

Дело C-478/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

19 юни 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Corte suprema di cassazione (Върховен касационен съд, Италия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

21 декември 2018 г.

Жалбоподател:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Ответник:

Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите)

Предмет на главното производство

Жалба, подадена от учредено по германското право дружество, поради това, че финансовата администрация не е възстановила надвзетите ипотечни и кадастрални данъци.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициалното запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС, има за цел да се провери в светлината на правото на Съюза дали значителните разлики между фондовете за недвижими имоти от затворен и отворен тип са релевантни за данъчни цели в такава степен, че да обосноват различно третиране между италианските фондове и фондовете на други държави членки на Европейския съюз.

Преюдициален въпрос

Допуска ли правото на Съюза — и по-конкретно разпоредбите на Договора относно свободата на установяване и свободното движение на капитали, както се тълкуват от Съда — прилагането на разпоредба от националното право като тази на член 35, параграф 10-тер от Декрет-закон № 223/2006 (в частта, в която предвижда, че данъчните облекчения за ипотечните и кадастралните данъци се прилагат само за инвестиционните фондове за недвижими имоти от затворен тип)?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Член 18, първа алинея ДФЕС; член 49, първа алинея, първо изречение ДФЕС; член 63, параграф 1 ДФЕС

Член 25, параграф 1 от Спогодбата (сключена в Бон на 18 октомври 1989 г. и приложена в Италия със Закон за ратификация № 459 от 24 ноември 1992 г.) между Италианската република и Федерална република Германия за избягване на двойното данъчно облагане в областта на данъците върху доходите и имуществото и за предотвратяване на данъчните измами (наричана по-нататък: „Спогодбата“)

Релевантни разпоредби на националното право

Член 35, параграф 10-тер, озаглавен „Мерки за борба с данъчните измами и избягването на данъци“, от decreto-legge n. 223/2006 (Декрет-закон № 223/2006) (преобразуван с изменения в 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») (Закон № 248 от 4 август 2006 г. за преобразуване в закон с изменения на Декрет-закон № 223 от 4 юли 2006 г. за приемане на неотложни разпоредби за икономическо и социално възстановяване, за ограничаване и рационализация на обществените разходи, и както и за намеса в областта на приходите от данъци и на борбата срещу данъчните измами), (наричан по-нататък: „Декрет-закон № 223/2006“), , гласи следното:

„За регистрациите на промените на собствеността и вписванията, свързани с прехвърляне на недвижими имоти, дълготрайни материални активи, посочени в член 10, първа алинея, точка 8-тер от Декрет № 633 на Президента на Републиката от 26 октомври 1972 г., дори ако подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, по които страни са фондове за недвижими имоти от затворен тип, уредени в член 37 от Законодателен декрет № 58 от 24 февруари 1998 г. относно единен текст на разпоредбите в областта на финансовото посредничество и последващите

изменения, както и в член 14-bis от Закон № 86 от 25 януари 1994 г., или дружества за финансов лизинг, или банки и финансови посредници, посочени в членове 106 и 107 от единния текст на Законодателен декрет № 385 от 1 септември 1993 г., само по отношение на покупката и обратното изкупуване на активи, които трябва да бъдат или са предоставени на финансов лизинг, ипотечните и кадастралните данъчни ставки, изменени с параграф 10-bis от настоящия член, се намаляват наполовина. Разпоредбата, посочена в предходното изречение, влиза в сила на 1 октомври 2006 г.“.

В областта на взаимните инвестиционни фондове, при **фондовете от затворен тип** италианското законодателство предвижда откупуването на записаните дялове от страна на дружеството за управление на активи (SGR), което ги е учредило, само в определени срокове: поради това тези фондове се характеризират с предварително определен брой дялове, който не се променя във времето, и разполагат с активи, определени и внесени при учредяването му. Следователно тези колективни инвестиционни инструменти могат да бъдат регистрирани само за определен период от време и връщането на капитала може да бъде поискано само след прекратяване на дейността на фонда или след определен брой години. Извън тези срокове дяловете на фонд от затворен тип могат да се купуват и продават само на фондовата борса. Минималната им продължителност е 10 години, а максималната — 30. При прекратяване на дейността, активите на фонда се разделят или, ако бъдат продадени, приходите се разпределят.

От друга страна, **фондовете от отворен тип** се характеризират с променливост на активите (които могат да се увеличават или намаляват ежедневно в зависимост от новите записвания или исканията за откупуване на дяловете в обращение). Те могат да бъдат регистрирани по всяко време и по всяко време е възможно да се получи пълното или частично възстановяване на внесенния капитал.

При фондовете от „отворен“ тип кризата на пазара може да накара много институционални инвеститори да поискат предсрочно връщане на част от инвестираните суми; това явление може да погълне ликвидните резерви на фондовете и да ги принуди, ако е необходимо, да продадат част от недвижимите имоти под тяхната балансова стойност, за да удовлетворят исканията за откупуване на дяловете. С оглед на това може да се твърди, че целта на законодателя е да защитава и насърчава учредяването на инвестиционни фондове, които не се характеризират със силно спекулативни и несигурни цели. Този подход обаче води до това, че по този начин всъщност може да се създаде пречка за навлизането на чуждестранни инвестиции, по-специално като се обезсърчат чуждестранните фондове от отворен тип да придобиват дълготрайни материални активи в Италия.

Кратко представяне на фактите и производството

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Данъчна комисия на провинция Милано, Италия) отхвърля жалбата, подадена от UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (наричано по-нататък „жалбоподателят“) — дружество, със седалище в Мюнхен, което управлява учредения по германското право фонд за недвижими имоти „UBS (D) 3 Kontinente“ — срещу мълчаливия отказ по искането за възстановяване на надвзети ипотечни и кадастрални данъци общо в размер на 802 400,00 EUR, платени при вписването на закупуването от името на фонда на недвижим имот, „по естеството си дълготраен материален актив“, намиращ се в San Donato Milanese, Torre Beta. За да отхвърли жалбата, финансовата администрация се позовава на факта, че Декрет-закон № 223/2006 предвижда прилагането на намалени ипотечни данъци при придобиването на използвани като дълготрайни материални активи недвижими имоти от професионални оператори, само за фондовете за недвижими имоти от затворен тип, но не и в полза на фондовете за недвижими имоти от отворен тип, като този, регистриран в Германия и управляван от жалбоподателя.
- 2 Жалбоподателят обжалва решението поради противоречия в мотивите, тъй като, въпреки че е била констатирана разлика в третирането на двата фонда, е била приложена националната разпоредба, съдържаща се в Декрет-закон № 223/2006, която противоречи на ДФЕС и на член 25 от Спогодбата, или най-малкото производството не е било спряно с цел отнасяне на въпроса до Съда на Европейския съюз.
- 3 Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите) подчертава, че между двата вида фондове съществува разлика, тъй като с Декрет-закон № 223/2006 законодателят, предвид различните характеристики на фондовете за недвижими имоти, е предвидил данъчно облекчение само за фондовете от затворен тип и че поради тази разлика между разглежданите случаи не е налице нарушение нито на ДФЕС, нито на Спогодбата.
- 4 С решение от 3 април 2012 г. Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Данъчна комисия на област Лацио, Италия) (наричана по-нататък: „СТР“) отхвърля жалбата на данъкоплатеца по следните съображения:
 - 1) разликите между двата вида фондове за недвижими имоти — този от затворен тип, който осъществява дейност и е признат в Италия, и този от отворен тип, който осъществява дейност и е признат в Германия — са значителни;
 - 2) поради тези разлики не е налице нито нарушение на ДФЕС поради разлика в третирането (тъй като за различни случаи могат да се прилагат различни данъчни разпоредби), нито нарушение на член 25 от Спогодбата (тъй като не се установява никаква дискриминация, основана на националност);

- 3) разпоредбите, които предвиждат данъчни облекчения, изискват ограничително тълкуване.
- 5 Жалбоподателят подава касационна жалба срещу това решение, като изтъква седем основания. Agenzia delle Entrate (Агенция по приходите) представя писмена защита.

Основни доводи на страните в главното производство

- 6 Запитващата юрисдикция отхвърля първото основание по същество.
- 7 С второто основание **жалбоподателят** посочва, че **СТР** не е изложила мотиви за решението си да не вземе предвид логиката, която е в основата на член 35, параграф 10-ter от Декрет-закон № 223/2006.
- 8 С третото основание жалбоподателят твърди, че е налице противоречивост и/или непълнота на мотивите по отношение на факта, че **СТР** е преценила само като цяло разликата между фондовете от затворен тип по италианското право и фондовете от отворен тип по германското право в контекста на въпросните данъци, както и че не е взела предвид, че трябва да бъдат релевантни отличителните критерии за данъчното облагане, установени от държавите членки.
- 9 С четвъртото основание жалбоподателят се оплаква от нарушение или неправилно прилагане на член 56 от Договора за ЕО (понастоящем член 63 ДФЕС) относно „свободното движение на капитали“, тъй като **СТР** е приела, че разликата в данъчното третиране на инвестиционните фондове от затворен и отворен тип се обосновава от разликата между случаите, в които националната юрисдикция е трябвало да остави без приложение дискриминационната национална разпоредба.
- 10 С петото основание жалбоподателят твърди, че е налице нарушение или неправилно прилагане на член 43 от Договора за ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС) относно „свободата на установяване“, тъй като **СТР** е приела, че разликата в данъчното третиране на инвестиционните фондове от затворен и отворен тип се обосновава от разликата между случаите, въпреки че установените разлики нямат значение при сравнителната оценка по отношение на прилагането на данъчното облекчение.
- 11 С шестото основание жалбоподателят посочва, че е налице нарушение или неправилно прилагане на член 12 от Договора за ЕО (понастоящем член 49 ДФЕС) относно „забраната за дискриминация, основана на националност“, като не споделя твърдението на **СТР**, че разликата в данъчното третиране на инвестиционните фондове от затворен и отворен тип се обосновава от разликата между случаите.

- 12 Със седмото основание жалбоподателят твърди, че е налице нарушение или неправилно прилагане на член 25, параграф 1 от Спогодбата, тъй като СТР не е взела предвид, че с отказа за предоставяне на данъчно облекчение за фондовете от отворен тип с германски произход, всъщност е била осъществена дискриминация, основана на националност.

Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване

- 13 **Corte di Cassazione** (Касационен съд) посочва, че до този момент не е имало решения нито на Касационния съд, нито на Съда на Европейския съюз по отношение на разглеждания въпрос и че тази празнина в тълкуването води до необходимост от преюдициална намеса. Юрисдикцията обаче отбелязва, че по отношение на свободата на установяване, в решението си от 16 април 2015 г., C-591/13, Комисия/Германия, Съдът подчертава, че съгласно член 49 ДФЕС всички мерки, които забраняват, затрудняват или правят по-малко привлекателно упражняването на тази свобода, трябва да се считат за нейни ограничения (вж. също решение от 18 юли 2013 г., Комисия/Дания, C-261/11, EU:C:2013:480, т. 26 и 27, относно случай, при който е било прието, че разликата в третирането — която не се основава на обективна разлика в положението — по отношение на отложеното събиране на дължимия данък може да откаже установено на германска територия данъчнозадължено лице от това да упражнява дейността си чрез посредничеството на място на стопанска дейност на територията на държава членка, различна от Федерална република Германия).
- 14 В този контекст, в решението си от 18 юни 2009 г. (Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377), Съдът също така постановява, че разлика в данъчното третиране с произтичащото от нея ограничение на свободата на установяване, което по принцип е забранено от членове 43 ЕО и 48 ЕО, е налице, когато тя прави по-малко привлекателно упражняването на тази свобода от дружества, установени в други държави членки. В този контекст Съдът извежда принципа, че различното третиране не може да бъде обосновано само поради липсата в националното право на отделен вид дружество, чиято правна форма е еднаква с тази на дружествата SICAV (инвестиционно дружество от отворен тип), които са местни лица на друга държава членка, доколкото това напълно би лишило свободата на установяване от полезно действие, тъй като дружественото право на държавите членки не е изцяло хармонизирано на общностно равнище (вж. също по аналогия решение на Съда от 12 април 1994 г. (Halliburton Services, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 Също така по отношение на свободното движение на капитали, в решението си от 17 септември 2015 г., J.B.G.T. Miljoen и др., по съединени дела C-10/14, C-14/14 и C-17/14 (EU:C:2015:608), Съдът приема, че мерките, забранени с член 63, параграф 1 ДФЕС, включват мерките, които могат да възпрат чуждестранните лица (в случая става въпрос за по-висока окончателна

данъчна тежест на субектите, които не са установени в Нидерландия) да инвестират в държава членка или да възпят местните лица от тази държава членка да инвестират в други държави (вж. също решения от 25 януари 2007 г., *Festensen*, C-370/05, EU:C:2007:59, т. 24 и от 18 декември 2007 г., *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, т. 40, както и от 10 февруари 2011 г., *Naribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 и C-437/08, EU:C:2011:61). В решението си от 10 май 2012 г., *Santander Asset Management SGIIC*, C-338/11 — C-347/11, EU:C:2012:286 (т. 15 и цитираната съдебна практика) Съдът повтаря посоченото по-горе и в точка 28 уточнява, че при преценката дали националната правна уредба има дискриминационен характер, трябва да се вземат предвид само релевантните разграничителни критерии, установени от съответната правна уредба, за да се прецени дали произтичащата разлика в третирането отразява обективна разлика в положенията.

- 16 Също по отношение на свободното движение на капитали, запитващата юрисдикция посочва решенията на Съда от 9 октомври 2014 г., *van Caster*, C-326/12 (EU:C:2014:2269) и от 18 декември 2014 г., *Q*, C-133/13 (EU:C:2014:2460). По-специално във второто решение Съдът постановява (по отношение на данъците върху наследството и даренията), че фактът, че предоставянето на данъчни предимства зависи от условието прехвърляната вещ да се намира на националната територия, представлява ограничение на свободното движение на капитали, което член 63, параграф 1 ДФЕС по принцип забранява (вж. също решения от 17 януари 2008 г., *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, т. 28—35 и от 22 април 2010 г., *Mattner*, EU:C:2010:216, т. 26).
- 17 В същия контекст, като взема предвид и законодателството срещу двойното данъчно облагане, запитващата юрисдикция посочва принципите, изведени в решението на Съда от 11 септември 2014 г., *Verest и Gerards*, C-489/13 (EU:C:2014:2210), в което в самото начало се припомня, че в отсъствието на мерки за уеднаквяване или хармонизация, приети от Европейския съюз, държавите членки остават компетентни да определят критериите за данъчно облагане на доходите и имуществото, с оглед на премахването, ако е необходимо със сключването на спогодби, на двойното данъчно облагане. В този контекст държавите членки са свободни, в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, да определят критериите за привързване с оглед на разпределянето на данъчните правомощия (решение от 12 декември 2013 г., *Imfeld и Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, т. 41 и цитираната съдебна практика). Това разпределяне на данъчните правомощия обаче не позволява на държавите членки да прилагат мерки, които противоречат на гарантираните от Договора за функционирането на ЕС свободи на движение. Всъщност, що се отнася до упражняването на така разпределеното в рамките на двустранни спогодби за избягване на двойното данъчно облагане правомощие за данъчно облагане, държавите членки са длъжни да се съобразяват с правилата на Съюза (решение *Imfeld и Garcet*, EU:C:2013:822, т. 42), включително тези, които забраняват мерки, които по естеството си могат да възпят местните лица в една държава членка да инвестират в недвижими имоти в други държави

членки (решение от 8 май 2013 г., Libert и др., C-197/11 и C-203/11, EU:C:2013:288, т. 44).

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ