

GENERALINĖS ADVOKATĖS
CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,
pateikta 2005 m. gruodžio 15 d.¹

I — Įžanga

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo iš esmės yra prašoma išaiškinti, koku atveju valstybė narė, remdamasi buveinės vieta, gali tiesioginių mokesčių srityje, o tiksliau nacionalinėje teritorijoje gautų pajamų apmokestinimo atžvilgiu, užsienio fondą, atitinkantį šios valstybės narės viešųjų poreikių tenkinimui keliamus reikalavimus, vertinti mažiau palankiai nei tokio paties tipo nacionalinį fondą.

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

2. Prašymu priimti prejudicinį sprendimą yra prašoma išaiškinti šiuos Bendrijos teisės aktus: Sutarties 52 straipsnį (po pakeitimo – EB 43 straipsnis), 58 straipsnį (dabar – EB 48 straipsnis), 59 straipsnį (po pakeitimo – EB 49 straipsnis), 66 straipsnį (dabar – EB 55 straipsnis) ir 73b straipsnį (dabar – EB 56 straipsnis).

1 — Originalo kalba: vokiečių.

B — Nacionalinė teisė

3. Vokietijos pelno mokesčio įstatymo² (toliau – KStG) atitinkamos nuostatos suformuluotos taip:

„2 straipsnis

Dalinis apmokestinimas

Pelno mokesčiu iš dalies apmokestinamos:

1. Juridinių asmenų, asmenų grupių ir turto, kurių nei buveinė, nei valdymo organai nėra nacionalinėje teritorijoje, pajamos, gautos nacionalinėje teritorijoje; <...>“

2 — Körperschaftssteuergesetz 1996, redakcijos, paskelbtos 1996 m. vasario 22 d. (BGBl. I, p. 240, BStBl. I, p. 166).

„5 straipsnis

3. Iš dalies apmokestinamiems asmenims
2 straipsnio 1 dalies prasme.“

Atleidimas nuo mokesčio

„8 straipsnis

1) Nuo pelno mokesčio atleidžiami

Pajamų apskaičiavimas

<...>

1) Šio įstatymo ir Įstatymo dėl pajamų mokesčio nuostatos nustato, kas laikytina pajamomis ir kaip jos turi būti apskaičiuojamos. <...>“

9. Juridiniai asmenys, asmenų grupės ir turtas, kurie, pagal jų įstatus ir realų jų valdymą, siekia tiesiogiai ir tik viešuosius poreikius tenkinančių, labdaros ar kitų religinių tikslų (1977 m. mokesčių kodekso (Abgabenordnung, toliau AO) 51–68 straipsniai). Jei vykdoma komercinė veikla, atleidimas nuo mokesčio netaikomas. Antrasis sakinytis netaikomas savininko tiesioginiam miško naudojimui;

4. Atitinkamos 1990 m. Įstatymo dėl pajamų mokesčio (Einkommensteuergesetz, toliau – EStG) nuostatos suformuluotos taip:

„21 straipsnis

<...>

Nuoma

2) 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas:

1) Pajamomis iš nuomos laikytina:

<...>

1. Pajamos iš nekilnojamojo turto, būtent žemės, pastatų, atskirų pastatų dalių nuomos <...>.

49 straipsnis

nei registruoto padalinio. Jis taip pat neveikia per dukterinę Vokietijos įmonę. Paslaugas, susijusias su komercinių patalpų nuoma, teikia Vokietijos turto administravimo agentūra.

Iš dalies apmokestinamos pajamos

1) Iš dalies apmokestinamos šios nacionalinėje teritorijoje gautos pajamos (1 straipsnio 4 dalis):

<...>

6. Pajamos iš nuomos (21 straipsnis), jei nekilnojamas turtas, turtas, ar teisės yra <...> nacionalinėje teritorijoje <...>“

7. Iš 1997 mokesčiais metais galiojusių įstatų matyti, kad fondas siekė tik mokymo ir auklėjimo tikslų, mokant klasikinius būdais gaminti styginius instrumentus ir mokant muzikos istorijos bei muzikologijos apskritai. Fondas gali suteikti vieną ar kelias stipendijas jauniems šveicarams, pageidautina iš Berno, gyventi *Cremona* visą apmokymo laikotarpį.

III — Bylos aplinkybės ir procesas

5. Ieškovas pagrindinėje byloje – *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (toliau – fondas) – yra pagal Italijos teisę įsteigtas fondas, kurio buveinė yra Italijoje.

6. Fondas yra komercinių patalpų Miunchene savininkas. Iš šių patalpų nuomos ji gauna pajamas, kurias už 1997 m. mokesčius metus *Finanzamt München* (toliau — atsakovas *Finanzamt*) apmokestino pelno mokesčiu. Fondas Vokietijoje neturi nei biurų,

8. Kaip teigiama *Bundesfinanzhof* prašyme priimti prejudicinį sprendimą, ginčijamais mokesčiais metais fondas siekė viešuosius poreikius tenkinančių tikslų ir pagal KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmąjį sakinį atitiko įstatų sąlygas dėl atleidimo nuo mokesčio. Remiantis KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto antru ir trečiu sakiniais šių pajamų dalinis apmokestinimas netaikomas, nes turto nuomos veiklą sudarė turto administravimas ir tai nebuvo komercinė veikla.

9. *Bundesfinanzhof* būtent pabrėžia, kad visuomenės interesų skatinimas 1977 m. Vokietijos mokesčių kodekso 52 straipsnio prasme (Abgabenordnung, toliau – „AO 1977“) nereikalauja, kad būtų tenkinami Vokietijos Federacinės Respublikos piliečių ar gyventojų poreikiai.

10. Vienintelis dalykas, dėl kurio *Bundesfinanzhof* kilo abejonių dėl bylą iš esmės nagrinėjusių teisėjų išvadų, yra tai, ar fondas atitinka realaus valdymo reikalavimus ir ypač ar jis gautas pajamas netrukus po jų gavimo panaudoja įstatuose numatytais tikslais, kurių atžvilgiu yra taikomos mokesstinės lengvatos. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* remiasi *Finanzgericht* nustatytomis aplinkybėmis.

11. Kadangi fondas, turintis savo buveinę ir valdymo organus Italijoje, gauna iš dalies apmokestinamas pajamas iš nuomos pagal EStG 49 straipsnio 1 dalies 6 punktą, skaitomą kartu su EStG 21 straipsniu ir 2 straipsnio 1 dalimi, o taip pat su KStG 8 straipsnio 1 dalimi, tai, *Bundesfinanzhof* nuomone, turi būti taikomas KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punktas (dabar – KStG 5 straipsnio 2 dalies 2 punktas), pagal kurį atleidimas nuo mokesčio netaikytinas iš dalies apmokestinamų asmenų atžvilgiu. Todėl fondas, gaunantis nacionalinių pajamų iš komercinių patalpų nuomos, turėtų būti apmokestintas pelno mokesčiu.

12. *Finanzgericht München* atmetė ieškinį, kurį fondas pareiškė dėl nurodymo sumokėti pelno mokesį. Po to, ši sprendimą fondas kasacine tvarka apskundė *Bundesgerichtshof*, kuriam kilo klausimas, ar atleidimo nuo pelno mokesčio netaikymas juridiniams asmenims nerezidentams, įtvirtintas KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punkte, yra suderinamas su Bendrijos teisės reikalavimais. *Bundesfinanzhof* mano, kad gali būti pažeista įsisteigimo laisvė, laisvas paslaugų ir (ar) kapitalo judėjimas.

13. *Bundesfinanzhof* mano, kad šiuo atveju pagrindinių laisvių taikymui netrukdo tai, jog, remiantis Sutarties 58 straipsnio antrąja pastraipa (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa), bendrovės turi būti „siekiančios pelno“. Ši sąvoka apima ne tik maksimalaus pelno siekį, bet ir bet kokią komercinę veiklą, jeigu ja siekiama pelno ir jeigu ji atliekama už atlygį. Tad atsižvelgiant į tai, komercinių patalpų nuoma, kaip šiuo atveju, galėtų būti laikoma veikla, kuria siekiama pelno.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja, ar viešuosius poreikius tenkinančio fondo rezidento ir viešuosius poreikius tenkinančio fondo nerezidento nevienodas traktavimas yra pateisinamas remiantis darnos principu. Remiantis darnos principu, atleidimas nuo mokesčio yra susijęs su viešųjų poreikių tenkinimu. Žinoma, gali taip būti, kad Vokietija negaus

naudos iš užsienio fondo, įgyvendinančio savo tikslus užsienyje, viešųjų poreikių tenkinimo. Tačiau *Bundesfinanzhof* pabrėžia, kad, remiantis AO 52 straipsnio 1 dalimi, viešųjų poreikių tenkinimo pripažinimas mokesčiais tikslais nepriklauso nuo nacionalinės visuomenės interesų skatinimo. Tokiu būdu tariamas naudos gavimo ir atleidimo nuo mokesčio atitikimas Vokietijos mokesčių teisėje yra susijęs ne su viešųjų poreikių tenkinimu, o su neribotu ar daliniu apmokestinimu arba su atitinkamo fondo buveine Vokietijos ar užsienio teritorijoje, o tai neatitinka darnos reikalavimo.

15. 2004 m. liepos 14 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad kitoje valstybėje narėje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis privatus fondas, kurio pajamos iš nuomos valstybėje narėje yra iš dalies apmokestinamos, nėra atleidžiamas nuo pelno mokesčio, priešingai nei toje valstybėje narėje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis neribotai apmokestinamas fondas, gaunantis atitinkamų pajamų, neprieštarauja EB 52 straipsniui kartu su EB 58 straipsniu, EB 59 straipsniui kartu su EB 58 ir 66 straipsniais bei EB 73 b straipsniui?“

IV — Dėl prejudicinio klausimo

16. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, turint omenyje tai, kad aptariamas fondas tenkina viešuosius poreikius, ar ginčas priskiriamas pagrindinių laisvių taikymo sričiai (A). Toliau reikia patikrinti, kokia pagrindinė laisvė taikytina pajamų, gaunamų iš nekilnojamojo turto nuomos kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra buveinė, atžvilgiu (B). Atsakius į šiuos pradinis klausimus toliau reikėtų atsakyti į klausimą dėl galimo atitinkamos pagrindinės laisvės apribojimo (C). Jeigu bus konstatuotas Bendrijos teisės požiūriu svarbus vienos ar daugiau pagrindinių laisvių apribojimas, galiausiai taip pat reikės patikrinti, ar yra pateisinamų motyvų (D).

A — Dėl pagrindinių laisvių taikymo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

17. *Vokietijos vyriausybė* mano, kad pagrindinės laisvės netaikytinos dėl Vokietijos mokesčių nuostatų, susijusių su viešuosius poreikius tenkinančiomis įmonėmis, socialinio tikslo. Remiantis Teisingumo Teismo

praktika tokios nuostatos taikytinos Bendrijos piliečių, gyvenančių užsienyje, atžvilgiu tik tuomet, kai tarp Bendrijos piliečio ir atitinkamos valstybės narės yra pakankamai glaudus ryšys, o taip šiuo atveju nėra.

Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika valstybėms narėms priskirta reglamentavimo kompetencija turėtų būti įgyvendinama atsižvelgiant į pagrindines laisves.

18. Be to, atsakovas *Finanzamt München* nurodo, jog fondų teisė priskiriama šalies kultūros politikai, į kurią Europos Sąjunga negali kištis derinimo prasme. Tai galioja taip pat ir švietimo politikai.

2. Teisinis vertinimas

19. *Chief State Solicitor Irlands* iš esmės nurodo, kad EB sutarties straipsniai, skirti saugoti ir užtikrinti keturias laisves, neturėtų daryti įtakos poveikiui, kurį valstybėje narėje turi viešųjų poreikių tenkinimo pripažinimas mokesčių srityje. Be to, pagrindinės laisvės taikomos tik jei įmonė vykdo veiklą, kuria siekiama pelno.

21. Pirmiausia reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai nepriskiriami Bendrijos kompetencijai, valstybės narės vis dėlto turi įgyvendinti savo kompetenciją laikydamosi Bendrijos teisės³.

20. Komisija mano priešingai, kad ginčijamo mokesčių teisės akto priskyrimas socialinės politikos sričiai neužkerta kelio taikyti EB sutartį. Fondas nurodo, kad viešųjų poreikių tenkinimo arba mokesčių teisės derinimo nebuvimas Bendrijos lygmeniu taip pat neužkerta kelio taikyti pagrindines laisves.

22. Dėl to, kad aptariama nacionaline taisykle yra siekiama socialinės politikos tikslų, kaip pabrėžia Vokietijos vyriausybė, neturėtų būti kvestionuojama tai, jog pagrindinės laisvės iš principo yra taikytinos. Komisija, mano nuomone, teisingai nurodo, kad KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto nukrypti leidžianti nuostata nėra socialinė lengvata bet mokesčių nuostatų išimtis, pagrįsta socialinės politikos sumetimais.

3 — Žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas) ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. 7477, 19 punktas).

23. Net ir darant prielaidą, jog aptariama nuostata, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, priskirtina socialinių lengvatų sričiai – *quod non* – reikia priminti, kad, Teisingumo Teismo nuomone, Bendrijos teisė iš principo taip pat taikytina šioje srityje. Teisingumo Teismas 1998 m. balandžio 28 d. priimtuose sprendimuose bylose C-120/95⁴ ir C-158/96⁵ konstatavo, kad „nesant suderinimo Bendrijos lygmeniu, <...> kiekvienos valstybės narės teisė nustato, kokiomis sąlygomis, viena vertus, atsiranda teisė arba pareiga apsidrausti pagal socialinio draudimo sistemą, o kita vertus, teisė gauti tam tikros naudos“, be to, „valstybės narės, įgyvendindamos tokią teisę, privalo laikytis Bendrijos teisės“, tad faktas, „jog ginčijama nuostata priskiriama socialinio draudimo sistemai, neužkerta kelio taikyti EB sutarties 59 ir 60 straipsnių“. Tokios nuomonės aš laikiausi savo 2005 m. gegužės 12 d. išvadoje *Blancaert* (C-512/03)⁶, pagal kurią normos priskyrimas mokesčių arba socialinio draudimo teisei neturi įtakos principinių Bendrijos teisės nuostatų taikymui.

24. Įmonės dalyvavimas įgyvendinant socialinės politikos tikslus iš esmės netrukdo taikyti Bendrijos teisės. Reikšminga yra tai,

ar įmonė tokiu atveju vykdo komercinę veiklą⁷.

25. Toliau reikia nustatyti, kokia pagrindinė laisvė turi būti taikoma.

B — Dėl taikytinų pagrindinių laisvių

1. Pagrindiniai šalių argumentai

26. Fondas laikosi nuomonės, kad turto administravimo agentūros, eksploatuojančios komercines patalpas, veikla turi būti laikoma jos nuolatine buveine nacionalinėje teritorijoje. Todėl fondo patalpų administravimo veikla patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas būtų kitokios nuomonės, šią veiklą reikėtų vertinti atsižvelgiant į laisvą paslaugų judėjimą, nes fondas už atlygį teikia paslaugas užsienio valstybėje. Bet kokiu atveju fondo vykdoma ekonominė veikla patenka į laisvo kapitalo judėjimo sferą. 1988 m. birže-

4 — Sprendimas *Decker* (I-1831, 22 ir paskesni punktai).

5 — Sprendimas *Kohll* (Rink. p. I-1931, 18 ir paskesni punktai).

6 — Šios išvados 65 punktas (2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas (2005 m. rugsėjo 8 d., Rink. p. I-7685).

7 — Tuo akivaizdžiai rėmėsi Teisingumo Teismas savo 2003 m. gegužės 22 d. Sprendime *Freskot* (C-355/00, Rink. p. I-5263) nustatydamas, kad galimas laisvo paslaugų judėjimo pažeidimas remiantis privalomojo socialinio draudimo sistema atsižvelgiant į aplinkybes gali būti pateisinamas šios sistemos socialinės politikos tikslais. Taip pat žr. generalinio advokato Poiares Máduro 2005 m. lapkričio 10 d. išvadą *FENIN* byloje C-205/03 dėl įmonės sąvokos taikymo nacionalinės sveikatos priežiūros sistemai priskiriamai įstaigai.

lio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (panaikinta Amsterdamo sutartimi)⁸ I priede pateikiama kapitalo judėjimo nomenklatūra ir pajamų gavimas yra kapitalo judėjimas šio priedo II punkto A papunkčio prasme, pagal kurią jos apibrėžiamos kaip nerezidentų investicijos į nekilnojamąjį turtą nacionalinėje teritorijoje. Šios nomenklatūros paaiškinimuose tokios investicijos apibrėžiamos kaip žemės sklypų pirkimas privačių asmenų pelnui gauti arba asmeniniam naudojimui.

27. Tačiau Komisija mano, kad nagrinėjamas atvejis nepatenka į laisvo paslaugų judėjimo principo taikymo sritį. Nors fondas ir teikia paslaugas už atlygį užsienio valstybėje, tačiau laisvo paslaugų judėjimo principas gali būti taikomas tik kaip subsidiarus šiuo atveju taikomo laisvo kapitalo judėjimo principo atžvilgiu. Komisija, priešingai fondo nuomonei, toliau nurodo, kad nagrinėjama situacija nepatenka į įsisteigimo laisvės materialinę taikymo sritį, nes nekilnojamojo turto nuoma Vokietijoje yra turto administravimas ir tai nėra komercinė veikla įsisteigimo laisvės prasme.

28. Atsakovas *Finanzamt*, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir, papildomai, Vokietijos

vyriausybė bei *Chief State Solicitor Ireland* nurodo priešingai, kad Sutarties 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis) turi būti aiškinaamas taip, jog EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 59 straipsnis (po pakeitimo – EB 49 straipsnis) netaikomi tiems teisės subjektams, pagal kurių įstatus jie yra nesiekiantys pelno, nesvarbu, ar jie vykdo komercinę veiklą, ar ne. Jungtinės Karalystės vyriausybė savo nuomonę grindžia 2002 m. kovo 21 d. Sprendimu byloje C-174/00⁹ ir nurodo, kad Teisingumo Teismas neatsižvelgė į generalinio advokato G. Cosmas kitokią nuomonę 1999 m. sausio 28 d. išvadoje C-172/98¹⁰.

29. Atsakovas *Finanzamt* šiuo klausimu nurodo, kad sąvoka „pelno siekimas“ Sutarties 58 straipsnio 2 dalies prasme turi būti aiškinaama taip, jog tai nėra vien tik veikimas kaip „ūkio subjekto“, nes ji yra susijusi su atitinkamos organizacijos vidine struktūra. Esminės reikšmės turi tai, ar fondas, atsižvelgiant į jo tikslus ir įstatus, taip pat siekia pajamų. Sutarties 58 straipsnio 2 dalis suteikia valstybėms narėms galimybę užkirsti kelią konkurencijos iškraipymui, kuris gali atsirasti pelno nesiekiančioms organizacijoms konkuruojant su įmonėmis.

9 — Sprendimas *Kenemer Golf* (Rink. p. I-3293).

10 — 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (Rink. p. I-3999).

8 — OL L 178, p. 5.

30. Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomone, iš nacionalinio teismo pateiktų faktinių bylos aplinkybių neišplaukia, kad šiuo atveju iškilo pavojus EB sutarties 73b straipsnyje įtvirtintam laisvam kapitalo judėjimui.

išnagrinėtas tik tuo atveju, jeigu nebus taikoma nei įsisteigimo laisvė, nei laisvo kapitalo judėjimo nuostatos.

31. Tačiau Italijos vyriausybė mano, kad ši byla tiesiogiai patenka į EB sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo paslaugų judėjimo taikymo sritį. Ginčijamas Vokietijos teisės aktas taip pat prieštarauja ir laisvam kapitalo judėjimui, nes juridiniai asmenys ne Vokietijos rezidentai gali būti atgrasomi nuo investavimo šioje valstybėje.

33. Dėl įsisteigimo laisvės pirmiausia reikia pažymėti, kad proceso dalyviai pateikė išsamią nuomonę dėl Sutarties 58 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) aiškinimo tiek, kiek, remiantis šia nuostata, privatūs pelno nesiekiantys asmenys nepatenka į įsisteigimo laisvės ir, skaitant kartu su Sutarties 66 straipsniu (dabar – 55 straipsnis), laisvo paslaugų judėjimo, taikymo sritį asmenų atžvilgiu. Ar viešuosius poreikius tenkinantis fondas siekia pelno ir kiek, reikėtų išaiškinti, tik jeigu nagrinėjama fondo nuomos veikla patektų į įsisteigimo laisvės materialinę taikymo sritį.

2. Teisinis vertinimas

a) Įžanginės pastabos

32. Vokietijos *Bundesfinanzhof* pateikdamas prejudicinį klausimą remiasi Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės, laisvo paslaugų ir kapitalo judėjimo. Kadangi laisvas paslaugų judėjimas remiantis Sutarties 60 straipsnio pirmąja pastraipa (dabar – EB 50 straipsnio pirmoji pastraipa) kitų dviejų pagrindinių laisvių atžvilgiu yra taikoma subsidiariai, jo taikymas turi būti

34. Todėl pirmiausia reikia atsakyti į klausimą, ar nagrinėjamas nacionalinis teisės aktas turi būti vertinamas atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę ir (ar) į laisvą kapitalo judėjimą. Jeigu fondo Vokietijoje vykdoma veikla patektų į vienos iš šių dviejų arba atitinkamai abiejų laisvių materialinę taikymo sritį, tuomet reikėtų patikrinti, ar fondas patenka į aptariamą laisvės taikymo sritį *rationae personae*.

b) Įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo atskyrimas

35. Nuostatos dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo yra glaudžiai susijusios. Šis ryšys išplaukia dar iš abipusių išlygų, įtvirtinų Sutarties 48 straipsnio 2 dalyje (dabar – EB 58 straipsnio 2 dalis) ir Sutarties 52 straipsnio 2 dalyje (po pakeitimo – EB 43 straipsnio 2 dalis).

36. Teisingumo Teismas nagrinėjo abiejų pagrindinių laisvių atskyrimą daugelyje sprendimų. Dabartinėje savo praktikoje jis rėmiasi įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo paraleliniu taikymu. Tokia Teisingumo Teismo praktika remiasi prielaida, kad laisvo kapitalo judėjimo nuostatos lygiavertiškai netaikomos su kitomis pagrindinėmis laisvėmis tik tais atvejais, kurie yra susiję su specialiomis, kapitalo judėjimą reguliuojančiomis priemonėmis. Tačiau, jei tokios priemonės daro tik netiesioginę įtaką kapitalo judėjimui dėl komercinės veiklos vykdymo kitoje valstybėje narėje apsunkinimo, tokiam atvejui taip pat yra taikoma atitinkamos veiklos atžvilgiu galiojanti pagrindinė laisvė¹¹.

11 – 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 34 punktas) ir 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955).

37. Sąlytis tarp laisvo kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės atsiranda ypač tuomet, kai atskirų valstybių teisės nuostatos yra susijusios su tiesioginėmis investicijomis, pavyzdžiui, kapitalo dalių turėjimu¹², arba nekilnojamojo turto įsigijimu komercinei veiklai vykdyti užsienyje¹³.

38. Iš Sutarties 54 straipsnio 2 dalies e punkto (dabar – EB 44 straipsnio 2 dalies e punktas) išplaukia, kad, viena vertus, įsisteigimo laisvė apima ir komercinei veiklai vykdyti reikalingo nekilnojamojo turto įsigijimą. Kita vertus, investicijos į nekilnojamąjį turtą yra kapitalo judėjimas Direktyvos 88/361 I priedo nomenklatūros dėl kapitalo judėjimo prasme, ir, kadangi remiantis Teisingumo Teismo praktika minėtoji nomenklatūra vaidina pagalbinį vaidmenį apibrėžiant „kapitalo judėjimo“ sąvoką pagal EB 56 ir paskesnius straipsnius¹⁴, tai investicijos į

12 – Žr., pavyzdžiui, 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) ir 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071).

13 – Žr., pavyzdžiui, 1999 m. birželio 1 d. Sprendimą *Konle* (C-302/97, Rink. p. I-3099). Žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendimą *Albore* (C-423/98, Rink. p. I-5965), kuriame nenagrinėjami nekilnojamojo turto įsigijimo pagrindai.

14 – Žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktas): „<...> nors EB 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) iš esmės perėmė Direktyvos 88/361 I straipsnio turinį ir net jei ši buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 ir 70 straipsnio 1 dalimi, kurie dabar yra pakeisti EB 73 ir paskesniais straipsniais, prie jos pridėta „kapitalo judėjimo“ nomenklatūra išsaugo tą pačią tiesioginę „kapitalo judėjimo“ sąvokos reikšmę, kokią ji turėjo prieš įsigaliojant minėtiems straipsniams, turint omenyje, kad pagal jos įvadą joje pateiktas sąrašas nėra baigtinis“.

nekilnojamąjį turtą patenka ir į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį.

tinei komercinei veiklai vykdyti kitoje valstybėje narėje^{16 17}.

39. Dėl galimo konkurencinio santykio tarp laisvo kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės Teisingumo Teismo nustatyti šių laisvių atskyrimo kriterijai gali būti apibrėžiami taip:

40. Atsižvelgiant į tai toliau turėtų būti patikrinta, ar remiantis anksčiau nurodytais atskyrimo kriterijais pagrindinėje byloje nagrinėjamas nekilnojamojo turto įsigijimas užsienyje patenka į kapitalo judėjimo, ir (ar) įsisteigimo laisvės materialinę taikymo sritį.

1) Nekilnojamojo turto įsigijimas užsienyje iš esmės visada yra kapitalo investicija, kurią saugo laisvo kapitalo judėjimo nuostatos, nesvarbu, koks jo įsigijimo tikslas¹⁵.

i) Laisvo kapitalo judėjimo materialinė taikymo sritis

2) Toks įsigijimas kartu patenka į įsisteigimo laisvės apsaugos sritį tiek, kiek nekilnojamojo turto įsigyti reikia nuola-

41. Laisvo kapitalo judėjimo nuostatos materialinės taikymo srities prasme šiuo atveju turi būti taikomos, nes Italijoje buveinė

15 — Sprendimas *Albore* (nurodytas 13 išnašoje, 14 punktas). Šiuo klausimu *a priori* pasenę yra 1988 m. sausio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (63/86, 29 punktas) ir 1989 m. gegužės 30 d. Sprendimas *Komisija prieš Gratiką* (305/87, Rink. p. 1461), kuriuose buvo nagrinėjamos nacionalinės nuostatos, draudžiančios kitų valstybių narių piliečiams įsigyti nekilnojamojo turto atitinkamoje nacionalinėje teritorijoje. Teisingumo Teismas konstatavo, kad tokios nuostatos pažeidė įsisteigimo laisvę būtent tuo laikotarpiu, kai Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo dar nebuvo taikomos tiesiogiai.

16 — Sprendimas *Konle* (nurodytas 13 išnašoje, 16 ir 22 punktai). Tokią išvadą daro ir generalinis advokatas S. Alber savo išvadoje *Baars* (sprendimas nurodytas 12 išnašoje, 26–30 punktai), kurioje jis tiesiogines investicijas ir investicijas į nekilnojamąjį turtą nagrinėja kartu ir įveda betarpiškumo kriterijų. Šiuo klausimu taip pat žr.: Christoph Ohler „Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, Artikel 56 EG“, 126–129 punktai; Bernadette Schäfers „Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen“, 316 punktas; Jürgen Bröhmer „Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG“, Christian Callies ir Matthias Ruffert (leidėjai, 22–25 punktai bei Randelzhofer ir Forsthoff (Grabitz ir Hilf) „EGV, Artikel 43 EG“, 28–31 punktai.

17 — Taip pat žr. sprendimą *Blanckaert* (C-512/03, nurodytas 6 išnašoje, 30 ir paskesni punktai); pagrindinės bylos ieškovas šioje byloje įsigijo vasarnamį užsienyje. Fiktyvių pajamų iš šio objekto nuomos apmokestinimas buvo tikrinamas atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą, o ne į įsisteigimo laisvę.

turintis fondas nekilnojamąjį turtą įsigijo Vokietijoje, o nerezidentų nekilnojamojo turto įsigijimas nacionalinėje teritorijoje remiantis Direktyvos 88/361 1 straipsniu ir minėtos direktyvos nomenklatūra dėl kapitalo judėjimo yra laikomas kapitalo judėjimu¹⁸.

— Nuolatinė savarankiška komercinė veikla?

ii) Įsisteigimo laisvės materialinė taikymo sritis

42. Kad įsisteigimo laisvė, kaip ir laisvas kapitalo judėjimas materialinės taikymo srities prasme galėtų būti taikoma, Vokietijoje esantis fondo nekilnojamas turtas turėtų būti naudojamas kaip nuolatinė fondo buveinė komercinei veiklai vykdyti¹⁹.

43. Šiuo klausimu iš anksto reikia pasakyti, kad fondas nuomoja Vokietijoje įsigytą nekilnojamąjį turtą, ir tai nėra jau esamos veiklos papildymas, bet pagrindinė fondo vykdoma veikla Vokietijoje²⁰.

44. Pirmiausia reikia patikrinti, ar nekilnojamojo turto nuoma tokiu atveju kaip šis iš tikrųjų yra komercinė veikla.

45. Komisija pateiktose pastabose tam prieštaravo, nes nekilnojamojo turto nuoma pagal Vokietijos teisę yra turto administravimas ir tai nėra savarankiška komercinė veikla.

46. Tačiau tokia nuomonei negali būti pritaroma. Remiantis 1977 m. AO 14 straipsniu nekilnojamojo turto nuoma faktiškai yra tik turto administravimas ir nėra laikoma komercine veikla. Tačiau Bendrijos teisės sąvokos iš esmės negalima aiškinti remiantis nacionalinėmis nuostatomis. Vokietijos mokesčių teisės akto reikšmę sumažina ir tai, kad šios nacionalinės nuostatos turinys ir tikslas niekaip nėra susiję su šiuo atveju nagrinėjama įsisteigimo laisve.

18 — Žr. šios išvados 38 punktą.

19 — Teisingumo Teismas savo nusistovėjusioje praktikoje įsisteigimą apibrėžia kaip faktinę komercinę veiklą, vykdomą per nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje neribotą laiką (pvz., 1991 m. liepos 25 d. Sprendimas *Factoratone* (C-221/89, Rink. p. I-3905, 20 punktas)).

20 — Tačiau sprendime *Konle* (nurodytas 13 išnašoje) ieškovas pagrindinėje byloje, priešingai, ketino užsienyje įgytą nekilnojamąjį turtą naudoti kaip pagrindinę gyvenamąją vietą ir vykdyti joje Vokietijoje jau įsteigtos įmonės komercinę veiklą.

47. 1977 m. AO 14 straipsniu akivaizdžiai siekiama suteikti mokesstinę lengvatą pajamoms iš nekilnojamojo turto nuomos, kurios

paprastai būna nedidelės lyginant su pajamomis iš komercinės veiklos. Tačiau įsisteigimo laisvės tikslas yra kiekvieno ūkio subjekto apsauga bendrojoje rinkoje nuo diskriminacijos, ir vykdomos komercinės veiklos apimtis neturi reikšmės, nebent tai yra visiškai nereikšminga ir pagalbinė veikla. Kuo plačiau bus aiškinama „komercinės veiklos“ sąvoka Bendrijos teisėje, tuo platesnis tampa subjektų ratas, todėl atsižvelgiant į tokias aplinkybes Teisingumo Teismo pripažintas „komercinės veiklos“ sąvokos platus aiškinimas yra pagrįstas²¹.

48. Juridiniai asmenys, kurie, kaip ir šiuo atveju, vykdydami veiklą nesiekia pelno, taip pat gali verstis komercine veikla²². Net jeigu fondas, kaip viešuosius poreikius tenkinantis fondas, nuomodamas nekilnojamąjį turtą ir nesiekia pelno, jo vykdoma nuomos veikla yra atlygintina veikla, todėl jis dalyvauja ekonominiame gyvenime, ir tai turi tam tikrą reikšmę. Tad darytina išvada, kad nekilnojamojo turto Miunchene nuoma yra savarankiška komercinė veikla įsisteigimo laisvės prasme.

49. Pastovumo kriterijus šiuo atveju taip pat yra įvykdytas.

21 — Žr., pavyzdžiui, 1974 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Walrave ir Koch* (36/74, Rink. p. 1405, 4 punktas).

22 — 1987 m. vasario 12 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (221/85, Rink. p. 719) ir 1997 m. birželio 17 d. Sprendimas *Sondemare ir kt.* (C-70/95, Rink. p. I-3395).

— Nuolatinė buveinė?

50. Fondas neturi jokių nuosavų biuro patalpų nei nuolatinės buveinės Vokietijoje. Remiantis bylos medžiaga, su nekilnojamojo turto nuoma susijusias paslaugas teikia Vokietijos turto administravimo agentūra. Todėl kyla klausimas, ar turto administravimo agentūros veikla gali būti priskirta fondui ir laikoma fondo nuolatine buveine.

51. Vadinamajame „Draudimo“ sprendime²³ Teisingumo Teismas nurodė, kad įsisteigusia įmonė laikytina ir tuomet, kai jos buvimas kitoje valstybėje narėje įgyvendinamas per biurą, kuriame dirba bent vienas asmuo, kuris nors ir veikia savarankiškai, yra įgaliojtas nuolat veikti šios įmonės vardu kaip agentūra.

52. Tačiau tokiais atvejais yra būtinas išskirtinis arba stipresnis nei vidutinis tokio savarankiškai veikiančio asmens susiejimas su užsakovu, – taip, kad atitinkamas asmuo dalyvautų įgyvendinant sutartis ir tuo pačiu metu nedirbtų konkuruojančioms įmonėms. Tik jeigu savarankiškai veikiančio asmens komercinės veiklos laisvė bus apribota tokiu

23 — 1986 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (205/84, Rink. p. 3755, 21 punktas).

būdu, tuomet jo kitoje šalyje atstovaujama įmonė bus laikoma įsisteigusia²⁴.

c) Dėl laisvo kapitalo judėjimo principo taikymo srities asmenų atžvilgiu

53. Teisingumo Teismas galbūt dėl draudimo veikos ypatumų²⁵ dar neturėjo progos pritaikyti šių priskyrimo kriterijų kitiems atvejams, todėl šių kriterijų absoliutus taikymas galėtų būti abejotinas.

54. Bet kuriuo atveju reikia konstatuoti, kad turto valdymo agentūra teikia paslaugas daugeliui savininkų ir todėl neatitinka pirmiau nurodytų priskyrimo kriterijų. Tad darytina išvada, kad turto valdymo agentūros veiklos negalima priskirti fondui.

55. Todėl šiuo atveju negali būti taikomos įsisteigimo laisvės nuostatos, nes fondas neturi nuolatinės buveinės Vokietijos teritorijoje.

24 – Šiuo klausimu žr. Tiedje ir Troberg išsamų dėstymą (Groeben ir Schwanze „Artikel 43“, 44–46 punktai) bei Randelzhofer ir Forsthoff, „Grabitz, Artikel 43“, 59 punktas su kitomis nuorodomis.

25 – Priešingai nei kitose ekonomikos šakose, draudimo tarpininkas reguliariai dalyvauja kuriant draudimo produktą.

56. Sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymas taip pat priklauso nuo klausimo, ar fondas kaip viešuosius poreikius tenkinantis Italijos fondas patenka į šios nuostatos taikymo sritį asmenų atžvilgiu. Atsakymas į šį klausimą vėlgi priklauso nuo to, kiek viešuosius poreikius tenkinantis fondas, kaip šiuo atveju minimas fondas, priklauso laisvo kapitalo judėjimo subjektams.

57. Nesvarbu, kaip nuomos veikla kvalifikuojama Bendrijos teisėje konkrečiu atveju, fondas gali nepatekti į laisvo kapitalo judėjimo nuostatų taikymo sritį asmenų atžvilgiu. Tai galėtų būti, pavyzdžiui, pagal analogiją, jei būtina, taikomos Sutarties 58 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) pasekmė, t.y., jeigu dėl fondo viešojo pobūdžio būtų laikoma, kad jis nesiekia komercinių tikslų.

58. Remiantis Sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis) formuluote, jis taikomas Sutarties skyriui dėl įsisteigimo laisvės. Dėl Sutarties 66 straipsnyje (dabar – EB 55 straipsnis) pateiktos nuorodos Sutarties 58 straipsnį (dabar – EB 48 straipsnis) reikia taikyti ir laisvam paslaugų teikimui.

Tačiau Sutarties nuostatose dėl laisvo kapitalo judėjimo nėra tokios nuorodos. Sutarties formuluotė ir sistema patvirtina tai, kad laisvam kapitalo judėjimui asmenų atžvilgiu netaikomi Sutarties 58 straipsnio antrojoje pastraipoje (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) numatyti apribojimai.

59. Iš to išplaukiantis Sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis) netaikymas laisvo kapitalo judėjimo srityje atitinka šios pagrindinės laisvės, susijusios su objektu, o ne su subjektu, esmę. Geras laisvo kapitalo judėjimo funkcionavimas nėra niekaip susijęs su dalyviais.

60. Manytina, kad naujas Teisingumo Teismo sprendimas įtvirtino laisvo kapitalo judėjimo, kaip susijusios su objektu laisvės, pobūdį: 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendime C-364/01²⁶ dėl paveldėjimo mokesčio Nyderlanduose tokiu atveju, kai siekdamas įsigyti Nyderlanduose nekilnojamojo turto, palikėjas ne dėl ekonominių priežasčių perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Nyderlandų į Belgiją, prejudicinį klausimą pateikęs teismas, be kita ko, iš esmės norėjo sužinoti, ar laisvo kapitalo judėjimo nuostatų taikymas priklauso nuo komercinės veiklos vykdymo

užsienio valstybėje. Teisingumo Teismas, atsakydamas į šį klausimą, apsiribojo pripažinimu, kad nekilnojamasis turtas bei nekilnojamojo turto įgijimas paveldėjimo atveju patenka į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį, neatsižvelgiant į tuos asmenis, kurie rėmėsi šia laisve.

61. Atsižvelgiant į tai reikia konstatuoti, kad laisvo kapitalo judėjimo principas turi būti taikomas pagrindinėje byloje, nesvarbu, ar fondas siekia pelno Sutarties 58 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) prasme, ar ne.

C — Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo buvimo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

62. Komisija, Italijos vyriausybė ir fondas laikosi nuomonės, kad laisvas kapitalo judėjimas yra apribojamas, kadangi Italijos fondo padėtis yra blogesnė negu panašaus pobūdžio viešuosius poreikius tenkinančio fondo, kurio buveinė yra Vokietijoje. Galimybė paly-

26 — Sprendimas *Erben von Barbier* (Rink. p. I-15013).

ginti abu fondus išplaukia iš to, kad, išskyrus mokestinę lengvatą, visais kitais mokestiniais aspektais abu fondai yra vertinami identiškai.

63. Komisijos nuomone, jeigu Italijos fondas turėtų buveinę Vokietijoje, jo pajamos iš nuomos būtų atleistos nuo pelno mokesčio. Jam ši lengvata netaikoma tik dėl to, kad jo buveinė yra Italijoje ir kad jis dėl šios aplinkybės yra apmokestinamas iš dalies. Dėl tokio netiesioginio apribojimo, juridiniai asmenys, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, atgrasomi nuo kapitalo investavimo Vokietijoje.

64. Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodo priešingai, kad viešuosius poreikius pagal Italijos teisę tenkinantys fondai negalėtų būti prilyginami viešuosius poreikius pagal Vokietijos teisę tenkinantiems fondams, nes viešųjų poreikių tenkinimo reikalavimai kiekvienoje valstybėje narėje yra skirtingi.

65. Vokietijos vyriausybė papildomai nurodo, kad valstybės narės gali pasinaudoti nacionalinių teisės sistemų skirtumais numatydamos Bendrijos teisei neprieštarujančių teisės aktų skirtingą taikymą. Be to, tik nacionaliniai viešuosius poreikius tenkinantys fondai yra susiję su priimančios valstybės socialiniu gyvenimu, ir tai yra objektyvus skirtumas palyginus su užsienio viešuosius poreikius tenkinančiais fondais.

66. Atsakovo *Finanzamt* nuomone, fondo apmokestinimas nesudaro jam jokių kliūčių investuoti Vokietijoje, nes pajamos paprastai yra apmokestinamos visose valstybėse narėse.

67. Fondas papildomai nurodo, kad remiantis palankiausio režimo principu susitarime su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytos palankios mokestinės nuostatos turi būti taikomos ir fondui, nes priešingu atveju jo atžvilgiu būtų apribotas laisvas kapitalo judėjimas. Apribojimas kyla dėl to, kad Italijos fondo Vokietijoje padėtis yra panaši kaip viešuosius poreikius tenkinančio Amerikos fondo, kuris Vokietijos teritorijoje gauna pajamas iš nuomos, tačiau būdamas apmokestintas Italijos fondas yra blogesnėje padėtyje nei neapmokestinamas JAV fondas.

2. Teisinis vertinimas

a) Laisvo kapitalo judėjimo sistema

68. Toliau turi būti patikrinta, ar iš dalies apmokestinamo viešuosius poreikius tenki-

nančio kitos valstybės narės fondo apmokestinimas sukelia laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

69. Laisvo kapitalo judėjimo formuluotė bet kuriuo atveju skiriasi nuo kitų pagrindinių laisvių tiek, kiek ji Sutarties 73b straipsnio (dabar – EB 56 straipsnis) prasme numato bendrą apribojimų draudimą, kuris sušvelninamas patikslinant, kad šis draudimas nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu (EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas).

70. Tačiau, remiantis Teisingumo Teismo praktika, tai nereiškia, kad valstybėms narėms leidžiama labiau apriboti laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį negu kitų pagrindinių laisvių.

71. Teisingumo Teismas tik sprendime *Manninen*²⁷ turėjo galimybę išnagrinėti principinę valstybių narių reglamentavimo kompetenciją tiesioginių mokesčių srityje atsižvelgiant į Sutarties 73b ir 73d straipsnius (dabar – EB 56 ir EB 58 straipsniai).

Teisingumo Teismas šioje byloje nusprendė, kad Sutarties 73d straipsnis (dabar – EB 58 straipsnis) nedraudžia mokesčių teisės aktų, skirstančių mokesčių mokėtojus pagal jų kapitalo investavimo vietą, tik tada, kai toks skirstymas yra pagrįstas faktiškai esančiu skirtumu arba kai panašių situacijų skirtingas traktavimas yra pagrįstas viršesniu viešuoju interesu. Teisingumo Teismo nuomone, toks pateisinimas suponuoja, kad tokiu skirtingu traktavimu nevirsijama tai, kas yra būtina ginčijamos nuostatos tikslams pasiekti. Todėl galiausiai reikia atskirti skirtingą traktavimą, kurį leidžia Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas), nuo savavališko diskriminavimo, kurį draudžia Sutarties 73d straipsnio 3 dalis (dabar – EB 58 straipsnio 3 dalis).

72. Nors iš tokių išvadų jau yra aišku, kad Teisingumo Teismas laisvam kapitalo judėjimui taiko tuos pačius principus kaip ir kitoms pagrindinėms laisvėms, toks sugretinimas buvo nedviprasmiškai įtvirtintas tik 2005 m. liepos 5 d. Sprendime *D.*²⁸, kuriame Teisingumo Teismas savo praktiką, susijusią su laisvu asmenų judėjimu, įsisteigimo laisve ir laisvu paslaugų judėjimu tiesioginio apmokestinimo srityje pritaikė laisvam kapitalo judėjimui.

73. Būtent šią teismo praktiką mes toliau nagrinėsime. Taigi pagrindinės laisvės draudžia ne tik akivaizdų diskriminavimą dėl pilietybės, bet ir visas užslėptas diskriminavimo formas, kurias, taikant kitus diferencii-

27 — Nurodyta 3 išnašoje.

28 — Sprendimas C-376/03 (Rink. p. I-5821).

javimo kriterijus, faktiškai lemia tuos pačius rezultatus. Taigi jose įtvirtintas diskriminavimo draudimas, turintis užkirsti kelią tam, kad be pateisinamos priežasties panašioms aplinkybėms nebūtų taikomos skirtingos normos arba skirtingoms aplinkybėms vienodos normos.

74. Dėl galimo skirtingo nacionalinių ir užsienio subjektų traktavimo nacionalinėje mokesčių teisėje Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra pavojus, jog kurios nors valstybės narės normos, numatančios mokesčių lengvatas rezidentams, iš esmės bus nenaudingos kitų valstybių narių piliečiams, nes nerezidentai daugiausiai yra užsieniečiai ir todėl tokios teisės normos galėtų lemti netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės.

75. Bylose, susijusiose su fizinių asmenų apmokestinimu pajamų mokesčiu²⁹, Teisingumo Teismas pirmiausia konstatavo, kad atitinkamos valstybės rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši, nes objek-

tyviai skiriasi jų pajamų šaltinis, asmeninis gebėjimas mokėti mokesčius, asmeninė bei šeiminė padėtis.

76. Tačiau jis patikslino, kad nesuteikus nerezidentui mokesstinės lengvatos, nevienodas abiejų mokesčių mokėtojų grupių traktavimas, nesant objektyvių skirtumų tarp abiejų grupių, kurie galėtų pagrįsti tokį nevienodą traktavimą, Sutarties prasme būtų laikytinas diskriminacija.

77. Tad tokio objektyvaus skirtumo buvimas visų pirma turėtų būti vertinamas atsižvelgiant į tai, ar atitinkamas nerezidentas didesnę dalį pajamų gauna savo darbo ar gyvenamosios vietos valstybėje³⁰.

b) Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pagrindinėje byloje

78. Vokietijos teisėje, remiantis KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmuoju sakiniu, viešuosius poreikius tenkinantys juridiniai asmenys atleidžiami nuo pelno mokesčio. Toks atleidimas remiantis to paties straipsnio 2 dalimi netaikytinas iš

29 — Tiesioginių mokesčių srityje Teisingumo Teismas savo praktikoje kalba tiek apie fizinius, tiek apie juridinius asmenis. Nors abiejų grupių atžvilgiu praktikoje iš esmės vadovaujama tais pačiais principais, tačiau yra keletas objektyvių skirtumų, kurie taip pat turi įtakos abiejų grupių teisiniui vertinimui, pavyzdžiui, buveinės vietos ir taikytinos teisės ryšys (žr. vadinamąjį „avoir fiscal“ 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas).

30 — Žr. sprendimą *Schumacker* (nurodytas 3 išnašoje).

dalies apmokestinamiems juridiniams asmenims. Remiantis KStG 2 straipsnio 1 dalimi juridinių asmenų, kurių nei valdymo organai, nei buveinė nėra nacionalinėje teritorijoje, nacionalinėje teritorijoje gautos pajamos yra apmokestinamos iš dalies. Iš to matyti, kad viešuosius poreikius tenkinančio užsienio juridinio asmens, kaip ir šiuo atveju gaunančio pajamas nacionalinėje teritorijoje, pajamos skirtingai nei nacionalinio viešuosius poreikius tenkinančio juridinio asmens pajamos, nėra atleidžiamos nuo pelno mokesčio.

79. Taip viešuosius poreikius tenkinančio užsienio juridinio asmens padėtis yra blogesnė nei viešuosius poreikius tenkinančio nacionalinio juridinio asmens. Nors ir tiesa, kad šis teisės aktas tiesiogiai grindžiamas ne fondo buveine, o daliniu apmokestinimu, tačiau toks požymis remiantis KStG 2 straipsnio 1 dalimi netiesiogiai lemia tą patį rezultatą: jeigu viešuosius poreikius tenkinančio fondo buveinė būtų Vokietijoje, o ne kitoje valstybėje narėje, tuomet jis būtų apmokestinamas neribotai, o jo gaunamos pajamos iš nekilnojamojo turto nuomos būtų atleidžiamos nuo pelno mokesčio. Tik todėl, kad fondo buveinė yra užsienyje ir pajamos yra apmokestinamos iš dalies, jis negali pasinaudoti minėta lengvata.

80. Tiesa, kad aptariama nacionalinė mokesčių norma tiesiogiai nesusijusi su investici-

jomis, kurios yra investicijos į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje ir kurias saugo laisvo kapitalo judėjimo principas. Investicijų tikslas yra gauti pelno, šiuo atveju – pajamų iš nuomos. Remiantis ginčijamu teisės aktu skirtingai apmokestinus pajamas iš nuomos, kurias gauna subjektas, turintis buveinę užsienyje bei kurios yra apmokestinamos iš dalies, užsienio investuotojų pagrindinės investavimo sąlygos tampa blogesnės nei nacionalinio juridinio asmens panašių investicijų sąlygos. Taigi tai yra netiesioginis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kurio, remiantis Teisingumo Teismo praktika, pakanka, kad galima būtų daryti prielaidą dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo³¹.

D — *Dėl savavališkos diskriminacijos buvimo*

1. Pagrindiniai šalių argumentai

81. Fondo nuomone dalinio apmokestinimo išskyrimo kriterijus gali ypač neigiamai paveikti tuos juridinius asmenis, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Iš to išplaukianti diskriminacija yra nepateisinama. Be to, mažiau palankus iš dalies apmokestinamo viešuosius poreikius tenki-

31 — Žr. sprendimo *Verkooijen* (nurodytas 12 išnašoje) 34 ir paskesnius punktus.

nančio fondo gaunamų pajamų iš nuomos vertinimas Vokietijoje mokesčių tikslais gali padaryti investicijas į nekilnojamąjį turtą Vokietijoje, turint tikslą jį išnuomoti, mažiau patrauklias negu investicijas į nekilnojamąjį turtą Italijoje.

82. Galiausiai fondas nurodo, kad Vokietijos Federacinė Respublika su dviem valstybėmis narėmis, su Prancūzijos Respublika ir Švedijos Karalyste, yra sudariusi susitarimą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pagal kurį viešuosius poreikius tenkinantiems juridiniams asmenims nerezidentams suteikiama ypatingos lengvatos, t. y. atleidimas nuo palikimo, paveldėjimo ir dovanojimo mokesčių. Vokietija sudarė susitarimą ir su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, kuriame yra numatytas atleidimas nuo gyventojų pajamų mokesčio. Remiantis 1999 m. rugsėjo 21 d. Teisingumo Teismo sprendimu byloje C-307/97³² fondas teigia, kad galimais finansiniais nuostoliais, kuriuos Vokietija patirtų suteikus atleidimą nuo gyventojų pajamų mokesčio, kaip numatyta Vokietijos ir JAV susitarime, negali būti pateisintas pagrindinės laisvės pažeidimas.

83. Tačiau atsakovas *Finanzamt* laikosi nuomonės, kad atsisakymas atleisti nuo mokes-

čio iš dalies apmokestinamą fondą nepažeidžia Bendrijos teisės. Viena vertus, būtent viešuosius poreikius tenkinančiam fondui suteikta mokesstinė lengvata kompensuojama valstybei tenkančios naštos sumažėjimu. Tačiau viešuosius poreikius tenkinančios organizacijos, kurios buveinė yra ne Vokietijos teritorijoje, veikla paprastai yra susijusi su užsieniu ir todėl ji nesumažina Vokietijos valstybės naštos. Kita vertus, iš dalies apmokestinamų ir neribotai apmokestinamų asmenų padėtis tiesioginių mokesčių atžvilgiu nėra panaši. Galiausiai, Vokietijos finansų institucijos gali atlikti tik ribotą patikrinimą, ar užsienyje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis fondas realiai įgyvendina įstatuose numatytus tikslus.

84. Vokietijos vyriausybės nuomone Vokietijos teisės aktai niekaip nediskriminuoja užsienio juridinių asmenų. Vis dėlto, jeigu būtų vykdoma diskriminacija ar būtų ribojimų, jie būtų pateisinami darnos principu, nes neribotai apmokestinamo viešuosius poreikius tenkinančio fondo veiklos srityje atleidimas nuo mokesčio ir mokesčių institutas yra glaudžiai susiję.

85. Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomone laisvo kapitalo judėjimas principas nėra pažeidžiamas, nes viešųjų poreikių tenkinimo reikalavimai skiriasi, nelygu valstybė narė, remiantis atitinkama viešųjų interesų ir viešosios tvarkos samprata, todėl nacionali-

32 — Sprendimas *Saint-Gobain*, Rink. p. I-6161.

nių ir užsienio fondų padėtis nėra panaši. Bet kokiu atveju atsisakymas atleisti nuo mokesčio pelno nesiekiantį fondą, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje, yra pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

tenkinančios veiklos, vykdomos ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, mokesčių skatinimą laiko suderintu su mokesčių sistema.

2. Teisinis vertinimas

86. Tačiau Komisija mano, kad skirtingas traktavimas negalėtų būti pateisinamas. Viena vertus, nėra objektyvaus skirtumo tarp viešuosius poreikius tenkinančio fondo, kurio buveinė yra Vokietijoje, ir fondo, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Kita vertus, Vokietijos finansų institucijos Direktyvos 77/799/EEB³³ pagrindu gali kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas su prašymu pateikti visą pelno mokesčiui nustatyti būtiną informaciją.

88. Toliau reikia patikrinti, kiek panaši yra nacionalinių ir užsienio fondų padėtis. Jeigu taip būtų, toliau reikėtų patikrinti, ar jau nustatytas skirtingas nacionalinių ir užsienio fondų traktavimas remiantis Vokietijos pelno mokesčio įstatymu gali būti pateisinamas privalomais viešojo intereso pagrindais.³⁴

87. Komisija priduria, kad mokesčių kontrolė gali būti užtikrinta taikant mažiau ribojančias priemones ir kad susitarimų su Prancūzija ir Jungtinėmis Amerikos Valstijomis nuostatos, pagal kurias viešuosius poreikius tenkinančioms organizacijoms yra suteikiamos lengvatės, patvirtina, jog Vokietijos įstatymų leidėjas viešuosius poreikius

a) Dėl galimybės palyginti Vokietijos ir užsienio fondus

89. Pirmiau nustatytas nevienodas traktavimas yra diskriminuojantis tuomet, kai Vokietijos fondas ir fondas, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje, Vokietijos mokesčių įstatymų atžvilgiu yra panašioje padėtyje.

33 — 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB, iš dalies keičianti 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL L 359, p. 30, toliau – Pagalbos direktyva).

34 — Dėl laisvo kapitalo judėjimo sistemos žr. sprendimo *Manninen* (nurodytas 3 išnašoje) 28 ir 29 punktus.

90. Pagal Vokietijos teisę viešuosius poreikius tenkinantys fondai atleidžiami nuo pelno mokesčio. Jungtinės Karalystės vyriausybė dėl šios teisės nuostatos nurodo, kad užsienio fondas, kuris viešuosius poreikius tenkinančią veiklą vykdo daugiausia užsienyje, priešingai nei nacionalinis fondas, kuris veikia nacionalinėje teritorijoje, nėra viešuosius poreikius tenkinantis fondas nacionalinės teisės prasme. Taigi nacionalinio ir užsienio fondo padėtis nėra panaši.

91. Tokia nuomonė yra nepriimtina. Tai, ar fondas Vokietijoje gali būti laikomas tenkinančiu viešuosius poreikius, nustato nacionalinė teisė, kurios aiškinimas yra nacionalinių teismų kompetencija. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą aiškiai konstatavo, kad „Vokietijos mokesčių teisė pripažįsta viešųjų poreikių tenkinimą nepaisant to, ar jie tenkinami nacionalinėje ar užsienio teritorijoje. Visuomenės interesų skatinimas AO 52 straipsnio prasme nereikalauja, kad būtų tenkinami Vokietijos piliečių viešieji interesai.“

92. Tad, remiantis Vokietijos teise, viešuosius poreikius užsienyje tenkinantis užsienio fondas taip pat kaip ir Vokietijos teritorijoje

veikiantis Vokietijos fondas laikytinas tenkinančiu viešuosius poreikius. Iš to išplaukia, kad šiuo atveju ginčijamas užsienio fondo, kurio kaip viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statusas pagal nacionalinę teisę yra neginčijamas, mokestinis traktavimas gali būti palyginamas su nacionalinio viešuosius poreikius tenkinančio fondo mokestiniu traktavimu.

93. Šiuo atžvilgiu taip pat yra įdomu, kad Vokietijos valstybė dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarime su JAV (toliau DAI–JAV) atleidžia nuo mokesčio ir viešuosius poreikius tenkinančius fondus, kurių buveinė yra JAV ir kurie yra apmokestinami iš dalies. Tai reiškia, kad Vokietijos teisė iš esmės neatmeta „automatiško“ užsienio fondo viešųjų poreikių tenkinimo statuso pripažinimo.

94. Tačiau reikia pažymėti, kad toks nacionalinių ir užsienio fondų vienodas traktavimas pagal atskirų valstybių teisės aktus viešųjų poreikių tenkinimo statuso pripažinimo atžvilgiu negali būti laikomas Bendrijos teisės reikalavimu. Būtent nacionalinė teisė privalo nustatyti, kokie interesai yra verti būti pripažinti tenkinančiais viešuosius poreikius, ir kitos valstybės narės atitinkamas sprendimas šiuo atžvilgiu neturi jokios reikšmės. Komisijai priimtinausias bendras šalių visuotinės gerovės vertinimas atsižvelgus į nepažinkamą Bendrijos reglamentavimo kope-

tenciją ne ekonominėje srityje atrodo iš tiesų nepagrįstas³⁵.

teismo paaiškinimų, kurie nebuvo ginčijami, tai Bendrijos teisė iš esmės draudžia viešuosius poreikius tenkinančias organizacijas skirstyti pagal jų buveinių vietą, nes taip būtų vykdoma panašių organizacijų diskriminacija.

95. Be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir *Finanzamt* teisingai pabrėžė kontrolės būtinybę siekiant užtikrinti, kad labdaros ir kitos lėšos būtų naudojamos pagal įstatuose numatytus tikslus.

97. Galiausiai reikia patikrinti ar fondo nurodyta blogesnė padėtis lyginant su viešuosius poreikius tenkinančiu fondu, kurio buveinė yra JAV, yra reikšminga Bendrijos teisės prasme.

96. Tai, kad kompetencija vertinti viešųjų poreikių tenkinimo statuso pripažinimą iš principo priskirtina valstybėms narėms, o taip pat būtinybė efektyviai kontroliuoti organizacijos, kuri, remiantis jos įstatais, siekia tenkinti viešuosius poreikius, organus ir veiklą, paprastai reikalauja, kad organizacijos viešojo poreikio tenkinimo statuso pripažinimo sąlyga būtų pakankamai glaudus ryšys su atitinkama valstybe. Vadinasi, nesant atitinkamo realaus tokios veiklos susiejimo su nacionaline teritorija, kaip ir šiuo atveju, atsisakymas pripažinti tokią organizaciją kaip viešuosius poreikius tenkinantį subjektą iš esmės turėtų būti suderinamas su Bendrijos teise. Jeigu nacionalinė teisė nereikalauja tokios glaudžios fondo veiklos sąsajos su atitinkama valstybe, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio

98. Byloje *D.*³⁶ Teisingumo Teismas nusprendė, kad vieno nerezidentų ir kito nerezidentų, kuriam remiantis susitarimu dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra suteikiamas ypatingas statusas, padėtis nėra panaši. Pagrįsdamas šią nuostatą jis nurodė, jog „tai, kad dvišalės teisės ir pareigos taikomos tik abiejų sutartį sudariusių valstybių narių rezidentams, yra dvišalėms sutartims dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo būdinga ypatybė.“³⁷ Tad šiuo atveju negalima vadovautis fondo nurodomu palankiausio režimo principu, nes viešuosius poreikius tenkinančio JAV fondo ir viešuosius porei-

35 — Nuoroda į 2000 m. rugsėjo 20 d. Komisijos pranešimą apie bendros ekonominės svarbos paslaugas Europoje, KOM(2000), 580 (OL L 2001, C-14/4) yra klaidinga, nes Sutartis šiuo atvilgiu išskiria bendros ekonominės svarbos paslaugas (žr., pavyzdžiui, EB 86 straipsnio 2 dalį) ir ne ekonominio pobūdžio veiklą.

36 — Nurodyta 28 išnašoje.

37 — Šios išvados 61 punktus.

kis tenkinančio fondo, kurio buveinė yra Italijoje, mokesstinė padėtis yra skirtinga.

čių sistemos darną gali pateisinti Sutarties garantuojamų pagrindinių laisvių suvaržymą.

99. Tad galima daryti tarpinę išvadą, kad ginčijamas teisės aktas laikytinas diskriminuojančiu tiek, kiek jis panašioje padėtyje esančius mokesčių mokėtojus vertina skirtingai. Toliau turi būti išnagrinėti galimi pateisinimo pagrindai.

b) Dėl Vokietijos mokesčių teisės aktų darnos

100. Pirmiausia reikia pastebėti, kad skirtingi proceso dalyviai remiasi akivaizdžiai skirtinga mokesčių sistemos „darnos“ samprata. Vokietijos vyriausybė darnos sampratą aiškina labai plačiai – kaip mokesstinės lengvatos suteikimą fondams, kurie, tenkindami viešuosius poreikius nacionalinėje teritorijoje, sumažina valstybės našta. Fondo nuomone, darnos samprata apima tik nepalankios mokesstinės padėties kompensaciją apmokestinamajam asmeniui suteikiant jam mokesčių lengvatą.

101. Teisingumo Teismas sprendime *Bachmann*³⁸ ir sprendime *Komisija prieš Belgiją*³⁹ nurodė, kad būtinybė užtikrinti mokes-

102. Vėlesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas apribojo šio principo veikimo sritį: sprendime *Asscher*⁴⁰ ir sprendime *Verkooijen*⁴¹ Teisingumo Teismas nurodė, kad mokesčių sistema laikytina darnia tik tuomet, kai yra būtinas tiesioginis ryšys tarp tam pačiam mokesčių mokėtojui to paties mokesčio atžvilgiu suteiktos mokesstinės lengvatos ir apmokestinimo. Šiuose sprendimuose yra reikalaujama, kad būtų griežtas funkcinis mokesstinės lengvatos ir nepalankios mokesstinės padėties ryšys. Tad neužtenka vien tik atsitiktinio kylančio kompensacinio efekto.

103. Byloje *Verkooijen* Teisingumo Teismas atmetė jame ginčijamos mokesčių sistemos darnos prielaidą ir pagrindė tokį savo sprendimą tuo, kad nagrinėjamu atveju „nėra jokie tiesioginio ryšio tarp taikomo pajamų mokesčiu neapmokestinamo minimumo Nyderlanduose gyvenantiems akcininkams apmokestinant gautus dividendus ir bendrovių, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, pelno apmokestinimo. Tai yra du atskiri skirtingų mokesčių mokėtojų apmokestinimai.“⁴²

38 — Nurodyta 11 išnašoje.

39 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305).

40 — 1996 m. birželio 27 d. Sprendimas *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089).

41 — Sprendimas, nurodytas 12 išnašoje.

42 — 58 punktas.

104. Atsižvelgiant į tokias aplinkybes, Vokietijos vyriausybei priimtinas darnos sąvokos aiškinimas, jog ginčijamas mokestinis teisės aktas turi būti laikomas suderinamu su mokesčių sistema, nes jis teikia pirmenybę toms (nacionalinėms) organizacijoms, kurios nacionalinėje teritorijoje tenkina viešuosius poreikius, ir dėl to atleidžia valstybę nuo socialinės pareigos, nėra pagrįstas.

105. Darna tokiomis faktinėmis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, turi būti suprantama kaip nepalankios mokestinės padėties kompensacija mokestine lengvata. Šiuo atveju nėra aišku, kokia lengvata turi kompensuoti iš dalies apmokestinamų organizacijų atitinkamą blogesnę padėtį pagal KStG 5 straipsnio 2 dalies 2 punktą.

106. Tačiau net darnos sąvokos aiškinimas plačiąja prasme taip pat nepateisintų nustatyto apribojimo. Jeigu būtų laikomasi Vokietijos vyriausybės nuomonės, pagal kurią lengvatos turi būti teikiamos tik toms viešuosius poreikius tenkinančioms organizacijoms, kurių viešuosius poreikius tenkianti veikla dėl sąsajos su atitinkama valstybe palengvina šios valstybės našta, skirtingas mokestinis traktavimas galėtų būti laikomas suderinamu tik tuomet, kai palankesnė padėtis būtų susijusi ne su buveine, o su tokios organizacijos atliekamos viešuosius

poreikius tenkinančios veiklos nacionalinėje teritorijoje pobūdžiu. Ginčijamas teisės aktas remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo duomenimis, nėra susijęs su viešuosius poreikius tenkinančios veiklos vykdymo vieta.

107. Apibendrinant reikia konstatuoti, kad ginčijamas mokesčių reglamentavimas negali būti laikomas darniu, nei darnos principą aiškinant siaurąja, nei plačiąja prasme.

c) Dėl nepakankamų kontrolės ir patikrinimo galimybių

108. *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė, palaikomi Jungtinės Karalystės vyriausybės bei *Chief State Solicitor Irlands*, nurodo, kad Vokietijos kompetentingos institucijos neturi pakankamai galimybių kontroliuoti ir patikrinti užsienio fondus. Ypač problematiška tai, kad Vokietijos mokesčių administratorius turi apsiriboti ne tik mokestiniu atžvilgiu reikšmingos fondo veiklos patikrinimu, bet, sprendamas klausimą dėl viešųjų poreikių tenkinimo statuso suteikimo ir trukmės, taip pat turi išsamiai patikrinti visą fondo veiklą.

109. Negalima paneigti praktinių sunkumų, kurie atsiranda atliekant išsamius užsienyje veiklą vykdančių fondų patikrinimus. Neginčytina tai, kad tokios kontrolės ir patikrinimo galimybės yra būtinos ar net privalomos atsižvelgiant į augantį susirūpinimą dėl piliečių saugumo.

110. Tačiau tokia nuomone yra neatsižvelgiama į tai, kad *Bundesfinanzhof* pagrindinėje byloje nepareiškė jokių abejonių dėl fondo, kaip viešuosius poreikius tenkinančio subjekto, statuso ir taip akivaizdžiai remiasi prieleida, kad Vokietijos mokesčių institucijų priemonės atlikti patikrinimą yra pakankamos⁴³.

111. Nors Teisingumo Teismas savo praktikoje nurodo, kad mokesstinės kontrolės veiksmingumas iš esmės gali pateisinti pagrindinių laisvių apribojimą, tačiau daugeliu atvejų atmeta tokį pateisinimą, darydamas nuorodą į galimas tarpusavio pagalbos priemones^{44 45}.

112. Teisingumo Teismas, darydamas nuorodą į Pagalbos direktyvą, keletą kartų jau yra nusprendęs, kad valstybė narė turi galimybę patikrinti, ar yra įvykdytos atitinkamo mokesčių teisės akto sąlygos⁴⁶.

113. Tačiau bet koku atveju minėti sunkumai yra susiję su fonda, kurio buveinė yra užsienyje, viešųjų poreikių tenkinimo subjekto statuso pripažinimu ir negali pateisinti fondų, dėl kurių viešųjų poreikių tenkinimo akivaizdžiai nėra abejojama, blogesnės padėties mokesčių atžvilgiu. Todėl atleidimo nuo mokesčio nesuteikimas iš dalies apmokestinamiems viešuosius poreikius tenkinantiems fondams negali būti pateisinamas mokesčių kontrolės veiksmingumu.

d) Dėl kitų galimų pateisinimo pagrindų

114. Negalima pritarti *Chief State Solicitor Ireland* argumentui, kad nevienodą trakta-

43 — Tai taip pat patvirtina ir susitarime tarp JAV ir Prancūzija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytas užsienio fondų atleidimas nuo atitinkamo mokesčio.

44 — Šiuo atveju reikia nurodyti, be kita ko, Tarybos direktyvą 77/799 (nurodyta 33 išnašoje).

45 — Žr., pavyzdžiui, 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *Skandia ir Ramstedt* (C-422/01, Rink. p. I-6817, 42 ir paskesni punktai).

46 — Ten pat, 42 ir po jo einantys punktai bei kitos nuorodos.

vimą galima pateisinti siekiu užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje.

115. Nors mokesčių vengimo ir sukčiavimo prevencija yra pripažintas pateisinimo pagrindas, tačiau, kadangi šiuo atveju prielaida dėl mokesčių vengimo yra susijusi tik su užsienio teritorija ir todėl mokestinė lengvata nėra taikoma visiems užsienio fondams, toks pagrindas, kaip teisingai nurodė Komisija savo pastabose, akivaizdžiai yra laikytinas neproporcingu.

116. Galiausiai Vokietijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir *Chief State Solicitor Irlands* taip pat nurodo abipusiškumą, galimą mokestinių pajamų praradimą ir galimybę išvengti aptariamo nepalankaus traktavimo.

117. Dėl rizikos prarasti mokestines pajamas Teisingumo Teismas sprendime *Verkooijen* nurodė, kad mokestinių pajamų sumažėjimas neturi būti laikomas „privalomuoju bendrojo intereso pagrindu“⁴⁷.

118. Sprendime „*avoir fiscal*“⁴⁸ Teisingumo Teismas dėl abipusiškumo argumento nurodė, kad pagrindinės laisvės yra nesąlyginės ir todėl, siekiant gauti atitinkamos naudos kitoje valstybėje narėje, negalima šiomis pagrindinėmis laisvėmis pagrįstų teisių daryti priklausomų nuo abipusiškumo sąlygos.

119. Dėl tvirtinimo, kad aptariamo nepalankaus traktavimo galima išvengti, pavyzdžiui, perkeltiant buveinę į kitą vietą, Teisingumo Teismas tame pačiame sprendime konstatavo, jog pagrindinės laisvės „aiškiai suteikia ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti priimtina teisinę formą savo veiklai vykdyti kitoje valstybėje narėje <...>“⁴⁹.

120. Apibendrinant reikia konstatuoti, jog tokia nacionalinės teisės norma, kokia aptariama šiuo atveju, iš kurios išplaukia, kad organizacijų, kurioms nacionalinė teisė suteikia viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statusą tačiau kurios dėl savo buveinės užsienyje yra apmokestinamos iš dalies, atžvilgiu nenumatomas atleidimas nuo mokesčio, yra nepateisinamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

47 — 12 išnašoje minėto sprendimo 59 punktą.

48 — Nurodytas 29 išnašoje.

49 — Šios išvados 22 punktą.

V — Išvada

121. Atsižvelgiant į tai, kas pasakyta, siūlyčiau į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą atsakyti taip:

„Laisvą kapitalo judėjimą Bendrijoje reglamentuojantys Sutarties 73b ir 73d straipsniai (dabar atitinkamai – EB 56 straipsnis ir EB 58 straipsnis) draudžia nacionalinės teisės normą, pagal kurią kitoje valstybėje narėje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis privatus fondas, kurio pajamos iš nuomos valstybėje narėje yra iš dalies apmokestinamos, nėra atleidžiamas nuo pelno mokesčio, priešingai nei toje valstybėje narėje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis neribotai apmokestinamas tokios pačios rūšies pajamų gaunantis fondas.

Laisvą kapitalo judėjimą Bendrijoje reglamentuojantys Sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsniai (dabar atitinkamai – EB 56 straipsnis ir EB 58 straipsnis) nedraudžia nacionalinės teisės normos, numatančios, kad organizacijos, kurių buveinė yra užsienyje ir kurių viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statuso nacionalinė teisė nepripažįsta, yra traktuojamos kitaip nei viešuosius poreikius tenkinančios organizacijos, kurių buveinė yra nacionalinėje teritorijoje.“