

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 14 d.*

Byloje C-386/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. liepos 14 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugsėjo 8 d., pagal EB sutarties 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Centro di Musicologia Walter Stauffer

prieš

Finanzamt München für Körperschaften,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ir U. Löhms (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė C. Stix-Hackl,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. spalio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* O. Thömmes,
- *Finanzamt München für Körperschaften*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* C. Anneser ir K. Schmid,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann ir U. Forsthoff,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, *BL* D. Moloney ir *BL* K. Maguire,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. White, padedamos *barrister* R. Hill,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. gruodžio 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis), EB sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis), EB sutarties 59 straipsnio (po pakeitimo – EB 49 straipsnis), EB sutarties 66 straipsnio (dabar – EB 55 straipsnis) ir EB sutarties 73b straipsnio (dabar – EB 56 straipsnis) aiškinimu.
- ² Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp pagal Italijos teisę įsteigto fondo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (toliau – fondas) ir *Finanzamt München für Körperschaften* (toliau – *Finanzamt*) dėl tam tikrų pajamų apmokestinimo pelno mokesčiu už 1997 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

- ³ 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priedo, pavadinto „Kapitalo judėjimų, nurodytų direktyvos 1 straipsnyje, nomenklatūra“, įvade nurodyta:

„Šioje nomenklatūroje kapitalo judėjimai skirstomi pagal turto ir įsipareigojimų, su kuriais jie susiję, ekonominį pobūdį ir išreiškiami arba nacionaline, arba užsienio valiuta.

Kapitalo judėjimai, išvardyti nomenklatūroje, apima:

- visas būtinas kapitalo judėjimų operacijas: sandorių sudarymą ir su jais susijusių pervedimų vykdymą. Paprastai sudaromas skirtingų valstybių narių rezidentų sandoris, nors kai kuriuos kapitalo judėjimus vykdo vienas asmuo (pvz., aktyvų, priklausančių emigrantams, pervedimai),

- operacijas, kurias atlieka fizinis ar juridinis asmuo <...>,

- visus įmanomus ūkio subjekto taikomus finansinių operacijų metodus rinkoje, kurie pasirenkami atliekant atitinkamą operaciją, pvz., vertybinių popierių ir kitų finansinių instrumentų įsigijimo sąvoka apibrėžia ne tik sandorius vietoje, bet ir visus galimus veikimo būdus: išankstinius sandorius, opcionus arba sandorius dėl vertybinių popierių, suteikiančių teisę pasirašyti kitus vertybinius popierius, apsikeitimo sandorius ir kt. <...>,
- operacijas, skirtas sukauptam turtui parduoti ar perleisti jį kitiems subjektams, jo pardavimo įplaukų repatrijavimą <...> ar šių įplaukų skubų panaudojimą nenukrypstant nuo Bendrijos įpareigojimų,
- operacijas kreditams arba paskoloms grąžinti.

Ši nomenklatūra išsamiai neišvardija visų kapitalo judėjimų, patenkančių į šią sąvoką, dėl to joje yra skyrius xiii – F. „Kiti kapitalo judėjimai – Įvairūs“. Todėl ji neturėtų būti aiškinama kaip ribojanti direktyvos 1 straipsnyje nurodytą visiško kapitalo judėjimo liberalizavimo principą.“

- 4 Paminėta nomenklatūra apima trylika skirtingų kapitalo judėjimo kategorijų. II skyriuje, pavadintame „Investicijos į nekilnojamąjį turtą“, nurodyta:

„A. Ne rezidentų investicijos į nekilnojamąjį turtą nacionalinėje teritorijoje

<...>“.

Nacionalinė teisė

- 5 1996 m. pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz 1996, toliau – KStG) atitinkamos nuostatos yra 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;
<...>

5 straipsnis: Atleidimas nuo mokesčio

1) Nuo pelno mokesčio atleidžiami:

<...>

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 sakinyss netaikomas savininko tiesioginiam miško naudojimui;

2) 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčio netaikomas:

<...>

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

<...>

8 straipsnis: Pajamų apskaičiavimas

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

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

„21 straipsnis: Nuoma

1) Pajamomis iš nuomos laikytina:

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

<...>

49 straipsnis: Iš dalies apmokestinamos pajamos

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

<...>

6. Pajamos iš nuomos, jei nekilnojamasis turtas, turtas, ar teisės yra <...> valstybėje <...>“.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 Pagal Italijos teisę viešuosius poreikius tenkinančiu pripažįstamam fondui priklauso komercinės patalpos Miunchene.
- 8 Fondo iš šių komercinių patalpų nuomos per 1997 m. gautas pajamas *Finanzamt* apmokestino pelno mokesčiu. Fondas savo veiklai vykdyti patalpų ir dukterinių įmonių Vokietijoje neturi. Paslaugas, susijusias su paminėtų komercinių patalpų nuoma, teikia Vokietijos turto administravimo agentūra.
- 9 Iš mokestiniais metais galiojusių įstatų matyti, kad fondas neturėjo tikslo siekti pelno. Jis siekė tik kultūrinių tikslų, susijusių su mokymu ir auklėjimu, mokant klasikiniiais būdais gaminti styginius instrumentus ir mokant muzikos istorijos bei muzikologijos apskritai. Fondas gali suteikti vieną ar kelias stipendijas jauniems šveicarams, pageidautina iš Berno (Šveicarija), gyventi *Crémone* (Italija) visą apmokymo laikotarpį.
- 10 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateiktos informacijos matyti, kad aptariamais mokestiniais metais fondas siekė ne pelno tikslų AO 51–68 straipsnių prasme. Šio teismo teigimu, visuomenės interesų skatinimas įstatymo 52 straipsnio prasme nereikalauja, kad būtų tenkinami Vokietijos piliečių viešieji poreikiai. Taigi, remiantis KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmuoju sakiniu, fondas iš esmės buvo atleistas nuo pelno mokesčio ir, remiantis šios nuostatos

antruoju ir trečiuoju sakiniais, nebuvo apmokestintas pajamų mokesčiu, nes turto nuoma yra turto administravimas ir tai nėra komercinė veikla AO 14 straipsnio 1 dalies prasme.

- 11 Tačiau fondas, turintis savo buveinę ir valdymo organus Italijoje, Vokietijoje gauna pajamų iš nuomos ir turi būti iš dalies apmokestintas. Iš to išplaukia, kad reikia taikyti KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punktą, pagal kurį neapmokestinimas, kuris taikomas juridinių asmenų, siekiančių tenkinti tiesiogiai ir tik viešuosius poreikius, atžvilgiu, netaikytinas iš dalies apmokestinamiems asmenims. Iš šios nuostatos išplaukia, kad dėl pajamų iš nuomos, kurias jis gauna Vokietijoje nuomodamas komercines patalpas, fondas buvo apmokestintas pelno mokesčiu.
- 12 Fondas apskundė raginimą sumokėti mokesčius už 1997 m., motyvuodamas tuo, kad, būdamas pelno nesiekiantis juridinis asmuo, jis turėjo būti atleistas nuo mokesčio. Šis skundas buvo atmestas. Todėl jis *Finanzgericht München* pateikė ieškinį, kuris taip pat nebuvo patenkintas. Vėliau jis pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*, kuris abejoja, ar atleidimo nuo pelno mokesčio netaikymas juridiniams asmenims, įtvirtintas KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punkte, yra suderinamas su Bendrijos teisės reikalavimais.
- 13 Esant šioms aplinkybėms, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad kitoje valstybėje narėje pagal privatinę teisę įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis 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 iš dalies apmokestinamas

fondas, gaunantis atitinkamų pajamų, neprieštarauja EB sutarties 52 straipsniui kartu su EB 58 straipsniu, EB 59 straipsniui kartu su EB sutarties 58 ir 66 straipsniais bei EB 73b straipsniui?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 14 Klausimu *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar EB sutarties nuostatomis, susijusioms su įsisteigimo laisve, laisve teikti paslaugas ir (arba) laisvu kapitalo judėjimu, neprieštarauja tai, kad valstybė narė, kuri visiškai atleidžia nuo pelno mokesčio pajamas iš nuomos nacionalinėje teritorijoje gaunantį pelno nesiekiantį fondą, jei jis yra įsteigtas šioje valstybėje, atsisako taikyti tokį patį atleidimą nuo mokesčio tokios pat rūšies pajamas gaunančiam privačiam pelno nesiekiančiam fondui dėl to, kad jis yra įsteigtas kitoje valstybėje narėje ir jos teritorijoje yra tik iš dalies apmokestinamas asmuo.
- 15 Pirmiausia reikia priminti, kad, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktą; 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 14 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 36 punktą).
- 16 Toliau reikia nustatyti, ar, atsižvelgiant į bylos aplinkybes, fondas gali pasinaudoti nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve, laisve teikti paslaugas ir (arba) laisvu kapitalo judėjimu.

- 17 Įsisteigimo laisvė, kurią Sutarties 52 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančiųjų asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal Sutarties 58 straipsnį apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes (1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 30 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktą).
- 18 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, „verslo vietos“ sąvoka Sutartyje yra labai plati sąvoka, reiškianti galimybę Bendrijos piliečiui nuolat ir nenutrūkstant dalyvauti kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybė ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonominę ir socialinę tarpusavio sąveiką Bendrijoje savarankiško darbo srityje (šiuo klausimu žr. 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 21 punktą ir 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165, 25 punktą).
- 19 Tačiau tam, kad būtų galima taikyti nuostatas, susijusias su įsisteigimo laisve, iš esmės reikia, kad būtų užtikrintas nuolatinis buvimas priimančiojoje valstybėje narėje ir įgyto ar turimo nekilnojamojo turto valdymas būtų aktyvus. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktų faktų matyti, jog fondas neturi patalpų Vokietijoje, kad galėtų ten vykdyti savo veiklą, ir kad nekilnojamojo turto nuomos paslaugas teikia Vokietijos turto administravimo agentūra.
- 20 Taigi darytina išvada, kad nuostatos, reglamentuojančios įsisteigimo laisvę, netaikytinos esant tokioms aplinkybėms, kokios yra pagrindinėje byloje.

- 21 Be to, reikia nustatyti, ar fondas gali remtis Sutarties 73B–73G straipsniais dėl laisvo kapitalo judėjimo.
- 22 Šiuo požiūriu reikia pastebėti, kad Sutartis neapibrėžia sąvokų „kapitalo judėjimas“ ir „mokėjimai“. Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nors Sutarties 73b straipsnis iš esmės atkartoja Direktyvos 88/361 1 straipsnį ir buvo priimtas remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EEB sutarties 67–73 straipsnius pakeitė EB sutarties 73B–73G straipsniai, dabar – EB 56–60 straipsniai), prie jos pridėta „kapitalo judėjimo“ nomenklatūra išsaugo tą pačią tiesioginę „kapitalo judėjimo“ sąvokos reikšmę, kokią ji turėjo prieš įsigaliojant EB 56 ir EB 60 straipsniams, turint omenyje, kad pagal jos įvadą joje pateiktas sąrašas nėra baigtinis (žr., be kita ko, 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktą; 2002 m. kovo 5 d. Sprendimo *Reisch ir kt.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 ir C-526/99–C-540/99, Rink. p. I-2157, 30 punktą ir minėto sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 39 punktą).
- 23 Neginčijama, kad fondas, kurio buveinė yra Italijoje, Miunchene turi komercines patalpas, kurias jis nuomoja. Tarp kapitalo judėjimų, išvardytų Direktyvos 88/361 I priede, yra II skyriuje „Investicijos į nekilnojamąjį turtą“ nurodytos ne rezidentų investicijos į nekilnojamąjį turtą nacionalinėje teritorijoje.
- 24 Iš to išplaukia, kad laisvo kapitalo judėjimą apima tiek tokio nekilnojamojo turto turėjimas, tiek jo valdymas. Vadinas, nebereikia analizuoti, ar fondas buvo paslaugų teikėjas.
- 25 Pagal Sutarties 73b straipsnį, visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimai yra draudžiami.

- 26 Norint nustatyti, ar nacionalinė teisės norma, kokia yra nagrinėjama pagrindinėje byloje, riboja laisvą kapitalo judėjimą Sutarties 73b straipsnio prasme, būtina išsiaiškinti, ar jos taikymas nacionalinėje teritorijoje gautų nuomos pajamų atžvilgiu, nenumatant atleidimo nuo mokesčio, kuriuo šioje teritorijoje naudojasi tokie patys neribotai apmokestinami fondai, apriboja kitoje valstybėje narėje įsteigtus ne pelno fondus, pripažintus tenkinančiais viešuosius poreikius.
- 27 Taigi dėl aplinkybės, kad nuo mokesčio atleidžiamos tik Vokietijoje neribotai apmokestinamų, viešuosius poreikius tenkinančiais pripažintų fondų pajamos iš nuomos, kitoje valstybėje narėje buveines turintys fondai atsiduria blogesnėje padėtyje ir gali būti ribojamas laisvas kapitalo ir mokėjimų judėjimas.
- 28 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje analizuojamos nuostatos riboja laisvą kapitalo judėjimą, o tai iš principo draudžia EB sutarties 73b straipsnis.
- 29 Tačiau reikia nustatyti, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas Sutarties nuostatomis.
- 30 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad, pagal EB sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą, 73b straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.

31 Tačiau Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktas, kuris kaip nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nukrypti leidžianti nuostata turi būti aiškinamas siaurai, nereiškia, kad visi mokesčių teisės aktai, skiriantys mokesčio mokėtojus pagal jų gyvenamąją vietą ar pagal valstybę narę, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai atitinka Sutartį. Iš tiesų pačią EB 73d straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja tos pačios sutarties 73d straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 73b straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 28 punktą).

32 Todėl reikia skirti nevienodą vertinimą, kurį leidžia EB 73d straipsnio 1 dalies a punktas, nuo savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo, kuriuos draudžia to paties straipsnio 3 dalis. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, jog tam, kad pagrindinėje byloje analizuojama nacionalinė mokesčių teisės norma, skirianti neribotai apmokestinamus fondus ir iš dalies apmokestinamus fondus, būtų laikoma suderinama su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas vertinimas apimtų situacijas, kurios negali būti objektyviai panašios ar galėtų būti pateisinamos viršesniu viešuoju interesu, kaip antai būtinumas užtikrinti mokesčių sistemos darną ir mokesčių kontrolės efektyvumą (šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, Rink. p. I-4071, 43 punktą ir minėto sprendimo *Manninen* 29 punktą). Be to, tam, kad būtų pateisintas skirtingas Vokietijoje neribotai apmokestinamų pelno nesiekiančių fondų ir tokių pačių fondų, įsteigtų kitoje valstybėje narėje, vertinimas, negalima viršyti to, kas yra būtina siekiant įgyvendinti aptariamų teisės aktų tikslus.

33 *Finanzamt* ir Vokietijos bei Jungtinės Karalystės vyriausybės teigia, kad neribotai apmokestinamo pelno nesiekiančio fondo ir ieškovo, kuris būdamas ne rezidentas apmokestinamas iš dalies, padėtis nėra panaši.

- 34 Pirmasis aktyviai dalyvauja Vokietijos visuomeniniame gyvenime ir atlieka funkcijas, kurias turėtų atlikti vietos ar nacionalinė valdžia, o tai apsunkintų valstybės biudžetą, o antrojo realiai vykdoma ar nustatyta įstatuose viešųjų poreikių tenkinimą atitinkanti veikla susijusi tik su Italijos Respublika ir Šveicarijos Konfederacija.
- 35 Kita vertus, sąlygos, kuriomis valstybės narės pripažįsta fondui viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statusą, kuris suteikia mokestinių ir kitų privilegijų, priklausomai nuo viešo naudingumo sampratos ir „viešojo poreikio“ sąvokos apimties, valstybėse narėse skiriasi. Iš to matyti, kad Italijos teisės keliamus reikalavimus atitinkančio fondo padėtis nėra tokia pati kaip ir Vokietijos teisės keliamus reikalavimus atitinkančio fondo, nes labai tikėtina, kad šiose valstybėse narėse viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statuso suteikimo reikalavimai skiriasi.
- 36 Nė vienas iš šių argumentų nėra priimtinas.
- 37 Pirmiausia, nors valstybės narės turi teisę reikalauti pakankamo ryšio tarp fondų, kuriuos jos pripažįsta fondais, tenkinančiais viešuosius poreikius, ir suteikia tam tikras mokestines ir jų vykdomos veiklos lengvatas, iš sprendimo kreiptis su prašymu priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad toks ryšys nėra svarbus sprendžiant pagrindinę bylą.
- 38 AO 52 straipsnis nustato, kad juridinis asmuo tenkina viešuosius poreikius, jei jo veikla nesiekia pelno ir skatinami visuomenės interesai, tačiau nedaro skirtumo, ar ta veikla vykdoma nacionalinėje teritorijoje, ar užsienyje. Teismas, pateikęs prašymą priimti prejudicinį sprendimą, nurodo, jog visuomenės interesų skatinimas šios nuostatos prasme nereiškia, kad iš tokių priemonių turėtų turėti naudos Vokietijos Federacinės Respublikos piliečiai ar gyventojai.

- 39 Antra, kaip teisingai nurodo generalinė advokatė išvados 94 punkte, Bendrijos teisė nereikalauja iš valstybių narių užsienio fondams, kuriems viešuosius poreikius tenkinančio subjekto statusas pripažįstamas jų kilmės valstybėje narėje, automatiškai pripažinti šį statusą jų teritorijoje. Valstybės narės šiuo aspektu turi diskreciją, kuria naudojasi pagal Bendrijos teisę (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C-415/04, Rink. p. I-1385, 23 punktą). Šiomis aplinkybėmis jos gali nuspręsti, kokius visuomenės interesus jos nori skatinti, suteikdamos su šiais interesais susijusių ne pelno tikslų siekiančioms asociacijoms ir fondams lengvatų.
- 40 Tačiau jei fondas, pripažįstamas tenkinančiu viešuosius poreikius vienoje valstybėje narėje, atitinka reikalavimus, šiuo tikslu keliamus kitoje valstybėje narėje, ir jei jo tikslas yra skatinti identiškus visuomenės interesus, o tai nustatyti turi pastarosios valstybės nacionalinės institucijos, įskaitant teismus, tos valstybės narės institucijos negali atimti iš fondo teisės į vienodą vertinimą vien tik remdamosi tuo, kad jis nėra įsteigtas jos teritorijoje.
- 41 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje teigia, kad aptariamais finansiniais metais fondas siekė tenkinti viešuosius poreikius AO 51–68 straipsnių prasme ir kad jis įvykdė įstatuose keliamus reikalavimus, leidžiančius jam pasinaudoti atleidimu nuo pelno mokesčio pagal KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmąjį sakinį.
- 42 Taigi esant tokioms aplinkybėms, kokios yra pagrindinėje byloje, KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punktas leidžia objektyviai panašioje padėtyje esančius fondus vertinti skirtingai, atsižvelgiant į jų buvimo vietą. Iš to išplaukia, kad tokia mokesstinė priemonė iš esmės nėra nevienodas vertinimas, kurį leidžia Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktas, nebent jis būtų pateisinamas privalomais viešojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. minėtus sprendimus *Verkooijen*, 46 punktą ir *Manninen*, 29 punktą ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 38 punktą).

- 43 Pateisinant skirtingą Vokietijoje neribotai apmokestinamų viešuosius poreikius tenkinančių fondų ir fondų, kurie nėra Vokietijoje įsteigti, vertinimą, Teisingumo Teismui buvo paminėti tikslai, susiję su kultūros plėtra, mokymu ir lavinimu, efektyvia mokesčių kontrole, būtinumu užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną, poreikiu apsaugoti mokesčio bazę bei kovą su nusikalstamumu.
- 44 Šiuo požiūriu *Finanzamt* pirmiausia mano, kad mokestines lengvatas, kuriomis naudojasi kultūrinių tikslų siekiantys nacionaliniai fondai, apima EB sutarties 92 straipsnio 3 dalies d punktas (po pakeitimų – EB 87 straipsnio 3 dalies d punktas) ir EB sutarties 128 straipsnis (po pakeitimų – EB 151 straipsnis), todėl išimties nacionalinių fondų, kurie siekia tik tikslų, susijusių su mokymu ir lavinimu, atžvilgiu yra suderinamos su Bendrijos teise.
- 45 Šis argumentas nepriimtinas. Nors tam tikri su nacionaline kultūros ir aukštojo mokslo plėtra susiję tikslai gali būti laikomi privalomais viešojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. 1991 m. vasario 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją*, C-198/89, Rink. p. I-727 ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Neri*, C-153/02, Rink. p. I-13555, 46 punktą), tačiau iš Teisingumo Teismo turimos informacijos nematyti, kad aptariama atleidimo nuo mokesčio schema siekia tokių tikslų ar yra pagalba, kurią reglamentuoja EB 92 ir EB 93 straipsniai. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą akivaizdu, kad AO 52 straipsnis nėra pagrįstas prielaida, jog iš fondų, laikomų tenkinančiais viešuosius poreikius, vykdomos veiklos naudos turi turėti nacionalinė visuomenė.
- 46 Antra, tiek *Finanzamt*, tiek Vokietijos vyriausybė, Airija ir Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje aptariama mokesčių teisės norma pirmiausia yra pateisinama sudėtingumu nustatyti, ar užsienyje įsteigtas viešuosius poreikius tenkinantis fondas nacionalinės teisės prasme realiai įgyvendina įstatų tikslus ir kokių atveju, ir, antra, būtinumu kontroliuoti efektyvų šio fondo valdymą.

- 47 Teisingumo Teismas jau ne kartą yra pareiškęs nuomonę, kad mokesčių kontrolės veiksmingumas yra privalomas viešojo intereso pagrindas, kuriuo gali būti pateisinamas naudojimosi Sutartimi užtikrinamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimas (žr. būtent 1979 m. vasario 20 d. Sprendimo *Rewe-Zentral*, vadinamo „Cassis de Dijon“, 120/78, Rink. p. 649, 8 punktą ir 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 31 punktą).
- 48 Todėl valstybė narė, prieš atleisdama fondą nuo mokesčio, gali taikyti priemones, leidžiančias jai aiškiai ir tiksliai nustatyti, ar fondas atitinka nacionalinės teisės keliamus reikalavimus, kad galėtų būti atleistas nuo mokesčio, ir kontroliuoti jo realų valdymą, pavyzdžiui, reikalaudama metinės atskaitomybės ir veiklos ataskaitos. Žinoma, jei fondai yra įsteigti kitose valstybėse narėse, gali būti sudėtingiau atlikti būtiną patikrinimą. Tačiau tai yra visiškai administracinio pobūdžio nepatogumai, kurių nepakanka norint pateisinti atitinkamos valstybės institucijų atsisakymą tokiems fondams suteikti tokias pat mokesčių lengvatas kaip ir šioje valstybėje neribotai apmokestinamiems tokios pačios rūšies fondams (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktą).
- 49 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad niekas aptariamoms institucijoms nedraudžia iš prašančių atleisti nuo mokesčio viešąjį poreikį tenkinančių fondų pareikalauti pateikti atitinkamus kontrolei būtinus įrodymus. Be to, nacionalinės teisės aktai, įtvirtinantys absoliutų draudimą mokesčių mokėtojui pateikti tokius įrodymus, negali būti pateisinami mokesčių kontrolės veiksmingumu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Laboratoires Fournier* 25 punktą).
- 50 Be to, aptariamoms mokesčių institucijoms, sutinkamai su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), iš dalies pakeistos 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30),

gali kreiptis į kitos valstybės narės institucijas su prašymu pateikti visą mokesčio mokėtojo įvertinimui būtiną informaciją, taip pat ir informaciją, ar toks asmuo gali būti atleistas nuo mokesčio (šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 26 punktą ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C 422/01, Rink. p. I-6817, 42 punktą).

- 51 Trečia, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad ne rezidentų fondų gautų pajamų iš Vokietijoje jų turimos nuosavybės atleidimas nuo pelno mokesčio grėstų nacionalinės mokesčių sistemos darnai. Jos nuomone, dėl viešuosius poreikius tenkinančių fondų veiklos, susijusios su visuomeniniu interesu, toks atleidimas nuo mokesčio panaikintų mokestinę prievolę. Tiek, kiek pastarieji tiesiogiai prisiima atsakomybę už bendrą gerovę, jie pakeičia valstybę, kuri savo ruožtu gali jiems suteikti mokestinių lengvatų nepažeisdama savo vienodo vertinimo pareigos.
- 52 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutarties garantuojamų pagrindinių laisvių suvaržymą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas).
- 53 Tačiau tam, kad tokiu argumentu būtų galima sėkmingai pasinaudoti, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp aptariamų mokestinės lengvatos ir tokios lengvatos kompensavimo konkrečia mokestine išskaita (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktą; 1996 m. birželio 27 d. Sprendimo *Asscher*, C-107/94, Rink. p. I-3089, 58 punktą; 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 29 punktą; 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 24 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 52 punktą).

- 54 Kaip išplaukia iš minėto sprendimo *Bachmann* 21–23 punktų ir minėto sprendimo *Komisija prieš Belgija* 14–16 punktų, šie sprendimai yra pagrįsti tuo, kad Belgijos teisėje to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu buvo tiesioginis ryšys tarp galimybės išskaičiuoti draudimo įmokas iš apmokestinamų pajamų ir vėlesnio draudikų sumokėtų sumų apmokestinimo (minėto sprendimo *Manninen* 42 punktas).
- 55 Vokietijos vyriausybės argumentas, kuriuo siekiama pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, yra atmestinas.
- 56 Viena vertus, mokesčių lengvata, kuri yra atleidimas nuo mokesčio, neatitinka naštos, kuri tenka neribotai apmokestinamiems fondams. Kitaip tariant, mokesčių sistemos požiūriu nėra tiesioginio ryšio tarp atleidimo nuo mokesčio ir šios lengvatos kompensavimo konkrečia mokestine išskaita.
- 57 Kita vertus, noras viešuosius poreikius tenkinančius fondus, įgyvendinančius šios valstybės narės politinius tikslus, atleisti nuo mokesčio iš pirmo žvilgsnio gali pasirodyti teisėtas, tačiau, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo Teisingumo Teismui pateikta informacija, AO 52 straipsnis nėra pagrįstas prielaida, kad skatinančiomis priemonėmis nacionalinė visuomenė pasinaudos. Tuo remdamasis minėtas teismas padarė išvadą, kad fondas gali būti atleistas nuo mokesčio, jei jis, siekdamas tų pačių tikslų, įsteigtų buveinę Vokietijoje.
- 58 Ketvirta, Vokietijos vyriausybė pabrėžia, kad atsisakymas atleisti nuo mokesčio iš dalies apmokestinamus fondus yra pateisinamas poreikiu apsaugoti apmokestinimo bazę.

- 59 Žinoma, teisės į atleidimą nuo pelno mokesčio pripažinimas viešuosius poreikius tenkinantiems fondams ne rezidentams sumažintų Vokietijos Federacinės Respublikos mokestines įplaukas iš pelno mokesčio. Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad mokestinių įplaukų sumažėjimas neturėtų būti laikomas privalomu viešojo intereso pagrindu, galinčiu pateisinti priemonę, kuri iš esmės prieštarauja pagrindinei laisvei (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Verkooijen* 59 punktą; 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 56 punktą; minėto sprendimo *X ir Y* 50 punktą ir minėto sprendimo *Manninen* 49 punktą).
- 60 Penkta, per posėdį būtent *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė teigė, kad neatmetama galimybė, jog nusikalstamos grupuotės ir teroristų organizacijos, siekdamos plauti pinigus ir neteisėtai pervesti juos iš vienos valstybės narės į kitą, gali įgyti teisinį fondo statusą.
- 61 Net jei, atleisdamos nuo mokesčio tik nacionalinėje teritorijoje įsteigtus viešuosius poreikius tenkinančius fondus, valstybės narės institucijos kovoja su nusikalstamumu, reikia turėti omenyje, kad tai, jog fondas yra įsteigtas kitoje valstybėje narėje, nereiškia, kad galima daryti bendrą prielaidą dėl nusikalstamos veiklos. Be to, neleidimas tokiems fondams pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio, kai galimos įvairios priemonės kontroliuoti jų atskaitomybę ir veiklą, reiškia priemonę, kuri viršija tai, kas yra būtina kovojant su nusikalstamumu (šiuo klausimu žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Gambelli*, C-243/01, Rink. p. I-13031, 74 punktą).
- 62 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į pateiktą prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad Sutarties 73b straipsnis kartu su Sutarties 73d straipsniu draudžia valstybei narei, viešuosius poreikius tenkinančio neribotai apmokestinamo fondo pajamas iš nuomos nacionalinėje teritorijoje atleidžiančiai nuo pelno mokesčio, jei jis įsteigtas

šioje valstybėje narėje, atsisakyti atleisti kitoje valstybėje narėje įsteigto pagal privatinę teisę veikiančio viešuosius poreikius tenkinančio fondo tokias pačias pajamas nuo pelno mokesčio, motyvuojant tik tuo, kad, būdamas įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, jos teritorijoje jis yra tik iš dalies apmokestinamasis asmuo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁶³ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

Sutarties 73b straipsnis kartu su Sutarties 73d straipsniu draudžia valstybei narei, viešuosius poreikius tenkinančio neribotai apmokestinamo fondo pajamas iš nuomos nacionalinėje teritorijoje atleidžiančiai nuo pelno mokesčio, jei jis įsteigtas šioje valstybėje narėje, atsisakyti atleisti kitoje valstybėje narėje įsteigto pagal privatinę teisę veikiančio viešuosius poreikius tenkinančio fondo tokias pačias pajamas nuo pelno mokesčio, motyvuojant tik tuo, kad, būdamas įsisteigęs kitoje valstybėje narėje, jos teritorijoje jis yra tik iš dalies apmokestinamasis asmuo.

Parašai.