem notranje položaje.

povedano, davčni organi od davčnega zavezanca lahko zahtevali ustrezna dokazila, na podlagi katerih bodo lahko preverili, ali je ta pogoj izpolnjen. Brez takih dokazil in ob upoštevanju pogojev iz točke 110 teh sklepnih predlogov, bodo davčni organi seveda lahko zavrnilo zahtevano davčno ugodnost.

89. Vendar ne mislim, da bi bila ogrožena učinkovitost davčnega nadzora, če bi morale države članice odobriti tako možnost, da bi ravnale v skladu s pravom Skupnosti.

90. Najprej, če bi bila izpolnjena oba predhodna pogoja, takega preverjanja ne bi bilo. Prvič, če nacionalni davčni organi sprožijo tako preverjanje, se predpostavlja, da nacionalna zakonodaja, podobno kot nemška zakonodaja, ne določa nobene povezave (ali le zelo šibko) med dejavnostjo subjektov, ki jim je priznano delovanje v splošnem interesu, in nacionalnim ozemljem in/ali spodbujanjem interesov državljanov ali prebivalcev države članice donatorja. Drugič, predpostavlja se tudi, da je cilj v splošnem interesu, ki ga spodbuja tuj subjekt, prepoznan kot tak tudi v državi članici donatorja.

91. Nato, če bo država članica donatorja pogojevala davčni odbitek za donacijo s tem, da se subjekt prejemnik dejansko upravlja v skladu z svojim statutom, bodo, kot je bilo

92. Poleg tega ob predpostavki, da je treba preveriti statut in dejansko upravljanje subjekta, iz listin v spisu izhaja, da za subjekte s sedežem na nemškem ozemlju praviloma zadošča preverjanje dokumentacije. Zlasti je treba opozoriti, da se kljub posebnemu vztrajanju vlad, ki so predložile stališča v tej zadevi, da je v tujih subjektih težje opraviti pregled na kraju samem, zdi, da se – kot je priznala nemška vlada – vsaj v Zvezni republiki Nemčiji taki pregledi v subjektih s sedežem na nacionalnem ozemlju opravljajo samo, če davčni organi upravičeno sumijo, da obstajajo nepravilnosti pri njihovem dejanskem upravljanju. V skladu z načelom enakega obravnavanja ne bi smelo veljati drugače za subjekte s sedežem v drugih državah članicah, ki so v objektivno primerljivem položaju z nacionalnimi subjekti.

93. Zato menim, da enako davčno obravnavanje donacij v korist tujih subjektov, ki jim država, v kateri imajo sedež, priznava delo-

vanje v splošnem interesu, in donacij v korist nacionalnih subjektov, ki so v objektivno primerljivem položaju, ne bi smelo pomeniti nesorazmernega upravnega bremena za davčne organe države članice donatorja.

nost medsebojne pomoči, vzpostavljene z Direktivo 77/799, v okoliščinah, kakršne so v tej zadevi v glavni stvari, upravičila sistematično zavračanje odobritve davčnega odbitka za donacijo v korist subjekta s sedežem v drugi državi članici.

94. Seveda je mogoče, da se morajo davčni organi države članice donatorja ne glede na nadzor, ki ga je treba opraviti, vsaj na začetku in v določenih primerih prepričati o sodelovanju pristojnih organov države članice, v kateri ima sedež subjekt prejemnik, razen če zadoščajo njihove lastne informacije in dokazila, ki jih je predložil donator, kadar je to smiselno, v sodelovanju s subjektom prejemnikom.³⁵

96. V nasprotju s trditvijo teh vlad, dejstvo – da člen 2(1) Direktive 77/799 omogoča pristojnemu organu države članice, da „v posameznem primeru“ zahteva od pristojnega organa druge države članice predložitev informacij, navedenih v členu 1(1) te direktive, to je informacij, potrebnih za pravilno ugotovitev davka davčnega zavezanca, vključno z možnostjo, da se mu podeli davčna oprostitveva³⁶ – ne pomeni, da lahko to besedilo zahtevo omeji na natančne informacije o znesku davka, ki ga mora plačati davčni zavezanec.

95. V zvezi s tem ne morem podpreti trditve vlad intervenientk, da bi domnevna neprimer-

97. Nasprotno, če bi morali davčni organi države članice pridobiti informacije o tem, ali se subjekt prejemnik s sedežem na ozemlju zaprosene države članice dejansko upravlja v skladu z njegovim statutom, da bi pravilno ugotovili, ali obstaja davčni odbitek za nemškega donatorja, jim po mojem mnenju nič ne bi preprečevalo, da take informacije zahtevajo od pristojnih organov zaprosene

35 – Zadostnosti dokazil, ki jih je predložil donator, ni mogoče *a priori* izključiti, zlasti kadar je subjekt prejemnik mednarodno poznan in prek svojih nacionalnih poslovalnic opravlja dejavnosti v splošnem interesu v različnih državah članicah. Poleg tega, kadar donator svoje dobrodelno dejanje ponavlja iz leta v leto v korist istega subjekta, kar ni redko, bi moralo biti preverjanje po prvem letu lažje. Zdi se tudi, kot izhaja iz dejstev v sporu v glavni stvari (glej točko 16 teh sklepnih predlogov), da so razlog za donacijo tujemu subjektu, ki opravlja dejavnost v splošnem interesu na lokalni ravni, osebne vezi, ki jih je donator stkal s tem subjektom in/ali skupnostjo na ozemlju, kjer je ta subjekt. Verjetno je, da lahko v takih primerih vezi donatorju omogočijo, da doseže sodelovanje omenjenega subjekta in tako zbere številne informacije, ki jih potrebujejo davčni organi države članice, v kateri ima prebivališče.

36 – V zvezi s tem glej zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 50 in navedena sodna praksa).

države članice. Opozoriti je namreč treba, da je v členu 1(1) Direktive 77/799 določeno, da se sodelovanje med nacionalnimi upravami nanaša na „*kakršne koli* informacije, ki bi jim *lahko* omogočile pravilno odmero davkov na dohodek“ za davčnega zavezanca³⁷. Prav tako je treba natančno navesti, da uporaba medsebojne pomoči, določene z Direktivo 77/799, v tem primeru ne bi vplivala na pristojnost davčnih organov države članice donatorja, da presodijo zlasti, ali so izpolnjeni z nacionalno zakonodajo določeni pogoji za odbitek za donacijo.³⁸

davčni organi od davčnega zavezanca lahko zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero zadevnega davka.³⁹ To trditev bi bilo treba *a fortiori* razširiti na navedbe o domnevni neprimerosti sistema izmenjave informacij na področju neposredne obdavčitve za utemeljitev sistematičnega zavračanja davčnega odbitka davčnemu zavezancu ene države članice, ki je podaril donacijo subjektu, ki mu je priznано delovanje v splošnem interesu in ima sedež v drugi državi članici.

98. Seveda glede na omejitve izmenjave informacij iz člena 8 Direktive 77/799 ni mogoče izključiti, da pristojni organi zaprosene države ne bodo sporočili zahtevanih informacij ali da te, če jih bodo sporočili, ne bodo zadoščale za preveritev dokazil, ki jih je že predložil davčni zavezanec.

100. Vsekakor in ob upoštevanju presoj iz točke 110 teh sklepnih predlogov bi morali biti davčni organi države članice donatorja pooblaščen, da zavrnejo zahtevano davčno ugodnost, če ne morejo jasno in natančno preveriti informacij, ki jim jih je posredoval donator.⁴⁰

99. Vendar je treba opozoriti, da je Sodišče že razsodilo, da se država članica ne more sklicevati na to, da ne more zaprositi druge države članice za sodelovanje, da bi opravila poizvedbe ali zbrala informacije, zato da bi upravičila zavrnitev davčne ugodnosti, saj

101. Nasprotno, sistematična zavrnitev davčnega odbitka, zahtevanega v zadevi v glavni stvari, ne da bi donator imel možnost dokazati, da tuj subjekt prejemnik, ki mu država, v kateri ima sedež, priznava delovanje v splošnem interesu, lahko izpolni pogoja

37 – Moj poudarek.

38 – V tem smislu glej sodbo z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International (C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 36 in navedena sodna praksa).

39 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo A (točka 58).

40 – Zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer (točki 48 in 49) in A (točki 58 in 59).

nemške zakonodaje glede statutarnega namena in dejanskega upravljanja istovrstnih nacionalnih subjektov, se mi zdi nesorazmerna glede na cilj zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora.

102. Zaradi vseh teh razlogov menim, da je treba na drugo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da člena 56 ES in 58 ES nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se davčni odbitek za donacijo, ki jo je podaril davčni zavezanec te države, lahko odobri le, če ima subjekt prejemnik, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu, sedež v tej državi članici, ne da bi omenjeni davčni zavezanec imel možnost dokazati, da subjekt prejemnik, ki ima sedež v drugi državi članici in mu ta država članica pravno priznava delovanje v splošnem interesu, lahko izpolni pogoje, ki jih zakonodaja prve države članice nalaga istovrstnim subjektom s sedežem na njenem ozemlju.

C – Tretje vprašanje za predhodno odločanje

103. Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali morajo davčni organi države članice donatorja, ki je njen davčni zavezanec – da bi pojasnili dejansko stanje, ki je v pristojnosti druge države članice – prositi za medsebojno pomoč iz Direktive 77/799 ali pa mu lahko dokazno breme prepustijo v skladu z nacionalnim postopkovnim pravom.

104. Delno sem na to vprašanje že odgovoril z ugotovitvami v točkah od 94 do 100 teh sklepnih predlogov.

105. Kot je presodilo Sodišče, iz namena in vsebine Direktive 77/799 izhaja, da je medsebojna pomoč, določena s to direktivo, samo možnost, ki jo imajo nacionalni davčni organi, da zahtevajo informacije, ki jih sami ne morejo pridobiti. Taka zahteva nikakor ne pomeni obveznosti. Tako mora vsaka država članica presoditi posebne primere, v katerih ni informacij, ki se nanašajo na transakcije, ki so jih opravili davčni zavezanci s sedežem na njenem ozemlju, in odločiti, ali posamezen primer utemeljuje predložitev zahteve za informacije drugi državi članici.⁴¹

106. Poleg tega je Sodišče menilo, kot sem že poudaril, da davčnim organom ene države članice nič ne preprečuje, da od davčnega zavezanca, ki želi koristiti davčno oprostitev, zahtevajo predložitev upoštevanih dokazil, ki jim omogočajo, da opravijo preveritve.⁴²

⁴¹ – Glej zgoraj navedeno sodbo Twoh International (točka 32).

⁴² – Zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 49). V tem smislu glej tudi zgoraj navedeni sodbi Twoh International (točka 35) in A (točka 58).

107. Te presoje po mojem mnenju pojasni notranja pristojnost držav članic, da v skladu s svojimi procesnimi pravili, zlasti v upravnem postopku za določitev zneska davka, ki ga je treba plačati, določijo pogoje, ki jih je treba upoštevati v zvezi z dokazovanjem, vključno s porazdelitvijo dokaznega bremena med davčnega zavezanca in nacionalne davčne organe.⁴³

108. Vendar se zdi, da gre pri težavi, ki jo navaja predložitveno sodišče, za delno prekrievanje bremena dokazovanja, da so izpolnjeni pogoji za dodelitev davčne ugodnosti, ki ga načeloma nosi davčni zavezanec, in možnosti, ki jo imajo davčni organi v skladu z nacionalno zakonodajo, da brez dodatnega pregleda zavrnejo zadevno ugodnost, če takega dokaza ni.

109. Čeprav v zvezi s tem Komisija in nadzorni organ EFTE dopuščata, da Direktiva 77/799 sama po sebi ne zavezuje držav članic k uporabi mehanizmov iz te direktive, vendarle menita, da lahko na področju uresničevanja temeljne svoboščine, kot je prosti pretok kapitala, nacionalni davčni organi sistematično ne upoštevajo možnosti iz direktive, če samo zavrnejo zahtevano davčno ugodnost, kadar davčni zavezanec ne more

predložiti vseh potrebnih dokazov, čeprav je polno sodeloval pri njihovem iskanju.

110. S tem stališčem se strinjam v posebnih okoliščinah te zadeve, to je kadar dokazi, ki se zahtevajo za odobritev davčne ugodnosti, ne zadevajo neposredno davčnega zavezanca, ki želi ugodnost, ampak tretjo osebo, ki je v tem primeru prejemnik donacije s sedežem v drugi državi članici. Po mojem mnenju v takem položaju nacionalni organi namreč ne morejo sistematično zavračati davčne ugodnosti, če davčni zavezanec ni predložil zahtevanih dokazov, ne da bi predhodno upoštevali težave, s katerimi se srečuje ta davčni zavezanec, da bi kljub vsem vloženim naporom zbral zahtevane dokaze, in ne da bi ob upoštevanju teh težav preučili dejanske možnosti za pridobitev dokazov ob pomoči pristojnih organov druge države članice v okviru, ki ga določa Direktiva 77/799, ali – če je potrebno – v okviru uporabe dvostranske davčne konvencije. Seveda mora v takih okoliščinah nacionalno sodišče za vsak posamezen primer preveriti, ali zavrnitev zahtevanega davčnega odbitka brez sodelovanja med nacionalnimi upravami, vzpostavljenega z Direktivo 77/799, temelji na resni presoji navedenih elementov.

111. Zdi se mi, da ta način lahko zagotovi ravnovesje med zahtevami po učinkoviti uporabi prostega pretoka kapitala v zadevi, kot je ta v postopku v glavni stvari, in

43 – Glej po analogiji sodbo z dne 24. aprila 2008 v zadevi Arcor (C-55/06, ZOdl., str. I-2931, točka 187).

sedanjimi omejitvami medsebojne pomoči davčnih uprav držav članic, ki je določeno z Direktivo 77/799.

112. Tako menim, da je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da davčnih organov države članice ni mogoče prisiliti k uporabi mehanizmov sodelovanja iz Direktive 77/799, da bi pojasnili stanje, ki je v pristojnosti druge države članice, in da lahko v skladu s postopkovnimi pravili svoje države članice zahtevajo od davčnega zavezanca predložitev dokazov, ki so po njihovem mnenju potrebni za pravilno ugotovitev davka tega zavezanca, vključno z odobritvijo davčnega odbitka. Vendar davčni organi prve države članice – da bi zagotovili učinkovito

uporabo prostega pretoka kapitala in če dokazi, ki jih zahtevajo od davčnega zavezanca, zadevajo statut in/ali dejansko upravljanje subjekta s sedežem v drugi državi članici, ki je prejel donacijo in mu je priznано delovanje v splošnem interesu – davčnemu zavezancu ne morejo zavrniti davčnega odbitka, ne da bi predhodno upoštevali težave, s katerimi se ta srečuje, da bi kljub vsem vloženim naporom zbral zahtevane dokaze, in ne da bi ob upoštevanju teh težav preučili dejanske možnosti za pridobitev dokazov s pomočjo pristojnih organov druge države članice v okviru, ki ga določa Direktiva 77/799, ali – če je potrebno – v okviru uporabe dvostranske davčne konvencije. Nacionalno sodišče mora za vsak posamezen primer preveriti, ali zavrnitev zahtevanega davčnega odbitka brez sodelovanja med nacionalnimi upravami, vzpostavljenega z Direktivo 77/799, temelji na resni presoji navedenih elementov.

VI – Predlog

113. Glede na navedeno predlagam Sodišču, naj na vprašanja, ki jih je predložilo Bundesfinanzhof, odgovori:

1. Donacije v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo, ki jih državljan ene države članice podari subjektu s sedežem v drugi državi članici, v kateri mu je pravno priznано delovanje v splošnem interesu, so pretok kapitala v smislu člena 56 ES.

2. Člena 56 ES in 58 ES je treba razlagati tako, da nasprotujeta zakonodaji države članice, v skladu s katero se davčni odbitek za donacijo, ki jo je podaril davčni zavezanec te države, lahko odobri le, če ima subjekt prejemnik, ki mu je priznano delovanje v splošnem interesu, sedež v tej državi članici, ne da bi omenjeni davčni zavezanec imel možnost dokazati, da subjekt prejemnik, ki ima sedež v drugi državi članici in mu ta država članica pravno priznava delovanje v splošnem interesu, lahko izpolnjuje pogoje, ki jih zakonodaja prve države članice nalaga istovrstnim subjektom s sedežem na njenem ozemlju.

3. Davčnih organov neke države članice ni mogoče prisiliti, da uporabijo mehanizme sodelovanja iz Direktive Sveta 77/799/EGS z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne obdavčitve, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 92/12/EGS z dne 25. februarja 1992 o splošnem režimu za trošarinske proizvode in o skladiščenju, gibanju in nadzoru takih proizvodov, da bi pojasnili stanje, ki je v pristojnosti druge države članice, in da lahko v skladu s postopkovnimi pravili svoje države članice zahtevajo od davčnega zavezanca predložitev dokazov, ki so po njihovem mnenju potrebni za pravilno ugotovitev davka tega zavezanca, vključno z odobritvijo davčnega odbitka. Vendar davčni organi prve države članice – da bi zagotovili učinkovito uporabo prostega pretoka kapitala in če dokazi, ki jih zahtevajo od davčnega zavezanca, zadevajo statut in/ali dejansko upravljanje subjekta s sedežem v drugi državi članici, ki je prejel donacijo in mu je priznano delovanje v splošnem interesu – davčnemu zavezancu ne morejo zavrnila davčnega odbitka, ne da bi predhodno upoštevali težave, s katerimi se ta srečuje, da bi kljub vsem vloženim naporom zbral zahtevane dokaze, in ne da bi ob upoštevanju teh težav preučili dejanske možnosti za pridobitev dokazov s pomočjo pristojnih organov druge države članice v okviru, ki ga določa Direktiva 77/799, ali – če je potrebno – v okviru uporabe dvostranske davčne konvencije. Nacionalno sodišče mora za vsak posamezen primer preveriti, ali zavrnitev zahtevanega davčnega odbitka brez sodelovanja med nacionalnimi upravami, vzpostavljenega z Direktivo 77/799, temelji na resni presoji navedenih elementov.