

GENERALINIS ADVOKATAS

CHRISTINE STIX-HACKL

IŠVADA,

pateikta 2005 m. gruodžio 15 d.(1)

**Byla C-386/04**

**Centro di Musicologia Walter Stauffer**

**prieš**

**Finanzamt München für Körperschaften**

(*Bundesfinanzhof* (Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Viešuosius poreikius tenkinančių privačių fondų atleidimas nuo mokesčio – Gyvenamosios vietos sąlyga“

## I – **Žanga**

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo iš esmės yra prašoma išaiškinti, kokių atvejų valstybės narų, remdamasi buveinės vieta, gali tiesioginiams mokesčių srityje, o tiksliau nacionalinėje teritorijoje gauti pajamų apmokestinimo atžvilgiu, užsienio fondų, atitinkant šios valstybės narų viešųjų poreikių tenkinimui keliamus reikalavimus, vertinti mažiau palankiai nei tokio paties tipo nacionalinį fondą.

## II – **Teisinis pagrindas**

### A – *Bendrijos teisė*

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

### B – *Nacionalinė teisė*

3. Vokietijos pelno mokesčio įstatymo(2) (toliau – KStG) atitinkamos nuostatos suformuluotos taip:

„2 straipsnis

Dalinis apmokestinimas

Pelno mokesčių iš dalies apmokestinamos:

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

„5 straipsnis

Atleidimas nuo mokesčių

1) Nuo pelno mokesčių 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. mokesčių kodekso (Abgabenordnung, toliau AO) 51-68 straipsniai). Jei vykdoma komercinė veikla, atleidimas nuo mokesčių netaikomas. Antrasis sakinyss netaikomas savininko tiesioginiam miško naudojimui;

<...>

2) 1 dalyje numatytas atleidimas nuo mokesčių netaikomas:

<...>

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

„8 straipsnis

Pajamų apskaičiavimas

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

4. Atitinkamos 1990 m. įstatymo dėl pajamų mokesčių (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 (21 straipsnis), jei nekilnojamas turtas, turtas, ar teisės yra <...> nacionalinėje teritorijoje <...>“

### III – Bylos aplinkybės ir procesas

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

6. Fondas yra komercinė patalpų Miunchene savininkas. Iš šių patalpų nuomos jį gauna pajamas, kurias už 1997 m. mokestinius metus *Finanzamt München* (toliau – atsakovas *Finanzamt*) apmokestino pelno mokesčiu. Fondas Vokietijoje neturi nei biurų, nei registruoto padalinio. Jis taip pat neveikia per dukterinę Vokietijos įmonę. Paslaugas, susijusias su komercinė patalpų nuoma, teikia Vokietijos turto administravimo agentūra.

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

8. Kaip teigiama *Bundesfinanzhof* prašyme priimti prejudicinį sprendimą, ginčijamais mokestiniais metais fondas siekė viešuosius poreikius tenkinti? tikslą ir pagal KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmąjį sakinį atitiko ?statų sąlygas dėl atleidimo nuo mokesčio. Remiantis KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto antru ir trečiu sakiniiais šių pajamų dalinis apmokestinimas netaikomas, nes turto nuomos veikla sudarė turto administravimą ir tai nebuvo komercinė veikla.

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

10. Vienintelis dalykas, dėl kurio *Bundesfinanzhof* kilo abejonė dėl to, ar iš esmės nagrinėjusi teisę? išvadą, yra tai, ar fondas atitinka realaus valdymo reikalavimus ir ypač ar jis gautas pajamas netrukus po jų gavimo panaudoja ?statuose numatytais tikslais, kurių atžvilgiu yra taikomos mokestinių lengvatų. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* remiasi *Finanzgericht* nustatytais aplinkybėmis.

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

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

13. *Bundesfinanzhof* mano, kad šiuo atveju pagrindinė laisvė taikymui netrukdo tai, jog, remiantis Sutarties 58 straipsnio antrąja pastraipa (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa),

bendrovės turi būti „siekiančios pelno“. Ši sąvoka apima ne tik maksimalaus pelno siekį, bet ir bet kokią komercinę veiklą, jeigu ja siekiama pelno ir jeigu ji atliekama už atlygą. Tad atsižvelgiant į tai, komercinė patalpų nuoma, kaip šiuo atveju, galėtų būti laikoma veikla, kuria siekiama pelno.

14. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat abejoja, ar viešuosius poreikius tenkinančio fondo rezidento ir viešuosius poreikius tenkinančio fondo nerezidento nevienodas traktavimas yra pateisinamas remiantis darnos principu. Remiantis darnos principu, atleidimas nuo mokesčio yra susijęs su viešųjų poreikių tenkinimu. Žinoma, gali taip būti, kad Vokietija negaus naudos iš užsienio fondo, įgyvendinančio savo tikslus užsienyje, viešųjų poreikių tenkinimo. Tačiau *Bundesfinanzhof* pabrėžia, kad, remiantis AO 52 straipsnio 1 dalimi, viešųjų poreikių tenkinimo pripažinimas mokestiniais tikslais nepriklauso nuo nacionalinės visuomenės interesų skatinimo. Tokiu būdu tariamas naudos gavimo ir atleidimo nuo mokesčio atitikimas Vokietijos mokesčių teisėje yra susijęs ne su viešųjų poreikių tenkinimu, o su neribotu ar daliniu apmokestinimu arba su atitinkamo fondo buveine Vokietijos ar užsienio teritorijoje, o tai neatitinka darnos reikalavimo.

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

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

#### IV – Dėl prejudicinio klausimo

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

A – Dėl pagrindinių laisvės taikymo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

17. Vokietijos vyriausybė mano, kad pagrindinės laisvės netaikytinos dėl Vokietijos mokesčių nuostatų, susijusių su viešuosius poreikius tenkinančiomis įmonėmis, socialinio tikslo. Remiantis Teisingumo Teismo praktika tokios nuostatos taikytinos Bendrijos piliečių, gyvenančių užsienyje, atžvilgiu tik tuomet, kai tarp Bendrijos piliečio ir atitinkamos valstybės narės yra pakankamai glaudus ryšys, o taip šiuo atveju nėra.

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

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

20. Komisija mano priešingai, kad ginčijamo mokesčių teisės akto priskyrimas socialinės politikos sričiai neužkerta kelio taikyti EB sutartį. Fondas nurodo, kad viešųjų poreikių tenkinimo arba mokesčių teisės derinimo nebuvimas Bendrijos lygmeniu taip pat neužkerta kelio taikyti pagrindines laisves. Remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika valstybės narės priskirta reglamentavimo kompetencija turėtų būti gyvendinama atsižvelgiant į pagrindines laisves.

## 2. Teisinis vertinimas

21. Pirmiausia reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai nepriskiriami Bendrijos kompetencijai, valstybės narės vis dėlto turi gyvendinti savo kompetenciją laikydamosi Bendrijos teisės(3).

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

23. Net ir darant prielaidą, jog aptariama nuostata, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, priskirtina socialinio lengvatų sričiai – *quod non* ? reikia priminti, kad, Teisingumo Teismo nuomone, Bendrijos teisė iš principo taip pat taikytina šioje srityje. Teisingumo Teismas 1998 m. balandžio 28 d. priimtuose sprendimuose byloje C-120/95(4) ir C-158/96(5) konstatavo, kad „nesant suderinimo Bendrijos lygmeniu, <...> kiekvienos valstybės narės teisė nustato, kokiomis sąlygomis, viena vertus, atsiranda teisė arba pareiga apsidrausti pagal socialinio draudimo sistemą, o kita vertus, teisė gauti tam tikros naudos“, be to, „valstybės narės, gyvendindamos tokią teisę, privalo laikytis Bendrijos teisės“, tad faktas, „jog ginčijama nuostata priskiriama socialinio draudimo sistemai, neužkerta kelio taikyti EB sutarties 59 ir 60 straipsnius“. Tokios nuomonės aš laikiausi savo 2005 m. gegužės 12 d. išvadoje *Blanckaert* (C-512/03)(6), pagal kurią normos priskyrimas mokesčių arba socialinio draudimo teisei neturi tokos principinė Bendrijos teisės nuostatų taikymui.

24. Žmonės dalyvavimas gyvendinant socialinės politikos tikslus iš esmės netrukdo taikyti Bendrijos teisės. Reikšminga yra tai, ar žmonėms tokiu atveju vykdo komercinę veiklą(7).

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

## B – Dėl taikytinų pagrindinių laisvių

### 1. Pagrindiniai šalių argumentai

26. Fondas laikosi nuomonės, kad turto administravimo agentūros, eksploatuojančios komercinės patalpas, veikla turi būti laikoma jos nuolatine buveine nacionalinėje teritorijoje. Todėl fondo patalpų administravimo veikla patenka į sistėgimo laisvės taikymo sritį. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas būtų kitokios nuomonės, ši veikla reikėtų vertinti atsižvelgiant į laisvą paslaugų judėjimą, nes fondas už atlygą teikia paslaugas užsienio valstybėje. Bet kokiu atveju fondo vykdoma ekonominė veikla patenka į laisvo kapitalo judėjimo sferą. 1988 m. birželio 24 d.

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

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

28. Atsakovas *Finanzamt*, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir, papildomai, Vokietijos vyriausybė bei *Chief State Solicitor Irlands* nurodo priešingai, kad Sutarties 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis) turi būti aiškinamas taip, jog EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 59 straipsnis (po pakeitimo – EB 49 straipsnis) netaikomi tiems teisės subjektams, pagal kurių statusą jie yra nesiekiantys pelno, nesvarbu, ar jie vykdo komercinę veiklą, ar ne. Jungtinės Karalystės vyriausybė savo nuomonę grindžia 2002 m. kovo 21 d. Sprendimu byloje C-174/00(9) ir nurodo, kad Teisingumo Teismas neatsižvelgė į generalinio advokato G. Cosmas kitokią nuomonę 1999 m. sausio 28 d. išvadoje C-172/98(10).

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

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

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

## 2. Teisinis vertinimas

### a) Žanginės pastabos

32. Vokietijos *Bundesfinanzhof* pateikdamas prejudicinį klausimą remiasi Sutarties nuostatomis dėl sistėgimo laisvės, laisvo paslaugų ir kapitalo judėjimo. Kadangi laisvas paslaugų judėjimas remiantis Sutarties 60 straipsnio pirmąja pastraipa (dabar – EB 50 straipsnio pirmoji pastraipa) kitą dviejų pagrindinių laisvų atžvilgiu yra taikoma subsidiariai, jo taikymas turi būti išnagrinėtas tik tuo atveju, jeigu nebus taikoma nei sistėgimo laisvė, nei laisvo kapitalo judėjimo nuostatos.

33. Dėl sistėgimo laisvės pirmiausia reikia pažymėti, kad proceso dalyviai pateikę išsamią nuomonę dėl Sutarties 58 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 48 straipsnio antroji

pastraipa) aiškinimo tiek, kiek, remiantis šia nuostata, privatūs pelno nesiekiantys asmenys nepatenka į įsisteigimo laisvės ir, skaitant kartu su Sutarties 66 straipsniu (dabar – 55 straipsnis), laisvo paslaugų judėjimo, taikymo sritį asmenų atžvilgiu. Ar viešuosius poreikius tenkinantis fondas siekia pelno ir kiek, reikėtų išaiškinti, tik jeigu nagrinėjama fondo nuomos veikla patektų į įsisteigimo laisvės materialinę taikymo sritį.

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

b) įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo atskyrimas

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

36. Teisingumo Teismas nagrinėjo abiejų pagrindinių laisvės atskyrimą daugelyje sprendimų. Dabartinėje savo praktikoje jis remiasi įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo paraleliniu taikymu. Tokia Teisingumo Teismo praktika remiasi prielaida, kad laisvo kapitalo judėjimo nuostatos lygiavertiai netaikomos su kitomis pagrindinėmis laisvėmis tik tais atvejais, kurie yra susiję su specialiomis, kapitalo judėjimą reguliuojančiomis priemonėmis. Tačiau, jei tokios priemonės daro tik netiesioginį taką kapitalo judėjimui dėl komercinės veiklos vykdymo kitoje valstybėje narėje apsunkinimo, tokiam atvejui taip pat yra taikoma atitinkamos veiklos atžvilgiu galiojanti pagrindinė laisvė(11).

37. Sąlytis tarp laisvo kapitalo judėjimo ir įsisteigimo laisvės atsiranda ypač tuomet, kai atskirų valstybių teisės nuostatos yra susijusios su tiesioginėmis investicijomis, pavyzdžiui, kapitalo dalių turėjimu(12), arba nekilnojamojo turto įsigijimu komercinei veiklai vykdyti užsienyje(13).

38. Iš Sutarties 54 straipsnio 2 dalies e punkto (dabar – EB 44 straipsnio 2 dalies e punktas) išplaukia, kad, viena vertus, įsisteigimo laisvė apima ir komercinei veiklai vykdyti reikalingo nekilnojamojo turto įsigijimą. Kita vertus, investicijos į nekilnojamąjį turtą yra kapitalo judėjimas Direktyvos 88/361 I priedo nomenklatūros dėl kapitalo judėjimo prasme, ir, kadangi remiantis Teisingumo Teismo praktika minėtoji nomenklatūra vaidina pagalbinį vaidmenį apibrėžiant „kapitalo judėjimą“ srovę pagal EB 56 ir paskesnius straipsnius(14), tai investicijos į nekilnojamąjį turtą patenka ir į laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį.

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

1) Nekilnojamojo turto įsigijimas užsienyje iš esmės visada yra kapitalo investicija, kuri saugo laisvo kapitalo judėjimo nuostatos, nesvarbu, koks jo įsigijimo tikslas(15).

2) Toks įsigijimas kartu patenka į įsisteigimo laisvės apsaugos sritį tiek, kiek nekilnojamojo turto įsigyti reikia nuolatinei komercinei veiklai vykdyti kitoje valstybėje narėje(16) (17).

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

i) Laisvo kapitalo judėjimo materialinį taikymo sritis

41. Laisvo kapitalo judėjimo nuostatos materialinį taikymo srities prasme šiuo atveju turi būti taikomos, nes Italijoje buveinį turintis fondas nekilnojamąjį turtą įsigijo Vokietijoje, o nerezidentų nekilnojamojo turto įsigijimas nacionalinėje teritorijoje remiantis Direktyvos 88/361 1 straipsniu ir minėtos direktyvos nomenklatūra dėl kapitalo judėjimo yra laikomas kapitalo judėjimu(18).

ii) Įsisteigimo laisvės materialinį taikymo sritis

42. Kad įsisteigimo laisvė, kaip ir laisvas kapitalo judėjimas materialinį taikymo srities prasme galėtų būti taikoma, Vokietijoje esantis fondo nekilnojamasis turtas turėtų būti naudojamas kaip nuolatinis fondo buveinį komercinei veiklai vykdyti(19).

43. Šiuo klausimu iš anksto reikia pasakyti, kad fondas nuomoja Vokietijoje įsigytą nekilnojamąjį turtą, ir tai nėra jau esamos veiklos papildymas, bet pagrindinis fondo vykdoma veikla Vokietijoje(20).

– Nuolatinis savarankiška komercinė veikla?

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

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

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

47. 1977 m. AO 14 straipsniu akivaizdžiai siekiama suteikti mokesčių lengvatą pajamoms iš nekilnojamojo turto nuomos, kurios paprastai būtų nedidelės lyginant su pajamomis iš komercinės veiklos. Tačiau įsisteigimo laisvės tikslas yra kiekvieno žmogaus subjekto apsauga bendrojoje rinkoje nuo diskriminacijos, ir vykdomos komercinės veiklos apimtis neturi reikšmės, nebent tai yra visiškai nereikšminga ir pagalbinė veikla. Kuo plačiau bus aiškinama „komercinės veiklos“ srovė Bendrijos teiseje, tuo platesnis tampa subjektų ratas, todėl atsižvelgiant į tokias aplinkybes Teisingumo Teismo pripažintas „komercinės veiklos“ srovės platus aiškinimas yra pagrįstas(21).

48. Juridiniai asmenys, kurie, kaip ir šiuo atveju, vykdydami veiklą nesiekia pelno, taip pat gali verstis komercine veikla(22). Net jeigu fondas, kaip viešuosius poreikius tenkinantis fondas, nuomodamas nekilnojamąjį turtą ir nesiekia pelno, jo vykdoma nuomos veikla yra atlygintina veikla, todėl jis dalyvauja ekonominiame gyvenime, ir tai turi tam tikrą reikšmę. Tad darytina išvada, kad nekilnojamojo turto Miunchene nuoma yra savarankiška komercinė veikla įsisteigimo laisvės prasme.

49. Pastovumo kriterijus šiuo atveju taip pat yra vykdytas.

– Nuolatinis buveinys?

50. Fondas neturi jokių nuosavų biuro patalpų nei nuolatinis buveinys Vokietijoje. Remiantis bylos medžiaga, su nekilnojamojo turto nuoma susijusias paslaugas teikia Vokietijos turto administravimo agentūra. Todėl kyla klausimas, ar turto administravimo agentūros veikla gali būti



priskirta fondui ir laikoma fondo nuolatine buveine.

51. Vadinamajame „Draudimo“ sprendime(23) Teisingumo Teismas nurodė, kad šios sistemos naudojimas yra laikytina ir tuomet, kai jos buvimas kitoje valstybėje narėje gyvendinamas per biurą, kuriame dirba bent vienas asmuo, kuris nors ir veikia savarankiškai, yra galimas nuolat veikti šios sistemos vardu kaip agentūra.

52. Tačiau tokiais atvejais yra būtinas išskirtinis arba stipresnis nei vidutinis tokio savarankiškai veikiančio asmens susiejimas su užsakovu, o taip, kad atitinkamas asmuo dalyvautų gyvendinant sutartį ir tuo pačiu metu nedirbtų konkuruojančioms sistemoms. Tik jeigu savarankiškai veikiančio asmens komercinės veiklos laisvė bus apribota tokiu būdu, tuomet jo kitoje šalyje atstovaujama sistema bus laikoma šios sistemos(24).

53. Teisingumo Teismas galbūt dėl draudimo veikos ypatumų(25) dar neturėjo progos pritaikyti šio priskyrimo kriterijų kitiems atvejams, todėl šio kriterijų absoliutus taikymas galbūt būtų abejotinas.

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

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

c) Dėl laisvo kapitalo judėjimo principo taikymo srities asmenų atžvilgiu

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

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

58. Remiantis Sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis) formuluote, jis taikomas Sutarties skyriui dėl šios sistemos laisvės. Dėl Sutarties 66 straipsnyje (dabar – EB 55 straipsnis) pateiktos nuorodos Sutarties 58 straipsnį (dabar – EB 48 straipsnis) reikia taikyti ir laisvam paslaugų teikimui. Tačiau Sutarties nuostatose dėl laisvo kapitalo judėjimo nėra tokios nuorodos. Sutarties formuluotą ir sistema patvirtina tai, kad laisvam kapitalo judėjimui asmenų atžvilgiu netaikomi Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) numatyti apribojimai.

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

60. Manytina, kad naujas Teisingumo Teismo sprendimas tvirtino laisvo kapitalo judėjimo, kaip susijusios su objektu laisvės, pobūdį: 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendime C-364/01(26) dėl paveldėjimo mokesčio Nyderlanduose tokiu atveju, kai siekdamas įsigyti Nyderlanduose nekilnojamojo turto, palikėjas ne dėl ekonominių priežasčių perkėlė savo gyvenamąją vietą iš

Nyderland? ? Belgij?, prejudicin? klausim? pateik?s teismas, be kita ko, iš esm?s nor?jo sužinoti, ar laisvo kapitalo jud?jimo nuostat? taikymas priklauso nuo komercin?s veiklos vykdymo užsienio valstyb?je. Teisingumo Teismas, atsakydamas ? š? klausim?, apsiribojo pripažinimu, kad nekilnojamasis turtas bei nekilnojamojo turto ?gijimas paveld?jimo atveju patenka ? laisvo kapitalo jud?jimo taikymo srit?, neatsižvelgiant ? tuos asmenis, kurie r?m?si šia laisve.

61. Atsižvelgiant ? tai reikia konstatuoti, kad laisvo kapitalo jud?jimo principas turi b?ti taikomas pagrindin?je byloje, nesvarbu, ar fondas siekia pelno Sutarties 58 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 48 straipsnio antroji pastraipa) prasme, ar ne.

#### C – *D?l laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo buvimo*

##### 1. Pagrindiniai šali? argumentai

62. Komisija, Italijos vyriausyb? ir fondas laikosi nuomon?s, kad laisvas kapitalo jud?jimas yra apriojamas, kadangi Italijos fondo pad?tis yra blogesn? negu panašaus pob?džio viešuosius poreikius tenkinan?io fondo, kurio buvein? yra Vokietijoje. Galimyb? palyginti abu fondus išplaukia iš to, kad, išskyrus mokestin? lengvat?, visais kitais mokestiniais aspektais abu fondai yra vertinami identiškai.

63. Komisijos nuomone, jeigu Italijos fondas tur?t? buvein? Vokietijoje, jo pajamos iš nuomos b?t? atleistos nuo pelno mokes?io. Jam ši lengvata netaikoma tik d?l to, kad jo buvein? yra Italijoje ir kad jis d?l šios aplinkyb?s yra apmokestinamas iš dalies. D?l tokio netiesioginio apribojimo, juridiniai asmenys, kuri? buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, atgrasomi nuo kapitalo investavimo Vokietijoje.

64. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? nurodo priešingai, kad viešuosius poreikius pagal Italijos teis? tenkinantys fondai negal?t? b?ti prilyginami viešuosius poreikius pagal Vokietijos teis? tenkinantiems fondams, nes vieš?j? poreiki? tenkinimo reikalavimai kiekvienoje valstyb?je nar?je yra skirtingi.

65. Vokietijos vyriausyb? papildomai nurodo, kad valstyb?s nar?s gali pasinaudoti nacionalini? teis?s sistem? skirtumais numatydamos Bendrijos teisei neprieštaraujan?i? teis?s akt? skirting? taikym?. Be to, tik nacionaliniai viešuosius poreikius tenkinantys fondai yra susij? su priiman?ios valstyb?s socialiniu gyvenimu, ir tai yra objektyvus skirtumas palyginus su užsienio viešuosius poreikius tenkinan?iais fondais.

66. Atsakovo *Finanzamt* nuomone, fondo apmokestinimas nesudaro jam joki? kli??i? investuoti Vokietijoje, nes pajamos paprastai yra apmokestinamos visose valstyb?se nar?se.

67. Fondas papildomai nurodo, kad remiantis palankiausio režimo principu susitarime su Jungtin?mis Amerikos Valstijomis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytos palankios mokestin?s nuostatos turi b?ti taikomos ir fondui, nes priešingu atveju jo atžvilgiu b?t? apribotas laisvas kapitalo jud?jimas. Apriojimas kyla d?l to, kad Italijos fondo Vokietijoje pad?tis yra panaši kaip viešuosius poreikius tenkinan?io Amerikos fondo, kuris Vokietijos teritorijoje gauna pajamas iš nuomos, ta?iau b?damas apmokestintas Italijos fondas yra blogesn?je pad?tyje nei neapmokestinamas JAV fondas.

##### 2. Teisinis vertinimas

###### a) Laisvo kapitalo jud?jimo sistema

68. Toliau turi būti patikrinta, ar iš dalies apmokestinamo viešuosius poreikius tenkinančio kitos valstybės narės fondo apmokestinimas sukelia laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.
69. Laisvo kapitalo judėjimo formuluotė bet kuriuo atveju skiriasi nuo kitų pagrindinių laisvų tiek, kiek ji Sutarties 73b straipsnio (dabar – EB 56 straipsnis) prasme numato bendrą apribojimą draudimą, kuris sušvelninamas patikslinant, kad šis draudimas nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamas savo mokesčių teisės nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčiai mokytojai dėl į skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu (EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas).
70. Tačiau, remiantis Teisingumo Teismo praktika, tai nereiškia, kad valstybės narės leidžiama labiau apriboti laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį negu kitų pagrindinių laisvų.
71. Teisingumo Teismas tik sprendime *Manninen*(27) turėjo galimybę išnagrinėti principinę valstybių narių reglamentavimo kompetencijų tiesioginių mokesčių srityje atsižvelgiant į Sutarties 73b ir 73d straipsnius (dabar – EB 56 ir EB 58 straipsniai). Teisingumo Teismas šioje byloje nusprendė, kad Sutarties 73d straipsnis (dabar – EB 58 straipsnis) nedraudžia mokesčių teisės aktų, skirstančių mokesčių mokytojus pagal į kapitalo investavimo vietą, tik tada, kai toks skirstymas yra pagrįstas faktiškai esančiu skirtumu arba kai panašios situacijos skirtingas traktavimas yra pagrįstas viršesniu viešuoju interesu. Teisingumo Teismo nuomone, toks pateisinimas suponuoja, kad tokiu skirtingu traktavimu nevirsijama tai, kas yra būtina ginčijamos nuostatos tikslams pasiekti. Todėl galiausiai reikia atskirti skirtingą traktavimą, kurį leidžia Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktas (dabar – EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas), nuo savavališko diskriminavimo, kurį draudžia Sutarties 73d straipsnio 3 dalis (dabar – EB 58 straipsnio 3 dalis).
72. Nors iš tokių išvadų jau yra aišku, kad Teisingumo Teismas laisvam kapitalo judėjimui taiko tuos pačius principus kaip ir kitoms pagrindinėms laisvoms, toks sugretinimas buvo nedviprasmiškai tvirtintas tik 2005 m. liepos 5 d. Sprendime *D.*(28), kuriame Teisingumo Teismas savo praktiką, susijusią su laisvu asmenų judėjimu, įsisteigimo laisve ir laisvu paslaugų judėjimu tiesioginio apmokestinimo srityje pritaikė laisvam kapitalo judėjimui.
73. Būtent ši teismo praktiką mes toliau nagrinėsime. Taigi pagrindinės laisvės draudžia ne tik akivaizdų diskriminavimą dėl pilietybės, bet ir visas užslėptas diskriminavimo formas, kurias, taikant kitus diferencijavimo kriterijus, faktiškai lemia tuos pačius rezultatus. Taigi jose tvirtintas diskriminavimo draudimas, turintis užkirsti kelią tam, kad be pateisinamos priežasties panašioms aplinkyboms nebūtų taikomos skirtingos normos arba skirtingoms aplinkyboms vienodos normos.
74. Dėl galimo skirtingo nacionalinių ir užsienio subjektų traktavimo nacionalinėje mokesčių teisėje Teisingumo Teismas pabrėžė, kad yra pavojus, jog kurios nors valstybės narės normos, numatančios mokesčių lengvatas rezidentams, iš esmės bus nenaudingos kitų valstybių narių piliečiams, nes nerezidentai daugiausiai yra užsieniečiai ir todėl tokios teisės normos galėtų lemti netiesioginę diskriminaciją dėl pilietybės.
75. Bylose, susijusiose su fizinių asmenų apmokestinimu pajamų mokesčiu(29), Teisingumo Teismas pirmiausia konstatavo, kad atitinkamos valstybės rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši, nes objektyviai skiriasi jų pajamų šaltinis, asmeninis gebėjimas mokėti mokesčius, asmeninį bei šeiminių padėtis.

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

77. Tad tokio objektyvaus skirtumo buvimas visų pirma turėtų būti vertinamas atsižvelgiant į tai, ar atitinkamas nerezidentas didesnę dalį pajamų gauna savo darbo ar gyvenamosios vietos valstybėje(30).

b) Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pagrindinėje byloje

78. Vokietijos teisėje, remiantis KStG 5 straipsnio 1 dalies 9 punkto pirmuoju sakiniu, viešuosius poreikius tenkinantys juridiniai asmenys atleidžiami nuo pelno mokesčio. Toks atleidimas remiantis to paties straipsnio 2 dalimi netaikytinas iš dalies apmokestinamiems juridiniams asmenims. Remiantis KStG 2 straipsnio 1 dalimi juridinių asmenų, kurių nei valdymo organai, nei buveinė nėra nacionalinėje teritorijoje, nacionalinėje teritorijoje gautos pajamos yra apmokestinamos iš dalies. Iš to matyti, kad viešuosius poreikius tenkinančio užsienio juridinio asmens, kaip ir šiuo atveju gaunančio pajamas nacionalinėje teritorijoje, pajamos skirtingai nei nacionalinio viešuosius poreikius tenkinančio juridinio asmens pajamos, nėra atleidžiamos nuo pelno mokesčio.

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

80. Tiesa, kad aptariama nacionalinė mokesčių norma tiesiogiai nesusijusi su investicijomis, kurios yra investicijos į nekilnojamąjį turtą kitoje valstybėje narėje ir kurias saugo laisvo kapitalo judėjimo principas. Investicijų tikslas yra gauti pelno, šiuo atveju – pajamų iš nuomos. Remiantis ginčijamu teisės aktu skirtingai apmokestinus pajamas iš nuomos, kurias gauna subjektas, turintis buveinę užsienyje bei kurios yra apmokestinamos iš dalies, užsienio investuotojų pagrindinės investavimo sąlygos tampa blogesnės nei nacionalinio juridinio asmens panašios investicijų sąlygos. Taigi tai yra netiesioginis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, kurio, remiantis Teisingumo Teismo praktika, pakanka, kad galima būtų daryti prielaidą dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo(31).

D – Dėl savavališkos diskriminacijos buvimo

1. Pagrindiniai šalių argumentai

81. Fondo nuomone dalinio apmokestinimo išskyrimo kriterijus gali ypač neigiamai paveikti tuos juridinius asmenis, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Iš to išplaukianti diskriminacija yra nepateisinama. Be to, mažiau palankus iš dalies apmokestinamo viešuosius poreikius tenkinančio fondo gaunamų pajamų iš nuomos vertinimas Vokietijoje mokesčių tikslais gali padaryti investicijas į nekilnojamąjį turtą Vokietijoje, turint tikslą jį išnuomoti, mažiau patrauklias negu investicijas į nekilnojamąjį turtą Italijoje.

82. Galiausiai fondas nurodo, kad Vokietijos Federacinė Respublika su dviem valstybėmis narėmis, su Prancūzijos Respublika ir Švedijos Karalyste, yra sudariusi susitarimą dėl dvigubo

apmokestinimo išvengimo, pagal kurį viešuosius poreikius tenkinantiems juridiniams asmenims nerezidentams suteikiamos ypatingos lengvatos, t. y. atleidimas nuo palikimo, paveldėjimo ir dovanojimo mokesčių. Vokietija sudarė susitarimą ir su Jungtinėmis Amerikos Valstijomis, kuriame yra numatytas atleidimas nuo gyventojų pajamų mokesčio. Remiantis 1999 m. rugsėjo 21 d. Teisingumo Teismo sprendimu byloje C-307/97(32) fondas teigia, kad galimais finansiniais nuostoliais, kuriuos Vokietija patirtų suteikus atleidimą nuo gyventojų pajamų mokesčio, kaip numatyta Vokietijos ir JAV susitarime, negali būti pateisintas pagrindinis laisvės pažeidimas.

83. Tačiau atsakovas *Finanzamt* laikosi nuomonės, kad atsisakymas atleisti nuo mokesčio iš dalies apmokestinamą fondą nepažeidžia Bendrijos teisės. Viena vertus, būtų viešuosius poreikius tenkinančiam fondui suteikta mokesčių lengvata kompensuojama valstybei tenkančios naštos sumažėjimu. Tačiau viešuosius poreikius tenkinančios organizacijos, kurios buveinė yra ne Vokietijos teritorijoje, veikla paprastai yra susijusi su užsieniu ir todėl ji nesumažina Vokietijos valstybės naštos. Kita vertus, iš dalies apmokestinamą ir neribotai apmokestinamą asmenį padėtis tiesioginiame mokesčių atžvilgyje nėra panaši. Galiausiai, Vokietijos finansų institucijos gali atlikti tik ribotą patikrinimą, ar užsienyje steigtas viešuosius poreikius tenkinantis fondas realiai įgyvendina įstatuose numatytus tikslus.

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

85. Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomone laisvo kapitalo judėjimas principas nėra pažeidžiamas, nes viešųjų poreikių tenkinimo reikalavimai skiriasi, nelygu valstybės narė, remiantis atitinkama viešųjų interesų ir viešosios tvarkos samprata, todėl nacionaliniai ir užsienio fondų padėtis nėra panaši. Bet kokių atvejų atsisakymas atleisti nuo mokesčio pelno nesiekiant fondo, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje, yra pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą.

86. Tačiau Komisija mano, kad skirtingas traktavimas negalėtų būti pateisinamas. Viena vertus, nėra objektyvaus skirtumo tarp viešuosius poreikius tenkinančio fondo, kurio buveinė yra Vokietijoje, ir fondo, kurio buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Kita vertus, Vokietijos finansų institucijos Direktyvos 77/799/EEB(33) pagrindu gali kreiptis į kitos valstybės narės kompetentingas institucijas su prašymu pateikti visą pelno mokesčiui nustatyti būtina informaciją.

87. Komisija priduria, kad mokesčių kontrolė gali būti užtikrinta taikant mažiau ribojančias priemones ir kad susitarimą su Prancūzija ir Jungtinėmis Amerikos Valstijomis nuostatos, pagal kurias viešuosius poreikius tenkinančioms organizacijoms yra suteikiamos lengvatos, patvirtina, jog Vokietijos įstatymų leidėjas viešuosius poreikius tenkinančios veiklos, vykdomos ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, mokesčių skatinimo laiko suderintu su mokesčių sistema.

## 2. Teisinis vertinimas

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

a) Dėl galimybės palyginti Vokietijos ir užsienio fondus

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

yra panašioje pad?tyje.

90. Pagal Vokietijos teis? viešuosius poreikius tenkinantys fondai atleidžiami nuo pelno mokes?io. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? d?l šios teis?s nuostatos nurodo, kad užsienio fondas, kuris viešuosius poreikius tenkinan?i? veikl? vykdo daugiausia užsienyje, priešingai nei nacionalinis fondas, kuris veikia nacionalin?je teritorijoje, n?ra viešuosius poreikius tenkinantis fondas nacionalin?s teis?s prasme. Taigi nacionalinio ir užsienio fondo pad?tis n?ra panaši.

91. Tokia nuomon? yra nepriimtina. Tai, ar fondas Vokietijoje gali b?ti laikomas tenkinan?iu viešuosius poreikius, nustato nacionalin? teis?, kurios aiškinimas yra nacionalini? teism? kompetencija. Šiuo klausimu *Bundesfinanzhof* sprendime pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? aiškiai konstatavo, kad „Vokietijos mokes?i? teis? pripaž?sta vieš?j? poreiki? tenkinim? nepaisant to, ar jie tenkinami nacionalin?je ar užsienio teritorijoje. Visuomen?s interes? skatinimas AO 52 straipsnio prasme nereikalauja, kad b?t? tenkinami Vokietijos pilie?i? viešieji interesai.“

92. Tad, remiantis Vokietijos teise, viešuosius poreikius užsienyje tenkinantis užsienio fondas taip pat kaip ir Vokietijos teritorijoje veikiantis Vokietijos fondas laikytinas tenkinan?iu viešuosius poreikius. Iš to išplaukia, kad šiuo atveju gin?ijamas užsienio fondo, kurio kaip viešuosius poreikius tenkinan?io subjekto statusas pagal nacionalin? teis? yra negin?ijamas, mokestinis traktavimas gali b?ti palyginamas su nacionalinio viešuosius poreikius tenkinan?io fondo mokestiniu traktavimu.

93. Šiuo atžvilgiu taip pat yra ?domu, kad Vokietijos valstyb? dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarime su JAV (toliau DAI?JAV) atleidžia nuo mokes?io ir viešuosius poreikius tenkinan?ius fondus, kuri? buvein? yra JAV ir kurie yra apmokestinami iš dalies. Tai reiškia, kad Vokietijos teis? iš esm?s neatmeta „automatiško“ užsienio fondo vieš?j? poreiki? tenkinimo statuso pripažinimo.

94. Ta?iau reikia pažym?ti, kad toks nacionalini? ir užsienio fond? vienodas traktavimas pagal atskir? valstybi? teis?s aktus vieš?j? poreiki? tenkinimo statuso pripažinimo atžvilgiu negali b?ti laikomas Bendrijos teis?s reikalavimu. B?tent nacionalin? teis? privalo nustatyti, kokie interesai yra verti b?ti pripažinti tenkinan?iais viešuosius poreikius, ir kitos valstyb?s nar?s atitinkamas sprendimas šiuo atžvilgiu neturi jokios reikšm?s. Komisijai priimtinausias bendras šali? visuotin?s gerov?s vertinimas atsižvelgus ? nepakankam? Bendrijos reglamentavimo kompetencij? ne ekonomin?je srityje atrodo iš ties? nepagr?stas(35).

95. Be to, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir *Finanzamt* teisingai pabr?ž? kontrol?s b?tinyb? siekiant užtikrinti, kad labdaros ir kitos l?šos b?t? naudojamos pagal ?statuose numatytus tikslus.

96. Tai, kad kompetencija vertinti vieš?j? poreiki? tenkinimo statuso pripažinim? iš principo priskirtina valstyb?ms nar?ms, o taip pat b?tinyb? efektyviai kontroliuoti organizacijos, kuri, remiantis jos ?statais, siekia tenkinti viešuosius poreikius, organus ir veikl?, paprastai reikalauja, kad organizacijos viešojo poreikio tenkinimo statuso pripažinimo s?lyga b?t? pakankamai glaudus ryšys su atitinkama valstybe. Vadinasi, nesant atitinkamo realaus tokios veiklos susiejimo su nacionaline teritorija, kaip ir šiuo atveju, atsisakymas pripažinti toki? organizacij? kaip viešuosius poreikius tenkinan? subjekt? iš esm?s tur?t? b?ti suderinamas su Bendrijos teise. Jeigu nacionalin? teis? nereikalauja tokios glaudžios fondo veiklos s?sajos su atitinkama valstybe, kaip matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo paaiškinim?, kurie nebuvo gin?ijami, tai Bendrijos teis? iš esm?s draudžia viešuosius poreikius tenkinan?ias organizacijas skirstyti pagal j? buveini? viet?, nes taip b?t? vykdoma panaši? organizacij? diskriminacija.

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

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

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

b) Dėl Vokietijos mokesčių teisės aktų darnos

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

101. Teisingumo Teismas sprendime *Bachmann*(38) ir sprendime *Komisija prieš Belgiją* (39)nurodė, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti Sutarties garantuojamą pagrindinį laisvės suvaržymą.

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

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

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

105. Darna tokiomis faktin?mis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, turi b?ti suprantama kaip nepalankios mokestin?s pad?ties kompensacija mokestine lengvata. Šiuo atveju n?ra aišku, kokia lengvata turi kompensuoti iš dalies apmokestinam? organizacij? atitinkam? blogesn? pad?t? pagal KStG 5 straipsnio 2 dalies 2 punkt?.

106. Ta?iau net darnos s?vokos aiškinimas pla?i?ja prasme taip pat nepateisint? nustatyto apribojimo. Jeigu b?t? laikomasi Vokietijos vyriausyb?s nuomon?s, pagal kuri? lengvatos turi b?ti teikiamos tik toms viešuosius poreikius tenkinan?ioms organizacijoms, kuri? viešuosius poreikius tenkinanti veikla d?l s?sajos su atitinkama valstybe palengvina šios valstyb?s našt?, skirtingas mokestinis traktavimas gal?t? b?ti laikomas suderinamu tik tuomet, kai palankesn? pad?tis b?t? susijusi ne su buveine, o su tokios organizacijos atliekamos viešuosius poreikius tenkinan?ios veiklos nacionalin?je teritorijoje pob?džiu. Gin?ijamas teis?s aktas remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo duomenimis, n?ra susij?s su viešuosius poreikius tenkinan?ios veiklos vykdymo vieta.

107. Apibendrinant reikia konstatuoti, kad gin?ijamas mokes?i? reglamentavimas negali b?ti laikomas darniu, nei darnos princip? aiškinant siaur?ja, nei pla?i?ja prasme.

c) D?l nepakankam? kontrol?s ir patikrinimo galimybi?

108. *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausyb?, palaikomi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s bei *Chief State Solicitor Irlands*, nurodo, kad Vokietijos kompetentingos institucijos neturi pakankamai galimybi? kontroliuoti ir patikrinti užsienio fondus. Ypa? problematiška tai, kad Vokietijos mokes?i? administratorius turi apsiriboti ne tik mokestiniu atžvilgiu reikšmingos fondo veiklos patikrinimu, bet, spr?sdamas klausim? d?l vieš?j? poreiki? tenkinimo statuso suteikimo ir trukm?s, taip pat turi išsamiai patikrinti vis? fondo veikl?.

109. Negalima paneigti praktini? sunkum?, kurie atsiranda atliekant išsamius užsienyje veikl? vykdan?i? fond? patikrinimus. Negin?ytina tai, kad tokios kontrol?s ir patikrinimo galimyb?s yra b?tinios ar net privalomos atsižvelgiant ? augant? susir?pinim? d?l pilie?i? saugumo.

110. Ta?iau tokia nuomone yra neatsižvelgiama ? tai, kad *Bundesfinanzhof* pagrindin?je byloje nepareišk? joki? abejoni? d?l fondo, kaip viešuosius poreikius tenkinan?io subjekto, statuso ir taip akivaizdžiai remiasi prielaida, kad Vokietijos mokes?i? institucij? priemon?s atlikti patikrinim? yra pakankamos(43).

111. Nors Teisingumo Teismas savo praktikoje nurodo, kad mokestin?s kontrol?s veiksmingumas iš esm?s gali pateisinti pagrindini? laisvi? apribojim?, ta?iau daugeliu atvej? atmeta tok? pateisinim?, darydamas nuorod? ? galimas tarpusavio pagalbos priemonės(44).(45).

112. Teisingumo Teismas, darydamas nuorod? ? Pagalbos direktyv?, kelet? kart? jau yra nusprend?s, kad valstyb? nar? turi galimyb? patikrinti, ar yra ?vykdytos atitinkamo mokes?i? teis?s akto s?lygos(46).

113. Ta?iau bet koku atveju min?ti sunkumai yra susij? su fondo, kurio buvein? yra užsienyje, vieš?j? poreiki? tenkinimo subjekto statuso pripažinimu ir negali pateisinti fond?, d?l kuri? vieš?j? poreiki? tenkinimo akivaizdžiai n?ra abejojama, blogesn?s pad?ties mokes?i? atžvilgiu. Tod?l atleidimo nuo mokes?io nesuteikimas iš dalies apmokestinamiems viešuosius poreikius tenkinantiems fondams negali b?ti pateisinamas mokes?i? kontrol?s veiksmingumu.

d) D?l kit? galim? pateisinimo pagrind?

114. Negalima pritarti *Chief State Solicitor Irlands* argumentui, kad nevienod? traktavim? galima



pateisinti siekiu užkirsti keli? suk?iavimui mokes?i? srityje.

115. Nors mokes?i? vengimo ir suk?iavimo prevencija yra pripažintas pateisinimo pagrindas, ta?iau, kadangi šiuo atveju prielaida d?l mokes?i? vengimo yra susijusi tik su užsienio teritorija ir tod?l mokestin? lengvata n?ra taikoma visiems užsienio fondams, toks pagrindas, kaip teisingai nurod? Komisija savo pastabose, akivaizdžiai yra laikytinas neproporcingu.

116. Galiausiai Vokietijos vyriausyb?, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ir *Chief State Solicitor Irlands* taip pat nurodo abipusiškum?, galim? mokestini? pajam? praradim? ir galimyb? išvengti aptariamo nepalankaus traktavimo.

117. D?l rizikos prarasti mokestines pajamas Teisingumo Teismas sprendime *Verkooijen* nurod?, kad mokestini? pajam? sumaž?jimas neturi b?ti laikomas „privalomuoju bendrojo intereso pagrindu“(47).

118. Sprendime „*avoir fiscal*“(48) Teisingumo Teismas d?l abipusiškumo argumento nurod?, kad pagrindin?s laisv?s yra nes?lygin?s ir tod?l, siekiant gauti atitinkamos naudos kitoje valstyb?je nar?je, negalima šiomis pagrindin?mis laisv?mis pagr?st? teisi? daryti priklausom? nuo abipusiškumo s?lygos.

119. D?l tvirtinimo, kad aptariamo nepalankaus traktavimo galima išvengti, pavyzdžiui, perkeliant buvein? ? kit? viet?, Teisingumo Teismas tame pa?iame sprendime konstatavo, jog pagrindin?s laisv?s „aiškiai suteikia ?kio subjektams galimyb? laisvai pasirinkti priimtini? teisin? form? savo veiklai vykdyti kitoje valstyb?je nar?je <...>“(49).

120. Apibendrinant reikia konstatuoti, jog tokia nacionalin?s teis?s norma, kokia aptariama šiuo atveju, iš kurios išplaukia, kad organizacij?, kurioms nacionalin? teis? suteikia viešuosius poreikius tenkinan?io subjekto status? ta?iau kurios d?l savo buvein?s užsienyje yra apmokestinamos iš dalies, atžvilgiu nenumatomas atleidimas nuo mokes?io, yra nepateisinamas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas.

## V – Išvada

121. Atsižvelgiant ? tai, kas pasakyta, si?ly?iau ? *Bundesfinanzhof* pateikt? klausim? atsakyti taip:

„Laisv? kapitalo jud?jim? Bendrijoje reglamentuojantys Sutarties 73b ir 73d straipsniai (dabar atitinkamai – EB 56 straipsnis ir EB 58 straipsnis) draudžia nacionalin?s teis?s norm?, pagal kuri? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtas viešuosius poreikius tenkinantis privatus 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 neribotai apmokestinamas tokios pa?ios r?šies pajam? gaunantis fondas.

Laisv? kapitalo jud?jim? Bendrijoje reglamentuojantys Sutarties 73b straipsnis ir 73d straipsniai (dabar atitinkamai – EB 56 straipsnis ir EB 58 straipsnis) nedraudžia nacionalin?s teis?s normos, numatan?ios, kad organizacijos, kuri? buvein? yra užsienyje ir kuri? viešuosius poreikius tenkinan?io subjekto statuso nacionalin? teis? nepripaž?sta, yra traktuojamos kitaip nei viešuosius poreikius tenkinan?ios organizacijos, kuri? buvein? yra nacionalin?je teritorijoje.“

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

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

3 – Žr., be kita ko, 1995 m. vasario 14 d. Sprendim? *Schumacker* (C?279/93, Rink. p. I?225, 21

punktas) ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendim? *Manninen* (C?319/02, Rink. p. 7477, 19 punktas).

4 – Sprendimas *Decker* (I?1831, 22 ir paskesni punktai).

5 – Sprendimas *Kohl* (Rink. p. I?1931, 18 ir paskesni punktai).

6 – Šios išvados 65 punktas (2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas (2005 m. rugsėjo 8 d., Rink. p. I?0000).

7 – Tuo akivaizdžiai r?m?si Teisingumo Teismas savo 2003 m. geguž?s 22 d. Sprendime *Freskot* (C?355/00, Rink. p. I?5263) nustatydamas, kad galimas laisvo paslaug? jud?jimo pažeidimas remiantis privalomojo socialinio draudimo sistema atsižvelgiant ? aplinkybes gali b?ti pateisinamas šios sistemos socialin?s politikos tikslais. Taip pat žr. generalinio advokato Poiarės Maduro 2005 m. lapkri?io 10 d. išvad? *FENIN* byloje C?205/03 d?l ?mon?s s?vokos taikymo nacionalin?s sveikatos prieži?ros sistemai priskiriamai ?staigai.

8 – OL L 178, p. 5.

9 – Sprendimas *Kennemer Golf* (Rink. p. I?3293).

10 – 1999 m. birželio 29 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgij?* (Rink. p. I?3999).

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

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

13 – Žr., pavyzdžiui, 1999 m. birželio 1 d. Sprendim? *Konle* (C?302/97, Rink. p. I?3099). Žr. 2000 m. liepos 13 d. Sprendim? *Albore* (C?423/98, Rink. p. I?5965), kuriame nenagrin?jami nekilnojamojo turto ?sigijimo pagrindai.

14 – Žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendim? *Trummer ir Mayer* (C?222/97, Rink. p. I?1661, 21 punktas): „<...> nors EB 73b straipsnis (dabar – EB 56 straipsnis) iš esm?s per?m? Direktyvos 88/361 1 straipsnio turin? ir net jei ši buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 ir 70 straipsnio 1 dalimi, kurie dabar yra pakeisti EB 73 ir paskesniais straipsniais, prie jos prid?ta „kapitalo jud?jimo“ nomenklat?ra išsaugo t? pa?i? tiesiogin? „kapitalo jud?jimo“ s?vokos reikšm?, koki? ji tur?jo prieš ?sigaliojant min?tiems straipsniams, turint omenyje, kad pagal jos ?vad? joje pateiktas s?rašas n?ra baigtinis“.

15 – Sprendimas *Albore* (nurodytas 13 išnašoje, 14 punktas). Šiuo klausimu *a priori* pasen? yra 1988 m. sausio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Italij?* (63/86, 29 punktas) ir 1989 m. geguž?s 30 d. Sprendimas *Komisija prieš Graikij?* (305/87, Rink. p. 1461), kuriuose buvo nagrin?jamos nacionalin?s nuostatos, draudžian?ios kit? valstybi? nari? pilie?iams ?sigyti nekilnojamojo turto atitinkamoje nacionalin?je teritorijoje. Teisingumo Teismas konstatavo, kad tokios nuostatos pažeid? ?sisteigimo laisv? b?tent tuo laikotarpiu, kai Sutarties nuostatos d?l laisvo kapitalo jud?jimo dar nebuvo taikomos tiesiogiai.

16 – Sprendimas *Konle* (nurodytas 13 išnašoje, 16 ir 22 punktai). Toki? išvad? daro ir generalinis advokatas S. Alber savo išvadoje *Baars* (sprendimas nurodytas 12 išnašoje, 26?30 punktai), kurioje jis tiesiogines investicijas ir investicijas ? nekilnojam?j? turt? nagrin?ja kartu ir ?veda betarpiškumo kriterij?. Šiuo klausimu taip pat žr.: Christoph Ohler „Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, Artikel 56 EG“, 126?129 punktai; Bernardette Schäfers „Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen“, 316 punktas; Jürgen

Bröhmer „Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG“, Christian Calliess ir Matthias Ruffert (leidžiai, 22–25 punktai bei Randelzhofer ir Forsthoff (Grabitz ir Hilf) „EGV, Artikel 43 EG“, 28–31 punktai).

17 – Taip pat žr. sprendimą *Blanckaert* (C-512/03, nurodytas 6 išnašoje, 30 ir paskesni punktai): pagrindinis bylos ieškovas šioje byloje įsigijo vasarnamą užsienyje. Fiktyvi pajamų iš šio objekto nuomos apmokestinimas buvo tikrinamas atsižvelgiant į laisvą kapitalo judėjimą, o ne į sisteminę laisvą.

18 – Žr. šios išvados 38 punktą.

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

20 – Tačiau sprendime *Konle* (nurodytas 13 išnašoje) ieškovas pagrindinėje byloje, priešingai, ketino užsienyje įgyti nekilnojamąjį turtą naudoti kaip pagrindinę gyvenamąją vietą ir vykdyti joje Vokietijoje jau steigtos monos komercinį veiklą.

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

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

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

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

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

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

27 – Nurodyta 3 išnašoje.

28 – Sprendimas C-376/03 (Rink. p. I-0000).

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

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

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

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

33 – 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB, iš dalies keičianti 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos

tiesioginio apmokestinimo, tam tikrą akcizo mokesčių ir draudimo moką apmokestinimo srityje (OL L 359, p. 30, toliau – Pagalbos direktyva).

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

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

36 – Nurodyta 28 išnašoje.

37 – Šios išvados 61 punktas.

38 – Nurodyta 11 išnašoje.

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

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

41 – Sprendimas, nurodytas 12 išnašoje.

42 – 58 punktas.

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

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

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

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

47 – 12 išnašoje minėto sprendimo 59 punktas.

48 – Nurodytas 29 išnašoje.

49 – Šios išvados 22 punktas.