ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 16ης Ιουνίου 2011 *

Στην υπόθεση C-10/10,

που έχει ως αντικείμενο προσφυγή λόγω παραβάσεως δυνάμει του άρθρου 258 ΣΛΕΕ, που ασκήθηκε στις 8 Ιανουαρίου 2010,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Δημοκρατίας της Αυστρίας, εκπροσωπούμενης από τη C. Pesendorfer, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot, πρόεδρο τμήματος, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal (εισηγητή) και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: V. Trstenjak
γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Μαρτίου 2011,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο να διαπιστώσει ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992 (ΕΕ 1994 L 1, σ. 3, στο εξής: Συμφωνία για τον ΕΟΧ), στο μέτρο που παρέχει δυνατότητα απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς νομικά πρόσωπα ασκούντα διδακτική ή ερευνητική δραστηριότητα αποκλειστικώς όταν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα εδρεύουν στην Αυστρία.

Το νομικό πλαίσιο

Η Συμφωνία για τον ΕΟΧ

2 Το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ ορίζει τα εξής:

«Στ[ο πλαίσιο] των διατάξεων της παρούσας Συμφωνίας, δεν επιβάλλονται περιορισμοί μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, στις κινήσεις κεφαλαίων που ανήκουν σε πρόσωπα που έχουν κατοικία σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής [Ένωσης] ή της ΕΖΕΣ ούτε διάκριση μεταχείρισης που βασίζεται στην ιθαγένεια ή στην κατοικία των μερών ή στον τόπο της επενδύσεως. Στο παράρτημα XII περιέχονται οι αναγκαίες διατάξεις για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

3 Το παράρτημα XII της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, που τιτλοφορείται «Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων», παραπέμπει στην οδηγία 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [που καταργήθηκε με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5). Βάσει του άρθρου 1, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, οι κινήσεις κεφαλαίων ταξινομούνται σύμφωνα με την ονοματολογία του παραρτήματος Ι.

Το εθνικό δίκαιο

4 Κατά το άρθρο 4 του αυστριακού νόμου περί φορολογίας εισοδήματος (Einkommensteuergesetz) της 7ης Ιουλίου 1988 (*BGBl.* 400/1988, στο εξής: EStG), τα κέρδη εκλαμβάνονται ως βάση υπολογισμού του φόρου εισοδήματος. Κατά το άρθρο αυτό, τα κέρδη αφαιρούνται από τις δαπάνες εκμεταλλεύσεως. Το άρθρο 4,

παράγραφος 4, του EStG διευκρινίζει, μεταξύ άλλων, ότι ορισμένες κατηγορίες δαπανών που προβλέπει ειδικώς αποτελούν «σε κάθε περίπτωση» δαπάνες εκμεταλλεύσεως.

5 Το άρθρο 4a, σημείο 1, του νόμου αυτού, όπως προκύπτει από τον νόμο του 2009 περί φορολογικής μεταρρυθμίσεως (*BGBl.* I, 26/2009, στο εξής: τροποποιηθείς EStG), που αφορά τις προερχόμενες από το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως χορηγίες, αριθμεί σειρά χορηγιών οι οποίες θεωρούνται επίσης ως δαπάνες εκμεταλλεύσεως. Στο πλαίσιο αυτό, το άρθρο 4a του τροποποιηθέντος EStG επαναλαμβάνει την αρίθμηση χορηγιών εκμεταλλεύσεως που περιελάμβανε μέχρι τις 31 Μαρτίου 2009 το άρθρο 4, παράγραφος 4, σημείο 5, του EStG.

6 Το άρθρο 4a του τροποποιηθέντος EStG έχει ως εξής:

«Δαπάνες εκμεταλλεύσεως αποτελούν επίσης:

1. οι χορηγίες για την άσκηση δραστηριοτήτων

— έρευνας ή

— διδασκαλίας για την εκπαίδευση ανηλίκων, η οποία αφορά την επιστημονική ή καλλιτεχνική εκπαίδευση και αντιστοιχεί στον νόμο περί πανεπιστημίων του 2002,

καθώς και η πραγματοποίηση σχετικών δημοσιεύσεων και τεκμηριώσεων για τους ακόλουθους οργανισμούς:

a) πανεπιστήμια, ανώτατες καλλιτεχνικές σχολές και την Ακαδημία καλών τεχνών, καθώς και τα τμήματα, τα ινστιτούτα και τους ειδικούς οργανισμούς αυτών·

b) ιδρύματα συσταθέντα βάσει ομοσπονδιακού ή τοπικού νόμου, τα οποία ασχολούνται με την προαγωγή της έρευνας·

c) την Αυστριακή Ακαδημία Επιστημών·

d) μη ανεξάρτητους νομικώς οργανισμούς των φορέων τοπικής αυτοδιοικήσεως, οι οποίοι ασχολούνται κυρίως με την έρευνα ή τη διδασκαλία υπό την προαναφερθείσα μορφή προς όφελος της αυστριακής επιστήμης ή οικονομίας και την πραγματοποίηση σχετικών δημοσιεύσεων ή τεκμηριώσεων·

e) νομικά πρόσωπα τα οποία ασχολούνται ιδίως με την έρευνα ή τη διδασκαλία υπό την προαναφερθείσα μορφή προς όφελος της αυστριακής επιστήμης ή οικονομίας και την πραγματοποίηση σχετικών δημοσιεύσεων ή τεκμηριώσεων. Περαιτέρω προϋπόθεση είναι είτε στα εν λόγω νομικά πρόσωπα να συμμετέχει, τουλάχιστο κατά πλειοψηφία, ένας φορέας τοπικής αυτοδιοικήσεως, είτε το νομικό πρόσωπο να επιδιώκει ως νομικό πρόσωπο κατά την έννοια των άρθρων 34 επ. του ομοσπονδιακού κώδικα φορολογίας αποκλειστικώς επιστημονικούς σκοπούς.

Στις περιπτώσεις d και e, οι προϋποθέσεις πρέπει να αποδεικνύονται για τον οικείο οργανισμό δυνάμει βεβαιώσεως του Finanzamt Wien 1/23, η οποία συνοδεύεται από ρήτρα επιτρέπουσα την ανάκληση της βεβαιώσεως ανά πάσα στιγμή. Όλοι οι οργανισμοί για τους οποίους έχει εκδοθεί τέτοια βεβαίωση θα πρέπει να δημοσιεύονται τουλάχιστο μία φορά ετησίως σε ηλεκτρονική μορφή στην αρχική ιστοσελίδα του ομοσπονδιακού Υπουργείου Οικονομικών. Το συνολικό ποσό των χορηγιών εκπίπτει εφόσον, αθροιζόμενο με το συνολικό ποσό χορηγιών κατά την έννοια του σημείου 2, δεν υπερβαίνει ποσοστό 10 % των κερδών του αμέσως προηγούμενου οικονομικού έτους.

[…]»

Το ιστορικό της διαφοράς και η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

7 Με έγγραφο της 12ης Μαΐου 2005, η Επιτροπή ζήτησε από τον ομοσπονδιακό Υπουργό Οικονομικών της Δημοκρατίας της Αυστρίας να διευκρινίσει αν δικαιούχοι χορηγιών δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, σημείο 5, του EStG (νυν άρθρου 4a, σημείο 1, του τροποποιηθέντος EStG) μπορούσαν να είναι μόνον οργανισμοί εδρεύοντες στην Αυστρία ή αν μπορούσαν επίσης να τύχουν χορηγιών και ανάλογοι οργανισμοί ευρισκόμενοι σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης ή του Ενιαίου Ευρωπαϊκού Χώρου (ΕΟΧ).

8 Ο ομοσπονδιακός Υπουργός Οικονομικών απάντησε στο έγγραφο αυτό με επιστολή της 5ης Σεπτεμβρίου 2005, με την οποία επιβεβαίωσε ότι δικαιούχοι χορηγιών δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 4, σημείο 5, στοιχεία a έως d, του EStG μπορούσαν να είναι μόνον αυστριακοί οργανισμοί. Αντιθέτως, υποστήριξε ότι η εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 4, σημείο 5, στοιχείο e, του EStG δεν περιορίζεται, όπως προκύπτει από το γράμμα της διατάξεως αυτής, σε εθνικούς οργανισμούς.

9 Στις 4 Απριλίου 2007 η Επιτροπή απηύθυνε πρώτο έγγραφο οχλήσεως στη Δημοκρατία της Αυστρίας με το οποίο διαπίστωσε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 4, σημείο 5, στοιχεία a έως d, του EStG αντέβαινε στο άρθρο 49 ΕΚ καθώς και στο άρθρο 36 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ και κάλεσε το εν λόγω κράτος μέλος να υποβάλει τις σχετικές παρατηρήσεις του εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίηση του εγγράφου αυτού.

10 Με την από 5 Ιουνίου 2007 απάντησή της, η Δημοκρατία της Αυστρίας έβαλε κατά της εφαρμογής των διατάξεων περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, υποστηρίζοντας ότι οι χορηγίες τις οποίες ρυθμίζει η επίδικη διάταξη δεν αποτελούσαν αντιπαροχή. Επιπλέον, αρνήθηκε κάθε παραβίαση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.

11 Με συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως της 6ης Μαΐου 2008, που διαβιβάσθηκε στη Δημοκρατία της Αυστρίας στις 8 Μαΐου 2008, η Επιτροπή συμπλήρωσε τη νομική εκτίμηση που ανέπτυξε στο πρώτο έγγραφο οχλήσεως επισημαίνοντας ότι, πέραν της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών, η εκτίμησή της στηριζόταν στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ήτοι στο άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ, στο μέτρο που το επίμαχο φορολογικό καθεστώς καθιστούσε λιγότερο ελκυστικές τις χορηγίες προς οργανισμούς εγκατεστημένους σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης ή του ΕΟΧ.

12 Με έγγραφο της 9ης Ιουλίου 2008, η Δημοκρατία της Αυστρίας απάντησε παραπέμποντας, κατά το ουσιώδες μέρος, στην από 5 Ιουνίου 2007 απάντησή της κατά την οποία δεν παραβιάσθηκε ούτε η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών ούτε η ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων.

13 Επειδή η Επιτροπή δεν ικανοποιήθηκε από την απάντηση αυτή, εξέδωσε στις 19 Μαρτίου 2009 αιτιολογημένη γνώμη με την οποία κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας, προβλέποντας δυνατότητα απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας μόνον εφόσον οι οργανισμοί αυτοί εδρεύουν στην Αυστρία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ. Στο πλαίσιο της νομικής αναλύσεως του άρθρου 4, παράγραφος 4, σημείο 5, του EStG, η Επιτροπή διέκρινε μεταξύ των διατάξεων του σημείου 5, στοιχεία a έως d, αφενός, και του σημείου 5, στοιχείο e, αφετέρου. Κατά την Επιτροπή, οι πρώτες από τις διατάξεις αυτές εισήγαγαν διάκριση με κριτήριο την έδρα του οικείου οργανισμού. Μόνον οι χορηγίες προς οργανισμούς προβλεπόμενους από τις διατάξεις αυτές και εδρεύοντες στην Αυστρία μπορούν να αναγνωρισθούν ως δαπάνες εκμεταλλεύσεως για τις οποίες εκπίπτει ο φόρος. Αντιθέτως, ακόμη και αν το άρθρο 4, παράγραφος 4, σημείο 5, στοιχείο e, του EStG δεν εισήγε καμία διάκριση με κριτήριο την έδρα του δικαιούχου δωρεάς, ο χαρακτηρισμός των χορηγιών ως δαπανών εκμεταλλεύσεως θα γινόταν δεκτός μόνον αν το οικείο νομικό πρόσωπο ασκούσε τις δραστηριότητές του κυρίως υπέρ της αυστριακής έρευνας ή οικονομίας.

14 Με έγγραφο της 25ης Μαΐου 2009, η Δημοκρατία της Αυστρίας επανέλαβε και συμπλήρωσε τα επιχειρήματα που είχε προβάλει με τις απαντήσεις της στο έγγραφο οχλήσεως και στο συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως. Υπό τις συνθήκες αυτές, η Επιτροπή αποφάσισε να ασκήσει την υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επιχειρήματα των διαδίκων

15 Κατά την Επιτροπή, το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG, παρέχοντας δυνατότητα απαλλαγής από φόρο μόνον των χορηγιών προς οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας οι οποίοι εδρεύουν στην Αυστρία, αποκλείοντας τις χορηγίες προς παρεμφερείς οργανισμούς εδρεύοντες σε άλλα κράτη μέλη της Ένωσης ή του ΕΟΧ, αντιβαίνει στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως εξασφαλίζεται από το άρθρο 56 ΕΚ και το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

16 Αυτή η διάταξη της αυστριακής νομοθεσίας απαγορεύεται καταρχήν από το άρθρο 56 ΕΚ και δεν μπορεί να δικαιολογηθεί. Από το γράμμα της εν λόγω διατάξεως, καθώς και από τα επιχειρήματα που προέβαλε η Δημοκρατία της Αυστρίας κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, προκύπτει σαφώς ότι η διάταξη αυτή εισάγει διάκριση βάσει αμιγώς γεωγραφικών κριτηρίων, ήτοι ανάλογα με το αν ο δικαιούχος χορηγιών έχει έδρα στην Αυστρία. Όλες αυτές οι σχετικές με το άρθρο 56 ΕΚ εκτιμήσεις ισχύουν mutatis mutandis για το άρθρο 40 της Συμφωνία για τον ΕΟΧ.

17 Η Δημοκρατία της Αυστρίας δέχεται ότι το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG διακρίνει, μέχρι ορισμένο βαθμό, τους εδρεύοντες στην Αυστρία οργανισμούς από εκείνους που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη, αλλά εκτιμά ότι η διάταξη αυτή δεν συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων. Πρώτον, υποστηρίζει ότι οι ασκούντες ερευνητική και διδακτική δραστηριότητα οργανισμοί που αριθμούνται στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG δεν ομοιάζουν αντικειμενικώς με παρεμφερείς οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη, λόγω του ότι μόνον οι πρώτοι επηρεάζονται από τη δημόσια εξουσία στη Δημοκρατία της Αυστρίας.

18 Δεύτερον, στην περίπτωση που αποδειχθεί ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η Δημοκρατία της Αυστρίας εκτιμά ότι ο περιορισμός αυτός δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος. Ειδικότερα, ο περιορισμός του προνομίου της φορολογικής απαλλαγής στους αριθμούμενους στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμούς ανταποκρίνεται στον σκοπό περί διατηρήσεως και ενισχύσεως της θέσεως της Αυστρίας ως φορέα προαγωγής του πολιτισμού και της επιστήμης, ο οποίος υπηρετεί το γενικό συμφέρον του κοινωνικού συνόλου της ημεδαπής. Οι οργανισμοί που δεν εμπίπτουν στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG μπορούν εντούτοις, όπως και οι παρεμφερείς οργανισμοί που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας, να τύχουν απαλλαγής από φόρο για χορηγίες που πραγματοποιούν δυνάμει του άρθρου 4a, σημείο 1, στοιχείο e), του τροποποιηθέντος EStG, αν επιδιώκουν σκοπούς γενικούς συμφέροντος στον τομέα των επιστημών και της οικονομίας.

19 Η παραίτηση από την είσπραξη φορολογικών εσόδων λόγω της απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς τους αριθμούμενους στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμούς δικαιολογείται λαμβανομένου υπόψη ότι οι εν λόγω οργανισμοί συμβάλλουν στο γενικό συμφέρον μέσω των υλικών παροχών που πραγματοποιούν και οι εν λόγω χορηγίες μπορούν να υποκαταστήσουν την καταβολή φόρων. Η απαλλαγή των χορηγιών από φόρο βάσει της διατάξεως αυτής καθιστά, συνεπώς, δυνατή τη διάθεση επιπλέον κεφαλαίων για την εκπλήρωση των αποστολών δημόσιας υπηρεσίας.

20 Ο περιορισμός της απαλλαγής από φόρο των χορηγιών στους προβλεπόμενους στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας αποτελεί πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο για την εκπλήρωση του επιδιωκόμενου σκοπού. Η επέκταση της εφαρμογής της εν λόγω φοροαπαλλαγής στους οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας δεν μπορεί να εξασφαλίσει την επίτευξη των ίδιων σκοπών, καθόσον συνεπάγεται ότι μέρος των επίμαχων χορηγιών, για τις οποίες εκπίπτει ο φόρος σε ποσοστό 10 % επί του ποσού των κερδών του χορηγού, ευνοεί οργανισμούς επιδιώκοντες σκοπούς οι οποίοι δεν υπηρετούν το γενικό συμφέρον της Δημοκρατίας της Αυστρίας, περιορίζοντας με τον τρόπο αυτό το διαθέσιμο κεφάλαιο των εδρευόντων στο εν λόγω κράτος μέλος οργανισμών.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

21 Στην παρούσα διαδικασία, πρέπει καταρχάς να επισημανθεί ότι, όπως προκύπτει από το δικόγραφο της προσφυγής της Επιτροπής, κρίσιμη διάταξη είναι μόνον το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG και όχι το εν λόγω σημείο 1, στοιχείο e.

22 Η Επιτροπή υποστηρίζει, κατ' ουσίαν, ότι το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG, περιορίζοντας την απαλλαγή από φόρο των χορηγιών στους αριθμούμενους στην εν λόγω διάταξη οργανισμούς, εισάγει διάκριση βάσει ενός και μόνον κριτηρίου, εκείνου της έδρας του δικαιούχου της χορηγίας, η οποία είναι ασυμβίβαστη με τις επιταγές τόσο του άρθρου 56 ΕΚ όσο και του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

23 Υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία, μολονότι η άμεση φορολογία εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκησή της, να τηρούν το δίκαιο της Ένωσης (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 2010, C-72/09, Établissements Rimbaud, Συλλογή 2010, σ. I-10659, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

24 Το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει όλους τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών, καθώς και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών. Μολονότι η Συνθήκη ΕΚ δεν ορίζει την έννοια των κινήσεων κεφαλαίων, είναι ωστόσο γνωστόν ότι η οδηγία 88/361, από κοινού με την προσαρτώμενη σε αυτή ονοματολογία, παρέχει ενδείξεις για τον ορισμό της έννοιας αυτής (βλ. απόφαση της 28ης Σεπτεμβρίου 2006, C-282/04 και C-283/04, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2006, σ. I-9141, σκέψη 19). Οι χορηγίες και οι δωρεές περιλαμβάνονται στην ενότητα XI, που τιτλοφορείται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα», του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361.

25 Εν προκειμένω, ο τροποποιηθείς EStG προβλέπει απαλλαγή από φόρο των προερχόμενων από το κεφάλαιο εκμεταλλεύσεως χορηγιών προς τους οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας που αριθμεί το άρθρο του 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως e. Όπως αναγνώρισε η Δημοκρατία της Αυστρίας κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία, δικαιούχοι των χορηγιών που καθορίζονται στο εν λόγω άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d μπορούν να είναι μόνον οργανισμοί εδρεύοντες στο εν λόγω κράτος.

26 Συνεπώς, επισημαίνεται ότι το επίμαχο καθεστώς φορολογικών απαλλαγών περιλαμβάνει, για τους φορολογουμένους που πραγματοποιούν χορηγίες υπέρ οργανισμών ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας εδρεύοντες σε άλλο κράτος μέλος πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας, σημαντικότερη φορολογική επιβάρυνση έναντι των οργανισμών που αριθμεί το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG. Εφόσον η απαλλαγή από φόρο δύναται να επηρεάσει σημαντικά τη στάση του χορηγού, η μη δυνατότητα απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη πλην της Δημοκρατίας της Αυστρίας είναι ικανή να αποθαρρύνει τις εκ μέρους των φορολογουμένων χορηγίες υπέρ των οργανισμών αυτών (βλ., επ' αυτού, απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2009, C-318/07, Persche, Συλλογή 2009, σ. I-359, σκέψη 38).

27 Το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG συνιστά, επομένως, περιορισμό στις κινήσεις κεφαλαίων ο οποίος καταρχήν απαγορεύεται από το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ.

28 Ωστόσο, κατά το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών «να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά […] τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους». Η παρέκκλιση αυτή περιορίζεται από το άρθρο 58, παράγραφος 3, ΕΚ, το οποίο ορίζει ότι οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 1 του άρθρου αυτού εθνικές διατάξεις «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 56». Η διαφορετική μεταχείριση που επιτρέπει το άρθρο 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ πρέπει, επομένως, να διακρίνεται από τις απαγορευόμενες από την παράγραφο 3 του ίδιου αυτού άρθρου δυσμενείς διακρίσεις.

29 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, για να μπορέσει μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη, η οποία διακρίνει μεταξύ των ημεδαπών οργανισμών και των οργανισμών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που αντικειμενικώς δεν μπορούν να συγκριθούν ή να δικαιολογείται από επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος. Επιπλέον, για να δικαιολογηθεί η διαφορετική μεταχείριση, δεν πρέπει να υπερβαίνει το όριο που είναι αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού της σχετικής ρυθμίσεως (βλ., επ' αυτού, αποφάσεις της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Συλλογή 2006, σ. I-8203, σκέψη 32, και Persche, σκέψη 41).

30 Η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει, πρώτον, ότι οι αριθμούμενοι στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμοί δεν μπορούν αντικειμενικώς να συγκριθούν με τους αντίστοιχους οργανισμούς ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη. Συγκεκριμένα, εφόσον το σχετικό με τις επίμαχες χορηγίες φορολογικό καθεστώς οδηγεί σε διαφορετική μεταχείριση των φορολογουμένων ανάλογα με τον τόπο στον οποίο είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους, η Δημοκρατία της Αυστρίας εκτιμά ότι η διαφορετική μεταχείριση μεταξύ, αφενός, των Αυστριακών φορολογουμένων που πραγματοποιούν χορηγίες

υπέρ των αριθμούμενων στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμών και, αφετέρου, εκείνων που πραγματοποιούν χορηγίες υπέρ των αντίστοιχων οργανισμών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη επιτρέπεται, λαμβανομένων υπόψη των διαφορών μεταξύ των δικαιούχων των εν λόγω χορηγιών.

31 Κατά τη Δημοκρατία της Αυστρίας, η διαφορά αυτή δικαιολογείται από την επιρροή που ασκεί η δημόσια εξουσία στην Αυστρία στους αριθμούμενους στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμούς, η οποία δεν υφίσταται στην περίπτωση των οργανισμών που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη. Η επιρροή αυτή παρέχει στις δημόσιες αρχές τη δυνατότητα να καθορίσουν τους σκοπούς γενικού συμφέροντος που ανατίθενται στους αριθμούμενους στη διάταξη αυτή οργανισμούς, να τους κατευθύνουν ενεργά στην επίτευξη των εν λόγω σκοπών και να παρέμβουν αν οι σκοποί αυτοί δεν εκπληρώνονται.

32 Επισημαίνεται, συναφώς, ότι, ενώ τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να καθορίσουν τους σκοπούς γενικούς συμφέροντος που επιθυμούν να προαγάγουν, χορηγώντας φορολογικά προνόμια σε ιδιωτικούς ή δημόσιους οργανισμούς που επιδιώκουν ανιδιοτελώς σκοπούς συνυφασμένους με τα εν λόγω συμφέροντα και που τηρούν τις σχετικές με την επίτευξη των εν λόγω σκοπών επιταγές, πρέπει να ασκούν την εν λόγω εξουσία εκτιμήσεως σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης (βλ., υπό την έννοια αυτή, την προαναφερθείσα απόφαση Persche, σκέψη 48). Μολονότι είναι γεγονός ότι οι εθνικές αρχές διαθέτουν επιπλέον μέσα τα οποία τους παρέχουν τη δυνατότητα να ελέγχουν και να επηρεάζουν τη συμπεριφορά των οργανισμών που εδρεύουν εντός του αυστριακού εδάφους, σε σχέση με τους οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, εντούτοις η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν απέδειξε ότι η παρέμβαση αυτή στη διαχείριση των επίμαχων οργανισμών είναι αναγκαία για την επίτευξη των σκοπών γενικού συμφέροντος στην προαγωγή των οποίων προσβλέπει το εν λόγω κράτος μέλος.

33 Μολονότι είναι θεμιτό ένα κράτος μέλος να χορηγεί φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο στους οργανισμούς που επιδιώκουν ορισμένους σκοπούς γενικού συμφέροντος, εντούτοις ένα κράτος μέλος δεν δύναται να εξασφαλίζει τέτοια πλεονεκτήματα αποκλειστικώς στους οργανισμούς που εδρεύουν στην ημεδαπή (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Persche, σκέψη 44).

34 Εν προκειμένω, η Δημοκρατία της Αυστρίας επισημαίνει ότι ο σκοπός γενικού συμφέροντος που επιδιώκει το άρθρο 4a, σημείο 1, του τροποποιηθέντος EStG είναι η προώθηση της θέσεως της Αυστρίας ως φορέα προαγωγής της επιστήμης και της εκπαιδεύσεως. Όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας με το σημείο 56 των προτάσεών της, ο σκοπός αυτός ορίζεται κατά τέτοιον τρόπο ώστε όλοι σχεδόν οι ασκούντες ερευνητική και διδακτική δραστηριότητα οργανισμοί που εδρεύουν στην Αυστρία να τον εκπληρώνουν, ενώ κάθε αντίστοιχος οργανισμός που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος αποκλείεται αυτομάτως από το προνόμιο του επίμαχου φορολογικού πλεονεκτήματος.

35 Ως εκ τούτου, το μοναδικό κριτήριο που είναι ικανό να εισαγάγει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων που πραγματοποιούν χορηγίες προς τους εδρεύοντες στην Αυστρία οργανισμούς και εκείνων που πραγματοποιούν χορηγίες προς τους αντίστοιχους οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος είναι στην πραγματικότητα ο τόπος εγκαταστάσεως του δικαιούχου της δωρεάς. Το κριτήριο αυτό δεν μπορεί εξ ορισμού να αποτελέσει βάσιμο κριτήριο για να εκτιμηθεί αν οι καταστάσεις μπορούν αντικειμενικώς να συγκριθούν και, ως εκ τούτου, για να αποδειχθεί ότι αντικειμενικώς διαφέρουν μεταξύ τους (βλ., κατ' αναλογία, όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-76/05, Schwarz και Gootjes-Schwarz, Συλλογή 2007, σ. I-6849, σκέψεις 72 και 73).

36 Συνεπώς, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Δημοκρατίας της Αυστρίας ότι η κατάσταση των αριθμούμενων στο άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG οργανισμών, αφενός, και των αντίστοιχων οργανισμών ερευνητικής και διδακτικής δραστηριότητας που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη, αφετέρου, δεν μπορεί αντικειμενικώς να συγκριθεί και ότι, κατά συνέπεια, δικαιολογείται η διαφορετική μεταχείριση των υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος στην Αυστρία φορολογουμένων με κριτήριο τον τόπο στον οποίο είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

37 Όσον αφορά, δεύτερον, το επιχείρημα που αντλείται από την ύπαρξη επιτακτικού λόγου γενικού συμφέροντος, το Δικαστήριο έκρινε βεβαίως, με τη σκέψη 23 της αποφάσεως της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier (Συλλογή 2005, σ. I-2057), ότι η προαγωγή της έρευνας και της αναπτύξεως μπορεί να αποτελέσει τέτοιο λόγο, διευκρινίζοντας ωστόσο ότι μια εθνική ρύθμιση που εξασφαλίζει το προνόμιο της πιστώσεως φόρου μόνο σε ερευνητικές δραστηριότητες πραγματοποιηθείσες

στο οικείο κράτος μέλος αντίκειται άμεσα στον σκοπό που επιδιώκει η πολιτική της Ένωσης στον τομέα της έρευνας και της τεχνολογικής αναπτύξεως. Κατά το άρθρο 163, παράγραφος 2, ΕΚ, η πολιτική αυτή σκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων στη συνεργασία στον τομέα της έρευνας και δεν μπορεί, κατά συνέπεια, να εφαρμοσθεί μέσω της εφαρμογής της έρευνας και της αναπτύξεως σε εθνική κλίμακα. Το ίδιο ισχύει για το σχετικό με τις επίμαχες χορηγίες φορολογικό καθεστώς, στο μέτρο που η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει ότι τον ίδιο αυτό σκοπό υπηρετεί ο περιορισμός της δυνατότητας απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς τα αυστριακά ερευνητικά κέντρα και πανεπιστήμια.

38 Στο μέτρο που η Δημοκρατία της Αυστρίας επικαλείται τον σκοπό περί προαγωγής της εθνικής εκπαιδεύσεως, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ο σκοπός αυτός μπορεί να αποτελέσει επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, εντούτοις, για να δικαιολογηθεί ένα περιοριστικό μέτρο, πρέπει να συνάδει με την αρχή της αναλογικότητας. Διαπιστώνεται, συναφώς, ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας δεν παρέσχε κανένα επιχείρημα ικανό να αποδείξει ότι ο σκοπός που το κράτος αυτός επιδιώκει στον οικείο τομέα δεν θα μπορούσε να εκπληρωθεί χωρίς την ύπαρξη της επίδικης διατάξεως και με τη χρήση λιγότερο δεσμευτικών μέσων όσον αφορά τη δυνατότητα των Αυστριακών φορολογουμένων να επιλέγουν τους δικαιούχους των χορηγιών που πρόκειται να πραγματοποιήσουν.

39 Πράγματι, η Δημοκρατία της Αυστρίας υποστηρίζει απλώς και σε γενικές γραμμές ότι η επέκταση του προνομίου της φορολογικής απαλλαγής στους εδρεύοντες σε άλλα κράτη μέλη οργανισμούς συνεπάγεται εν μέρει μεταβολή του προορισμού των χορηγιών που προς το παρόν προορίζονται για αυστριακούς οργανισμούς και, ως εκ τούτου, μείωση των κεφαλαίων που διαθέτουν οι οργανισμοί αυτοί χάρη στα προερχόμενα από χορηγίες έσοδα. Κατά το εν λόγω κράτος μέλος, τα προερχόμενα από ιδιωτικές χορηγίες κεφάλαια συμπληρώνουν τον προϋπολογισμό των οργανισμών αυτών, οπότε η δυνατότητα απαλλαγής των επίμαχων χορηγιών από φόρο καθιστά δυνατή τη διάθεση επιπλέον κεφαλαίων για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών δημόσιας υπηρεσίας, χωρίς αύξηση των δαπανών προϋπολογισμού.

40 Όσον αφορά το επιχείρημα αυτό, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη προβλέψεως της μειώσεως φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται ούτε στους σκοπούς του άρθρου 58 ΕΚ, ούτε στους επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν περιορισμό ελευθερίας αναγνωριζόμενης από τη Συνθήκη (βλ., υπό την έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση Persche, σκέψη 46 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

41 Ως εκ τούτου, ο περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων που απορρέει από το επίδικο καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τους λόγους που επικαλείται η Δημοκρατία της Αυστρίας.

42 Στο μέτρο που οι διατάξεις του άρθρου 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ έχουν το ίδιο νομικό περιεχόμενο με τις κατ' ουσίαν ταυτόσημες διατάξεις του άρθρου 56 ΕΚ (βλ. αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 2009, C-521/07, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2009, σ. I-4873, σκέψη 33, και προαναφερθείσα απόφαση Établissements Rimbaud, σκέψη 22), όλες οι ανωτέρω σκέψεις ισχύουν mutatis mutandis, υπό περιστάσεις όπως αυτές της υπό κρίση προσφυγής, για το εν λόγω άρθρο 40.

43 Από το σύνολο των ανωτέρω σκέψεων προκύπτει ότι το άρθρο 4a, σημείο 1, στοιχεία a έως d, του τροποποιηθέντος EStG, στο μέτρο που περιορίζει τη δυνατότητα απαλλαγής χορηγιών από φόρο εισοδήματος στις χορηγίες προς εδρεύοντες στην Αυστρία και μόνον οργανισμούς, αποτελεί περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων κατά τα άρθρα 56 ΕΚ και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

44 Συνεπώς, διαπιστώνεται ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας, παρέχοντας δυνατότητα απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς οργανισμούς ασκούντες ερευνητική και διδακτική δραστηριότητα αποκλειστικώς όταν οι οργανισμοί αυτοί εδρεύουν στην Αυστρία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Αυστρίας ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Δημοκρατία της Αυστρίας, παρέχοντας δυνατότητα απαλλαγής από φόρο των χορηγιών προς οργανισμούς ασκούντες ερευνητική και διδακτική δραστηριότητα αποκλειστικώς όταν οι οργανισμοί αυτοί εδρεύουν στην Αυστρία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 56 ΕΚ και από το άρθρο 40 της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, της 2ας Μαΐου 1992.

2) Καταδικάζει τη Δημοκρατία της Αυστρίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)