

Lieta C-318/07

Hein Persche

pret

Finanzamt Lüdenscheid

(*Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu*)

Kapit?la br?va aprite – Ien?kuma nodoklis – Visp?r?jo interešu organiz?cij?m veiktu ziedojumu atskait?šana – Vien?gi viet?j?m organiz?cij?m veiktu ziedojumu atskait?šana – Materi?li ziedojumi – Direkt?va 77/799/EEK – Dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?ja pal?dz?ba tiešo nodok?u jom?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Kapit?la br?va aprite – L?guma normas – Piem?rošanas joma*

(*EKL 56. un 58. pants*)

2. *Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kuma nodoklis*

(*EKL 56. pants*)

1. Ja nodok?u maks?t?js vien? dal?bvalst? l?dz nodok?u atskait?jumu par ziedojumiem cit? dal?bvalst? re?istr?tai un atz?tai visp?r?jo interešu organiz?cijai, š?d? gad?jum? uz šiem ziedojumiem attiecas EK l?guma noteikumi par kapit?la br?vu apriti, pat ja tie ir veikti ikdienas lietošanas priekšmetu veid?.

Uz valsts nodok?u tiesisko regul?jumu var attiekties EKL 56.–58. pants, pat ja tas attiecas uz ?pašuma, kas var b?t gan naudas summas, k? ar? kustama un nekustama manta, nodošanu. T?pat k? uz mantojuma nodokli, ar? uz nodok?a ietur?šanu no ziedojuma naud? vai materi?l?s liet?s t?d?j?di attiecas L?guma noteikumi par kapit?la apriti, iz?emot gad?jumus, kad attiec?g? dar?juma veidošie elementi ir atrodami tikai vien? vien?g? dal?bvalst?.

(sal. ar 26., 27. un 30. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Ar EKL 56. pantu netiek pie?auts dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru attiec?b? uz visp?r?jo interešu organiz?cij?m veiktiem ziedojumiem nodok?a atskait?juma sa?emšana tiek nodrošin?ta tikai tad, ja tie ir veikti viet?j?m visp?r?jo interešu organiz?cij?m, nepast?vot iesp?jai nodok?a maks?t?jam pier?d?t, ka cit? dal?bvalst? re?istr?tai organiz?cijai veikts ziedojums atbilst min?t?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum? uzskait?tajiem nosac?jumiem š?das priekšroc?bas sa?emšanai.

Faktiski t? k? nodok?u atskait?šanas iesp?ja iev?rojami var?tu ietekm?t ziedot?ja attieksmi, tad nodok?a neatskait?šana dal?bvalst?, kur? nodoklis tiek iekas?ts, ziedojumiem, kas veikti visp?r?jo interešu organiz?cij?m, ja t?s ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, ietekm? pirm?s dal?bvalsts nodok?u maks?t?ju gatav?bu veikt ziedojumus šo organiz?ciju lab?. T?d?j?di š?ds tiesiskais regul?jums ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

Protams, dalībvalstij ir jāauts sava tiesiskā regulējuma par nodokļa atskaitīšanu saistībā ar ziedojumiem ietvaros piemērot atširgu attieksmi attiecībā pret vietējo interešu organizāciju un citās dalībvalstīs reģistrētām šādu organizāciju, ja pārdrošs minētās kalpo citiem, nevis tās tiesiskajā regulējumā minētajiem mērķiem. Šajā sakarā Kopienas tiesības neliek dalībvalstīm rīkoties tā, lai rīvalstu organizācijas, kas savā izcelsmes dalībvalstī ir atzītas par vietējo interešu organizāciju, par tādām tiktu automātiski atzītas šīs valsts teritorijā. Tai pat laikā vienā dalībvalstī reģistrēta organizācija, kas atbilst nosacījumiem, ko šim nolikam nodokļu priekšrocību saņemšanai ir izvirzījusi cita dalībvalsts, ņemot vērā šīs pārdrošs minētās dalībvalsts nodokļu priekšrocības attiecīgo darbību vietējo interešu stimulēšanai, atrodas līdzīgā situācijā salīdzinājumā ar šajā pārdrošs minētajā dalībvalstī reģistrētām vietējo interešu organizāciju.

Tāpat kā nekāds nodoklis uzliekošs dalībvalsts nodokļu iestādes neliedz no nodokļa maksātāja, kas vēlas saņemt nodokļa atskaitījumu par citā dalībvalstī reģistrētai organizācijai veiktiem ziedojumiem, pieprasīt, lai viņš iesniedz attiecīgus pierādījumus, šāds nodoklis ieturošs dalībvalsts nevar atsaukties uz vajadzību aizsargāt nodokļu pārbaudītu efektivitāti, lai pamatotu valsts tiesisko regulējumu, ar kuru nodokļu maksātājam pilnībā tiek aizliegts iesniegt šādu pierādījumu. Šajā kontekstā pirms atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas citā dalībvalstī par vietējo interešu organizāciju atzītai organizācijai dalībvalstij ir tiesības veikt pasākumus, kas ļauj tai skaidri un precīzi pārliecināties par tās atbilstību valsts tiesību aktos izvirzītajiem nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai, un kontrolēt tās faktiskā vadību. Turpretī iespējams administratīva rakstura neapšaubāms, kas saistīts ar faktu, ka šādas organizācijas ir reģistrētas citā dalībvalstī, nav pietiekamas, lai pamatotu attiecīgās valsts iestāžu atteikumu piešķirt minētajām organizācijām tādus pašus atbrīvojumus no nodokļa, kādi tiek piešķirti tādā pašā veidā vietējo interešu organizāciju. Tāpat tas ir attiecībā uz nodokļu maksātāju, kas dalībvalstī pieprasa nodokļa atskaitījumu par citā valstī reģistrētai vietējo interešu organizācijai veiktu ziedojumu.

Tāpat attiecīgās nodokļu iestādes turklāt saskaņā ar Direktīvu 77/799 par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā var vērsties citās dalībvalstīs iestādes, lai saņemtu jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama, lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli. Tomēr laikā minētā direktīva nekādā veidā neietekmē ziedotāja dalībvalsts iestāžu kompetenci it īpaši izvērtēt, vai ir izpildīti nosacījumi, kas šajos tiesību aktos ir noteikti nodokļu priekšrocības saņemšanai. Tā attiecībā uz citā dalībvalstī dibinātu vietējo interešu organizāciju ziedotāja dalībvalstij ir jāpiemēro tās pats nodoklis, kāds tiek piemērots ziedojumiem vietējai organizācijai tikai tad, ja šā organizācija atbilst šīs pārdrošs minētās dalībvalsts tiesiskajā regulējumā uzskaitītajiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību saņemšanai, kur viens no nosacījumiem ir tādā pašā mērķu sasniegšana, kādi minēti šīs dalībvalsts nodokļu tiesiskajā regulējumā. Valsts kompetentajām iestādēm, tai skaitā valsts tiesīm, ir jāpārbauda, vai saskaņā ar valsts tiesību normām ir iesniegti pierādījumi par to, ka ir ievēroti šīs dalībvalsts izvirzītie nosacījumi attiecīgās nodokļu priekšrocības saņemšanai.

Visbeidzot, dalībvalsts nedrīkst arī atteikties piešķirt nodokļu priekšrocības citā dalībvalstī reģistrētai vietējo interešu organizācijai veiktiem ziedojumiem tikai tādēļ, ka salīdzinājumā ar šādu organizāciju pirmās minētās dalībvalsts nodokļu iestādes uz vietas nevar pārbaudīt, vai ir izpildītas ar nodokļu tiesisko regulējumu izvirzītās prasības.

Attiecībā uz vietējo interešu organizāciju, kas atrodas trešās valsts, ir jāpiebilst, ka nodoklis ieturošs dalībvalsts princips var pamatoti atteikties piešķirt šo nodokļu priekšrocību, ja izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līdzīguma pienākuma sniegt vajadzīgo informāciju.

(sal. ar 38., 39., 47., 48., 50., 55., 56., 60., 61., 63., 66., 70. un 72. punktu un rezolūcijas daļu 2)

punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2009. gada 27. janv?r? (*)

Kapit?la br?va aprite – len?kuma nodoklis – Visp?r?jo interešu organiz?cij?m veiktu ziedojumu atskait?šana – Vien?gi viet?j?m organiz?cij?m veiktu ziedojumu atskait?šana – Materi?li ziedojumi – Direkt?va 77/799/EEK – Dal?bvalstu kompetento iest?žu savstarp?ja pal?dz?ba tiešo nodok?u jom?

Lieta C?318/07

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2007. gada 9. j?lij? un kas Ties? re?istr?ts 2007. gada 11. j?lij?, tiesved?b?

Hein Persche

pret

Finanzamt Lüdenscheid.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], pal?tu priekšs?d?t?ji P. Janns [P. Jann], A. Ross [A. Rosas], K. L?nartss [K. Lenaerts] (referents), Ž. K. Bonišo [J.?C. Bonichof] un T. fon Danvics [T. von Danwitz], tiesneši R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta], K. Š?mans [K. Schiemann], J. Makar?iks [J. Makarczyk], P. K?ris [P. K?ris] un E. Juh?ss [E. Juhász],

?ener?ladvok?ts P. Mengoci [P. Mengozzi],

sekret?rs B. Fileps [B. Fülöp], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2008. gada 17. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- L?denšeidas Finanšu p?rvaldes [*Finanzamt Lüdenscheid*] v?rd? – H. Brandenbergs [*H. Brandenburg*], *Leitender Ministerialrat*,
- V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – S. Spiropuls [*S. Spyropoulos*], k? ar? Z. Hadzipavlu [*Z. Chatzipavlou*] un I. Puli [*I. Poulí*], p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], p?rst?vis,

- Francijas valdības vārds – H. K. Gracija [*J. C. Gracia*], Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un Ž. K. Niole [*J. C. Niolle*], pārstāji,
- Ārijas vārds – D. O'Hagans [*D. O'Hagan*] un Dž. Hogans [*G. Hogan*], pārstāji, kuriem palīdz E. Baringtone [*E. Barrington*], *BL*,
- Apvienotās Karalistes vārds – I. Rao [*I. Rao*] un R. Hils [*R. Hill*], pārstāji,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārds – R. Liļs [*R. Lya*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāji,
- EBTA Uzraudzības iestādes vārds – P. Bjergans [*P. Bjørgan*] un I. Haugere [*I. Hauger*], pārstāji,

noklausījusies enerģētiskā advokāta secinājumu 2008. gada 14. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par EKL 56.–58. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums radīs prāvā starp Perši [*Persche*], Vācijas dzimtajiem nodokļu konsultantiem, un *Finanzamt Lüdenscheid* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par nodokļa atskaitēšanu materiālam ziedojumam, kas sniegts Portugālē esošai vispārīgo interešu organizācijai.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 3 1. panta 1. punkta Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), ko groza Akts par Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Līgumu, uz kuriem pamatojas Eiropas Savienība, pielikumiem (OV 1994, C 241, 21. lpp., un OV 1995, L 1, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), ir noteikts:

“Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentās iestādes apmainīs ar jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt ienākumu nodokļus un kapitāla nodokļus [..].”

- 4 Direktīvas 77/799 2. panta 1. punkta ir paredzēts:

“Dalībvalsts kompetenta iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punkta minēto informāciju. Līgumu saņēmumu valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro līgums, ja šī iestāde, ka lūdzējais valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tā atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas cērtā mērķa sasniegšanā.”

Valsts tiesiskais regulējums

5 Atbilstoši Vācijas Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*; turpmāk tekstā – “*EStG*”) 10.b panta 1. punktā nodokļu maksātāji no kopējās ienākumu summas noteiktā apmērā drīkst atskaitīt ar nodokli apliekamus rīcības izdevumus, kas veikti, veicinot žurnālistiku, baznīcas, reliģisku vai zinātnes, vai sabiedrībai lietderīgu mērķu īstenošanu. Atbilstoši tā pašā panta 3. punktā tas pats attiecas arī uz materiāliem ziedojumiem.

6 Saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli piemērošanas noteikumiem (*Einkommensteuer-Durchführungsverordnung*; turpmāk tekstā – “*EStDV*”) 49. pantā nodokļu var atskaitīt tikai tādā gadījumā, ja ziedojumu saņēmējs ir vai nu valsts publiska tiesību juridiska persona, vai valsts publiska iestāde, vai arī juridiska persona, personu apvienība vai pašuma masa Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz*; turpmāk tekstā – “*KStG*”) 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta izpratnē. Šajā peldējā minētā tiesību norma ir noteiktas visas organizācijas, proti, juridiskās personas, personu apvienības un pašuma masas, kas ir atbrīvotas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, t.i., personas, kas saskaņā ar to statātiem un faktiski pārvadābu kalpo tikai un tieši sabiedrībai lietderīgiem, filantropiskiem vai baznīcas mērķiem. Tomēr saskaņā ar *KStG* 5. panta 2. punkta 2) apakšpunktu šis atbrīvojums attiecas tikai uz Vācijas teritorijā reģistrētām organizācijām.

7 Saskaņā ar *EStDV* 50. panta 1. punktu ziedojumus *EStG* 10.b panta izpratnē drīkst atskaitīt – iemot vērā pašos noteikumus par ziedojumiem līdz EUR 100 – tikai tādā gadījumā, ja var uzrādīt oficiālu veidlapu, ko aizpildījis saņēmējs. Attiecībā uz ienākuma nodokļa ieturēšanu ziedotājam minētā veidlapa ir pietiekams pierādījums, ka ziedojuma saņēmējs atbilst likumā paredzētajiem nosacījumiem. Tādēļ ziedotāja nodokļu iestādei nav jāpārbauda, vai organizācija, kas saņemusi ziedojumu, atbilst nosacījumiem, kuri dod tiesības uz atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa.

8 Vācijas Vispārējā nodokļu kodeksa (*Abgabenordnung*; turpmāk tekstā – “*AO*”) 51.–68. pantā ir noteikti mērķi, kas organizācijai jāīsteno, un veids, kādā šie mērķi jāīsteno, lai saņemtu atbrīvojumu no nodokļa.

9 Piemēram, *AO* 52. panta 1. punktā un 2. punkta 2) apakšpunktā ir paredzēts, ka organizācija īsteno sabiedrībai lietderīgus mērķus, ja tās darbība ir vērsta uz sabiedrisko interešu veicināšanu, cita starpā sniedzot atbalstu un palīdzību jauniešiem un gados vecākiem cilvēkiem. Saskaņā ar *AO* 55. panta 1. punkta 1) un 5) apakšpunktu organizācijai ir jārīkojas nesavtīgi, un tas, piemēram, nozīmē, ka tai savi līdzekļi ir jāizmanto laikus un tikai tādā mērķiem, kam piemērojamas nodokļu priekšrocības, un nevis savu daļbnieku labā. Atbilstoši *AO* 59. pantam šāda organizācija nodokļu priekšrocības var saņemt tikai tad, ja no tās statātiem izriet, ka tā tieši veidā tikai un vienīgi īsteno mērķus, kas atbilst *AO* 52.–55. pantā minētajiem nosacījumiem.

10 Atbilstīgi *AO* 63. panta 3. punktā šādi organizācijai, izmantojot tās ieņēmumu un izdevumu regulāru uzskaiti, ir jānodrošina, lai tās darbība tiktu efektīvi pārvadāta tikai un tieši ar nodokļu priekšrocībām saistīto mērķu sasniegšanai. Materiālu ziedojumu gadījumā *EStDV* 50. panta 4. punkta otrajā teikumā ir noteikts pienākums ziedojuma saņēmējam saglabāt attaisnojošus dokumentus par deklarētā ziedojuma vērtību.

11 Saskaņā ar *AO* 193. un turpmākajiem pantiem par to, vai kāda konkrēta organizācija tiek faktiski pārvadāta statātiem atbilstošā veidā un vai tās līdzekļi tiek izmantoti nesavtīgi un laikus, var pārliecināties, veicot pārbaudi uz vietas. Ja šā organizācija atbilst nosacījumiem, kas dod tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, tad tā par saņemtajiem ziedojumiem var izsniegt apliecinājumu, izmantojot iepriekš minēto oficiālo veidlapu. Ja organizācija patvaļīgi vai aiz acīmredzamas nevērtības nepareizi aizpilda šo apliecinājumu, tad tā atbild par minētās darbības

rezultātā negatīviem nodokļu iemūmiem, kā tas izriet no EStG 10.b panta 4. punkta otrā teikuma.

Pamata prāvā un prejudiciālie jautājumi

12 Iekšējā deklarācija par 2003. gadu Peršē prasja kā atskaites izdevumus atskaitīt materiālu ziedojumu – gultas veļu un dvieļus, kā arī atbalsta ierīces staigāšanai un rotaļu automašīnas bērniem; šis ziedojums bija veikts *Centro Popular de Lagoa* (Portugāle, turpmāk tekstā – “centrs”) un tā kopsumma bija EUR 18 180. Minētais centrs ir veco āžu pansionāts, kam pievienots bērnu nams un kas atrodas kādā apdzīvotā vietā, kur prasītājam pieder dzīvoklis.

13 Peršē savai nodokļu deklarācijai pievienoja dokumentu, datētu ar 2003. gada 31. jūliju, ar kuru centrs apliecina šo ziedojuma saņemšanu, kā arī Faro (Portugāle) Reģionālās solidaritātes un sociālās nodrošinājuma centra direktora 2001. gada 21. marta paziņojumu, kurā apliecināts, ka minētais centrs 1982. gadā tika reģistrēts Sociālās politikas ģenerāldirektorātā kā privāta sociālās solidaritātes organizācija un ka tā tādā ir tiesības uz visiem nodokļu atbrīvojumiem un priekšrocībām, kas Portugāles tiesību aktos paredzētas vispārīgo interešu organizācijām. Prasītājs pamata lietā norāda, ka oriģinālais ziedojuma apliecinājums saskaņā ar Portugāles tiesību normām ir pietiekams, lai iegūtu tiesības uz nodokļu atskaitēšanu.

14 *Finanzamt* savā paziņojumā par nodokļu uzlikšanu par 2003. gadu noraidīja prasīto nodokļu atskaitēšanu. Tā kā nepamatotu noraidīja arī sūdzību, kuru par šo paziņojumu iesniedza prasītājs pamata prāvā. Nesekmīga bija arī apelācija, ko prasītājs ierosināja *Finanzgericht Münster* [Minsteres Finanšu tiesā]. Pēc tam prasītājs pamata prāvā iesniedza kasācijas sūdzību (“Revision”) *Bundesfinanzhof* [Federālās Finanšu tiesā].

15 Savā lūgumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu minētā tiesa norāda, ka lūgums atskaitēt aplūkojamo ziedojumu *Finanzamt* bija jēnoraida, jo no Vācijas tiesību viedokļa ziedojuma saņēmējs nebija Vācijas rezidents un nodokļu maksātājs nebija iesniedzis prasībām atbilstošu ziedojuma apliecinājumu. Minētā tiesa tomēr vālas noskaidrot, vai materiāli ziedojumi ikdienā lietojamu priekšmetu veidā ietilpst EKL 56.–58. panta piemērošanas jomā un, ja tas tā ir, vai ar minētajiem pantiem ir aizliegts, ka dalībvalsts šādu ziedojumu no nodokļiem ļauj atskaitīt tikai tad, ja ziedojuma saņēmējs ir reģistrēts attiecīgās valsts teritorijā.

16 Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka 2006. gada 14. septembra spriedumā lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp.) Tiesa atzina, ka lemt par to, kādas vispārīgās intereses tās vālas veicināt ar nodokļu priekšrocībām, ir dalībvalstu ziņā, atbalstot viedokli par to, ka vispārīgo interešu veicināšana AO 52. panta izpratnē nenozīmē, ka šiem veicināšanas pasākumiem ir jāsniedz priekšrocības Vācijas pilsoņiem vai rezidentiem. Tādu iesniedzējtiesa norāda, ka šajā lietā saskaņā ar Vācijas tiesībām šā nostāja netiktu atbalstīta.

17 Tā arī atgādina, ka iepriekšminētā spriedumā lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* 49. punktā Tiesa norādīja, ka dalībvalsts vajadzībā pārbaudīt, vai ir ievēroti nosacījumi, kas izvirzīti nodokļu atbrīvojuma piešķiršanai fondam, nepamato šā atbrīvojuma atteikumu, ja fonds ir dibināts citā dalībvalstī, ciktāl pirmās dalībvalsts nodokļu iestādes minētajam fondam var pieprasīt, lai tas iesniedz atbilstošus pierādījumus. Šajā sakarā iesniedzējtiesa vērš uzmanību, ka saskaņā ar *Bundesverfassungsgericht* [Federālās Konstitucionālās tiesas] judikatūru vienlīdzības princips nodokļu jomā aizliedz nodokli nepiemērot, pamatojoties tikai uz nodokļa maksātāja sniegto deklarāciju un norādēm, savukārt tiek izvirzīta prasība, lai deklarāšanas procedūru varētu pabeigt ar pārbaudi uz vietas palīdzību.

18 Šajā sakarā minētā iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, no vienas puses, vai ar savstarpīgo

palīdzību, kas izriet no Direktīvas 77/799, tās dalībvalsts iestādēm, kur reģistrēta attiecīgā organizācija, var noteikt pienākumu veikt pārbaudi uz vietas un, no otras puses, pat ja tas būtu iespējams, vai prasība, kas paredz, ka Valstis nodokļu iestādēm tādā situācijā kā pamata lietā ir jāveic šādas pārbaudes par organizāciju, kuras saņēmējam ziedojumu, raksturu, lai noteiktu, vai var atskaitīt nodokļus saistībā ar šādi organizācijai veiktu ziedojumu, neatkarīgi no šo ziedojumu vērtības, nebūtu pretrunā samērīguma principam.

19 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai tiesību uz kapitāla brīvību apriņķī (EKL 56. pants) piemērošanas jomā ietilpst dalībvalsts rezidenta materiāli ziedojumi ikdienas lietošanas priekšmetu veidā organizācijām, kas ir reģistrētas citā dalībvalstī un kas saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesību aktiem ir atzītas par vispārīgo interešu organizācijām?

2) Gadījumā, ja uz pirmo prejudiciālo jautājumu tiktu atbildēts [apstiprinoši]: vai, ņemot vērā, pirmkārt, nodokļu iestādes pienākumu pārbaudīt nodokļu maksātāja deklarācijas un, otrkārt, samērīguma principu (EKL 5. panta trešā daļa), dalībvalsts tiesību norma, kas paredz, ka nodokļu atvieglojumi tiek piešķirti tikai tādām ziedojumiem vispārīgo interešu organizācijām, ja šīs organizācijas ir rezidentes šajā dalībvalstī, ir pretrunā tiesībām uz kapitāla brīvību apriņķī (EKL 56. pants)?

3) Gadījumā, ja uz otro prejudiciālo jautājumu tiktu atbildēts [apstiprinoši]: vai Direktīva [77/799] uzliek dalībvalsts nodokļu iestādei pienākumu lūgt citas dalībvalsts palīdzību, lai noskaidrotu lietas apstākļus, kas norisinājušies citā dalībvalstī, vai arī nodokļu maksātājam var tikt norādīts, ka saskaņā ar tās dalībvalsts procesuālajām tiesībām lietas apstākļi, kas norisinājušies ārvalstīs, gadījumos pienākums sniegt objektīvus pierādījumus (pierādīšanas nasta) tiek uzlikts viņam?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

20 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai, ja nodokļu maksātājs vienā dalībvalstī lūdz nodokļa atskaitījumu par materiāliem ziedojumiem, kas veikti citā dalībvalstī reģistrētām un saskaņā ar tās tiesību aktiem atzītām vispārīgo interešu organizācijām, uz šādiem materiāliem ziedojumiem attiecas EK līguma noteikumi par kapitāla brīvību apriņķī, pat ja tie ir veikti ikdienas lietošanas priekšmetu veidā.

21 Savos apsvērumos *Finanzamt*, Valstis valdība, Spānijas valdība un Francijas valdība, kā arī ģerģija uzsver, ka šie noteikumi attiecas tikai uz kapitāla apriņķī, kas īstenota saimnieciskās darbības kontekstā un nevis uz ziedojumiem altruistisku mērķu labā organizācijām, kuru mērķis nav gūt peļņu. Ģerģijas valdība uzskata, ka uz ikdienas patērīgā preču, kas nav maksāšanas lūdzējā, nodošanu, kas nav veikta investīcijas nolūkā, tikai un vienīgi attiecas preču brīvība apriņķī.

22 Eiropas Kopienu Komisija un EBTA Uzraudzības iestāde uzskata, ka uz citā dalībvalstī reģistrētajiem vispārīgo interešu organizācijai veiktiem materiāliem ziedojumiem, par kuriem ziedotājam ir jāmaksā nodoklis, attiecas EKL 56.–58. pants.

23 Jāatgādina, ka ar EKL 56. panta 1. punktu vispārīgā veidā ir aizliegti visi kapitāla apriņķī ierobežojumi dalībvalstu starpā.

24 T? k? EK l?guma? j?dziens “kapit?la aprite” EKL 56. panta 1. punkta noz?m? nav defin?ts, Tiesa iepriekš ir atzinusi par v?rt?gu nor?di Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta ?stenošanu [pants atcelts ar Amsterdamas l?gumu] (OV L 178, 5. lpp.) pielikum? pievienoto nomenklat?ru, kaut ar? t? ir tikusi pie?emta, pamatojoties uz EEK l?guma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EEK l?guma 67.–73. pants ir tikuši aizst?ti ar EK l?guma 73.b–73.g pantu, kuri jaunaj? redakcij? ir EKL 56.–60. pants), ?emot v?r?, ka atbilstoši t?s ievadam taj? ietvertais saraksts nav izsme?ošs (skat. it ?paši 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?513/03 *van Hilten?van der Heijden*, Kr?jums, l?1957. lpp., 39. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 22. punkts, un Tiesas 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp*, Kr?jums, l?0000. lpp., 38. punkts). D?vanas un pieš??rumi ir atrodami Direkt?vas 88/361 I pielikuma XI sada?? ar nosaukumu “Person?g? kapit?la aprite”.

25 Ja vienas dal?bvalsts nodok?u maks?t?js l?dz nodok?a atskait?jumu par summu, kas atbilst treš?m person?m, kuras ir citas dal?bvalsts rezidentes, veikto ziedojumu v?rt?bai, nav noz?mes zin?t, vai uz attiec?go valsts tiesisko regul?jumu attiecas L?guma noteikumi par kapit?la apriti, ja min?tie ziedojumi ir veikti naud? vai tie ir bijuši materi?li.

26 Faktiski mantojumu un nov?l?jumu iek?aušana Direkt?vas 88/361 I pielikuma XI sada?? ir pier?d?jums tam, ka, lai zin?tu, vai uz to, ka dal?bvalsts ir ietur?jusi nodok?us par noteiktiem dar?jumiem, attiecas noteikumi par kapit?la br?vu apriti, nav j?nodala veiktie dar?jumi skaidr? naud? un dar?jumi, kuru pamat? ir materi?las lietas. T? Tiesa ir atg?din?jusi, ka mantojums ir miruš?s personas atst?t? ?pašuma nodošana vienai vai vair?k?m person?m vai, citiem v?rdiem, daž?du ?pašumu ties?bu un citu ties?bu, kuras ietilpst mantojum?, p?riešana mantiniekiem (skat. tostarp iepriekš min?to spriedumu liet? *Hilten?van der Heijden*, 42. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Eckelkamp*, 39. punkts). No t? izriet, ka uz valsts nodok?u tiesisko regul?jumu var attiekties EKL 56.–58. pants, pat ja tas attiecas uz ?pašuma, kas var b?t gan naudas summas, k? ar? kustama un nekustama manta, nodošanu.

27 T?pat k? uz mantojuma nodokli, ar? uz nodok?a ietur?šanu no ziedojuma naud? vai materi?l?s liet?s t?d?j?di attiecas L?guma noteikumi par kapit?la apriti, iz?emot gad?jumus, kad attiec?g? dar?juma veidojošie elementi ir atrodami tikai vien? vien?g? dal?bvalst? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Eckelkamp*, 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

28 Attiec?b? uz jaut?jumu – k? to ar? uzskata Grie?ijas vald?ba – par to, vai uz materi?liem ziedojumiem ikdienas lietošanas priekšmetu veid? tom?r neb?tu j?attiecina L?guma noteikumi par pre?u br?vu apriti, ir j?atg?dina, ka saska?? ar l?dz šim br?dim labi iedibin?tu judikat?ru, lai noteiktu, vai uz valsts tiesisko regul?jumu attiecas viena vai otra br?v?ba, ir j??em v?r? attiec?g? regul?juma m?r?is (tostarp skat. 2007. gada 24. maija spriedumu liet? C?157/05 *Holböck*, Kr?jums, l?4051. lpp., 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 Šaj? sakar? pietiek vien nor?d?t, ka saska?? ar attiec?go valsts tiesisko regul?jumu nodok?a atskait?jums netiek piem?rots cit?s dal?bvalst?s re?istr?t?m organiz?cij?m veiktiem ziedojumiem neatkar?gi no jaut?juma par to, vai tie ir naudas, vai materi?li ziedojumi, un materi?lu ziedojumu gad?jum? – neatkar?gi no vietas, kur tie ir ieg?d?ti. T?d?j?di no š? regul?juma m?r?a nek?di neizriet, ka uz to dr?z?k attiecas L?guma noteikumi par pre?u br?vu apriti nek? noteikumi par kapit?la br?vu apriti.

30 Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka, ja nodokļu maksātājs vienbaldzīgi nodokļu atskaitījumu par ziedojumiem citā dalībvalstī reģistrētai un atzītai vispārīgo interešu organizācijai, šādā gadījumā uz šiem ziedojumiem attiecas Līguma noteikumi par kapitāla brīvību apriti, pat ja tie ir veikti ikdienas lietošanas priekšmetu veidā.

Par otro un trešo jautājumu

31 Ar savu otro un trešo jautājumu, kuri būtu jāizskata kopā, iesniedzētāja būtībā jautā, vai ar EKL 56. pantu netiek pieļauts tās dalībvalsts regulējums, ar kuru nodokļu priekšrocība tiek piešķirta tikai saistībā ar tiem ziedojumiem, kuri veikti valsts teritorijā reģistrētai vispārīgo interešu organizācijai, ņemot vērā faktu, ka minētajai dalībvalstij ir jāvar pārbaudīt nodokļu maksātāja deklarācijas un tās nevar pārskatīt samērīguma principu. Šajā kontekstā jautā, vai Direktīvā 77/799 ir noteikts pienākums šādi nodokļu iestādēm lūgt dalībvalsts, kurā reģistrēts ziedojuma saņēmējs, kompetento iestāžu palīdzību, lai saņemtu vajadzīgo informāciju, vai arī gluži otrādi – minētās nodokļu iestādes var nodokļu maksātājam pieprasīt, lai viņš pats iesniedz visus vajadzīgos pierādījumus.

32 Šajā sakarā *Finanzamt*, Vācijas valdība, Spānijas valdība un Francijas valdība, kā arī Ārija un Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka Līguma noteikumiem par kapitāla brīvību apriti nav pretrunā, ka dalībvalsts ziedojumiem paredz nodokļu atskaitīšanu tikai tad, kad tos saņemmušas tās teritorijā esošās vispārīgo interešu organizācijas. Vispirms valsts un ārvalsts reģistrētās vispārīgo interešu organizācijas nav lūdzīgas situācijās EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Tāpat nodokļu priekšrocību piešķiršana vienīgi valsts vispārīgo interešu organizācijām veiktajiem ziedojumiem ir pamatojama ar vajadzību nodrošināt nodokļu pārbaudes efektivitāti.

33 Vācijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka, ja ziedojumu nodokļu maksātājs ir veicis citā dalībvalstī reģistrētai organizācijai, tad valstij, kas nodokli ietur no ziedotāja (turpmāk tekstā – “ziedotāja dalībvalsts”), vajadzīga informācija par šo ziedotāju nav jāiegūst nedz ar saviem līdzekļiem, nedz arī ar Direktīvā 77/799 paredzēto savstarpīgo palīdzības mehānismu palīdzību.

34 Pēc Vācijas valdības, Ārijas valdības un Apvienotās Karalistes valdības domām, katrā ziņā pretēji samērīguma principam būtu likt ziedotāja dalībvalstij pārbaudīt vai likt pārbaudīt, vai attiecībā uz katru nodokļa maksātāja veikto ziedojumu vienā vai vairākās dalībvalstīs esošām organizācijām ir ievēroti vispārīgo interešu organizācijai izvirzītie nosacījumi, neatkarīgi no veikto ziedojuma vai ziedojumu veida.

35 Savukārt Komisija un EBTA Uzraudzības iestāde uzskata, ka tās kā pamata lietminātais valsts tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvības aprites ierobežojums, kuru nevar pamatot ar vajadzību aizsargāt nodokļu pārbaudes efektivitāti.

36 Komisija uzskata, ka, pat ja Direktīvā 77/799 nav noteikts pienākums dalībvalstij izmantot citas dalībvalsts palīdzību, lai saņemtu informāciju par faktu, kurš norisinājies šajā otrā dalībvalstī, šai dalībvalstij tomēr EKL 56. panta piemērošanas jomā būtu jāizmanto šajā direktīvā piedāvātās iespējas, lai izslēgtu jebkādu nelabvēlīgu attieksmi pret pārrobežu situācijām salīdzinājumā ar vietēja mēroga situācijām. EBTA Uzraudzības iestāde uzskata, ka, pat ja nodokļa maksātājam, kas pieprasa nodokļu priekšrocību, būtu jāiesniedz vajadzīgie pierādījumi, tad nodokļu iestādes šo priekšrocību nevar atteikt šaubu par iesniegtās informācijas autentiskumu dēļ, neizmantojot citas iespējas lūdzēt, lai saņemtu un pārbaudītu minēto informāciju.

37 Šaj? gad?jum? V?cijas tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ts nodok?a atskait?jums ziedojumiem, kas veikti V?cij? esoš?m visp?r?jo interešu organiz?cij?m, kas atbilst citiem šaj? regul?jum? min?tajiem nosac?jumiem, šo nodok?u priekšroc?bu nepiem?rojot ziedojumiem, kas veikti cit? dal?bvalst? esoš?m visp?r?jo interešu organiz?cij?m.

38 K? savu secin?jumu 47. un 48. punkt? nor?da ?ener?ladvok?ts, t? k? nodok?u atskait?šanas iesp?ja iev?rojami var?tu ietekm?t ziedot?ja attieksmi, tad nodok?a neatskait?šana V?cij? ziedojumiem, kas veikti visp?r?jo interešu organiz?cij?m, ja t?s ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, ietekm? V?cijas nodok?u maks?t?ju gatav?bu veikt ziedojumus šo organiz?ciju lab?.

39 T?d?j?di š?ds tiesiskais regul?jums ir kapit?la br?vas aprites ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

40 Tiesa, ka saska?? ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu EKL 56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot atbilstošas to nodok?u ties?bu normas, kas paredz atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atš?ir?g?s situ?cij?s vietas, kur? ir ieguld?ts vi?u kapit?ls, d??.

41 Tom?r EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? nevienl?dz?g? attieksme ir j?nodala no š? paša panta 3. punkt? aizliegt?s patva??g?s diskrimin?cijas vai sl?ptiem ierobežojumiem. Lai t?du k? pamata liet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, ar ko viet?j?s organiz?cijas nodala no ?rvalst?s re?istr?t?m organiz?cij?m, var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai t? ir j?pamato ar t?diem prim?riem visp?r?jo interešu iemesliem k? vajadz?ba saglab?t nodok?u kontroles efektivit?ti. Lai turkl?t to pamatotu, atš?ir?g? attieksme nedr?kst p?rsniegt attiec?gaj? regul?jum? izvirz?t? m?r?a sasniegšanai nepieciešam?s robežas (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 32. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par viet?jo un cit? dal?bvalst? re?istr?tu visp?r?jo interešu organiz?ciju sal?dzin?m?bu

42 V?cijas vald?ba, Sp?nijas vald?ba un Francijas vald?ba, k? ar? ?rijas vald?ba un Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka viet?j?m organiz?cij?m un cit? dal?bvalst? re?istr?t?m organiz?cij?m veikti ziedojumi nav sal?dzin?mi t?d??, ka attiec?g?s dal?bvalstis, pirmk?rt, var piem?rot daž?dus labdar?bas j?dzienus, k? ar? daž?dus nosac?jumus tam, ko var uzskat?t par labdar?bu, un, otrk?rt, nevar nokontrol?t to pras?bu iev?rošanu, kuras t?s izvirza tikai viet?j?m organiz?cij?m. V?cijas vald?ba, Sp?nijas vald?ba un Francijas vald?ba piebilst, ka, ja dal?bvalsts atsak?s no noteiktiem nodok?u ie??mumiem, no nodok?a atbr?vojot t?s teritorij? re?istr?t?m visp?r?jo interešu organiz?cij?m veiktus ziedojumus, tas izriet no fakta, ka š?das organiz?cijas atbr?vo šo dal?bvalsti no to noteikto uzdevumu visp?r?j?s interes?s veikšanas, kas tai pašai b?tu j?veic, izmantojot nodok?u ie??mumus.

43 S?kotn?ji ir j?nor?da, ka katras dal?bvalsts pien?kums, lai mudin?tu veikt noteiktas darb?bas, kas atz?tas par visp?r?j?s interes?s veikt?m, ir noteikt, vai t? paredz nodok?u priekšroc?bas gan priv?t?m vai publisk?m organiz?cij?m, kas veic min?t?s darb?bas, gan ar? nodok?u maks?t?jiem, kas t?m ziedo.

44 Lai ar? dal?bvalstij ir at?auts paredz?t nodok?u priekšroc?bu pieš?iršanu organiz?cij?m, kas kalpo noteiktiem visp?r?jo interešu m?r?iem (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 57. punkts), dal?bvalsts tom?r nevar paredz?t š?das nodok?u priekšroc?bas tikai t?s teritorij? re?istr?t?m organiz?cij?m, kuru darb?bas rezult?t? valsts tiek atbr?vota no zin?mas atbild?bas.

45 Protams, mudinādama nodokū maksātjus, paredzot nodokū atskaitīšanu par vispārjo interešu organizācijām veiktiem ziedojumiem, atbalstīt šo organizāciju darbību, dalībvalsts rosina šādas organizācijas attīstīt darbību vispārjās interesēs, kuras parasti ir jāveic valstij vai to varētu darīt valsts. Tādējādi nevar izslēgt, ka ar valsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēta nodokļa atskaitīšana par vispārjo interešu organizācijai veiktiem ziedojumiem, šādas organizācijas varētu mudināt aizstāt valsts iestādes, lai uzņemtos zināmu atbildību, ne ar, ka šādas atbildības uzņemšanās rezultātā varētu samazināties attiecīgās dalībvalsts izdevumi, lai vismaz daļēji kompensētu šo nodokū ieņēmumu samazināšanos, kas radusies nodokļa atskaitīšanas ziedojumiem rezultātā.

46 Tomēr no tā arī neizriet, ka dalībvalsts nodokļa atskaitīšanas saistībā ar ziedojumiem jomā varētu ieviest dažādu attieksmi pret vietējām vispārjo interešu organizācijām un citā dalībvalstī reģistrētām šāda veida organizācijām tādēļ, ka veiktie ziedojumi šīm pārdējām minētajām organizācijām – pat ja to darbība atbilst pirmās dalībvalsts tiesiskajā regulājumā noteiktajiem mērķiem – nevar būt pamats šādai kompensācijai valsts budžetā. Faktiski no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokū ieņēmumu samazinājuma novēršana neietilpst EKL 58. pantā nosaukto iemeslu skaitā, un to noteikti nevar uzskatīt arī par primāru vispārjo interešu iemeslu, kas var pamatot ar Līgumu garantētās brīvības ierobežojumu (šajā sakarā skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 49. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 59. punkts; pāc analoģijas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner*, *Recueil*, I-8147. lpp., 56. punkts, kā arī 2007. gada 11. septembra spriedumu lietā C-76/05 *Schwarz un Gootjes/Schwarz*, Krājums, I-6849. lpp., 77. punkts).

47 Savukārt dalībvalstij ir jāauts sava tiesiskā regulējuma par nodokļa atskaitīšanu saistībā ar ziedojumiem ietvaros piemērot atšķirīgu attieksmi attiecībā pret vietējām vispārjo interešu organizācijām un citās dalībvalstīs reģistrētām šādam organizācijām, ja pārdējās minētās kalpo citiem, nevis tās tiesiskajā regulājumā minētajiem mērķiem.

48 Faktiski, kā jau Tiesa ir nospriedusi iepriekš minētajā spriedumā lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (39. punkts), Kapienu tiesības neliek dalībvalstīm rīkoties tā, lai pārvalstu organizācijas, kas savā izcelsmes dalībvalstī ir atzītas par vispārjo interešu organizācijām, par tādām tiktu automātiski atzītas šīs valsts teritorijā. Šajā sakarā dalībvalstīm ir jācēlas brīvība, kura tām ir jāizmanto atbilstoši Kapienu tiesībām. Šādos apstākļos tās var brīvi noteikt sabiedriskas intereses, ko tās vēlas veicināt, piešķirot priekšrocības apvienībām un organizācijām, kas bez atlīdzības vēlas sasniegt ar šīm interesēm saistītos mērķus un ievēro ar minēto mērķu sasniegšanu izvirzītās prasības.

49 Tāpat, ja vienā dalībvalstī atzīta vispārjo interešu organizācija atbilst arī otras dalībvalsts tiesību aktos šajā sakarā izvirzītajiem nosacījumiem un tās mērķis ir veicināt tādās pašas sabiedriskās intereses, kas ir jāizvērtē šīs otrās dalībvalsts valsts iestādēm, ieskaitot tiesas, šīs dalībvalsts iestādes nevar neatzīt šīs organizācijas tiesības uz vienlīdzīgu attieksmi tikai tādēļ, ka tā nav dibināta minētās dalībvalsts teritorijā (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 40. punkts, pāc analoģijas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schwarz un Gootjes/Schwarz*, 81. punkts).

50 Faktiski pretēji valdībai, kas iesniegušas apsvērumus, skatījumam šajā sakarā vienā dalībvalstī reģistrēta organizācija, kas atbilst nosacījumiem, ko šim nolīkam nodokū priekšrocību saņemšanai ir izvirzījusi cita dalībvalsts, jāemot vērā šīs pārdējās minētās dalībvalsts nodokū priekšrocības attiecīgā darbību vispārjās interesēs stimulēšanai, atrodas līdzīgā situācijā salīdzinājumā ar šajā pārdējā minētajā dalībvalstī reģistrētām vispārjo interešu

organizācijām.

Par pamatojumu, kas saistīts ar vajadzību nodrošināt nodokļu pārbažu efektivitāti

51 Jānorāda, ka pretīji valdībai, kas iesniegušas apsvērumus, skatījumam nodokļu atskaitīšana dalībvalstī, kas nav ziedotāja dalībvalstis, reģistrētām vispārīgo interešu organizācijām veiktiem ziedojumiem nevar tikt pamatota ar ziedotāja dalībvalstis grūtībām pārbaudīt, vai šādas organizācijas tik tiešām kalpo statutos noteiktajiem mērķiem valsts tiesiskā regulējuma izpratnē, kā arī ar vajadzību kontrolēt šo organizāciju efektīvu pārvaldi.

52 Protams, nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbažu efektivitāti ir imperatīvs vispārīgo interešu apsvērumus, kas var pamatot Līguma nodrošināto pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu. Tomēr, lai ierobežojošs pasākums būtu pamatots, tam ir jāatbilst samērīguma principam, proti, tam jābūt piemērotam paredzētā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt tās sasniegšanai nepieciešamo (skat. 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 A, Krājums, I-11531. lpp., 55. un 56. punkts un tajos minētā judikatūra).

53 Šajā kontekstā Tiesa ir paudusi uzskatu, ka nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai nodokli uzliedzot dalībvalstis nodokļu iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt citās dalībvalstīs radušos izdevumu patiesumu un to veidu (1999. gada 8. jūlija spriedums lietā C-254/97 *Baxter* u.c., *Recueil*, I-4809. lpp., 20. punkts, kā arī 2005. gada 10. marta spriedums lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Krājums, I-2057. lpp., 25. punkts).

54 Faktiski nekas attiecīgās nodokļu iestādes nekavē no nodokļa maksātāja pieprasīt pierādījumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai izvērtētu, vai ir izpildīti attiecīgajās tiesiskajās regulējuma noteiktie izdevumu atskaitīšanas nosacījumi un tādējādi vai ir jāpiešķir pieprasītais atskaitījums (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Danner*, 50. punkts, kā arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt*, *Recueil*, I-6817. lpp., 43. punkts).

55 Ēmot vērā Tiesas noteiktos principus iepriekš minētajā spriedumā lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (48. punkts), pirms atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas citā dalībvalstī par vispārīgo interešu organizāciju atzītai organizācijai dalībvalstij ir tiesības veikt pasākumus, kas ļauj tai skaidri un precīzi pārliecināties par tās atbilstību valsts tiesību aktos izvirzītajiem nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai, un kontrolēt tās faktisko vadību, pieprasot, piemēram, iesniegt gada pārskatus un darbības ziņojumu. Iespējamās administratīvā rakstura neērības, kas saistītas ar faktu, ka šādas organizācijas ir reģistrētas citā dalībvalstī, nav pietiekamas, lai pamatotu attiecīgās valsts iestāžu atteikumu piešķirt minētajām organizācijām tādus pašus atbrīvojumus no nodokļa, kādi tiek piešķirti tādā pašā veidā vietējām organizācijām.

56 Tāpat tas ir attiecībā uz nodokļu maksātāju, kas dalībvalstī pieprasa nodokļa atskaitījumu par citā valstī reģistrētai vispārīgo interešu organizācijai veiktu ziedojumu, pat ja šādā gadījumā un pretīji tam, kā tas bija spriedumā iepriekš minētajā lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, nodokļa maksātājs, no kura nodokļu iestādēm ir jāsaņem vajadzīgā informācija, nav ziedojumu saņēmumu organizācija, bet gan ziedotājs.

57 Lai arī ir tā, ka atšķirībā no šādas ziedojumu saņemšanas organizācijas ziedotājam pašam nav visas informācijas, kas vajadzīga nodokļu iestādēm, lai izvērtētu, vai šā organizācija atbilst valsts tiesiskajai regulājumam izvirzītajiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību saņemšanai, proti, nosacījumiem par veidu, kādā pārskaitītie līdzekļi tiek izlietoti, tad parasti ziedotājs var no minētās organizācijas saņemt dokumentus, kas apliecina veiktā ziedojuma apmēru un veidu, identificēt mērķus, kam šā organizācija kalpo, kā arī apstiprināt šīs organizācijas ziedojumu, kas tai tikuši nodoti iepriekšējo gadu laikā, pavaldes regularitāti.

58 Šajā sakarā savu nozīmi nekādi nezaudā apliecinājumi, kurus izdevusi organizācija, kas savas reģistrācijas valstī atbilst šīs dalībvalsts tiesiskajai regulājumam minētajiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību saņemšanai, it īpaši ja šajā tiesiskajai regulājumam identiskiem nosacījumiem tiek pakļauta nodokļu priekšrocību piešķiršana, lai veicinātu darbību vispārīgās interesēs.

59 Attiecībā uz administratīva rakstura pīlēm, ko attiecīgajām organizācijām var radīt šādu dokumentu sagatavošana, pietiek vien norādīt, ka šīm organizācijām ir jāpieņem lēmums, vai tās uzskata par izdevīgu ieguldīt līdzekļus ziedotājam, kas reģistrēts citās dalībvalstīs un kas tur vēlās saņemt nodokļu priekšrocības, domājot dokumentu sagatavošanu, izplatīšanu un iespējamo tulkošanu.

60 Ciklā nekas nodokli uzliekošās dalībvalsts nodokļu iestādēm neliedz no nodokļa maksātāja, kas vēlās saņemt nodokļa atskaitījumu par citā dalībvalstī reģistrētai organizācijai veiktiem ziedojumiem, pieprasīt, lai viņš iesniedz attiecīgus pierādījumus, šā nodokli ieturošā dalībvalsts nevar atsaukties uz vajadzību aizsargāt nodokļu pārbaudes efektivitāti, lai pamatotu valsts tiesisko regulājumu, ar kuru nodokļu maksātājam pilnībā tiek aizliegts iesniegt šādu pierādījumu.

61 Tāpat attiecīgās nodokļu iestādes turklāt saskaņā ar Direktīvu 77/799 var vērsties citās dalībvalstīs iestādēs, lai saņemtu jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama, lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli (iepriekš minētais spriedums lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 50. punkts). Faktiski šajā direktīvā, lai izvairītos no nodokļu nemaksāšanas, valsts nodokļu iestādēm ir paredzēta iespēja lūgt informāciju, kuru tās pašas nevar iegūt (2007. gada 27. septembra spriedums lietā *C-184/05 Twoh International*, Krājums, I-7897. lpp., 32. punkts).

62 Pretīrijas un Apvienotās Karalistes valdības skatījumam, lai noteiktu, vai uz citā dalībvalstī reģistrētu organizāciju veiktu ziedojumu attiecas nodokļu priekšrocība, uz dalībvalsts nodokļu iestāžu informācijas pieprasījumu par šo organizāciju nekādā mērķā neattiecas Direktīvas 77/799 piemērošanas joma. Faktiski informācija, kuru ar Direktīvu 77/799 ir jāauts pieprasīt dalībvalsts kompetentajām iestādēm, ir tieši tāda, ko tās uzskata par vajadzīgu, lai pareizi aprēķinātu nodokli saskaņā ar tiesību aktiem, kuri tām pašām ir jāpiemēro (iepriekš minētais spriedums lietā *Twoh International*, 36. punkts). Informācija, kas ir pieprasīta, lai papildinātu informāciju, kuru nodokļa maksātājs ir iesniedzis dalībvalsts nodokļu iestādēm, lai saņemtu nodokļu priekšrocību, ir informācija, kas katrā dalībvalstī kompetentajai iestādei jāauj pareizi katrā konkrētā gadījumā aprēķināt atbilstošu ienākuma nodokli Direktīvas 77/799 1. panta 1. punkta un 2. panta 1. punkta izpratnē.

63 Tai pat laikā Direktīva 77/799 nekādā veidā neietekmē ziedotāja dalībvalsts iestāžu kompetenci it īpaši izvērtēt, vai ir izpildīti nosacījumi, kas šajos tiesību aktos ir noteikti nodokļu priekšrocības saņemšanai (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Twoh International*, 36. punkts). Tā attiecībā uz citā dalībvalstī dibinātu vispārīgo interešu organizāciju ziedotāja dalībvalstij ir jāpiemēro tās pats nodoklis, kāds tiek piemērots ziedojumiem vietējai organizācijai

tikai tad, ja šī organizācija atbilst šīs pārdzīvotās minētās dalībvalsts tiesiskajai regulai, uzskaitījumiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību saņemšanai, kur viens no nosacījumiem ir tādā pašā mērķu sasniegšana, kādi minēti šīs dalībvalsts nodokļu tiesiskajai regulai. Valstu kompetentajām iestādēm, ieskaitot valstu tiesībsargātājus, ir jāpārbauda, vai saskaņā ar valstu tiesību normām ir iesniegti pierādījumi par to, ka ir ievēroti šīs dalībvalsts izvirzītie nosacījumi attiecīgās nodokļu priekšrocības saņemšanai.

64 Tāpat ar Direktīvu 77/799 netiek prasīts, lai ziedotāja dalībvalsts izmanto šajā direktīvā paredzēto savstarpējās palīdzības mehānismu ikreiz, kad šī ziedotāja sniegtā informācija nav pietiekama, lai izvērtētu, vai ziedojumu saņēmēju organizācija atbilst valsts tiesiskajai regulai, uzskaitījumiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību saņemšanai.

65 Tā kā Direktīvā 77/799 ir paredzētas valstu nodokļu iestāžu tiesības pieprasīt informāciju, ko tās nevar iegūt pašas, Tiesa ir norādījusi, ka Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktā esošā atsauce uz vārdu "var" norāda, ka, lai gan minētajām iestādēm ir tiesības lūgt informāciju no citas dalībvalsts kompetentās iestādes, šāds lūgums nekādā gadījumā nav obligāts. Katra dalībvalsts izvērtē konkrētos gadījumus, kuros trūkst informācijas par tās teritorijā atrodošos nodokļu maksātāju veiktajiem darbiem, un izlemj, vai šajos gadījumos ir pamatoti pieprasīt informāciju no citas dalībvalsts (iepriekš minētais spriedums lietā *Twoh International*, 32. punkts).

66 Visbeidzot, dalībvalsts vāļi jo vairāk nedrīkst atteikties pieprasīt nodokļu priekšrocības citai dalībvalstī reģistrētai vispārīgo interešu organizācijai veiktiem ziedojumiem tikai tādēļ, ka salīdzinājumā ar šādām organizācijām pirmās minētās dalībvalsts nodokļu iestādes uz vietas nevar pārbaudīt, vai ir izpildītas ar nodokļu tiesisko regulu izvirzītās prasības.

67 Faktiski – kā to tiesas sēdē paskaidroja Vācijas valdība – pat vietējām vispārīgo interešu organizācijām pārbaude uz vietas parasti nav jāveic, jo valsts tiesiskajai regulai uzskaitēto nosacījumu ieviešanas kontrole vispārīgi norisinās, pārbaudot minēto organizāciju iesniegto informāciju.

68 Tāpat, ja dalībvalsts, kur ir reģistrēta ziedojumu saņēmēju organizācija, atzīst nodokļu priekšrocību sistēmā vispārīgo interešu organizāciju darbības atbalstam, ziedotāja dalībvalstij paraksti pietiek, ja otra dalībvalsts Direktīvā 77/799 paredzētās savstarpējās palīdzības ietvaros informē par šādas organizācijas veicamās kontroles būtību un izpildes noteikumiem, lai nodokli ieturošās dalībvalsts nodokļu iestādes pietiekami precīzi varētu izvērtēt papildu informāciju, kas tām vajadzīga, lai pārbaudītu, vai ziedojumu saņēmēju organizācija atbilst valsts tiesiskajai regulai, uzskaitījumiem nosacījumiem nodokļu priekšrocību piešķiršanai.

69 Turklāt, ja nodokļu maksātāja sniegtās informācijas pārbaude izrādās sarežģīta, tostarp Direktīvas 77/799 8. pantā paredzēto informācijas apmaiņas ierobežojumu dēļ, nekavējoties attiecīgās nodokļu iestādes atteikties lūgt atskaitījumu, ja nav sniegti pierādījumi, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai precīzi aprēķinātu attiecīgo nodokli (šajā sakarā skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 20. punkts; 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā A, 58. punkts).

70 Attiecībā uz vispārīgo interešu organizācijām, kas atrodas trešās valstīs, ir jāpiebilst, ka nodokli ieturošā dalībvalsts principā var likumīgi atteikties pieprasīt šo nodokļu priekšrocību, ja izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju it īpaši tādēļ, ka šai trešai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā A, 63. punkts).

71 Šajos apstākļos nav jāņem vērā Vācijas valdības un ģerijas, kā arī Apvienotās Karalistes

valdības arguments, saskaņā ar kuru ar samērīguma principu nebūtu saderīgi ziedotāja dalībvalsti piespiest pārbaudīt vai likt pārbaudīt, vai ir izpildīti vietējās vispārējās interešu organizācijām izvirzītie nosacījumi, ja nodokļa maksātājs pieprasa piešķirt atskaitīt nodokli par ziedojumiem, ko viņš ir veicis citā dalībvalstī reģistrētām organizācijām.

72 Tādējādi uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka ar EKL 56. pantu netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru attiecībā uz vispārējās interešu organizācijām veiktiem ziedojumiem nodokļa atskaitījuma saņemšana tiek nodrošināta tikai tad, ja tie ir veikti vietējās vispārējās interešu organizācijām, nepastāvot iespējai nodokļa maksātājam pierādīt, ka citā dalībvalstī reģistrētai organizācijai veikts ziedojums atbilst minētās dalībvalsts tiesiskajā regulājumā uzskaitītajiem nosacījumiem šādas priekšrocības saņemšanai.

Par tiesīšanu izdevumiem

73 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

1) ja nodokļu maksātājs vienā dalībvalstī lūdz nodokļu atskaitījumu par ziedojumiem citā dalībvalstī reģistrētai un atzītai vispārējās interešu organizācijai, šādā gadījumā uz šiem ziedojumiem attiecas EK I guma noteikumi par kapitāla brīvību apriti, pat ja tie ir veikti ikdienas lietošanas priekšmetu veidā;

2) ar EKL 56. pantu netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru attiecībā uz vispārējās interešu organizācijām veiktiem ziedojumiem nodokļa atskaitījuma saņemšana tiek nodrošināta tikai tad, ja tie ir veikti vietējās vispārējās interešu organizācijām, nepastāvot iespējai nodokļa maksātājam pierādīt, ka citā dalībvalstī reģistrētai organizācijai veikts ziedojums atbilst minētās dalībvalsts tiesiskajā regulājumā uzskaitītajiem nosacījumiem šādas priekšrocības saņemšanai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.