

C-478/19. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2019. június 19.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Corte suprema di cassazione (Olaszország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2018. december 21.

Felperes:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Alperes:

Agenzia delle Entrate

Az alapeljárás tárgya

Egy német jog szerinti társaság által amiatt előterjesztett kereset, hogy az adóhatóság nem térített vissza valamely átíratási és ingatlan-nyilvántartási bejegyzési illetékkülönbözetet.

Az előzetes döntéshozatalra utalás tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikk alapján előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát annak az uniós jog alapján történő vizsgálata képezi, hogy a zárt végű és a nyílt végű ingatlanalapok között fennálló jelentős eltérések adózási szempontból olyannyira relevánsak-e, hogy indokolják az olasz alapok és a más uniós államok alapjai közötti eltérő bánásmódot.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Ellentétes-e a közösségi joggal – különösen a Szerződésnek a letelepedési szabadsággal és a tőke szabad mozgásával kapcsolatos, a Bíróság által értelmezett

rendeleteivel – a decreto-legge n. 223/2006 (223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet) 35. cikkének 10-ter. bekezdésében szereplőhöz hasonló nemzeti jogi rendelkezés alkalmazása (abban a részében, amelyben az az átírási és ingatlan-nyilvántartási bejegyzési illetékkezdvezményt a zárt végű ingatlanbefektetési alapokra korlátozza)?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az EUMSZ 18. cikk első bekezdése; az EUMSZ 49. cikk első bekezdésének első mondata; az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése

Az Olasz Köztársaság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között (Bonnban, 1989. október 18-án megkötött és Olaszországban a legge di ratifica del 24 novembre 1992, n. 459 [1992. november 24-i 459. sz. megerősítő törvénnyel] végrehajthatóvá nyilvánított,) a kettős adóztatásnak és az adóelkerüléseknek a jövedelem- és vagyonadók területén történő megakadályozásáról szóló egyezmény (a továbbiakban: egyezmény) 25. cikkének (1) bekezdése

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

A 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”) ([a gazdasági és szociális fellendülés, a közkiadások visszafogása és észszerűsítése céljából elfogadott sürgős rendelkezésekről, valamint a bevételek és az adóelkerülés elleni küzdelem területén történő beavatkozásokról szóló, 2006. július 4-i 223. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet módosításokkal a 2006. augusztus 4-i 248. sz. törvénnyé való átalakításáról szóló törvénnyé módosításokkal átalakított] 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet; a továbbiakban: 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet) „Adóelkerülés és adócsalás elleni küzdelemmel kapcsolatos intézkedések” címet viselő 35. cikkének 10-ter. bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„A kereskedelmi tevékenységhez használt ingatlanoknak a decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (1972. október 26-i 633. sz. köztársasági elnöki rendelet) 10. cikke első bekezdése 8-ter. pont szerinti átruházásával kapcsolatos, akár hozzáadottérték-adó köteles, olyan ingatlan-nyilvántartási átírások és bejegyzések esetében, amelyekben a testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, e successive modificazioni (a többször módosított, a pénzügyi közvetítésre vonatkozó rendelkezések egységes szövegéről szóló 1998. február 24-i 58. sz., felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) 37. cikke és a legge 25 gennaio 1994, n. 86 (1994. január 25-i 86. sz. törvény) 14-bis. cikke által szabályozott zárt

végű ingatlanalapok vagy – kizárólag a pénzügyi lízingbe adandó vagy adott eszközök vételére és visszavásárlására vonatkozóan – lízingcégek, illetve bankok és a decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (1993. szeptember 1-jei 385. sz., felhatalmazáson alapuló törvényerejű rendelet) egységes szövegének 106. és 107. cikkében meghatározott pénzügyi közvetítők szerepelnek, a felére csökken az átírási és ingatlan-nyilvántartási bejegyzési illetékeknek az e cikk 10-bis. bekezdése által módosított mértéke. Az előző mondatban szereplő rendelkezés 2006. október 1-jétől lép hatályba”.

Az olasz szabályozás a közös befektetési alapok terén a **zárt végű alapok** esetében akként rendelkezik, hogy az azokat létrehozó vagyongazdálkodó társaság kizárólag meghatározott időszakonként köteles a befektetési jegyeket visszaváltani: ezen alapokat tehát előre meghatározott és időközben meg nem változtatható számú befektetési jeggyel rendelkeznek és a létrehozásukkor meghatározott és rendelkezésre bocsátott vagyonnal rendelkeznek. Ezeket a kollektív befektetési eszközöket tehát kizárólag egy meghatározott időszakon belül lehet lejegyezni és a tőke visszafizetése kizárólag az alap futamidejének lejártakor vagy meghatározott számú év elteltével követelhető. Az adott zárt végű alap befektetési jegyeit az említett időszakokon kívül kizárólag tőzsdén lehet megvásárolni és értékesíteni. Azok legalább 10 éves, legfeljebb pedig 30 éves lejáratúak rendelkeznek. Az alap vagyont a futamidő lejártakor felosztják vagy annak értékesítése esetén az értékesítésből származó bevételt osztják fel.

Ezzel szemben a **nyílt végű alapok** vagyona változó (naponta nőhet vagy csökkenhet az új jegyzések és a forgalomban lévő befektetési jegyek visszaváltása iránti kérelmek arányában). A befektetési jegyeket bármikor lehet jegyezni és a rendelkezésre bocsátott tőke teljes vagy részleges visszafizetése bármikor kérhető.

A piac válsága a „nyílt végű” alapok esetében sok intézményi befektetőt arra készíthet, hogy a befektetett összegek egy részének idő előtti visszafizetését követeljék; ez felemészteti az alapok likviditási tartalékait, és az alapok adott esetben arra kényszerülhetnek, hogy a befektetési jegyek visszaváltása iránti kérelmek teljesítése céljából az ingatlanok egy részét a mérleg szerinti érték alatt értékesítsék. Ebből a szempontból azt lehet állítani, hogy a jogalkotó célja, hogy olyan befektetési alapok létrehozását védelmezze és részesítse előnyben, amely alapokat nem erőteljesen spekulatív és véletlenszerű szándékok jellemezzék. Ez azonban teret enged annak az érvelésnek, hogy az ilyen megközelítés valójában akadályozná a külföldről származó befektetéseket, különösen azért, mert kevésbé tenné vonzóvá a külföldi nyílt végű alapok számára a kereskedelmi tevékenységhez használt állóeszközök Olaszországban történő megvásárlását.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Milánó megye adóügyi bírósága, Olaszország) elutasította a müncheni székhelyű, német jog szerinti UBS (D) 3 Kontinente ingatlanalapot kezelő társaság, vagyis az UBS Real Estate

Kapitalanlagegesellschaft mbh (a továbbiakban: felperes) által az összesen 802 400,00 euró – az alap javára egy San Donato Milanésében fekvő, „jellegénél fogva kereskedelmi tevékenységhez használt” ingatlan, a Torre Beta megvásárlásának bejegyzése alkalmával megfizetett – átírási és ingatlan-nyilvántartási bejegyzési illetékkülönbözet visszafizetése iránti kérelem hallgatólagos elutasításával szemben előterjesztett keresetet. Az adóhatóság e kereset elutasításának alátámasztása céljából arra hivatkozott, hogy a 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet a csökkentett mértékű átírási illetékek alkalmazását a kereskedelmi tevékenységhez használt ingatlanok szakemberek általi megvásárlása esetén nem a felperes által kezelt, Németországban elismert nyílt végű ingatlanalapokhoz hasonló ingatlanalapok javára, hanem kizárólag a zárt végű ingatlanalapok javára biztosítja.

- 2 A felperes fellebbezést terjesztett elő, amelyben az ítéletet amiatt kifogásolta, hogy annak indokolása ellentmondásos, mivel – noha a Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Milánó megye adóügyi bírósága) az ítéletben megállapította a két alaptípus közötti bánásmód eltérését – nem mellőzte az egyezmény 25. cikke mellett az EUMSZ-szal is ellentétes, a 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendeletben szereplő nemzeti rendelkezés alkalmazását vagy legalább is nem függesztette fel az eljárást és nem terjesztette a kérdést az Európai Unió Bírósága elé.
- 3 Az Agenzia delle Entrate (adóhatóság, Olaszország) kiemelte a két alaptípus között fennálló különbségeket, mivel a jogalkotó az ingatlanalapok eltérő tulajdonságaira tekintettel kizárólag a zárt végű alapok számára tartotta fenn az adókedvezményt a 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendeletben, valamint azt, hogy a szóban forgó tényállás eltérő jellegéből az következik, hogy sem az EUMSZ, sem az egyezmény megsértése nem valósult meg.
- 4 A Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Lazio tartomány adóügyi bírósága Olaszország; a továbbiakban: CTR) a 2012. április 3-i ítélettel az adóalany fellebbezését a következő megfontolások alapján utasította el:
 - 1) az ingatlanalapok két típusa – az Olaszországban működő és elismert zárt végű ingatlanalap és a Németországban működő és elismert nyílt végű ingatlanalap – közötti eltérések jelentősek;
 - 2) ezen eltérések alapján nem valósul meg sem az EUMSZ eltérő bánásmód miatti megsértése (mivel az eltérő tényállásokra eltérő adójogi szabályozás vonatkozhat), sem pedig az egyezmény 25. cikkének megsértése (mivel nem valósul meg állampolgárságon alapuló megkülönböztetés);
 - 3) az adókedvezményeket előíró rendelkezéseket megszorítóan kell értelmezni.
- 5 A felperes e határozat ellen felülvizsgálati kérelmet terjesztett elő, amelyben hét jogszerűségi kifogásra hivatkozott. Az Agenzia delle Entrate ellenkérelmet terjesztett elő.

Az alapeljárás feleinek főbb érvei

- 6 A kérdést előterjesztő bíróság az első jogalapot megalapozatlannak minősítette.
- 7 A **felperes** a második jogalappal előadja, hogy a CTR nem indokolta meg, miért hagyta figyelmen kívül a 223/2006. sz. rendkívüli törvényerejű rendelet 35. cikke 10-ter. bekezdésének logikáját.
- 8 A felperes a harmadik jogalappal előadta, hogy elégtelen és/vagy ellentmondásos az indokolás amiatt, hogy a CTR nem vagy csak általánosságban vizsgálta meg az olasz jog szerinti zárt végű alapok és a német jog szerinti nyílt végű alapok közötti eltérést a szóban forgó illetékekkel összefüggésben, és annak figyelmen kívül hagyása miatt, hogy az adókötelessé tétel céljából a tagállamok által meghatározott megkülönböztetési kritériumoknak relevánsaknak kell lenniük.
- 9 A felperes a negyedik jogalappal az EK-Szerződésnek a „tőke szabad mozgásával” kapcsolatos 56. cikke (jelenleg EUMSZ 63. cikk) azon okból történt megsértésére vagy téves alkalmazására hivatkozik, hogy a CTR úgy ítélte meg, a tényállás eltérő jellege indokolja a zárt végű és a nyílt végű befektetési alapok adózás szempontjából eltérő kezelését, a nemzeti bíróságnak azonban mellőznie kellett volna a hátrányosan megkülönböztető jellegű nemzeti rendelkezés alkalmazását.
- 10 A felperes az ötödik jogalappal az EK-Szerződésnek a „letelepedés szabadságával” kapcsolatos 43. cikke (jelenleg EUMSZ 49. cikk) azon okból történt megsértésére vagy téves alkalmazására hivatkozik, hogy a CTR úgy ítélte meg, a tényállás eltérő jellege indokolja a zárt végű és a nyílt végű befektetési alapok adózás szempontjából eltérő kezelését, azonban a feltárt eltérések közömbösek az adókedvezmény alkalmazásával összefüggésben az összehasonlíthatóság megítélése tekintetében.
- 11 A felperes a hatodik jogalappal az EK-Szerződésnek az „állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetés tilalmával” kapcsolatos 12. cikke (jelenleg EUMSZ 49. cikk) megsértésére vagy téves alkalmazására hivatkozik, mivel álláspontja szerint nem fogadható el a CTR által tett azon megállapítás, amely szerint a zárt végű és a nyílt végű befektetési alapok adózás szempontjából eltérő kezelését a tényállás eltérő jellege igazolja.
- 12 A felperes a hetedik jogalappal az egyezmény 25. cikke (1) bekezdésének azon okból történt megsértésére vagy téves alkalmazására hivatkozik, hogy a CTR nem vette figyelembe, hogy az adókedvezménynek a német eredetű nyílt végű alapok vonatkozásában történő megtagadása valójában állampolgárságon alapuló hátrányos megkülönböztetést valósít meg.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 13 A **Corte di Cassazione** (semmitőszék, Olaszország) rámutat arra, hogy a szóban forgó kérdésben még nem hozott határozatot és abban az Európai Unió Bírósága sem határozott, és hogy ez az értelmezési hézag előzetes döntéshozatal útján történő beavatkozást tesz szükségessé. Mindazonáltal megjegyzi, hogy a Bíróság a 2015. április 16-i Bizottság kontra Németország ítéletben (C-591/13. sz. ügy) a letelepedés szabadsága területén kiemelte, hogy az EUMSZ 49. cikke alapján a letelepedés szabadsága korlátozásának tekintendő minden olyan intézkedés, amely e szabadság gyakorlását tiltja, zavarja, vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd még a 2013. július 18-i Bizottság kontra Dánia ítélet, C-261/11, EU:C:2013:480, 26. és 27. pontját egy olyan ügyben, amelyben a Bíróság megítélése szerint a fizetendő adó behajtásának elhalasztásában megvalósuló, nem a helyzetek közötti objektív különbségen alapuló eltérő bánásmód visszatartja a Németországban letelepedett adóalanyt attól, hogy a tevékenységeit a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállam területén található állandó telephelyen keresztül folytassa).
- 14 Ezzel összefüggésben a Bíróság a 2009. június 18-i Aberdeen Property Fininvest Alpha ítéletben (C-303/07, EU:C:2009:377) azt is megállapította, hogy főszabály szerint az EK 43. cikk és az EK 48. cikk által tiltott eltérő adójogi bánásmód és ebből kifolyólag a letelepedés szabadságának korlátozása valósul meg, amennyiben más tagállamokban letelepedett társaságokat visszatartanak e szabadság gyakorlásától. A Bíróság a leírt kontextusban megállapította azt az elvet, amely szerint önmagában azon körülmény, amely szerint a nemzeti jogban nem létezik a egy másik tagállamban letelepedett VABT-vel azonos jogi formát öltő társasági forma, nem igazolja az eltérő bánásmódot, mivel a tagállamok társasági joga nem lévén közösségi szinten teljes mértékben harmonizálva, ez megfosztaná a letelepedés szabadságát a hatékony érvényesüléstől (analógia útján lásd még az 1994. április 12-i Halliburton Services ítéletet, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 A Bíróság a 2015. szeptember 17-i J. B. G. T. Miljoen és társai ítéletben (C-10/14, C-14/14 és C-17/14. sz. egyesített ügyek, EU:C:2015:608) a tőke szabad mozgása területén is megállapította, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségeket (az adott ügyben a Hollandiában illetőséggel rendelkező adóalanyok adóterhe magasabb volt) attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségevel rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (vö. még a 2007. január 25-i Festersen ítélet, C-370/05, EU:C:2007:59, 24. pontjával és a 2007. december 18-i A-ítélet, C-101/05, EU:C:2007:804, 40. pontjával, valamint a 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegei ítélettel, C-436/08 e C-437/08, EU:C:2011:61). A Bíróság a 2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC ítéletben (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286 (15. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat) megerősítette a fentieket, és a 28. pontban megállapította, hogy annak mérlegelése

szempontjából, hogy az említett szabályozás hátrányosan megkülönböztető jellegű-e, vagy sem, csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e.

- 16 Hasonlóképpen, a kérdést előterjesztő bíróság a tőke szabad mozgása területén a Bíróság 2014. október 9-i van Caster ítéletére utal, C-326/12, EU:C:2014:2269 és 2014. december 18-i Q-ítéletére, C-133/13, EU:C:2014:2460). Közelebbről, a Bíróság az utóbbi ítéletben (az öröklési és ajándékozási illetékek területén) megállapította, hogy az illetékkedvezmények megadásának azon feltétel alá rendelése, hogy az örökösödés útján megszerzett vagyontárgy belföldön legyen, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdés által főszabály szerint tiltott módon korlátozza a szabad tőke mozgást (lásd még a 2008. január 17-i Jäger ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 28–35. pontját és a 2010. április 22-i Mattner ítélet, EU:C:2010:216, 26. pontját).
- 17 Ezzel összefüggésben a kérdést előterjesztő bíróság – a kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatos szabályozást is figyelembe véve – a 2014. szeptember 11-i Verest és Gerards ítéletben C-489/13, EU:C:2014:2210) meghatározott elvekre emlékeztet; az említett ítéletben a Bíróság mindenekelőtt arra emlékeztetett, hogy az Európai Unió által elfogadott egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeinek meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmények megkötésével elkerüljék a kettős adóztatást. Ilyen körülmények között a tagállamok a kettős adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezmények keretében, az adóztatási joghatóság megosztása érdekében szabadon rögzíthetik a kapcsoló elveket (2013. december 12-i Imfeld és Garcet ítélet, C-303/12, EU:C:2013:822, 41. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Mindazonáltal az adóztatási joghatóság e megosztása nem teszi lehetővé a tagállamok számára, hogy az EUM-Szerződésben biztosított szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazzanak. Ugyanis a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében ily módon megosztott adóztatási joghatóság gyakorlása során a tagállamoknak az uniós szabályoknak megfelelően kell eljárniuk (Imfeld és Garcet ítélet, EU:C:2013:822, 42. pont); e szabályok azon szabályokat foglalják magukban, amelyek tiltják azokat az intézkedéseket, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák egy tagállam lakosait attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre ingatlanberuházásokat (2013. május 8-i Libert és társai ítélet, C-197/11 és C-203/11, EU:C:2013:288, 44. pont).