

Predmet C-478/19**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

19. lipnja 2019.

Sud koji je uputio zahtjev:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

21. prosinca 2018.

Žalitelj:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Druga stranka u žalbenom postupku:

Agenzia delle Entrate

Predmet glavnog postupka

Zahtjev koji je podnijelo trgovačko društvo osnovano u skladu s njemačkim pravom nakon što porezna uprava nije izvršila povrat preplaćenog poreza na upis u zemljišne knjige i poreza na prijenos stvarnih prava na nekretninama.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Svrha zahtjeva za prethodnu odluku, sastavljenog u skladu s člankom 267. UFEU-a, jest da se provjeri, s obzirom na pravo Unije, je li postojanje značajnih razlika između zatvorenih i otvorenih nekretninskih fondova toliko relevantno u poreznom smislu da bi opravdalo različito postupanje prema talijanskim fondovima i fondovima iz drugih država članica Unije.

Prethodno pitanje

Je li primjena odredbe nacionalnog prava, kao što je ona iz članka 35. stavka 10-ter decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) (u

dijelu u kojem ograničava poreznu olakšicu vezanu za porez na upis u zemljišne knjige i porez na prijenos stvarnih prava na nekretninama na zatvorene investicijske nekretninske fondove), u suprotnosti s pravom Zajednice, a posebno s tumačenjem koje ovaj Sud daje odredbama Ugovora vezanim za slobodu poslovnog nastana i slobodno kretanje kapitala?

Odredbe prava Europske unije na koje se upućuje u zahtjevu za prethodnu odluku

Članak 18. prvi stavak UFEU-a; članak 49. prvi stavak, prva rečenica, UFEU; članak 63. stavak 1. UFEU-a

Članak 25. stavak 1. Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali (Ugovor između Talijanske Republike i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza (u daljnjem tekstu: Ugovor) (koji je sklopljen u Bonnu 18. listopada 1989. i stupio na snagu u Italiji s pomoću legge di ratifica del 24. novembre 1992, n. 459 (Zakon o ratifikaciji od 24. studenoga 1992.))

Nacionalne odredbe na koje se upućuje u zahtjevu za prethodnu odluku

Decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) (koja je s izmjenama pretvorena u legge 4 agosto 2006, n. 248 (Zakon br. 248 od 4. kolovoza 2006.)), „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” („Zakon o pretvorbi, uz izmjene, Uredbe sa zakonskom snagom br. 223 od 4. srpnja 2006. kojim se donose hitne odredbe za gospodarsku i socijalnu obnovu, za nadzor i racionalizaciju javnih rashoda, mjere u području prihoda te sprečavanja porezne prevare”) (u daljnjem tekstu: Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) u članku 35. stavku 10-ter, naslovljenom „Mjere sprečavanja porezne prevare i izbjegavanja porezne obveze” određuje sljedeće:

„Stope poreza na upis u zemljišne knjige i poreza na prijenos stvarnih prava na nekretninama, izmijenjene stavkom 10-bis ovog članka, smanjuju se na pola za upis promjena vlasništva u katastar i upis povezan s prijenosom vlasništva nad nekretninama koje se koriste za komercijalnu aktivnost iz članka 10. prvog stavka točke 8-ter decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633, (Uredba predsjednika Republike br. 633 od 26. listopada 1972.), čak i kada se na njih primjenjuje porez na dodanu vrijednost, koji se primjenjuje na zatvorene nekretninske fondove uređene člankom 37. testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (Pročišćeni tekst odredaba kojima se uređuje financijsko posredništvo, iz decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58

(Zakonodavna uredba br. 58 od 24. veljače 1998.) i kasnijih izmjena i dopuna i iz članka 14-bis legge 25 gennaio 1994, n. 86 (Zakon br. 86 od 25. siječnja 1994.) ili na financijska leasing-društva ili banke i financijske posrednike iz članaka 106. i 107. Pročišćenog teksta decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385 (Zakonodavna uredba br. 385 od 1. rujna 1993.), s ograničenjem na stjecanje i otkup nekretnina koje se daju ili koje su dane u financijski leasing. Odredba iz prethodne rečenice stupa na snagu 1. listopada 2006.”

U području zajedničkih investicijskih fondova talijansko zakonodavstvo za **zatvorene fondove** predviđa da društvo za upravljanje štednjom (SGR) koje ih je osnovalo vraća upisane udjele samo u određenim razdobljima; stoga ih karakterizira broj udjela koji je unaprijed određen i nepromjenjiv slijedom proteka vremena te raspolažu fiksnim iznosom kapitala koji se unosi u trenutku njihova osnivanja. Ti instrumenti zajedničkog ulaganja mogu, dakle, biti upisani samo u jednom određenom vremenskom razdoblju, a povrat kapitala može se zatražiti samo po isteku fonda ili nakon određenog broja godina. Izvan tih vremenskih razdoblja udjeli u zatvorenom fondu mogu se stjecati i prodavati samo na burzi. Njihovo najkraće trajanje je deset, a najduže trideset godina. Po isteku fonda njegova imovina se dijeli ili, ako je imovina prodana, dijeli se prihod od prodaje.

Za razliku od njih, **otvorene fondove** karakterizira promjenjivost imovine (koja se može uvećavati ili umanjivati ovisno o novim upisima ili o zahtjevima za povrat udjela kojima se trguje). Upis u njih može se izvršiti u bilo kojem trenutku, te je u bilo kojem trenutku moguće dobiti ukupan ili djelomičan povrat unesenog kapitala.

Kriza tržišta mogla bi u slučaju „otvorenih” fondova navesti mnoge institucionalne ulagače da zatraže raniji povrat dijela uloženi iznosa; ta pojava mogla bi apsorbirati rezerve likvidnosti fondova koji bi u tom slučaju bili prisiljeni prodati dio nekretnina ispod njihove bilančne vrijednosti kako bi ispunili zahtjeve za povrat udjela. Uzimajući navedeno u obzir moglo bi se smatrati da je cilj zakonodavca zaštita i davanje prednosti osnivanju investicijskih fondova koji ne predstavljaju fondove bitno usmjerene na rizik i ovisne o slučaju. Ta postavka pak dovodi do primjedbe da bi takvo razmišljanje zapravo stvorilo prepreku pristupu inozemnih ulaganja, posebno obeshrabrivanjem otvorenih stranih fondova vezano za stjecanje nekretnina namijenjenih komercijalnoj aktivnosti u Italiji.

Kratki opis činjenica i postupka

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Općinski porezni sud u Milanu, Italija) odbio je zahtjev trgovačkog društva UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (u daljnjem tekstu: žalitelj) koje upravlja nekretninskim fondom UBS (D) 3 Kontinente, osnovanim u skladu s njemačkim pravom, sa sjedištem u Münchenu, podnesen zbog odbijanja šutnjom uprave zahtjeva za povrat preplaćenog poreza na upis u zemljišne knjige i poreza na

prijenos stvarnih prava na nekretninama u ukupnom iznosu od 802 400,00 eura kojeg je uplatilo za račun fonda prilikom upisa stjecanja nekretnine koja je „po svojoj naravi namijenjena komercijalnoj aktivnosti”, a koja se nalazi u mjestu San Donato Milanese, Torre Beta. U prilog osnovanosti navedenog odbijanja porezna uprava pozvala se na činjenicu da decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) predviđa primjenu snižene stope poreza na upis u zemljišne knjige kada nekretnine namijenjene komercijalnoj aktivnosti stječu gospodarski subjekti, a to se odnosi samo na zatvorene, a ne i na otvorene investicijske fondove kao što je ovaj, koji je priznat u Njemačkoj, i u sklopu kojega posluje žalitelj.

- 2 Žalitelj je uložio žalbu, protiveći se odluci zbog proturječnosti u obrazloženju jer, iako je utvrđeno nejednako postupanje prema dvama fondovima, nije izuzeta iz primjene nacionalna odredba iz decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) koja, pored toga što nije u skladu s člankom 25. Convenzione (Ugovor), nije u skladu ni s UFEU-om, a niti je prekinut postupak te upućeno prethodno pitanje Sudu Europske unije.
- 3 Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) istaknula je postojanje razlika između navedenih dviju vrsta fondova s obzirom na to da je zakonodavac, razmatrajući različita svojstva nekretninskih fondova, s pomoću decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006) poreznu olakšicu dodijelio samo zatvorenim fondovima, te je napomenula da s obzirom na drukčije predmetno činjenično stanje ne proizlazi postojanje povrede UFEU-a i Ugovora.
- 4 Odlukom od 3. travnja 2012. Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Okružni porezni sud u Laciju, Italija) (u daljnjem tekstu: CTR) odbio je žalbu poreznog obveznika na temelju sljedećih razmatranja:
 1. značajne su razlike među dvjema vrstama nekretninskih fondova, odnosno zatvorenih, koji posluju i priznati su u Italiji, i otvorenih, koji posluju i priznati su u Njemačkoj;
 2. zbog tih razlika, proizlazi da se ne može utvrditi ni povreda UFEU-a zbog nejednakosti postupanja (zato što različite činjenične situacije mogu zahtijevati različito porezno postupanje) ni povreda članka 25. Ugovora (s obzirom na to da se ne pojavljuje nikakva diskriminacija zbog nacionalnosti);
 3. pravila koja predviđaju porezne olakšice treba usko tumačiti.
- 5 Žalitelj je osporavao tu odluku u kasacijskom postupku navodeći sedam žalbenih razloga. Agenzia delle Entrate (Porezna uprava) podnijela je odgovor na žalbu.

Ključni argumenti stranaka u glavnom postupku

- 6 Sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da je prvi žalbeni razlog neosnovan.

- 7 U drugom žalbenom razlogu **žalitelj** navodi da CTR (Okružni porezni sud) nije naveo razlog zbog kojeg nije uzeo u obzir zakonsku osnovu iz članka 35. stavka 10. ter decreto-legge n. 223/2006 (Uredba sa zakonskom snagom br. 223/2006)
- 8 U trećem žalbenom razlogu žalitelj navodi nedostatno i/ili proturječno obrazloženje vezano za činjenicu da CTR (Okružni porezni sud), osim općenito, nije ocijenio razliku između zatvorenih fondova, osnovanih u skladu s talijanskim pravom, i otvorenih fondova, osnovanih u skladu s njemačkim pravom, u kontekstu poreza o kojima je riječ i zato što nije uzeo u obzir da razlikovni kriteriji za primjenu poreza, koje utvrđuju države članice, moraju biti odgovarajući.
- 9 U četvrtom žalbenom razlogu žalitelj se žali na povredu ili pogrešnu primjenu članka 56. UEU-a (sada članak 63. UFEU-a.) o „slobodnom kretanju kapitala” zato što je CTR (Okružni porezni sud) smatrao da se različito porezno postupanje prema zatvorenim i otvorenim investicijskim fondovima opravdava različitim činjeničnim stanjem, dok je u tom slučaju nacionalni sud trebao izuzeti iz primjene diskriminatorno nacionalno pravilo.
- 10 U svojem petom žalbenom razlogu žalitelj se žali na povredu ili pogrešnu primjenu članka 43. UEU-a (sada članak 49. UFEU-a) o „slobodi poslovnog nastana” zato što je CTR (Okružni porezni sud) smatrao da se različito porezno postupanje prema zatvorenim i otvorenim investicijskim fondovima može opravdati postojanjem različitog činjeničnog stanja iako usporedba takvih razlika nije od utjecaja pri donošenju suda o tome kako primijeniti olakšicu.
- 11 U svojem šestom žalbenom razlogu žalitelj navodi povredu ili pogrešnu primjenu članka 12. UEU-a (sada članak 18. UFEU-a.) o „zabrani diskriminacije na temelju državljanstva” ne slažući se s tvrdnjom CTR-a (Okružni porezni sud) prema kojoj se različito porezno postupanje prema zatvorenim i otvorenim investicijskim fondovima opravdava postojanjem različitog činjeničnog stanja.
- 12 U sedmom žalbenom razlogu žalitelj ističe da je povrijeđen ili pogrešno primijenjen članak 25. stavak 1. Ugovora zato što CTR (Okružni porezni sud) nije uzeo u obzir da je uskraćivanjem porezne olakšice otvorenim fondovima njemačkog porijekla faktično došlo do diskriminacije na temelju državljanstva”.

Kratki pregled razloga zahtjeva za prethodnu odluku

- 13 **Corte di Cassazione** (Kasacijski sud, Italija) ističe da dosad ni Cassazione (Kasacijski sud) ni Sud Europske unije nisu odlučivali o razmatranoj problematici i da taj nedostatak tumačenja dovodi do potrebe za upućivanjem prethodnog pitanja. Primjećuje međutim da je vezano za slobodu poslovnog nastana Sud presudom od 16. travnja 2015., C-591/13, Komisija/Njemačka, istaknuo da se na temelju članka 49. UFEU-a trebaju smatrati ograničenjima te slobode sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (presuda Komisija/Danska, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 26. i 27.), u situaciji u

kojoj se za nejednako postupanje, koje se ne temelji na objektivno različitim situacijama, vezano za odgodu naplate dugovanog poreza smatralo da može odvratiti poreznog obveznika s poslovnim nastanom na području Njemačke od obavljanja njegove djelatnosti putem stalne poslovne jedinice smještene na području države članice koja nije Savezna Republika Njemačka).

- 14 U tom kontekstu, Sud je također presudio, u presudi od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377), da do razlike u poreznom postupanju, koja dovodi do ograničenja slobode poslovnog nastana, načelno zabranjenog člancima 43. UEZ-a i 48. UEZ-a, dolazi ako se odvrćaju od ostvarivanja te slobode trgovačka društva čiji je poslovni nastan u drugim državama članicama. U opisanom slučaju Sud je izložio načelo zbog kojeg okolnost da u nacionalnom pravu ne postoji vrsta trgovačkog društva čiji je pravni oblik identičan obliku investicijskog društva promjenjivog kapitala, koji je rezident druge države članice, ne može sama po sebi opravdati različito postupanje jer bi to, s obzirom na to da pravo društava država članica nije u potpunosti usklađeno na razini Europske unije, lišilo slobodu poslovnog nastana svakog korisnog učinka (vidjeti i sličnu presudu Suda od 12. travnja 1994. (Halliburton Services, C-1/93, EU:C:1994:127)).
- 15 Također, vezano za slobodu kretanja kapitala, Sud je u presudi od 17. rujna 2015., J.B.G.T. Miljoen i dr., donesenoj u spojenim predmetima C-10/14, C-14/14 i C-17/14 (EU:C:2015:608), utvrdio da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a obuhvaćaju mjere (koje mogu odvratiti nerezidente (u konkretnom slučaju bila je riječ o jačem poreznom pritisku na subjekte koji nisu rezidenti Nizozemske) od ulaganja u državu članicu ili odvratiti rezidente te države članice od ulaganja u druge države (vidjeti i presude od 25. siječnja 2007., Festersen, C-370/05, EU:C:2007:59, t. 24., i od 18. prosinca 2007., A, C-101/05, EU:C:2007:804, t. 40., kao i od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegei, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61). U presudi od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management, SGIIC, spojeni predmeti C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286 (t. 15. i navedena sudska praksa) Sud je ponovio prethodno navedeno, a u točki 28. je precizirao da, radi ocjenjivanja diskriminatorne ili nediskriminatorne prirode unutarnjih pravila treba uzimati u obzir samo relevantne razlikovne kriterije koje je odredilo zakonodavstvo o kojem je riječ, te da stoga treba ocijeniti odražava li proizlazeće postupanje objektivnu razliku konkretnih situacija.
- 16 Također, vezano za slobodno kretanje kapitala, sud koji je uputio zahtjev upućuje na presude Suda od 9. listopada 2014., van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269), i od 18. prosinca 2014., Q (C-133/13, EU:C:2014:2460). Konkretno, u drugoj presudi Sud je utvrdio (u vezi s oporezivanjem nasljedstva i darovanja) da činjenica da se priznanje poreznih olakšica uvjetuje time da se dobro koje se prenosi nalazi na nacionalnom području predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, načelno zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a (vidjeti i presude od 17. siječnja 2008., Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, t. 28.-35., i od 22. travnja 2010., Mattner, EU:C:2010:216, t. 26.).

- 17 Sud koji je uputio zahtjev podsjeća, u istom kontekstu, uzimajući u obzir i zakonodavstvo kojim se sprečava dvostruko oporezivanje, na načela utvrđena u presudi Suda od 11. rujna 2014., Verest i Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210), kojom se prije svega podsjetilo da, u nedostatku mjera Europske unije za ujednačavanje ili usklađivanje, države članice ostaju nadležne utvrditi kriterije oporezivanja dohodka i imovine kako bi, prema potrebi putem ugovora, uklonile dvostruko oporezivanje. U tom kontekstu, države članice su slobodne, u okviru bilateralnih ugovora sa svrhom izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, odrediti vezujuće čimbenike radi raspodjele porezne nadležnosti (presuda od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, t. 41. i navedena sudska praksa). Međutim ta raspodjela porezne nadležnosti ne dozvoljava državama članicama primjenu mjera protivnih slobodama kretanja zajamčenim UFEU-om. Naime, što se tiče izvršavanja ovlasti oporezivanja kako je dodijeljena u okviru bilateralnih ugovora radi sprečavanja dvostrukog oporezivanja, države članice su dužne postupiti po pravilima Unije (presuda Imfeld i Garcet, EU:C:2013:822, t. 42.) među kojima su također ona koja zabranjuju mjere koje mogu odvratiti rezidente jedne države članice od ulaganja u nekretnine u drugim državama članicama (presuda od 8. svibnja 2013., Libert i dr., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, t. 44.).

RADNI DOKUMENT