

Věc C-478/19

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

19. června 2019

Předkládající soud:

Corte suprema di cassazione (Itálie)

Datum předkládacího rozhodnutí:

21. prosince 2018

Navrhovatelka:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Odpůrkyně:

Agenzia delle Entrate

Předmět původního řízení

Žaloba podaná společností založenou podle německého práva v důsledku nevrácení přeplatku daně ze zápisu hypotéky a daně z převodu nemovitostí a podniků ze strany finanční správy.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Účelem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU je ve světle unijního práva ověřit, zda jsou významné rozdíly existující mezi uzavřenými a otevřenými nemovitostními fondy relevantní pro daňové účely do té míry, že odůvodňují rozdílné zacházení mezi italskými fondy a fondy jiných členských států.

Předběžná otázka

Brání unijní právo - a zejména ustanovení Smlouvy v oblasti svobody usazování a volného pohybu kapitálu, jak jsou vykládána Soudním dvorem - uplatnění

ustanovení vnitrostátního práva, jako je ustanovení uvedené v čl. 35 odst. 10-b nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006 (v rozsahu, v němž vyhrazuje daňové zvýhodnění ve vztahu k daním ze zápisu hypotéky a daním z převodu nemovitostí a podniků uzavřeným nemovitostním investičním fondům)?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Článek 18 první pododstavec SFEU; čl. 49 první pododstavec první věta SFEU; čl. 63 odst. 1 SFEU

Článek 25 odst. 1 Úmluvy (uzavřené v Bonnu dne 18. října 1989, v Itálii použitelné na základě ratifikačního zákona č. 459 ze dne 24. listopadu 1992) mezi Italskou republikou a Spolkovou republikou Německo o zamezení dvojího zdanění v oblasti daní z příjmů a z majetku a o zabránění daňovým únikům (dále jen „Úmluva“)

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006 (přeměněné se změnami na zákon č. 248 ze dne 4. srpna 2006 „Přeměna v zákon a změna nařízení vlády s mocí zákona č. 223 ze dne 4. července 2006 o naléhavých opatřeních pro hospodářskou a sociální obnovu, pro zpomalení a racionalizaci veřejných výdajů, a o opatřeních v oblasti příjmů a boje proti daňovým únikům“) (dále jen „nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006“) stanoví v čl. 35 odst. 10-b, který je nadepsaný „Opatření pro boj proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem“, následující:

„U katastrálních převodů a zápisů týkajících se prodeje investičního nemovitého majetku uvedeného v čl. 10 odst. 1 bodu 8-b) nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, i pokud podléhá dani z přidané hodnoty, kam patří uzavřené nemovitostní fondy upravené článkem 37 konsolidovaného znění předpisů v oblasti finančního zprostředkování uvedeného v legislativním nařízení č. 58 ze dne 24. února 1998, ve znění pozdějších předpisů, a článkem 14-a zákona č. 86 ze dne 25. ledna 1994, nebo finanční leasingové společnosti nebo banky a finanční zprostředkovatelé uvedení v člancích 106 a 107 konsolidovaného znění uvedeného v legislativním nařízení č. 385 ze dne 1. září 1993, jsou sazby ze zápisu hypotéky a z převodu nemovitostí a podniků, ve znění odstavce 10-a tohoto článku, ve vztahu k pořízení a odkoupení zboží, které má být pronajato nebo bylo pronajato v rámci finančního leasingu, sníženy o polovinu. Ustanovení uvedené v předchozí větě platí od 1. října 2006.“

V oblasti fondů kolektivního investování stanoví italská právní úprava pro **uzavřené fondy** odkup, ze strany společnosti správy úspor, která je založila, podílů upsaných pouze v určitých obdobích: jsou proto charakterizovány předem stanoveným a v čase neměnným počtem podílů a mají majetek, který je stálý a vložený do zřizovacího aktu fondu. Tyto nástroje kolektivního investování tudíž mohou být upisovány pouze v určitém časovém období a splacení kapitálu může

být požadováno pouze při vypršení fondu nebo po několika letech. Mimo tato časová období mohou být podíly uzavřeného fondu nakupovány a prodávány pouze na burze. Jejich minimální doba trvání je 10 let, maximální doba trvání je 30 let. Majetek fondu je po vypršení rozdělen, anebo je-li prodán, je rozdělen výtěžek.

Otevřené fondy jsou naopak charakterizovány variabilitou majetku (který se může denně rozrůstat nebo snižovat v návaznosti na nové upisování nebo žádosti o odkupy podílů v oběhu). [Podíly] mohou být upisovány kdykoli a kdykoli je možné dosáhnout celkového nebo částečného odkupu vloženého kapitálu.

Pokles trhu by v případě „otevřených“ fondů mohl mnoho institucionálních investorů vést k tomu, aby požádali o předčasný odkup části investovaných prostředků; tento jev by mohl pohltnout likviditní rezervy fondů, které by případně byly nuceny prodat část nemovitostí pod jejich účetní hodnotou, aby vyhověly žádostem o odkoupení podílů. Z tohoto hlediska lze mít za to, že cílem zákonodárce je chránit a zvýhodňovat zakládání investičních fondů, které nejsou charakterizovány silně spekulativními a náhodnými záměry. Tento přístup však vede k tomu, že takovéto uvažování může představovat skutečnou překážku pro vstup zahraničních investic, zejména tím, že odrazuje zahraniční otevřené fondy od nákupu investičního majetku v Itálii.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Provinční daňový soud v Miláně) zamítl žalobu podanou ze strany UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (dále jen „navrhovatelka“), společnost spravující nemovitostní fond UBS (D) 3 Kontinente založený podle německého práva se sídlem v Mnichově, proti mlčky učiněnému zamítavému rozhodnutí ohledně žádosti o vrácení přeplatku daně ze zápisu hypotéky a z převodu nemovitostí a podniků v celkové výši 802 400,00 eur, což je částka zaplacená při zápisu nákupu „objektivně investiční“ nemovitosti v San Donato Milanese, Torre Beta na účet fondu. Na podporu zamítnutí žaloby se finanční správa dovolávala skutečnosti, že nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006 stanoví uplatnění snížených daní ze zápisu hypotéky při pořízení investičních nemovitostí hospodářskými subjekty pouze u uzavřených nemovitostních fondů a nikoli také ve prospěch otevřených nemovitostních fondů, jako je fond navrhovatelky, který je uznán v Německu.
- 2 Navrhovatelka podala odvolání, přičemž napadla rozsudek z důvodu rozporuplného odůvodnění, neboť ačkoli bylo zjištěno nerovné zacházení mezi oběma fondy, nebylo upuštěno od uplatnění vnitrostátního ustanovení obsaženého v nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006, což je v rozporu se SFEU, jakož i s článkem 25 Úmluvy, a ani nedošlo k přerušení řízení a předložení otázky Soudnímu dvoru Evropské unie.
- 3 Agenzia delle Entrate (daňová správa) zdůraznila rozdíly mezi oběma typy fondů, neboť zákonodárce s přihlédnutím k odlišným charakteristikám nemovitostních

fondů vyhradil prostřednictvím nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006 daňové zvýhodnění pouze uzavřeným fondům a že z odlišnosti předmětných situací vyplývá neexistence porušení jak SFEU, tak Úmluvy.

- 4 Rozsudkem ze dne 3. dubna 2012 Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Regionální daňový soud pro Lazio) (dále jen „CTR“) zamítl odvolání plátce daně, a to na základě následujících úvah:
- 1) rozdíl mezi oběma typy nemovitostních fondů, tedy uzavřeným fondem, fungujícím a uznávaným v Itálii, a otevřeným fondem, fungujícím a uznávaným v Německu, jsou významné;
 - 2) z důvodu těchto rozdílů nedochází k porušení SFEU z důvodu nerovného zacházení (neboť odlišné situace mohou podléhat odlišné daňové právní úpravě), ani k porušení článku 25 Úmluvy (neboť nenastává žádná diskriminace na základě státní příslušnosti);
 - 3) ustanovení, která stanoví daňová zvýhodnění, vyžadují restriktivní výklad.
- 5 Navrhovatelka napadla toto rozhodnutí kasačním opravným prostředkem, přičemž uplatnila sedm důvodů. Agenzia delle Entrate (daňová správa) podala vzájemný kasační opravný prostředek.

Základní argumenty účastníků původního řízení

- 6 Předkládající soud prohlásil první důvod kasačního opravného prostředku za neopodstatněný.
- 7 V rámci druhého důvodu kasačního opravného prostředku **navrhovatelka** uvádí, že CTR neodůvodnil nezohlednění účelu článku 35 odst. 10b nařízení vlády s mocí zákona č. 223/2006.
- 8 Třetím důvodem kasačního opravného prostředku navrhovatelka namítala nedostatečné nebo rozporuplné odůvodnění týkající se skutečnosti, že CTR neposoudil rozdíl mezi uzavřenými fondy podle italského práva a otevřenými fondy podle německého práva v rámci předmětných daní, nanejvýš pouze obecně, a dále namítala nezohlednění toho, že rozlišovací kritéria pro daňovou povinnost, která jsou stanovena členskými státy, musí být relevantní.
- 9 V rámci čtvrtého důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka namítá porušení nebo nesprávné uplatnění článku 56 Smlouvy o ES (nyní článek 63 SFEU) ohledně „volného pohybu kapitálu“, neboť CTR uvedl, že rozdíl v daňovém zacházení mezi uzavřenými investičními fondy a otevřenými investičními fondy je odůvodněn na základě odlišnosti situací, přičemž vnitrostátní soud měl upustit od uplatnění diskriminačního vnitrostátního ustanovení.

- 10 Pátým důvodem kasačního opravného prostředku se navrhovatelka dovolává porušení nebo nesprávného uplatnění článku 43 Smlouvy o ES (nyní článek 49 SFEU) ohledně „svobody usazování“, neboť CTR stanovil, že rozdíl v daňovém zacházení mezi uzavřenými investičními fondy a otevřenými investičními fondy je odůvodněn na základě odlišnosti situací, ačkoli zjištěné rozdíly nejsou pro účely posouzení srovnatelnosti, pokud jde o uplatňování zvýhodnění, relevantní.
- 11 V rámci šestého důvodu kasačního opravného prostředku navrhovatelka dovozuje porušení nebo nesprávné uplatnění článku 12 Smlouvy o ES (nyní článek 18 SFEU) ohledně „zákazu diskriminace na základě státní příslušnosti“, přičemž nesdílí tvrzení CTR, podle něhož je odlišnost daňového zacházení mezi uzavřenými investičními fondy a otevřenými investičními fondy odůvodněna na základě odlišnosti situací.
- 12 Sedmým důvodem kasačního opravného prostředku se navrhovatelka dovolává porušení nebo nesprávného uplatnění čl. 25 odst. 1 Úmluvy, neboť CTR nezohlednil to, že odepřením daňového zvýhodnění otevřeným fondům německého původu ve skutečnosti došlo k diskriminaci na základě státní příslušnosti.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 13 **Corte di Cassazione** (Kasační soud) uvádí, že dosud ohledně předmětné problematiky nebyla vydána rozhodnutí ani Kasačního soudu, ani Soudního dvora Evropské unie, a že tato výkladová mezera činí nezbytným zásah prostřednictvím řízení o předběžné otázce. Kasační soud však uvádí, že v oblasti svobody usazování Soudní dvůr rozsudkem ze dne 16. dubna 2015, C-591/13, Komise v. Německo zdůraznil, že na základě článku 49 SFEU musí být za omezení svobody usazování považována rovněž veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (viz také rozsudek ze dne 18. července 2013, Komise v. Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, body 26 a 27, v situaci, ve které nerovné zacházení - které není odůvodněno rozdílnou objektivní situací - týkající se odkladu vymáhání dlužné daně, bylo považováno za způsobilé k tomu, aby odradilo osobu povinnou k dani usazenou na německém území od výkonu činnosti prostřednictvím stále provozovny umístěné na území jiného členského státu než Spolkové republiky Německo).
- 14 V této souvislosti Soudní dvůr rovněž v rozsudku ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, stanovil, že rozdíl v daňovém zacházení, s následným omezením svobody usazování, které je v zásadě zakázané články 43 ES a 48 ES, nastává v případě, že činí výkon svobody usazování pro společnosti usazené v jiných členských státech méně atraktivním. V této souvislosti Soudní dvůr stanovil zásadu, podle které skutečnost, že ve vnitrostátním právu neexistuje žádný typ společnosti se stejnou právní formou, jako je SICAV sídlící v jiném členském státě, nemůže sama o sobě odůvodnit

rozdílné zacházení, jelikož vzhledem k tomu, že právo společností členských států není na úrovni Společenství plně harmonizované, tak by tím byla svoboda usazování zbavena veškerého užitečného účinku (viz obdobně rozsudek Soudního dvora ze dne 12. dubna 1994, *Halliburton Services*, C-1/93, EU:C:1994:127).

- 15 Rovněž v oblasti volného pohybu kapitálu Soudní dvůr rozsudkem vydaným dne 17. září 2015, *J.B.G.T. Miljoen a další* ve spojených věcech C-10/14, C-14/14 a C-17/14, EU:C:2015:608, stanovil, že mezi opatření zakázaná podle čl. 63 odst. 1 SFEU patří taková opatření, která mohou od investování v některém členském státě odradit osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo (v projednávané věci se jednalo o vyšší konečné daňové zatížení osob, které neměly bydliště nebo sídlo v Nizozemsku), nebo osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (viz rovněž rozsudky ze dne 25. ledna 2007, *Festersen*, C-370/05, EU:C:2007:59, bod 24, a ze dne 18. prosince 2007, *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 40, jakož i ze dne 10. února 2011, *Haribo Lakritzen Hans Riegei*, C-436/08 a C -437/08, EU:C:2011:61). V rozsudku ze dne 10. května 2012, *Santander Asset Management SGIIC*, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286 (bod 15 a citovaná judikatura) Soudní dvůr zopakoval výše uvedené a v bodě 28 upřesnil, že za účelem posouzení diskriminační povahy vnitrostátní právní úpravy mohou být brány v úvahu pouze relevantní rozlišovací kritéria stanovená předmětnou právní úpravou, a to za účelem posouzení, zda rozdílné zacházení vyplývající z dotčené právní úpravy odráží rozdíl v objektivních situacích.
- 16 Stejně tak v oblasti volného pohybu kapitálu předkládající soud odkazuje na rozsudky Soudního dvora ze dne 9. října 2014, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, a ze dne 18. prosince 2014, *Q*, C-133/13, EU:C:2014:2460). Zejména ve druhém rozhodnutí Soudní dvůr (v oblasti dědické a darovací daně) uvedl, že podřízení udělení daňového zvýhodnění podmínce, aby se převáděný majetek nacházel v tuzemsku, představuje omezení volného pohybu kapitálu, které je v zásadě zakázáno čl. 63 odst. 1 SFEU (viz rovněž rozsudky ze dne 17. ledna 2008, *Jäger*, C-256/06, EU:C:2008:20, body 28 až 35, a ze dne 22. dubna 2010, *Mattner*, EU:C:2010:216, bod 26).
- 17 Předkládající soud v tomto ohledu připomíná, s přihlédnutím k právní úpravě zamezení dvojímu zdanění, zásady uvedené v rozsudku Soudního dvora ze dne 11. září 2014, *Verest a Gerards*, C-489/13, EU:C:2014:2210, ve kterém bylo především uvedeno, že při neexistenci sjednocujících nebo harmonizačních opatření přijatých Evropskou unií jsou členské státy i nadále příslušné pro stanovení kritérií pro zdanění příjmů a majetku, případně prostřednictvím mezinárodní smlouvy, za účelem zamezení dvojímu zdanění. V této souvislosti mají členské státy volnost určit v rámci dvoustranných smluv o zamezení dvojímu zdanění hraniční určovatele za účelem rozdělení daňových pravomocí (rozsudek ze dne 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 41 a citovaná judikatura). Toto rozdělení daňových pravomocí nicméně členským státům nedovoluje uplatňovat opatření odporující volnému pohybu zaručenému Smlouvou o FEU. Co se totiž týče výkonu zdaňovací pravomoci takto rozdělené v

rámci dvoustranných smluv k zamezení dvojímu zdanění, musí se členské státy podrobit unijním pravidlům (rozsudek Imfeld a Garcet, EU:C:2013:822, bod 42), včetně pravidel, která zakazují opatření, která mohou odradit osoby s bydlištěm v jednom členském státě od investování do nemovitostí v jiných členských státech (rozsudek ze dne 8. května 2013, Libert a další, C-197/11 až C-203/11, EU:C:2013:288, bod 44).

PRACOVNÍ DOKUMENT