WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 27 stycznia 2009 r. *

W sprawie C-318/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 9 lipca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lipca 2007 r., w postępowaniu

Hein Persche

przeciwko

Finanzamt Lüdenscheid,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, P. Jann, A. Rosas, K. Lenaerts (sprawozdawca), J.C. Bonichot i T. von Danwitz, prezesi izb, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, P. Kūris i E. Juhász, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 czerwca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanzamt Lüdenscheid przez H. Brandenberga, Leitender Ministerialrat,

— w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa i Z. Chatzipavlou oraz I. Pouli, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu francuskiego przez J.C. Gracię, G. de Bergues'a oraz J.C. Niolleta, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana oraz G. Hogana, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez E. Barrington, BL,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez I. Rao oraz R. Hilla, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez P. Bjørgana oraz I. Hauger, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 października 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56–58 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy H. Perschem, doradcą podatkowym zamieszkałym w Niemczech, a Finanzamt Lüdenscheid (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie możliwości odliczenia od podatku darowizny rzeczowej dokonanej na rzecz organizacji uznanej za organizację pożytku publicznego znajdującej się w Portugalii.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 1 ust. 1 dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15), zmienionej aktem dotyczącym warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, s. 21 i Dz.U. 1995, L 1, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą 77/799") stanowi:

„Zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy, właściwe władze państw członkowskich udzielają sobie wszelkich informacji, które mogą im umożliwić dokonanie prawidłowego naliczenia podatków od dochodu i kapitału […]".

4 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 przewiduje:

„Właściwa władza państwa członkowskiego może zwrócić się z wnioskiem do właściwej władzy innego państwa członkowskiego o przekazanie określonych informacji wskazanych w art. 1 ust. 1, w szczególnej sprawie. Właściwa władza państwa, do której wniosek jest skierowany, nie ma obowiązku uwzględnienia takiego wniosku, jeżeli wydaje się, że właściwa władza państwa występującego z takim wnioskiem nie

wyczerpała własnych zwyczajowo uznawanych źródeł informacji, których mogłaby użyć, odpowiednio do okoliczności, w celu uzyskania wymaganych informacji, bez ryzyka uzyskania poszukiwanych informacji, po zakończeniu postępowania".

Uregulowania krajowe

5 Na mocy § 10b ust. 1 Einkommensteuergesetz (ustawy dotyczącej podatku dochodowego, zwanej dalej „EStG") podatnicy mogą odliczać od łącznej kwoty swoich dochodów, jako podlegające odliczeniu koszty nadzwyczajne, z pewnymi ograniczeniami, płatności dokonane na rzecz podmiotów prowadzących działalność o charakterze dobroczynnym, kulturalnym, religijnym lub naukowym lub działalność uznaną za działalność pożytku publicznego. Na mocy ust. 3 tego samego paragrafu dotyczy to również darowizn rzeczowych.

6 Zgodnie z przepisami § 49 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do ustawy dotyczącej podatku dochodowego, zwanego dalej „EStDV"), możliwość odliczenia jest ograniczona do darowizn na rzecz krajowej osoby prawnej prawa publicznego lub krajowej służby publicznej albo na rzecz osoby prawnej, grupy osób lub masy majątkowej w rozumieniu § 5 ust. 1 pkt 9 Körperschaftsteuergesetz (ustawy dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej „KStG"). Przepis ten definiuje organizacje, tzn. osoby prawne, grupy osób i masy majątkowe, które są zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, to jest takie, które na podstawie swojego statutu, z uwzględnieniem ich rzeczywistego zarządu, prowadzą wyłącznie i bezpośrednio działalność o charakterze pożytku publicznego, dobroczynnym lub religijnym. Jednocześnie zwolnienie to dotyczy jedynie organizacji posiadających siedzibę na terytorium Niemiec zgodnie z przepisami § 5 ust. 2 pkt 2 KStG.

7 Na mocy § 50 ust. 1 EStDV, darowizny w rozumieniu § 10b EStG, z zastrzeżeniem przepisów szczególnych dotyczących darowizn o wartości maksymalnej 100 EUR, mogą zostać odliczone wyłącznie po przedstawieniu formularza urzędowego wypełnionego przez obdarowaną organizację. Na potrzeby opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym wspomniany formularz stanowi wystarczający dowód, że obdarowany spełnia warunki ustanowione przez ustawę. Organ podatkowy właściwy dla darczyńcy nie musi zatem sprawdzać, czy obdarowana organizacja przestrzega warunków, od których zależy uprawnienie do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych.

8 Przepisy §§ 51–68 Abgabenordnung (niemieckiego ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „AO") określają cele działalności prowadzonej przez organizację oraz sposób osiągania tych celów konieczne do tego, aby organizacja mogła korzystać ze zwolnienia podatkowego.

9 I tak przepisy § 52 ust. 1 i 2 pkt 2 AO stanowią, że organizacja wykonuje swoją działalność w celach interesu ogólnego, jeśli jej działalność ma za zadanie wspieranie interesów wspólnoty, w szczególności poprzez wspieranie pomocy świadczonej dzieciom i osobom starszym. Zgodnie z przepisami § 55 ust. 1 pkt 1 i 5 AO organizacja powinna działać w sposób bezinteresowny, co oznacza przede wszystkim, że powinna angażować swe środki w odpowiednim czasie i wyłącznie po to, aby osiągać cele uprzywilejowane podatkowo, a nie ku korzyści swych członków. Na podstawie przepisów § 59 AO organizacja taka może korzystać z ulg podatkowych tylko wtedy, gdy z jej statutu wynika, iż dąży ona wyłącznie i bezpośrednio do celów, które spełniają wszystkie warunki określone w § 52–55 AO.

10 Na podstawie § 63 ust. 3 AO organizacja taka powinna wykazać, że jej faktyczna działalność jest wyłącznie i bezpośrednio ukierunkowana na osiąganie celów objętych ulgą podatkową, prowadząc prawidłowe zapisy dotyczące przychodów i wydatków. Zgodnie z § 50 ust. 4 zdanie drugie EStDV, w przypadku darowizn rzeczowych odbiorca świadczenia jest zobowiązany do zachowania dokumentów, na podstawie których można ustalić wartość potwierdzonej przez niego darowizny.

11 Zgodnie z § 193 AO i następnymi, kwestia, czy organizacja jest faktycznie zarządzana w sposób zgodny z jej statutem oraz czy jej środki są wykorzystywane w sposób bezinteresowny i w odpowiednim czasie, może zostać zweryfikowana poprzez kontrolę zewnętrzną. Jeśli organizacja spełnia warunki umożliwiające korzystanie ze zwolnienia podatkowego, ma prawo wystawiać rachunki na otrzymane darowizny, korzystając ze wspomnianych wcześniej formularzy urzędowych. W przypadku wystawienia w sposób umyślny lub rażąco niedbały niezgodnego z prawdą potwierdzenia darowizny, organizacja ta odpowiada z tytułu spowodowanego tym uszczuplenia podatku, jak wynika z § 10b ust. 4 zdanie drugie EStG.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 W swoim zeznaniu dotyczącym podatku dochodowego za rok 2003 H. Persche wniósł o odliczenie, z tytułu odliczenia kosztów nadzwyczajnych, darowizny rzeczowej w postaci bielizny pościelowej i kąpielowej, a także chodzików i miniaturek samochodów dla dzieci. Darowizna ta, o wartości łącznej 18 180 EUR, została dokonana na rzecz Centro Popular de Lagoa (Portugalia, zwanej dalej „centrum"). Centrum jest domem opieki nad osobami starszymi, przy którym działa również dom dziecka, znajdującym się w miejscowości, gdzie skarżący posiada mieszkanie.

13 H. Persche załączył do swojego zeznania podatkowego dokument z dnia 31 lipca 2003 r., w którym centrum poświadcza otrzymanie tej darowizny, oraz oświadczenie wydane przez dyrektora miejscowego ośrodka solidarności i zabezpieczenia społecznego w Faro (Portugalia), opatrzone datą 21 marca 2001 r., w którym zaświadcza się, że centrum zostało zarejestrowane w 1982 r. przez generalną dyrekcję działalności społecznej jako prywatna organizacja solidarności społecznej oraz że z racji tego korzysta ona ze wszystkich zwolnień i ulg podatkowych, które prawo portugalskie przyznaje organizacjom uznanym za organizacje pożytku publicznego. Wedle skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym, zgodnie z prawem portugalskim oryginał pokwitowania otrzymania przedmiotu darowizny wystarcza do tego, aby móc skorzystać z możliwości odliczenia podatkowego.

14 Finanzamt odmówił dokonania wnioskowanego odliczenia w swojej decyzji podatkowej za 2003 r. Odrzucił również, jako nieuzasadnione, odwołanie złożone od tej decyzji przez skarżącego w postępowaniu przed sądem krajowym. Skarga złożona przez niego do Finanzgericht Münster również nie została uznana. Następnie skarżący w postępowaniu przed sądem krajowym złożył skargę o „rewizję" do Bundesfinanzhof.

15 Sąd ten w swoim postanowieniu odsyłającym zauważył, że Finanzamt powinien był odmówić odliczenia darowizny, ponieważ w świetle prawa niemieckiego obdarowany nie posiadał siedziby w Niemczech i ponieważ podatnik nie przedstawił pokwitowania odbioru przedmiotu darowizny w należytej formie. Jednocześnie jednak stawia on pytanie, czy darowizna rzeczowa w postaci przedmiotów codziennego użytku należy do zakresu stosowania postanowień art. 56–58 WE, a jeśli tak, to czy postanowienia rzeczonych artykułów nie sprzeciwiają się temu, że państwo członkowskie umożliwia dokonanie odliczenia takiej darowizny od podatku tylko wtedy, gdy obdarowany posiada siedzibę na terytorium kraju.

16 W tym kontekście sąd krajowy zauważa, że Trybunał w wyroku z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203 orzekł, iż to państwa członkowskie decydują, jakie interesy wspólnoty pragną promować za pomocą ulg podatkowych, przyjmując opinię sądu krajowego w tej sprawie, że promowanie tych interesów w rozumieniu przepisów § 52 AO nie wymaga, aby ze środków zmierzających do ich promowania korzystali obywatele lub rezydenci niemieccy. W niniejszej sprawie sąd krajowy wskazuje, że w świetle przepisów niemieckich taka opinia nie jest bezsporna.

17 Przypomina on poza tym, że w pkt 49 ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer Trybunał uznał, iż państwo członkowskie nie może uzasadniać odmowy przyznania zwolnienia fundacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim koniecznością prowadzenia kontroli podatkowych, jeśli pierwsze państwo członkowskie może zażądać od rzeczonej fundacji przedstawienia odpowiednich dokumentów. W związku z tym sąd krajowy zauważa, że zgodnie z orzecznictwem Bundesverfassungsgericht zasada równości podatkowej sprzeciwia się rozliczeniu

podatku wyłącznie na podstawie zeznania i informacji dostarczonych przez podatnika, lecz wymaga, aby postępowanie dotyczące zeznania mogło zostać uzupełnione kontrolą przeprowadzoną na miejscu.

18 W tym kontekście sąd krajowy stawia pytanie, po pierwsze, czy wzajemna pomoc wynikająca z dyrektywy 77/799 może prowadzić do powstania po stronie władz państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę organizacja, obowiązku przeprowadzenia kontroli zewnętrznej, oraz po drugie, nawet gdyby było to możliwe, czy wymaganie od niemieckich władz podatkowych wykonywania takich kontroli w celu ustalenia możliwości odliczenia od podatku wszelkich darowizn dokonanych na rzecz takiej organizacji, niezależnie od wartości tych darowizn, nie byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności.

19 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zakres stosowania swobodnego przepływu kapitału (art. 56 WE) obejmuje darowizny rzeczowe w postaci przedmiotów codziennego użytku dokonane przez obywatela państwa członkowskiego na rzecz organizacji, które mają siedzibę w innym państwie członkowskim i które zgodnie z prawem tego państwa są uznane za organizacje pożytku publicznego?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi [twierdzącej] na pytanie pierwsze, czy uregulowanie państwa członkowskiego, zgodnie z którym darowizny na rzecz organizacji pożytku publicznego są objęte przywilejami podatkowymi tylko wówczas, gdy organizacje te mają siedzibę na terytorium kraju — uwzględniając obowiązek weryfikacji przez organ podatkowy zeznań składanych przez podatnika i zasadę proporcjonalności (art. 5 akapit trzeci WE) — jest sprzeczne ze swobodnym przepływem kapitału (art. 56 WE)?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi [twierdzącej] na pytanie drugie, czy dyrektywa [77/799] wprowadza obowiązek korzystania przez organ podatkowy państwa członkowskiego, w celu wyjaśnienia stanu faktycznego zaistniałego w innym państwie członkowskim, z pomocy organów administracyjnych tego państwa członkowskiego, czy też można wskazać podatnikowi, że, zgodnie z przepisami proceduralnymi jego państwa członkowskiego w odniesieniu do stanów faktycznych zaistniałych za granicą, to na nim spoczywa obowiązek udowodnienia faktów (ciężar dowodu)?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

20 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy gdy w państwie członkowskim podatnik ubiega się o możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanych tam za organizacje pożytku publicznego, darowizny takie wchodzą w zakres postanowień traktatu WE dotyczących swobodnego przepływu kapitału, nawet jeśli są one dokonywane w naturze w postaci przedmiotów codziennego użytku.

21 W swoich uwagach Finanzamt, rządy niemiecki, hiszpański i francuski oraz Irlandia podnoszą, że postanowienia te dotyczą jedynie przepływów kapitału dokonywanych z punktu widzenia działalności gospodarczej, a nie darowizn dokonanych z powodów altruistycznych na rzecz organizacji zarządzanych w sposób bezinteresowny, których działalność nie powinna mieć charakteru zarobkowego. Rząd grecki uważa, że przekazanie, które nie nastąpiło w celach inwestycyjnych, przedmiotów codziennego użytku, które nie stanowią środków płatniczych, wchodzi w zakres wyłącznie swobodnego przepływu towarów.

22 Komisja Wspólnot Europejskich i Urząd Nadzoru EFTA są zdania, że darowizny rzeczowe dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego mających siedzibę w innym państwie członkowskim niż to, do którego należy opodatkowanie darczyńcy, wchodzą w zakres art. 56–58 WE.

23 Należy przypomnieć, że art. 56 ust. 1 WE w sposób ogólny zakazuje ograniczeń w przepływie kapitału pomiędzy państwami członkowskimi.

24 Ponieważ w traktacie WE brak jest definicji pojęcia „przepływ kapitału" w rozumieniu art. 56 ust. 1 WE, Trybunał przyznał już wcześniej charakter wskazujący nomenklaturze załączonej do dyrektywy Rady 88/361/EWG z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 traktatu [artykuł uchylony przez traktat z Amsterdamu] (Dz.U. L 178, s. 5), mimo że została ona przyjęta na podstawie art. 69 i 70 ust. 1 traktatu EWG (art. 67–73 traktatu EWG zostały zastąpione art. 73b–73g traktatu WE, obecnie art. 56–60 WE), przy czym zgodnie ze wstępem do niej, zawarta w jej treści lista nie ma charakteru wyczerpującego (zob. w szczególności wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 39, ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 22, oraz wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-11/07 Eckelkamp, Zb.Orz. s. I-6845, pkt 38). Darowizny są wymienione w rubryce XI zatytułowanej „Przepływy kapitału o charakterze osobistym" załącznika I do dyrektywy 88/361.

25 Gdy podatnik z jednego państwa członkowskiego ubiega się o możliwość odliczenia od podatku kwoty odzwierciedlającej wartość darowizn dokonanych na rzecz osób trzecich mających siedzibę w innym państwie członkowskim, w celu ustalenia, czy dane przepisy krajowe wchodzą w zakres postanowień traktatu dotyczących przepływu kapitału, nie jest istotne, czy leżące u podstaw darowizny zostały dokonane w pieniądzu czy w naturze.

26 Przejęcie w rubryce XI załącznika I do dyrektywy 88/361 spadków i darowizn wykazuje, że w celu ustalenia, czy traktowanie pod względem podatkowym przez państwo członkowskie niektórych transakcji wchodzi w zakres postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału, nie ma potrzeby rozróżniania pomiędzy transakcjami pieniężnymi a transakcjami w naturze. Trybunał przypomniał bowiem, że dziedziczenie polega na przeniesieniu na jedną lub więcej osób majątku pozostawionego przez osobę zmarłą lub, inaczej mówiąc, na przeniesieniu na spadkobierców różnych dóbr i praw, wchodzących w skład tego majątku (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawach van Hilten van der Heijden, pkt 42 oraz Eckelkamp, pkt 39). Wynika z tego, że krajowe przepisy podatkowe mogą wchodzić w zakres art. 56–58 WE, nawet jeśli dotyczą one przeniesienia majątku, który może obejmować zarówno kwoty pieniężne, jak i nieruchomości oraz rzeczy ruchome.

27 Na wzór podatku od spadków, traktowanie pod względem podatkowym darowizn dokonanych w pieniądzu lub w naturze wchodzi zatem w zakres przepływu kapitału, z wyjątkiem przypadków, w których wystąpienie jego elementów konstytutywnych ograniczone jest do terytorium jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Eckelkamp, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W odniesieniu do pytania, czy, jak utrzymuje rząd grecki, darowizna przedmiotów codziennego użytku nie powinna raczej wchodzić w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu towarów, należy przypomnieć, że z ugruntowanego już orzecznictwa wynika, iż w celu ustalenia, czy przepis krajowy wchodzi w zakres tej lub innej swobody, należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa (zob. w szczególności wyrok z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C-157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I-4051, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W tej kwestii wystarczy zaznaczyć, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wyłączają możliwość odliczenia darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innych państwach członkowskich niezależnie od kwestii, czy darowizny te są dokonywane w pieniądzu, czy w naturze, i w przypadku darowizny w naturze, od miejsca nabycia oferowanych towarów. W żaden sposób nie wynika zatem z przedmiotu tej regulacji, że wchodzi ona

raczej w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu towarów niż postanowień dotyczących swobodnego przepływu kapitału.

30 Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że jeżeli podatnik ubiega się w państwie członkowskim o możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanych tam za organizacje pożytku publicznego, darowizny te wchodzą w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału, nawet jeśli są dokonywane w naturze w postaci przedmiotów codziennego użytku.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

31 W pytaniu drugim i trzecim, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy art. 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, które przyznają odliczenie od podatku wyłącznie dla darowizn dokonanych na rzecz organizacji pożytku publicznego mających siedzibę na terytorium kraju, biorąc pod uwagę okoliczność, że organy podatkowe tego państwa członkowskiego powinny mieć możliwość zbadania deklaracji podatnika i nie byłyby zobowiązane do działania z naruszeniem zasady proporcjonalności. W tym kontekście zastanawia on się, czy dyrektywa 77/799 zobowiązuje te organy podatkowe do uciekania się do pomocy właściwych władz państwa członkowskiego siedziby organizacji będącej beneficjentem w celu uzyskania niezbędnych informacji, czy też te władze podatkowe mogą wymagać od podatnika, aby on sam dostarczył wszystkie niezbędne dowody.

32 W tym względzie Finanzamt, rządy niemiecki, hiszpański, francuski i Irlandii oraz rząd Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału nie jest sprzeczne, że państwo członkowskie przewiduje możliwość odliczenia od podatku darowizn tylko wtedy, gdy korzystają z nich organizacje znajdujące się na jego terytorium. Przede wszystkim, krajowe organizacje pożytku publicznego i mające siedzibę za granicą nie znajdują się w porównywalnej sytuacji w rozumieniu art. 58 ust. 1 lit. a) WE. Ponadto ograniczenie

korzyści podatkowych do darowizn dokonanych na rzecz krajowych organizacji pożytku publicznego jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych.

33 Rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa są zdania, że w przypadku darowizny dokonanej przez podatnika na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, państwo członkowskie opodatkowujące darczyńcę (zwane dalej „państwem członkowskim darczyńcy") nie jest zobowiązane do pozyskiwania informacji niezbędnych do jego opodatkowania ani własnymi środkami, ani za pomocą mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego dyrektywą 77/799.

34 Zdaniem rządów niemieckiego, Irlandii i rządu Zjednoczonego Królestwa, w każdym razie byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności zobowiązanie państwa członkowskiego darczyńcy do badania lub zlecania badania przestrzegania warunków nałożonych na organizacje pożytku publicznego dla każdej darowizny dokonanej przez podatnika na rzecz organizacji znajdujących się w jednym lub wielu innych państwach członkowskich, i to niezależnie od wartości dokonanej darowizny lub darowizn.

35 Natomiast Komisja i Urząd Nadzoru EFTA oceniają, że przepisy krajowe będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym stanowią ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, które nie może być usprawiedliwione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych.

36 Zdaniem Komisji, nawet jeżeli sama dyrektywa 77/799 nie zobowiązuje państwa członkowskiego do uciekania się do pomocy innego państwa członkowskiego w celu powiadomienia go o okoliczności, której elementy znajdują się w tym innym państwie członkowskim, pierwsze państwo członkowskie byłoby w każdym razie zobowiązane, w zakresie stosowania art. 56 WE, do skorzystania z możliwości oferowanych przez tę dyrektywę w celu wyłączenia wszelkiego mniej korzystnego traktowania sytuacji transgranicznych w odniesieniu do sytuacji czysto krajowych. Urząd Nadzoru EFTA uważa, że nawet jeśli podatnik ubiegający się o korzyść podatkową może być

zobowiązany do przedstawienia niezbędnych dowodów, organy podatkowe nie mogą odmówić tej korzyści na podstawie wątpliwości co do prawdziwości dostarczonych informacji bez odwołania się do innych środków, którymi rozporządzają, w celu uzyskania lub zbadania tych informacji.

37 W niniejszej sprawie przepisy niemieckie przewidują odliczenie od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji pożytku publicznego znajdujących się w Niemczech, które spełniają inne warunki określone przez te przepisy, wyłączając tę korzyść podatkową dla darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanych tam za organizacje pożytku publicznego.

38 Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 47 i 48 swojej opinii, ponieważ możliwość uzyskania odliczenia od podatku może mieć istotny wpływ na postawę darczyńcy, brak możliwości odliczenia w Niemczech darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego, jeżeli mają one siedzibę w innych państwach członkowskich, może mieć wpływ na gotowość niemieckich podatników do dokonywania darowizn na ich rzecz.

39 Przepis ten stanowi więc ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 56 WE.

40 W istocie zgodnie z art. 58 ust. 1 lit. a) WE, art. 56 WE nie narusza prawa państw członkowskich do stosowania odpowiednich przepisów ich prawa podatkowego traktujących odmiennie podatników, którzy nie znajdują się w takiej samej sytuacji ze względu na różne miejsce inwestowania kapitału.

41 Należy jednak odróżnić odmienne traktowanie dozwolone na mocy art. 58 ust. 1 lit. a) WE od arbitralnej dyskryminacji lub ukrytych ograniczeń zakazanych przez ust. 3 tego artykułu. Krajowe uregulowanie podatkowe takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, które wprowadza rozróżnienie pomiędzy organizacjami krajowymi a organizacjami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim, może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobodnego przepływu kapitału jedynie pod warunkiem, że odmienne traktowanie dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, takimi jak konieczność zachowania skuteczności kontroli podatkowych. Ponadto aby można było uznać za uzasadnione odmienne traktowanie, nie powinno ono wykraczać poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia celów danej regulacji (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

W przedmiocie porównywalnego charakteru organizacji krajowych i mających siedzibę w innym państwie członkowskim, uznanych za organizacje pożytku publicznego

42 Rządy niemiecki, hiszpański i francuski oraz Irlandii i rząd Zjednoczonego Królestwa zwracają uwagę, że darowizny dokonane na rzecz organizacji krajowych i organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim nie są porównywalne w tym znaczeniu, że dane państwa członkowskie po pierwsze mogą stosować różne pojęcia dobroczynności oraz warunki uznawania różnych aktów dobroczynności, a po drugie mogą kontrolować przestrzeganie nałożonych przez nie wymogów tylko w odniesieniu do organizacji krajowych. Rządy niemiecki, hiszpański i francuski dodają, że jeśli państwo członkowskie rezygnuje z pobierania określonych wpływów podatkowych, zwalniając darowizny dokonane na rzecz organizacji pożytku publicznego znajdujących się na jego terytorium, skutkuje to tym, że takie organizacje zwalniają to państwo członkowskie z określonych zadań pożytku publicznego, które w przeciwnym razie musiałoby ono wypełnić samo, wykorzystując wpływy podatkowe.

43 Należy od razu stwierdzić, że do każdego państwa członkowskiego należy ustalenie, czy w celu wspierania określonych rodzajów działalności uznanej za działalność pożytku publicznego przewiduje ono korzyści podatkowe na rzecz zarówno organizacji prywatnych lub publicznych, które zajmują się tą działalnością, jak i podatników, którzy dokonują darowizn na ich rzecz.

44 Wprawdzie państwo członkowskie ma prawo zastrzec przyznanie korzyści podatkowych organizacjom realizującym niektóre z jego celów pożytku publicznego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 57), jednak państwo członkowskie nie może zastrzec przywileju tych korzyści tylko dla organizacji mających siedzibę na jego terytorium, których działalność może zatem zwolnić je z niektórych jego zobowiązań.

45 Wprawdzie zachęcając podatników perspektywą możliwości odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego do utrzymywania działalności tych ostatnich, państwo członkowskie inspiruje takie organizacje do rozwijania działalności pożytku publicznego, której normalnie samo się podejmuje lub może się podejmować. Nie można więc wykluczyć, że przepisy krajowe przewidujące możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji pożytku publicznego mogą zachęcać takie organizacje do zastąpienia władzy publicznej w przejmowaniu pewnych zobowiązań, ani że takie przejęcie prowadziłoby do obniżenia wydatków danego państwa członkowskiego mogącego, przynajmniej częściowo, zrekompensować zmniejszenie jego wpływów podatkowych, które prowadzą do możliwości odliczenia darowizn.

46 Jednakże nie wynika z tego, że państwo członkowskie może wprowadzić odmienne traktowanie w dziedzinie możliwości odliczenia od podatku darowizn, pomiędzy organizacjami uznanymi za krajowe organizacje pożytku publicznego a tymi mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim na tej podstawie, że darowizny dokonane na rzecz tych ostatnich, nawet jeżeli ich działalność wpisuje się w cele przepisów pierwszego państwa członkowskiego, nie mogą prowadzić do takiej rekompensaty budżetowej. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że konieczność uniknięcia obniżenia wpływów podatkowych nie figuruje ani wśród celów wymienionych w art. 58 WE, ani wśród nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogłyby uzasadnić ograniczenie swobody ustanowionej przez traktat (zob. podobnie wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 49; ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 59; zob. analogicznie w odniesieniu do swobodnego świadczenia usług wyroki: z dnia 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Danner, Rec. s. I-8147, pkt 56, a także z dnia 11 września 2007 r. w sprawie C-76/05 Schwarz i Gootjes-Schwarz, Zb.Orz. s. I-6849, pkt 77).

47 Natomiast państwo członkowskie może, w ramach swoich przepisów dotyczących możliwości odliczenia od podatku darowizn, zastosować odmienne traktowanie pomiędzy organizacjami uznanymi za krajowe organizacje pożytku publicznego i tymi mającymi siedzibę w innych państwach członkowskich, jeżeli te ostatnie służą celom innym niż nakazane przez jego własne przepisy.

48 Jak bowiem stwierdził Trybunał w ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer (pkt 39), prawo wspólnotowe nie nakłada na państwa członkowskie obowiązku, aby organizacje zagraniczne uznane w państwie członkowskim ich pochodzenia za organizacje użyteczności publicznej były automatycznie uznawane za takie na ich terytorium. W rzeczywistości bowiem państwa członkowskie dysponują w tym zakresie swobodą uznania, z której powinny korzystać zgodnie z prawem wspólnotowym W tej sytuacji mają one swobodę decydowania, które z interesów wspólnoty chcą promować poprzez przyznanie korzyści stowarzyszeniom i organizacjom dążącym w sposób bezinteresowny do osiągnięcia celów związanych z tymi interesami i przestrzegającym wymogów dotyczących urzeczywistnienia tych celów.

49 Niemniej jednak, gdy organizacja pożytku publicznego uznana za taką w jednym państwie członkowskim spełnia przesłanki ustanowione w tym celu przez ustawodawstwo drugiego państwa członkowskiego i ma na celu promocję identycznych interesów wspólnoty, tak że może być uznana za organizację pożytku publicznego w tym ostatnim państwie członkowskim, co należy do oceny organów tego państwa członkowskiego, włączywszy w to sądy, organy tego państwa członkowskiego nie mogą odmówić tej organizacji prawa do równego traktowania z tego tylko powodu, iż nie ma ona siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 40; w odniesieniu do swobodnego świadczenia usług zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schwarz i Gootjes-Schwarz, pkt 81).

50 Wbrew temu, co twierdzą w tym względzie rządy, które przedstawiły uwagi, organizacja mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim, która spełnia warunki nałożone w tym celu przez inne państwo członkowskie dla przyznania korzyści podatkowych, ze względu na przyznanie przez to ostatnie państwo członkowskie korzyści podatkowych mających zachęcić do danej działalności pożytku publicznego, znajduje się w sytuacji

porównywalnej do sytuacji organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego mających siedzibę w tym ostatnim państwie członkowskim.

W przedmiocie uzasadnienia opartego na konieczności zachowania skuteczności kontroli podatkowych

51 Należy wskazać, że wbrew temu, co twierdzą rządy, które przedstawiły uwagi, wyłączenie możliwości odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę i uznanych za organizacje pożytku publicznego w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie darczyńcy nie może być usprawiedliwione trudnościami ze strony państwa członkowskiego darczyńcy w zbadaniu, czy takie organizacje skutecznie spełniają cele statutowe w rozumieniu przepisów krajowych, oraz koniecznością kontroli rzeczywistego zarządu tymi organizacjami.

52 Wprawdzie konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu gwarantowanych w traktacie. Jednakże, aby dany przepis stanowiący ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przezeń celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (wyrok z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 55 i 56 oraz przytoczone tam orzecznictwo).

53 W tym kontekście Trybunał uważa, że nie można wykluczyć a priori, iż podatnik jest w stanie przedłożyć dowody, na podstawie których organ podatkowy państwa członkowskiego opodatkowania mógłby w sposób jasny i precyzyjny skontrolować charakter wydatków poniesionych w innych państwach członkowskich oraz to, czy wydatki te zostały rzeczywiście poniesione (wyroki: z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Baxter i in., Rec. s. I-4809, pkt 20, a także z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier, Zb.Orz. s. I-2057, pkt 25).

54 Bowiem nic nie stoi na przeszkodzie, aby zainteresowane organy podatkowe domagały się od podatnika wszelkich dowodów, które wydają się im konieczne dla oceny kwestii, czy spełnione są przesłanki dla możliwości odliczenia wydatków przewidziane przez dane przepisy i czy żądane odliczenie może w związku z tym być przyznane (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Danner, pkt 50; a także wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-422/01 Skandia i Ramstedt, Rec. s. I-6817, pkt 43).

55 W świetle zasad wypracowanych przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer (pkt 48), przed przyznaniem zwolnienia podatkowego organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanej tam za organizację pożytku publicznego, państwo członkowskie ma prawo do stosowania środków umożliwiających mu zbadanie w sposób jasny i precyzyjny, czy spełnia ona wymagane przez ustawodawstwo krajowe przesłanki skorzystania z niego oraz do kontroli jej rzeczywistego zarządu na przykład na podstawie przedłożonego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności. Ewentualne niedogodności administracyjne wynikające z okoliczności, że organizacje takie mają siedzibę w innym państwie członkowskim, nie są wystarczające dla uzasadnienia odmowy przez organy danego państwa członkowskiego przyznania tym organizacjom tych samych zwolnień podatkowych, jakie zostały przyznane organizacjom krajowym tego samego rodzaju.

56 To samo dotyczy przypadku podatnika, który w państwie członkowskim ubiega się o możliwość odliczenia od podatku darowizny dokonanej na rzecz organizacji mającej siedzibę i uznanej za organizację pożytku publicznego w innym państwie członkowskim, nawet jeśli w takiej sytuacji, odmiennie od tego, co miało miejsce w sprawie, która doprowadziła do wydania ww. wyroku w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, podatnik, od którego organy podatkowe powinny uzyskać niezbędne informacje, nie jest organizacją otrzymującą darowiznę, lecz samym darczyńcą.

57 Co prawda, w przeciwieństwie do takiej organizacji będącej beneficjentem, darczyńca sam nie dysponuje wszystkimi informacjami niezbędnymi dla organów podatkowych do zbadania, czy organizacja ta spełnia warunki wymagane przez przepisy krajowe dla przyznania korzyści podatkowych, w szczególności tych dotyczących sposobu, w jaki są zarządzane przekazane środki, jednak normalnie darczyńca może uzyskać od tej organizacji dokumenty mogące potwierdzić kwotę i charakter dokonanej darowizny,

zidentyfikować cele, jakim służy ta organizacja i stwierdzić prawidłowość zarządzania przez tę organizację darowiznami, które zostały jej przekazane w poprzednich latach.

58 W tym względzie nie mogą być pozbawione znaczenia zaświadczenia wydane przez organizację, która w państwie członkowskim swojej siedziby spełnia przesłanki określone przez przepisy tego państwa członkowskiego w celu przyznania korzyści podatkowych, w szczególności gdy przepisy te poddają identycznym warunkom przyznanie korzyści podatkowych, które mają na celu zachęcanie do działalności pożytku publicznego.

59 W odniesieniu do obciążenia administracyjnego, jakie może powodować przygotowanie takich dokumentów dla danych organizacji, wystarczy stwierdzić, że do tych organizacji należy decyzja, czy uznają one za stosowne inwestować środki w sporządzenie, rozesłanie i ewentualne tłumaczenie dokumentów przeznaczonych dla darczyńców, którzy mają siedzibę w innych państwach członkowskich i tam chcą czerpać korzyści podatkowe.

60 Ponieważ nic nie stoi na przeszkodzie, aby organy podatkowe państwa członkowskiego opodatkowania wymagały dostarczenia stosownych zaświadczeń od podatnika, który chce uzyskać możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim, to państwo członkowskie opodatkowania nie może powoływać się na konieczność zachowania skuteczności kontroli podatkowych w celu uzasadnienia przepisów krajowych, które w sposób bezwzględny uniemożliwiają podatnikowi dostarczenie takich dowodów.

61 Ponadto właściwe organy podatkowe na podstawie dyrektywy 77/799 mogą zwracać się do organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji koniecznych dla prawidłowego ustalenia wymiaru podatku podatnika (ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 50). Dyrektywa ta przewiduje bowiem, w celu zapobiegania oszustwom podatkowym, uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać (wyrok z dnia 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International, Zb.Orz. s. I-7897, pkt 32).

62 Wbrew temu, co utrzymują Irlandia i rząd Zjednoczonego Królestwa, zwracanie się przez organy podatkowe państwa członkowskiego o informacje w odniesieniu do organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, w celu ustalenia, czy darowizna dokonana na rzecz tej organizacji może być objęta korzyścią podatkową, w żaden sposób nie wychodzi poza zakres stosowania dyrektywy 77/799. Informacjami, o przekazanie których dyrektywa 77/799 pozwala zwracać się właściwym władzom państwa członkowskiego, są właśnie wszelkie te informacje, które owym władzom wydają się niezbędne w celu prawidłowego naliczenia kwoty podatku na gruncie przepisów, które one same zobowiązane są stosować (ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 36). Informacje wymagane w celu uzupełnienia tych informacji, które podatnik dostarczył organom podatkowym jednego państwa członkowskiego w celu uzyskania korzyści podatkowej, stanowią informacje, które mogą umożliwić każdej właściwej władzy danych państw członkowskich prawidłowe naliczenie podatku od dochodu w szczególnej sprawie w rozumieniu art. 1 ust. 1 i art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799.

63 Jednakże dyrektywa 77/799 w żaden sposób nie wpływa na zakres przysługujących właściwym organom państwa członkowskiego darczyńcy kompetencji do oceny, czy w szczególności spełnione zostały przesłanki, od których wspomniane przepisy uzależniają przyznanie korzyści podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 36). Bowiem w odniesieniu do organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanej tam za organizację pożytku publicznego, państwo członkowskie darczyńcy powinno stosować identyczne traktowanie pod względem podatkowym tylko wtedy, gdy organizacja ta spełnia przesłanki określone przez przepisy tego ostatniego państwa członkowskiego dla przyznania korzyści podatkowych, wśród których znajduje się służenie celom identycznym jak te promowane przez przepisy podatkowe tego państwa członkowskiego. Do właściwych organów krajowych, w tym sądów krajowych, należy zbadanie, czy zgodnie z zasadami prawa krajowego został przedstawiony dowód przestrzegania warunków nałożonych przez to państwo członkowskie w celu przyznania omawianej korzyści podatkowej.

64 Ponadto dyrektywa 77/799 nie wymaga od państwa członkowskiego darczyńcy, aby uciekało się ono do mechanizmu wzajemnej pomocy przewidzianego przez tę dyrektywę za każdym razem, gdy informacje dostarczone przez tego darczyńcę nie wystarczają do zbadania, czy organizacja będąca beneficjentem spełnia przesłanki określone przez przepisy krajowe w celu przyznania korzyści podatkowych.

65 Ponieważ dyrektywa 77/799 przewiduje uprawnienie krajowych organów podatkowych do zwracania się o informacje, których nie mogą same uzyskać, Trybunał stwierdził, że odniesienie w art. 2 ust. 1 dyrektywy 77/799 do słowa „może" wskazuje na to, że o ile organy te z całą pewnością mają możliwość zwracania się z wnioskiem o informacje do właściwych organów innego państwa członkowskiego, to zwrócenie się z takim wnioskiem nie jest w żaden sposób obowiązkowe. Do każdego z państw członkowskich należy dokonanie oceny konkretnych przypadków, w których brak jest informacji dotyczących czynności dokonanych przez podatników mających siedzibę na jego terytorium, oraz podjęcie decyzji, czy w tych przypadkach uzasadnione jest wystąpienie z wnioskiem o informacje do innego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Twoh International, pkt 32).

66 Wreszcie państwo członkowskie nie może też wyłączyć przyznania korzyści podatkowych dla darowizn dokonanych na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanej tam za organizację pożytku publicznego, tylko dlatego że w odniesieniu do takich organizacji organy podatkowe pierwszego państwa członkowskiego nie dysponują możliwością zbadania na miejscu przestrzegania wymogów, jakie nakładają na nie ich przepisy podatkowe.

67 Jak bowiem wyjaśnił rząd niemiecki na rozprawie, nawet w odniesieniu do krajowych organizacji pożytku publicznego kontrola zewnętrzna normalnie nie jest obowiązkowa w przypadku, gdy kontrola przestrzegania warunków określonych przez przepisy krajowe jest dokonywana w sposób ogólny poprzez badanie informacji dostarczonych przez te organizacje.

68 Ponadto, gdy państwo członkowskie siedziby organizacji będącej beneficjentem zna system korzyści podatkowych mających na celu podtrzymywanie działalności organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego, normalnie wystarczy, aby państwo członkowskie darczyńcy zostało poinformowane przez inne państwo członkowskie, w ramach wzajemnej pomocy przewidzianej przez dyrektywę 77/799 o przedmiocie i sposobach kontroli, jakim podlegają te organizacje, aby organy podatkowe państwa członkowskiego opodatkowania mogły w dostatecznie dokładny sposób zidentyfikować dodatkowe informacje, których potrzebują w celu zbadania, czy organizacja będąca beneficjentem spełnia przesłanki określone przez przepisy krajowe w celu przyznania korzyści podatkowych.

69 Ponadto, jeżeli weryfikacja informacji dostarczonych przez podatnika okaże się trudna, w szczególności z powodu ograniczeń wymiany informacji przewidzianych w art. 8 dyrektywy 77/799, nic nie stoi na przeszkodzie temu, aby dane organy podatkowe odmówiły objętego wnioskiem zwolnienia, jeżeli nie zostaną dostarczone takie dowody, jakie uznają one za konieczne dla prawidłowego ustalenia podatku (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 20; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 94 i 95; ww. wyrok w sprawie A, pkt 58).

70 W odniesieniu do organizacji pożytku publicznego znajdujących się w państwach trzecich należy dodać, że co do zasady jest prawnie uzasadniona odmowa przez państwo członkowskie opodatkowania przyznania takiej korzyści podatkowej, jeżeli, w szczególności z powodu braku umownego zobowiązania dostarczenia przez to państwo trzecie informacji, niemożliwym okazuje się uzyskanie niezbędnych informacji od tego państwa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie A, pkt 63).

71 W tych okolicznościach należy odrzucić argument rządów niemieckiego, Irlandii oraz rządu Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którym byłoby sprzeczne z zasadą proporcjonalności ograniczanie państwa członkowskiego darczyńcy w badaniu lub zlecaniu badania, gdy podatnik ubiega się o skorzystanie z możliwości odliczenia darowizn, których dokonał na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim, przestrzegania warunków nałożonych na krajowe organizacje pożytku publicznego.

72 Na drugie i trzecie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że art. 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, w odniesieniu do darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego, skorzystanie z odliczenia od podatku jest przyznane tylko w stosunku do darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę na terytorium kraju, bez jakiegokolwiek umożliwienia podatnikowi wykazania, że darowizna dokonana na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim spełnia warunki nałożone przez te przepisy w celu przyznania tej korzyści.

W przedmiocie kosztów

73 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) **Jeżeli podatnik ubiega się w państwie członkowskim o możliwość odliczenia od podatku darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę w innym państwie członkowskim i uznanych tam za organizacje pożytku publicznego, darowizny te wchodzą w zakres postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu kapitału, nawet jeśli są dokonywane w naturze w postaci przedmiotów codziennego użytku.**

2) **Artykuł 56 WE sprzeciwia się przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których, w odniesieniu do darowizn dokonanych na rzecz organizacji uznanych za organizacje pożytku publicznego, skorzystanie z odliczenia od podatku jest przyznane tylko w stosunku do darowizn dokonanych na rzecz organizacji mających siedzibę na terytorium kraju, bez jakiegokolwiek umożliwienia podatnikowi wykazania, że darowizna dokonana na rzecz organizacji mającej siedzibę w innym państwie członkowskim spełnia warunki nałożone przez te przepisy w celu przyznania tej korzyści.**

Podpisy