

Byla C-478/19**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį****Gavimo data:**

2019 m. birželio 19 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2018 m. gruodžio 21 d.

Kasatorė:

UBS Real Estate Kalanallagegesellschaft mbH

Kita kasacinio proceso šalis:

Agenzia delle Entrate (Italijos mokesčių inspekcija)

Pagrindinės bylos dalykas

Pagal Vokietijos teisę įsteigtos bendrovės pateiktas skundas dėl mokesčių administratoriaus negrąžintų permokėtų hipotekos ir kadastro mokesčių.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Prašymu priimti prejudicinį sprendimą pagal SESV 267 straipsnį siekiama, atsižvelgiant į Sąjungos teisę, išsiaiškinti, ar dėl reikšmingų uždarojo ir atvirojo tipo nekilnojamojo turto fondų skirtumų galima pateisinti skirtingą Italijos ir kitų Sąjungos valstybių narių fondų vertinimą mokesčių tikslais.

Prejudicinis klausimas

Ar pagal Bendrijos teisę, o konkrečiai Sutarties nuostatas dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo, kaip jas aiškina Teisingumo Teismas, draudžiama nacionalinės teisės norma, kaip antai *Decreto-legge n. 223/2006* (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) 35 straipsnio 10 *ter* dalyje įtvirtinta nuostata (kiek pagal

ją hipotekos ir kadastro mokesčių lengvatos taikomos tik uždarojo tipo nekilnojamojo turto fondams)?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

SESV 18 straipsnio pirma pastraipa; SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos pirmas sakiny; SESV 63 straipsnio 1 dalis

Convenzione 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 (Italijos ir Vokietijos Federacinės Respublikos konvencija dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos) (sudaryta Bonoje 1989 m. spalio 18 d. ir pradėta įgyvendinti Italijoje 1992 m. lapkričio 24 d. *Legge n. 459* (Įstatymas Nr. 459), kuriuo buvo ratifikuota ši Konvencija) (toliau – Konvencija) 25 straipsnio 1 dalis

Nacionalinės teisės nuostatos, kuriomis remiamasi

Il decreto-legge n. 223/2006 (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) (su pakeitimais pertvarkytas į 2006 m. rugpjūčio 4 d. *legge 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“* (2006 m. liepos 4 d. Dekreto įstatymo Nr. 223 dėl kuriuo nustatomos skubios priemonės dėl ekonominio ir socialinio skatinimo, viešųjų išlaidų ribojimo ir racionalizavimo, taip pat pajamų bei kovos su mokesčių slėpimu priemonės, su pakeitimais pertvarkymas į 2016 m. rugpjūčio 4 d. Įstatymą Nr. 248) (toliau – Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) 35 straipsnio „Priemonės, skirtos kovai su mokesčių slėpimu ir vengimu“ 10 *ter* dalyje nurodyta, kad:

„Nuosavybės teisių į gamybinės paskirties nekilnojamąjį turtą perdavimo ir jų registracijos kadastre atveju, kaip nurodyta 1972 m. spalio 26 d. *Decreto del Presidente della Repubblica n. 633* (Respublikos Prezidento dekretas Nr. 633) 10 straipsnio pirmos pastraipos 8 *ter* punkte, net jeigu taikomas pridėtinės vertės mokestis, kai toks turtas priklauso uždarojo tipo nekilnojamojo turto fondams pagal 1998 m. vasario 24 d. *Decreto legislativo n. 58* (Įstatyminis dekretas Nr. 58) (su vėlesniais pakeitimais) įtvirtintų teisės aktų nuostatų dėl finansinio tarpininkavimo suvestinės redakcijos 37 straipsnį, taip pat pagal 1994 m. sausio 25 d. *Legge n. 86* (Įstatymas Nr. 86) 14 *bis* straipsnį, arba išperkamosios nuomos bendrovėms arba bankams ir finansiniams tarpininkams, kaip nurodyta 1993 m. rugsėjo 1 d. *Decreto legislativo n. 385* (Įstatyminis dekretas Nr. 385) suvestinės redakcijos 106 ir 107 straipsniuose, taikant šią nuostatą tik išperkamosios nuomos būdu perleistinam arba perleistam turtui įsigyti ir išpirkti, hipotekos ir kadastro mokesčių tarifai, atsižvelgiant į 10 *bis* dalimi padarytus pakeitimus, mažinami per pusę. Pirmesniame sakinyje nurodyta nuostata pradedama taikyti nuo 2006 m. spalio 1 d.“

Kolektyvinio investavimo fondų atveju Italijos teisės aktuose numatyta, kad **uždarojo tipo fondams** juos įsteigusios turto valdymo bendrovės (toliau – TVB) kompensuoja apmokėtus investicinius vienetus tik tam tikrais laikotarpiais: todėl jiems iš anksto nustatomas tokių investicinių vienetų skaičius, kuris ilgainiui nekinta, ir jiems priklauso turtas, kuris yra apibrėžtas ir nurodytas jų steigimo akte. Todėl šios kolektyvinio investavimo priemonės gali būti apmokėtos tik tam tikru laikotarpiu, o kapitalo gražos galima reikalauti tik suėjus fondo veiklos terminui arba praėjus keleriems metams. Pasibaigus tokiam laikotarpiui, uždarojo tipo fondo investiciniai vienetai gali būti perkami ir parduodami tik vertybinių popierių biržoje. Jų minimali trukmė yra 10 metų, o maksimali – 30 metų. Suėjus terminui fondo turtas yra padalijamas arba, jei fondas parduodamas, iš jo gautos pajamos yra paskirstomos.

Tuo tarpu **atvirojo tipo fondams** būdingas turto kintamumas (turtas kasdien gali didėti arba mažėti dėl naujai įsigytų investicinių vienetų arba dėl reikalavimų gražinti apyvartoje esančius investicinius vienetus). Investiciniai vienetai gali būti apmokėti bet kuriuo metu ir bet kuriuo metu galima visiškai ar iš dalies susigrąžinti investuotą kapitalą.

Atvirojo tipo fondų atveju rinkos krizė gali paskatinti daugelį investuotojų reikalauti iš anksto gražinti dalį investuotų lėšų; tai gali paskatinti išnaudoti fondų likvidumo rezervus, ir fondai tam tikrais atvejais gali būti priversti parduoti dalį nekilnojamojo turto mažesne kaina nei jų balansinė vertė, kad patenkintų reikalavimus išpirkti investicinius vienetus. Atsižvelgiant į tai, galima teigti, kad teisės aktų leidėjo tikslas yra apsaugoti investicinius fondus, kuriems nėra būdinga didelė rizika ir kintamumas, ir remti jų steigimą. Tačiau šis požiūris rodo, kad tokiu atveju *de facto* sudaromos kliūtys užsienio investicijoms patekti į rinką, visų pirma atgrasant užsienio atvirojo tipo fondus įsigyti gamybos priemonių Italijoje.

Trumpas faktinių aplinkybių ir proceso apibūdinimas

- 1 *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* (Milano provincijos mokestinių ginčų komisija) atmetė *UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh* pagal Vokietijos teisę įsteigto nekilnojamojo turto fondo *UBS (D) 3 Kontinente* valdymo bendrovės, turinčios buveinę Miunchene (toliau – kasatorė), skundą dėl numanomo atsisakymo gražinti permokėtus hipotekos ir kadastro mokesčius, kurių suma iš viso sudaro 802 400,00 eurų ir kurie buvo sumokėti fondo vardu registruojant „gamybinės paskirties“ nekilnojamąjį turtą, esantį San Donato Milanesėje, pastate *Torre Beta*. Sprendimą atmesti prašymą mokesčių administratorius motyvavo tuo, kad *Decreto-legge n. 223/2006* (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) numatyta taikyti sumažintus hipotekos mokesčius, profesionaliems veiklos vykdytojams įsigyjant gamybinės paskirties nekilnojamąjį turtą, bet tik uždarojo, o ne atvirojo tipo nekilnojamojo turto fondams, kaip antai Vokietijoje įsteigtas kasatorės valdomas fondas.

- 2 Kasatorė apeliacine tvarka apskundė sprendimą dėl prieštaringų jo motyvų, nes, nors ir nustatyta, kad abiejų rūšių fondai yra vertinami skirtingai, nebuvo atsisakyta taikyti *Decreto-legge n. 223/2006* (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) numatytą vidaus taisyklę, kuri yra nesuderinama su SESV ir Konvencijos 25 straipsniu, arba bent jau dėl to, kad bylos nagrinėjimas nebuvo sustabdytas, kad klausimas būtų perduotas nagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui.
- 3 *Agenzia delle Entrate* (Mokesčių inspekcija) pabrėžė, kad šie dviejų rūšių fondai turi skirtumų, nes teisės aktų leidėjas, turint omenyje skirtingas nekilnojamojo turto fondų savybes, *Decreto-legge n. 223/2006* (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) suteikė teisę pasinaudoti mokesčių lengvata tik uždarojo tipo fondams, ir kad, įvertinus įvairias bylos aplinkybes, nustatyta, jog nebuvo pažeista nei SESV, nei Konvencija.
- 4 2012 m. balandžio 3 d sprendimu *Commissione Tributaria Regionale del Lazio* (Lacijaus regiono mokesčių ginčų komisija) (toliau – CTR) atmetė mokesčių mokėtojo apeliacinį skundą, remdamasi šiais argumentais:
 - 1) dviejų rūšių nekilnojamojo turto fondų, t. y. uždarojo tipo fondų, įsteigtų ir pripažintų Italijoje, ir atvirojo tipo fondų, įsteigtų ir pripažintų Vokietijoje, skirtumai yra reikšmingi;
 - 2) dėl šių skirtumų nėra pažeidžiama nei SESV dėl skirtingo vertinimo (skirtingomis aplinkybėmis gali būti taikomas skirtingas mokesčių režimas), nei Konvencijos 25 straipsnis (nenustatyta diskriminacija dėl įsisteigimo vietos);
 - 3) taisyklės, kuriomis nustatomos mokesčių lengvatos, turi būti aiškinamos siaurai.
- 5 Kasatorė apskundė tokį sprendimą kasacine tvarka, grįsdamas savo skundą septyniais pagrindais. Mokesčių inspekcija pateikė atsiliepimą į skundą.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 6 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmąjį skundo pagrindą pripažino nepagrįstu.
- 7 Antruoju skundo pagrindu **kasatorė** tvirtina, kad CTR nepagrindė, kodėl nebuvo atsižvelgta į argumentus, išdėstytus *Decreto-legge n. 223/2006* (Dekretas įstatymas Nr. 223/2006) 35 straipsnio 10 *ter* dalyje.
- 8 Trečiuoju skundo pagrindu kasatorė skundžiasi nepakankamu ir (arba) prieštaringu pagrindimu, nes CTR neįvertino uždarojo tipo fondų, įsteigtų pagal Italijos teisę, ir atvirojo tipo fondų, įsteigtų pagal Vokietijos teisę, skirtumų, susijusių su minėtais mokesčiais, o tik apie juos užsiminė, ir neatsižvelgė į tai, kad valstybių narių nustatyto skirtingo apmokestinimo kriterijai turi būti reikšmingi.

- 9 Ketvirtuoju skundo pagrindu kasatorė tvirtina, kad buvo pažeistas arba netinkamai taikytas EB sutarties 56 straipsnis (dabar – SESV 63 straipsnis) dėl laisvo kapitalo judėjimo, nes CTR nurodė, kad skirtinga apmokestinimo tvarka, taikoma uždarojo ir atvirojo tipo investiciniams fondams, yra pateisinama atsižvelgiant į skirtingas bylos aplinkybes, nors nacionalinis teismas turėjo netaikyti diskriminacinės vidaus taisyklės.
- 10 Penktuoju skundo pagrindu kasatorė tvirtina, kad buvo pažeistas arba netinkamai taikytas EB sutarties 43 straipsnis (dabar – SESV 49 straipsnis) dėl įsisteigimo laisvės, nes CTR nurodė, kad skirtinga apmokestinimo tvarka, taikoma uždarojo ir atvirojo tipo investiciniams fondams, yra pateisinama atsižvelgiant į skirtingas bylos aplinkybes, nepaisant to, kad priimant sprendimą dėl palyginamumo, susijusio su lengvatos taikymu, nustatyti skirtumai buvo nereikšmingi.
- 11 Šeštuoju skundo pagrindu kasatorė tvirtina, kad buvo pažeistas arba netinkamai taikytas EB sutarties 12 straipsnis (dabar – SESV 18 straipsnis) dėl įsisteigimo laisvės apribojimų uždraudimo, ir nesutinka su CTR teiginiu, kad uždarojo tipo investicinių fondų ir atvirojo tipo investicinių fondų apmokestinimo tvarkos skirtumai buvo pagrįsti skirtingomis bylos aplinkybėmis.
- 12 Septintuoju skundo pagrindu kasatorė teigia, kad buvo pažeista arba netinkamai taikoma Konvencijos 25 straipsnio 1 dalis, nes CTR neatsižvelgė į tai, kad atsisakius taikyti mokesčio lengvatą pagal Vokietijos teisę įsteigtiems atvirojo tipo fondams, ši bendrovė buvo *de facto* diskriminuojama dėl savo įsisteigimo vietos.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 13 *Corte di Cassazione* (Kasacinis teismas) nurodo, kad iki šiol nei kasacinis teismas, nei Europos Sąjungos Teisingumo Teismas nėra priėmę jokių sprendimų šiuo klausimu ir kad dėl šios aiškinimo spragos būtina kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą. Vis dėlto 2015 m. balandžio 16 d. Sprendime *Komisija / Vokietija*, C-591/13, Teisingumo Teismas nurodė, kad įgyvendinant SESV 49 straipsnį įsisteigimo laisvės ribojimu laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 26 ir 27 punktus, tuo atveju, kai apmokestinimo tvarkos, kuri nebuvo pagrįsta objektyviai skirtinga padėtimi, skirtumai, susiję su mokesčio grąžinimo atidėjimu, buvo laikomi pagrįstais, nors Vokietijos teritorijoje įsisteigęs apmokestinamasis asmuo buvo atgrasytas nuo veiklos vykdymo per nuolatinę buveinę, esančią kitos valstybės narės nei Vokietijos Federacinė Respublika teritorijoje).
- 14 Atsižvelgdamas į tokias aplinkybes, Teisingumo Teismas 2009 m. birželio 18 d. Sprendime *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377), taip pat nustatė, kad skirtingas mokesstinis vertinimas yra įsisteigimo laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais, nes dėl jo naudojimasis įsisteigimo laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms. Minėtu atveju Teisingumo Teismas

- įtvirtino principą, kad aplinkybė, jog nacionalinėje teisėje nėra bendrovių tipo, kurio teisinė forma būtų identiška SICAV, įsteigta kitoje valstybėje narėje, negali savaime pateisinti skirtingo vertinimo, nes valstybių narių bendrovių teisė nėra visiškai suderinta Bendrijos lygmeniu, ir tai apriboja įsisteigimo laisvės veiksmingumą (taip pat žr. 1994 m. balandžio 12 d. Teisingumo Teismo Sprendimą *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 Be to, laisvo kapitalo judėjimo klausimu Teisingumo Teismas 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendime *J.B.G.T. Miljoen e a.*, priimtame sujungtose bylose C-10/14, C-14/14 ir C-17/14 (EU:C:2015:608), nustatė, kad tarp SESV 63 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus (šiuo atveju buvo taikomas iš esmės didesnis mokestinis spaudimas Nyderlanduose nereziduojančioms bendrovėms) investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (taip pat žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, 24 punktą ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C-101/05, EU:C:2007:804, 40 punktą, taip pat 2011 m. vasario 10 d. Sprendimą *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61). Teisingumo Teismas savo 2012 m. gegužės 10 d. Sprendime *Santander Asset Management SSGIIC*, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286 (15 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), pakartojo tai, kas išdėstyta pirmiau, o 28 dalyje nurodė, kad, siekiant įvertinti diskriminacinį nacionalinės teisės aktų pobūdį ir nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant nagrinėjamus teisės aktus, atspindi objektyvų situacijų skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į atitinkamus tokiais teisės aktais įtvirtintus atskyrimo kriterijus.
- 16 Aptardamas laisvą kapitalo judėjimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi 2014 m. spalio 9 d. Teisingumo Teismo sprendimu *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, ir 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460. Visų pirma, savo antrajame sprendime Teisingumo Teismas pripažino (paveldimo turto ir dovanojimo mokesčio srityje), kad mokestinių privilegijų suteikimas su sąlyga, kad įgytas turtas būtų valstybės teritorijoje, iš esmės yra SESV 63 straipsnio 1 dalimi draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (taip pat žr. 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, 28–35 punktus ir 2010 m. balandžio 22 d. Sprendimo *Mattner*, EU:C:2010:216, 26 punktą).
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas minėtu klausimu, taip pat atsižvelgdamas į teisės aktus dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, primena principus, išdėstytus 2014 m. rugsėjo 11 d. Teisingumo Teismo sprendime *Verest e Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210), kuriame pirmiausia nurodoma, kad, nesant Sąjungos vienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės yra kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, kad panaikintų, prireikus sudarydamos sutartis, dvigubą apmokestinimą. Tokiu atveju valstybės narės, siekdamos paskirstyti kompetenciją mokesčių srityje, gali dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo laisvai nustatyti priskyrimo požymius (2013 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Imfeld ir Garcet*,

C-303/12, EU:C:2013:822, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija). Tačiau šiuo kompetencijos mokesčių srityje paskirstymu neleidžiama valstybėms narėms taikyti priemonių, prieštaraujančių SESV užtikrinamoms judėjimo laisvėms. Iš tiesų įgyvendindamos apmokestinimo galias, taip paskirstytas dvišalėmis sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, valstybės narės privalo laikytis Sąjungos taisyklių (Sprendimo *Imfeld ir Garcet*, EU:C:2013:822, 42 punktas), į kurias turi būti įtrauktos tos, kuriomis draudžiamos priemonės, kurios atgraso vienos valstybės narės rezidentus investuoti nekilnojamąjį turtą kitose valstybėse narėse (2013 m. gegužės 8 d. Sprendimo *Libert ir kiti*, C-197/11 ir C-203/11, EU:C:2013:288, 44 punktas).

DARBINIS VERTINMAS