

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2006. gada 14. septembrī\*

Lieta C-386/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, Bundesfinanzhof (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 14. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 8. septembrī, tiesvedībā

*Centro di Musicologia Walter Stauffer*

pret

*Finanzamt München für Körperschaften.*

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*], S. fon Bārs [*S. von Bahr*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un U. Lehmuss [*U. Lohmus*] (referents),

\* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],  
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 13. oktobrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Centro di Musicologia Walter Stauffer* vārdā — O. Temmess [*O. Thömmes*],  
*Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt München für Körperschaften* vārdā — K. Annesers [*C. Anneser*] un  
K. Šmida [*K. Schmid*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā — A. Timane [*A. Tiemann*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*],  
pārstāvji,
- Īrijas vārdā — D. O'Hagans [*D. O'Hagan*], pārstāvis, un D. Molonijs  
[*D. Moloney*], *BL*, un K. Magvairs [*K. Maguire*], *BL*,
- Itālijas valdības vārdā — I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz  
P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,

- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Vaita [*C. White*], pārstāve, kam palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,
  
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — K. Gross [*K. Gross*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 15. decembrī,

pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 52. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants), 58. panta (jaunajā redakcijā — EKL 48. pants), 59. panta (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 49. pants), 66. panta (jaunajā redakcijā — EKL 55. pants) un 73.b panta (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) interpretāciju.
  
- 2 Šis lūgums iesniegts saistībā ar prāvu starp *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, kas ir atbilstoši Itālijas tiesībām dibināts fonds (turpmāk tekstā — “fonds”), un *Finanzamt München für Körperschaften* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) par uzņēmumu ienākuma nodokļa uzlikšanu atsevišķiem ienākumiem 1997. finanšu gadā.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

- 3 Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [atcelta ar Amsterdamas līgumu] (OV L 178, 5. lpp.) I pielikuma ar nosaukumu "Direktīvas 1. pantā minēto kapitāla aprites tipu nomenklatūra" ievadā ir precizēts:

"Šajā nomenklatūrā kapitāla aprites tipi klasificēti saskaņā ar valsts vai ārzemju valūtā denominētu aktīvu un pasīvu ekonomisko būtību, uz ko šie tipi attiecas.

Šajā nomenklatūrā uzskaitītie kapitāla aprites tipi attiecas uz:

- visām operācijām, kas vajadzīgas kapitāla apritei: darījumu un līdzīgu pārvedumu slēgšanu un izpildi. Darījumus parasti veic dažādu dalībvalstu rezidenti, kaut arī dažu tipu kapitāla apriti veic vienas un tās pašas personas uz sava rēķina (piemēram, emigrantiem piederīgu aktīvu pārvedumi),
  
- operācijām, ko veic fiziskas vai juridiskas personas [..],

- to, ka uzņēmējiem ir pieeja visām finanšu metodēm, kādas ir tirgū, kurā uzņēmējs iekļaujas, lai veiktu attiecīgas operācijas. Piemēram, vērtspapīru un citu finanšu dokumentu iegādes jēdziens attiecas gan uz tūlītējiem darījumiem, gan arī visām pieejamajām darījumu kārtības formām: uz nestandardizētiem nākotnes darījumiem, darījumiem ar izvēles tiesībām vai garantiju, apmaiņas darījumiem ar aktīviem utt. [..],
  
- operācijām, lai likvidētu vai citiem nodotu izveidotus aktīvus, to likvidācijas ieņēmumu repatriāciju [..] vai šādu ieņēmumu tūlītēju izmantošanu Kopienas saistību robežās,
  
- kredītu vai aizdevumu atmaksāšanas operācijām.

Šī nomenklatūra nav pilnīgs kapitāla aprites jēdzienu saraksts, no tā izriet XIII sadaļas virsraksts — F. “Citi kapitāla aprites tipi: Dažādi”. Nomenklatūra šā iemesla dēļ nav jāinterpretē kā ierobežojums šīs direktīvas 1. pantā minētā kapitāla aprites pilnīgas liberalizācijas principa piemērojumam.”

- 4 Minētā nomenklatūra ietver trīspadsmit dažādas kapitāla aprites kategorijas. II sadaļā ar virsrakstu “Ieguldījumi nekustamā īpašumā” minēti:

“A. Nerezidentu ieguldījumi nekustamā īpašumā, kas atrodas valsts teritorijā,

[..].”

*Valsts tiesiskais regulējums*

- 5 1996. gada likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz 1996*, turpmāk tekstā — “*KStG*”) atbilstošās normas ir formulētas šādi:

“2. pants. Daļēja aplikšana ar nodokli

Uzņēmumu ienākuma nodoklis daļēji ir jāmaksā:

- 1) juridiskām personām, personu grupām un īpašuma kopumam, kuru dibināšanas vieta vai vadība neatrodas valsts teritorijā, par ienākumiem, kas gūti valsts teritorijā; [..]

5. pants. Atbrīvojumi

1. No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvotas:

[..]

- 9) juridiskās personas, personu grupas un preču masas, kas saskaņā ar to statūtiem un, ņemot vērā to faktisko pārvaldi, tieši izvirza mērķus, kas saistīti

tikai ar vispārējām interesēm, labdarību vai kalpošanu baznīcai [1977. gada nodokļu kodeksa 51.–68. pants (*Abgabenordnung 1977*, turpmāk tekstā — “AO”)]. Atbrīvojumu šajā sakarā nepiemēro, ja tām pieder komerciāli uzņēmumi. Otro teikumu nepiemēro meža izstrādei, ja to veic pats meža īpašnieks;

2. 1. punktā minēto atbrīvojumu nepiemēro:

[..]

3) nodokļa maksātājiem, kas maksā nodokli daļēji 2. panta 1. punkta nozīmē.

[..]

8. pants. Ienākumu noteikšana

1. Šī likuma normas kopā ar Likuma par ienākuma nodokli normām nosaka to, kas uzskatāms par ienākumiem, un veidu, kādā tos aprēķina. [..]”

- 6 1990. gada likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz 1990*, turpmāk tekstā — “*EStG*”) atbilstošās normas ir formulētas šādi:

“21. pants. Īre un noma

1. Par ienākumiem no īres un nomas uzskatāmi:

- 1) ienākumi no nekustama īpašuma, tostarp zemes, ēku, pamatēku [...] īres un nomas.

[..]

49. pants. Ar nodokli daļēji apliekamie ienākumi:

1. Ir valsts teritorijā saņemtie ienākumi daļējai ienākuma nodokļa samaksai (1. panta 4. punkts):

[..]

- 6) ienākumi no īres un nomas, ja nekustamais īpašums, mantojums vai tiesības [...] atrodas valsts teritorijā [..].”



## Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 7 Fondam, kas saskaņā ar Itālijas tiesībām darbojas vispārējās interesēs, Minhenē pieder tirdzniecības platības.
  
- 8 Ienākumus, kurus fonds guvis no šo tirdzniecības platību nomas, *Finanzamt* 1997. gadā aplika ar uzņēmumu ienākuma nodokli. Vācijā savas darbības veikšanai fondam nav ne telpu, ne meitas uzņēmumu. Pakalpojumus, kas nepieciešami minēto tirdzniecības platību iznomāšanai, sniedz Vācijas pārvaldnieks.
  
- 9 No statūtiem, kas bija spēkā prāvā aplūkotajā finanšu gadā, izriet, ka fonda mērķis nav gūt peļņu. Tā mērķi ir saistīti tikai ar kultūru mācību un izglītības jomā, veicinot gan stīgu instrumentu un instrumentu ar lociņu klasisko ražošanu, gan mūzikas un muzikoloģijas vēsturi vispār. Fonds var maksāt vienu vai vairākas stipendijas, lai Šveices jauniešiem, galvenokārt no Bernes (Šveice), ļautu uzturēties Kremonā (Itālija) visu mācību laiku.
  
- 10 No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas izriet, ka prāvā aplūkotajā finanšu gadā fonds darbojās vispārējās interesēs AO 51.–68. panta nozīmē. Šīs tiesas skatījumā sabiedrības interešu īstenošana minētā likuma 52. panta nozīmē neparedz, lai priekšrocības tiktu piešķirtas Vācijas pilsoņiem. Līdz ar to fonds saskaņā ar *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta pirmo teikumu būtu principā jāatbrīvo no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas, neuzliekot nodokli fonda ienākumiem

atbilstoši šī paša noteikuma otrajam un trešajam teikumam, jo, iznomājot īpašumu, netiek pārsniegti īpašuma pārvaldīšanas ietvari un noma nav komerciāla uzņēmuma darījums AO 14. panta 1. punkta nozīmē.

- 11 Tomēr fonds, kura dibināšanas un vadības atrašanās vieta ir Itālijā, Vācijā kā ar nodokli daļēji apliekama persona saņem ienākumus no īpašuma nomas. No minētā izriet, ka tādējādi ir jāpiemēro *KStG* 5. panta 2. punkta 3) apakšpunkts, saskaņā ar kuru atbrīvojums no nodokļa, ko piemēro tikai juridiskām personām, kuras tieši īsteno tikai vispārējo interešu mērķus, nav piemērojams nodokļu maksātājiem, kam nodokli uzliek daļēji. No šī noteikuma izriet, ka fondam ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis, jo tas Vācijā saņem ienākumus no nomas par komerciālu platību iznomāšanu.
  
- 12 Saistībā ar 1997. gada paziņojumu par aplikšanu ar nodokli fonds iesniedza sūdzību, jo kā atzīts vispārējo interešu fonds tas bija jāatbrīvo no nodokļa, tomēr šī sūdzība tika noraidīta. Tādēļ fonds iesniedza kasācijas sūdzību *Finanzgericht München* [Minhenes Finanšu tiesa], kas tāpat tika noraidīta. Pēc tam tas iesniedza kasācijas sūdzību *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa], kura jautā, vai atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana *KStG* 5. panta 2. punkta 3) apakšpunktā minētajām juridiskajām personām ir savienojama ar Kopienu tiesību prasībām.
  
- 13 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tas, ka atbilstoši citas dalībvalsts privāttiesībām dibināts vispārējo interešu fonds, kam nomas maksas veidā gūto ienākumu dēļ daļēji jāmaksā nodokļi valsts teritorijā, netiek atbrīvots no uzņēmumu ienākuma nodokļa pretstatā šīs valsts vispārējo interešu fondam, kas, gūstot tāda paša veida ienākumus, pilnībā maksā

nodokļus, ir pretrunā EK līguma 52. pantam kopā ar 58. pantu, EK līguma 59. pantam kopā ar 66. un 58., kā arī 73.b pantu?”

## Par prejudiciālo jautājumu

- <sup>14</sup> Ar šo jautājumu *Bundesfinanzhof* būtībā jautā, vai EK līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla aprites brīvību dalībvalstij, kas ar uzņēmumu ienākuma nodokli neapliek vispārējo interešu fondu gūtos ieņēmumus valsts teritorijā nomas maksas veidā, kurus principā pilnībā apliek ar nodokli, ja tie ir dibināti šajā valstī, liedz atteikt piešķirt šāda veida atbrīvojumu atbilstoši privāttiesībām dibinātam vispārējo interešu fondam, jo, tā kā tas ir dibināts citā dalībvalstī, valstī tas maksā nodokli tikai daļēji.
- <sup>15</sup> Vispirms ir jāatgādina, ka, kaut gan tiešo nodokļu jautājumi ietilpst dalībvalstu kompetencē, šo kompetenci tās īsteno, ievērojot Kopienas tiesības (skat. it īpaši 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx*, *Recueil*, I-2493. lpp., 16. punkts; 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier*, Krājums, I-2057. lpp., 14. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 36. punkts).
- <sup>16</sup> Turklāt ir jāpārbauda, vai, ņemot vērā konkrētos faktiskos apstākļus, fonds var atsaukties uz tiesību normām, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un/vai kas reglamentē kapitāla aprites brīvību.

- 17 Ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ko Līguma 52. pants piešķir Kopienų pilsoņiem un kas ietver tiesības kļūt par pašnodarbināto un veikt pašnodarbinātas personas darbības, kā arī izveidot un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi uzņēmējdarbības veikšanas dalībvalsts tiesību aktos ir noteikti valsts pilsoņiem, kas atbilstoši Līguma 58. pantam attiecas uz sabiedrībām, kas izveidotas saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuru dibināšanas, galvenās vadības vai pamata uzņēmējdarbības vieta atrodas Kopienų teritorijā, ir jāsaprot tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī, izmantojot meitas uzņēmumu, filiāli vai pārstāvniecību (1999. gada 21. septembra spriedums lietā *C-307/97 Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedums lietā *C-446/03 Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 30. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedums lietā *C-471/04 Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts).
- 18 Saskaņā ar Tiesas judikatūru uzņēmējdarbības jēdziens Līguma nozīmē ir ļoti plašs, paredzot Kopienų pilsonim iespēju pastāvīgi un ilgstoši piedalīties tādas dalībvalsts ekonomiskajā dzīvē, kas nav viņa izcelsmes valsts, un no tā gūt labumu, tādējādi veicinot ekonomisko un sociālo mijiedarbību Kopienų teritorijā pašnodarbinātības jomā (šajā sakarā skat. 1974. gada 21. jūnija spriedumu lietā *2/74 Reyners, Recueil*, 631. lpp., 21. punkts, un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā *C-55/94 Gebhard, Recueil*, I-4165. lpp., 25. punkts).
- 19 Tomēr, lai noteikumus, kas attiecas uz tiesībām veikt uzņēmējdarbību, varētu piemērot, principā ir jānodrošina pastāvīga klātbūtne uzņemošajā dalībvalstī, un nekustama īpašuma iegādes vai piederības gadījumā šī īpašuma pārvalde jāveic aktīvi. Tomēr no iesniedzējtiesas sniegtā faktisko apstākļu apraksta izriet, ka telpas Vācijā fondam nepieder tādēļ, lai veiktu savu darbību, un ka pakalpojumus, kas nepieciešami, lai iznomātu nekustamo īpašumu, sniedz Vācijas pārvaldnieks.
- 20 Tādējādi ir jāsecina, ka tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamata prāvā, nepiemēro noteikumus, kas reglamentē brīvību veikt uzņēmējdarbību.

- 21 Turpmāk ir jānosaka, vai fonds var atsaukties uz Līguma 73.b–73.g panta noteikumiem par kapitāla brīvu apriti.
- 22 Šajā sakarā ir jāatzīst, ka Līgumā nav definēti jēdzieni “kapitāla aprīte” un “maksājumi”. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiktāl, ciktāl Līguma 73.b pants būtībā ir formulēts identiski Direktīvas 88/361 1. pantam, un, pat ja tas ir pieņemts, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EEK līguma 67.–73. pants aizstāts ar EK līguma 73.b–73.g pantu, jaunajā redakcijā — EKL 56.–60. pants), direktīvai pievienotajai “kapitāla aprītes” nomenklatūrai ir informatīvs raksturs, kāds tai bija pirms tās stāšanās spēkā, lai definētu kapitāla aprītes jēdzienu, kas nozīmē, ka saskaņā ar tās ievadu nomenklatūrā ietvertais uzskaitījums nav izsmēlošs (skat. it īpaši 1999. gada 16. marta spriedumu lietā C-222/97 *Trummer un Mayer, Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts; 2002. gada 5. marta spriedumu apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch u.c., Recueil*, I-2157. lpp., 30. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Van Hilten-van der Heijden*, 39. punkts).
- 23 Nav apstrīdams, ka fondam, kurš atrodas Itālijā, Minhenē pieder komerciāla rakstura platības, kuras tas iznomā. Direktīvas 88/361 I pielikumā uzskaitīto kapitāla aprītes tipu vidū II sadaļā ar nosaukumu “Ieguldījumi nekustamajā īpašumā” norādīti ieguldījumi nekustamajā īpašumā, kurus valsts teritorijā veic nerezidenti.
- 24 No minētā izriet, ka gan uz minētā īpašuma piederību, gan uz tā izmantošanu attiecas kapitāla brīva aprīte. Līdz ar to nav jāpārbauda, vai fonds rīkojas kā pakalpojumu sniedzējs.
- 25 Atbilstoši Līguma 73.b pantam ir aizliegti visi kapitāla aprītes ierobežojumi dalībvalstu starpā.

- 26 Lai noteiktu, vai tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, ierobežo kapitāla brīvu apriti Līguma 73.b panta nozīmē, ir jāpārbauda, vai šī regulējuma piemērošana ierobežo fondus, kas ir atzīti par vispārējo interešu fondiem un ir dibināti citās dalībvalstīs, jo tādējādi šiem fondiem netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa, kas jāmaksā no nomas valsts teritorijā gūtajiem ienākumiem, kuru piešķir tāda paša veida fondiem, kam nodoklis šajā teritorijā jāmaksā pilnā apmērā.
- 27 Tas, ka atbrīvojumu no nodokļa par ienākumiem no nomas piemēro tikai tiem fondiem, kas atzīti par vispārējo interešu fondiem un kas Vācijas teritorijā nodokli maksā pilnā apmērā, atstāj neizdevīgākā stāvoklī fondus, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, un var kavēt kapitāla brīvu apriti un maksājumu veikšanu.
- 28 No iepriekš minētā izriet, ka pamata lietā esošais tiesiskais regulējums ierobežo kapitāla brīvu apriti, ko principā aizliedz Līguma 73.b pants.
- 29 Tomēr ir jāpārbauda, vai šādu ierobežojumu var pamatot atbilstoši Līguma noteikumiem.
- 30 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu 73.b pants neskar dalībvalstu rīcībā esošās tiesības piemērot attiecīgas nodokļu tiesību normas, kas nodala nodokļu maksātājus, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.

- 31 Tomēr Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri, nedrīkst interpretēt tādējādi, ka ikviena nodokļu tiesību norma, ar kuru nošķir nodokļu maksātājus atbilstoši to atrašanās vietai vai dalībvalstij, kurā tie ir ieguldījuši savu kapitālu, ir automātiski saderīga ar Līgumu. Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu faktiski ierobežo šī paša līguma 73.d panta 3. punkts, kurā noteikts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 73.b pants” (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts).
- 32 Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā nevienlīdzīgā attieksme ir jānodala no šī paša panta 3. punktā aizliegtās patvaļīgās diskriminācijas vai slēptiem ierobežojumiem. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds tiek aplūkots pamata prāvā, ar ko fondus, kas maksā nodokli pilnā apmērā, nodala no fondiem, kas nodokli maksā daļēji, var uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ja atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai ja to pamato tādi primāri vispārējo interešu iemesli kā vajadzība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību un nodokļu kontroles efektivitāti (šajā sakarā skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts). Lai turklāt to pamatotu, atšķirīgā attieksme, no vienas puses, pret atzītiem vispārējo interešu fondiem, kas Vācijas teritorijā nodokli maksā pilnā apmērā, un, no otras puses, pret tāda paša veida fondiem, kas izveidoti citās dalībvalstīs, nedrīkst pārsniegt attiecīgajā regulējumā izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamās robežas.
- 33 *Finanzamt*, kā arī Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības norāda, ka atzīts vispārējo interešu fonds, kas nodokli maksā pilnā apmērā, un prasītājs, kas nodokli maksā tikai daļēji, jo ir nerezidents, neatrodas līdzīgā situācijā.

- 34 Pirmkārt, pirmais no minētajiem ir iesaistījies Vācijas sociālajā dzīvē, un tam uzticēti uzdevumi, kuru izpilde citādi būtu jānodrošina sabiedrībai vai valsts iestādēm, un tas apgrūtinātu valsts budžetu, kamēr otra minētā fonda darbības vispārējās interesēs, kas vienlaicīgi ir minētas statūtos un tiek veiktas faktiski, skar tikai Itālijas Republiku un Šveices Konfederāciju.
- 35 Otrkārt, nosacījumi, kas jāievēro, lai dalībvalstis fondu atzītu par tādu, kas darbojas vispārējās interesēs, piešķirot nodokļu priekšrocības un citas izņēmuma tiesības, katrā dalībvalstī atšķiras atkarībā no sabiedriskā derīguma izpratnes un “vispārējo interešu” jēdziena piemērojamības dalībvalstī. No minētā izriet, ka Itālijas tiesību aktos noteiktajiem nosacījumiem atbilstošs fonds neatrodas situācijā, kas līdzīga tai situācijai, kādā atrodas fonds, kas atbilst Vācijas tiesību aktos noteiktajiem nosacījumiem, jo ir ļoti iespējams, ka katrā dalībvalstī nosacījumi, kas reglamentē vispārējo interešu statusa atzīšanu, atšķiras.
- 36 Nevienu no šiem argumentiem nevar atbalstīt.
- 37 Pirmkārt, kaut arī dalībvalstīm ir tiesības prasīt, lai fondi, kurus atzīst par vispārējo interešu fondiem nolūkā piešķirt tiem noteiktas nodokļu priekšrocības, būtu pietiekami cieši saistīti ar to veiktajām darbībām, tad no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka šādas saiknes esamība neietekmē pamata lietas izšķiršanu.
- 38 AO 52. pants noteic, ka juridiska persona izvirza vispārējo interešu mērķus, ja tā veic darbību, lai bez atlīdzības veicinātu sabiedriskās intereses, nenošķirot darbību, kas tiek veikta valsts teritorijā, no tās darbības, ko veic ārvalstīs. Iesniedzējtiesa norāda, ka sabiedrisko interešu veicināšana šī noteikuma izpratnē nenozīmē, ka labumu no šiem veicināšanas pasākumiem gūst Vācijas Federatīvās Republikas pilsoņi vai tās iedzīvotāji.



- 39 Otrkārt, kā ģenerālvokāte norāda secinājumā 94. punktā, nav apstrīdams, ka Kopienas tiesības neliek dalībvalstīm rīkoties tā, lai ārvalstu fondi, kas savā izcelsmes dalībvalstī ir atzīti par vispārējo interešu fondiem, par tādiem tiktu automātiski atzīti šīs valsts teritorijā. Šajā sakarā dalībvalstīm ir rīcības brīvība, kura tām ir jāizmanto atbilstoši Kopienas tiesībām (šajā sakarā skat. 2006. gada 9. februāra spriedumu lietā C-415/04 *Kinderopvang Enschede*, Krājums, I-1385. lpp., 23. punkts). Šādos apstākļos tās var brīvi noteikt sabiedriskas intereses, ko tās vēlas veicināt, piešķirot priekšrocības apvienībām un fondiem, kas bez atlīdzības vēlas sasniegt ar šīm interesēm saistītos mērķus.
- 40 Katrā ziņā, ja vienā dalībvalstī atzīts vispārējo interešu fonds atbilst arī otras dalībvalsts tiesību aktos šajā sakarā izvirzītajiem nosacījumiem un tā mērķis ir veicināt tādas pašas sabiedriskās intereses, kas ir jāzvērtē šīs otrās dalībvalsts valsts iestādēm, ieskaitot tiesas, šīs dalībvalsts iestādes nevar neatzīt šī fonda tiesības uz vienlīdzīgu attieksmi tikai tādēļ, ka tas nav dibināts šīs valsts teritorijā.
- 41 Pamata lietā iesniedzējtiesa apgalvo, ka aplūkotajā finanšu gadā fonds ir izvirzījis vispārējo interešu mērķus AO 51.–68. panta nozīmē un ka tas arī atbilda likumā noteiktajiem nosacījumiem, kas tam ļauj saņemt atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa atbilstoši *KStG* 5. panta 1. punkta 9) apakšpunkta pirmajam teikumam.
- 42 Līdz ar to tādos apstākļos, kādi tiek aplūkoti pamata lietā, atbilstoši *KStG* 5. panta 2. punkta 3) apakšpunktam tiek piemērota atšķirīga attieksme pret fondiem, kas atrodas objektīvi līdzīgās situācijās, to rezidences vietas dēļ. No minētā izriet, ka šāds nodokļu pasākums principā nav uzskatāms par nevienlīdzīgu attieksmi, kas ir atļauta ar Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, ja vien šādu attieksmi nevar pamatot ar primāriem vispārējo interešu iemesliem (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumu lietā *Verkooijen*, 46. punkts, un spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts, kā arī 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā C-265/04 *Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 38. punkts).

- 43 Visbeidzot, lai pamatotu atšķirīgu attieksmi, no vienas puses, pret atzītiem vispārējo interešu fondiem, kas Vācijas teritorijā nodokli maksā pilnā apmērā, un, no otras puses, pret fondiem, kas nav dibināti šajā dalībvalstī, Tiesai tika darīti zināmi mērķi, kas cita starpā ir saistīti ar kultūras, mācību un izglītības veicināšanu, ar nodokļu kontroles efektivitāti, ar vajadzību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, ar vajadzību saglabāt nodokļu ieņēmumu apjomu, kā arī ar cīņu pret noziedzību.
- 44 Šajā sakarā *Finanzamt*, pirmkārt, uzskata, ka valstī dibināto fondu nodokļu izņēmuma priekšrocības, ko piešķir, lai sasniegtu kultūras mērķus, reglamentē EKL 92. panta 3. punkta d) apakšpunkts (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 87. panta 3. punkta d) apakšpunkts) un EK līguma 128. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 151. pants) un ka tādēļ atkāpes ietverošie noteikumi, ko piemēro valsts teritorijā dibinātiem fondiem, kas izvirza tikai ar izglītību un mācībām saistītus mērķus, ir saderīgi ar Kopienu tiesībām.
- 45 Šo argumentu nevar atbalstīt. Kaut arī nav šaubu par to, ka daži ar augsta līmeņa kultūras un mācību veicināšanu valsts mērogā saistīti mērķi var būt primāri vispārējo interešu iemesli (šajā sakarā skat. 1991. gada 26. februāra spriedumu lietā C-198/89 Komisija/Griekija, *Recueil*, I-727. lpp., un 2003. gada 13. novembra spriedumu lietā C-153/02 *Neri*, *Recueil*, I-13555. lpp., 46. punkts), tomēr, ņemot vērā Tiesas rīcībā esošās ziņas, tik un tā nešķiet, ka attiecīgā atbrīvojuma no nodokļa regulējuma nolūks ir sasniegt šos mērķus vai ka šī sistēma veido atbalstu, ko reglamentē EKL 92. un 93. pants. No iesniedzējtiesas lēmuma faktiski izriet, ka AO 52. pants attiecas tikai uz tādu fondu darbību, kas ir atzīti vispārējo interešu fondi, no kuriem labumu gūst valsts sabiedrība.
- 46 Otrkārt, gan *Finanzamt*, gan Vācijas valdība, kā arī Īrija un Apvienotās Karalistes valdība apgalvo, ka pamata prāvā apstrīdēto nodokļu tiesisko regulējumu pamato, pirmkārt, grūtības pārbaudīt, vai un kādā mērā ārvalstīs dibināts vispārējo interešu fonds faktiski īsteno likumā noteiktos mērķus valsts tiesību aktu nozīmē, un, otrkārt, nepieciešamība faktiski kontrolēt šī fonda vadību.

- 47 Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka nodokļu kontroles efektivitāte ir primārs vispārējo interešu iemesls, kas var pamatot Līgumā noteikto pamatbrīvību īstenošanas ierobežojumu (skat. it īpaši 1979. gada 20. februāra spriedumu lietā 120/78 *Rewe-Zentral*, saukts — “Cassis de Dijon”, *Recueil*, 649. lpp., 8. punkts, un 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I-2471. lpp., 31. punkts).
- 48 Tādēļ pirms atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanas fondam dalībvalstij ir tiesības veikt pasākumus, kas ļauj tai skaidri un precīzi pārliecināties par tā atbilstību valsts tiesību aktos izvirzītajiem nosacījumiem atbrīvojuma saņemšanai, un kontrolēt fonda faktisko vadību, pieprasot, piemēram, iesniegt gada pārskatus un darbības ziņojumu. Nenoliedzami citās dalībvalstīs dibināto fondu gadījumā vajadzīgo pārbažu veikšana var izrādīties sarežģītāka. Tomēr tās ir tikai administratīvas neērtības, ar ko nevar pamatot attiecīgās valsts iestāžu atteikumu piešķirt minētajiem fondiem tādas pašas atbrīvojumus no nodokļa, kādi tiek piešķirti tāda paša veida fondiem, kas šajā valstī nodokli maksā pilnā apmērā (šajā sakarā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 29. punkts).
- 49 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka nekas neliedz attiecīgajām nodokļu iestādēm lūgt atzītam vispārējo interešu fondam, kas vēlas saņemt atbrīvojumu no nodokļa, iesniegt atbilstošus dokumentus, kas ļautu tām veikt vajadzīgās pārbaudes. Ar nodokļu kontroles efektivitāti turklāt nevar pamatot valsts tiesisko regulējumu, kas vispār nepieļauj iespēju nodokļa maksātājam iesniegt šādus pierādījumus (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Laboratoires Fournier*, 25. punkts).
- 50 Attiecīgās nodokļu iestādes turklāt saskaņā ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.), var vērsties citas dalībvalsts iestādēs, lai saņemtu jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama,

lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli, kā arī iespēju tam piešķirt atbrīvojumu no nodokļa (šajā sakarā skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard, Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts, un 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia un Ramstedt, Recueil*, I-6817. lpp., 42. punkts).

- 51 Treškārt, Vācijas valdība norāda, ka, atbrīvojot fondus nerezidentus no uzņēmumu ienākuma nodokļa par ienākumiem, kas gūti no tiem Vācijā piederoša īpašuma pārvaldes, tiktu apdraudēta valsts nodokļu sistēmas saskaņotība. Šīs valdības skatījumā atbrīvojuma mērķis ir atbrīvot no pienākuma maksāt nodokli par darījumiem, ko sabiedrības interesēs veic atzīti vispārējo interešu fondi. Tiktāl, ciktāl šie fondi tieši uzņemas atbildību par kopējo labuma vairošanu, tie veic valsts pienākumu, kas par to tiem var piešķirt nodokļu priekšrocības, nepārkāpjot savu pienākumu ievērot vienlīdzīgu attieksmi.
- 52 Šajā sakarā ir jāatgādina — Tiesa ir atzinusi, ka ar vajadzību aizsargāt nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot Līgumā noteikto pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumus (1992. gada 28. janvāra spriedumi lietā C-204/90 *Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts, un lietā C-300/90 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts).
- 53 Tomēr, lai pieņemtu šādi pamatotu argumentu, ir jākonstatē tieša saikne starp attiecīgo fiskālo priekšrocību pastāvēšanu un šo priekšrocību kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson, Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; 1996. gada 27. jūnija spriedumu lietā C-107/94 *Asscher, Recueil*, I-3089. lpp., 58. punkts; 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 29. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Vestergaard*, 24. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X un Y, Recueil*, I-10829. lpp., 52. punkts).

- 54 Kā izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Bachmann* 21.–23. punkta un iepriekš minētā sprieduma lietā *Komisija/Beļģija* 14.–16. punkta, šos spriedumus pamato atzinums, ka Beļģijas tiesībās attiecībā uz vienu un to pašu ienākuma nodokļa maksātāju pastāv tieša saikne starp iespēju atskaitīt apdrošināšanas iemaksas no ienākumiem, kurus apliek ar nodokli, un apdrošināto personu samaksāto summu vēlāku aplikšanu ar nodokli (iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, 42. punkts).
- 55 Vācijas valdības arguments par to, ka kapitāla aprites brīvības ierobežojumu pamato vajadzība nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, tomēr nav atbalstāms.
- 56 Pirmkārt, fiskālā priekšrocība, ko veido atbrīvojums no nodokļa par ienākumiem no īres un nomas, nav saistīta ar maksājumiem, kurus veic fondi, kas nodokli maksā pilnā apmērā. Citiem vārdiem sakot, nodokļu sistēmas kontekstā nepastāv tieša saikne starp šo atbrīvojumu un šo priekšrocību kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļus.
- 57 Otrkārt, kaut gan vēlēšanās ar atbrīvojumu no nodokļa radītās priekšrocības piešķirt tikai atzītiem vispārējo interešu fondiem, kuri īsteno šīs dalībvalsts politiskos mērķus, var sākotnēji šķist leģitīma, tomēr, ņemot vērā iesniedzējtiesas sniegto informāciju Tiesai, AO 52. pants neparedz, ka sabiedrības interešu veicināšanas pasākumi jāveic valsts iedzīvotāju interesēs. Ar šādu pamatojumu valsts tiesa secina, ka pamata prāvā minētais fonds var saņemt atbrīvojumu no nodokļa, ja, saglabājot tos pašus mērķus, tas pārceltu savu juridisko adresi uz Vāciju.
- 58 Ceturtkārt, Vācijas valdība apgalvo, ka atteikumu piešķirt atbrīvojumu no nodokļa fondiem, kas nodokli maksā daļēji, pamato vajadzība saglabāt nodokļu ieņēmumu apjomu.

- 59 Nenoliedzami, tiesību saņemt atbrīvojumu no uzņēmumu ienākuma nodokļa atzišana vispārējo interešu fondiem samazina Vācijas Federatīvās Republikas uzņēmumu ienākuma nodokļa ieņēmumus. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazinājumu nevar uzskatīt par tādu primāru vispārējo interešu iemeslu, uz kuru var atsaukties, lai pamatotu vienai no pamatbrīvībām principā pretēju pasākumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Verkooijen*, 59. punkts; 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā *C-136/00 Danner, Recueil*, I-8147. lpp., 56. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *X un Y*, 50. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts).
- 60 Piektkārt, tiesas sēdē *Finanzamt* un Vācijas valdība uzsvēra — nevar noliegt, ka krimināla rakstura apvienības un teroristiskas organizācijas var izmantot fondu juridisko statusu naudas atmazgāšanai un līdzekļu nelikumīgai pārskaitīšanai no vienas dalībvalsts uz citu.
- 61 Pat pieņemot, ka dalībvalsts iestādes, piešķirot ar atbrīvojumu no nodokļa radītās priekšrocības tikai valsts teritorijā dibinātiem atzītiem vispārējo interešu fondiem, cīnās pret noziedzību, tomēr vispārēju pieņēmumu par kriminālu darbību nevar pamatot ar apstākli, ka fonds ir dibināts citā dalībvalstī. Turklāt, liedzot šādiem fondiem iespēju izmantot atbrīvojuma no nodokļa priekšrocības situācijā, kad pastāv virkne šo fondu norēķinu un darbības kontroles līdzekļu, ir pasākums, kas pārsniedz nepieciešamo noziedzības apkarošanai (šajā sakarā skat. 2003. gada 6. novembra spriedumu lietā *C-243/01 Gambelli u.c., Recueil*, I-13031. lpp., 74. punkts).
- 62 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild — Līguma 73.b pants, skatīts kopā ar Līguma 73.d pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalstij, kas atbrīvo no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas par ienākumiem, kurus īres vai nomas maksas veidā valsts teritorijā ir guvuši atzīti

vispārējo interešu fondi, kas nodokli maksā pilnā apmērā, ja tie ir dibināti šajā dalībvalstī, atteikt šāda atbrīvojuma no nodokļa maksāšanas par tāda paša veida ienākumiem piešķiršanu saskaņā ar privāttiesībām dibinātam atzītam vispārējo interešu fondam tikai tādēļ, ka tas tikai daļēji maksā nodokli šīs valsts teritorijā, jo ir dibināts citā dalībvalstī.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 63 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

**EK līguma 73.b pants, skatīts kopā ar Līguma 73.d pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie liedz dalībvalstij, kas atbrīvo no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas par ienākumiem, kurus īres vai nomas maksas veidā valsts teritorijā ir guvuši atzīti vispārējo interešu fondi, kas nodokli maksā pilnā apmērā, ja tie ir dibināti šajā dalībvalstī, atteikt šāda atbrīvojuma no nodokļa maksāšanas par tāda paša veida ienākumiem piešķiršanu saskaņā ar privāttiesībām dibinātam atzītam vispārējo interešu fondam tikai tādēļ, ka tas tikai daļēji maksā nodokli šīs valsts teritorijā, jo ir dibināts citā dalībvalstī.**

[Paraksti]