

**Kohtuasi C-478/19****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

19. juuni 2019

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Corte suprema di cassazione (kassatsioonikohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

21. detsember 2018

**Kassaator:**

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

**Vastustaja kassatsioonimenetluses:**

Agenzia delle Entrate

**Vaidluse ese**

Kaebus, mille esitas Saksa õiguse alusel asutatud äriühing selle tõttu, et maksuamet ei maksnud tagasi talle ülemäära tasutud lõivu hüpoteeği seadmise eest ja lõivu katastrikande tegemise eest

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotluse eesmärk on kontrollida liidu õigusest lähtudes, kas märkimisväärsel erinevustel kinniste ja avatud kinnisvarafondide vahel on maksustamise seisukohast nii palju tähtsust, et nende tõttu on põhjendatud Itaalia ja liidu teiste liikmesriikide fondide erinev kohtlemine.

**Eelotsuse küsimus**

Kas ühenduse õiguse ning eelkõige aluslepingu asutamisevabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega niisugusena, nagu neid on tõlgendanud Euroopa

Kohus, on vastuolus sellise riigisisese õigusnormi kohaldamine nagu dekreetseaduse nr 223/2006 artikli 35 lõige 10-ter (osas, milles hüpoteegi seadmise lõivu ja katastrikande tegemise lõivu tasumisel tehakse maksusoodustusi ainult kinnistele kinnisvarasse investeerimise fondidele)?

### **Viidatud ühenduse õigusnormid**

ELTL artikli 18 esimene lõik, artikli 49 esimese lõigu esimene lause ja artikli 63 lõige 1

Itaalia Vabariigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel (Bonnis 18. oktoobril 1989 sõlmitud ja Itaalias 24. novembri 1992. aasta ratifitseerimisseadusega nr 459 rakendatud) lepingu topeltmaksustamise vältimise kohta tulu- ja kapitalimaksu valdkonnas ning maksustamise vältimise ennetamise kohta (Convenzione (conclusa a Bonn il 18 ottobre 1989 e resa esecutiva in Italia con la legge di ratifica del 24 novembre 1992, n. 459) tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali; edaspidi „Itaalia ja Saksamaa vaheline leping“) artikli 25 lõige 1

### **Viidatud riigisisese õigusnormid**

Dekreetsaaduse nr 223/2006 (muudetud muudatustega 4. augusti 2006. aasta seaduseks nr 248 „4. juuli 2006. aasta dekreetseaduse nr 223 muutmine muudatustega seaduseks, millega kehtestatakse kiireloomulised sätted majanduse ja ühiskonnaelu elavdamiseks, riiklike kulude piiramiseks ja ratsionaliseerimiseks, tulude valdkonnas sekkumiseks ja maksupettustega võitlemiseks“) (decreto-legge n. 223/2006 (convertito con modificazioni nella legge 4 agosto 2006, n. 248, „Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 4 luglio 2006, n. 223, recante disposizioni urgenti per il rilancio economico e sociale, per il contenimento e la razionalizzazione della spesa pubblica, nonché interventi in materia di entrate e di contrasto all’evasione fiscale“); edaspidi „dekreetseadus nr 223/2006“) artikli 35 lõikes 10-ter „Meetmed võitluseks maksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidmisega“ on sätestatud:

*„Omaniku muutuste puhul katastris ning kannete tegemise puhul, mis puudutavad vabariigi presidendi 26. oktoobri 1972. aasta dekreediga nr 633 (decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) artikli 10 esimese lõigu punktis 8-ter nimetatud majandustegevuse tarbeks kasutatavate kinnisasjade võõrandamisi – isegi kui neid maksustatakse käibemaksuga –, milles osalevad kinnised kinnisvarafondid, mida reguleerivad 24. veebruari 1998. aasta seadusandliku dekreediga nr 58 kehtestatud finantsvahenduse seadustiku (testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58) – ja selle hilisemate muudatuste – artikkel 37 ja 25. jaanuari 1994. aasta seaduse nr 86 artikkel 14-bis, või liisinguettevõtjad, pangad või finantsvahendajad, keda on silmas peetud*

*1. septembri 1993. aasta seadusandliku dekreediga nr 385 kehtestatud seadustiku (testo unico di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385) artiklites 106 ja 107, ainult osas, mis puudutab liisitavate võlliisitud vara ostu ja väljaostu, vähendatakse hüpoteegi seadmise ja katastrikande tegemise lõivu niisugusena, nagu neid on muudetud käesoleva artikli lõikega 10-bis, poole võrra. Käesolevas lõikes sätestatud kohaldatakse alates 1. oktoobrist 2006.“*

Ühiste investeerimisfondide regulatsiooni raames näevad Itaalia õigusnormid **kinniste fondide** osas ette, et varahaldusettevõtja, kes on need asutanud, maksab välja ainult konkreetsetel perioodidel märgitud osakud: neid iseloomustab seega ette kindlaks määratud arv osakuid, mis ajas ei muutu, ning neil on vara, mis on kindlaks määratud ja sisse makstud asutamiseotsusega. Neid kollektiivseid investeerimisvahendeid saab seega märkida ainult kindla ajavahemiku jooksul ning kapitali tagastamist saab nõuda üksnes fondi tegevuse lõppedes või teatava arvu aastate möödumisel. Väljaspool neid ajavahemikke saab kinnise fondi osakuid müüa ja osta ainult börsil. Nende minimaalne tegevuse tähtaeg on 10 aastat, maksimaalne 30 aastat. Tegevuse lõppedes fondi vara jaotatakse või kui see müüakse, jaotatakse ära müügitulu.

**Avatud fondid** iseloomustab seevastu see, et vara muutub (see võib igapäevaselt suureneada või väheneda seoses uute märkimiste või ringlevate osakute väljamaksmiste taotlustega). Osakuid saab märkida igal hetkel ja igal hetkel on ka võimalik taotleda sisse makstud kapitali täielikku või osalist väljamaksmist.

Turukriisid võivad „avatud“ fondide puhul viia selleni, et paljud institutsionaalsed investorid paluvad ühe osa investeeritud summast ennetähtaegselt tagastada; see võib vähendada fondide likviidsusreserve ja fondid võivad sel juhul olla sunnitud müüma ühe osa kinnisasjadest hinnaga alla bilansilist väärtust, et rahuldada osakute väljamaksmise taotlused. Seetõttu võib öelda, et seadusandja eesmärk on kaitsta ja soodustada niisuguste investeerimisfondide asutamist, mis ei ole motiveeritud väga spekulatiivsetest või juhuslikest kavatsustest. Niisugune olukord viib siiski mõttele, et kui nii arutleda, luuakse tegelikult takistus investeringute tegemisele välisriikidest ja see pärsib konkreetselt välisriikide avatud fondide soovi osta majandustegevuse tarbeks kasutatavat vara Itaalias.

### **Kohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte**

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Milano provintsi maksukohus) jättis rahuldamata kaebuse, mille esitas UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (edaspidi „kassaator“) kui valdusühing, kes haldab Saksa õiguse alusel asutatud kinnisvarafondi UBS (D) 3 Kontinente, asukoht Monaco, vaikiva keeldumise peale rahuldada taotlus maksta tagasi ülemäära tasutud hüpoteegi seadmise lõiv ja katastrikande tegemise lõiv kogusummas 802 400,00 eurot – summa, mis tasuti, registreerides San Donato Milanese, Torre Betas asuva „oma olemuselt majandustegevuse tarbeks kasutatava“ kinnisasja ostu fondile. Maksuamet põhjendas seda keeldumist nii, et

vähendatud hüpoteegi seadmise lõivude kohaldamine juhul, kui vastaval kutsealal tegutsevad ettevõtjad ostavad majandustegevuse tarbeks kasutatavaid kinnisasju, on dekreetseaduses nr 223/2006 nähtud ette ainult kinniste kinnisvarafondide puhul, mitte ka avatud kinnisvarafondide puhul nagu Saksamaal heaks kiidetud fond, mida haldab kassaator.

- 2 Kassaator esitas apellatsioonkaebuse, leides, et kohtuotsuse põhjendused on vastuolulised, sest tuvastati küll nende kahe fonditüübi erinev kohtlemine, kuid dekreetseaduses nr 223/2006 sätestatud riigisisest õigusnormi, mis on vastuolus ELTL ja Itaalia-Saksamaa vahelise lepingu artikliga 25 ei jäetud kohaldamata või siis vähemalt oleks pidanud menetluse peatama, et esitada küsimus Euroopa Liidu Kohtule.
- 3 Agenzia delle Entrate (maksuamet) rõhutas erinevusi nende kahe fonditüübi vahel, sest seadusandja oli kinnisvarafondide mitmesuguseid tunnuseid arvestades dekreetseadusega nr 223/2006 ette näinud, et maksusoodustust kohaldatakse ainult kinniste fondide suhtes, ning kuna kõnesolevad juhtumid on erinevad, siis ei ole rikutud ei ELTL ega Itaalia-Saksamaa vahelist lepingut.
- 4 Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Lazio maakonna maksukohus, edaspidi „CTR“) jättis 3. aprilli 2012. aasta otsusega apellatsioonkaebuse rahuldamata järgmistel kaalutlustel:
  - 1) erinevused nende kahe kinnisvarafondi – Itaalias tegutseva ja heaks kiidetud kinnise fondi ning Saksamaal tegutseva ja heaks kiidetud avatud fondi – vahel on märkimisväärsed;
  - 2) neid erinevusi arvestades ei ole erineva kohtlemisega rikutud ei ELTL (sest erinevate juhtumite suhtes võib kohaldada erinevat maksuregulatsiooni) ega Itaalia-Saksamaa vahelise lepingu artiklit 25 (sest ei ole mingit diskrimineerimist kodakondsuse või riikkondsuse alusel);
  - 3) õigusnorme, milles on nähtud ette maksusoodustused, tuleb tõlgendada kitsendavalt.
- 5 Kassaator vaidlustas selle kohtuotsuse kassatsioonikohtus, esitades seitse väidet. Maksuamet esitas vastukassatsioonkaebuse.

### **Poolte peamised argumendid**

- 6 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tunnistas esimese väite põhjendamatuks.
- 7 **Kassaatori** teise väite kohaselt ei põhjendanud CTR, miks ta ei võtnud arvesse dekreetseaduse nr 223/2006 artikli 35 lõike 10-ter mõtet.
- 8 Kolmanda väitega esitas kassaator kriitika, et põhjendused on ebapiisavad ja/või vastuolulised, sest CTR ei hinnanud Itaalia õiguse alusel asutatud kinniste fondide

ja Saksa õiguse alusel asutatud avatud fondide erinevust kõnesolevate lõivude kontekstis või tegi seda üksnes üldiselt ega leidnud, et eristavad kriteeriumid maksu kohaldamisel, mis on liikmesriikides kindlaks määratud, peavad olema asjakohased.

- 9 Neljanda väitega heidab kassaator ette, et on rikutud või valesti kohaldatud EÜ artiklit 56 (nüüd ELTL artikkel 63), mis käsitleb „kapitali vaba liikumist“, sest CTR leidis, et kinniste ja avatud investeerimisfondide erinev maksualane kohtlemine on põhjendatud nende juhtumite erinevusega, ehkki riigisisene kohus oleks pidanud jätkma diskrimineeriva riigisisese õigusnormi kohaldamata.
- 10 Viienda väitega kritiseerib kassaator seda, et on rikutud või valesti kohaldatud EÜ artiklit 43 (nüüd ELTL artikkel 49), mis käsitleb „asutamisvabadust“, sest CTR leidis, et kinniste ja avatud investeerimisfondide erinev maksualane kohtlemine on põhjendatud nende juhtumite erinevusega, kuigi välja toodud erinevustel ei ole maksuvabaduse kohaldamisel sarnasuse hindamise seisukohast tähtsust.
- 11 Kuuendas väites kinnitab kassaator, et on rikutud või valesti kohaldatud EÜ artiklit 12 (nüüd ELTL artikkel 18), mis käsitleb „kodakondsuse [või riikkondsuse] alusel diskrimineerimise keeldu“, sest ta ei nõustu CTR väitega, et kinniste ja avatud investeerimisfondide erinev maksualane kohtlemine on põhjendatud nende juhtumite erinevusega.
- 12 Seitsmenda väitega heidab kassaator ette, et on rikutud või valesti kohaldatud Itaalia-Saksamaa vahelise lepingu artikli 25 lõiget 1, sest CTR ei leidnud, et asjaolu, et maksusoodustust ei tehta Saksa õiguse alusel asutatud avatud fondidele, tekitab faktiliselt diskrimineerimise riikkondsuse alusel.

### **Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte**

- 13 **Corte di Cassazione (kassatsioonikohus)** märgib, et ei Corte di Cassazione (kassatsioonikohus) ega Euroopa Liidu Kohus ei ole käsitletavate probleemide kohta siiani otsust teinud ning et selle tõlgendamislünga tõttu on vaja eelotsust. Ta märgib siiski, et asutamisvabaduse teemal juhtis Euroopa Kohus 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsuses komisjon vs. Saksamaa, C-591/13, tähelepanu, et ELTL artikli 49 kohaselt tuleb selle vabaduse piiranguks lugeda kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks (vt ka 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus komisjon vs. Taani, C-261/11, EU:C:2013:480, punktid 26 ja 27 ning seal viidatud kohtupraktika; olukorras, mil erinev kohtlemine, mis ei põhinenud olukorra objektiivsel erinevusel ja mis puudutas tasumisele kuuluva maksu sissenõudmise edasilükkamist, leiti olevat meede, mis võib pärssida Saksamaa territooriumil asuva äriühingu soovi tegutseda püsiva tegevuskoha vahendusel peale Saksamaa Liitvabariigi mõnes teises liidu liikmesriigis).
- 14 Selles kontekstis otsustas Euroopa Kohus ka 18. juuni 2009. aasta kohtuotsusega Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, et erinev

maksualane kohtlemine – mille tagajärg on põhimõtteliselt EÜ artiklitega 43 ja 48 keelatud asutamisevabaduse piirang – leiab aset, kui see muudab asutamisevabaduse kasutamise vähematraktiivseks teistes liikmesriikides asutatud äriühingutele. Euroopa Kohus kinnitas kirjeldatud kontekstis põhimõtet, et asjaolu, et riigi õiguses puudub äriühingu õiguslik vorm, mis oleks identne teise riigi õiguse alusel asutatud SICAV-iga, ei saa iseenesest õigustada erinevat kohtlemist seetõttu, et kuna liikmesriikide äriühinguõigus ei ole ühenduse tasandil täielikult ühtlustatud, kaotaks selline erinev kohtlemine asutamisevabaduse soovitava toime (vt analoogia alusel Euroopa Kohtu 12. aprilli 1994. aasta kohtuotsus *Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127).

- 15 Ka kapitali vaba liikumise teemal kinnitas Euroopa Kohus 17. septembri 2015. aasta kohtuotsusega *J.B.G.T. Miljoen jt* liidetud kohtuasjades C-10/14, C-14/14 ja C-17/14 (EU:C:2015:608), et ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka kuuluvad sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide (käsitletaval juhul oli tegemist kõrgema lõpliku maksukoormusega isikutele, kes ei olnud Madalmaade residentid) tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teise riiki (vt ka 25. jaanuari 2007. aasta kohtuotsus *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, punkt 24; 18. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, punkt 40, ning 10. veebruari 2011. aasta kohtuotsus *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61). 10. mai 2012. aasta kohtuotsuses *Santander Asset Management (SGIIC)*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15 ja seal viidatud kohtupraktika) kordas Euroopa Kohus eespool märgitud ning täpsustas punktis 28, et hindamaks, kas riigisisene õigusnorm on diskrimineeriv või mitte, tuleb selle hindamisel, kas asjassepuutuvast maksustamiskorrast tulenev erinev kohtlemine põhineb objektiivselt erinevatel olukordadel, arvesse võtta ainult selle maksustamiskorraga kehtestatud asjakohaseid eristamise kriteeriume.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab kapitali vaba liikumise teemal ka Euroopa Kohtu 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsusele van *Caster* (C-326/12, EU:C:2014:2269) ja 18. detsembri 2014. aasta kohtuotsusele *Q* (C-133/13, EU:C:2014:2460). Eelkõige selle teise kohtuotsusega tuvastas Euroopa Kohus (pärimis- ja kinkemaksu alal), et asjaolu, et maksusoodustuste andmine on seatud sõltuvusse tingimusest, et üleminev vara peab asuma riigi territooriumil, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on ELTL artikli 63 lõike 1 alusel üldjuhul keelatud (vt ka 17. jaanuari 2008. aasta kohtuotsus *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, punktid 28–35, ja 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus *Mattner*, EU:C:2010:216, punkt 26).
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus meenutab seejuures – võttes arvesse ka topeltmaksustamise vältimist käsitlevaid õigusakte – põhimõtteid, mida on kinnitatud Euroopa Kohtu 11. septembri 2014. aasta kohtuotsuses *Verest ja Gerards* (C-489/13, EU:C:2014:2210), milles on eelkõige märgitud, et liikmesriikidele jääb õigus kindlaks määrata tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et vajaduse korral lepingute abiga vältida topeltmaksustamist, kui

Euroopa Liidu tasandil puuduvad vastavad ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksupädevuse jaotuse pidepunktid (12. detsembri 2013. aasta kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, punkt 41 ja seal viidatud kohtupraktika). Maksupädevuse jaotus ei luba liikmesriikidel siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus EL toimimise lepingus tagatud liikumisvabadustega. Kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima liidu eeskirju (kohtuotsus *Imfeld ja Garcet*, EU:C:2013:822, punkt 42), mille hulka kuuluvad sellised meetmed, mis võivad pärssida liikmesriigi residentide tahet teha kinnisvarainvesteeringuid teistes liikmesriikides (8. mai 2013. aasta kohtuotsus *Libert jt*, C-197/11 ja C-203/11, EU:C:2013:288, punkt 44).

TÖÖDOKUMEN