

Sprawa C-478/19

Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości

Data wpływu:

19 czerwca 2019 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Corte suprema di cassazione (Włochy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

21 grudnia 2018 r.

Strona skarżąca:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Strona pozwana:

Agenzia delle Entrate

Przedmiot postępowania głównego

Odwołanie wniesione przez spółkę prawa niemieckiego wobec braku zwrotu nadwyżki w opłatach za wpis do księgi wieczystej (imposte ipotecarie e catastrali) przez organy podatkowe.

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Odesłanie prejudycjalne, przedłożone zgodnie z art. 267 TFUE, mające na celu ustalenie, w świetle prawa Unii, czy znaczące różnice istniejące pomiędzy zamkniętymi funduszami nieruchomości a otwartymi funduszami nieruchomości są na tyle istotne z podatkowego punktu widzenia, aby uzasadniać odmienne traktowanie między funduszami włoskimi a funduszami z innych państw członkowskich Unii.

Pytanie prejudycjalne

Czy przepisy prawa wspólnotowego – a w szczególności postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości i swobody przepływu kapitału, w wykładni Trybunału – sprzeciwiają się obowiązywaniu przepisu prawa krajowego, takiego jak przepis, o którym mowa w art. 35 ust. 10b decreto-legge n. 223/2006 (rozporządzenia z mocą ustawy nr 223/2006), w części, w której ogranicza on zastosowanie ulgi dotyczącej opłat za wpis do księgi wieczystej do zamkniętych funduszy nieruchomości?

Powołane przepisy prawa Unii

Artykuł 18 ust. 1 TFUE; art. 49 ust. 1 zdanie pierwsze TFUE; art. 63, ust. 1, TFUE

Artykuł 25 ust. 1 Convenzione (conclusa a Bonn il 18 ottobre 1989 e resa esecutiva in Italia con la legge di ratifica del 24 novembre 1992, n. 459) 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 [konwencji zawartej w Bonn dnia 18 października 1989 r., która stała się wykonalna we Włoszech na mocy ustawy zatwierdzającej nr 459 z dnia 24 listopada 1992 r.) pomiędzy Republiką Włoską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i od majątku oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania (dalej zwanej „konwencją”)]

Powołane przepisy prawa krajowego

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») [rozporządzenie z mocą ustawy nr 223/2006 (przekształcone ze zmianami, w ustawę nr 248 z dnia 4 sierpnia 2006 r.) „Przekształcenie w ustawę, ze zmianami, rozporządzenia z mocą ustawy z dnia 4 lipca 2006 r. ustanawiającego nadzwyczajne przepisy w celu ożywienia gospodarczego i społecznego, ograniczenia i racjonalizacji wydatków publicznych oraz działań w dziedzinie dochodów i zwalczania unikania opodatkowania” (dalej zwane „rozporządzeniem z mocą ustawy nr 223/2006”)] w art. 35 ust. 10b zatytułowanym „Środki w celu zwalczania unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania” stanowi, co następuje:

„W przypadku zmian w księgach wieczystych oraz transkrypcji w odniesieniu do zbycia nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt. 8b decreto del Presidente della Repubblica (rozporządzenia prezydenta republiki) nr 633 z dnia 26 października

1972 r., także w przypadku, gdy są one objęte podatkiem od wartości dodanej, z udziałem zamkniętych funduszy nieruchomości, podlegających przepisom art. 37 skonsolidowanego tekstu przepisów o pośrednictwie finansowym, o których mowa w decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (dekrecie ustawodawczym nr 58 z dnia 24 lutego 1998 r.), ze zmianami, oraz w art. 14-bis legge 25 gennaio 1994, n. 86 (ustawy nr 86 z dnia 25 stycznia 1994 r.) bądź przedsiębiorstw świadczących usługi leasingu finansowego bądź banków i pośredników finansowych, o których mowa w art. 106 i 107 tekstu jednolitego, o którym mowa w decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (dekrecie ustawodawczym nr 385 z dnia 1 września 1993 r.), w odniesieniu do nabycia i wykupu aktywów, które mają zostać lub zostały oddane w leasing finansowy, stawki opłat za wpis do księgi wieczystej, zmienione przez ust. 10a niniejszego artykułu, zostają zmniejszone o połowę. Przepis, o którym mowa w poprzednim zdaniu, obowiązuje od dnia 1 października 2006 r.”.

W zakresie funduszy inwestycyjnych prawo włoskie przewiduje, w odniesieniu do **funduszy zamkniętych**, że spółka zarządzająca oszczędnościami (SGR), która ustanowiła taki fundusz, może umorzyć już objęte jednostki uczestnictwa wyłącznie w ustalonych okresach czasu: charakteryzują się one zatem stałą liczbą jednostek uczestnictwa, które nie są zmienne w czasie oraz posiadają aktywa, które są ustalone i wniesione w momencie ich utworzenia. Te instrumenty zbiorowego inwestowania mogą zatem zostać objęte jedynie w określonym czasie, zaś o zwrot kapitału można wystąpić jedynie po upływie terminu zapadalności funduszu lub po upływie określonej liczby lat. Poza tymi okresami, jednostki uczestnictwa funduszu zamkniętego można nabywać i sprzedawać jedynie na giełdzie. Minimalny czas ich trwania wynosi 10 lat, a maksymalny 30 lat. W terminie zapadalności aktywa funduszu są dzielone lub, w razie ich sprzedaży, uzyskane w ten sposób przychody są odpowiednio rozdzielane.

Fundusze otwarte charakteryzują się natomiast zmiennością aktywów (które mogą codziennie rosnąć lub zmniejszać się w zależności od nowych subskrypcji lub wniosków o umorzenie jednostek uczestnictwa znajdujących się w obiegu). Jednostki te mogą zostać objęte w dowolnym momencie i w dowolnym momencie możliwe jest uzyskanie pełnego lub częściowego zwrotu wniesionego wkładu.

W przypadku funduszy „otwartych” kryzys rynkowy mógłby skłonić wielu inwestorów instytucjonalnych do wystąpienia z żądaniem natychmiastowej spłaty części zainwestowanych środków; zjawisko to mogłoby pochłonąć zabezpieczenia przed utratą płynności, zmuszając takie fundusze, w stosownych przypadkach, do sprzedaży części nieruchomości poniżej ich wartości bilansowej w celu zaspokojenia wniosków o umorzenie jednostek uczestnictwa. Patrząc z tej perspektywy, można byłoby argumentować, że celem ustawodawcy jest ochrona i uprzywilejowanie tworzenia funduszy inwestycyjnych, które nie charakteryzują się zamiarami inwestycyjnymi o dużym stopniu ryzyka i niepewności. Powyższy obraz jednak pokazuje, że rozumowanie w tych kategoriach w rzeczywistości prowadzi do tworzenia przeszkód dla inwestycji zagranicznych, w szczególności zniechęcając zagraniczne fundusze otwarte do nabywania nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności we Włoszech.

Zwięzłe przedstawienie okoliczności faktycznych i postępowania

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (sąd ds. podatkowych dla prowincji Mediolan) oddalił skargę wniesioną przez UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (dalej zwaną: „stroną skarżącą”), spółkę zarządzającą funduszem nieruchomości prawa niemieckiego UBS (D) 3 Kontinente z siedzibą w Monachium na dorozumianą decyzję odmowną w przedmiocie wniosku o zwrot nadpłaconych opłat za wpis do księgi wieczystej, na łączną sumę 802 400,00 EUR, wpłaconą w związku z rejestracją nabycia na rzecz funduszu nieruchomości położonej w San Donato Milanese, Torre Beta, stanowiącej „nieruchomość wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej z natury”. Na poparcie decyzji o nieuwzględnieniu wniosku organ administracji finansowej przywołał fakt, że decreto-legge n. 223/2006 (rozporządzenie z mocą ustawy nr 223/2006) przewiduje stosowanie obniżonych stawek opłat za wpis do księgi wieczystej przy nabywaniu przez przedsiębiorców nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej wyłącznie na rzecz zamkniętych funduszy nieruchomości, nie obejmując zaś otwartych funduszy nieruchomości, takich jak fundusz zatwierdzony w Niemczech, zarządzany przez stronę skarżącą.
- 2 Strona skarżąca wniosła odwołanie kwestionując powyższy wyrok z uwagi na wewnętrznie sprzeczny charakter uzasadnienia. Mimo ustalenia odmiennego traktowania obu funduszy, nie odstąpiono bowiem od zastosowania przepisu prawa krajowego zawartego w rozporządzeniu z mocą ustawy nr 223/2006, pozostającego w konflikcie z TFUE oraz z art. 25 konwencji, ani przynajmniej nie zawieszono postępowania i nie przedłożono Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej pytania prejudycjalnego.
- 3 Agenzia delle Entrate (urząd skarbowy) podkreślił różnice istniejące między obydwojma rodzajami funduszy, zwracając uwagę, że ustawodawca, mając na względzie różne cechy funduszy nieruchomości, na podstawie rozporządzenia z mocą ustawy nr 223/2006 zastrzegł ulgi podatkowe jedynie dla funduszy zamkniętych oraz, że odmienność przedmiotowych przypadków skutkowałą brakiem naruszenia TFUE, jak i konwencji.
- 4 Wyrokiem z dnia 3 kwietnia 2012 r. Commissione Tributaria Regionale del Lazio [regionalny sąd ds. podatkowych dla Lacjum (dalej zwany: „CTR”)] oddalił odwołanie podatnika na podstawie następujących ustaleń:
 - 1) różnice między obydwojma rodzajami funduszy nieruchomości: zamkniętym, działającym i zatwierdzonym we Włoszech, oraz otwartym, działającym i zatwierdzonym w Niemczech są znaczące;
 - 2) ze względu na te różnice nie można mówić ani o naruszeniu TFUE z uwagi na różnicę w traktowaniu (ponieważ odmiennym przypadkiem mogą

odpowiadać różne przepisy prawnopodatkowe), ani o naruszeniu art. 25 konwencji (nie doszło do dyskryminacji ze względu na przynależność państwową);

- 3) przepisy przewidujące ulgi podatkowe wymagają stosowania wykładni zawężającej.
- 5 Strona skarżąca wniosła kasację od tego orzeczenia, przedstawiając siedem zarzutów. Agenzia delle Entrate (urząd skarbowy) złożył odpowiedź na skargę kasacyjną.

Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym

- 6 Sąd odsyłający uznał pierwszy zarzut za bezzasadny.
- 7 W ramach zarzutu drugiego strona skarżąca twierdzi, że CTR nie uzasadnił, dlaczego pominął rozważenie ratio legis art. 35 ust. 10b rozporządzenia z mocą ustawy nr 223/2006.
- 8 W ramach zarzutu trzeciego strona skarżąca podniosła istnienie niewystarczającego i/lub wewnętrznie sprzecznego charakteru uzasadnienia w odniesieniu do faktu, iż CTR nie ocenił, poza przeprowadzeniem ogólnych rozważań, różnicy między funduszami zamkniętymi prawa włoskiego a funduszami otwartymi prawa niemieckiego w kontekście przedmiotowych opłat, a także brak uwzględnienia, że kryteria odróżniające dotyczące podlegania danej opłacie ustanowione przez państwa członkowskie muszą mieć istotne znaczenie.
- 9 W ramach zarzutu czwartego strona skarżąca powołuje się na naruszenie lub błędne zastosowanie art. 56 TWE (obecnie art. 63 TFUE) dotyczącego „swobodnego przepływu kapitału”, przejawiające się w uznaniu przez CTR, że zróżnicowanie opodatkowania funduszy zamkniętych i otwartych jest uzasadnione na podstawie zróżnicowania stanów faktycznych, podczas gdy sąd krajowy powinien zrezygnować z zastosowania dyskryminujących przepisów krajowych.
- 10 W ramach zarzutu piątego strona skarżąca podnosi naruszenie lub błędne zastosowanie art. 43 TWE (obecnie art. 49 TFUE) dotyczącego „swobody przedsiębiorczości” przejawiające się w uznaniu przez CTR, że zróżnicowanie opodatkowania funduszy zamkniętych i otwartych jest uzasadnione na podstawie odmienności przedmiotowych przypadków, mimo że ujawnione różnice są obojętne dla celów oszacowania porównywalności w odniesieniu do zastosowania ulgi podatkowej.
- 11 W ramach zarzutu szóstego strona skarżąca powołuje się na naruszenie lub błędne zastosowanie art. 12 TWE (obecnie art. 18 TFUE) w sprawie „zakazu dyskryminacji ze względu na przynależność państwową”, nie zgadzając się z twierdzeniem CTR, że zróżnicowanie traktowania funduszy zamkniętych i

otwartych pod względem podatkowym było uzasadnione z uwagi na zróżnicowanie stanów faktycznych.

- 12 W ramach zarzutu siódmego strona skarżąca zarzuca naruszenie lub błędne zastosowanie art. 25 ust. 1 konwencji, przejawiające się w braku uznania przez CTR, że poprzez odmowę ulgi podatkowej dla funduszy otwartych pochodzenia niemieckiego w rzeczywistości doszło do dyskryminacji ze względu na przynależność państwową.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania prejudycjalnego

- 13 Corte di Cassazione (sąd kasacyjny) stwierdza, że jak dotąd ani ten sąd, ani Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej nie orzekały w odniesieniu do przedmiotowej problematyki oraz że ta luka interpretacyjna wymaga interwencji w trybie prejudycjalnym. Jednakże, ten sąd zauważa, że w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości, w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r. Komisja/Niemcy (C-591/13, ECLI:EU:C:2015:230), Trybunał Sprawiedliwości podkreślił, że zgodnie z art. 49 TFUE wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody należy uznać za jej ograniczenia (zob. również wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 26 i 27, dotyczący sytuacji, w której różnica w traktowaniu – nie oparta na obiektywnej różnicy położenia – została w odniesieniu do odroczenia odzyskania należnego podatku uznana za mogącą zniechęcać podatnika mającego siedzibę na terytorium Niemiec do prowadzenia działalności za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego niż Republika Federalna Niemiec).
- 14 W omawianym kontekście, w wyroku z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377) Trybunał Sprawiedliwości orzekł też, że odmiennosc traktowania pod względem podatkowym, z wynikającym stąd ograniczeniem swobody przedsiębiorczości, co do zasady zakazana przez art. 43 WE i 48 WE, ma miejsce, gdy czyni się mniej atrakcyjnym korzystanie z tej swobody przez spółki mające siedzibę w innych państwach członkowskich. W tym kontekście Trybunał określił zasadę, zgodnie z którą okoliczność, że w prawie krajowym nie istnieje typ spółek mających taką samą formę prawną jak SICAV z siedzibą w innym państwie członkowskim, nie może sama w sobie uzasadniać zróżnicowanego traktowania, jako, że pozbawiałoby to swobodę przedsiębiorczości wszelkiej skuteczności (effet utile) wobec faktu, że prawo spółek państw członkowskich nie jest w pełni zharmonizowane na poziomie wspólnotowym (zob. również analogicznie wyrok Trybunału z dnia 12 kwietnia 1994 r. w sprawie Halliburton, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 Również w odniesieniu do swobody przepływu kapitału, Trybunał Sprawiedliwości wyrokiem z dnia 17 września 2015 r. w sprawach połączonych, J.B.G.T. Miljjoen i in. [C-10/14, C-14/14 i C-17/14 (EU:C:2015:608)], uznał, w

odniesieniu do przypadku obejmującego zwiększoną presję fiskalną wywieraną na podmioty nie będące rezydentami Niderlandów, że do środków zakazanych przez art. 63 ust. 1 TFUE zaliczają się środki mogące zniechęcać osoby niebędące rezydentami do dokonania inwestycji w danym państwie członkowskim lub mogące zniechęcać osoby będące rezydentami w tym państwie członkowskim do dokonywania inwestycji w innych państwach (por. też wyroki z dnia 25 stycznia 2007 r. w sprawie Festersen, C-370/05, EU:C:2007:59, pkt. 24 i z dnia 18 grudnia 2007 r., w sprawie A, C-101/05, EU:C:2007:804, pkt. 40, jak również z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawie Haribo Lakritzen Hans Riegei, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61). W wyroku z dnia 10 maja 2012 r. w sprawach połączonych Santander Asset Management SGIIC, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286 (pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo), Trybunał potwierdził powyższe wskazania, a w pkt. 28 wskazał, że dla oceny ewentualnego dyskryminacyjnego charakteru przepisów krajowych, można brać pod uwagę tylko ustanowione w tym uregulowaniu odpowiednie kryteria rozróżniające przy ocenie, czy wynikająca z analizowanego uregulowania różnica w traktowaniu odzwierciedla obiektywnie istniejącą różnicę sytuacji.

- 16 Podobnie, w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału, sąd odsyłający wskazuje na wyroki Trybunału z dnia 9 października 2014 r., w sprawie van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269, oraz z dnia 18 grudnia 2014 r., w sprawie Q, C-133/13, EU:C:2014:2460. W szczególności, w drugim z tych orzeczeń Trybunał uznał (w sprawie dotyczącej podatku od spadków i darowizn), że uzależnienie przyznania korzyści podatkowych od spełnienia warunku, że przekazywany składnik majątkowy znajduje się na terytorium danego kraju, stanowi ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, co do zasady zakazane przez art. 63 ust. 1 TFUE (zob. też wyroki z dnia 17 stycznia 2008 r., w sprawie Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, pkt 28 – 35, oraz z dnia 22 kwietnia 2010 r., w sprawie Matner, EU:C:2010:216, pkt. 26).
- 17 W tym obszarze, sąd odsyłający przypomina, biorąc również pod uwagę przepisy prawne dotyczące unikania podwójnego opodatkowania, zasady określone w wyroku Trybunału z dnia 11 września 2014 r. w sprawie Verest i Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, w którym Trybunał przypomniał przede wszystkim, że w braku ujednocwiających lub harmonizujących przepisów Unii państwa członkowskie zachowują kompetencję do określenia kryteriów opodatkowania dochodu i majątku w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, między innymi w drodze konwencji. W tym kontekście w ramach dwustronnych konwencji państwa członkowskie mają swobodę ustalania łączników norm kolizyjnych w celu podziału kompetencji podatkowych (wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., w sprawie Imfeld i Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo). Niemniej jednak taki rozdział kompetencji podatkowej nie zezwala państwom członkowskim na stosowanie przepisów sprzecznych ze swobodami przepływu zagwarantowanymi przez traktat FUE. Jeżeli bowiem chodzi o wykonywanie władztwa podatkowego rozdzielonego w ten sposób w ramach dwustronnych konwencji zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu, państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania zasad Unii (wyrok w sprawie

Imfeld i Garcet, EU:C:2013:822, pkt. 42), w tym przepisów zakazujących działań, które mogą zniechęcać podmioty z jednego z państw członkowskich do dokonywania inwestycji w nieruchomości w innych państwach członkowskich (wyrok z dnia 8 maja 2013 r. w sprawie Libert i in., C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt. 44).

DOKUMENT ROBOCZY