

Lieta C-478/19

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2019. gada 19. jūnijs

Iesniedzējtiesa:

Corte suprema di cassazione (Itālija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2018. gada 21. decembris

Prasītāja:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Atbildētājs:

Agenzia delle Entrate

Pamatlietas priekšmets

Saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātas sabiedrības prasības pieteikums par nodokļu iestādes atteikumu atmaksāt hipotekāro un kadastrālo nodevu pārmaksu.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu iesniegtā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir mērķis ir panākt, lai tiktu pārbaudīts, vai Savienības tiesību gaismā ievērojamas atšķirības starp slēgtiem un atklātiem nekustamo īpašumu fondiem ir tik noteicošas nodokļu piemērošanas vajadzībām, ka var pamatot atšķirīgu attieksmi starp Itālijas fondiem un citu Savienības valstu fondiem.

Prejudiciālais jautājums

Vai Savienības tiesības – un, konkrēti, Līguma tiesību normas brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites jomā, ņemot vērā Tiesas

interpretāciju, – liedz piemērot tādu valsts tiesību normu kā Dekrētlikuma Nr. 223/2006 35. panta 10.-ter punkts (daļā, kurā tas piešķir hipotekāro un kadastrālo nodevu atvieglojumus tikai slēgtiem nekustamo īpašumu ieguldījumu fondiem)?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

LESD 18. panta pirmā daļa; 49. panta pirmās daļas pirmais teikums; 63. panta 1. punkts.

Konvencijas starp Itālijas Republiku un Vācijas Federatīvo Republiku par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļu un īpašuma nodokļu jomā un par nodokļu nemaksāšanas novēršanu (noslēgta Bonnā, 1989. gada 18. oktobrī, un Itālijā ieviesta ar 1992. gada 24. novembra ratifikācijas likumu Nr. 459, turpmāk tekstā – “Konvencija”) 25. panta 1. punkts.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Dekrētlikuma Nr. 223/2006 (kas ir apstiprināts, ar grozījumiem, ar 2006. gada 4. augusta Likumu Nr. 248 “2006. gada 4. jūlija Dekrētlikuma Nr. 223 par steidzamiem noteikumiem attiecībā uz ekonomisko un sociālo uzplaukumu, publisko izdevumu ierobežošanu un racionalizāciju un iejaukšanos attiecībā uz ieņēmumiem, kā arī cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas apstiprināšana ar grozījumiem”) [*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”*)] (turpmāk tekstā – “Dekrētlikums Nr. 223/2006”), 35. panta ar nosaukumu “Pasākumi cīņai pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas” 10.-ter punktā ir noteikts:

“Republikas prezidenta 1972. gada 26. oktobra Dekrēta Nr. 633 10. panta pirmās daļas 8.-ter punktā minētiem kadastra grozījumiem un ierakstiem saistībā ar instrumentālo nekustamo īpašumu pārdošanām, arī tad, ja tās ir apliekamas ar pievienotās vērtības nodokli, kurās piedalās slēgtie nekustamā īpašuma fondi, kas kuru darbību reglamentēta 1998. gada 24. februāra Lēģislatīvā dekrēta Nr. 58 [decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58] Par Finanšu starpniecības noteikumu kodeksu, ar vēlākiem grozījumiem, 37. pantā un 1994. gada 25. janvāra Likuma nr. 86 [legge 25 gennaio 1994, n. 86] 14.-bis pantā, vai finanšu līzinga sabiedrības, vai bankas un finanšu starpnieki, kas ir minēti 1993. gada 1. septembra Lēģislatīva dekrēta Nr. 385 106. un 107. pantā, tikai attiecībā uz aktīvu, kuri ir piešķirami vai piešķirti finanšu līzingā, iegādi vai izpirkšanu, hipotekārās nodevas un kadastrālās nodevas likmes, kuras ir grozītas ar šī panta 10.-bis punktu, samazina uz pusi. Iepriekšējā teikumā minētā tiesību norma stājas spēkā 2006. gada 1. oktobrī”.

Ieguldījumu fondu jomā Itālijas tiesiskajā regulējumā attiecībā uz **slēgtiem fondiem** ir paredzēts, ka to veidojošā aktīvu pārvaldības sabiedrība (APS) atmaksā slēgtiem fondiem akcijas [jeb kvotas], kas ir parakstītas tikai noteiktos laika posmos: tādējādi tos raksturo iepriekš noteiktais un laika gaitā nemainīgs akciju skaits un tiem pieder īpašums, kas ir noteikts un piešķirts ar dibināšanas aktu. Tātad minētos kolektīvus ieguldījuma instrumentus var parakstīt vienīgi noteiktā laika posmā un kapitāla atgriešana var tikt pieprasīta vienīgi fonda termiņa beigās vai pēc noteikta gadu skaita. Ārpus šiem laikposmiem slēgta fonda akcijas var iegādāties un pārdot vienīgi Biržā. To minimālais ilgums ir 10 gadi, maksimālais – 30 gadi. Pēc termiņa beigām fonda īpašums tiek sadalīts vai, ja tas tiek pārdots, tiek sadalīti ieņēmumi.

Savukārt **atklātus fondus** raksturo īpašuma (kas var pieaugt vai samazināties katru dienu, atkarībā no jaunām parakstīšanām vai no aprītē esošo akciju atmaksas pieteikumiem) mainīgums. To akcijas var parakstīt jebkurā brīdī un jebkurā brīdī var saņemt pilnīgu vai daļēju nodotā kapitāla atmaksu.

“Atklātu” fondu gadījumā tirgus krīze varētu rosināt daudzus institucionālus ieguldītājus pieprasīt ieguldīto summu daļas pirmstermiņa atmaksu; šis fenomens varētu absorbēt likviditātes rezerves fondos, kuri vajadzības gadījumā tiktu spiesti pārdot nekustamo īpašumu daļu zem tirgus vērtības, lai apmierinātu akciju atmaksas pieprasījumus. Tādā perspektīvā varētu apgalvot, ka likumdevēja mērķis ir aizsargāt un veicināt tādu ieguldījuma fondu izveidi, kuriem nav raksturīgi ļoti spekulatīvi vai nenoteikti mērķi. Tāda pieeja tomēr izraisa secinājumu, ka pamatojoties uz tādiem apsvērumiem faktiski rodas šķērslis ārvalstu ieguldījumu ienākšanai, konkrēti, atturot ārvalstu atklātus ieguldījumu fondus no instrumentālo aktīvu iegādes Itālijā.

Īss pamatlītas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 *Commissione Tributaria Provinciale di Milano* [Milānas provinces Nodokļu lietu tiesa] noraidīja *UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh* (turpmāk tekstā – “prasītāja”), sabiedrības, kura pārvalda saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināto nekustamo īpašumu fondu *UBS (D) 3 Kontinente*, ar juridisko adresi Minhenē, prasības pieteikumu par klusējot izteikto atteikumu atmaksāt hipotekāro un kadastrālo nodevu pārmaksu 802 400,00 EUR apmērā, summu, kas tika samaksāta reģistrējot “instrumentāla rakstura” nekustamā īpašuma “*Torre Beta*” [Tornis Beta], kas atrodas pilsētā San Donato Milanese, iegādi fonda vārdā. Noraidījuma pamatojumam nodokļu iestāde norādīja, ka Dekrētlikumā Nr. 223/2006 samazināto hipotekāro nodevu piemērošana, ja profesionāli operatori iegādājas instrumentālus nekustamos īpašumus, ir paredzēta vienīgi slēgtiem nekustamo īpašumu fondiem, un nevis arī atklātiem nekustamo īpašumu fondiem, kā Vācijā atzītais fonds, kuru pārstāv prasītāja.
- 2 Prasītāja iesniedza apelācijas sūdzību, iebilstot, ka sprieduma pamatojums esot pretrunīgs, jo, kaut arī ir konstatēta atšķirīga attieksme starp diviem fondiem,

netika nepiemērota Dekrētlikumā Nr. 223/2006 paredzētā valsts tiesību norma, kura esot pretrunā ne tikai LESD, bet arī Konvencijas 25. pantam, vai vismaz netika apturēta tiesvedība, nododot jautājumu izskatīšanai Eiropas Savienības Tiesā.

- 3 *Agenzia delle Entrate* [Ieņēmumu dienests] uzsver atšķirības, kuras pastāv starp diviem fondu veidiem, jo likumdevējs, ņemot vērā nekustamo īpašumu fondu dažādus raksturus, ar Dekrētlikumu Nr. 223/2006 paredzēja nodokļu atvieglojumu vienīgi slēgtiem fondiem un norāda, ka aplūkojamā atšķirība neradot ne LESD, ne Konvencijas pārkāpumu.
- 4 Ar 2012. gada 3. aprīļa spriedumu *Commissione Tributaria Regionale del Lazio* [Lacio reģiona Nodokļu lietu tiesa] (turpmāk tekstā – “CTR”) noraidīja nodokļu maksātājas apelācijas sūdzību pamatojoties uz šādiem apsvērumiem:
 - 1) atšķirības starp diviem nekustamo īpašumu fondu veidiem – slēgtiem fondiem, kuri darbojas un ir atzīti Itālijā, un atklātiem fondiem, kuri darbojas un ir atzīti Vācijā – ir ievērojamas;
 - 2) ņemot vērā minētās atšķirības, nerodas ne LESD pārkāpums atšķirīgas attieksmes dēļ (jo atšķirīgiem gadījumiem atbilst atšķirīgs tiesiskais regulējums), ne Konvencijas 25. panta pārkāpums (jo nav konstatējama nekāda diskriminācija pamatojoties uz valstspiederību);
 - 3) tiesību normas, kuras paredz nodokļu atvieglojumus, ir jāinterpretē šauri.
- 5 Par minēto spriedumu prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību ar septiņiem pamatiem. *Agenzia delle Entrate* iesniedza pretkasācijas sūdzību.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 6 Iesniedzējtiesa ir atzinusi pirmo pamatu par nepieņemamu.
- 7 Ar otro pamatu **prasītāja** norāda, ka *CTR* neesot pamatojusi Dekrētlikuma Nr. 223/2006 35. panta 10.-*ter* punkta pamatā esošās *ratio* [jēgas] neņemšanu vērā.
- 8 Ar trešo pamatu prasītāja iebilst, ka sprieduma pamatojums esot nepietiekams un/vai pretrunīgs attiecībā uz apstākli, ka *CTR* neesot izvērtējusi atšķirību starp saskaņā ar Itālijas tiesībām dibinātiem slēgtiem fondiem un saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātiem atklātiem fondiem aplūkojamo nodevu kontekstā, bet tikai vispārīgā veidā, un neesot ņēmusi vērā, ka dalībvalstu paredzētajiem nošķiršanas kritērijiem, lai piemērotu nodevu, ir jābūt atbilstošiem.
- 9 Ar ceturto pamatu prasītāja norāda, ka esot pārkāpts vai kļūdaini piemērots EKL 56. pants (kas kļuva par LESD 63. pantu) par “kapitāla brīvu apriti”, jo *CTR* atzina, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp slēgtiem un atklātiem

ieguldījumu fondiem esot pamatota ar aplūkojamām atšķirībām, kad turpretī valsts tiesai nebūtu jāpiemēro diskriminējošā valsts tiesību norma.

- 10 Ar piekto pamatu prasītāja norāda, ka esot pārkāpts vai kļūdaini piemērots EKL 43. pants (kas kļuva par LESD 49. pantu) par “brīvību veikt uzņēmējdarbību”, jo *CTR* atzina, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp slēgtiem un atklātiem ieguldījumu fondiem esot pamatota ar aplūkojamām atšķirībām, kaut arī konstatētajām atšķirībām nav nozīmes, izvērtējot pielīdzināmību saistībā ar nodokļu atvieglojuma piemērošanu.
- 11 Ar sesto pamatu prasītāja norāda, ka esot pārkāpts vai kļūdaini piemērots EKL 12. pants (kas kļuva par LESD [18.] pantu) par “diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegumu”, jo nevarot piekrist *CTR* apgalvojumam, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp slēgtiem un atklātiem ieguldījumu fondiem esot pamatota ar aplūkojamām atšķirībām.
- 12 Ar septīto pamatu prasītāja norāda, ka esot pārkāpts vai kļūdaini piemērots Konvencijas 25. panta 1. punkts, jo *CTR* neesot ņēmusi vērā, ka, liedzot nodokļu atvieglojumu Vācijas izcelsmes atklātiem fondiem, faktiski rodas diskriminācija valstspiederības dēļ.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 13 *Corte di Cassazione* [Kasācijas tiesa] norāda, ka par izskatāmo jautājumu līdz šim nav bijuši ne *Cassazione* [Kasācijas tiesas], ne Eiropas Savienības Tiesas spriedumi un ka šis interpretācijas vakuums rada nepieciešamību pēc prejudiciāla nolēmuma. Tomēr tā norāda, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā Tiesa 2015. gada 16. aprīļa spriedumā C-591/13, Komisija/Vācija, uzsvēra, ka saskaņā ar LESD 49. pantu par šīs brīvības ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. arī spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 26. un 27. punkts), gadījumā, kad atšķirīga attieksme – kas nebija pamatota ar objektīvu situācijas atšķirību – kas ir saistīta ar nodokļu piedziņas atlikšanu, tika atzīta par tādu, kas var atturēt Vācijas teritorijā iedibinātu nodokļa maksātāju veikt darbību, izmantojot kādas citas dalībvalsts, nevis Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā esošu pastāvīgu dibinājumu.
- 14 Šajā kontekstā Tiesa 2009. gada 18. jūnija spriedumā *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377) turklāt atzina, ka atšķirīgs nodokļu režīms var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā ir aizliegts EKL 43. un 48. pantā, tad, ja tas citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības īstenošanu. Tajā kontekstā Tiesa pasludināja principu, saskaņā ar kuru, apstākļi, ka valsts tiesībās nepastāv tāda veida sabiedrības, kuru juridiskā forma būtu identiska saskaņā ar citas dalībvalsts tiesībām dibinātas SICAV formai, pats par sevi nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, jo, tā kā dalībvalstu tiesības sabiedrību darbības jomā Savienībā nav pilnībā saskaņotas, brīvība veikt uzņēmējdarbību zaudētu jebkādu lietderīgo iedarbību

(pēc analogijas skat. arī Tiesas spriedumu, 1994. gada 12. aprīlis, *Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127).

- 15 Arī kapitāla brīvas aprites jomā Tiesa 2015. gada 17. septembra spriedumā *J.B.G.T. Miljoen u.c.*, apvienotās lietas C-10/14, C-14/14 un C-17/14 (EU:C:2015:608), atzina, ka ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus (tajā gadījumā tika aplūkots lielāks galīgais nodokļu slogs Nīderlandes nerezidentiem) veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. arī spriedumus, 2007. gada 25. janvāris, C-370/05, *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, 24. punkts un 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 40. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61). 2012. gada 10. maija spriedumā *Santander Asset Management SGIC*, apvienotās lietas no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286 (15. punkts un tajā minētā judikatūra), Tiesa atkārtoja iepriekš minēto un 28. punktā precizēja, ka, lai izvērtētu valsts tiesiskā regulējuma diskriminējošo vai nediskriminējošo raksturu, ir jāņem vērā tikai attiecīgajā tiesiskajā regulējumā paredzētie atbilstošie nošķiršanas kritēriji, lai izvērtētu, vai izrietošā atšķirīgā attieksme norāda uz objektīvi atšķirīgām situācijām.
- 16 Tāpat kapitāla brīvas aprites jomā iesniedzējtiesa atsauca uz Tiesas spriedumiem, 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269 un 2014. gada 18. decembris, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460). Konkrēti, otrajā spriedumā Tiesa atzina (mantojuma un dāvinājuma nodokļu jomā), ka nodokļu priekšrocību piešķiršanas pakļaušana nosacījumam, ka iegūtajam īpašumam ir jāatrodas valsts teritorijā, rada tādu šķērslī kapitāla brīvai apritei, ko principā aizliedz LESD 63. panta 1. punkts (skat. arī spriedumus, 2008. gada 17. janvāris, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, 28.–35. punkts un 2010. gada 22. aprīlis, *Mattner*, EU:C:2010:216, 26. punkts).
- 17 Šajā pašā jomā iesniedzējtiesa atgādina, ņemot vērā arī tiesību aktus par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, principus, kuri ir pasludināti Tiesas 2014. gada 11. septembra spriedumā *Verest* un *Gerards*, C-489/13 (EU:C:2014:2210), kurā Tiesa vispirms atgādināja, ka, ja nav Eiropas Savienības vienādošanas vai saskaņošanas pasākumu, kritēriju noteikšana ienākumu un kapitāla aplikšanai ar nodokļiem, lai, attiecīgajā gadījumā noslēdzot konvenciju, novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu, ir dalībvalstu kompetencē. Šajā kontekstā dalībvalstis divpusējās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu var brīvi noteikt faktorus, no kuriem ir atkarīga kompetences sadale nodokļu jomā (spriedums, 2013. gada 12. decembris, *Imfeld* un *Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr šī nodokļu ieturēšanas kompetenču sadale dalībvalstīm neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā LESD garantētajām aprites brīvībām. Runājot par divpusējās konvencijās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sadalīto nodokļu ieturēšanas kompetenču izmantošanu, dalībvalstīm ir jāievēro Savienības noteikumi (spriedums *Imfeld* un *Garcet*, EU:C:2013:822, 42. punkts), tostarp noteikumi, kuri

aizliedz pasākumus, kas attur kādas dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus nekustamajā īpašumā citās dalībvalstīs (spriedums, 2013. gada 8. maijs, *Libert u.c.*, C-197/11 un C-203/11, EU:C:2013:288, 44. punkts).

DARBBA VERSIJA