РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

27 януари 2009 година*

По дело C-318/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 9 юли 2007 г., постъпил в Съда на 11 юли 2007 г., в рамките на производство по дело

Hein Persche

срещу

Finanzamt Lüdenscheid,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: г-н V. Skouris, председател, г-н P. Jann, г-н A. Rosas, г-н K. Lenaerts (докладчик), г-н J.-C. Bonichot и г-н T. von Danwitz, председатели на състави, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н K. Schiemann, г-н J. Makarczyk, г-н P. Kūris и г-н E. Juhász, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 17 юни 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Finanzamt Lüdenscheid, от г-н H. Brandenberg, Leitender Ministerialrat,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н S. Spyropoulos, както и от г-жа Z. Chatzipavlou и г-жа I. Pouli, в качеството на представители,

— за испанското правителство, от г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представител,

— за френското правителство, от г-н J.-C. Gracia, г-н G. de Bergues и г-н J.-C. Niollet, в качеството на представители,

— за Ирландия, от г-н D. O'Hagan и г-н G. Hogan, в качеството на представители, подпомагани от г-жа E. Barrington, BL,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа I. Rao и г-н R. Hill, в качеството на представители,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н R. Lyal и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

— за Надзорния орган на ЕАСТ, от г-н P. Bjørgan и г-жа I. Hauger, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 14 октомври 2008 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 56 ЕО и 58 ЕО.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н Persche, данъчен консултант, установен в Германия, и Finanzamt Lüdenscheid (наричана по-нататък „Finanzamt“) по повод на възможността за данъчно приспадане на дарение в натура, направено на призната организация с обществено полезна дейност със седалище в Португалия.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 1, параграф 1 от Директива 77/799/ЕИО на Съвета от 19 декември 1977 година относно взаимопомощта на компетентните органи на държавите членки в областта на прякото и непрякото данъчно облагане (ОВ L 336, стр. 15; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 21), изменена с Акта относно условията за присъединяване на Република Австрия, Република Финландия и Кралство Швеция и промените в учредителните договори на Европейския съюз (ОВ C 241, 1994 г., стр. 21 и ОВ L 1, 1995 г., стр. 1, наричана по-нататък „Директива 77/799“), гласи:

„Съгласно разпоредбите на настоящата директива компетентните органи на държавите членки обменят всяка информация, която може да им позволи правилно да определят данъците върху доходите и имуществото […]“.

4 Член 2, параграф 1 от Директива 77/799 предвижда:

„Компетентният орган на държава членка може да поиска от компетентния орган на друга държава членка да предостави информацията, посочена в член 1, параграф 1, свързана с определен случай. Компетентният орган на запитаната

държава може да не отговори на запитването, ако компетентният орган на държавата, отправила запитването, не е изчерпал своите обичайни източници на информация, които е могъл да използва, съгласно обстоятелствата, за да получи поисканата информация, без да изложи на опасност постигането на търсения резултат."

Национална правна уредба

5 Съгласно § 10b, алинея 1 от германския закон за данъка върху доходите (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG") данъчнозадължените лица могат в определени граници да приспаднат от общия размер на своите доходи особени разходи като разходите за благотворителни, църковни, религиозни, научни и обществено полезни цели. По силата на алинея 3 от същия член възможността за приспадане важи и за дарения в натура.

6 Съгласно § 49 от Правилника за прилагане на Закона за данъка върху доходите (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, наричан по-нататък „EStDV") възможността за данъчно приспадане е ограничена до дарения, чийто получател е или национално публичноправно юридическо лице, или национална служба с публичноправен характер, или юридическо лице, сдружение на лица или имуществена маса по смисъла на § 5, алинея 1, точка 9 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz, наричан по-нататък „KStG"). В последната разпоредба се посочват организациите, а именно юридическите лица, сдруженията на лица и имуществените маси, които се освобождават от корпоративен данък; това са организации, които съгласно своя учредителен акт и предвид фактическото управление на дейността си преследват изключително и пряко обществено полезни, благотворителни или църковни цели. При все това, съгласно § 5, алинея 2, точка 2 от KStG това освобождаване се прилага само за организациите, които са установени на германска територия.

7 Съгласно § 50, алинея 1 от EStDV даренията по смисъла на § 10b от EStG — освен ако не е предвидено друго в специалните разпоредби за даренията със стойност не повече от 100 EUR — могат да се приспаднат само след като бъдат доказани чрез представянето на удостоверение за дарението, съставено от организацията получател съгласно формуляр по образец. При определянето на данъка върху доходите на дарителя този формуляр представлява достатъчно доказателство, че получателят на дарението отговаря на законовите условия. Ето защо данъчната администрация, която определя данъка на дарителя, не е длъжна да провери дали организацията получател отговаря на условията, които дават право на освобождаване от корпоративен данък.

8 В § 51—§ 68 от германския данъчен кодекс (Abgabenordnung, наричан по-нататък „AO“) са определени целите, които организацията трябва да преследва, и начинът, по който трябва да ги преследва, за да има право на данъчно освобождаване.

9 Съгласно § 52, алинея 1 и алинея 2, точка 2 от AO организацията преследва обществено полезни цели, когато с дейността си подкрепя обществен интерес, по-специално чрез подпомагане на децата и възрастните хора. Съгласно § 55, алинея 1, точки 1 и 5 от AO организацията трябва да извършва дейността си безкористно, което по-конкретно означава, че трябва да използва средствата си своевременно и изключително за целите, за които са предвидени данъчните предимства, а не в полза на своите членове. Съгласно § 59 от AO такава организация може да получи данъчни предимства само ако от учредителния ѝ акт е видно, че преследва изключително и пряко цели, които отговарят на установените в § 52—§ 55 от AO условия.

10 Съгласно § 63, алинея 3 от AO чрез редовна отчетност за приходите и разходите такава организация трябва да установи, че фактическото управление на дейността ѝ е насочено изключително и пряко към постигането на целите, за които са предвидени данъчните предимства. В случай на дарение в натура § 50, алинея 4, второ изречение от EStDV задължава организацията получател да пази отчетните документи, доказващи стойността на дарението, което удостоверява.

11 Съгласно § 193 и сл. от AO чрез проверка на място може да се установи дали фактическото управление на дейността на организацията съответства на предвиденото в учредителния ѝ акт и дали средствата ѝ се използват безкористно и своевременно. Ако отговаря на условията, които дават право на данъчно освобождаване, организацията може да съставя удостоверения за получените дарения чрез попълването на предвидения за целта формуляр по образец. Ако умишлено или при груба небрежност състави удостоверение с невярно съдържание, организацията носи отговорност за последвалата загуба на данъчни приходи, както следва от § 10b, алинея 4, второ изречение от EStG.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

12 В декларацията си за доходите за 2003 г. г-н Persche прави искане за приспадане на особен разход, а именно дарение в натура, включващо спално бельо, кърпи за баня, както и проходилки и умалени модели на автомобили за деца, което е направил на Centro Popular de Lagoa (Португалия, наричан по-нататък „Центъра“) на обща стойност 18 180 EUR. Посоченият център представлявал дом за стари хора с прикрепен към него дом за деца, намиращ се в населеното място, където жалбоподателят в главното производство притежава жилище.

13 Г-н Persche прилага към данъчната си декларация документ от 31 юли 2003 г., с който Центърът потвърждава получаването на това дарение, както и декларация от директора на местния център за солидарност и социално осигуряване във Faro (Португалия) от 21 март 2001 г., удостоверяваща, че посоченият център е регистриран през 1982 г. в генералната дирекция за социалните дейности като частна организация за социална солидарност и че в това си качество има право на данъчните освобождавания и предимства, предоставени от португалското законодателство на организациите с обществено полезна дейност. Според жалбоподателя в главното производство оригиналът на разписката за дарението е достатъчен за придобиването на право на данъчно приспадане по португалското право.

14 В своя акт за установяване на данъчни задължения за 2003 г. Finanzamt отказва искането приспадане. Finanzamt също така отхвърля като неоснователна подадената от жалбоподателя в главното производство административна жалба срещу този акт. Неуспешна е и жалбата на последния пред Finanzgericht Münster. Впоследствие жалбоподателят в главното производство подава ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof.

15 В преюдициалното запитване тази юрисдикция посочва, че Finanzamt е трябвало да откаже приспадане на разглежданото дарение, доколкото с оглед на германското право получателят на дарението не е установен в Германия и данъчнозадълженото лице не е представило удостоверение за това дарение в надлежната форма. Въпреки това тази юрисдикция иска да се установи дали дарение в натура под формата на вещи за всекидневна употреба попада в приложното поле на членове 56—58 ЕО и ако е така — дали тези членове допускат държава членка да позволи данъчно приспадане на такова дарение само ако получателят е установен на територията на страната.

16 В това отношение запитващата юрисдикция отбелязва, че в Решение от 14 септември 2006 г. по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Recueil, стр. I-8203) Съдът е приел, че държавите членки трябва да решат кои обществени интереси искат да подкрепят чрез данъчни предимства, като възприема становището на запитващия съд по това дело, според което подкрепянето на тези интереси по смисъла на § 52 от AO не изисква мерките за подкрепа да са в полза на германските граждани или местни лица. В делото по главното производство обаче запитващата юрисдикция пояснява, че тази теза е оспорвана в германското право.

17 На следващо място тази юрисдикция припомня, че в точка 49 от Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, Съдът е счел, че необходимостта за определена държава членка да провери спазването на условията, на които е подчинено предоставянето на данъчно освобождаване на фондация, не обосновава отказа за това освобождаване, когато фондацията е установена в друга държава членка, доколкото данъчните органи на първата държава членка могат да изискат от посочената фондация да представи всички съответни отчетни документи. В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че съгласно съдебната практика на Bundesverfassungsgericht принципът на равенство при данъчното облагане не допуска данъкът да се определя

единствено въз основа на декларацията и информацията, представени от данъчнозадълженото лице, а изисква наред с процедурата по деклариране да могат да се извършват и проверки на място.

18 В този контекст запитващата юрисдикция иска да установи, от една страна, дали произтичащата от Директива 77/799 взаимопомощ може да задължи органите на държавата членка по установяване на въпросната организация да извършат проверка на място, а от друга страна, дори ако това е възможно, дали не би било в противоречие с принципа на пропорционалност в случаи като този по главното производство да се изисква от германските данъчни органи да проверяват естеството на организациите получатели, за да определят възможността за данъчно приспадане на направените им дарения, при това независимо от стойността на тези дарения.

19 При тези условия Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Включват ли се в приложното поле на принципа на свободно движение на капитали (член 56 ЕО) дарения в натура, направени от гражданин на държава членка под формата на вещи за всекидневна употреба в полза на организации със седалище в друга държава членка, които според правото на последната са признати за организации с общественополезна дейност?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос противоречи ли на принципа на свободно движение на капитали (член 56 ЕО) разпоредба на държава членка, според която дарения в полза на организации с общественополезна дейност се ползват с данъчно предимство само ако седалището на организацията се намира на територията на страната, предвид задължението на данъчната администрация да извърши проверка на декларациите на данъчнозадължените лица, от една страна, а от друга — предвид принципа на пропорционалност (член 5, трета алинея ЕО)?

3) При утвърдителен отговор на втория въпрос задължава ли Директива [77/799] данъчната администрация на държава членка да поиска помощта на друга държава членка за изясняване на факти от нейната компетентност или на данъчнозадълженото лице може да се противопостави обстоятелството, че според процесуалното право на неговата държава членка задължението за доказване на фактите, настъпили в чужбина, пада върху него (тежест на доказване)?“

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

20 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали когато данъчнозадължено лице иска в една държава членка възможност за данъчно приспадане на даренията, направени на организации, които са установени в друга държава членка и там са признати за организации с обществено полезна дейност, тези дарения попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали дори когато са извършени в натура под формата на вещи за всекидневна употреба.

21 В становищата си Finanzamt, германското, испанското и френското правителство, както и Ирландия твърдят, че тези разпоредби се отнасят само до движението на капитали, извършено с оглед на икономическа дейност, а не до направени по алтруистични причини дарения за организации, които се управляват безкористно и не извършват стопанска дейност. От своя страна гръцкото правителство счита, че когато не се извършва с цел инвестиране, прехвърлянето на вещи за всекидневна употреба, които не представляват разплащателни средства, попада изключително в приложното поле на свободното движение на стоки.

22 Комисията на Европейската общност и Надзорният орган на ЕАСТ от своя страна считат, че дарения в натура, направени на организации с обществено-полезна дейност, които са установени в държава членка, различна от тази, в която дарителят подлежи на облагане, попадат в приложното поле на членове 56—58 ЕО.

23 Трябва да се припомни, че член 56, параграф 1 ЕО забранява по общ начин ограниченията върху движението на капитали между държавите членки.

24 Поради това че в Договора липсва определение на понятието „движение на капитали“ по смисъла на член 56, параграф 1 ЕО, Съдът по-рано е признал указателния характер на номенклатурата, приложена към Директива 88/361 на Съвета от 24 юни 1988 година за прилагане на член 67 от Договора [член, отменен с Договора от Амстердам] (ОВ L 178, стр. 5, Специално издание на български език, 2007 г., глава 10, том 1, стр. 10), въпреки че тя е била приета въз основа на член 69 и член 70, параграф 1 от Договора за ЕИО (членове 67—73 от Договора за ЕИО са заменени от членове 73б—73ж от Договора за ЕО, понастоящем членове 56—60 ЕО), като се има предвид, че съгласно нейното въведение списъкът, който тя съдържа, няма изчерпателен характер (вж. по-специално Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Recueil, стр. I-1957, точка 39, Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 22 и Решение от 11 септември 2008 г. по дело Eckelkamp и др., C-11/07, Сборник, стр. I-6845, точка 38). Даренията обаче са включени в раздел XI от приложение I към Директива 88/361, озаглавен „Движения на капитали за лични цели“.

25 Когато данъчнозадължено лице на държава членка иска възможност за данъчно приспадане на сума, съответстваща на стойността на дарения, направени на трети лица, които са местни лица на друга държава членка, въпросът дали дарението е извършено в пари или в натура е без значение за определянето дали разглежданото национално законодателство попада в приложното поле на разпоредбите на Договора относно движението на капитали.

26 Всъщност включването на наследяването по закон и по завещание в раздел XI от приложение I към Директива 88/361 показва, че за да се определи дали данъчното третиране на определени операции от страна на държава членка попада в приложното поле на разпоредбите относно свободното движение на капитали, не трябва да се прави разграничение между операциите, извършени в пари, и тези в натура. В този смисъл Съдът припомня, че наследяването представлява прехвърляне на едно или повече лица на имуществото, оставено от починалото лице, или с други думи, прехвърляне на наследниците на собствеността върху различните вещи и права, от които се състои това имущество (вж. по специално Решение по дело Van Hilten-Van der Heijden, посочено по-горе, точка 42 и Решение по дело Eckelkamp, посочено по-горе, точка 39). От това следва, че национално данъчно законодателство може да попада в приложното поле на членове 56—58 ЕО дори ако се отнася до прехвърляне на имущество, в което може да са включени както парични суми, така и движими и недвижими вещи.

27 Ето защо, подобно на данъка върху наследството, данъчното третиране на дарения, направени в пари или в натура, попада в приложното поле на разпоредбите на Договора относно движението на капитали, с изключение на случаите, в които съставните елементи на съответните операции са в границите само на една държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Eckelkamp, посочено по-горе, точка 39 и цитираната съдебна практика).

28 Що се отнася до въпроса дали дарение на вещи за потребление не би трябвало да попадне по-скоро в приложното поле на разпоредбите на Договора относно свободното движение на стоки, както поддържа гръцкото правителство, трябва да се припомни, че съгласно вече установената съдебна практика, за да се определи дали определено национално законодателство попада в обхвата на едната или другата свобода на движение, трябва да се вземе предвид целта на разглежданото законодателство (вж. по специално Решение от 24 май 2007 г. по дело Holböck, C-157/05, Сборник, стр. I-4051, точка 22 и цитираната съдебна практика).

29 В това отношение е достатъчно да се посочи, че разглежданото в главното производство национално законодателство изключва възможността за приспадане на дарения, извършени в полза на организации, които са установени в друга държава членка, независимо дали тези дарения са в пари или в натура, а в случай на дарение в натура — независимо от мястото, където са закупени дарените вещи. Следователно от целта на тази правна уредба по никакъв начин не произтича, че

тя попада в обхвата на разпоредбите на Договора относно свободното движение на стоки, а не на тези относно свободното движение на капитали.

30 Ето защо на първия преюдициален въпрос трябва да се отговори, че когато данъчнозадължено лице иска в една държава членка възможност за данъчно приспадане на даренията, направени на организации, които са установени в друга държава членка и там са признати за организации с обществено полезна дейност, тези дарения попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали дори когато са извършени в натура под формата на вещи за всекидневна употреба.

По втория и третия въпрос

31 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 56 ЕО допуска законодателство на държава членка, което предоставя право на данъчно приспадане само за даренията, извършени в полза на организации с обществено полезна дейност, установени на територията на страната, предвид обстоятелството, че данъчните органи на посочената държава членка трябва да могат да проверят декларациите на данъчнозадълженото лице и не може да бъдат задължени да действат в нарушение на принципа на пропорционалност. В този контекст запитващата юрисдикция иска да установи дали Директива 77/799 задължава данъчните органи да потърсят помощта на компетентните органи на държавата членка, където е установена организацията получател, за да получат необходимата информация, или напротив, посочените данъчни органи могат да изискват от данъчнозадълженото лице самò да представи всички необходими доказателства.

32 В това отношение Finanzamt, германското, испанското и френското правителство, както и Ирландия и правителството на Обединеното кралство твърдят, че не е в противоречие с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали държавата членка да предвиди възможност за данъчно приспадане на дарения само когато те са в полза на организации със седалище на нейна територия. Най-напред националните и установените в чужбина организации с обществено полезна дейност не били в сходно положение по смисъла на член 58, параграф 1, буква а) ЕО. Освен това ограничаването на данъчните предимства до

дарения, направени на националните организации с общественополезна дейност, било обосновано от необходимостта да се гарантира ефективността на данъчния контрол.

33 Германското правителство и правителството на Обединеното кралство считат, че в случаите на дарение, направено от данъчнозадължено лице на установена в друга държава членка организация, държавата членка на облагане на дарителя (наричана по-нататък „държавата членка на дарителя“) не е длъжна да събере необходимата информация за облагането на последния нито със собствените си средства, нито посредством предвидения в Директива 77/799 механизъм за взаимопомощ.

34 Според германското правителство, Ирландия и правителството на Обединеното кралство във всички случаи е в противоречие с принципа на пропорционалност да се задължи държавата членка на дарителя да направи или да поиска проверка относно спазването на предвидените условия за организациите с общественополезна дейност за всяко извършено от данъчнозадължено лице дарение на организации със седалище в една или повече други държави членки, при това без оглед на стойността на дарението или даренията.

35 За сметка на това Комисията и Надзорният орган на ЕАСТ считат, че разглежданото в главното производство национално законодателство съставлява ограничение на свободното движение на капитали, което не може да се обоснове с необходимостта да се запази ефективността на данъчния контрол.

36 Според Комисията макар че самата Директива 77/799 не задължава държавата членка да потърси помощ от друга държава членка, за да получи информация относно факт, чиито елементи са в границите на тази друга държава членка, първата държава членка все пак била длъжна в рамките на приложното поле на член 56 ЕО да използва предоставените от тази директива възможности, за да изключи всяко по-неблагоприятно третиране на трансгранични положения по отношение на чисто националните положения. Надзорният орган на ЕАСТ от своя страна счита, че макар искащото данъчно предимство данъчнозадължено

лице да може да бъде задължено да предостави необходимите доказателства, данъчните органи не могат да откажат това предимство поради съмнения относно истинността на предоставената информация, без да използват другите средства, с които разполагат, за да съберат или проверят тази информация.

37 В случая германското законодателство предвижда данъчно приспадане на даренията, предоставени на организации с обществено полезна дейност със седалище в Германия, които отговарят на другите условия, предвидени в това законодателство, като изключва това данъчно предимство за организациите, които са установени в друга държава членка и там са признати за организации с обществено полезна дейност.

38 Както посочва генералният адвокат в точки 47 и 48 от своето заключение, доколкото възможността да получи данъчно приспадане може да повлияе значително на поведението на дарителя, невъзможността за приспадане в Германия на даренията, предоставени на признати организации с обществено-полезна дейност, когато те са установени в други държави членки, може да засегне готовността на германските данъчнозадължени лица да извършат дарение в тяхна полза.

39 Ето защо подобно законодателство представлява ограничение върху свободното движение на капитали, което по-принцип е забранено от член 56 ЕО.

40 Наистина съгласно член 58, параграф 1, буква а) ЕО разпоредбите на член 56 не накърняват правото на държавите членки да установят в данъчните си законодателства разграничение между данъкоплатци, които не са в еднакво положение, що се отнася до тяхното място на инвестиране на капитала.

41 Важно е обаче да се направи разграничение между неравното третиране, позволено от член 58, параграф 1, буква а) ЕО, и произволната дискриминация или прикритите ограничения, които са забранени от параграф 3 от същия член. Всъщност, за да може национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство, което прави разграничение между националните и установените в друга държава членка организации, да се счита за съвместимо с разпоредбите на Договора относно свободното движение на капитали, е необходимо различното третиране да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обосновано с императивно съображение от обществен интерес като необходимостта от запазване на ефективността на данъчния контрол. Освен това за да бъде обосновано, различното третиране не трябва да надхвърля необходимото за постигане на целта, преследвана с разглежданата правна уредба (вж. в този смисъл Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 32 и цитираната съдебна практика).

Относно сходния характер на националните и установените в друга държава членка признати организации с общественополезна дейност

42 Германското, испанското и френското правителство, както и Ирландия и правителството на Обединеното кралство посочват, че направените за национални организации дарения и тези в полза на установени в друга държава членка организации не са сходни, в смисъл че засегнатите държави членки, от една страна, могат да прилагат различни понятия за благотворителност, както и различни условия за признаването на благотворителна дейност, а от друга страна — не са в състояние да контролират спазването на изискванията, които налагат по отношение на националните организации. Германското, испанското и френското правителство добавят, че ако държава членка се откаже от събирането на определени данъчни вземания, като освободи даренията, извършени в полза на организации с общественополезна дейност със седалище на нейната територия, това се дължи на обстоятелството, че подобни организации освобождават тази държава членка от изпълнението на някои задачи от обществен интерес, които в противен случай тя самата трябва да изпълни чрез използването на данъчните приходи.

43 В самото начало следва да се отбележи, че всяка държава членка трябва да определи дали с оглед на насърчаването на някои признати общественополезни дейности ще предостави данъчни предимства както за частноправните и публичноправните организации, които извършват посочените дейности, така и за данъчнозадължените лица, които им предоставят дарения.

44 Макар да е оправдано да предостави данъчни предимства само на организациите, които преследват някои от нейните цели от обществен интерес (вж. в този смисъл Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 57), държавата членка обаче не може да ограничи тази възможност само до организациите, които са установени на нейната територия и чиято дейност следователно може да я освободи от някои от задълженията ѝ.

45 Несъмнено, поощрявайки данъчнозадължените лица да подпомагат дейността на признати организации с общественополезна дейност чрез възможността за данъчно приспадане на даренията, направени в тяхна полза, държавата членка насърчава тези организации да развиват дейност от обществен интерес, която обикновено тя самата извършва или може да извърши. Следователно не може да се изключи възможността национално законодателство, предвиждащо възможност за данъчно приспадане на даренията, направени в полза на организации с общественополезна дейност, да насърчава подобни организации да заместят публичните органи в изпълнението на определени задължения, както и възможността подобно поемане на задължения да доведе до намаляване на разходите на съответната държава членка, което може да компенсира поне отчасти намаляването на данъчните приходи, до което води възможността за приспадане на даренията.

46 От това обаче не следва, че държавата членка може да въведе различно третиране в областта на данъчното приспадане на даренията между националните и установените в друга държава членка признати организации с общественополезна дейност, по съображението че извършените в полза на втория вид организации дарения не могат да доведат до подобна бюджетна компенсация, при това дори ако дейността им съответства на целите на законодателството на първата държава членка. Всъщност от постоянната съдебна практика следва, че необходимостта от избягване на намаляването на данъчните приходи не фигурира нито сред целите, посочени в член 56 ЕО, нито сред императивните съображения от обществен интерес, които могат да обосноват ограничаване на установена от Договора свобода (вж. в този смисъл Решение от 7 септември 2004 г. по дело Manninen, C-319/02, Recueil, стр. I-7477, точка 49 и Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 59; що се отнася до свободното предоставяне на услуги, вж. по аналогия Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner, C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 56 и Решение от 11 септември 2007 г. по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, C-76/05, Сборник, стр. I-6849, точка 77).

47 За сметка на това в рамките на законодателството си относно данъчното приспадане на дарения държавата членка може да приложи различно третиране между националните и установените в други държави членки признати организации с обществено полезна дейност, когато последните преследват цели, различни от зададените в собственото ѝ законодателство.

48 Всъщност, както е постановил Съдът в Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе (точка 39), общностното право не задължава държавите членки да предвидят автоматично същото признаване на своя територия на чуждестранните организации, които в държавата си на произход са признати за организации с обществено полезна дейност. В това отношение държавите членки разполагат с право на преценка, което трябва да упражняват в съответствие с общностното право. При тези условия те са свободни да определят обществените интереси, които искат да подкрепят чрез предоставяне на предимства на сдружения и организации, които безкористно преследват свързани с тези интереси цели и които изпълняват изискванията за осъществяването на тези цели.

49 Това не променя факта, че когато призната в държава членка организация с обществено полезна дейност отговаря на предвидените за тази цел условия в законодателството на друга държава членка и има за цел да подкрепя идентични обществени интереси, така че да може да бъде призната за организация с обществено полезна дейност в последната държава членка — което органите на тази държава членка, включително съдебните, следва да преценят — органите на тази държава членка не могат да откажат на организацията правото на равно третиране само защото не е установена на територията на посочената държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 40; що се отнася до свободното предоставяне на услуги, вж. по аналогия Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 81).

50 Всъщност обратно на твърденията в това отношение на представилите становища правителства, организация, която е установена в определена държава членка и отговаря на предвидените от друга държава членка условия за предоставяне на данъчни предимства, се намира в сходно положение с установените и признати в тази друга държава членка организации с обще-

ственополезна дейност по отношение на предоставянето от последната държава членка на данъчни предимства, целящи да насърчат съответната обществено-полезна дейност.

Относно обосноваването с необходимостта от запазване на ефективността на данъчния контрол

51 Трябва да се посочи, че обратно на твърденията на представилите становища правителства, изключването на възможността за данъчно приспадане на дарения, предоставени на организации, които са установени и признати за организации с обществено-полезна дейност в държава членка, различна от държавата членка на дарителя, не може да се обоснове със затрудненията за последната държава членка да провери дали подобни организации действително изпълняват установените с учредителния им акт цели по смисъла на национал-ното законодателство, нито с необходимостта да се провери фактическото управление на дейността на тези организации.

52 Несъмнено необходимостта да се осигури ефективността на данъчния контрол представлява императивно съображение от обществен интерес, което може да обоснове ограничение на упражняването на свободите на движение, гарантирани от Договора. За да може да бъде обоснована, една ограничителна мярка трябва да зачита принципа на пропорционалност, в смисъл че трябва да бъде в състояние да гарантира осъществяването на преследваната цел и не трябва да надхвърля необходимото за постигането ѝ (Решение от 18 декември 2007 г. по дело A, C-101/05, Сборник, стр. I-11531, точки 55 и 56, както и цитираната съдебна практика).

53 В този контекст Съдът приема, че не трябва да се изключва a priori възможността данъчнозадълженото лице да бъде в състояние да представи необходимите доказателства, въз основа на които данъчните органи на държавата членка на облагане да могат да проверят ясно и точно действителността и естеството на разходите, направени в други държави членки (Решение от 8 юли 1999 г. по дело Baxter и др., C-254/97, Recueil, стр. I-4809, точка 20, както и Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier, C-39/04, Recueil, стр. I-2057, точка 25).

54 Всъщност не съществува пречка съответните данъчни власти да изискат от данъчнозадълженото лице доказателствата, които счетат за необходими, за да се прецени дали са изпълнени предвидените от разглежданото законодателство условия относно възможността за приспадане на разходите и в резултат на това дали поисканото приспадане следва да се допусне (вж. в този смисъл Решение по дело Danner, посочено по-горе, точка 50, както и Решение от 26 юни 2003 г. по дело Skandia и Ramstedt, C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 43).

55 С оглед на принципите, изведени от Съда в Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе (точка 48), преди да предостави данъчно освобождаване на организация, която е установена в друга държава членка и там е призната за организация с общественополезна дейност, държавата членка има право да приложи мерки, които да ѝ позволят да установи ясно и точно дали тази организация отговаря на поставените от националното законодателство условия, за да има право на посоченото освобождаване, както и да провери фактическото управление на дейността ѝ въз основа например на представянето на годишен финансов отчет и на отчет за дейността. Евентуалните административни неудобства, породени от обстоятелството, че подобни организации са установени в друга държава членка, не са достатъчни за обосноваването на отказ от страна на органите на съответната държава да предоставят на посочените организации същите данъчни освобождавания като на националните организации от същия вид.

56 Същото се отнася и за случая, в който данъчнозадължено лице иска в една държава членка възможност за данъчно приспадане на даренията, направени на организации, които са установени в друга държава членка и там са признати за организации с общественополезна дейност, въпреки че в този случай за разлика от случая по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, данъчнозадълженото лице, от което данъчните органи трябва да получат необходимата информация, не е организацията — получател на дарението, а самият дарител.

57 Макар за разлика от такава организация получател самият дарител да не разполага с цялата информация, необходима на данъчните органи, за да проверят дали организацията отговаря на установените от националното законодателство условия за предоставяне на данъчни предимства, по-специално тези относно начина на управление на предоставените средства, дарителят обикновено има възможност да получи от посочената организация документи, които могат да потвърдят размера и естеството на направеното дарение, да идентифицират

целите на организацията, както и да удостоверят правомерността на управлението на даренията, които са ѝ предоставени през предходните години.

58 В това отношение не могат да бъдат лишени от значение удостоверенията, изготвени от организация, която в своята държава членка по установяване отговаря на законовите условия за предоставяне на данъчни предимства, по-специално когато това законодателство предвижда идентични условия за предоставянето на данъчни предимства за насърчаване на обществено-полезни дейности.

59 Колкото до евентуалната административната тежест за съответните организации във връзка с изготвянето на такива документи, достатъчно е да се посочи, че въпросните организации следва да решат дали считат за подходящо да инвестират ресурси в изготвянето, разпространението и евентуално в превода на документи, предназначени за дарители, които са установени в други държави членки и които желаят да ползват данъчни предимства в тези държави.

60 Доколкото не съществува пречка данъчните ѝ органи да изискат от данъчнозадълженото лице, което иска да получи възможност за данъчно приспадане на даренията, извършени в полза на установена в друга държава членка организация, да предостави необходимите доказателства, държавата членка на облагане не може да се позовава на необходимостта от запазване на ефективността на данъчния контрол, за да обоснове национална правна уредба, която създава абсолютна пречка за представянето на такива доказателства от данъчнозадълженото лице.

61 Освен това съответните данъчни органи могат да се обърнат към органите на друга държава членка на основание на Директива 77/799, за да получат всяка необходима информация за правилното определяне на данъка на данъчнозадължено лице (Решение по дело Centro di Musicologia Walter Stauffer, посочено по-горе, точка 50). Всъщност с оглед на предотвратяване на данъчните измами тази директива предвижда възможността националните данъчни администрации да искат информация, която не могат да получат сами (Решение от 27 септември 2007 г. по дело Twoh International, C-184/05, Сборник, стр. I-7897, точка 32).

62 Обратно на твърденията на Ирландия и на правителството на Обединеното кралство, искане на информация от страна на данъчните органи на държава членка във връзка с установена в друга държава членка организация, с цел да могат да определят дали предоставено на тази организация дарение може да се ползва с данъчно предимство, по никакъв начин не излиза извън приложното поле на Директива 77/799. Всъщност информацията, която Директива 77/799 позволява на компетентните органи на дадена държава членка да искат, е точно тази, която им изглежда необходима, за да бъде определен точният размер на данъка според законодателството, което самите те са призвани да прилагат (Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 36). Необходимата информация за допълване на информацията, предоставена от данъчнозадълженото лице на данъчните органи с оглед на получаването на данъчно предимство, обаче представлява информация, която може да позволи на всеки компетентен орган на съответните държави членки правилно да определи данъците върху доходите за всеки конкретен случай по смисъла на член 1, параграф 1 и член 2, параграф 1 от Директива 77/799.

63 Директива 77/799 обаче не засяга по никакъв начин компетентността на посочените органи на държавата членка на дарителя да преценяват по-конкретно дали са изпълнени условията, на които тяхното законодателство подчинява предоставянето на данъчно предимство (вж. в този смисъл Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 36). Така по отношение на организация, която е установена в друга държава членка и там е призната за организация с общественополезна дейност, държавата членка на дарителя е длъжна да предостави същото данъчно третиране като това, което прилага за даренията, направени в полза на национални организации, само ако първата организация отговаря на установените от законодателството на последната държава членка условия за предоставянето на данъчни предимства, между които е и преследването на същите цели като предвидените в данъчното законодателство на посочената държава членка. Компетентните национални органи, включително съдебните органи, трябва да проверят дали спазването на предвидените от тази държава членка условия за предоставяне на разглежданото данъчно предимство е доказано в съответствие с правилата на националното право.

64 Освен това Директива 77/799 не задължава държавата членка на дарителя да използва предвидения в нея механизъм за взаимопомощ всеки път когато предоставената от дарителя информация не е достатъчна, за да се провери дали организацията получател отговаря на предвидените в националното законодателство условия за предоставяне на данъчни предимства.

65 Всъщност тъй като Директива 77/799 предвижда възможността националните данъчни администрации да искат информация, която не могат да получат сами, Съдът е посочил, че използваната в член 2, параграф 1 от Директива 77/799 дума „може“ е указание за това, че макар и посочените администрации да имат възможността да искат информация от компетентния орган на друга държава членка, такава молба по никакъв начин не представлява задължение. Всяка държава членка следва да прецени специфичните случаи, при които липсва информация относно сделките, извършени от установените на нейна територия данъчнозадължени лица, и да реши дали тези случаи оправдават изпращането на молба за информация до друга държава членка (Решение по дело Twoh International, посочено по-горе, точка 32).

66 На последно място, държавата членка не може да изключи предоставянето на данъчни предимства за дарения, направени в полза на организация, която е установена в друга държава членка и там е призната за организация с обществено полезна дейност, единствено поради съображението че по отношение на такива организации данъчните органи на първата държава членка нямат възможност да проверят на място спазването на изискванията, предвидени в тяхното данъчно законодателство.

67 Всъщност, както пояснява германското правителство в хода на съдебното заседание, дори по отношение на националните организации с обществено полезна дейност обикновено не се налага проверка на място, доколкото в общия случай контролът върху спазването на определените от националното законодателство условия се извършва чрез проверка на предоставената от посочените организации информация.

68 Освен това когато държавата членка по установяване на организацията получател има система за данъчни предимства с цел подпомагане на дейността на признатите организации с обществено полезна дейност, за държавата членка на дарителя обикновено би било достатъчно в рамките на предвидената в Директива 77/799 взаимопомощ да бъде информирана от другата държава членка за предмета и правилата на контрола, на който са подложени такива организации, за да може данъчните органи на държавата членка на облагане да определят с достатъчна точност допълнителната информация, от която се нуждаят за проверката дали организацията получател отговаря на предвидените в националното законодателство условия за предоставяне на данъчни предимства.

69 Впрочем ако проверката на предоставената от данъчнозадълженото лице информация се оказва трудна именно поради ограниченията на обмена на предвидената в член 8 от Директива 77/799 информация, няма никаква пречка съответните данъчни органи да откажат да предоставят исканото приспадане, ако не са представени доказателствата, които считат за необходими с оглед на правилното определяне на данъка (вж. в този смисъл Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann, C-204/90, Recueil, стр. I-249, точка 20, Решение от 11 октомври 2007 г. по дело ELISA, C-451/05, Recueil, стр. I-8251, точка 95 и Решение по дело A, посочено по-горе, точка 58).

70 По отношение на организациите с общественополезна дейност със седалище в трета страна следва да се добави, че по принцип е оправдано държавата членка на облагане да откаже предоставянето на такова данъчно предимство, ако именно поради липсата на договорно задължение за тази трета страна да предоставя информация се оказва невъзможно получаването на необходимата информация от въпросната страна (вж. в този смисъл Решение по дело A, посочено по-горе, точка 63).

71 При тези условия следва да се отхвърли доводът на германското правителство, Ирландия и правителството на Обединеното кралство, според който е в противоречие с принципа на пропорционалност да се задължи държавата членка на дарителя да направи или да поиска проверка относно спазването на предвидените условия за националните организации с общественополезна дейност всеки път когато данъчнозадължено лице иска право на приспадане за направените от него дарения в полза на установени в друга държава членка организации.

72 Ето защо на третия и на четвъртия въпрос трябва да се отговори, че член 56 ЕО не допуска законодателство на държава членка, съгласно което по отношение на даренията за признати организации с общественополезна дейност правото на данъчно приспадане се предоставя само за даренията, извършени в полза на организации, установени на територията на страната, без на данъчнозадълженото лице да се даде възможност да докаже, че дарението, направено на установена в друга държава членка организация, отговаря на предвидените от националното законодателство условия за предоставянето на такова право.

По съдебните разноски

73 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (голям състав) реши:

1) Когато данъчнозадължено лице иска в една държава членка възможност за данъчно приспадане на даренията, направени на организации, които са установени в друга държава членка и там са признати за организации с обществено полезна дейност, тези дарения попадат в приложното поле на разпоредбите на Договора за ЕО относно свободното движение на капитали дори когато са извършени в натура под формата на вещи за всекидневна употреба.

2) Член 56 ЕО не допуска законодателство на държава членка, съгласно което по отношение на даренията за организации с обществено полезна дейност правото на данъчно приспадане се предоставя само за даренията, извършени в полза на организации, установени на територията на страната, без на данъчнозадълженото лице да се даде възможност да докаже, че дарението, направено на установена в друга държава членка организация, отговаря на предвидените от националното законодателство условия за предоставянето на такова право.

Подписи