

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2022. gada 7. apr?l? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – LESD 63. un 65. pants – Kapit?la br?va aprite – Ierobe?ojumi – Juridisko personu ien?kuma nodoklis – Ieguld?jumu fondu atbr?vošana no nodok?a – Atbr?vojuma nosac?jumi – Nosac?jums par fonda I?gumisko formu

Liet? C?342/20

par I?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administrat?v? tiesa, Somija) iesniedza ar 2020. gada 9. j?lija I?mumu un kas Ties? re?istr?ts 2020. gada 23. j?lij?, tiesved?b?

A SCPI,

piedaloties

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pirm?s pal?tas priekšs?d?t?js A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*], kas pilda otr?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, tiesneši I. Ziemele (referente), T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*] un A. Kumins [*A. Kumin*],

?ener?ladvok?ts: H. Saugmandsgors ?e [*H. Saugmandsgaard Øe*],

sekret?rs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Somijas vald?bas v?rd? – s?kotn?ji *H. Leppo* un *A. Laine*, k? ar? *S. Hartikainen*, v?l?k – *H. Leppo* un *A. Laine*, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – s?kotn?ji *W. Roels* un *I. Koskinen*, v?l?k – *W. Roels*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2021. gada 6. oktobra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 49., 63. un 65. panta interpret?ciju.

2 Šis I?gums ir iesniegts tiesved?b?, ko saska?? ar Francijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba *A SCPI* ir ierosin?jusi par *Verohallinto* (Nodok?u iest?de, Somija) 2019. gada 13. j?nija s?kotn?jo I?mumu par t?du ien?kumu aplikšanu ar nodokli, kurus 2019. un 2020. taks?cijas gad? A ir guvusi

Somij? no šaj? valst? esošu nekustamo ?pašumu nomas un atsavin?šanas, k? ar? no t?du sabiedr?bu akciju atsavin?šanas, kur?m pieder nekustamais ?pašums Somij? (turpm?k tekst? – “2019. gada 13. j?nija l?mums”).

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas ties?bas

3 Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2009/65/EK (2009. gada 13. j?lijs) par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV 2009, L 302, 32. lpp.) 1. panta 1.–3. punkt? ir paredz?ts:

“1. Šo direkt?vu piem?ro p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (turpm?k – “PVKIU”), kas nodibin?ti dal?bvalstu teritorij?.

2. Šaj? direkt?v?, iev?rojot 3. pantu, PVKIU ir uz??mumi:

a) kuru vien?gais m?r?is ir sabiedr?bas naudas l?dzek?u kolekt?vie ieguld?jumi v?rtspap?ros un/vai citos 50. panta 1. punkt? nor?d?tajos likv?dajos finanšu akt?vos un kuri darbojas p?c dal?ta riska principa; un

b) kuru sertifik?ti p?c tur?t?ju l?guma tieši vai netieši tiek atpirkti vai izpirkti no šo uz??mumu akt?viem. Pas?kumus, ko PVKIU veic, lai nodrošin?tu, ka to sertifik?tu fondu biržas cena b?tiski neatš?iras no to t?r?s akt?vu v?rt?bas, uzskata par l?dzv?rt?giem š?dai atpirkšanai vai izpirkšanai.

Dal?bvalstis var at?aut, ka PVKIU tiek izveidots no daž?d?m ieguld?jumu kategorij?m.

3. Saska?? ar ties?bu aktiem 2. punkt? min?tos uz??mumus dr?kst izveidot atbilst?gi l?gumties?b?m (k? kop?gos fondus, ko p?rvalda p?rvald?bas sabiedr?bas) vai trasta ties?b?m (k? ieguld?jumu fondus) vai saska?? ar stat?tiem (k? ieguld?jumu sabiedr?bas).

[..]”

4 Eiropas Parlamenta un Padomes Direkt?vas 2011/61/ES (2011. gada 8. j?nija) par alternat?vo ieguld?jumu fondu p?rvaldniekiem un par groz?jumiem Direkt?v? 2003/41/EK, Direkt?v? 2009/65/EK, Regul? (EK) Nr. 1060/2009 un Regul? (ES) Nr. 1095/2010 (OV 2011, L 174, 1. lpp.) 2. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Iev?rojot š? panta 3. punktu un 3. pantu, šo direkt?vu piem?ro:

a) ES AIFP, kuri p?rvalda vienu vai vair?kus [alternat?vos ieguld?jumu fondus (AIF)] neatkar?gi no t?, vai šie AIF ir ES AIF vai ?rpussavien?bas AIF;

b) ?rpussavien?bas AIFP, kuri p?rvalda vienu vai vair?kus ES AIF; un

c) ?rpussavien?bas AIFP, kuri tirgo vienu vai vair?kus AIF Savien?b? neatkar?gi no t?, vai š?di AIF ir ES AIF vai ?rpussavien?bas AIF.

2. Piem?rojot 1. punktu, nav svar?gi:

a) vai AIF uzskat?mi par atv?rtiem vai sl?gtiem fondiem;

b) vai AIF izveidots saska?? ar l?gumties?b?m vai trasta ties?b?m, saska?? ar stat?tiem vai jebkur? cit? juridiskaj? form?;

c) k?da ir AIFP juridisk? strukt?ra.”

5 Saska?? ar ??s direkt?vas 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu:

“[...] piem?ro ??das defin?cijas:

a) “AIF” ir jebkurš kolekt?vu ieguld?jumu uz??mums (tostarp t? ieguld?jumu apakšstrukt?ras):

i) kas piesaista kapit?lu no vair?kiem ieguld?t?jiem, lai ieguld?tu to ??o ieguld?t?ju lab? saska?? ar defin?tu ieguld?jumu politiku; un

ii) kam nav nepiecie??ama at?auja saska?? ar Direkt?vas [2009/65] 5. pantu.”

Somijas ties?bas

6 Saska?? ar 1992. gada 30. decembra *tulooverolaki (1535/1992)* (Likums par ien?kuma nodokli (1535/1992)), kas groz?ts ar 2019. gada 12. apr??a Likumu 528/2019 (turpm?k tekst? – “Likums par ien?kuma nodokli”), 3. panta 4. punktu ar “uz??mumu” tostarp tiek saprasta akciju sabiedr?ba, ieguld?jumu fonds un ??pa??ais ieguld?jumu fonds.

7 Atbilsto??i Likuma par ien?kuma nodokli 9. panta pirm?s da??as 2. punktam fizisk?m person?m, kuru past?v?g? dz?vesvieta taks?cijas gad? nav bijusi Somij?, k? ar? ??rvalstu uz??mumiem ir j?maks? nodoklis par Somij? g?tajiem ien?kumiem.

8 ??? likuma 10. pant? ir noteikts:

“Somij? g?tie ien?kumi ir:

1) ien?kumi no Somij? eso??a nekustam? ??pa??uma vai telp?m, kuras ir ??pa??um?, pamatojoties uz Somijas dz?vok?u ??pa??nieku akciju sabiedr?bas vai citas akciju sabiedr?bas akcij?m vai pamatojoties uz dal?bu dz?vok?u ??pa??nieku vai cit? kooperat?v? sabiedr?b?;

[..]

6) dividendes, no kooperat?v?s sabiedr?bas g?t? pe??a un citi t?m piel?dzin?mi ien?kumi, kas g?ti no Somijas akciju sabiedr?bas, kooperat?v?s sabiedr?bas vai cita uz??muma, k? ar? da??as no Somijas uz??mumu grupas ien?kumiem;

[..]

10) pe??a, kas g?ta no Somij? eso??a nekustam? ??pa??uma atsavin??šanas vai t?du Somijas dz?vok?u ??pa??nieku akciju sabiedr?bas, citas akciju sabiedr?bas vai kooperat?v?s sabiedr?bas akciju vai sertifik?tu p?rdo??anas, kuru kop??jos akt?vus vair?k nek? 50 % apm?r? veido viens vai vair?ki Somij? eso??i nekustamie ??pa??umi.”

9 Min?t? likuma 20.a panta, kas ir piem?rojams no 2020. gada 1. janv?ra, pirmaj?, otraj?, ceturtaj? un sept?taj? da?? ir paredz?ts:

“Ieguld?jumu fondi *sijoitusrahastolaki (213/2019)* [Ieguld?jumu fondu likums (213/2019)] 1. noda??as 2. panta pirm?s da??as 2. punkta izpratn? un tiem piel?dzin?mi ??rvalstu atv?rtie ieguld?jumu l?gumfondi, kuru ieguld?jumu apliec?bas pieder vismaz 30 ieguld?t?jiem, ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a.

Pirm?s da??as noteikumus par ieguld?jumu fondu atbr?vojumu no nodok?a piem?ro ar? ??pa??ajiem

ieguld?jumu fondiem *vaihtoehdorahastojen hoitajista annettu laki (162/2014)* [Likums par alternat?vo ieguld?jumu fondu p?rvald?t?jiem (162/2014)] 2. noda?as 1. panta otr?s da?as izpratn? un tiem piel?dzin?miem ?rvalstu ?pašajiem ieguld?jumu l?gumfondiem, ja tie ir atv?rtie fondi, kuru ieguld?jumu apliec?bas pieder vismaz 30 ieguld?t?jiem.

[..]

?pašajam ieguld?jumu fondam likuma par alternat?vo ieguld?jumu fondu p?rvald?t?jiem 2. noda?as 1. panta otr?s da?as izpratn? vai tam piel?dzin?mam ?rvalstu ?pašajam l?gumfondam, kas savus l?dzek?us š? likuma 16.a noda?as 4. pant? min?taj? veid? galvenok?rt iegulda nekustamaj? ?pašum? vai nekustam? ?pašuma v?rtspap?ros, atbr?vojumu no nodok?a piem?ro, ja ir izpild?ts nosac?jums, ka šis fonds katru gadu saviem ieguld?t?jiem izmaks? vismaz tr?s ceturtda?as no saimniecisk? gada pe??as, ne?emot v?r? nerealiz?to ieguld?jumu v?rt?bas pieaugumu.

[..]

Ja ieguld?jumu fondu vai ?pašo ieguld?jumu fondu veido divas vai vair?kas ieguld?jumu apakšstrukt?ras, t?m piem?ro noteikumus par ieguld?jumu fondu vai ?pašo ieguld?jumu fondu.”

Pamatlieta un prejudici?lais jaut?jums

10 A ir saska?? ar Francijas ties?b?m dibin?ta main?ga kapit?la nekustam? ?pašuma ieguld?jumu sabiedr?ba [*société civile de placement immobilier à capital variable*], kura veic ieguld?jumus eurozonas valst?s esošos nekustamajos ?pašumos, kas tiek iznom?ti uz??mumiem. A k? alternat?vu ieguld?jumu fondu Direkt?vas 2011/61 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn? uzrauga *Autorité des marchés financiers* (V?rtspap?ru un tirgu iest?de, Francija).

11 Saska?? ar Francijas ties?b?m dibin?t? vienk?ršot? akciju sabiedr?ba [*société par actions simplifiée*] *A Asset Management SAS* nodrošina A p?rvald?bu un pie?em visus l?mumus attiec?b? uz šo sabiedr?bu. Šo abu sabiedr?bu juridisk? adrese ir Francij?, un t?m Somij? nav uz??muma.

12 Ieguld?t?ji, kas ir parakst?jušies uz A ieguld?jumu da??m, katru gadu sa?em ien?kumus, kas atbilst A g?tajiem neto nomas ien?kumiem un citiem t?s g?tajiem neto finanšu ien?kumiem. Par pe??as sadali lemj š?s sabiedr?bas kopsapulce.

13 A Francij? ir fisk?li caurskat?ma vien?ba, kas nav ien?kuma nodok?a maks?t?ja. Ien?kuma nodoklis par ien?kumiem, kas ir g?ti no A ieguld?jumu da?u atdeves, k? ar? no šo da?u p?rdošanas vai atpiršanas, ir j?maks? ieguld?t?jiem.

14 2019. gada j?nij? A bija pl?nojusi parakst?t l?gumu par divu Somij? dibin?tu savstarp?jo nekustam? ?pašuma akciju sabiedr?bu akciju ieg?di, kur?m pieder šaj? dal?bvalst? esoši komerc?pašumi, ko A pl?noja iznom?t vismaz piecus gadus. A pl?noja veikt v?l citus š?da veida ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? vai tieši ieg?d?ties nekustamos ?pašumus Somij?.

15 Lai noskaidrotu, vai no šiem ieguld?jumiem g?tie ien?kumi un pe??a b?s pieliekami ar nodokli Somij?, A v?rs?s nodok?u iest?d? ar l?gumu pie?emt saistošu iepriekš?ju l?mumu par 2019. un 2020. taks?cijas gadu.

16 Ar 2019. gada 13. j?nija l?mumu nodok?u iest?de atzina, ka 2019. taks?cijas gad? atbilstoši šaj? taks?cijas gad? sp?k? esošaj?m nodok?u ties?bu norm?m A savu pamatiez?mju d?? var tikt uzskat?ta par piel?dzin?mu ieguld?jumu fondam Likuma par ien?kuma nodokli 3. panta 4. punkta izpratn?. L?dz ar to š? iest?de uzskat?ja, ka ien?kumi, ko A Somij? ir guvusi no šaj? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu iznom?šanas vai p?rdošanas, k? ar? akciju sabiedr?bu, kur?m pieder

šaj? dal?bvalst? esošie nekustamie ?pašumi, akciju atsavin?šanas, ir atbr?voti no ien?kuma nodok?a.

17 Savuk?rt saist?b? ar 2020. taks?cijas gadu nodok?u iest?de, pamatojoties uz Likum? par ien?kuma nodokli izdar?tajiem groz?jumiem, kuri piem?rojami no 2020. gada 1. janv?ra, atzina, ka A k? sabiedr?ba ar main?gu kapit?lu ir piel?dzin?ma nevis min?t? likuma 20.a pant? paredz?tajam atbilst?gi l?gumties?b?m izveidotajam ieguld?jumu fondam, bet gan saska?? ar Somijas ties?b?m dibin?tai akciju sabiedr?bai.

18 L?dz ar to š? iest?de uzskat?ja, ka 2020. taks?cijas gad? ien?kumi, ko A Somij? ir guvusi no šaj? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu iznom?šanas vai p?rdošanas, k? ar? akciju sabiedr?bu, kur?m pieder šaj? dal?bvalst? esošie nekustamie ?pašumi, akciju atsavin?šanas, ir apliekami ar nodokli Somij? saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli 10. panta 1. punktu, 6. un 10. pantu, k? ar? 20.a panta pirmo da?u.

19 A v?rs?s *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinki Administrat?v? tiesa, Somija), iesniedz?jties?, ar pieteikumu atcelt 2019. gada 13. j?nija l?mumu da??, kur? bija atteikts pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a par Somij? 2020. taks?cijas gad? g?tajiem ien?kumiem no nekustam? ?pašuma. Šaj? pieteikum? A nor?da, ka Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pants ir pretrun? Savien?bas ties?b?m, un apgalvo, ka neatkar?gi no t?s stat?tos noteikt?s formas, kas ir paredz?ta Francijas ties?bu aktos par ieguld?jumu fondiem, t?s funkcion?l?s iez?mes ir piel?dzin?mas Somijas ieguld?jumu fonda, kurš ir atbr?vots no ien?kuma nodok?a, funkcion?laj?m iez?m?m.

20 *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Nodok?u sa??m?ju ties?bu aizsardz?bas iest?de, Somija) uzskata – t? k? kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu iesp?jam?s juridisk?s formas un noteikumi par to ien?kumu aplikšanu ar nodokli Savien?bas l?men? nav saska?oti, valsts normas, kas reglament? kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu aplikšanu ar nodokli, k? ar? šo uz??mumu juridisk?s formas, darb?bas metodes vai šo uz??mumu darb?bu, katr? dal?bvalst? var b?t atš?ir?gas. A neatbilstot Likuma par ien?kuma nodokli 20.a panta ceturtaj? da?? paredz?tajiem nosac?jumiem, lai var?tu sa?emt atbr?vojumu no ien?kuma nodok?a, jo saska?? ar šo ties?bu normu šis atbr?vojums no nodok?a esot pieš?irts tikai atbilst?gi l?gumties?b?m izveidotajiem fondiem.

21 Iesniedz?jtiesa ir konstat?jusi, ka no 2019. gada 13. j?nija l?muma izriet, ka, ?emot v?r? Likuma par ien?kuma nodokli 20.a panta st?šanas sp?k? 2020. gada 1. janv?r?, A vairs nevar tikt piel?dzin?ta Somijas ieguld?jumu fondam, kas ir atbr?vots no ien?kuma nodok?a, bet kopš š? br?ža tai ir piem?rojams nodoklis par Somij? g?tajiem ien?kumiem no nekustam? ?pašuma.

22 Iesniedz?jtiesa ir nor?d?jusi, ka no sagatavošan?s darbiem Likuma par ien?kuma nodokli 20.a panta pie?emšanai izriet, ka valsts likumdev?ja nodoms tostarp bija prec?zi noteikt gad?jumus, kuros ?rvalstu fonds ir piel?dzin?ms no nodok?a atbr?votam Somijas fondam, neatkar?gi no t?, vai runa ir par ieguld?jumu fondu vai ?pašu ieguld?jumu fondu, lai uzlabotu aplikšanas ar nodokli paredzam?bu, palielin?tu tiesisko droš?bu un mazin?tu administrat?vo slogu.

23 Valsts likumdev?js esot ar? v?l?jies nodrošin?t neizkrop?otu konkurenci, paredzot Somijas un ?rvalstu fondiem vienl?dz?gu statusu. Nepast?vot ieguld?jumu fonda j?dziena defin?cijai, valsts nodok?u ties?bu normu visp?r?jais raksturs iepriekš esot veicin?jis ?rvalstu fondu piel?dzin?šanu Somijas ieguld?jumu fondiem, lai gan pret p?d?jiem min?tajiem fondiem ?rvalst?s ne vienm?r ir bijusi l?dz?ga attieksme vai pat tiem ir bijuši piem?roti stingr?ki ties?bu akti.

24 Iesniedz?jtiesas ieskat? likumdev?ja pie?emto groz?jumu m?r?is nav p?rskat?t noteikumu, saska?? ar kuru Somij? piem?rojamais nodok?u rež?ms ir atkar?gs no ieguld?jumu instrumenta juridisk?s formas, bet gan preciz?t nodok?u ties?bu aktus attiec?b? uz to fondu situ?ciju, kuriem ir

l?gumiska forma, neatkar?gi no t?, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti, tom?r atbr?vojuma no nodok?a piem?rošanu neattiecinot uz citiem kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu veidiem. Š? tiesa ar? ir uzsv?rusi, ka saska?? ar ieguld?jumu fondiem piem?rojamajiem Somijas ties?bu aktiem ieguld?jumu fondus var izveidot tikai atbilst?gi l?gumam.

25 L?dz ar to, iesniedz?jtiesas skat?jum?, tai ir j?atbild uz jaut?jumu, vai 2020. taks?cijas gad? A ir j?piel?dzina Somijas ieguld?jumu fondiem, kas ir atbr?voti no nodok?a par Somij? g?tajiem ien?kumiem, vai ar? tai ir j?maks? ien?kumu g?šanas viet? ietur?tais nodoklis par nomas ien?kumiem un pe??as no t?s nekustam? ?pašuma jom? veikt?s darb?bas šaj? dal?bvalst?.

26 Konkr?ti, š? tiesa jaut?, vai LESD 49., 63. un 65. pantam ir pretrun? Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pants, saska?? ar kuru tikai ?rvalstu atv?rtie ieguld?jumu l?gumfondi ir piel?dzin?ti no ien?kuma nodok?a atbr?votiem Somijas ieguld?jumu fondiem, un t?d?j?di, piem?ram, t?di sabiedr?bas form? izveidoti ieguld?jumu fondi k? A kopš Likuma par ien?kuma nodokli 20.a panta st?šan?s sp?k? vairs nevar tikt piel?dzin?ti no nodok?a atbr?votiem Somijas ieguld?jumu fondiem.

27 Š?dos apst?k?os *Helsingin hallinto?oikeus* (Helsinki Administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai LESD 49., 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir valsts ties?bu normas, saska?? ar kur?m Somijas ieguld?jumu fondam, kas ir atbr?vots no ien?kuma nodok?a, var tikt piel?dzin?ti tikai ?rvalstu atv?rtie ieguld?jumu fondi, kas ir izveidoti ar l?gumu, un t?d?j?di ?rvalstu ieguld?jumu fondiem, kuri juridisk?s formas zi?? nav izveidoti ar l?gumu, Somij? ir j?maks? ien?kumu g?šanas viet? ieturamais nodoklis, lai gan starp to un Somijas ieguld?jumu fondu situ?ciju nav citu noz?m?gu objekt?vu atš?ir?bu?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

levada apsv?rumi

28 Vispirms j?nor?da, ka pamatliet? str?ds ir par to, vai pras?t?ja pamatliet?, proti, alternat?v? ieguld?jumu fonds Direkt?vas 2011/61 izpratn?, kurš Francij? ir izveidots k? sabiedr?ba, kas nav ien?kuma nodok?a maks?t?ja un kas šaj? dal?bvalst? izmanto nodok?u caurskat?m?bas rež?mu, var Somij? sa?emt atbr?vojumu no ien?kuma nodok?a par šaj? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem no nomas un no pe??as, kas izriet no nekustamo ?pašumu un nekustam? ?pašuma akciju sabiedr?bu akciju atsavin?šanas.

29 Saska?? ar 2019. gada 13. j?nija l?mumu min?tie ien?kumi, kas 2019. taks?cijas gad? bija atbr?voti no nodok?a, 2020. taks?cijas gad? k?uva apliekami ar nodokli, jo st?j?s sp?k? Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pants, un tostarp t?d??, ka pras?t?ja pamatliet? ir izveidota nevis atbilst?gi l?gumties?b?m, bet gan saska?? ar stat?tiem.

30 Turpin?jum? ir j?preciz?, ka saska?? ar Somijas vald?bas sniegtajiem paskaidrojumiem, pirmk?rt, j?dziens “ieguld?jumu fonds” ieguld?jumu fondu likuma (213/2019) izpratn? noz?m? tikai PVKIU Direkt?vas 2009/65 izpratn?, kam ir l?gumiska forma. J?dziens “?paš? ieguld?jumu fonds” Likuma par alternat?v? ieguld?jumu fondu p?rvald?t?jiem (162/2014) izpratn? apz?m? vienu no Direkt?v? 2011/61 min?to alternat?v? ieguld?jumu fondu juridiskaj?m form?m un ar? ir attiecin?ms vien?gi uz atbilst?gi l?gumties?b?m izveidotiem fondiem. Otrk?rt, alternat?v? ieguld?jumu fonds Direkt?vas 2011/61 izpratn? Somij? var tikt izveidots ar? saska?? ar stat?tiem un var veikt ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum?, tom?r nesa?emot Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

31 Visbeidzot, saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli 20.a panta ceturto da?u atbr?vojums

no ienākuma nodokļa ir piemērojams pašam ieguldījumam fondam Likuma par alternatīvo ieguldījumu fondu pārvērtējumiem (162/2014) izpratnē vai tam pielīdzinātam ūstvērtējam ieguldījumam, kas galvenokārt iegulda nekustamajās pašūmā vai nekustamās pašūmā ieguldījumu vērtspapīros, ja ir izpildīti nosacījumi, ka šis fonds katru gadu saviem ieguldītājiem izmaksā vismaz trīs ceturtdašas no saimnieciskā gada peļņas, neņemot vērā nerealizēto ieguldījumu vērtības pieaugumu.

32 Nepaužot viedokli par to, vai A ir ievērojusi šo nosacījumu par minimālo ikgadējo peļņas sadali, iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka šīs sabiedrības situācija ir pielīdzināma tādai ieguldījumu fonda, kas ir rezidents, situācijai, izņemot tās izveidi saskaņā ar statātiem. Prejudiciālais jautājums skar tikai šo pēdējo elementu.

33 Līdz ar to ir jāuzskata, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 49., 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādai valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem, paredzot atbrīvojumu no nodokļa nomas ienākumiem un peļņai, kas gūta no nekustamo pašūmu vai nekustamās pašūmas akciju sabiedrību akciju atsavināšanas, tikai atbilstīgi līgumtiesībām izveidotiem ieguldījumu fondiem, šo atbrīvojumu no nodokļa ir liegts saņemt saskaņā ar statātiem izveidotam alternatīvam ieguldījumu fondam nerezidentam, lai gan pēdējais minētais, savā dibināšanas dalībvalstī izmantojot caurskatīmu nodokļu režīmu, nav ienākuma nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā dalībvalstī.

Par piemērojamo aprites brīvību

34 Tā kā prejudiciālais jautājums vienlaikus attiecas gan uz LESD normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz normām par kapitāla brīvu apriti, ir jānosaka, kura brīvība ir piemērojama pamatlietī (spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO un Horváth*, C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 52. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

35 Šajā ziņā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra LESD garantētā pamatbrīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 28. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

36 Ja šo tiesību aktu priekšmets neaizņem, vai uz tiem pārsvarā attiecas LESD 49. vai 63. pants, Tiesa ūem vērā konkrētās lietas faktiskos apstākļus, lai noteiktu, vai uz pamatlietī aplūkoto situāciju attiecas viena vai otra no minētajām tiesību normām (spriedums, 2020. gada 11. jūnijs, *KOB*, C-206/19, EU:C:2020:463, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 Turklāt, ja valsts pasākums vienlaikus attiecas gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz kapitāla brīvu apriti, Tiesa attiecīgo pasākumu principā izvērtē, ūemot vērā tikai vienu no šīm brīvībām, ja izrādās, ka pamatlietas apstākļos viena no šīm brīvībām ir pilnīgi otršķirīga salīdzinājumā ar otru un var tikt tai piesaistīta (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Šajā gadījumā pamatlietī aplūkotie valsts tiesību akti attiecas uz atbrīvojumu no nodokļa, kas piešķirts atbilstīgi līgumtiesībām dibinātiem ieguldījumu fondiem, kuri galvenokārt iegulda nekustamajās pašūmā vai nekustamās pašūmas ieguldījumu vērtspapīros.

39 Pirmkārt, runājot par ieguldījumiem nekustamaj? pašum?, saska?? ar pastāvīgo judikatūru uz valsts pasākumiem, kas attiecas uz darījumiem, ar kuriem nerezidenti veic š?dus ieguldījumus dalībvalsts teritorij?, var būt attiecināms gan LESD 49. pants par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan LESD 63. pants par kapitāla brīvu apriti (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un C?479/19, EU:C:2021:1015, 29. punkts).

40 Proti, pirmām kārtām, kapitāla aprīte ietver darījumu, ar kuriem nerezidenti veic ieguldījumus nekustamaj? pašum? dalībvalsts teritorij?, kā tas izriet no Padomes Direktīvas 88/361/EEK (1988. gada 24. jūnijs) par [L]īguma 67. panta ?stenošanu (OV 1988, L 178, 5. lpp.) I pielikum? minētās kapitāla aprītes tipu nomenklatūras, kas ir saglabājusi indikatīvu spēku attiecībā uz kapitāla aprītes j?dziena definīšanu (spriedums, 2018. gada 6. marts, *SEGRO un Horváth*, C?52/16 un C?113/16, EU:C:2018:157, 56. punkts, kā arī taj? minēt? judikatūra).

41 Otrām kārtām, tiesības iegādāties, izmantot un atsavināt nekustamo pašumu citas dalībvalsts teritorij?, kuras ir nepieciešams uzņēmējdarbības brīvības papildinājums, noteikti rada kapitāla aprīti, tikl?dz š?s tiesības tiek ?stenotas (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un C?479/19, EU:C:2021:1015, 30. punkts un taj? minēt? judikatūra).

42 Tomēr, lai varētu piemērot noteikumus, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, princip? ir j?nodrošina pastāvīga klātbūtne uzņēmējdarbības dalībvalst?, un nekustam? pašuma iegādes vai piederības gadījum? š? pašuma p?rvalde j?veic aktīvi (spriedums, 2006. gada 14. septembris, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C?386/04, EU:C:2006:568, 19. punkts).

43 Šaj? gadījum? no līguma sniegt prejudiciālu nol?mumu izriet, ka A Somij? nav nedz uzņēmējdarbības telpu, nedz cita uzņēmuma, no kuriem t? kaut vai tikai da??ji p?rvald?tu savus ieguldījumus nekustamaj? pašum? Somij? vai pieņemtu l?mumus par šiem ieguldījumiem.

44 Otrkārt, runājot par kapitāla iegādi kapitālsabiedrības, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka uz š?du sabiedrību izmaksēt?m dividend?m piemērojamo nodok?u režīmu var attiekties ne tikai LESD 63. pants, bet arī LESD 49. pants (šaj? nozīm? skat. spriedumu, 2018. gada 20. septembris, *EV*, C?685/16, EU:C:2018:743, 33. punkts un taj? minēt? judikatūra).

45 Šaj? zi?? jau ir ticis nospriests, ka valsts tiesību akti, kurus piemēro tikai t?dai l?dzdalībai, kas ?auj ?stenot konkrētu ietekmi uz sabiedrības l?mumiem un noteikt t?s darbību, ietilpst LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jom?. Savukārt valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas kapitāla??m, kuru iegāšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne attiecīg? uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir j?izvērt?, ?emot vēr? vienīgi kapitāla brīvu aprīti (spriedums, 2014. gada 13. marts, *Bouanich*, C?375/12, EU:C:2014:138, 28. punkts un taj? minēt? judikatūra).

46 K? atgādināts š? sprieduma 38. punkt?, pamatliet? apl?koto tiesību aktu priekšmets ir nodok?u režīms, kas piemērojams ienākumiem no kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu veiktajiem ieguldījumiem nekustamaj? pašum?.

47 Neizslēdzot no šo tiesību aktu piemērošanas jomas situācijās, uz kurām attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību, tie attiecas uz kapitāla ieguldījumiem bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli. Līdz ar to šie akti būtiskāk var ietekmēt kapitāla brīvību apriti. Iespējamie brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi, kas izriet no minētajiem tiesību aktiem, ir kapitāla brīvības aprites ierobežojuma nenovēršamas sekas un tādējādi nepamato šo pašu tiesību aktu autonomu izvērtējumu, ņemot vērā LESD 49. pantu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 ņemot vērā iepriekš minēto, pamatlietā aplūkots valsts pasākums ir jāizvērtē, ņemot vērā vienīgi LESD 63. un 65. pantu.

Par kapitāla brīvības aprites ierobežojuma esamību

49 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka pasākumi, kas ar LESD 63. panta 1. punktu ir aizliegti kā kapitāla aprites ierobežojumi, ietver pasākumus, kuri attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (spriedumi, 2020. gada 30. aprīlis, *Société Générale*, C-565/18, EU:C:2020:318, 22. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, **C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015**, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Konkrēti, fakts, ka dalībvalstī ienākumi, kas tiek izmaksāti kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem nerezidentiem, tiek pakauti nelabvēlīgākai attieksmei nekā tie, kādai tiek pakauti ienākumi, kas izmaksāti kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem rezidentiem, var atturēt citā dalībvalstī, nevis šajā dalībvalstī reģistrētus uzņēmumus veikt ieguldījumus šajā dalībvalstī un tādējādi ir uzskatāms par kapitāla brīvības aprites ierobežojumu, kurš principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

51 Šāda nelabvēlīgāka attieksme pastāv, ja kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma rezidenta gūtā ienākumi tiek atbrīvoti no nodokļa, savukārt kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma nerezidenta gūtajiem ienākumiem tiek piemērots galīgais ienākumu gūšanas vietā ieturams nodoklis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2019. gada 13. novembris, *College Pension Plan of British Columbia*, C-641/17, EU:C:2019:960, 50. punkts).

52 Šajā lietā ar attiecīgajiem valsts tiesību aktiem ir radīta atšķirīga attieksme nevis atkarībā no kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma rezidences valsts, bet gan atkarībā no minētā uzņēmuma juridiskās formas. Tikai kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kuriem ir līgumiska forma, var saņemt atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar šajos tiesību aktos paredzētajiem nosacījumiem.

53 Saskaņā ar Likuma par ienākumu nodokli 20.a panta ceturtais daļas formulējumu nosacījums par fonda līgumisko formu šīetami attiecas tikai uz ārvalstu fondiem. Tomēr, kā ir norādījušas iesniedzējtiesa un Somijas valdība, ieguldījumu fondi un pašie ieguldījumu fondi saskaņā ar Somijas tiesību m var tikt izveidoti tikai atbilstīgi līgumtiesību m, līdz ar to minētajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums ir piemērojams tikai līgumiskas formas kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem neatkarīgi no šo uzņēmumu rezidences valsts.

54 Šajā ziņā ir jānorāda, ka valsts tiesību akti, kas vienādi ir piemērojami saimnieciskās darbības subjektiem rezidentiem un saimnieciskās darbības subjektiem nerezidentiem, var radīt kapitāla brīvības aprites ierobežojumu. Proti, no Tiesas judikatūras izriet, ka pat tādās nošķirtās, kas balstītas uz objektīviem kritērijiem, faktiski var radīt nelabvēlīgāku stāvokli pārobežu situācijās (skat. spriedumus, 2020. gada 30. janvāris, *Köln Aktienfonds Deka*, C-156/17,

EU:C:2020:51, 55. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un **C?479/19**, EU:C:2021:1015, 39. punkts).

55 Tas t? tostarp ir tad, ja valsts ties?bu akt?, kas ir vien?di piem?rojams saimniecisk?s darb?bas subjektiem rezidenti un saimniecisk?s darb?bas subjektiem nerezidenti, nodok?u priekšroc?bu izmantošana ir paredz?ta vien?gi situ?cij?s, kad saimniecisk?s darb?bas subjekts atbilst nosac?jumiem vai izpilda pien?kumus, kuri p?c b?t?bas vai faktiski ir rakstur?gi valsts tirgum, un t?d?? vien?gi valsts tirg? darbojošies saimniecisk?s darb?bas subjekti var izpild?t šos nosac?jumus vai pien?kumus, bet p?c b?t?bas l?dz?gi saimniecisk?s darb?bas subjekti nerezidenti tos parasti neizpilda (spriedumi, 2020. gada 30. janv?ris, *Köln?Aktienfonds Deka*, C?156/17, EU:C:2020:51, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un **C?479/19**, EU:C:2021:1015, 40. punkts).

56 K? nor?d?ts š? sprieduma 53. punkt?, ieguld?jumu fondus un ?pašos ieguld?jumu fondus Somij? var izveidot tikai atbilst?gi l?gumties?b?m.

57 T? k? Savien?bas ties?bas šaj? zi?? nav saska?otas, dal?bvalstis, nenoliedzami, var br?vi noteikt juridisko formu, k?d? to teritorij? var tikt izveidoti fondi.

58 Lai veicin?tu kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu izmantošanu, dal?bvalstis var ar? br?vi paredz?t ?pašu nodok?u rež?mu, kas piem?rojams šiem uz??mumiem un to sa?emtaj?m dividend?m un citiem ien?kumiem, k? ar? noteikt materi?ltiesiskos un form?los nosac?jumus, kuri j?iev?ro, lai var?tu izmantot š?du rež?mu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 30. janv?ris, *Köln?Aktienfonds Deka*, C?156/17, EU:C:2020:51, 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

59 Turkl?t kapit?la br?vu apriti nevar saprast t?d??j?di, ka dal?bvalstij ir pien?kums piel?got savas nodok?u ties?bu normas citas dal?bvalsts nodok?u ties?bu norm?m, lai ikvien? gad?jum? garant?tu nodok?u uzlikšanu, ar kuru tiktu nov?rstas jebk?das atš?ir?bas, kas izriet no valstu nodok?u tiesiskajiem regul?jumiem, ?emot v?r?, ka l?mumi, ko nodok?u maks?t?js ir pie??mis attiec?b? uz ieguld?jumu cit? dal?bvalst?, katr? attiec?gaj? gad?jum? var b?t š?dam nodok?u maks?t?jam vair?k vai maz?k izdev?gi vai neizdev?gi (spriedumi, 2013. gada 7. novembris, K, C?322/11, EU:C:2013:716, 80. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2020. gada 30. janv?ris, *Köln?Aktienfonds Deka*, C?156/17, EU:C:2020:51, 72. punkts).

60 Tom?r, k? secin?jumu 53. un 54. punkt? b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, ja dal?bvalsts paredz nodok?u priekšroc?bu noteiktiem kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem, nosac?jumi, saska?? ar kuriem š? priekšroc?ba tiek pieš?irta, nedr?kst veidot kapit?la br?vas aprites ierobežojumu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2020. gada 30. janv?ris, *Köln?Aktienfonds Deka*, C?156/17, EU:C:2020:51, 46. punkts).

61 ?emot v?r? š? sprieduma 57. punkt? atg?din?to saska?ot?bas neesam?bu, kapit?la br?va aprite neb?tu iedarb?ga, ja kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumam nerezidentam, kas izveidots atbilstoši juridiskajai formai, kura ir at?auta vai pras?ta t?s dal?bvalsts ties?bu aktos, kur? tas dibin?ts un darbojas saska?? ar min?tajiem ties?bu aktiem, tiktu liegta nodok?u priekšroc?ba cit? dal?bvalst?, kur? tas veic ieguld?jumus, tikai t?d?? vien, ka t? juridisk? forma neatbilst šaj? p?d?j? min?taj? dal?bvalst? pras?tajai kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumu juridiskajai formai.

62 Šo v?rt?jumu neatsp?ko apst?klis, ka saska?? ar Somijas vald?bas paskaidrojumiem Somij? ir at?auta alternat?vu ieguld?jumu fondu Direkt?vas 2011/61 izpratn? izveide saska?? ar stat?tiem un ka šiem fondiem esot at?auts veikts ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum?, tom?r nesa?emot Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pant? paredz?to atbr?vojumu no nodok?a.

63 Proti, Somij? re?istr?tos kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumus var veidot t?d? juridisk? form?,

kas tiem ?auj sa?emt atbr?vojumu no nodok?a, savuk?rt uz kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem nerezidenti ir attiecin?mi to re?istr?cijas dal?bvalsts ties?bu aktos paredz?tie nosac?jumi.

64 L?dz ar to, lai gan nosac?jums par l?gumisko formu nav nosac?jums, ko var izpild?t vien?gi kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi rezidenti, min?tais nosac?jums tom?r var sniegt tiem priekšroc?bu, kait?jot kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem, kas saska?? ar to dibin?šanas dal?bvalsts ties?bu aktiem ir izveidoti saska?? ar stat?tiem.

65 No t? izriet, ka ar š?diem ties?bu aktiem kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumi nerezidenti var tikt attur?ti veikt ieguld?jumus nekustamaj? ?pašum? Somij? un t?d?j?di tie rada kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas princip? ir aizliegts LESD 63. pant?.

66 Ta?u atbilstoši LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktam LESD 63. pants tom?r neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot attiec?gos to nodok?u ties?bu aktus, kuros ir noš?irti nodok?u maks?t?ji, kas saist?b? ar to rezidenci vai kapit?la ieguld?juma vietu neatrodas t?d? paš? situ?cij?.

67 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. L?dz ar to šo ties?bu normu nevar interpret?t t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kas paredz nodok?u maks?t?ju noš?iršanu atkar?b? no vietas, kuras rezidenti tie ir, vai valsts, kur? tie iegulda savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (spriedums, 2019. gada 26. febru?ris, X (Treš? valst? re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

68 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkt? at?aut? atš?ir?g? attieksme atbilstoši š? paša panta 3. punktam nedr?kst b?t nedz patva??gas diskrimin?cijas l?dzeklis, nedz sl?pts ierobežojums. Tiesa t?d?j?di ir nospriedusi, ka š?da atš?ir?ga attieksme ir at?auta tikai tad, ja t? skar situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai, tieši pret?ji, ja to attaisno prim?ri visp?r?jo interešu iemesli (spriedums, 2019. gada 26. febru?ris X (Treš? valst? re?istr?tas starpnieksabiedr?bas), C?135/17, EU:C:2019:136, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par objekt?vi sal?dzin?mu situ?ciju esam?bu

69 No Tiesas judikat?ras izriet, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar dal?bvalsts iekš?jo situ?ciju ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar attiec?gaj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i, k? ar? to priekšmetu un saturu (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un **C?479/19**, EU:C:2021:1015, 47. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

70 Turkl?t, lai noteiktu, vai no š?diem ties?bu aktiem izrietoš? atš?ir?g? attieksme nor?da uz objekt?v?m atš?ir?b?m konkr?taj?s situ?cij?s, ir j??em v?r? tikai atbilstošie, attiec?gajos valsts ties?bu aktos izstr?d?tie noš?iršanas krit?riji (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C?478/19 un **C?479/19**, EU:C:2021:1015, 48. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra).

71 Šaj? gad?jum? Somijas vald?ba ir nor?d?jusi, pirmk?rt, ka Likuma par ien?kuma nodokli 20.a pant? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a m?r?is ir nov?rst ien?kumu no ieguld?jumiem dubultu aplikšanu ar nodokli un censties ar fonda starpniec?bu veiktos ieguld?jumus nodok?u zi?? piel?dzin?t tiešajiem ieguld?jumiem. Saska?? ar šo ties?bu normu nodok?u rež?ms tiek noteikts atbilstoši subjekta juridiskajai formai un esot atkar?gs no t?, vai aplikšana ar nodokli tiek veikta gan uz??muma, gan t? ?pašnieka l?men?, k? tas ir akciju sabiedr?bu gad?jum?, vai ar? aplikšana ar nodokli tiek veikta tikai ?pašnieka l?men?, k? tas ir komand?tsabiedr?bu, ieguld?jumu fondu un ?pašo ieguld?jumu fondu gad?jum?.

72 Otrk?rt, š? vald?ba apgalvo, ka saska?? ar stat?tiem izveidots kolekt?vo ieguld?jumu uz??mums un atbilstoši Somijas ties?b?m dibin?ts ?pašais ieguld?jumu fonds neatrodas

salīdzinām situācijā, ņemot vērā Ieguldījumu fonda likumu (213/2019) un Likumu par alternatīvo ieguldījumu fondu pārvaldītājiem (162/2014) izvirzīto investoru aizsardzības mērķi fondu maksātnešpājas gadījumā.

73 Šajā ziņā ir jānorāda, pirmkārt, ka attiecībā uz mērķi izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas ienākumiem no ieguldījumiem un nodokļu ziņā attiekties pret ieguldījumiem, kas netieši veikti ar fonda starpniecību, tādā pašā veidā kā pret tiešajiem ieguldījumiem, tas, ka kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir izveidots saskaņā ar statātiem, ne vienmēr nozīmē, ka tās situācija atšķiras no atbilstīgā līgumtiesību izveidota kolektīvo ieguldījumu uzņēmuma situācijas.

74 Šādos mērķus var sasniegt arī tad, ja kolektīvo ieguldījumu uzņēmums ir izveidots saskaņā ar statātiem, bet daļēbvalstī, kur tas ir dibināts, tam ir piemērojams atbrīvojums no ienākuma nodokļa vai nodokļu caurskatības režīms.

75 Šo elementu turklāt apstiprina Somijas valdības norādītais apstāklis, ka atbilstoši valsts tiesību aktiem saskaņā ar statātiem izveidota alternatīva ieguldījumu fonda gadījumā ir paredzēta ienākumu aplikšana ar nodokli gan šajā fonda, gan ieguldītāju līmenī, savukārt atbilstīgā līgumtiesību izveidota fonda gadījumā aplikšana ar nodokli tiek veikta tikai ieguldītāju līmenī.

76 Otrkārt, saistībā ar Somijas valdības apsvērumiem par ieguldītāju plašāku aizsardzību, kas izriet no ieguldījumu fonda līgumiskā rakstura, ir jānorāda, ka, lai gan šajos apsvērumos ir norādīts uz iemesliem, kuru dēļ valsts likumdevējs var prasīt, lai ieguldījumu fondi rezidenti tiktu izveidoti šādā formā, šādi apsvērumi neapņē objektīvi nošķirt atbilstīgā līgumtiesību izveidotos kolektīvo ieguldījumu uzņēmumus un tos, kuriem ir cita juridiskā forma, attiecībā uz Likuma par ienākuma nodokli 20.a pantā paredzēto atbrīvojumu no ienākuma nodokļa.

77 Līdz ar to ir jāuzskata, ka, ņemot vērā valsts tiesību normas, kuru mērķis ir atbrīvojums no nodokļa, lai nodokļu ziņā pielīdzinātu ar fondu starpniecību veiktos ieguldījumus tiešajiem ieguldījumiem, saskaņā ar statātiem izveidots kolektīvo ieguldījumu uzņēmums nerezidents, kuram tās rezidences valstī ir piemērojams atbrīvojums no nodokļa saistībā ar tās ienākumiem vai nodokļu caurskatības režīms, atrodas atbilstīgā līgumtiesību izveidotam ieguldījumu fondam rezidentam pielīdzināmā situācijā.

78 Šādos apstākļos ir jāpārbauda, vai ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem ieviesto ierobežojumu var attaisnot ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem.

Par primāra vispārīgo interešu apsvēruma esamību

79 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 60. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra*).

80 Šajā gadījumā no iesniedzītienes norādītam par Likuma par ienākuma nodokli 20.a panta sagatavošanas darbiem izriet, ka minētā tiesību norma tika pieņemta, lai uzlabotu aplikšanas ar nodokli paredzamību, palielinātu tiesisko drošību, mazinātu administratīvo slogu, kā arī nodrošinātu neizkropotu konkurenci starp ieguldījumu fondiem rezidentiem un nerezidentiem.

81 Somijas valdība norāda, ka Likuma par ienākuma nodokli 20.a pantā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa attiecināšana tikai uz atbilstīgā līgumtiesību izveidotajiem pašajiem

ieguld?jumu fondiem esot attaisnota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kas saist?ti ar nodok?u kontroles efektivit?tes un nodok?u iekas?šanas nodrošin?šanu, k? ar? ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

82 Š? vald?ba uzsver, ka š? ties?bu norma konkr?tos un nediskrimin?jošos apst?k?os ietver atk?pi no visp?r?g? noteikuma par ?pašo ieguld?jumu fondu aplikšanu ar nodokli, t?d?j?di ?aujot nodrošin?t nodok?u kontroles un nodok?u iekas?šanas efektivit?ti.

83 Attiec?b? uz nodok?u rež?ma saska?ot?bu min?t? vald?ba nor?da, ka min?taj? norm? paredz?tais atbr?vojums no nodok?a attiecas uz ?pašajiem ieguld?jumu fondiem Somijas ties?bu aktu izpratn? un visiem tiem piel?dzin?miem ?rvalstu fondiem. Sabiedr?bas form? izveidots fonds esot piel?dzin?ms Somijas akciju sabiedr?bai, kura t?pat maks? ien?kuma nodokli par no ieguld?jumu darb?bas g?tajiem ien?kumiem.

84 Šaj? zi?? j?atg?dina, pirmk?rt, ka atbilstoši tiesisk?s droš?bas principam jom?s, uz kur?m attiecas Savien?bas ties?bas, dal?bvalstu ties?bu norm?m ir j?b?t formul?t?m nep?rprotam? veid?, kas attiec?gaj?m person?m ?auj skaidri un prec?zi uzzin?t par sav?m ties?b?m un pien?kumiem un valsts ties?m ?auj nodrošin?t to iev?rošanu (spriedums, 2021. gada 15. apr?lis, *Finanzamt für Körperschaften Berlin*, C?868/19, nav public?ts, EU:C:2021:285, 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

85 Tom?r, k? secin?jumu 97. un 99. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, ar tiesisk?s droš?bas m?r?i nevar attaisnot aprites br?v?bu ierobežojumu. Ja tas t? b?tu, dal?bvalstis var?tu br?vi noteikt š?dus ierobežojumus, ja tie ir formul?ti viennoz?m?gi.

86 Otrk?rt, run?jot par m?r?i nodrošin?t neizkrop?otu konkurenci starp ieguld?jumu fondiem rezidentiem un fondiem nerezidentiem, atbilstoši šim m?r?im b?tu j?atz?st, ka saska?? ar stat?tiem izveidotiem kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem piem?rotais nelabv?l?gais nodok?u rež?ms ir attaisnots ar to, ka cit?s dal?bvalst?s šiem uz??mumiem tiek piem?rots labv?l?g?ks rež?ms nek? atbilst?gi l?gumties?b?m izveidotiem Somijas ieguld?jumu fondiem.

87 No Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka pamatbr?v?bai pret?ju nelabv?l?gu nodok?u rež?mu nevar pamatot ar citu nodok?u priekšroc?bu esam?bu, pat ja t?das b?tu (spriedums, 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C?326/12, EU:C:2014:2269, 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

88 Trešk?rt, run?jot par nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, uz ko ir atsaukusies Somijas vald?ba, š?da nepieciešam?ba ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas var attaisnot kapit?la br?vas aprites ierobežojumu (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C?326/12, EU:C:2014:2269, 46. punkts, un 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts*, C?679/17, EU:C:2018:940, 36. punkts). T?pat nepieciešam?ba nodrošin?t nodok?a efekt?vu iekas?šanu ir le?it?ms m?r?is, ar ko var attaisnot pamatbr?v?bu ierobežojumu (spriedums, 2018. gada 22. novembris, *Sofina u.c.*, C?575/17, EU:C:2018:943, 67. punkts).

89 Tom?r, lai nodrošin?tu nodok?u kontroles efektivit?ti, nodok?u iest?de var pras?t nodok?u maks?t?jam iesniegt pier?d?jumus, ko t? uzskata par vajadz?giem, lai izv?rt?tu, vai ir izpild?ti attiec?gajos ties?bu aktos paredz?tie attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas pieš?iršanas nosac?jumi un vai l?dz ar to piepras?t? priekšroc?ba ir vai nav j?pieš?ir (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2009. gada 27. janv?ris, *Persche*, C?318/07, EU:C:2009:33, 54. punkts), k? ar? lai nodrošin?tu efekt?vu nodok?a iekas?šanu.

90 Attiec?b? uz administrat?vo slogu, ko nodok?u iekas?šanas dal?bvalsts nodok?u iest?dei rad?tu nodok?u maks?t?jiem pieš?irt? iesp?ja sniegt inform?ciju, lai pier?d?tu, ka min?tie

nosacījumi ir izpildīti, ir jānorāda, ka administratīvās neapstrīdētās pašas par sevi nav pietiekamas, lai attaisnotu šādsli kapitāla brīvībai aprītei (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

91 Ceturktā, Tiesa ir jau nospriedusi, ka nepieciešama saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var attaisnot tiesību aktus, kas var ierobežot pamatbrīvības (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 65. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

92 Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arguments, kurš pamatots uz šādu attaisnojumu, būtu atbalstīts, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības līdzsvarošanu ar noteiktu nodokļa maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jāizvērtē, ņemot vērā attiecīgo tiesību aktu mērķi (spriedums, 2021. gada 16. decembris, *UBS Real Estate*, C-478/19 un C-479/19, EU:C:2021:1015, 66. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

93 Šajā gadījumā Somijas valdība nav pierādījusi, ka nodokļu priekšrocība, kas piešķirta atbilstīgi līgumtiesībām izveidotiem ieguldījumu fondiem, ir līdzsvarota ar noteiktu nodokļu maksājumu, kas tādējādi attaisnotu saskaņā ar statītiem izveidoto kolektīvo ieguldījumu uzņēmumu nerezidentu izslēgšanu no šīs priekšrocības saņemšanas.

94 ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādī valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem, paredzot atbrīvojumu no nodokļa nomas ienākumiem un peļņai, kas gūta no nekustamo īpašumu vai nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju atsavināšanas, tikai atbilstīgi līgumtiesībām izveidotiem ieguldījumu fondiem, šo atbrīvojumu no nodokļa ir liegts saņemt saskaņā ar statītiem izveidotam alternatīvam ieguldījumu fondam nerezidentam, lai gan pēdējais minētais, savā dibināšanas dalībvalstī izmantojot caurskatīmu nodokļu režīmu, nav ienākuma nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā dalībvalstī.

Par tiesīšanas izdevumiem

95 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ jālemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tādī valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem, paredzot atbrīvojumu no nodokļa nomas ienākumiem un peļņai, kas gūta no nekustamo īpašumu vai nekustamā īpašuma akciju sabiedrību akciju atsavināšanas, tikai atbilstīgi līgumtiesībām izveidotiem ieguldījumu fondiem, šo atbrīvojumu no nodokļa ir liegts saņemt saskaņā ar statītiem izveidotam alternatīvam ieguldījumu fondam nerezidentam, lai gan pēdējais minētais, savā dibināšanas dalībvalstī izmantojot caurskatīmu nodokļu režīmu, nav ienākuma nodokļa maksātājs šajā pēdējā minētajā dalībvalstī.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – somu.