

Byla C-386/04

Centro di Musicologia Walter Stauffer

prieš

Finanzamt München für Körperschaften

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Pelno mokestis – Pajamų iš nuomos neapmokestinimas – Gyvenamosios vietos sąlyga – Privatinių teisės reglamentuojamas fondas, pripažįstamas tenkinančiu viešuosius poreikius“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apsiribojimai

(EB sutarties 73b ir 73d straipsniai (dabar – EB 56 ir EB 58 straipsniai))

Sutarties 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) kartu su Sutarties 73d straipsniu (dabar – EB 58 straipsnis) turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia valstybei narei, pelno mokesčių neapmokestinančiam viešuosius poreikius tenkinančiam fondui, iš esmės neribotai apmokestinamam, jei jie steigti šioje valstybėje, pajamų iš nuomos nacionalinėje teritorijoje, atsisakyti privatinių teisės reglamentuojamam fondui, pripažįstamam tenkinančiu viešuosius interesus, tos pačios rūšies pajamų atžvilgiu taikyti tokį patį lengvatų motyvuojant tik tuo, kad, būdamas suseigęs kitoje valstybėje narėje, jos teritorijoje jis yra tik iš dalies apmokestinamas asmuo.

Bendrijos teisė nereikalauja, kad valstybės narės užsienio fondams, kuriems viešųjų poreikių tenkinimo statusas pripažįstamas jų kilmės valstybėje narėje, automatiškai pripažintų šį statusą jų teritorijoje. Tačiau jei fondas, pripažįstamas tenkinančiu viešuosius poreikius vienoje valstybėje narėje, atitinka reikalavimus, šiuo tikslu keliamus kitoje valstybėje narėje, ir jei jo tikslas yra tenkinti identiškus visuomenės poreikius, o tai nustatyti turi pastarosios valstybės nacionalinės institucijos, skaitant teismus, tos valstybės narės institucijos negali atimti iš fondo teisės vienodą vertinimą remiantis tik tuo, kad jis nėra steigtas jos teritorijoje.

Tokio skirtingo vertinimo neturėtų pateisinti su nacionalinės kultūros ir aukštojo mokslo plėtra susiję siekiami tikslai, nes aptariamai nacionalinės teisės aktai negrindžiami prielaida, kad iš fondo, pripažįstamo tenkinančiais viešuosius poreikius, vykdomos veiklos naudos turi turėti nacionalinė visuomenė.

Be to, tokie teisės aktai neturėtų būti pateisinami būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą. Todėl valstybės narės, prieš neapmokestinant fondo mokesčių, iš tikrųjų gali taikyti priemones, leidžiančias jai aiškiai ir tiksliai nustatyti, ar jis atitinka nacionalinės teisės keliamus reikalavimus, kad galėtų būti neapmokestintas mokesčių, ir kontroliuoti jo veiksmingą valdymą. Vis dėlto, nors ir gali būti sudėtingiau atlikti būtiną patikrinimą, jei fondai yra steigti kitose valstybėse narėse, tai yra paprasti administracinio pobūdžio nepatogumai, kurių nepakanka norint pateisinti atitinkamos valstybės institucijų atsisakymą tokiems fondams suteikti tokias pat mokesčių lengvatas, kaip ir šioje valstybėje neribotai apmokestinamiems fondams.

Be to, nesant tiesioginio ryšio tarp mokesčių lengvatos, kuri yra pajamų iš nuomos

neapmokestinimas, ir šios lengvatos kompensavimo konkrečia mokestine išskaita, aptariamo apribojimo negali pateisinti b?tinyb? išsaugoti mokes?i? sistemos darn?.

Tas pats galioja ir b?tinybei apsaugoti apmokestinimo baz?, nes mokestini? ?plauk? sumaž?jimas netur?t? b?ti laikomas viršesniu viešuoju interesu, galin?iu pateisinti priemon?, kuri iš esm?s prieštarauja pagrindinei laisvei.

Kalbant apie kov? su nusikalstamumu, tai, jog fondas yra ?steigtas kitoje valstyb?je nar?je, nereiškia, kad galima daryti bendr? prielaid? d?l nusikalstamos veiklos. Be to, neleisti tokiems fondams pasinaudoti atleidimu nuo mokes?io, kai galimos ?vairios priemon?s kontroliuoti j? atskaitomyb? ir veikl?, reiškia taikyti priemon?, kuri viršija tai, kas yra b?tina kovojant su nusikalstamumu.

(žr. 39–40, 45, 47–48, 55–56, 58–62 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. rugs?jo 14 d.(*)

„Laisvas kapitalo jud?jimas – Pelno mokestis – Pajam? iš nuomos neapmokestinimas – Gyvenamosios vietos s?lyga – Privatini?s teis?s reglamentuojamas fondas, pripaž?stamas tenkinan?iu viešuosius poreikius“

Byloje C?386/04

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. liepos 14 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugs?jo 8 d., pagal EB sutarties 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Centro di Musicologia Walter Stauffer

prieš

Finanzamt München für Körperschaften,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ir U. L?hmus (praneš?jas),

generalin? advokat? C. Stix-Hackl,

pos?džio sekretor? M. Ferreira, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2005 m. spalio 13 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, atstovaujamos *Rechtsanwalt O. Thömmes*,
- *Finanzamt München für Körperschaften*, atstovaujamos *Rechtsanwälte C. Anneser ir K. Schmid*,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Tiemann ir U. Forsthoff,
- Airijos, atstovaujamos D. O’Hagan, *BL D. Moloney* ir *BL K. Maguire*,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato P. Gentili*,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos C. White, padedamos *barrister R. Hill*,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos K. Gross ir R. Lyal,

susipažin?s su 2005 m. gruodžio 15 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada, priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s 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 nagrin?jant gin?? tarp pagal Italijos teis? ?steigto fondo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (toliau ? fondas) ir *Finanzamt München für Körperschaften* (toliau ? *Finanzamt*) d?l tam tikr? pajam? apmokestinimo pelno mokes?iu už 1997 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?

3 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB d?l Sutarties 67 straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) ?gyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priedo, pavadinto „Kapitalo jud?jim?, nurodyt? direktyvos 1 straipsnyje, nomenklat?ra“, ?vade nurodyta:

„Šioje nomenklat?roje kapitalo jud?jimai skirstomi pagal turto ir ?sipareigojim?, su kuriais jie susij?, ekonomin? pob?d? ir išreiškiami arba nacionaline, arba užsienio valiuta.

Kapitalo jud?jimai, išvardyti nomenklat?roje, apima:

- visas b?tinas kapitalo jud?jim? operacijas: sandori? sudarym? ir su jais susijusi? pervedim? vykdym?. Paprastai sudaromas skirting? valstybi? nari? rezident? sandoris, nors kai kuriuos kapitalo jud?jimus vykdo vienas asmuo (pvz., aktyv?, priklausan?i? emigrantams, pervedimai),
- operacijas, kurias atlieka fizinis ar juridinis asmuo <...>,
- visus ?manomus ?kio subjekto taikomus finansini? operacij? metodus rinkoje, kurie pasirenkami atliekant atitinkam? operacij?, pvz., vertybini? popieri? ir kit? finansini? instrument?

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, apsigijimo sandorius ir kt. <...>,

– operacijas, skirtas sukauptam turtui parduoti ar perleisti jį kitiems subjektams, jo pardavimo planų repatrijavimui <...> ar šių planų skubų panaudojimą nenukrypstant nuo Bendrijos pareigojimų,

– 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 – „vairūs“. Todėl ji neturėtų būti aiškinama kaip ribojanti direktyvos 1 straipsnyje nurodytą visiško kapitalo judėjimo liberalizavimo principą.“

4 Paminėta nomenklatūra apima tryliką 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. Juridiniai asmenys, asmenų grupės ir turto, kurių nei buveinys, 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 statusą ir realų jų valdymą, siekia tiesiogiai ir tik viešuosius poreikius tenkinančių, labdaros ar kitų religinių tikslų (1977 m. mokesčio kodekso (Abgabenordnung, toliau – AO) 51–68 straipsniai). Jei vykdoma komercinė veikla, atleidimas nuo mokesčio netaikomas. Antrasis sakinytis 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. gautos pajamos *Finanzamt* apmokestino pelno mokesčiu. Fondas savo veiklai vykdyti patalpų ir dukterinių ūmonių Vokietijoje neturi. Paslaugas, susijusias su paminėtų komercinių patalpų nuoma, teikia Vokietijos turto administravimo agentūra.

9 Iš mokesčiais metais galiojusių įstatų matyti, kad fondas neturėjo tikslo siekti pelno. Jis siekė tik kultūrinį tikslą, susijusį su mokymu ir auklėjimu, 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 (Šveicarija), gyventi *Crémone* (Italija) visą apmokymo laikotarpį.

10 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo pateiktos informacijos matyti, kad aptariamais mokesčiais metais fondas siekė ne pelno tikslą 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 sakiniiais, nebuvo apmokestintas pajamų mokesčiu, nes turto nuoma yra turto administravimas ir tai nėra komercinė veikla AO 14 straipsnio 1 dalies prasme.

11 Ta?iau fondas, turintis savo buvein? ir valdymo organus Italijoje, Vokietijoje gauna pajam? iš nuomos ir turi b?ti iš dalies apmokestintas. Iš to išplaukia, kad reikia taikyti KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punkt?, pagal kur? neapmokestinimas, kuris taikomas juridini? asmen?, siekian?i? tenkinti tiesiogiai ir tik viešuosius poreikius, atžvilgiu, netaikytinas iš dalies apmokestinamiems asmenims. Iš šios nuostatos išplaukia, kad d?l pajam? iš nuomos, kurias jis gauna Vokietijoje nuomodamas komercines patalpas, fondas buvo apmokestintas pelno mokes?iu.

12 Fondas apskund? raginim? sumok?ti mokes?ius už 1997 m., motyvuodamas tuo, kad, b?damas pelno nesiekiantis juridinis asmuo, jis tur?jo b?ti atleistas nuo mokes?io. Šis skundas buvo atmestas. Tod?l jis *Finanzgericht München* pateik? ieškin?, kuris taip pat nebuvo patenkintas. V?liau jis pateik? kasacin? skund? *Bundesfinanzhof*, kuris abejoja, ar atleidimo nuo pelno mokes?io netaikymas juridiniams asmenims, ?virtintas KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punkte, yra suderinamas su Bendrijos teis?s reikalavimais.

13 Esant šioms aplinkyb?ms, *Bundesfinanzhof* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti š? prejudicin? klausim?:

„Ar tai, kad kitoje valstyb?je nar?je pagal privatin? teis? ?steigtas viešuosius poreikius tenkinantis fondas, kurio pajamos iš nuomos valstyb?je nar?je yra iš dalies apmokestinamos, n?ra atleidžiamas nuo pelno mokes?io, priešingai nei toje valstyb?je nar?je ?steigtas viešuosius poreikius tenkinantis iš dalies apmokestinamas fondas, gaunantis atitinkam? pajam?, 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?“

D?l prejudicinio klausimo

14 Klausimu *Bundesfinanzhof* iš esm?s klausia, ar EB sutarties nuostatoms, susijusioms su ?sisteigimo laisve, laisve teikti paslaugas ir (arba) laisvu kapitalo jud?jimu, neprieštarauja tai, kad valstyb? nar?, kuri visiškai atleidžia nuo pelno mokes?io pajamas iš nuomos nacionalin?je teritorijoje gaunant? pelno nesiekiant? fond?, jei jis yra ?steigtas šioje valstyb?je, atsisako taikyti tok? pat? atleidim? nuo mokes?io tokios pat r?šies pajamas gaunan?iam priva?iam pelno nesiekian?iam fondui d?l to, kad jis yra ?steigtas kitoje valstyb?je nar?je ir jos teritorijoje yra tik iš dalies apmokestinamas asmuo.

15 Pirmiausia reikia priminti, kad, nors tiesiogini? mokes?i? sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi? nari? kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 1995 m. rugpj??io 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C?80/94, Rink. p. I?2493, 16 punkt?; 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C?39/04, Rink. p. I?2057, 14 punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C?513/03, Rink. p. I?0000, 36 punkt?).

16 Toliau reikia nustatyti, ar, atsižvelgiant ? bylos aplinkybes, fondas gali pasinaudoti nuostatomis, susijusiomis su ?sisteigimo laisve, laisve teikti paslaugas ir (arba) laisvu kapitalo jud?jimu.

17 ?sisteigimo laisv?, kuri? Sutarties 52 straipsnis pripaž?sta Bendrijos pilie?iams ir kuri apima ir teis? imtis savarankiškai dirban?i?j? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo šalies teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal Sutarties 58 straipsn? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir Bendrijoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes (1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?0000, 30

punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?0000, 29 punkt?).

18 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, „verslo vietos“ s?voka Sutartyje yra labai plati s?voka, reiškianti galimyb? Bendrijos pilie?iui nuolat ir nenutr?kstamai dalyvauti kitos valstyb?s nar?s nei jo kilm?s valstyb? ekonominiame gyvenime ir iš to gauti naudos, taip skatinant ekonomin? ir socialin? tarpusavio s?veik? Bendrijoje savarankiško darbo srityje (šiuo klausimu žr. 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 21 punk?s ir 1995 m. lapkri?io 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C?55/94, Rink. p. I?4165, 25 punkt?).

19 Ta?iau tam, kad b?t? galima taikyti nuostatas, susijusias su ?sisteigimo laisve, iš esm?s reikia, kad b?t? užtikrintas nuolatinis buvimas priiman?iojoje valstyb?je nar?je ir ?gyto ar turimo nekilnojamojo turto valdymas b?t? aktyvus. Ta?iau iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo pateikt? fakt? matyti, jog fondas neturi patalp? Vokietijoje, kad gal?t? ten vykdyti savo veikl?, ir kad nekilnojamojo turto nuomos paslaugas teikia Vokietijos turto administravimo agent?ra.

20 Taigi darytina išvada, kad nuostatos, reglamentuojan?ios ?sisteigimo laisv?, netaikytinos esant tokioms aplinkyb?ms, kokios yra pagrindin?je byloje.

21 Be to, reikia nustatyti, ar fondas gali remtis Sutarties 73B–73G straipsniais d?l laisvo kapitalo jud?jimo.

22 Šiuo poži?riu reikia pasteb?ti, kad Sutartis neapibr?žia s?vok? „kapitalo jud?jimas“ ir „mok?jimai“. Ta?iau iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad, nors Sutarties 73b straipsnis iš esm?s atkartoja Direktyvos 88/361 1 straipsn? ir buvo priimtas remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EEB sutarties 67–73 straipsnius pakeit? EB sutarties 73B–73G straipsniai, dabar ? EB 56–60 straipsniai), prie jos prid?ta „kapitalo jud?jimo“ nomenklat?ra išsaugo t? pa?i? tiesiogin? „kapitalo jud?jimo“ s?vokos reikšm?, koki? ji tur?jo prieš ?sigaliojant EB 56 ir EB 60 straipsniams, turint omenyje, kad pagal jos ?vad? joje pateiktas s?rašas n?ra baigtinis (žr., be kita ko, 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C?222/97, Rink. p. I?1661, 21 punkt?; 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 punkt? ir min?to sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 39 punkt?).

23 Negin?ijama, kad fondas, kurio buvein? yra Italijoje, Miunchene turi komercines patalpas, kurias jis nuomoja. Tarp kapitalo jud?jim?, išvardyt? Direktyvos 88/361 I priede, yra II skyriuje „Investicijos ? nekilnojam?j? turt?“ nurodytos ne rezident? investicijos ? nekilnojam?j? turt? nacionalin?je teritorijoje.

24 Iš to išplaukia, kad laisvo kapitalo jud?jim? apima tiek tokio nekilnojamojo turto tur?jimas, tiek jo valdymas. Vadinasi, nebereikia analizuoti, ar fondas buvo paslaug? teik?jas.

25 Pagal Sutarties 73b straipsn?, visi kapitalo jud?jimo tarp valstybi? nari? apribojimai yra draudžiami.

26 Norint nustatyti, ar nacionalin? teis?s norma, kokia yra nagrin?jama pagrindin?je byloje, riboja laisv? kapitalo jud?jim? Sutarties 73b straipsnio prasme, b?tina išsiaiškinti, ar jos taikymas nacionalin?je teritorijoje gaut? nuomos pajam? atžvilgiu, nenumatant atleidimo nuo mokes?io, kuriuo šioje teritorijoje naudojasi tokie patys neribotai apmokestinami fondai, apriboja kitoje valstyb?je nar?je ?steigtus ne pelno fondus, pripažintus tenkinan?iais viešuosius poreikius.

27 Taigi d?l aplinkyb?s, kad nuo mokes?io atleidžiamos tik Vokietijoje neribotai apmokestinam?, viešuosius poreikius tenkinan?iais pripažint? fond? pajamos iš nuomos, kitoje

valstybėje narėje buveinės 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 narį, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai atitinka Sutartį. Iš tiesų pačios 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 būtų tikrinami 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, steigėto kitoje valstybėje narėje, vertinimas, negalima viršyti to, kas yra būtina siekiant įgyvendinti aptariamą teisės aktą tikslus.

33 *Finanzamt* ir Vokietijos bei Jungtinių 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, sulygos, kuriomis valstybės narės pripažįsta fondui viešuosius poreikius tenkinimo subjekto statusą, kuris suteikia mokesčių ir kitų privilegijų, priklausomai nuo viešo naudingumo sampratos ir „viešojo poreikio“ sąvokos apimtį, 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 tenkinimo subjekto statuso suteikimo reikalavimai skiriasi.

36 N? vienas iš ši? argument? n?ra priimtinas.

37 Pirmiausia, nors valstyb?s nar?s turi teis? reikalauti pakankamo ryšio tarp fond?, kuriuos jos pripaž?sta fondais, tenkinan?iais viešuosius poreikius, ir suteikia tam tikras mokestines ir j? vykdomos veiklos lengvatas, iš sprendimo kreiptis su prašymu priimti prejudicin? sprendim? išplaukia, kad toks ryšys n?ra svarbus sprendžiant pagrindin? byl?.

38 AO 52 straipsnis nustato, kad juridinis asmuo tenkina viešuosius poreikius, jei jo veikla nesiekiamą pelno ir skatinami visuomen?s interesai, ta?iau nedaro skirtumo, ar ta veikla vykdoma nacionalin?je teritorijoje, ar užsienyje. Teismas, pateik?s prašym? priimti prejudicin? sprendim?, nurodo, jog visuomen?s interes? skatinimas šios nuostatos prasme nereiškia, kad iš toki? priemoni? tur?t? tur?ti naudos Vokietijos Federacin?s Respublikos pilie?iai ar gyventojai.

39 Antra, kaip teisingai nurodo generalin? advokat? išvados 94 punkte, Bendrijos teis? nereikalauja iš valstybi? nari? užsienio fondams, kuriems viešuosius poreikius tenkinan?io subjekto statusas pripaž?stamas j? kilm?s valstyb?je nar?je, automatiškai pripažinti š? status? j? teritorijoje. Valstyb?s nar?s šiuo aspektu turi diskrecij?, kuria naudojasi pagal Bendrijos teis? (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 9 d. Sprendimo *Stichting Kinderopvang Enschede*, C?415/04, Rink. p. I?0000, 23 punkt?). Šiomis aplinkyb?mis jos gali nuspr?sti, kokius visuomen?s interesus jos nori skatinti, suteikdamos su šiais interesais susijusi? ne pelno tiksl? siekian?ioms asociacijoms ir fondams lengvat?.

40 Ta?iau jei fondas, pripaž?stamas tenkinan?iu viešuosius poreikius vienoje valstyb?je nar?je, atitinka reikalavimus, šiuo tikslu keliamus kitoje valstyb?je nar?je, ir jei jo tikslas yra skatinti identiškus visuomen?s interesus, o tai nustatyti turi pastarosios valstyb?s nacionalin?s institucijos, ?skaitant teismus, tos valstyb?s nar?s institucijos negali atimti iš fondo teis?s ? vienod? vertinim? vien tik remdamosi tuo, kad jis n?ra ?steigtas jos teritorijoje.

41 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje teigia, kad aptariamais finansiniais metais fondas siek? tenkinti viešuosius poreikius AO 51–68 straipsni? prasme ir kad jis ?vykd? ?statuose keliamus reikalavimus, leidžian?ius jam pasinaudoti atleidimu nuo pelno mokes?io pagal KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirm?j? sakin?.

42 Taigi esant tokioms aplinkyb?ms, kokios yra pagrindin?je byloje, KStG 5 straipsnio 2 dalies 3 punktas leidžia objektyviai panašioje pad?tyje esan?ius fondus vertinti skirtingai, atsižvelgiant ? j? buvimo viet?. Iš to išplaukia, kad tokia mokestin? priemon? iš esm?s n?ra nevienodas vertinimas, kur? leidžia Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktas, nebent jis b?t? pateisinamas privalomais viešojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. min?tus sprendimus *Verkooijen*, 46 punkt? ir *Manninen*, 29 punkt? ir 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C?265/04, Rink. p. I?0000, 38 punkt?).

43 Pateisinant skirting? Vokietijoje neribotai apmokestinam? viešuosius poreikius tenkinan?i? fond? ir fond?, kurie n?ra Vokietijoje ?steigti, vertinim?, Teisingumo Teismui buvo pamin?ti tikslai, susij? su kult?ros pl?tra, mokymu ir lavinimu, efektyvia mokes?i? kontrole, b?tinumu užtikrinti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn?, poreikiu apsaugoti mokes?io baz? bei kov? su nusikalstamumu.

44 Šiuo požiūriu *Finanzamt* pirmiausia mano, kad mokestines lengvatas, kuriomis naudojasi kultūriniai tikslai siekiantys nacionaliniai fondai, apima EB sutarties 92 straipsnio 3 dalies d punktas (po pakeitimo – EB 87 straipsnio 3 dalies d punktas) ir EB sutarties 128 straipsnis (po pakeitimo – EB 151 straipsnis), todėl išimties nacionaliniai fondai, kurie siekia tik tikslus, 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. Sprendimo *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 mokesčių schema siekia tokius tikslus ar yra pagalba, kuri reglamentuoja EB 92 ir EB 93 straipsniai. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą akivaizdu, kad AO 52 straipsnis nėra pagrįstas prielaida, jog iš fondo, laikomą tenkinamais viešuosius poreikius, vykdomos veiklos naudos turi turėti nacionaliniai visuomenai.

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 steigtas viešuosius poreikius tenkinantis fondas nacionalinės teisės prasme realiai įgyvendina statytus tikslus ir koku 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 valstybės narės, prieš atleisdama fondą nuo mokesčių, gali taikyti priemones, leidžiančias jai aiškiai ir tiksliai nustatyti, ar fondas atitinka nacionalinės teisės keliamus reikalavimus, kad galėtų būti atleistas nuo mokesčių, ir kontroliuoti jo realų valdymą, pavyzdžiui, reikalaudama metinės atskaitomybės ir veiklos ataskaitos. Žinoma, jei fondai yra steigti 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 pašios 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 mokesčių viešųjų poreikių tenkinamą fondą pareikalauti pateikti atitinkamus kontrolei būtinus rodymus. Be to, nacionalinės teisės aktai, tvirtinantys absoliutai draudimą mokesčių mokėtojui pateikti tokius rodymus, negali būti pateisinami mokesčių kontrolės veiksmingumu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Laboratoires Fournier* 25 punktą).

50 Be to, aptariamos mokesčių institucijos, 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 visų mokesčių mokėtojų vertinimui būtina informaciją, taip pat ir informaciją, ar toks asmuo gali būti atleistas nuo mokesčių (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 į turimos nuosavybės atleidimas nuo pelno mokesčių grėstų nacionalinės mokesčių sistemos darnai. Jos nuomone, dėl viešuosius poreikius tenkinančių fondų veiklos, susijusios su visuomeniniu interesu, toks atleidimas nuo mokesčių panaikintų mokestinį prievolę. Tiek, kiek pastarieji tiesiogiai prisiima atsakomybę už bendrą gerovę, jie pakeičia valstybę, kuri savo ruožtu gali jiems suteikti mokestinį lengvatą nepažeisdama savo vienodo vertinimo pareigos.

52 Šiuo požiūriu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybę užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutarties garantuojamą pagrindinį laisvą suvaržymą (1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktą ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktą).

53 Tačiau tam, kad tokiu argumentu būtų galima sėkmingai pasinaudoti, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp aptariamos 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 punktą ir minėto sprendimo *Komisija prieš Belgiją* 14–16 punktą, šie sprendimai yra pagrįsti tuo, kad Belgijos teisėje to paties mokesčių mokėtojo atžvilgiu buvo tiesioginis ryšys tarp galimybės išskaičiuoti draudimo mokas iš apmokestinamų pajamų ir vėlesnio draudikų sumokėtų sumų apmokestinimo (minėto sprendimo *Manninen* 42 punktą).

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 mokesčių, neatitinka naštos, kuri tenka neribotai apmokestinamiems fondams. Kitaip tariant, mokesčių sistemos požiūriu nėra tiesioginio ryšio tarp atleidimo nuo mokesčių ir šios lengvatos kompensavimo konkrečia mokestine išskaita.

57 Kita vertus, noras viešuosius poreikius tenkinančius fondus, gyvendinančius šios valstybės narių politinius tikslus, atleisti nuo mokesčių 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 mokesčių, jei jis, siekdamas tą pačią tikslą, steigė 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 atleidimo nuo pelno mokesčio pripažinimas viešuosius poreikius tenkinantiems fondams ne rezidentams sumažinti Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių plaukas iš pelno mokesčio. Tačiau iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, kad mokesčių plaukas sumažėjimas neturėtų būti laikomas privalomu viešojo intereso pagrindu, galinti 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 gyti teisinį fondo statusą.

61 Net jei, atleisdamos nuo mokesčio tik nacionalinėje teritorijoje steigtus viešuosius poreikius tenkinančius fondus, valstybės narės institucijos kovoja su nusikalstamumu, reikia turėti omenyje, kad tai, jog fondas yra steigtas 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, 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 steigtas šioje valstybėje narėje, atsisakyti atleisti kitoje valstybėje narėje steigto pagal privatinę teisę veikiančio viešuosius poreikius tenkinančio fondo tokias pajamas nuo pelno mokesčio, motyvuojant tik tuo, kad, būdamas steigėjas 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 pateikusio 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 steigtas šioje valstybėje narėje, atsisakyti atleisti kitoje valstybėje narėje steigto pagal privatinę teisę veikiančio viešuosius poreikius tenkinančio fondo tokias pajamas nuo pelno mokesčio, motyvuojant tik tuo, kad, būdamas steigėjas kitoje valstybėje narėje, jos teritorijoje jis yra tik iš dalies apmokestinamasis asmuo.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.