

SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 27. januarja 2009*

V zadevi C-318/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 9. julija 2007, ki je prispela na Sodišče 11. julija 2007, v postopku

Hein Persche

proti

Finanzamt Lüdenscheid,

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (poročevalec), J.-C. Bonichot in T. von Danwitz, predsedniki senatov, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Schieman, J. Makarczyk, P. Küris in E. Juhász, sodniki,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: B. Fülöp, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. junija 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Finanzamt Lüdenscheid H. Brandenburg, Leitender Ministerialrat,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou in I. Pouli, zastopniki,
- za špansko vlado M. Muñoz Pérez, zastopnik,
- za francosko vlado J.-C. Gracia, G. de Bergues in J.-C. Niollet, zastopniki,

- za Irsko D. O'Hagan in G. Hogan, zastopnika, skupaj z E. Barrington, BL,
- za vlado Združenega kraljestva I. Rao in R. Hill, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Mölls, zastopnika,
- za nadzorni organ EFTE P. Bjørgan in I. Hauger, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi
14. oktobra 2008

izreka naslednjo

Sodbo

¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov od 56 ES do 58 ES.

- 2 Vložen je bil v okviru spora med H. Perschejem, davčnim svetovalcem s prebivališčem v Nemčiji, in Finanzamt Lüdenscheid (v nadaljevanju: Finanzamt) glede davčnega odbitja donacije v blagu v korist subjekta s sedežem na Portugalskem, ki mu je priznано, da deluje v splošnem interesu,.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

- 3 Člen 1(1) Direktive Sveta z dne 19. decembra 1977 o medsebojni pomoči pristojnih organov držav članic na področju neposredne in posredne obdavčitve (77/799/EGS) (UL L 336, str. 15), kot je bila spremenjena z aktom o pogojih pristopa Republike Avstrije, Republike Finske in Kraljevine Švedske in prilagoditvah Pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 1994, C 241, str. 21, in UL 1995, L 1, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva 77/799), določa:

„V skladu z določbami te direktive si pristojni organi držav članic izmenjajo kakršne koli informacije, ki bi jim lahko omogočile pravilno odmero davkov na dohodek in na premoženje. [...]“

- 4 Člen 2(1) Direktive 77/799 določa:

„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.“

Nacionalna ureditev

- 5 V skladu s členom 10b(1) nemškega zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz, v nadaljevanju: EStG) lahko davčni zavezanci od vseh svojih dohodkov v določenih mejah odbijejo nakazila v korist človekoljubnim, cerkvenim, verskim ali znanstvenim ustanovam ali ustanovam, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, iz naslova odbitnih izrednih stroškov. V skladu z odstavkom 3 tega člena možnost takega odbitja velja tudi za donacije v blagu.

- 6 V skladu s členom 49 uredbe o izvajanju zakona o dohodnini (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, v nadaljevanju: EStDV) 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)(9) zakona o davku od dohodka pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz, v nadaljevanju: KStG). Ta določba opredeljuje subjekte, in sicer pravne osebe, združenja oseb in premoženjske mase, ki so oproščeni davka od dohodka pravnih oseb; to so subjekti, ki v skladu s svojim statutom in glede na svoje dejansko upravljanje izključno in neposredno sledijo ciljem, ki so v splošnem interesu ali pa so človekoljubni ali verski. Vendar velja ta oprostitve v skladu s členom 5(2)(2) KStG samo za subjekte, ki imajo sedež na nemškem ozemlju.

- 7 V skladu s členom 50(1) EStDV 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. Pri obdavčitvi donatorja iz naslova dohodnine je ta obrazec zadosten dokaz, da prejemnik donacije izpolnjuje pogoje, ki jih nalaga zakon. Davčni upravi, ki je pristojna za izterjavo davka donatorja, zato ni treba preverjati, ali subjekt prejemnik izpolnjuje pogoje za upravičenost do oprostitve plačila davka od dohodka pravnih oseb.
- 8 V členih od 51 do 68 nemškega splošnega davčnega zakonika (Abgabenordnung, v nadaljevanju: AO) je določeno, kakšni morajo biti cilji subjekta in kako jim mora slediti, da je upravičen do davčne oprostitve.
- 9 V skladu s členom 52, odstavka 1 in 2(2), AO 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(1), točki 1 in 5, AO mora subjekt delovati nepridobitno, kar na primer 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 davčnih ugodnosti le, če je iz njegovega statuta razvidno, da izključno in neposredno sledi ciljem, ki izpolnjujejo pogoje iz členov od 52 do 55 AO.
- 10 V skladu s členom 63(3) AO mora tak subjekt z rednim obračunavanjem prejemkov in izdatkov dokazati, da dejavnost dejansko izvaja v okviru uresničevanja izključno in neposredno davčno ugodnih ciljev. Člen 50(4), drugi stavek, EStDV glede donacij v blagu subjektom prejemnikom nalaga, naj shranijo dokaze o vrednosti donacije, ki jo prijavijo.

- 11 V skladu s členom 193 in naslednjimi AO je mogoče s pregledom na kraju samem preveriti, ali se subjekt dejansko upravlja v skladu z njegovim statutom in ali so njegova sredstva uporabljena nepridobitno in v primernem času. Če subjekt izpolnjuje pogoje za davčno oprostitvev, ima pravico izdati potrdilo o prejemu za donacije, ki jih je dobil, tako da uporabi za to namenjen upravni obrazec. Če subjekt namerno ali iz malomarnosti nepravilno izpolni potrdilo o prejemu donacije, odgovarja za posledično izgubo davčnih prihodkov v skladu s členom 10b(4), drugi stavek, EStG.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

- 12 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, ki jo je podaril Centru Popular de Lagoa (Portugalska) (v nadaljevanju: Centro Popular) v vrednosti 18.180 EUR. Navedeni center naj bi bil dom za starejše, kateremu je priključen dom za otroke in ki je v kraju, v katerem naj bi imela tožeča stranka v postopku v glavni stvari stanovanje.
- 13 H. Persche je k davčni napovedi priložil dokument z dne 31. julija 2003, s katerim je Centro Popular potrdil 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 navedeni center leta 1982 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 priznano delovanje v splošnem interesu. Po mnenju tožeče stranke v postopku v glavni stvari za davčno oprostitvev v skladu s portugalsko zakonodajo zadošča originalno potrdilo o prejemu donacije.

- 14 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 Bundesfinanzhof vložila predlog za „revizijo“.
- 15 To sodišče je v predložitveni odločbi opozorilo, da je moral Finanzamt zavrniti odbitek sporne donacije iz dveh razlogov, in sicer ker prejemnik donacije v skladu z nemškim pravom ni imel sedeža v Nemčiji in ker davčni zavezanec ni predložil potrdila o prejemu donacije v ustrezni obliki. Vendar se navedeno sodišče sprašuje, ali za donacijo v blagu v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo veljajo členi od 56 ES do 58 ES, in če je odgovor pritrdilen, ali ti členi nasprotujejo temu, da država članica dovoli možnosti davčnega odbitja take donacije le, če ima prejemnik donacije sedež na njenem ozemlju.
- 16 V zvezi s tem predložitveno sodišče navaja, da je Sodišče v sodbi z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, ZOdl., str. I-8203) priznalo, da je v pristojnosti držav članic, da določijo, katere skupne interese želijo spodbujati z davčnimi ugodnostmi, pri čemer je izhajalo iz trditve, ki jo je v tisti zadevi izrazilo predložitveno sodišče, da spodbujanje navedenih interesov v smislu člena 52 AO ne pomeni, da morajo spodbujevalni ukrepi koristiti nemškim državljanom ali rezidentom. V zadevi v glavni stvari pa predložitveno sodišče poudarja, da bi bila z vidika nemškega prava ta trditev sporna.
- 17 Poleg tega opozarja, da je Sodišče v točki 49 zgoraj navedene sodbe Centro di Musicologia Walter Stauffer menilo, da nujnost, da država članica preveri izpolnjevanje pogojev, ki veljajo za odobritev davčne oprostitve ustanovam, ne upraviči zavrnitve te oprostitve, ker je ustanova ustanovljena v drugi državi članici, saj lahko davčni organi prve države članice od te ustanove zahtevajo predložitev vseh ustreznih dokazov. V zvezi s tem predložitveno sodišče opozarja, da v skladu s sodno prakso Bundesverfassungsgericht 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.

18 V tem okviru se predložitveno sodišče po eni strani sprašuje, ali medsedbojna pomoč v skladu z Direktivo 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 v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, opravijo nadzore nad značilnostmi subjektov prejemnikov, da bi določili možnost davčnega odbitja donacij, ki jih prejmejo, ne glede na vrednost teh donacij, v nasprotju z načelom sorazmernosti.

19 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)?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

- 20 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se – če davčni zavezanec v eni državi članici uveljavlja možnost davčnega odbitja donacij subjektom, ki imajo sedež v drugi državi članici, v kateri jim je priznano delovanje v splošnem interesu – za take donacije uporabljajo določbe Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala, čeprav gre za donacije v blagu v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo.

- 21 Finanzamt, nemška, španska in italijanska vlada ter Irska v stališčih trdijo, da se te določbe nanašajo na pretoke kapitala, opravljene za ekonomske dejavnosti, in ne na nesebične donacije v korist subjektov, ki so upravljani nepridobitno in katerih dejavnosti ne smejo biti pridobitne. Grška vlada meni, da prenos predmetov za vsakdanjo uporabo, ki niso plačilna sredstva, pri katerem ne gre za naložbe, spada izključno na področje prostega pretoka blaga.

- 22 Komisija Evropskih skupnosti in nadzorni organ EFTE menita, da se za donacije v blagu v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu in imajo sedež v drugi državi članici, ki ni pristojna za obdavčitev donatorja, uporabljajo členi od 56 ES do 58 ES.
- 23 Opozoriti je treba, da člen 56(1) ES na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami.
- 24 Ker v Pogodbi ES ni opredeljen pojem „pretok kapitala“ v smislu člena 56(1) ES, je Sodišče že pred tem priznalo informativno vrednost nomenklature, priloženi k Direktivi Sveta z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (88/361) (člen, razveljavljen z Amsterdamsko pogodbo) (UL L 178, str. 5), čeprav je bila ta sprejeta na podlagi členov 69 in 70(1) Pogodbe EGS (členi od 67 do 73 Pogodbe EGS so bili nadomeščeni s členi od 73b do 73g Pogodbe ES, ki so postali členi od 56 ES do 60 ES), pri čemer v skladu z uvodom k nomenklaturi te direktive seznam ni izčrpen (glej zlasti sodbo z dne 23. februarja 2006 v zadevi van Hilten van der Heijden, C-513/03, ZOdl., str. I-1957, točka 39, zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 22, in sodbo z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 38). Darila in dotacije so navedeni v postavki XI priloge I k Direktivi 88/361 z naslovom „Osebni pretoki kapitala“.
- 25 Če davčni zavezanec ene države članice uveljavlja davčno odbitje zneska, ki odraža vrednost donacij tretjim osebam, ki so rezidentke druge države članice, za ugotovitev, ali se za zadevno nacionalno zakonodajo uporabljajo določbe Pogodbe o prostem gibanju kapitala, ni pomembno, ali so bile zadevne donacije dane v denarju ali v blagu.

- 26 Navedba dediščin in zapuščin [volil] v postavki XI priloge I k Direktivi 88/361 namreč kaže na to, da ni treba razlikovati med operacijami v denarju in operacijami v blagu, da bi ugotovili, ali se za davčno obravnavanje določenih operacij s strani države članice uporabljajo določbe o prostem pretoku kapitala. Sodišče je tako poudarilo, da dedovanje pomeni prenos zapustnikovega premoženja na eno ali več oseb ali, z drugimi besedami, prenos lastnine in pravic, ki sestavljajo dediščino (glej zlasti zgoraj navedeni sodbi Hilten van der Heijden, točka 42, in Eckelkamp, točka 39). Iz tega sledi, da se za nacionalno davčno zakonodajo lahko uporabljajo členi od 56 ES do 58 ES, čeprav se nanaša na prenos premoženja, ki lahko obsega denarne zneske, premičnine in nepremičnine.
- 27 Kot velja za davek na dediščine, se tudi za davčno obravnavanje donacij v denarju ali blagu uporabljajo določbe pogodbe o pretoku kapitala, razen če so temeljni elementi zadevnih operacij omejeni na eno samo državo članico (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Eckelkamp, točka 39 in navedena sodna praksa).
- 28 Glede vprašanja, ali se za donacijo predmetov za uporabo – kot trdi grška vlada – raje uporabljajo določbe Pogodbe o prostem pretoku blaga, je treba spomniti, da je treba v skladu z zdaj ustaljeno sodno prakso upoštevati namen zadevne zakonodaje, da bi ugotovili, ali nacionalna zakonodaja spada v področje uporabe ene ali druge svoboščine (glej zlasti sodbo z dne 24. maja 2007 z dne Holböck, C-157/05, ZOdl., str. I-4051, točka 22 in navedena sodna praksa).
- 29 V zvezi s tem je dovolj poudariti, da nacionalna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, izključuje možnost odbitja donacij subjektom s sedežem v drugih državah članicah, ne glede na vprašanje, ali gre za donacije v denarju ali blagu, in če gre za donacijo v blagu, ne glede na kraj nakupa podarjenih predmetov. Iz namena te

ureditve nikakor ne sledi, da se za to ureditev raje uporabljajo določbe pogodbe o prostem pretoku blaga kot pa določbe o prostem pretoku kapitala.

- 30 Na prvo vprašanje za predhodno odločanje je zato treba odgovoriti tako, da se – če davčni zavezanec v eni državi članici uveljavlja davčno odbitje donacij v korist subjektov s sedežem v drugi državi članici, v kateri jim je priznano delovanje v splošnem interesu – za take donacije uporabljajo določbe Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala, čeprav gre za donacije v blagu v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo.

Drugo in tretje vprašanje

- 31 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, ki določa možnosti davčnega odbitja le za donacije v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu in imajo sedež na nacionalnem ozemlju, ob upoštevanju dejstva, da morajo davčni organi navedene države članice imeti možnost preveriti navedbe davčnega zavezanca in ne morejo biti zavezani kršenju načela sorazmernosti. V teh okoliščinah se sprašuje, ali so davčni organi, zato da pridobijo potrebne informacije, na podlagi Direktive 77/799 zavezani zaprositi za pomoč pristojne organe države članice, v kateri ima sedež subjekt prejemnik, ali, nasprotno, lahko navedeni davčni organi od davčnega zavezanca zahtevajo, da sam predloži vse potrebne dokaze.

- 32 Finanzamt, nemška, španska in francoska vlada, Irska ter vlada Združenega kraljestva v zvezi s tem navajajo, da ni v nasprotju z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, da država članica določi možnosti davčnega odbitja donacij le, če so te namenjene subjektom, ki imajo sedež na njenem ozemlju. Najprej, subjekti, ki delujejo v splošnem interesu, in tisti s sedežem v tujini niso v primerljivih položajih v smislu člena 58(1)(a) ES. Poleg tega naj bi bila omejitve davčnih ugodnosti na donacije v korist

nacionalnim subjektom, ki delujejo v splošnem interesu, upravičena z nujnostjo zagotavljanja učinkovitosti davčnega nadzora.

- 33 Nemška vlada in vlada Združenega kraljestva menita, da država članica obdavčitve donatorja (v nadaljevanju: država članica donatorja) – kadar gre za donacijo, ki jo davčni zavezanec da subjektu s sedežem v drugi državi članici – ni dolžna priskrbeti si potrebne informacije za obdavčitev slednjega niti z lastnimi sredstvi niti z uporabo sistema medsebojne pomoči, določenega v Direktivi 77/799.
- 34 Po mnenju nemške vlade, Irske in vlade Združenega kraljestva bi bilo v vsakem primeru v nasprotju z načelom sorazmernosti, če bi se od države članice donatorja zahtevalo, naj preveri, ali so izpolnjeni pogoji, ki veljajo za subjekte, ki delujejo v splošnem interesu, ali naj tako preveritev naroči za vsako donacijo davčnega zavezanca v korist subjektov s sedežem v eni ali več drugih državah članicah, in to ne glede na vrednost donacije ali donacij.
- 35 Komisija in nadzorni organ EFTE pa menita, da nacionalna zakonodaja, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, pomeni omejitev prostega pretoka kapitala, ki je ni mogoče upravičiti z nujnostjo ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora.
- 36 Komisija meni, da tudi če Direktiva 77/799 ne obvezuje države članice, da drugo državo članico zaprosi za pomoč, da bi se poučila o dejanskem stanju, ki je nastalo v drugi državi članici, mora prva država na podlagi člena 56 ES vseeno izkoristiti možnosti, ki jih ponuja ta direktiva, da se izključi vsako manj ugodno obravnavanje čezmejnih položajev v primerjavi s povsem nacionalnimi položaji. Nadzorni organ EFTE pa meni, da čeprav se lahko od davčnega zavezanca, ki zaprosi za davčno ugodnost, zahteva, naj

predloži potrebne dokaze, davčni organi ne morejo zavrnila te ugodnosti na podlagi dvoma o pristnosti predloženih informacij, ne da bi uporabili druga razpoložljiva sredstva za pridobitev ali preveritev navedenih informacij.

- 37 Nemška zakonodaja v obravnavani zadevi določa davčno odbitje donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, imajo sedež v Nemčiji in izpolnjujejo druge pogoje, določene s to zakonodajo, pri tem pa izključuje to davčno ugodnost za donacije v korist subjektov, ki imajo sedež v drugi državi članici, v kateri jim je priznано delovanje v splošnem interesu.
- 38 Kot je navedel generalni pravobranilec v točkah 47 in 48 sklepnih predlogov, ker možnost pridobitve davčnega odbitja lahko pomembno vpliva na donatorjev odnos, lahko dejstvo, da v Nemčiji ne obstaja možnost odbitja donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, če imajo sedež v drugih državah članicah, vpliva na pripravljenost nemških davčnih zavezancev nameniti jim donacije.
- 39 Taka zakonodaja je zato omejitev prostega pretoka kapitala, ki jo člen 56 ES načeloma prepoveduje.
- 40 Res je, da v skladu s členom 58(1)(a) ES določbe člena 56 ES ne posegajo v pravice držav članic, da v svojem davčnem pravu določijo različno obravnavanje davčnih zavezancev, ki niso v enakem položaju glede na kraj, v katerem je naložen njihov kapital.

41 Vendar je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki je dovoljeno s členom 58(1)(a) ES, in samovoljno diskriminacijo ali prikritim omejevanjem, ki sta prepovedana v odstavku 3 tega člena. Da bi se namreč nacionalna davčna ureditev, kot je obravnavana v postopku v glavni stvari, ki razlikuje med nacionalnimi subjekti in tistimi s sedežem v drugi državi članici, lahko obravnavala kot združljiva z določbami Pogodbe o prostem pretoku kapitala, se mora različno obravnavanje nanašati na položaje, ki niso objektivno primerljivi, ali pa mora biti upravičeno z nujnim razlogom splošnega interesa, kot je potreba po varovanju doslednosti davčnega sistema. Poleg tega, da bi bilo različno obravnavanje utemeljeno, različno obravnavanje ne sme preseči tega, kar je potrebno za doseg cilja, ki ga želi doseči sporna ureditev (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 32 in navedena sodna praksa).

Primerljivost nacionalnih subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, s subjekti s sedežem v drugi državi članici

42 Nemška, španska in francoska vlada, Irska ter vlada Združenega kraljestva navajajo, da donacije nacionalnim subjektom in donacije subjektom s sedežem v drugi državi članici niso primerljive, ker lahko zadevne države članice po eni strani uveljavijo različne pojme dobrodelnosti in različne pogoje za priznanje dobrodelnih ravnanj, po drugi strani pa lahko le pri nacionalnih subjektih nadzorujejo spoštovanje zahtev, ki jih predpisujejo. Nemška, španska in francoska vlada dodajajo, da če se država članica odreče določenim davčnim prihodkom, s tem da določi davčne oprostitve za dotacije subjektom, ki delujejo v splošnem interesu in imajo sedež na njenem ozemlju, to izvira iz dejstva, da ti subjekti državo članico razbremenijo določenih nalog, ki so v splošnem interesu in ki bi jih sicer morala država izpolniti sama, s tem da bi uporabila davčne prihodke.

43 Najprej je treba poudariti, da mora vsaka država določiti, ali naj – da bi spodbudila nekatere dejavnosti, za katere velja, da so v splošnem interesu – določi davčne ugodnosti v korist zasebnih ali javnih subjektov, ki opravljajo navedene dejavnosti, in v korist davčnih zavezancev, ki jim dajejo donacije.

44 Čepprav je legitimno, da država članica davčne obveznosti omeji na subjekte, katerih namen je izpolnjevanje določenih njenih ciljev, ki so v splošnem interesu (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 57), pa država članica ne more omejiti koristi teh ugodnosti le na subjekte, ki imajo sedež na njenem ozemlju in katerih dejavnosti jo lahko razbremenijo določenih obveznosti.

45 Država članica, s tem da – z možnostjo davčnega odbitja donacij v korist subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu – davčne zavezanca spodbuja k podpiranju dejavnosti teh subjektov, res spodbuja te subjekte pri razvijanju dejavnosti, ki so v splošnem interesu, za katere običajno skrbi sama ali bi lahko sama skrbela. Tako ni mogoče izključiti, da nacionalna zakonodaja, ki določa možnost davčnega odbitja donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, lahko spodbudi te subjekte, da nadomestijo javne organe pri prevzemanju izvajanja določenih obveznosti, in da se zaradi takega prevzema obveznosti lahko znižajo stroški zadevne države, ki lahko vsaj delno nadomestijo znižanje davčnih prihodkov, ki je posledica možnosti davčnega odbitja donacij.

46 Vendar iz tega ne sledi, da lahko država članica na področju možnosti davčnega odbitja donacij določi različno obravnavanje nacionalnih subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in subjektov s sedežem v drugi državi članici, ker donacije v korist slednjih – in to čeprav njihove dejavnosti spadajo med cilje zakonodaje prve države članice – ne morejo priversti do take nadomestitve proračuna. Na podlagi ustaljene sodne prakse namreč nujnost preprečitve zmanjšanja davčnih prihodkov ni eden od razlogov, naštetih v členu 58 ES, in ni eden od nujnih razlogov v splošnem interesu, s katerimi se lahko upraviči omejitev svobode, ki jo določa Pogodba (glej v tem smislu sodbo z dne 7. septembra 2004 v zadevi Manninen, C-319/02, ZOdl., str. I-7477, točka 49, in zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 59; glej po analogiji glede svobode opravljanja storitev sodbi z dne 3. oktobra 2002 v zadevi Danner, C-136/00, Recueil, str. I-8147, točka 56, in z dne 11. septembra 2007 v zadevi Schwarz in Gootjes-Schwarz, C-76/05, ZOdl., str. I-6849, točka 77).

- 47 Nasprotno pa lahko država članica v okviru zakonodaje o možnosti davčnega odbitja donacij uveljavi različno obravnavanje nacionalnih subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in subjektov s sedežem v drugih državah članicah, če slednji sledijo ciljem, ki jih njena zakonodaja ne spodbuja.
- 48 Namreč, kot je Sodišče razsodilo v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 39), pravo Skupnosti ne nalaga državam članicam, naj samodejno podelijo tujim subjektom, ki jim njihova država članica izvora priznava delovanje v splošnem interesu, enako priznanje na svojem ozemlju. V zvezi s tem imajo države članice pooblastilo za odločanje po prostem preudarku, ki ga morajo izvajati v skladu s pravom Skupnosti. Pod temi pogoji lahko prosto opredelijo, kateri so interesi skupnosti, ki jih želijo vzpodbujati, s tem da priznajo ugodnosti združenjem in subjektom, ki nepridobitno zasledujejo cilje, ki so povezani z omenjenimi interesi, in spoštujejo zahteve glede izpolnitve navedenih ciljev.
- 49 Kljub temu velja, da če subjekt, ki mu je priznано delovanje v splošnem interesu, izpolnjuje pogoje, ki jih za to določa zakonodaja druge države članice, in ima za cilj spodbujati enake skupne interese, tako da bi mu lahko bilo priznано delovanje v splošnem interesu v slednji državi članici – kar presodijo nacionalni organi te iste države članice, skupaj s sodstvom –, organi te države članice temu subjektu ne smejo odreči pravice do enakega obravnavanja zgolj zato, ker nima sedeža na ozemlju navedene države članice (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 40, in po analogiji glede svobode opravljanja storitev zgoraj navedeno sodbo Schwarz in Gootjes-Schwarz, točka 81).
- 50 Nasprotno od trditev vlad, ki so predložile stališča, je namreč subjekt, ki ima sedež v državi članici in izpolnjuje pogoje, ki jih druga država članica določi za dodelitev davčnih ugodnosti, glede davčnih ugodnosti, ki jih dodeljuje slednja država članica, katerih namen je spodbujati zadevne dejavnosti, ki so v splošnem interesu, v položaju, ki

je primerljiv s položajem subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, in imajo sedež v slednji državi članici.

Utemeljitev z nujnostjo ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora

- 51 Treba je poudariti, da v nasprotju s trditvami vlad, ki so predložile stališča, izključitev možnosti davčnega odbitja donacij v korist subjektov, ki imajo sedež v državi članici, ki ni država članica donatorja, in jim je v tej državi priznано delovanje v splošnem interesu, ne more biti utemeljena s težavami države članice donatorja pri preverjanju, ali taki subjekti dejansko izpolnjujejo v statutu določene cilje v smislu nacionalne zakonodaje, in z nujnostjo preverjanja učinkovitega upravljanja teh subjektov.
- 52 Nujnost, da se zagotovi učinkovitost davčnega nadzora, res pomeni nujen razlog v splošnem interesu, ki lahko utemelji omejitev uresničevanja s Pogodbo zagotovljenih pravic o prostem pretoku. Vendar je omejitveni ukrep lahko upravičen, če spoštuje načelo sorazmernosti, tako da mora biti primeren, da zagotovi uresničitev zastavljenega cilja, in ne sme preseči tistega, kar je nujno, da se ta cilj doseže (sodba z dne 18. decembra 2007 v zadevi A, C-101/05, ZOdl., str. I-11531, točki 55 in 56 in navedena sodna praksa).
- 53 V teh okoliščinah je Sodišče razsodilo, da *a priori* ni mogoče izključiti, da je davčni zavezanec sposoben predložiti ustrezne dokaze, ki davčnim organom države članice, v kateri obstaja davčni dolg, omogočajo jasno in natančno preverjanje resničnosti in značilnosti stroškov raziskav, ki so nastali v drugih državah članicah (sodbi z dne 8. julija 1999 v zadevi Baxter in drugi, C-254/97, Recueil, str. I-4809, točka 20, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Laboratoires Fournier, C-39/04, ZOdl., str. I-2057, točka 25).

- 54 Nič naj namreč ne bi oviralo zadevnih davčnih organov, da od davčnega zavezanca zahtevajo dokaze, za katere menijo, da so nujni za presojo, ali so izpolnjeni pogoji za odbitje stroškov, ki so določeni v zadevni zakonodaji, in, posledično, ali je treba odobriti zaproseno odbitje ali ne (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Danner, točka 50, in sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi Skandia in Ramstedt, C-422/01, Recueil, str. I-6817, točka 43).
- 55 Glede na načela, ki jih je Sodišče izpostavilo v zgoraj navedeni sodbi Centro di Musicologia Walter Stauffer (točka 48), lahko država članica, preden prizna davčno oprostitve subjektu, ki ima sedež v drugi državi članici, v kateri mu je priznано, da opravlja dejavnost v splošnem interesu, uporabi ukrepe, s katerimi lahko jasno in natančno preveri, ali ta subjekt izpolnjuje pogoje, ki jih zahteva nacionalna zakonodaja za koriščenje oprostitve, in izvede nadzor dejanskega upravljanja, na primer na podlagi predložitve letnih računovodskih izkazov in poslovnega poročila. Morebitne upravne nevspečnosti, ki so posledica tega, da imajo ti subjekti sedež v drugi državi članici, niso zadostne, da bi utemeljile zavrnitev državnih organov, da omenjenim subjektom podelijo enake davčne oprostitve kot istovrstnim nacionalnim subjektom.
- 56 Enako velja, ko gre za davčnega zavezanca, ki v državi članici zaprosi za možnost davčnega odbitja donacije v korist subjekta, ki ima sedež v drugi državi članici, v kateri mu je priznано, da opravlja dejavnost v splošnem interesu, čeprav – v takih okoliščinah in v nasprotju s tem, kar je veljalo v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer – davčni zavezanec, od katerega morajo davčni organi pridobiti potrebne informacije, ni subjekt prejemnik donacije, temveč sam donator.
- 57 Čeprav je res, da davčni zavezanec v nasprotju s takim subjektom prejemnikom nima na voljo vseh informacij – ki jih davčni organi potrebujejo za to, da preverijo, ali ta subjekt izpolnjuje pogoje, ki jih nacionalna zakonodaja predpisuje za odobritev finančne ugodnosti, predvsem tiste pogoje, ki se nanašajo na to, kako bodo prenesena sredstva upravljana – je po navadi možno, da donator pri navedenem subjektu pridobi dokumente, s katerimi bi bilo mogoče potrditi znesek in značilnosti donacije, ugotoviti,

katerim ciljem sledi ta subjekt, in potrditi pravilnost uporabljanje donacij, ki jih je prejel v preteklih letih.

58 V zvezi s tem ne morejo biti brez pomena potrdila, ki jih je izdal subjekt, ki v državi članici ustanovitve izpolnjuje pogoje, ki jih zakonodaja te države članice določa za dodelitev davčne ugodnosti, predvsem če ta zakonodaja za dodelitev davčnih ugodnosti, katerih namen je spodbujanje dejavnosti v splošnem interesu, določa enake pogoje.

59 Glede administrativnega bremena, ki ga lahko priprava takih dokumentov pomeni za zadevne subjekte, je treba poudariti, da se morajo ti subjekti odločiti, ali menijo, da je primerno vložiti sredstva za pripravo, razdelitev in morebitno prevajanje dokumentov, ki so namenjeni donatorjem s sedežem v drugih državah članicah, ki želijo biti upravičeni do davčnih ugodnosti.

60 Ker davčnih organov države članice nič ne ovira, da od davčnega zavezanca, ki želi pridobiti možnost davčnega odbitja donacij v korist subjektov s sedežem v drugi državi članici, zahtevajo, da predloži ustrezna dokazila, se ta država članica ne more sklicevati na nujnost ohranitve učinkovitosti davčnega nadzora, da bi utemeljila nacionalno zakonodajo, ki davčnega zavezanca absolutno ovira pri predložitvi takih dokazov.

61 Med drugim se lahko zadevni davčni organi na podlagi Direktive 77/799 obrnejo na organe druge države članice za pridobitev vseh informacij, za katere menijo, da so potrebne za pravilno odmero davka davčnega zavezanca (zgoraj navedena sodba Centro di Musicologia Walter Stauffer, točka 50). Ta direktiva namreč, zato da bi se preprečile davčne utaje, predvideva možnost nacionalnih davčnih uprav, da zahtevajo informacije, ki jih ne morejo pridobiti same (sodba z dne 27. septembra 2007 v zadevi Twoh International, C-184/05, ZOdl., str. I-7897, točka 32).

62 V nasprotju z navedbami Irske in vlade Združenega kraljestva zahteva davčnih organov za informacije, ki se nanaša na subjekt s sedežem v drugi državi članici, zato da bi lahko ugotovili, ali je donacija v korist tega subjekta lahko upravičena do davčne oprostitve, v ničemer ne preseže področja uporabe Direktive 77/799. Informacije, za katere Direktiva o medsebojni pomoči dovoli pristojnim organom države članice, da zahtevajo obvestilo, so namreč natančno tiste, ki se jim zdijo nujne za ugotovitev pravilnega zneska davka glede na zakonodajo, ki so jo dolžni uporabiti sami (zgoraj navedena sodba Twoh International, točka 36). Informacije, ki se jih zahteva za dopolnitev tistih, ki jih je davčni zavezanec predložil davčnim organom države članice za pridobitev davčne ugodnosti, so informacije, ki vsakemu pristojnemu organu zadevnih držav članic lahko omogočijo pravilno odmero davka od dohodkov v določenem primeru v smislu členov 1(1) in 2(1) Direktive 77/799.

63 Vendar Direktiva 77/799 v ničemer ne vpliva na pristojnost pristojnih organov države članice donatorja, da preučijo predvsem, ali so pogoji, ki v skladu z njihovo zakonodajo veljajo za dodelitev davčne ugodnosti, izpolnjeni (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Twoh International, točka 36). Tako lahko država članica donatorja glede subjekta, ki ima sedež v drugi državi članici, v kateri mu je priznано, da deluje v splošnem interesu, določi davčno obravnavanje, ki je enako obravnavanju, ki velja za donacije nacionalnim subjektom, le če ta subjekt izpolni pogoje za dodelitev davčnih olajšav, določenih v zakonodaji slednje države članice, med katerimi je navedeno izpolnjevanje ciljev, ki so enaki ciljem, ki jih spodbuja davčna zakonodaja navedene države članice. Pristojni nacionalni organi, vključno s sodišči, morajo preveriti, ali je bil v skladu s pravili nacionalnega prava predložen dokaz o izpolnjevanju pogojev, ki jih za dodelitev zadevne davčne ugodnosti določa ta država članica.

64 Poleg tega se z Direktivo 77/799 od države članice donatorja ne zahteva, naj uporabi sistem medsebojne pomoči, ki je določen s to direktivo, vselej ko informacije, ki jih je predložil donator, ne zadoščajo za preveritev, ali subjekt prejemnik izpolnjuje pogoje, ki jih nacionalna zakonodaja določa za dodelitev davčnih ugodnosti.

65 Ker namreč Direktiva 77/799 določa možnost nacionalnih davčnih uprav, da zahtevajo informacije, ki jih ne morejo pridobiti same, je Sodišče poudarilo, da sklicevanje v členu 2(1) te direktive na izraz „lahko“, kaže na to, da čeprav imajo navedene uprave sicer možnost zahtevati informacije od pristojnega organa druge države članice, taka zahteva nikakor ne pomeni obveznosti. Vsaka država članica mora sama 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 ta primer utemeljuje predložitev zahteve za informacije drugi državi članici (zgoraj navedena sodba Twoh International, točka 32).

66 Država članica niti ne more izključiti dodelitve davčnih olajšav za donacije v korist subjekta s sedežem v drugi državi članici, v kateri mu je priznано, da deluje v splošnem interesu, le zato, ker glede takih subjektov davčni organi prve države članice nimajo možnosti, da na kraju samem preverijo spoštovanje zahtev, ki jih določa njihova davčna zakonodaja.

67 Kot je razložila nemška vlada na obravnavi, preverjanje na kraju samem po navadi ni potrebno, ker se nadzor nad spoštovanjem pogojev, določenih z nacionalno zakonodajo, običajno na splošno opravlja s preverjanjem informacij, ki jih predložijo navedeni subjekti.

68 Če poleg tega v državi članici, v kateri ima sedež subjekt prejemnik, obstaja sistem davčnih olajšav, katerih namen je podpirati dejavnosti subjektov, ki jim je priznано, da delujejo v splošnem interesu, bo po navadi dovolj, da druga država članica v okviru medsebojne pomoči, ki jo določa Direktiva 77/799, obvesti državo članico donatorja o predmetu in podrobnih pravilih nadzora, ki veljajo za take subjekte, da bi davčni organi države članice obdavčitve lahko dovolj natančno ugotovili, katere dodatne informacije potrebujejo, da preverijo, ali subjekt prejemnik izpolnjuje pogoje iz nacionalne zakonodaje za dodelitev davčnih ugodnosti.

- 69 Čeprav se izkaže, da je preveritev informacij, ki jih je predložil davčni zavezanec, težka, predvsem zaradi omejitev pri izmenjavi informacij, določenih v členu 8 Direktive 77/799, nič ne preprečuje zadevnim davčnim organom, da zavrnejo zaproseno odbitje, če dokazi, za katere menijo, da so potrebni za pravilno odmero davka, niso predloženi (glej v tem smislu sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 20, in z dne 11. oktobra 2007 v zadevi ELISA, C-451/05, ZOdl., str. I-8251, točka 95 in navedena sodba A, točka 58).
- 70 Glede subjektov, ki delujejo v splošnem interesu in imajo sedež v tretji državi, je treba dodati, da lahko država članica obdavčitve načeloma legitimno zavrne odobritev te davčne ugodnosti, če se pridobitev potrebnih informacij iz te države izkaže za nemogočo, predvsem ker za to tretjo državo ne obstaja obveznost iz konvencije, da mora predložiti informacije (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo A, točka 63).
- 71 V teh okoliščinah je treba zavrniti trditev nemške vlade, Irske in vlade Združenega kraljestva, v skladu s katero bi bilo v nasprotju z načelom sorazmernosti, če bi se od države članice donatorja zahtevalo, naj preveri ali naroči, da se preveri, izpolnjevanje pogojev, ki veljajo za nacionalne subjekte, ki delujejo v splošnem interesu, če davčni zavezanec zaprosi za upravičenje do možnosti odbitja donacij v korist subjektov s sedežem v drugi državi članici.
- 72 Na drugo in tretje zastavljeno vprašanje je treba torej odgovoriti, da člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se glede donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, upravičenje do davčnega odbitja dodeli le v zvezi z donacijami v korist subjektov s sedežem na nacionalnem ozemlju, ne da bi imel davčni zavezanec kakršno koli možnost dokazati, da donacija v korist subjekta s sedežem v drugi državi članici izpolnjuje pogoje, ki jih navedena zakonodaja določa za dodelitev takega upravičenja.

Stroški

73 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. Če davčni zavezanec v eni državi članici zaprosi za možnost davčnega odbitja donacij v korist subjektov s sedežem v drugi državi članici, v kateri jim je priznano delovanje v splošnem interesu, se za take donacije uporabljajo določbe Pogodbe ES o prostem pretoku kapitala, čeprav gre za donacije v blagu v obliki predmetov za vsakdanjo uporabo.
2. Člen 56 ES nasprotuje zakonodaji države članice, v skladu s katero se glede donacij v korist subjektov, ki delujejo v splošnem interesu, upravičenje do davčnega odbitja dodeli le v zvezi z donacijami v korist subjektov s sedežem na nacionalnem ozemlju, ne da bi imel davčni zavezanec kakršno koli možnost dokazati, da donacija v korist subjekta s sedežem v drugi državi članici izpolnjuje pogoje, ki jih navedena zakonodaja določa za dodelitev takega upravičenja.

Podpisi