YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

27 päivänä tammikuuta 2009 *

Asiassa C-318/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 9.7.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.7.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Hein Persche

vastaan

Finanzamt Lüdenscheid,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (esittelevä tuomari), J.-C. Bonichot ja T. von Danwitz sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris ja E. Juhász,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.6.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Finanzamt Lüdenscheid, edustajanaan Leitender Ministerialrat H. Brandenberg,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään S. Spyropoulos, Z. Chatzipavlou ja I. Pouli,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään J.-C. Gracia, G. de Bergues ja J.-C. Niollet,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan ja G. Hogan, avustajanaan E. Barrington, BL,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään I. Rao ja R. Hill,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

– EFTAn valvontaviranomainen, asiamiehinään P. Bjørgan ja I. Hauger,

kuultuaan julkisasiamiehen 14.10.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY 56–EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Saksaan sijoittautunut veroneuvoja Persche ja vastaajana Finanzamt Lüdenscheid (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee Portugalissa sijaitsevalle, yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle annetun tavaralahjoituksen verovähennyskelpoisuutta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), sellaisena kuin se on muutettuna Itävallan tasavallan, Suomen tasavallan ja Ruotsin kuningaskunnan liittymisehdoista ja niiden sopimusten mukautuksista, joihin Euroopan unioni perustuu, tehdyllä asiakirjalla (EYVL 1994, C 241, s. 21 ja EYVL 1995, L 1, s. 1; jäljempänä direktiivi 77/799), 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten on tämän direktiivin mukaisesti vaihdettava keskenään kaikkia tietoja, jotka voivat mahdollistaa niille tulo- ja varallisuusverojen asianmukaisen määräämisen – –”

4 Direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen voi pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaiselta viranomaiselta 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja yksittäistapausta koskevia

tietoja. Sen jäsenvaltion toimivaltaisen viranomaisen, jolta tietoja pyydetään, ei tarvitse täyttää tätä pyyntöä, jos on ilmeistä, ettei tietoja pyytävän jäsenvaltion toimivaltainen viranomainen ole täysin hyödyntänyt omia tavanomaisia tietolähteitään, vaikka tämä pyydetyt tiedot saadakseen olisi kyseisissä olosuhteissa voinut sen tehdä vaarantamatta tavoitellun tuloksen saavuttamista.”

Kansallinen säännöstö

5 Saksan tuloverolain (Einkommensteuergesetz, jäljempänä EStG) 10 b §:n 1 momentin mukaan verovelvolliset saavat tietyissä rajoissa vähentää tulojensa kokonaismäärästä vähennyskelpoisina erityismenoina avustukselliseen, kirkolliseen, uskonnolliseen tai tieteelliseen tai erityisen tukemisen arvoiseksi tunnustettuun yleishyödylliseen tarkoitukseen maksamansa maksut. Saman pykälän 3 momentin nojalla tämä pätee myös tavaralahjoituksiin.

6 Tuloverolain täytäntöönpanoasetuksen (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, jäljempänä EStDV) 49 §:n mukaan verovähennyskelpoisuus on rajoitettu lahjoituksiin, joiden saaja on joko julkisoikeudellinen saksalainen oikeushenkilö tai saksalainen julkinen palveluyksikkö taikka yhteisöverolain (Körperschaftsteuergesetz, jäljempänä KStG) 5 §:n 1 momentin 9 kohdassa tarkoitettu yhteisö, henkilöyhteenliittymä taikka varallisuusmassa. Viimeksi mainitussa säännöksessä määritellään yhteisöt, henkilöyhteenliittymät ja varallisuusmassat, jotka vapautetaan yhteisöverosta, niin, että näitä ovat ne, jotka sääntöjensä ja todellisen hallinnointinsa mukaisesti tavoittelevat yksinomaan ja välittömästi yleishyödyllisiä, avustuksellisia tai kirkollisia päämääriä. Tätä vapautusta sovelletaan kuitenkin KStG:n 5 §:n 2 momentin 2 kohdan mukaan vain laitoksiin, jotka ovat sijoittautuneet Saksan alueelle.

7 EStDV:n 50 §:n 1 momentin mukaan EStG:n 10 b §:ssä tarkoitetut lahjoitukset – jollei enintään 100 euron suuruisia lahjoituksia koskevista erityissäännöksistä muuta johdu – voidaan vähentää verotuksessa vain esittämällä hallinnollinen lomake, jonka lahjoituksen saanut laitos on täyttänyt. Kyseinen lomake on lahjoittajan tuloverotuksessa riittävä todiste siitä, että lahjoituksen saaja täyttää laissa asetetut edellytykset. Lahjoittajan verotusta käsittelevän verohallinnon ei siis tarvitse valvoa sitä, että lahjoituksen saanut laitos täyttää yhteisöverovapautuksen saamisen edellytykset.

8 Yleisistä verosäännöksistä annetun lain (Abgabenordnung, jäljempänä AO) 51–68 §:ssä määritellään ne päämäärät, joita laitoksen on tavoiteltava, ja ne tavat, joilla näitä päämääriä on tavoiteltava, jotta verovapautus voidaan myöntää.

9 AO:n 52 §:n 1 momentissa ja 2 momentin 2 kohdassa säädetään, että laitos harjoittaa yleishyödyllistä toimintaa, kun sen toiminnan tarkoituksena on yleisten etujen edistäminen muun muassa lasten ja vanhusten avustustoimintaa tukemalla. AO:n 55 §:n mukaan laitoksen on toimittava epäitsekkäästi, mikä merkitsee esimerkiksi sitä, että sen täytyy käyttää varansa viipymättä ja yksinomaan veroedun saaviin tarkoituksiin eikä jäsentensä hyödyksi. AO:n 59 §:n mukaan tällainen laitos voi saada veroedun vain, jos sen säännöistä ilmenee, että se tavoittelee yksinomaan ja välittömästi päämääriä, jotka täyttävät AO:n 52–55 §:ssä määritellyt edellytykset.

10 AO:n 63 §:n 3 momentin mukaan tällaisen laitoksen on osoitettava säännönmukaisten tuloja ja menoja koskevien tositteiden avulla, että sen toimintaa tosiasiallisesti harjoitetaan yksinomaan ja välittömästi veroedun saavien tavoitteiden toteuttamiseksi. EStDV:n 50 §:n 4 momentin toisessa virkkeessä velvoitetaan lahjoituksen saanut laitos säilyttämään tavaralahjoitusten osalta sen ilmoittaman lahjoituksen arvoa koskevat tositteet.

11 AO:n 193 §:n ja sitä seuraavien pykälien mukaan se, hallinnoidaanko laitosta todella sen sääntöjen mukaisesti ja käytetäänkö sen varat epäitsekkäästi ja viipymättä, voidaan varmistaa paikalla tehtävän tarkastuksen avulla. Jos laitos täyttää verovapautuksen myöntämisedellytykset, sillä on oikeus antaa todistuksia sille tehdyistä lahjoituksista käyttämällä tähän tarkoitukseen laadittua hallinnollista lomaketta. Jos laitos antaa lahjoitusta koskevassa todistuksessa joko tahallisesti tai törkeästä huolimattomuudesta totuudenvastaisia tietoja, se on vastuussa tästä aiheutuneesta verotulojen menetyksestä, kuten EStG:n 10 b §:n 4 momentin toisesta virkkeestä ilmenee.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Vuoden 2003 tuloveroilmoituksessaan Persche pyysi saada vähentää vähennyskelpoisina erityismenoina tavaralahjoituksensa, joka muodostui liinavaatteista sekä rollaattoreista ja leikkiautoista; tämä lahjoitus tehtiin Centro Popular de Lagoan (Portugali; jäljempänä keskus) hyväksi, ja sen kokonaisarvo oli 18 180 euroa. Kyseinen keskus on vanhainkoti, jonka yhteydessä toimii lastenkoti ja joka sijaitsee paikkakunnalla, jolla pääasian kantaja omistaa asunnon.

13 Persche liitti veroilmoitukseensa 31.7.2003 päivätyn asiakirjan, jossa keskus vahvistaa vastaanottaneensa tämän lahjoituksen, sekä 21.3.2001 päivätyn Faron (Portugali) yhteisvastuu- ja sosiaaliturvakeskuksen johtajan ilmoituksen, jossa vahvistetaan, että kyseinen keskus on rekisteröity vuonna 1982 sosiaalitoimesta vastaavassa pääosastossa sosiaalista yhteisvastuutyötä harjoittavaksi yksityiseksi laitokseksi, jolla sellaisena on oikeus kaikkiin verovapautuksiin ja -etuihin, joita Portugalin lainsäädännössä myönnetään yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille. Pääasian kantajan mukaan lahjoituksen alkuperäinen tosite riittää Portugalin lainsäädännön mukaisen verovähennysoikeuden saamiseksi.

14 Finanzamt epäsi pyydetyn vähennyksen vuoden 2003 veropäätöksessään. Se epäsi myös perusteettomana pääasian kantajan tästä päätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen. Pääasian kantajan Finanzgericht Münsterissä nostama kanne jäi myös menestyksettömäksi. Tämän jälkeen pääasian kantaja teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofissa.

15 Bundesfinanzhof huomauttaa, että Finanzamtin on täytynyt evätä kyseessä olevan lahjoituksen vähennyskelpoisuus Saksan lainsäädännön perusteella, koska lahjoituksen saaja ei ollut sijoittautunut Saksaan ja koska verovelvollinen ei ollut esittänyt tositetta tästä lahjoituksesta säädetyssä muodossa. Mainittu tuomioistuin kuitenkin pohtii sitä, kuuluuko kulutustavaroiden muodossa tehty tavaralahjoitus EY 56 ja EY 58 artiklan soveltamisalaan ja kielletäänkö näissä artikloissa mahdollisesti se, että jäsenvaltio sallii tällaisen lahjoituksen verovähennyskelpoisuuden vain, jos lahjoituksen saaja on sijoittautunut sen alueelle.

16 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, 14.9.2006 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-8203) katsonut, että jäsenvaltiot voivat päättää niistä yleisistä eduista, joita ne haluavat edistää myöntämällä veroetuja, ja se on hyväksynyt näin ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen näkemyksen, jonka mukaan AO:n 52 §:ssä tarkoitettu yleisten etujen edistäminen ei merkitse sitä, että näiden edistämistoimenpiteiden on tultava Saksan kansalaisten tai Saksassa asuvien henkilöiden hyödyksi. Nyt esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että tämä näkemys on Saksan oikeudessa kiistanalainen.

17 Se palauttaa tämän jälkeen mieliin, että edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamansa tuomion 49 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltion tarve varmistaa niiden edellytysten täyttyminen, joihin verovapautusten myöntäminen säätiölle perustuu, ei oikeuta tämän vapautuksen epäämistä, kun säätiö on sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon, jos ensimmäisen jäsenvaltion veroviranomaiset voivat vaatia mainittua säätiötä toimittamaan kaikki asiaa koskevat selvitykset. Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että Bundesverfassungsgerichtin oikeuskäytännön mukaan verotuksen yhdenvertaisuusperiaate kieltää kantamasta veroa yksinomaan verovelvollisen antamien ilmoi-

tusten ja tietojen perusteella, vaan se edellyttää, että paikalla tehtävillä tarkastuksilla voidaan täydentää ilmoitusmenettelyä.

18 Tässä yhteydessä mainittu tuomioistuin kysyy yhtäältä, voiko direktiivistä 77/799 johtuva keskinäinen apu velvoittaa kyseessä olevan laitoksen sijoittautumisjäsenvaltion viranomaiset suorittamaan paikalla tehtäviä tarkastuksia, ja toisaalta, vaikka tämä olisikin mahdollista, olisiko suhteellisuusperiaatteen vastaista vaatia pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa saksalaisia veroviranomaisia suorittamaan lahjoituksen saaneiden laitosten luonnetta koskevia tarkastuksia, jotta voitaisiin määrittää tällaiselle laitokselle annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuus, näiden lahjoitusten arvosta riippumatta.

19 Näin ollen Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Kuuluvatko pääomien vapaan liikkuvuuden (EY 56 artikla) soveltamisalaan jäsenvaltion kansalaisen antamat, päivittäistavaroista koostuvat tavaralahjoitukset laitoksille, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka on tämän jäsenvaltion oikeuden mukaan tunnustettu yleishyödyllisiksi?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen (EY 56 artikla) vastaista – kun otetaan yhtäältä huomioon veroviranomaisten velvollisuus tarkastaa verovelvollisen ilmoitukset ja toisaalta suhteellisuusperiaate (EY 5 artiklan kolmas kohta) – se, että jäsenvaltion oikeuden mukaan yleishyödyllisille laitoksille annettavia lahjoituksia suositaan verotuksellisesti vain siinä tapauksessa, että kyseisen laitoksen kotipaikka on tässä jäsenvaltiossa?

3) Mikäli toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko jäsenvaltion veroviranomaisilla direktiivin 77/799 perusteella velvollisuus käyttää toisessa jäsenvaltiossa toteutuneen tapahtuman selvittämiseksi toisen jäsenvaltion hallintoviranomaisten apua, vai voidaanko verovelvolliselle ilmoittaa, että hänellä on jäsenvaltionsa menettelysääntöjen mukaan näyttötaakka (näytön riittämättömyys koituu tämän asianosaisen vahingoksi) ulkomaisten tapahtumien osalta?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

20 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, kuuluvatko silloin, kun verovelvollinen pyytää jäsenvaltiossa verovapautusta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle ja siellä yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle tehdyistä lahjoituksista, nämä lahjoitukset pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, vaikka ne olisikin suoritettu päivittäistavaroiden muodossa tavaralahjoituksina.

21 Finanzamt, Saksan, Espanjan ja Ranskan hallitukset sekä Irlanti väittävät huomautuksissaan, että nämä määräykset koskevat vain taloudellisen toiminnan yhteydessä toteutettuja pääoman liikkeitä eivätkä pyyteettömästi annettuja lahjoituksia epäitsekkäästi hallinnoiduille laitoksille, joiden toiminnalla ei tavoitella voittoa. Kreikan hallitus puolestaan katsoo, että päivittäistavaroiden, jotka eivät ole maksuvälineitä, luovutus, jota ei ole suoritettu investointitarkoituksessa, kuuluu yksinomaan tavaroiden vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

22 Euroopan yhteisöjen komissio ja EFTAn valvontaviranomainen katsovat puolestaan, että muuhun jäsenvaltioon kuin lahjoittajan verotuksesta vastaavaan jäsenvaltioon sijoittautuneille yleishyödyllisille laitoksille annetut tavaralahjoitukset kuuluvat EY 56–EY 58 artiklan soveltamisalaan.

23 On palautettava mieliin, että EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä.

24 Koska EY:n perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteenä olevalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikka se on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista puolestaan on tullut EY 56–EY 70 artikla) nojalla, ja että on selvää, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. erityisesti asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1957, 39 kohta; em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 22 kohta ja asia C-11/07, Eckelkamp, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 38 kohta). Lahjat ja lahjoitukset sisältyvät direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alle.

25 Kun jäsenvaltion verovelvollinen vaatii verovähennystä summasta, joka kuvastaa toisessa jäsenvaltiossa asuville kolmansille annettujen lahjoitusten arvoa, sen määrittämiseksi, kuuluuko kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, ei ole merkitystä sillä, onko nämä lahjoitukset annettu rahana vai tavaroina.

26 Se, että perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset on otettu direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI alle, osoittaa, että sen määrittämiseksi, kuuluuko jäsenvaltion tiettyjä toimia koskeva verotuksellinen kohtelu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan, ei ole tehtävä eroa rahana ja tavaroina suoritettujen toimien välillä. Yhteisöjen tuomioistuin on siten palauttanut mieliin, että perinnöillä tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle tai toisin sanoen tähän omaisuuteen kuuluvien eri tavaroiden ja oikeuksien omistusoikeuden siirtymistä henkilön oikeudenomistajille (ks. mm. em. asia Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta sekä em. asia Eckelkamp, tuomion 39 kohta). Tästä seuraa, että kansallinen verolainsäädäntö voi kuulua EY 56–EY 58 artiklan soveltamisalaan, vaikka se koskisi sellaisen omaisuuden siirtoa, joka voi sisältää sekä rahaa että kiinteää ja irtainta omaisuutta.

27 Perinnöistä kannetun veron tavoin rahana tai tavaroina annettujen lahjoitusten verotuksellinen kohtelu kuuluu siis pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti em. asia Eckelkamp, tuomion 39 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Siitä kysymyksestä, pitäisikö kulutustavaralahjoitusten kuulua pikemminkin tavaroiden vapaata liikkuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, kuten Kreikan hallitus väittää, on palautettava mieliin, että nykyään jo vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jommankumman vapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. mm. asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Tältä osin riittää, kun todetaan, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä suljetaan pois muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneille laitoksille annettujen lahjoitusten vähennyskelpoisuus riippumatta siitä, onko nämä lahjoitukset annettu rahana vai tavarana, ja tavaralahjoituksen osalta riippumatta lahjoitettujen tavaroiden ostopaikasta. Tämän lainsäädännön tarkoituksesta ei siis mitenkään ilmene,

että se kuuluu tavaroiden vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan ennemmin kuin pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien.

30 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että kun verovelvollinen vaatii jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille ja siellä yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuutta, tällaiset lahjoitukset kuuluvat pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, vaikka ne olisikin annettu päivittäistavaroista muodostuvina tavaralahjoituksina.

Toinen ja kolmas kysymys

31 Toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka on käsiteltävä yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee lähtökohtaisesti, onko EY 56 artiklan kanssa ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, jossa myönnetään oikeus vähentää verotuksessa vain sellaiset lahjoitukset, jotka on annettu kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille yleishyödyllisille laitoksille, kun otetaan huomioon, että mainitun jäsenvaltion veroviranomaisten on voitava tarkistaa verovelvollisen tekemät ilmoitukset eikä niitä voida velvoittaa toimimaan suhteellisuusperiaatteen vastaisesti. Tässä yhteydessä se kysyy, velvoittaako direktiivi 77/799 veroviranomaisia turvautumaan lahjoituksen saaneen laitoksen sijoittautumisjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten apuun saadakseen tarpeellisia tietoja vai voivatko sitä vastoin kyseiset veroviranomaiset vaatia verovelvollista itseään toimittamaan kaiken tarvittavan näytön.

32 Tältä osin Finanzamt, Saksan, Espanjan ja Ranskan hallitukset sekä Irlanti ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittävät, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa ristiriidassa ei ole se, että jäsenvaltio säätää lahjoitusten verovähennyskelpoisuudesta vain, kun lahjoitukset tehdään sen alueella sijaitseville laitoksille. Ensinnäkin kotimaiset yleishyödylliset laitokset ja ulkomaille sijoittautuneet laitokset eivät ole EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitetussa toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa. Lisäksi veroetujen

rajoittaminen kotimaisille yleishyödyllisille laitoksille annettuihin lahjoituksiin on perusteltua verovalvonnan tehokkuuden varmistamisen tarpeen perusteella.

33 Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että silloin, kun verovelvollinen antaa lahjoituksen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle, lahjoittajan verotusjäsenvaltio (jäljempänä lahjoittajan jäsenvaltio) ei ole velvollinen hankkimaan lahjoittajan verotusta varten välttämättömiä tietoja omin keinoin eikä direktiivillä 77/799 säädetyn keskinäisen avun puitteissa.

34 Saksan hallituksen, Irlannin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan olisi joka tapauksessa suhteellisuusperiaatteen vastaista velvoittaa lahjoittajan jäsenvaltio tarkistamaan tai tarkistuttamaan yleishyödyllisille laitoksille asetettujen edellytysten täyttyminen verovelvollisen yhdessä tai useammassa muussa jäsenvaltiossa sijaitseville laitoksille antaman jokaisen lahjoituksen osalta lahjoituksen tai lahjoitusten arvosta riippumatta.

35 Sitä vastoin komissio ja EFTAn valvontaviranomainen katsovat, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuva rajoitus, jota ei voida perustella tarpeella säilyttää verovalvonnan tehokkuus.

36 Komissio väittää, että vaikka direktiivi 77/799 itsessään ei velvoitakaan jäsenvaltiota turvautumaan toisen jäsenvaltion apuun tietojen saamiseksi seikasta, joka sijoittuu tähän toiseen jäsenvaltioon, ensin mainittu jäsenvaltio on kuitenkin velvollinen EY 56 artiklan soveltamisalalla turvautumaan tämän direktiivin tarjoamiin mahdollisuuksiin, jotta voidaan sulkea pois rajatylittävien tilanteiden epäedullisempi kohtelu suhteessa puhtaasti jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin. EFTAn valvontaviranomainen puolestaan katsoo, että vaikka veroetua vaativa verovelvollinen voikin olla velvollinen

esittämään tarpeellisen näytön, veroviranomaiset eivät voi evätä tätä etua toimitettujen tietojen aitoutta koskevien epäilyjen perusteella turvautumatta muihin käytettävissään oleviin keinoihin hankkiakseen tai tarkastaakseen mainitut tiedot.

37 Nyt esillä olevassa asiassa Saksan lainsäädännössä säädetään Saksassa sijaitseville yleishyödyllisille laitoksille, jotka täyttävät muut tässä lainsäädännössä säädetyt edellytykset, annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuudesta, ja siinä suljetaan pois tämä veroetu toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille ja siellä yleishyödylliseksi tunnustetuille laitoksille annetuilta lahjoituksilta.

38 Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 47 ja 48 kohdassa, koska mahdollisuus saada verovähennysoikeus voi vaikuttaa merkittävästi lahjoittajan avokätisyyteen, yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annettujen lahjoitusten vähennyskelvottomuus Saksassa silloin, kun laitokset ovat sijoittautuneet toisiin jäsenvaltioihin, vaikuttaa saksalaisten verovelvollisten halukkuuteen tehdä niiden hyväksi lahjoituksia.

39 Tällainen lainsäädäntö merkitsee siis EY 56 artiklassa lähtökohtaisesti kiellettyä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista.

40 Pitää paikkansa, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla EY 56 artikla ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta kohdella verolainsäädännössään eri tavoin verovelvollisia, jotka eivät ole samassa tilanteessa heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

41 On kuitenkin erotettava EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallittu erilainen kohtelu tämän saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä tai peitellystä rajoittamisesta. Jotta pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten kansallisten verosäännösten, joissa tehdään ero kyseiseen jäsenvaltioon ja muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden laitosten välillä, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai sen on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verovalvonnan tehokkuuden säilyttämisen tarpeen perusteella. Jotta lisäksi erilainen kohtelu olisi perusteltua, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Kyseessä olevaan jäsenvaltioon ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden, yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten toisiinsa rinnastettavuus

42 Saksan, Espanjan ja Ranskan hallitukset sekä Irlanti ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus huomauttavat, että kyseessä olevan jäsenvaltion laitoksille annetut lahjoitukset ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle annetut lahjoitukset eivät ole rinnastettavissa toisiinsa, koska nämä jäsenvaltiot voivat yhtäältä soveltaa erilaisia hyväntekeväisyyden käsitteitä sekä erilaisia hyväntekeväisyysjärjestöjen tunnustamisen edellytyksiä ja toisaalta ne voivat valvoa niiden asettamien vaatimusten noudattamista vain kotimaisten laitosten osalta. Saksan, Espanjan ja Ranskan hallitukset lisäävät, että jos jäsenvaltio luopuu kantamasta tiettyjä verotuloja vapauttamalla verosta sen alueella sijaitseville yleishyödyllisille laitoksille annetut lahjoitukset, tämä johtuu siitä, että tällaiset laitokset vapauttavat tämän jäsenvaltion tietyistä yleishyödyllisistä tehtävistä, jotka sen muuten olisi suoritettava itse verotuloja käyttämällä.

43 Heti aluksi on todettava, että on kunkin jäsenvaltion asiana on päättää, säätääkö se tiettyjen yleishyödyllisiksi tunnustettujen toimintojen edistämiseksi veroetuja sekä näistä tehtävistä huolehtiville yksityisille tai julkisille laitoksille että verovelvollisille, jotka antavat niille lahjoituksia.

44 Vaikka jäsenvaltio voikin päättää myöntää veroetuja vain laitoksille, jotka tavoittelevat sen määrittämiä yleishyödyllisiä päämääriä (ks. vastaavasti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 57 kohta), jäsenvaltio ei kuitenkaan voi varata tällaisia etuja ainoastaan sen alueelle sijoittautuneille laitoksille, jotka voivat toiminnallaan vapauttaa sen tietyistä sille kuuluvista velvollisuuksista.

45 Kun jäsenvaltio kannustaa verovelvollisia tukemaan yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten toimintaa myöntämällä niille oikeuden vähentää näille annetut lahjoitukset verotuksessa, se tosin samalla kannustaa tällaisia laitoksia kehittämään yleishyödyllisiä toimintoja, joista se normaalisti vastaa tai voi vastata itse. Ei siis voida sulkea pois sitä, että kansallinen lainsäädäntö, jossa säädetään yleishyödyllisille laitoksille annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuudesta, voisi rohkaista tällaisia laitoksia korvaamaan julkiset viranomaiset tietyistä velvollisuuksista vastaamisessa, eikä sitä, että tällainen vastaaminen voisi johtaa kyseessä olevan jäsenvaltion kustannusten pienentymiseen, joka voi ainakin osittain korvata sen verotulojen vähentymisen, jonka lahjoitusten verovähennyskelpoisuus aiheuttaa.

46 Tästä ei kuitenkaan seuraa, että jäsenvaltio voisi ottaa käyttöön erilaisen kohtelun lahjoitusten verovähennyskelpoisuuden osalta sen alueella sijaitsevien, yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten ja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden laitosten välillä siitä syystä, että viimeksi mainituille annetut lahjoitukset eivät voi johtaa tällaiseen taloudelliseen korvaamiseen, vaikka niiden toiminta kuuluisikin ensin mainitun jäsenvaltion lainsäädännön mukaisiin tavoitteisiin. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että tarve estää verotulojen pienentyminen ei kuulu EY 58 artiklassa mainittuihin tavoitteisiin eikä yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, joilla voidaan oikeuttaa perustamissopimuksessa vahvistetun vapauden rajoittaminen (ks. vastaavasti asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 49 kohta; em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 59 kohta; ks. analogisesti palvelujen tarjoamisen vapauden osalta asia C-136/00, Danner, tuomio 3.10.2002, Kok., s. I-8147, 56 kohta ja asia C-76/05, Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomio 11.9.2007, Kok., s. I-6849, 77 kohta).

47 Sitä vastoin jäsenvaltio voi lahjoitusten verovähennyskelpoisuutta koskevan lainsäädäntönsä puitteissa kohdella eri tavoin sen alueelle sijoittautuneita, yleishyödyllisiksi tunnustettuja laitoksia ja muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneita laitoksia, jos viimeksi mainituilla on eri tavoitteet kuin tämän jäsenvaltion lainsäädännössä säädetyt.

48 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa (39 kohta), yhteisön lainsäädännössä ei vaadita, että jäsenvaltiot tunnustaisivat, että lähtöjäsenvaltiossaan yleishyödyllisiksi tunnustetut ulkomaiset laitokset saisivat automaattisesti hyväkseen saman tunnustamisen niiden alueella. Jäsenvaltioilla on tältä osin harkintavaltaa, jota niiden tulee käyttää yhteisön oikeuden mukaisesti. Näillä edellytyksillä ne voivat päättää vapaasti niistä yleisistä eduista, joita ne haluavat edistää myöntämällä etuja yhteisöille ja laitoksille, jotka pyrkivät epäitsekkäästi mainittuihin etuihin liittyviin tavoitteisiin ja noudattavat kyseisten tavoitteiden toteuttamiseen liittyviä vaatimuksia.

49 Tästä huolimatta silloin, kun yhdessä jäsenvaltiossa yleishyödylliseksi tunnustettu laitos täyttää myös toisen jäsenvaltion lainsäädännössä tässä tarkoituksessa asetetut edellytykset ja kun sen tarkoituksena on edistää samanlaisia yleisiä etuja niin, että se voidaan tunnustaa yleishyödylliseksi viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa, minkä arvioiminen kuuluu tämän saman jäsenvaltion viranomaisten, mukaan lukien tuomioistuimet, toimivaltaan, tämän jäsenvaltion viranomaiset eivät voi evätä tältä laitokselta oikeutta samanlaiseen kohteluun pelkästään sillä perusteella, että laitoksen kotipaikka ei ole kyseisen jäsenvaltion alueella (ks. vastaavasti em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 40 kohta; ks. analogisesti palvelujen tarjoamisen vapauden osalta em. asia Schwarz ja Gootjes-Schwarz, tuomion 81 kohta).

50 Toisin kuin huomautuksensa esittäneet hallitukset väittävät tältä osin, jäsenvaltioon sijoittautunut laitos, joka täyttää toisessa jäsenvaltiossa veroedun saamiseksi asetetut edellytykset, on viimeksi mainitun jäsenvaltion kyseisten yleishyödyllisten toimintojen edistämiseksi myöntämien veroetujen suhteen tilanteessa, joka on rinnastettavissa

niiden yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten tilanteeseen, jotka ovat sijoittautuneet viimeksi mainittuun jäsenvaltioon.

Verovalvonnan tehokkuuden säilyttämisen tarvetta koskeva perustelu

51 On todettava, että toisin kuin huomautuksensa esittäneet hallitukset väittävät, muuhun jäsenvaltioon kuin lahjoittajan jäsenvaltioon sijoittautuneille ja ensin mainitussa yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuuden poissulkemista ei voida oikeuttaa sillä, että lahjoittajan jäsenvaltiolla on vaikeuksia tarkistaa, täyttävätkö tällaiset laitokset tosiasiallisesti kansallisessa lainsäädännössä tarkoitetut sääntömääräiset tavoitteet, eikä näiden laitosten todellisen hallinnoimisen valvonnan tarpeella.

52 Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on toki sellainen yleistä etua koskeva pakottava syy, jolla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käyttämisen rajoittaminen. Jotta rajoittavaa toimenpidettä voitaisiin pitää perusteltuna, sen on kuitenkin oltava suhteellisuusperiaatteen mukainen siten, että sillä on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (asia C-101/05, A, tuomio 18.12.2007, Kok., s. I-11531, 55 ja 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Tässä asiayhteydessä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että verovelvollista ei voida edeltä käsin estää esittämästä sellaisia asiaa koskevia selvityksiä, joiden perusteella verotusjäsenvaltion veroviranomaisten on mahdollista tarkistaa muissa jäsenvaltioissa aiheutuneiden menojen todenperäisyys ja laatu selvällä ja täsmällisellä tavalla (asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999, Kok., s. I-4809, 20 kohta ja asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok., s. I-2057, 25 kohta).

54 Mikään ei estä sitä, että kyseessä olevat veroviranomaiset vaativat verovelvollista itseään esittämään sellaiset selvitykset, jotka niiden mukaan ovat tarpeellisia sen arvioimiseksi, täyttyvätkö kyseisessä lainsäädännössä asetetut kulujen vähennyskelpoisuuden edellytykset ja voidaanko vaadittu vähennys näin ollen myöntää vai ei (ks. vastaavasti em. asia Danner, tuomion 50 kohta ja asia C-422/01, Skandia ja Ramstedt, tuomio 26.6.2003, Kok., s. I-6817, 43 kohta).

55 Yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer antamassaan tuomiossa (48 kohta) vahvistamien periaatteiden mukaisesti on katsottava, että ennen kuin jäsenvaltio myöntää toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle ja siellä yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle verovapautuksen, sillä on oikeus soveltaa toimenpiteitä, joilla se voi tarkistaa selvällä ja täsmällisellä tavalla, täyttääkö laitos kansallisessa lainsäädännössä vapautukselle asetetut edellytykset, ja valvoa laitoksen todellista hallinnointia esimerkiksi vuosittaisen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen perusteella. Mahdolliset hallinnolliset hankaluudet, jotka johtuvat siitä, että tällaiset laitokset ovat sijoittautuneet toiseen jäsenvaltioon, eivät ole riittävä peruste sille, että kyseessä olevan jäsenvaltion viranomaiset kieltäytyvät myöntämästä mainituille laitoksille samoja verovapautuksia kuin samankaltaisille kyseisen jäsenvaltion laitoksille.

56 Sama pätee verovelvolliseen, joka hakee jäsenvaltiossa oikeutta vähentää verotuksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle ja siellä yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle antamansa lahjoituksen, vaikka tällaisessa tilanteessa ja toisin kuin edellä mainitussa asiassa Centro di Musicologia Walter Stauffer verovelvollinen, jolta veroviranomaisten on saatava tarvittavat tiedot, ei ole lahjoituksen saanut laitos vaan itse lahjoittaja.

57 Vaikka pitääkin paikkansa, että toisin kuin tällaisella lahjoituksen saaneella laitoksella lahjoittajalla ei itsellään ole käytettävissään kaikkia tietoja, jotka ovat tarpeellisia veroviranomaisille, jotta ne voivat tarkistaa, täyttääkö tämä laitos kansallisessa lainsäädännössä veroetujen myöntämiseksi asetetut edellytykset, erityisesti maksettujen varojen hallinnointitapaa koskevat edellytykset, lahjoittajan on tavallisesti mahdollista saada kyseiseltä laitokselta asiakirjat, joilla voidaan vahvistaa annetun

lahjoituksen määrä ja luonne, yksilöidä tämän laitoksen tavoitteet sekä varmentaa tälle laitokselle edeltävinä vuosina annettujen lahjoitusten hallinnoinnin säännönmukaisuus.

58 Tältä osin merkityksettömiä eivät ole todistukset, jotka on antanut laitos, joka täyttää sen sijoittatumisjäsenvaltion lainsäädännössä vahvistetut edellytykset veroetujen saamiselle, erityisesti, kun tässä lainsäädännössä asetetaan samanlaiset edellytykset sellaisten veroetujen myöntämiselle, joiden tarkoituksena on edistää yleishyödyllistä toimintaa.

59 Siitä hallinnollisesta taakasta, jonka tällaisten asiakirjojen laatiminen voi aiheuttaa kyseessä oleville laitoksille, on todettava, että näiden laitosten asiana on päättää, katsovatko ne aiheelliseksi käyttää voimavarojaan toisiin jäsenvaltioihin sijoittautuneille ja veroetuja siellä haluaville lahjoittajille tarkoitettujen asiakirjojen laatimiseen, toimittamiseen ja mahdolliseen kääntämiseen.

60 Siltä osin kuin mikään ei estä verotusjäsenvaltion veroviranomaisia vaatimasta verovelvollista, joka haluaa vähentää verotuksessa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle antamansa lahjoitukset, toimittamaan asianmukaiset selvitykset, tämä verotusjäsenvaltio ei voi vedota verovalvonnan tehokkuuden säilyttämisen tarpeeseen perustellakseen kansallista lainsäädäntöä, jossa estetään ehdottomalla tavalla verovelvollista toimittamasta tällaista näyttöä.

61 Lisäksi kyseessä olevat veroviranomaiset voivat direktiivin 77/799 perusteella pyytää toisen jäsenvaltion toimivaltaisia viranomaisia toimittamaan niille kaikki sellaiset tiedot, jotka ne tarvitsevat määrittääkseen verovelvollisen veron oikein (em. asia Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomion 50 kohta). Tämän direktiivin mukaan kansalliset veroviranomaiset voivat veropetosten torjumiseksi pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada (asia C-184/05, Twoh International, tuomio 27.9.2007, Kok., s. I-7897, 32 kohta).

62 Toisin kuin Irlanti ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittävät, jäsenvaltion veroviranomaisten esittämä pyyntö saada tietoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneesta laitoksesta sen määrittämiseksi, voidaanko tälle laitokselle annetulle lahjoitukselle antaa veroetu, ei mitenkään jää direktiivin 77/799 soveltamisalan ulkopuolelle. Tietoja, joita jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat pyytää direktiivin 77/799 perusteella, ovat kaikki sellaiset tiedot, jotka ne katsovat tarpeellisiksi voidakseen niiden sovellettavana olevan lainsäädännön perusteella vahvistaa veron määrän oikein (em. asia Twoh International, tuomion 36 kohta). Tiedot, joita pyydetään verovelvollisen veroedun saamiseksi jäsenvaltion veroviranomaisille toimittamien tietojen täydentämiseksi, ovat tietoja, joiden perusteella kyseessä olevien jäsenvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset voivat määrätä asianmukaisesti tuloveron direktiivin 77/799 1 artiklan 1 ja 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

63 Direktiivi 77/99 ei kuitenkaan vaikuta millään tavoin lahjoittajan jäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten toimivaltaan arvioida muun muassa sitä, täyttyvätkö tässä lainsäädännössä veroedun saamiselle asetetut edellytykset (ks. vastaavasti em. asia Twoh International, tuomion 36 kohta). Kun siis kyseessä on toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut ja siellä yleishyödylliseksi tunnustettu laitos, lahjoittajan jäsenvaltion on kohdeltava tällaiselle laitokselle annettuja lahjoituksia samalla tavalla kuin kotimaisille laitoksille annettuja lahjoituksia vain, jos tämä laitos täyttää viimeksi mainitun jäsenvaltion lainsäädännössä asetetut veroedun myöntämistä koskevat edellytykset, joihin kuuluu samanlaisten päämäärien tavoittelu kuin ne, joita edistetään kyseisen jäsenvaltion verolainsäädännöllä. Toimivaltaisten kansallisten viranomaisten, mukaan lukien tuomioistuimet, tehtävänä on varmistaa, onko esitetty kansallisen oikeuden mukaisesti näyttö tässä jäsenvaltiossa kyseessä olevan veroedun myöntämiselle asetettujen edellytysten täyttymisestä.

64 Direktiivi 77/799 ei myöskään edellytä lahjoittajan jäsenvaltiota turvautumaan tällä direktiivillä säädettyyn keskinäisen avun järjestelmään joka kerta, kun tämän lahjoittajan antamat tiedot eivät riitä sen tarkistamiseksi, täyttääkö lahjoituksen saanut laitos kansallisessa lainsäädännössä veroetujen saamiseksi asetetut edellytykset.

65 Koska direktiivin 77/799 mukaan kansalliset veroviranomaiset voivat pyytää tietoja, joita ne eivät voi itse saada, yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että direktiivin 77/799 2 artiklan 1 kohdan ilmaisu ”voi” osoittaa, että vaikka viranomaisilla on mahdollisuus pyytää tietoja toisen jäsenvaltion toimivaltaisilta viranomaisilta, niillä ei ole velvollisuutta siihen. Jokaisen jäsenvaltion on arvioitava tapauskohtaisesti, puuttuuko siltä tietoja sen alueelle sijoittautuneiden verovelvollisten liiketoimista, ja päätettävä, onko näissä tapauksissa perusteltua pyytää tietoja toiselta jäsenvaltiolta (em. asia Twoh International, tuomion 32 kohta).

66 Jäsenvaltio ei myöskään voi sulkea pois veroetujen myöntämistä toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle ja siellä yleishyödylliseksi tunnustetulle laitokselle annettujen lahjoitusten osalta pelkästään siitä syystä, että suhteessa tällaisiin laitoksiin ensin mainitun jäsenvaltion veroviranomaisilla ei ole mahdollisuutta tarkistaa laitosten sijaintipaikassa niiden verolainsäädännössä asetettujen edellytysten noudattamista.

67 Kuten Saksan hallitus selitti istunnossa, edes lahjoittajan jäsenvaltioon sijoittautuneen yleishyödyllisen laitoksen osalta ei tavanomaisesti ole suoritettava tarkastusta laitoksen sijaintipaikassa, koska kansallisessa lainsäädännössä vahvistettujen edellytysten noudattamista valvotaan yleisesti tarkistamalla kyseisten laitosten toimittamat tiedot.

68 Lisäksi kun lahjoituksen saaneen laitoksen sijoittautumisjäsenvaltio tuntee veroetujärjestelmän, jonka tarkoituksena on tukea yleishyödyllisiksi tunnustettujen laitosten toimintaa, lahjoittajan jäsenvaltiolle yleensä riittää, että toinen jäsenvaltio ilmoittaa sille direktiivillä 77/799 säädetyn keskinäisen avun puitteissa tällaisten laitosten tavoitteet ja niihin kohdistuvat valvontatavat, jotta verotusjäsenvaltion veroviranomaiset voivat riittävän täsmällisesti yksilöidä ne täydentävät tiedot, joita ne tarvitsevat tarkistaakseen, täyttääkö lahjoituksen saanut laitos kansallisessa lainsäädännössä veroetujen saamiseksi asetetut edellytykset.

69 Vaikka verovelvollisen toimittamien tietojen tarkistaminen osoittautuisikin vaikeaksi erityisesti direktiivin 77/799 8 artiklassa säädettyjen tietojenvaihtoa koskevien rajoitusten vuoksi, mikään ei estä kyseessä olevia veroviranomaisia epäämästä vaadittua verovähennystä, jos verojen asianmukaiseksi määräämiseksi tarpeellista näyttöä ei ole esitetty (ks. vastaavasti asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok., s. I-249, 20 kohta; asia C-451/05, ELISA, tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8251, 95 kohta ja em. asia A, tuomion 58 kohta).

70 Kolmannessa maassa sijaitsevien yleishyödyllisten laitosten osalta on lisättävä, että verotusjäsenvaltiolla on lähtökohtaisesti oikeus kieltäytyä myöntämästä tällaista veroetua, jos muun muassa sen vuoksi, että kyseisellä kolmannella maalla ei ole sopimusperusteista velvollisuutta antaa tietoja, osoittautuu mahdottomaksi saada kyseiseltä maalta tarvittavia tietoja (ks. vastaavasti em. asia A, tuomion 63 kohta).

71 Näin ollen on hylättävä Saksan hallituksen, Irlannin ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väite, jonka mukaan olisi suhteellisuusperiaatteen vastaista velvoittaa lahjoittajan jäsenvaltio tarkistamaan tai tarkistuttamaan kotimaisille yleishyödyllisille laitoksille asetettujen edellytysten noudattaminen, kun verovelvollinen vaatii toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille laitoksille antamiensa lahjoitusten verovähennyskelpoisuutta.

72 Toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava, että EY 56 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla oikeus vähentää verotuksessa yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annetut lahjoitukset annetaan vain kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille laitoksille annettujen lahjoitusten osalta ilman, että verovelvolliselle annettaisiin mitään mahdollisuutta osoittaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle annettu lahjoitus täyttää kyseisessä lainsäädännössä tällaisen edun myöntämiselle asetetut edellytykset.

Oikeudenkäyntikulut

73 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Kun verovelvollinen vaatii jäsenvaltiossa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneille ja siellä yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annettujen lahjoitusten verovähennyskelpoisuutta, tällaiset lahjoitukset kuuluvat pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan, vaikka ne olisikin annettu päivittäistavaroista muodostuvina tavaralahjoituksina.

2) EY 56 artiklan kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla oikeus vähentää verotuksessa yleishyödyllisiksi tunnustetuille laitoksille annetut lahjoitukset annetaan vain kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle sijoittautuneille laitoksille annettujen lahjoitusten osalta ilman, että verovelvolliselle annettaisiin mitään mahdollisuutta osoittaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle laitokselle annettu lahjoitus täyttää kyseisessä lainsäädännössä tällaisen edun myöntämiselle asetetut edellytykset.

Allekirjoitukset