ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 27ης Ιανουαρίου 2009 *

Στην υπόθεση C-318/07,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, υποβληθείσα από το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 9ης Ιουλίου 2007, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Ιουλίου 2007, στο πλαίσιο της δίκης

Hein Persche

κατά

Finanzamt Lüdenscheid,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους B. Σκουρή, Πρόεδρο, P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (εισηγητή), J.-C. Bonichot και T. von Danwitz, προέδρους τμήματος, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris και E. Juhász, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

γενικός εισαγγελέας: P. Mengozzi
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 17ης Ιουνίου 2008,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— το Finanzamt Lüdenscheid, εκπροσωπούμενο από τον H. Brandenberg, Leitender Ministerialrat,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma και C. Blaschke,

— η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Σ. Σπυρόπουλο καθώς και τις Ζ. Χατζηπαύλου και Ι. Πουλή,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον M. Muñoz Pérez,

— η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους J.-C. Gracia, G. de Bergues και J.-C. Niollet,

— η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τους D. O'Hagan και G. Hogan, επικουρούμενους από την E. Barrington, BL,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από την I. Rao και τον R. Hill,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους R. Lyal και W. Mölls,

— η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ, εκπροσωπούμενη από τον P. Bjørgan και την I. Hauger,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 14ης Οκτωβρίου 2008,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του H. Persche, φοροτεχνικού εγκατεστημένου στη Γερμανία, και του Finanzamt Lüdenscheid (στο εξής: Finanzamt) σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα μιας δωρεάς σε είδος προς αναγνωρισμένο κοινωφελή οργανισμό ο οποίος βρίσκεται στην Πορτογαλία.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική ρύθμιση

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων και εμμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την Πράξη περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Αυστρίας, της Δημοκρατίας της Φινλανδίας και του Βασιλείου της Σουηδίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 1994, C 241, σ. 21, και ΕΕ 1995, L 1, σ. 1, στο εξής: οδηγία 77/799), ορίζει:

«Οι αρμόδιες αρχές των κρατών μελών ανταλλάσσουν σύμφωνα με την παρούσα οδηγία κάθε πληροφορία που δύναται να τους επιτρέπει τον ορθό προσδιορισμό των φόρων εισοδήματος και περιουσίας […]»

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799 ορίζει:

«Η αρμόδια αρχή ενός κράτους μέλους δύναται να ζητήσει από την αρμόδια αρχή ενός άλλου κράτους μέλους να της γνωστοποιήσει τις πληροφορίες που αναφέρονται στο άρθρο 1, παράγραφος 1, για μία συγκεκριμένη περίπτωση. Η αρμόδια αρχή του κράτους, από το οποίο ζητούνται οι πληροφορίες, δεν είναι υποχρεωμένη να δώσει ευνοϊκή συνέχεια στην αίτηση αυτή, αν φανεί ότι η αρμόδια αρχή του κράτους που

κάνει την αίτηση δεν εξήντλησε τα συνήθη ίδια μέσα πληροφορήσεώς της, τα οποία θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει ανάλογα με τις περιστάσεις για να λάβει τις αιτούμενες πληροφορίες, χωρίς να θέσει σε κίνδυνο την επίτευξη του επιδιωκομένου αποτελέσματος.»

Η εθνική ρύθμιση

5 Βάσει του άρθρου 10b, παράγραφος 1, του γερμανικού νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuergesetz, στο εξής: EStG), οι φορολογούμενοι δύνανται να αφαιρέσουν από το συνολικό τους εισόδημα, ως ειδικές δαπάνες που μπορούν να εκπέσουν εντός ορισμένων ορίων, τις καταβολές για έργα φιλανθρωπικού, πολιτιστικού, θρησκευτικού ή επιστημονικού χαρακτήρα ή για έργα που αναγνωρίζονται ως κοινωφελή. Βάσει της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, μια τέτοια δυνατότητα εκπτώσεως ισχύει και για τις δωρεές σε είδος.

6 Κατά το άρθρο 49 του κανονισμού εφαρμογής του νόμου περί φόρου εισοδήματος (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, στο εξής: EStDV), η δυνατότητα εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα περιορίζεται στις δωρεές των οποίων ο δωρεοδόχος είναι είτε ημεδαπό νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου ή ημεδαπή δημόσια υπηρεσία είτε νομικό πρόσωπο, φυσική ένωση προσώπων ή περιουσιακό σύνολο υπό την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 1, σημείο 9, του νόμου περί φόρου εταιριών (Körperschaftsteuergesetz, στο εξής: KStG). Η τελευταία διάταξη ορίζει το σύνολο των οργανισμών, δηλαδή νομικά πρόσωπα, φυσικές ενώσεις προσώπων και περιουσιακά σύνολα, που απαλλάσσονται του φόρου εταιριών, δηλαδή εκείνους που, κατ' εφαρμογήν του καταστατικού τους και λαμβανομένης υπόψη της πραγματικής διαχειρίσεώς τους, έχουν αποκλειστικώς και ευθέως κοινωφελείς, φιλανθρωπικούς ή πολιτιστικούς σκοπούς. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 5, παράγραφος 2, σημείο 2, του KStG, η φοροαπαλλαγή αυτή ισχύει μόνο για τους οργανισμούς που εδρεύουν στη Γερμανία.

7 Βάσει του άρθρου 50, παράγραφος 1, του EStDV, οι δωρεές υπό την έννοια του άρθρου 10b του EStG —τηρουμένων των ειδικών διατάξεων για τις δωρεές αξίας το πολύ 100 ευρώ— δύνανται να εκπέσουν μόνο με την προσκόμιση επίσημου εντύπου συμπληρωμένου από τον δωρεοδόχο οργανισμό. Στο πλαίσιο της φορολογίας του εισοδήματος του δωρητή, το έντυπο αυτό αποτελεί επαρκή απόδειξη ως προς το ότι ο δωρεοδόχος πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου. Κατά συνέπεια, η εφορία που είναι αρμόδια για την εκκαθάριση του φόρου του δωρητή δεν οφείλει να ελέγξει αν ο δωρεοδόχος οργανισμός πληροί τις προϋποθέσεις που παρέχουν δικαίωμα απαλλαγής από τον φόρο εταιριών.

8 Τα άρθρα 51 έως 68 του γερμανικού γενικού φορολογικού κώδικα (Abgabenordnung, στο εξής: AO) ορίζουν τους σκοπούς που πρέπει να έχει ένας οργανισμός και τον τρόπο που πρέπει να επιδιώκονται οι σκοποί αυτοί για να υπάρξει φοροαπαλλαγή.

9 Κατά το άρθρο 52, παράγραφοι 1 και 2, σημείο 2, του AO, ένας οργανισμός ασκεί κοινωφελή δραστηριότητα όταν η δραστηριότητά του σκοπό έχει να προαγάγει τα συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου, μεταξύ άλλων με τη στήριξη της βοήθειας προς την παιδική ηλικία και τους ηλικιωμένους. Σύμφωνα με το άρθρο 55, παράγραφος 1, σημεία 1 και 5, του AO, ο οργανισμός πρέπει να ενεργεί ανιδιοτελώς, πράγμα που σημαίνει π.χ. ότι πρέπει να χρησιμοποιεί τα μέσα του εγκαίρως και αποκλειστικώς για τους σκοπούς που τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως, και όχι προς όφελος των μελών του. Βάσει του άρθρου 59 του AO, ένας τέτοιος οργανισμός δύναται να τύχει φορολογικών πλεονεκτημάτων μόνον αν από το καταστατικό του προκύπτει ότι έχει αποκλειστικώς και ευθέως σκοπούς που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 52 έως 55 του AO.

10 Κατά το άρθρο 63, παράγραφος 3, του AO, ένας τέτοιος οργανισμός οφείλει να αποδείξει, μέσω νομότυπης λογιστικής των εσόδων και εξόδων του, ότι η δραστηριότητά του όντως ασκείται για να επιτευχθούν αποκλειστικώς και ευθέως οι σκοποί που τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεως. Όταν πρόκειται για δωρεά σε είδος, το άρθρο 50, παράγραφος 4, δεύτερη περίοδος, του EStDV υποχρεώνει τον δωρεοδόχο οργανισμό να φυλάξει τα έγγραφα που δικαιολογούν την αξία της δωρεάς που δηλώνει.

11 Σύμφωνα με τα άρθρα 193 επ. του ΑΟ, με επιτόπιο έλεγχο δύναται να εξακριβωθεί αν η διαχείριση ενός τέτοιου οργανισμού όντως συνάδει με το καταστατικό του και αν τα μέσα του οργανισμού αυτού χρησιμοποιούνται ανιδιοτελώς και εγκαίρως. Στην περίπτωση που ο οργανισμός πληροί τις προϋποθέσεις φοροαπαλλαγής, ο οργανισμός αυτός δικαιούται να χορηγήσει αποδείξεις για τις δωρεές που του έγιναν, χρησιμοποιώντας το επίσημο έντυπο που προβλέπεται προς τούτο. Αν ένας οργανισμός συμπληρώσει ανακριβώς μια απόδειξη δωρεάς, είτε τούτο γίνει εκ προθέσεως είτε προδήλως εξ αμελείας, ο οργανισμός αυτός είναι υπεύθυνος για τη συνακόλουθη απώλεια φορολογικών εσόδων, όπως προκύπτει από το άρθρο 10b, παράγραφος 4, δεύτερη περίοδος, του EStG.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Με τη φορολογική του δήλωση εισοδήματος για το έτος 2003, ο H. Persche ζήτησε να εκπέσει, ως ειδική δαπάνη, μια δωρεά σε είδος με την οποία είχε δωρίσει στο Centro Popular de Lagoa (Πορτογαλία, στο εξής: κέντρο) λευκά είδη κρεβατιού και μπάνιου, «στράτες» και αυτοκινητάκια συνολικής αξίας 18 180 ευρώ. Το εν λόγω κέντρο φέρεται ότι είναι ένας οίκος ευγηρίας στον οποίο είναι προσαρτημένο ένα παιδοκομείο και ο οποίος βρίσκεται σε μια τοποθεσία όπου ο αναιρεσείων της κύριας δίκης έχει οίκημα.

13 Ο H. Persche επισύναψε στη φορολογική του δήλωση έγγραφο της 31ης Ιουλίου 2003, με το οποίο το κέντρο βεβαιώνει την παραλαβή της δωρεάς αυτής, και δήλωση της 21ης Μαρτίου 2001 του διευθυντή του τοπικού κέντρου αλληλεγγύης και κοινωνικής ασφαλίσεως του Faro (Πορτογαλία), με την οποία πιστοποιείται ότι το εν λόγω κέντρο καταχωρίστηκε το 1982 στη γενική διεύθυνση κοινωνικής δράσεως ως ιδιωτικός φορέας κοινωνικής αλληλεγγύης και ότι ως εκ τούτου τυγχάνει όλων των φοροαπαλλαγών και φορολογικών πλεονεκτημάτων που ο πορτογαλικός νόμος χορηγεί στους κοινωφελείς οργανισμούς. Ο αναιρεσείων της κύριας δίκης διατείνεται ότι, κατά το πορτογαλικό δίκαιο, το πρωτότυπο της αποδείξεως δωρεάς αρκεί για να αποκτηθεί δικαίωμα εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα.

14 Το Finanzamt, με τη βεβαίωση φόρου για το 2003, αρνήθηκε την έκπτωση που ζητήθηκε. Επίσης, απέρριψε ως αβάσιμη τη διοικητική ένσταση που ο αναιρεσείων της κύριας δίκης υπέβαλε κατά της βεβαιώσεως αυτής. Δεν ευδοκίμησε ούτε η προσφυγή που ο τελευταίος άσκησε ενώπιον του Finanzgericht Münster. Στη συνέχεια, ο H. Persche άσκησε αναίρεση («Revision») ενώπιον του Bundesfinanzhof.

15 Στην απόφασή του περί παραπομπής, το δικαστήριο αυτό παρατηρεί ότι το Finanzamt έπρεπε να μη δεχθεί τη σχετική έκπτωση καθόσον, όσον αφορά το γερμανικό δίκαιο, ο δωρεοδόχος δεν εδρεύει στη Γερμανία και ο φορολογούμενος δεν προσκόμισε νομότυπη απόδειξη της δωρεάς αυτής. Ωστόσο, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται αν στα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ εμπίπτει μια δωρεά σε είδος υπό μορφή συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών και, στην περίπτωση αυτή, αν τα άρθρα αυτά εμποδίζουν ένα κράτος μέλος να επιτρέπει την έκπτωση μιας τέτοιας δωρεάς από το φορολογητέο εισόδημα μόνον όταν ο δωρεοδόχος είναι εγκατεστημένος στην ημεδαπή.

16 Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο σημειώνει ότι, με την απόφασή του της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer (Συλλογή 2006, σ. I-8203), το Δικαστήριο αναγνώρισε ότι τα κράτη μέλη οφείλουν να αποφασίσουν ποια είναι τα συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου που θέλουν να προαγάγουν με φορολογικά πλεονεκτήματα, δεχόμενο όμως την άποψη του αιτούντος δικαστηρίου στην υπόθεση εκείνη ότι η προαγωγή των εν λόγω συμφερόντων υπό την έννοια του άρθρου 52 του ΑΟ δεν συνεπάγεται ότι τα μέτρα για την προαγωγή των συμφερόντων αυτών πρέπει να ωφελούν τους υπηκόους ή κατοίκους Γερμανίας. Πάντως, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι στο γερμανικό δίκαιο η άποψη αυτή αμφισβητείται.

17 Στη συνέχεια, υπενθυμίζει ότι, στη σκέψη 49 της προαναφερθείσας αποφάσεώς του Centro di Musicologia Walter Stauffer, το Δικαστήριο έκρινε ότι η ανάγκη ενός κράτους μέλους να εξακριβώσει αν τηρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η χορήγηση μιας φοροαπαλλαγής σε ένα ίδρυμα δεν δικαιολογεί την άρνηση της φοροαπαλλαγής αυτής όταν το ίδρυμα εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, καθόσον οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους δύνανται να απαιτήσουν από το εν λόγω ίδρυμα να προσκομίσει όλα τα κρίσιμα δικαιολογητικά. Εν προκειμένω, το αιτούν δικαστήριο παρατηρεί ότι, κατά τη νομολογία του Bundesverfassungsgericht, η αρχή της φορολογικής ισότητας απαγορεύει να εκκαθαριστεί ένας φόρος

απλώς και μόνο βάσει της φορολογικής δηλώσεως και των ενδείξεων που παρέσχε ο φορολογούμενος, αλλά απαιτεί να μπορεί η διαδικασία φορολογικής δηλώσεως να συμπληρωθεί με επιτόπιους ελέγχους.

18 Στο πλαίσιο αυτό, το εν λόγω δικαστήριο διερωτάται, αφενός, αν η αμοιβαία συνδρομή που απορρέει από την οδηγία 77/799 δύναται να αναγκάσει τις αρχές του κράτους μέλους της έδρας του σχετικού οργανισμού να προβούν σε επιτόπιο έλεγχο και, αφετέρου, ακόμη και αν τούτο είναι δυνατόν, αν αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας να απαιτηθεί οι γερμανικές φορολογικές αρχές, όταν υπάρχουν καταστάσεις όπως αυτή της κύριας δίκης, να ελέγξουν τη φύση των δωρεοδόχων οργανισμών για να καθορίσουν αν μπορούν να εκπέσουν οι δωρεές που έγιναν προς αυτούς, και τούτο ασχέτως της αξίας των δωρεών αυτών.

19 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Εμπίπτουν στο πεδίο της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ) οι δωρεές σε είδος υπό μορφή συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών στις οποίες ο υπήκοος ενός κράτους μέλους προβαίνει προς οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος και είναι αναγνωρισμένοι, κατά το δίκαιο του τελευταίου, ως κοινωφελείς;

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα, αντίκειται στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων (άρθρο 56 ΕΚ), αν ληφθούν υπόψη η υποχρέωση των φορολογικών αρχών να ελέγχουν την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων και η αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 5, τρίτο εδάφιο, ΕΚ), το γεγονός ότι ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση των δωρεών προς κοινωφελείς οργανισμούς προβλέπεται από το δίκαιο ενός κράτους μέλους μόνο στην περίπτωση που οι οργανισμοί αυτοί εδρεύουν στην ημεδαπή;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, επιβάλλει η οδηγία [77/799] στις φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους να ζητήσουν τη συνδρομή ενός άλλου κράτους μέλους για να διαφωτιστεί ένα πραγματικό περιστατικό που ανάγεται σε αυτό το άλλο κράτος μέλος ή είναι δυνατό να αντιταχθεί στον φορολογούμενο ότι, κατά το δικονομικό δίκαιο της ημεδαπής, αυτός είναι εκείνος που πρέπει να αποδείξει τα πραγματικά περιστατικά που έλαβαν χώρα στην αλλοδαπή (βάρος αποδείξεως);»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

20 Με το πρώτο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν, όταν ένας φορολογούμενος ζητεί εντός κράτους μέλους να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν και αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς σε άλλο κράτος μέλος, οι δωρεές αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ακόμη και αν οι εν λόγω δωρεές έγιναν σε είδος υπό μορφή συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών.

21 Με τις παρατηρήσεις τους, το Finanzamt, η Γερμανική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ιρλανδία ισχυρίζονται ότι οι διατάξεις αυτές αφορούν μόνον κινήσεις κεφαλαίων για μια οικονομική δραστηριότητα και όχι τις για φιλανθρωπικούς λόγους δωρεές προς οργανισμούς των οποίων η διαχείριση είναι ανιδιοτελής και οι δραστηριότητες δεν πρέπει να είναι κερδοσκοπικές. Η Ελληνική Κυβέρνηση θεωρεί ότι η για μη επενδυτικούς σκοπούς μεταφορά συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών, τα οποία δεν είναι μέσα πληρωμής, εμπίπτει αποκλειστικά στο πεδίο της ελεύθερης κυκλοφορίας των εμπορευμάτων.

22 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ θεωρούν ότι εμπίπτουν στα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ οι δωρεές σε είδος προς κοινωφελείς οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο που φορολογεί τον δωρητή.

23 Πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ απαγορεύει γενικά τους περιορισμούς στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών.

24 Δεδομένου ότι η Συνθήκη δεν ορίζει την έννοια των «κινήσεων κεφαλαίων» κατά το άρθρο 56, παράγραφος 1, ΕΚ, το Δικαστήριο έχει αναγνωρίσει ότι η ονοματολογία που αποτελεί παράρτημα της οδηγίας 88/361/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για τη θέση σε εφαρμογή του άρθρου 67 της Συνθήκης [καταργηθέντος με τη Συνθήκη του Άμστερνταμ] (ΕΕ L 178, σ. 5), έχει ενδεικτική αξία, ακόμη και αν υιοθετήθηκε βάσει των άρθρων 69 και 70, παράγραφος 1, της Συνθήκης ΕΟΚ (τα άρθρα 67 έως 73 της Συνθήκης ΕΟΚ αντικαταστάθηκαν με τα άρθρα 73 Β έως 73 Ζ της Συνθήκης ΕΚ, νυν άρθρα 56 ΕΚ έως 60 ΕΚ), νοουμένου ότι, σύμφωνα με το εισαγωγικό κείμενο της ονοματολογίας, η απαρίθμηση στην οποία προβαίνει δεν είναι εξαντλητική (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2006, C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Συλλογή 2006, σ. I-1957, σκέψη 39 προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 22, και απόφαση της 11ης Σεπτεμβρίου 2008, C-11/07, Eckelkamp, Συλλογή 2008, σ. I-6845, σκέψη 38). Πάντως, οι δωρεές και οι χορηγήσεις εμφαίνονται στην ενότητα XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361 που επιγράφεται «Κινήσεις κεφαλαίων προσωπικού χαρακτήρα».

25 Όταν ένας φορολογούμενος κράτους μέλους ζητεί να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά του ένα ποσό που αντικατοπτρίζει την αξία δωρεών προς τρίτα πρόσωπα τα οποία κατοικούν σε άλλο κράτος μέλος, για να καθοριστεί αν η επίμαχη εθνική νομοθεσία εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν τις κινήσεις κεφαλαίων δεν έχει σημασία το αν οι σχετικές δωρεές έγιναν σε χρήμα ή σε είδος.

26 Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι στην ενότητα XI του παραρτήματος I της οδηγίας 88/361 περιλαμβάνονται οι κληρονομίες και τα κληροδοτήματα αποδεικνύει ότι, για να κριθεί αν η από ένα κράτος μέλος φορολογική μεταχείριση ορισμένων πράξεων εμπίπτει στις διατάξεις περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, δεν πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των πράξεων που γίνονται σε χρήμα και εκείνων που γίνονται σε είδος. Έτσι το Δικαστήριο έχει υπενθυμίσει ότι οι κληρονομίες συνίστανται στη μεταβίβαση, σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα, της περιουσίας που κατέλιπε ο θανών ή, με άλλα λόγια, στη μεταβίβαση, στους κληρονόμους, των διαφόρων πραγμάτων και δικαιωμάτων από τα οποία αποτελείται η περιουσία αυτή (βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις van Hilten-van der Heijden, σκέψη 42, και Eckelkamp, σκέψη 39). Επομένως, μια εθνική φορολογική νομοθεσία δύναται να εμπίπτει στα άρθρα 56 ΕΚ έως 58 ΕΚ ακόμη και αν αφορά τη μεταβίβαση περιουσίας δυναμένης να περιλαμβάνει τόσο χρήματα όσο και κινητά ή ακίνητα.

27 Κατά συνέπεια, όπως ο φόρος κληρονομίας, έτσι και η φορολογική μεταχείριση των δωρεών που γίνονται σε χρήμα ή σε είδος εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν τις κινήσεις κεφαλαίων, εξαιρουμένων των περιπτώσεων όπου τα συστατικά στοιχεία των σχετικών πράξεων περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Eckelkamp, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

28 Όσο για το ζήτημα αν, όπως υποστηρίζει η Ελληνική Κυβέρνηση, μια δωρεά καταναλωτικών αγαθών εμπίπτει στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια πλέον νομολογία, για να καθοριστεί αν μια εθνική νομοθεσία εμπίπτει στην τάδε ή στη δείνα ελευθερία, πρέπει να ληφθεί υπόψη το αντικείμενο της σχετικής νομοθεσίας (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 24ης Μαΐου 2007, C-157/05, Holböck, Συλλογή 2007, σ. I-4051, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

29 Εν προκειμένω, αρκεί η επισήμανση ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία αποκλείει τη δυνατότητα να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη ανεξαρτήτως του αν οι δωρεές αυτές έγιναν σε χρήμα ή σε είδος και, όταν πρόκειται για δωρεά σε είδος, ανεξαρτήτως του τόπου αγοράς των αγαθών που δόθηκαν. Κατά συνέπεια, από το αντικείμενο της ρυθμίσεως αυτής ουδόλως προκύπτει ότι η εν λόγω ρύθμιση εμπίπτει στις διατάξεις της

Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων και όχι σε εκείνες που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

30 Κατά συνέπεια, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, όταν ένας φορολογούμενος ζητεί εντός κράτους μέλους να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν και αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς σε άλλο κράτος μέλος, οι δωρεές αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ακόμη και αν οι εν λόγω δωρεές έγιναν σε είδος υπό μορφή συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

31 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το αιτούν δικαστήριο ερωτά στην ουσία αν το άρθρο 56 ΕΚ αποκλείει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους η οποία χορηγεί το ευεργέτημα της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα μόνο για δωρεές προς κοινωφελείς οργανισμούς που εδρεύουν στην ημεδαπή, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι οι φορολογικές αρχές του εν λόγω κράτους μέλους πρέπει να μπορούν να ελέγχουν τις φορολογικές δηλώσεις και δεν δύνανται να υποχρεωθούν να ενεργούν αντιθέτως προς την αρχή της αναλογικότητας. Στο πλαίσιο αυτό, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν η οδηγία 77/799 υποχρεώνει τις φορολογικές αυτές αρχές να ζητήσουν τη βοήθεια των αρμοδίων αρχών του κράτους μέλους της έδρας του δωρεοδόχου οργανισμού για να λάβουν τις αναγκαίες πληροφορίες ή αν, αντιθέτως, οι εν λόγω φορολογικές αρχές δύνανται να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο να προσκομίσει ο ίδιος όλες τις αναγκαίες αποδείξεις.

32 Εν προκειμένω, το Finanzamt, η Γερμανική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ιρλανδία και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ισχυρίζονται ότι δεν αντίκειται στις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος προβλέπει την έκπτωση δωρεών από το φορολογητέο εισόδημα μόνον όταν οι δωρεοδόχοι οργανισμοί βρίσκονται στην ημεδαπή. Κατ' αρχάς, διατείνονται ότι οι ημεδαποί κοινωφελείς οργανισμοί και οι κοινωφελείς οργανισμοί που εδρεύουν στην αλλοδαπή δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση υπό την έννοια του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ. Επιπλέον,

προβάλλουν ότι ο περιορισμός φορολογικών πλεονεκτημάτων στις δωρεές προς ημεδαπούς κοινωφελείς οργανισμούς δικαιολογείται από την ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

33 Η Γερμανική Κυβέρνηση και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου θεωρούν ότι, όταν μια δωρεά έχει δοθεί από φορολογούμενο σε οργανισμό που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος μέλος φορολογίας του δωρητή (στο εξής: κράτος μέλος του δωρητή) δεν είναι υποχρεωμένο να λάβει τις αναγκαίες για τη φορολόγηση του τελευταίου πληροφορίες ούτε με τα δικά του μέσα ούτε με τον μηχανισμό αμοιβαίας συνδρομής τον οποίο προβλέπει η οδηγία 77/799.

34 Κατά τη Γερμανική Κυβέρνηση, την Ιρλανδία και την Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, σε κάθε περίπτωση αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας το να αναγκαστεί το κράτος μέλος του δωρητή να εξακριβώσει ή να πετύχει να εξακριβωθεί αν οι προϋποθέσεις που επιβάλλονται στους κοινωφελείς οργανισμούς πληρούνται για κάθε δωρεά που γίνεται από φορολογούμενο σε οργανισμούς που βρίσκονται σε ένα ή περισσότερα άλλα κράτη μέλη, και τούτο ασχέτως της αξίας της δωρεάς ή των δωρεών.

35 Αντιθέτως, η Επιτροπή και η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ θεωρούν ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική νομοθεσία συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, ο οποίος δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από την ανάγκη διατηρήσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων.

36 Κατά την Επιτροπή, μολονότι η ίδια η οδηγία 77/799 δεν υποχρεώνει ένα κράτος μέλος να ζητήσει τη βοήθεια άλλου κράτους μέλους για να λάβει πληροφορίες σχετικές με ένα περιστατικό που στοιχειοθετήθηκε σε αυτό το άλλο κράτος μέλος, παρά ταύτα το πρώτο κράτος μέλος οφείλει, στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 56 ΕΚ, να χρησιμοποιήσει τις δυνατότητες που παρέχονται από την οδηγία αυτή για να αποκλείσει κάθε λιγότερο ευνοϊκή μεταχείριση διασυνοριακών καταστάσεων σε σχέση με τις αμιγώς εθνικές καταστάσεις. Η Εποπτεύουσα Αρχή της ΕΖΕΣ θεωρεί ότι, ακόμη και αν ο φορολογούμενος που ζητεί ένα φορολογικό πλεονέκτημα μπορεί να οφείλει

να προσκομίσει τις αναγκαίες αποδείξεις, οι φορολογικές αρχές δεν μπορούν να αρνηθούν το πλεονέκτημα αυτό λόγω αμφιβολιών ως προς τη γνησιότητα των πληροφοριών που παρασχέθηκαν, χωρίς να χρησιμοποιήσουν τα άλλα διαθέσιμα μέσα για να λάβουν ή να εξακριβώσουν τις εν λόγω πληροφορίες.

37 Εν προκειμένω, η γερμανική νομοθεσία ορίζει ότι εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα δωρεές προς εγκατεστημένους στη Γερμανία κοινωφελείς οργανισμούς που πληρούν τις λοιπές προϋποθέσεις της νομοθεσίας αυτής, ενώ αποκλείει από το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα τις δωρεές που δόθηκαν σε οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν και αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς σε άλλο κράτος μέλος.

38 Όπως ο γενικός εισαγγελέας παρατήρησε στα σημεία 47 και 48 των προτάσεών του, εφόσον η έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα δύναται να επηρεάσει σημαντικά τη στάση του δωρητή, η αδυναμία εκπτώσεως στη Γερμανία των δωρεών προς αναγνωρισμένους κοινωφελείς οργανισμούς όταν αυτοί εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη δύναται να επηρεάσει την πρόθεση των Γερμανών φορολογουμένων να προβούν σε δωρεές υπέρ των οργανισμών αυτών.

39 Επομένως, μια τέτοια νομοθεσία συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ο οποίος, κατ' αρχήν, απαγορεύεται από το άρθρο 56 ΕΚ.

40 Είναι αλήθεια ότι, βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ, το άρθρο 56 ΕΚ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να διακρίνουν, στη φορολογική τους νομοθεσία, μεταξύ των φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

41 Ωστόσο, η άνιση μεταχείριση που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 58, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ΕΚ πρέπει να διακριθεί από τις αυθαίρετες διακρίσεις ή τους συγκεκαλυμμένους περιορισμούς που απαγορεύονται από την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Συγκεκριμένα, για να μπορέσει μια εθνική φορολογική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία διακρίνει μεταξύ των ημεδαπών οργανισμών και των οργανισμών που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, να θεωρηθεί συμβατή με τις διατάξεις της Συνθήκης που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, πρέπει η διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που αντικειμενικά δεν μπορούν να συγκριθούν ή να δικαιολογείται από επιτακτική ανάγκη γενικού συμφέροντος, όπως η ανάγκη διαφυλάξεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Επιπλέον, για να δικαιολογηθεί, η διαφορετική μεταχείριση δεν πρέπει να υπερβαίνει το όριο που είναι αναγκαίο για να επιτευχθεί ο στόχος της σχετικής ρυθμίσεως (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 32 και παρατιθέμενη νομολογία).

Επί του ζητήματος αν οι αναγνωρισμένοι κοινωφελείς οργανισμοί της ημεδαπής είναι συγκρίσιμοι με εκείνους που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος

42 Η Γερμανική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση, καθώς και η Ιρλανδία και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου παρατηρούν ότι οι δωρεές προς ημεδαπούς οργανισμούς και εκείνες προς οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος δεν είναι συγκρίσιμες καθόσον τα σχετικά κράτη μέλη, αφενός, μπορούν να έχουν διαφορετικές αντιλήψεις περί αγαθοεργίας και διαφορετικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση αγαθοεργών πράξεων και, αφετέρου, μόνον όταν πρόκειται για ημεδαπούς οργανισμούς είναι σε θέση να ελέγχουν την τήρηση των επιταγών που θέτουν. Η Γερμανική, η Ισπανική και η Γαλλική Κυβέρνηση προσθέτουν ότι το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος παραιτείται από ορισμένα φορολογικά έσοδα απαλλάσσοντας τις δωρεές προς κοινωφελείς οργανισμούς που βρίσκονται στην ημεδαπή οφείλεται στο ότι οι οργανισμοί αυτοί ελαφρύνουν αυτό το κράτος μέλος από ορισμένες κοινωφελείς αποστολές που άλλως θα έπρεπε το ίδιο να εκτελέσει χρησιμοποιώντας φορολογικά έσοδα.

43 Πρέπει ευθύς εξ αρχής να επισημανθεί ότι κάθε κράτος μέλος οφείλει να καθορίσει αν, για να ενθαρρύνει ορισμένες δραστηριότητες που αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς, θα προβλέπει φορολογικά πλεονεκτήματα τόσο υπέρ των ιδιωτικών ή δημοσίων φορέων που ασχολούνται με τις εν λόγω δραστηριότητες όσο και υπέρ των φορολογουμένων που χορηγούν δωρεές σε αυτούς.

44 Μολονότι είναι θεμιτό να επιφυλάσσει ένα κράτος μέλος φορολογικά πλεονεκτήματα μόνο στους οργανισμούς που επιδιώκουν ορισμένους από τους κοινωφελείς σκοπούς του κράτους αυτού (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 57), παρά ταύτα ένα κράτος μέλος δεν δύναται να επιφυλάσσει τέτοια πλεονεκτήματα μόνο στους οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν στην ημεδαπή και των οποίων οι δραστηριότητες μπορούν κατά συνέπεια να το ελαφρύνουν από ορισμένες ευθύνες του.

45 Ασφαλώς, παροτρύνοντας τους φορολογούμενους, με την προοπτική να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημα δωρεές προς αναγνωρισμένους κοινωφελείς οργανισμούς, να υποστηρίξουν τις δραστηριότητες των τελευταίων, ένα κράτος μέλος ενθαρρύνει τους οργανισμούς αυτούς να αναπτύξουν κοινωφελείς δραστηριότητες που συνήθως το ίδιο αναλαμβάνει ή δύναται να αναλάβει. Κατά συνέπεια, δεν δύναται να αποκλειστεί ούτε ότι μια εθνική νομοθεσία που ορίζει ότι μπορούν να εκπέσουν οι δωρεές προς κοινωφελείς οργανισμούς δύναται να ενθαρρύνει τους οργανισμούς αυτούς να υποκαταστήσουν τις δημόσιες αρχές στην ανάληψη ορισμένων ευθυνών ούτε και ότι η ανάληψη των ευθυνών αυτών μπορεί να οδηγήσει σε μείωση των δαπανών του σχετικού κράτους μέλους ικανή να αντισταθμίσει, τουλάχιστον εν μέρει, τη μείωση των φορολογικών του εσόδων την οποία συνεπάγεται η δυνατότητα εκπτώσεως δωρεών.

46 Ωστόσο, δεν προκύπτει εντεύθεν ότι ένα κράτος μέλος δύναται να εισαγάγει διαφορετική μεταχείριση, όσον αφορά τη δυνατότητα εκπτώσεως δωρεών από το φορολογητέο εισόδημα, μεταξύ των αναγνωρισμένων κοινωφελών οργανισμών της ημεδαπής και εκείνων που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος με την αιτιολογία ότι οι δωρεές προς τους τελευταίους, και τούτο ακόμη και αν οι δραστηριότητές τους εμπίπτουν στους σκοπούς της νομοθεσίας του πρώτου κράτους μέλους, δεν μπορούν να οδηγήσουν σε μια τέτοια ισοσκέλιση εσόδων και εξόδων. Συγκεκριμένα, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι η ανάγκη αποτροπής της μειώσεως φορολογικών εσόδων δεν περιλαμβάνεται στους στόχους του άρθρου 58 ΕΚ ούτε στις επιτακτικές ανάγκες γενικού συμφέροντος που μπορούν να δικαιολογήσουν έναν περιορισμό μιας ελευθερίας την οποία έχει θεσμοθετήσει η Συνθήκη (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2004, C-319/02, Manninen, Συλλογή 2004, σ. I-7477, σκέψη 49, και προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 59 βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2002, C-136/00, Danner, Συλλογή 2002, σ. I-8147, σκέψη 56, καθώς και της 11ης Σεπτεμβρίου 2007, C-76/05, Schwarz και Gootjes-Schwarz, Συλλογή 2007, σ. I-6849, σκέψη 77).

47 Αντιθέτως, ένα κράτος μέλος, στο πλαίσιο της νομοθεσίας του σχετικά με τη δυνατότητα εκπτώσεως δωρεών από το φορολογητέο εισόδημα, είναι θεμιτό να μεταχειρίζεται διαφορετικά τους αναγνωρισμένους κοινωφελείς οργανισμούς της ημεδαπής και εκείνους που εδρεύουν σε άλλα κράτη μέλη, όταν οι τελευταίοι έχουν σκοπούς διαφορετικούς από εκείνους που ενθαρρύνει η νομοθεσία του.

48 Συγκεκριμένα, ακριβώς όπως το Δικαστήριο έκρινε με την προαναφερθείσα απόφασή του Centro di Musicologia Walter Stauffer (σκέψη 39), το κοινοτικό δίκαιο δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη να φροντίζουν ώστε οι αλλοδαποί οργανισμοί που αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς στο κράτος μέλος καταγωγής τους να αναγνωρίζονται αυτομάτως ως κοινωφελείς στην ημεδαπή. Τα κράτη μέλη έχουν εν προκειμένω διακριτική ευχέρεια την οποία οφείλουν να ασκούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο. Υπό τις συνθήκες αυτές, είναι ελεύθερα να ορίσουν τα συμφέροντα του κοινωνικού συνόλου που θέλουν να προαγάγουν, χορηγώντας πλεονεκτήματα σε σωματεία και σε οργανισμούς που επιδιώκουν ανιδιοτελώς σκοπούς συνδεδεμένους με τα εν λόγω συμφέροντα και που τηρούν τις σχετικές με την επίτευξη των εν λόγω σκοπών επιταγές.

49 Ωστόσο, όταν ένας οργανισμός που αναγνωρίζεται ως κοινωφελής σε ένα κράτος μέλος πληροί τις προϋποθέσεις που τάσσονται προς τούτο από τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους και έχει ως σκοπό την προαγωγή πανομοιότυπων συμφερόντων του κοινωνικού συνόλου, οπότε θα μπορούσε να αναγνωριστεί ως κοινωφελής στο τελευταίο κράτος μέλος, πράγμα που στις εθνικές αρχές του ίδιου κράτους μέλους, περιλαμβανομένων των δικαστηρίων, απόκειται να εκτιμήσουν, οι αρχές αυτού του κράτους μέλους δεν μπορούν να αρνηθούν στον οργανισμό αυτόν το δικαίωμα ίσης μεταχειρίσεως απλώς και μόνο για τον λόγο ότι δεν εδρεύει στην ημεδαπή (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 40 βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, προαναφερθείσα απόφαση Schwarz και Gootjes-Schwarz, σκέψη 81).

50 Συγκεκριμένα, αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζουν εν προκειμένω οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις, ένας οργανισμός, που εδρεύει σε ένα κράτος μέλος και πληροί τις προϋποθέσεις που τάσσονται από άλλο κράτος μέλος για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων, βρίσκεται, όσον αφορά τη χορήγηση από το τελευταίο κράτος μέλος φορολογικών πλεονεκτημάτων για να ενθαρρυνθούν οι σχετικές

κοινωφελείς δραστηριότητες, σε κατάσταση συγκρίσιμη με εκείνη των αναγνωρισμένων κοινωφελών οργανισμών που εδρεύουν στο τελευταίο κράτος μέλος.

Επί του δικαιολογητικού λόγου σχετικά με την ανάγκη να διατηρηθεί η αποτελεσματικότητα των φορολογικών ελέγχων

51 Πρέπει να επισημανθεί ότι, αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζουν οι κυβερνήσεις που κατέθεσαν παρατηρήσεις, ο αποκλεισμός της δυνατότητας εκπτώσεως των δωρεών προς οργανισμούς που εδρεύουν και αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο του δωρητή δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τη δυσκολία του κράτους μέλους του δωρητή να εξακριβώσει αν οι οργανισμοί αυτοί όντως επιδιώκουν τους καταστατικούς σκοπούς υπό την έννοια της νομοθεσίας της ημεδαπής και από την ανάγκη να ελεγχθεί η πραγματική διαχείριση των οργανισμών αυτών.

52 Ασφαλώς, η ανάγκη διασφαλίσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων συνιστά επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ικανό να δικαιολογήσει έναν περιορισμό της ασκήσεως των ελευθεριών κυκλοφορίας τις οποίες εγγυάται η Συνθήκη. Ωστόσο, ένα περιοριστικό μέτρο, για να μπορέσει να δικαιολογηθεί, πρέπει να σέβεται την αρχή της αναλογικότητας, υπό την έννοια ότι πρέπει να μπορεί να διασφαλίσει την επίτευξη του σκοπού του και δεν πρέπει να υπερβαίνει το αναγκαίο όριο προς τούτο (απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2007, C-101/05, A, Συλλογή 2007, σ. I-11531, σκέψεις 55 και 56 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

53 Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων το ενδεχόμενο ο φορολογούμενος να είναι σε θέση να προσκομίσει τα κρίσιμα δικαιολογητικά έγγραφα που παρέχουν στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας τη δυνατότητα να εξακριβώσουν, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, τόσο αν έγιναν δαπάνες σε άλλα κράτη μέλη όσο και τη φύση των δαπανών αυτών (αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1999, C-254/97, Baxter κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-4809, σκέψη 20, και της 10ης Μαρτίου 2005, C-39/04, Laboratoires Fournier, Συλλογή 2005, σ. I-2057, σκέψη 25).

54 Συγκεκριμένα, τίποτα δεν θα εμπόδιζε τις περί ων πρόκειται φορολογικές αρχές να απαιτήσουν από τον φορολογούμενο τις αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για να αξιολογήσουν αν πληρούνται οι προϋποθέσεις τις σχετικής νομοθεσίας για τη δυνατότητα εκπτώσεως δαπανών και, κατά συνέπεια, αν πρέπει να επιτρέψουν τη ζητηθείσα έκπτωση (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Danner, σκέψη 50, και απόφαση της 26ης Ιουνίου 2003, C-422/01, Skandia και Ramstedt, Συλλογή 2003, σ. I-6817, σκέψη 43).

55 Λαμβανομένων υπόψη των αρχών που το Δικαστήριο συνήγαγε στην προαναφερθείσα απόφασή του Centro di Musicologia Walter Stauffer (σκέψη 48), ένα κράτος μέλος, πριν χορηγήσει μια φοροαπαλλαγή σε οργανισμό που εδρεύει και αναγνωρίζεται ως κοινωφελής σε άλλο κράτος μέλος, επιτρέπεται να εφαρμόσει μέτρα που του δίνουν τη δυνατότητα να εξακριβώσει, με σαφή και συγκεκριμένο τρόπο, αν ο οργανισμός αυτός πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία της ημεδαπής τάσσει για τη χορήγηση της φοροαπαλλαγής αυτής και να ελέγξει την πραγματική του διαχείριση βάσει, π.χ., ετησίων λογαριασμών και εκθέσεως δραστηριότητας. Οι τυχόν διοικητικές δυσχέρειες που θα απέρρεαν από το γεγονός ότι τέτοιοι οργανισμοί εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος δεν αρκούν για να δικαιολογήσουν άρνηση των αρχών του σχετικού κράτους να χορηγήσουν στους εν λόγω οργανισμούς τις ίδιες φοροαπαλλαγές που χορηγούν στους ομοειδείς ημεδαπούς οργανισμούς.

56 Το ίδιο ισχύει για την περίπτωση του φορολογουμένου που ζητεί εντός ενός κράτους μέλους να εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημά του μια δωρεά προς οργανισμό που εδρεύει και αναγνωρίζεται ως κοινωφελής σε άλλο κράτος μέλος, ακόμη και αν, στην κατάσταση αυτή, και αντιθέτως προς την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, ο φορολογούμενος από τον οποίο οι φορολογικές αρχές πρέπει να λάβουν τις αναγκαίες πληροφορίες δεν είναι ο δωρεοδόχος οργανισμός αλλά ο ίδιος ο δωρητής.

57 Μολονότι, αντιθέτως προς έναν τέτοιο δωρεοδόχο οργανισμό, ο δωρητής δεν διαθέτει ο ίδιος όλες τις αναγκαίες πληροφορίες για να εξακριβώσουν οι φορολογικές αρχές αν ο οργανισμός αυτός πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία της ημεδαπής τάσσει για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων, και μεταξύ άλλων όσες σχετίζονται με το πώς θα γίνει η διαχείριση των πόρων που καταβλήθηκαν, παρά ταύτα ο δωρητής συνήθως δύναται να λάβει από τον εν λόγω οργανισμό έγγραφα ικανά να βεβαιώσουν το ποσό και τη φύση της δωρεάς, να προσδιορίσουν τους σκοπούς του οργανισμού

αυτού και να πιστοποιήσουν το νομότυπο της διαχειρίσεως, από τον οργανισμό αυτόν, των δωρεών που του δόθηκαν τα προηγούμενα έτη.

58 Εν προκειμένω, δεν δύνανται να καταστούν άνευ σημασίας οι πιστοποιήσεις από έναν οργανισμό ο οποίος, στο κράτος μέλος της έδρας του, πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία αυτού του κράτους μέλους θέτει για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων, ιδίως δε όταν η νομοθεσία αυτή εξαρτά από πανομοιότυπες προϋποθέσεις τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων για να ενθαρρυνθούν κοινωφελείς δραστηριότητες.

59 Όσο για τη διοικητική επιβάρυνση που η προετοιμασία τέτοιων εγγράφων δύναται να συνεπάγεται για τους σχετικούς οργανισμούς, αρκεί η επισήμανση ότι οι οργανισμοί αυτοί οφείλουν να αποφασίσουν αν θεωρούν σκόπιμο να επενδύσουν πόρους για τη σύνταξη, τη διανομή και ενδεχομένως τη μετάφραση εγγράφων προοριζομένων για τους δωρητές που είναι εγκατεστημένοι σε άλλα κράτη μέλη και θέλουν να τύχουν εκεί φορολογικών πλεονεκτημάτων.

60 Στο μέτρο που τίποτα δεν εμποδίζει τις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας να απαιτήσουν από έναν φορολογούμενο, ο οποίος θέλει να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, να προσκομίσει τα κρίσιμα δικαιολογητικά, το εν λόγω κράτος μέλος φορολογίας δεν δύναται να επικαλεστεί την ανάγκη διατηρήσεως της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων για να δικαιολογήσει μια ρύθμιση της ημεδαπής που εμποδίζει απόλυτα τον φορολογούμενο να προσκομίσει τέτοιες αποδείξεις.

61 Επιπλέον, οι περί ων πρόκειται φορολογικές αρχές δύνανται να απευθυνθούν, βάσει της οδηγίας 77/799, στις αρχές άλλου κράτους μέλους για να λάβουν κάθε πληροφοριακό στοιχείο που αποδεικνύεται αναγκαίο για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου ενός φορολογουμένου, (προαναφερθείσα απόφαση Centro di Musicologia Walter Stauffer, σκέψη 50). Συγκεκριμένα, η οδηγία αυτή προβλέπει, προς αποτροπή της φοροδιαφυγής, την ευχέρεια των εθνικών φορολογικών αρχών να ζητούν πληροφορίες που δεν μπορούν να λάβουν οι ίδιες (απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-184/05, Twoh International, Συλλογή 2007, σ. I-7897, σκέψη 32).

62 Αντιθέτως προς αυτό που υποστηρίζουν η Ιρλανδία και η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, μια αίτηση πληροφοριών από τις φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους σχετικά με έναν οργανισμό που εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος, για να μπορέσει να καθοριστεί αν μια δωρεά προς τον οργανισμό αυτόν δύναται να καλυφθεί με ένα φορολογικό πλεονέκτημα, ουδόλως εξέρχεται του πεδίου εφαρμογής της οδηγίας 77/799. Συγκεκριμένα, οι πληροφορίες που η οδηγία 77/799 επιτρέπει στις αρμόδιες αρχές ενός κράτους μέλους να ζητήσουν είναι ακριβώς όλες εκείνες που θεωρούν αναγκαίες για να προσδιορίσουν το ορθό ποσό του φόρου με γνώμονα τη νομοθεσία που οι ίδιες καλούνται να εφαρμόσουν (προαναφερθείσα απόφαση Twoh International, σκέψη 36). Πάντως, οι πληροφορίες που απαιτούνται για να συμπληρωθούν εκείνες που ένας φορολογούμενος παρέσχε στις φορολογικές αρχές ενός κράτους μέλους για να τύχει ενός φορολογικού πλεονεκτήματος είναι ικανές να δώσουν σε κάθε αρμόδια αρχή των περί ων πρόκειται κρατών μελών τη δυνατότητα να προσδιορίσει σωστά τον φόρο εισοδήματος σε μια συγκεκριμένη περίπτωση κατά τα άρθρα 1, παράγραφος 1, και 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799.

63 Ωστόσο, η οδηγία 77/799 ουδόλως θίγει την εξουσία των αρμοδίων αρχών του κράτους μέλους του δωρητή να αξιολογήσουν μεταξύ άλλων αν πληρούνται οι προϋποθέσεις από τις οποίες η νομοθεσία της ημεδαπής εξαρτά τη χορήγηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Twoh International, σκέψη 36). Έτσι, όταν πρόκειται για οργανισμό που εδρεύει και αναγνωρίζεται ως κοινωφελής σε άλλο κράτος μέλος, το κράτος μέλος του δωρητή πρέπει να επιφυλάσσει φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπη με εκείνη που επιφυλάσσει στις δωρεές προς ημεδαπούς οργανισμούς μόνον αν ο οργανισμός αυτός πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία του τελευταίου κράτους μέλους θέτει για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων, στις οποίες περιλαμβάνεται η επιδίωξη σκοπών πανομοιότυπων με εκείνους που προάγει η φορολογική νομοθεσία του εν λόγω κράτους μέλους. Οι αρμόδιες εθνικές αρχές, περιλαμβανομένων των εθνικών δικαστηρίων, οφείλουν να εξακριβώσουν αν προσκομίστηκε, σύμφωνα με τους κανόνες του δικαίου της ημεδαπής, η απόδειξη ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που αυτό το κράτος μέλος θέτει για τη χορήγηση του σχετικού φορολογικού πλεονεκτήματος.

64 Επιπλέον, η οδηγία 77/799 δεν απαιτεί από το κράτος μέλος του δωρητή να χρησιμοποιεί τον προβλεπόμενο από την οδηγία αυτή μηχανισμό αμοιβαίας συνδρομής κάθε φορά που οι πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τον δωρητή αυτόν δεν αρκούν για να εξακριβωθεί αν ο δωρεοδόχος οργανισμός πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία της ημεδαπής θέτει για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων.

65 Συγκεκριμένα, εφόσον η οδηγία 77/799 προβλέπει την ευχέρεια των εθνικών φορολογικών αρχών να ζητούν πληροφορίες που δεν μπορούν να λάβουν οι ίδιες, το Δικαστήριο έχει επισημάνει ότι η χρησιμοποίηση, στο άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 77/799, του όρου «δύναται» δείχνει ότι, μολονότι οι εν λόγω αρχές έχουν τη δυνατότητα να ζητήσουν πληροφορίες από την αρμόδια αρχή άλλου κράτους μέλους, παρά ταύτα η αίτηση αυτή ουδόλως συνιστά υποχρέωση. Είναι έργο κάθε κράτους μέλους να αξιολογήσει τις συγκεκριμένες περιπτώσεις όπου λείπουν πληροφορίες σχετικά με τις πράξεις που έγιναν από τους φορολογούμενους που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και να αποφασίσει αν οι περιπτώσεις αυτές δικαιολογούν το να ζητήσει πληροφορίες από άλλο κράτος μέλος (προαναφερθείσα απόφαση Twoh International, σκέψη 32).

66 Τέλος, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί ούτε να αποκλείσει τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων για δωρεές προς οργανισμό που εδρεύει και αναγνωρίζεται ως κοινωφελής σε άλλο κράτος μέλος απλώς και μόνο με την αιτιολογία ότι, όσον αφορά τέτοιους οργανισμούς, οι φορολογικές αρχές του πρώτου κράτους μέλους δεν έχουν τη δυνατότητα να εξακριβώσουν με επιτόπιους ελέγχους αν έχουν τηρηθεί οι επιταγές που θέτει η φορολογική νομοθεσία της ημεδαπής.

67 Συγκεκριμένα, όπως εξήγησε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ακόμη και όταν πρόκειται για ημεδαπούς κοινωφελείς οργανισμούς, συνήθως δεν επιβάλλεται επιτόπια έρευνα, καθόσον ο έλεγχος της τηρήσεως των προϋποθέσεων που θέτει η νομοθεσία της ημεδαπής γίνεται εν γένει με εξακρίβωση των πληροφοριών που παρέχουν οι εν λόγω οργανισμοί.

68 Επιπλέον, όταν το κράτος μέλος της έδρας του δωρεοδόχου οργανισμού έχει ένα σύστημα φορολογικών πλεονεκτημάτων για να υποστηρίξει τις δραστηριότητες των αναγνωρισμένων κοινωφελών οργανισμών, συνήθως θα είναι αρκετό για το κράτος μέλος του δωρητή να πληροφορηθεί από το άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο της αμοιβαίας συνδρομής την οποία προβλέπει η οδηγία 77/799, το αντικείμενο του ελέγχου και τα του ελέγχου τέτοιων οργανισμών για να μπορέσουν οι φορολογικές αρχές του κράτους μέλους φορολογίας να καθορίσουν, με αρκούντως ακριβή τρόπο, τις συμπληρωματικές πληροφορίες που έχουν ανάγκη για να εξακριβώσουν αν ο δωρεοδόχος οργανισμός πληροί τις προϋποθέσεις που η νομοθεσία της ημεδαπής θέτει για τη χορήγηση φορολογικών πλεονεκτημάτων.

69 Άλλωστε, στην περίπτωση που η εξακρίβωση των πληροφοριών που παρασχέθηκαν από τον φορολογούμενο αποδειχθεί δύσκολη, ιδίως δε λόγω των ορίων της ανταλλαγής πληροφοριών τα οποία θέτει το άρθρο 8 της οδηγίας 77/799, τίποτα δεν εμποδίζει τις περί ων πρόκειται φορολογικές αρχές να αρνηθούν τη ζητηθείσα έκπτωση αν δεν έχουν προσκομιστεί οι αποδείξεις που κρίνουν αναγκαίες για τον ορθό προσδιορισμό του φόρου (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 28ης Ιανουαρίου 1992, C-204/90, Bachmann, Συλλογή 1992, σ. I-249, σκέψη 20, και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-451/05, ELISA, Συλλογή 2007, σ. I-8251, σκέψη 95, και προαναφερθείσα απόφαση Α, σκέψη 58).

70 Όταν πρόκειται για κοινωφελείς οργανισμούς που βρίσκονται σε τρίτη χώρα, πρέπει να προστεθεί ότι, κατ' αρχήν, είναι θεμιτό να αρνηθεί το κράτος μέλος φορολογίας ένα τέτοιο φορολογικό πλεονέκτημα αν, μεταξύ άλλων, λόγω της ελλείψεως συμβατικής υποχρεώσεως της τρίτης αυτής χώρας να παράσχει πληροφορίες, αποδεικνύεται αδύνατον να ληφθούν από την εν λόγω χώρα οι αναγκαίες πληροφορίες (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Α, σκέψη 63).

71 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να απορριφθεί το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβερνήσεως, της Ιρλανδίας και της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου ότι αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας το να αναγκαστεί το κράτος μέλος του δωρητή να εξακριβώσει ή να πετύχει να εξακριβωθεί, από τη στιγμή που ένας φορολογούμενος ζητεί το ευεργέτημα της εκπτώσεως των δωρεών που έδωσε σε οργανισμούς οι οποίοι εδρεύουν σε άλλο κράτος μέλος, αν έχουν τηρηθεί οι προϋποθέσεις που επιβάλλονται στους ημεδαπούς κοινωφελείς οργανισμούς.

72 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και στο τρίτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 56 ΕΚ αποκλείει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους βάσει της οποίας, όσον αφορά τις δωρεές προς αναγνωρισμένους κοινωφελείς οργανισμούς, το ευεργέτημα της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα χορηγείται μόνο για τις δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν στην ημεδαπή, χωρίς καμία δυνατότητα του φορολογουμένου να αποδείξει ότι η δωρεά προς οργανισμό ο οποίος εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος πληροί τις προϋποθέσεις που η εν λόγω νομοθεσία θέτει για τη χορήγηση του ευεργετήματος αυτού.

Επί των δικαστικών εξόδων

73 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφαίνεται:

1) Όταν ένας φορολογούμενος ζητεί εντός κράτους μέλους να εκπέσουν από το φορολογητέο εισόδημά του δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν και αναγνωρίζονται ως κοινωφελείς σε άλλο κράτος μέλος, οι δωρεές αυτές εμπίπτουν στις διατάξεις της Συνθήκης ΕΚ που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, ακόμη και αν οι εν λόγω δωρεές έγιναν σε είδος υπό μορφή συνηθισμένων καταναλωτικών αγαθών.

2) Το άρθρο 56 ΕΚ αποκλείει την εφαρμογή νομοθεσίας κράτους μέλους βάσει της οποίας, όσον αφορά τις δωρεές προς αναγνωρισμένους κοινωφελείς οργανισμούς, το ευεργέτημα της εκπτώσεως από το φορολογητέο εισόδημα χορηγείται μόνο για τις δωρεές προς οργανισμούς που εδρεύουν στην ημεδαπή, χωρίς καμία δυνατότητα του φορολογουμένου να αποδείξει ότι η δωρεά προς οργανισμό ο οποίος εδρεύει σε άλλο κράτος μέλος πληροί τις προϋποθέσεις που η εν λόγω νομοθεσία θέτει για τη χορήγηση του ευεργετήματος αυτού.

(υπογραφές)