

Vec C-478/19

Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia

Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1 rokovacieho poriadku Súdneho dvora

Dátum podania:

19. jún 2019

Vnútroštátny súd:

Corte suprema di cassazione

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

21. december 2018

Sťažovateľka:

UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbH

Odporca:

Agenzia delle Entrate

Predmet konania vo veci samej

Návrh, ktorý podala nemecká obchodná spoločnosť z dôvodu, že finančná správa jej nevrátila preplatok na katastrálnej dani a dani z prevodu vlastníckych práv k nehnuteľnosti.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Cieľom návrhu na začatie prejudiciálneho konania podaného na základe článku 267 ZFEÚ je preskúmať, či sú značné rozdiely existujúce medzi uzavretými a otvorenými realitnými fondmi, s ohľadom na právo Únie, z daňového hľadiska natoľko relevantné, že odôvodňujú rozdielne zaobchádzanie medzi talianskymi fondmi a fondmi iných štátov Únie.

Prejudiciálna otázka

Bráni právo Únie – najmä ustanovenia Zmluvy týkajúce sa slobody usadiť sa a voľného pohybu kapitálu, tak, ako ich vykladá Súdny dvor – uplatňovaniu ustanovenia vnútroštátneho práva, akým je ustanovenie článku 35 ods. 10b zákonného dekrétu č. 223/2006 (v časti, v ktorej sa úľava na katastrálnej dani a dani z prevodu vlastníckych práv k nehnuteľnostiam obmedzuje na uzavreté realitné investičné fondy)?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Článok 18 prvý odsek ZFEÚ; článok 49 prvý odsek prvá veta ZFEÚ; článok 63 ods. 1 ZFEÚ

Článok 25 ods. 1 Zmluvy (uzavretej v Bonne 18. októbra 1989, ktorá sa v Taliansku vykonáva na základe zákona o ratifikácii č. 459 z 24. novembra 1992) medzi Talianskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti daní z príjmov a z majetku a o predchádzaní daňovým únikom (ďalej len „Zmluva“)

Uvedené vnútroštátne predpisy

Zákonný dekrét č. 223/2006 [zmenený, v upravenom znení, na zákon č. 248 zo 4. augusta 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“ (zákon o zmene zákonného dekrétu č. 223 zo 4. júla 2006 na zákon o naliehavých ustanoveniach

týkajúcich sa hospodárskych a sociálnych stimulov, obmedzenia a racionalizácie verejných výdavkov a tiež opatrení v oblasti rozpočtových príjmov a boja proti daňovým únikom, v upravenom znení)] (ďalej len „zákonný dekrét č. 223/2006“), v ktorého článku 35 ods. 10b s názvom „Opatrenia na boj proti daňovým únikom a vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam“ sa stanovuje:

„Pokiaľ ide o zápisy vo veci prevodu práv v katastri nehnuteľností a zápisy týkajúce sa prevodu nehnuteľností používaných na obchodnú činnosť podľa článku 10 prvého odseku bodu 8b dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972, vrátane prevodov podliehajúcich dani z pridanej hodnoty, ktorých súčasťou sú uzavreté realitné fondy, na ktoré sa vzťahuje článok 37 testu unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (kodifikované znenie právnych predpisov o finančnom sprostredkovaní) uvedeného v legislatívnom dekréte č. 58 z 24. februára 1998 v znení neskorších predpisov, ako aj článok 14a zákona č. 86 z 25. januára 1994, alebo finančné leasingové spoločnosti alebo banky a finanční sprostredkovatelia podľa článkov 106 a 107 kodifikovaného znenia právnych predpisov uvedeného v legislatívnom dekréte č. 385 z 1. septembra 1993, sa sadzby katastrálnej dane a dane za prevod vlastníckych práv k nehnuteľnostiam, tak ako sa upravujú v odseku 10a tohto článku a iba pokiaľ ide o kúpu a spätnú kúpu majetku, ktorý sa má poskytnúť alebo sa poskytol v rámci finančného leasingu, znižujú o polovicu. Ustanovenie podľa predchádzajúcej vety sa uplatňuje od 1. októbra 2006“.

Talianska právna úprava stanovuje v oblasti podielových investičných fondov, pokiaľ ide o **uzavreté fondy**, že správcovské spoločnosti (Správ.spol.), ktoré tieto fondy zriadili, vyplácajú upísané podielové listy iba v určitých obdobiach: predmetné fondy sa preto vyznačujú vopred stanoveným počtom podielových listov, ktorý neskôr nemožno meniť, a disponujú vlastnými aktívami, stanovenými a vloženými pri jeho založení. Tieto kolektívne investičné nástroje možno z uvedeného dôvodu upisovať iba v určitom časovom období, pričom o vrátenie istiny možno požiadať iba k dátumu ukončenia trvania investičného fondu alebo po uplynutí určitého počtu rokov. Mimo týchto období možno podielové listy uzavretého fondu nakupovať a predávať iba na burze. Dĺžka trvania týchto investičných fondov je najmenej 10 rokov a najviac 30 rokov. Po uplynutí uvedeného obdobia sa aktíva fondu rozdelia alebo, v prípade ich predaja, sa rozdelí príslušný výnos.

Otvorené fondy sa naopak vyznačujú variabilitou aktív (ktoré môžu denne rásť ale klesať v závislosti od nových upísaní alebo od žiadostí o vyplatenie podielových listov v obeh). Možno ich upisovať kedykoľvek a kedykoľvek je tiež možné získať úplné alebo čiastočné vrátenie vloženého imania.

Kríza na trhu by mohla v prípade „otvorených“ fondov viesť mnohých inštitucionálnych investorov k tomu, že požiadajú o predčasné splatenie časti investovaných súm; na základe tohto javu by mohlo dôjsť k vyčerpaniu likvidných rezerv týchto fondov, ktoré by boli na účely vyhovievania žiadostiam o vyplatenie podielových listov prípadne nútené predáť časť nehnuteľností pod ich

účtovnú hodnotu. Z tohto hľadiska by bolo možné argumentovať, že cieľom zákonodarcu je poskytnúť ochranu a podporu zriaďovaniu investičných fondov, s ktorými sa nespájajú výrazne špekulatívne a riskantné zámery. Tento prístup by však viedol ku konštatovaniu, že podobná úvaha by v skutočnosti viedla k vytvoreniu prekážky vstupu zahraničných investícií, pričom by najmä odrádzala zahraničné otvorené fondy od nadobúdania investičného majetku v Taliansku.

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Provinčná daňová komisia Miláno, Taliansko) zamietla žalobu, ktorú v prvom stupni konania podala UBS Real Estate Kapitalanlagegesellschaft mbh (ďalej len „sťažovateľka“), správcovská spoločnosť nemeckého realitného fondu UBS (D) 3 Kontinente so sídlom v Mníchove, proti implicitnému zamietavému rozhodnutiu, ktoré vyplynulo z nekonania správneho orgánu, vo veci žiadosti o vrátenie preplatku na katastrálnej dani a dani z prevodu vlastníckych práv k nehnuteľnosti v celkovej výške 802 400,00 eura, t. j. sumy zaplatenej v mene uvedeného fondu pri zápise kúpnej zmluvy týkajúcej sa nadobudnutia nehnuteľnosti „určenej vzhľadom na jej povahu na podnikateľskú činnosť“ a nachádzajúcej sa v San Donato Milanese, Torre Beta. Na podporu napadnutého zamietavého rozhodnutia sa finančná správa odvolávala na skutočnosť, že podľa zákonného dekrétu č. 223/2006 sa zníženie katastrálnych daní uplatňuje pri nákupe nehnuteľností používaných na obchodnú činnosť profesionálnymi prevádzkovateľmi iba v prípade uzavretých realitných fondov a nie aj v prospech otvorených realitných fondov, akým je fond spravovaný sťažovateľkou, ktorý je uznaný v Nemecku.
- 2 Sťažovateľka podala odvolanie, pričom uvedený rozsudok napadla z dôvodu protichodného charakteru odôvodnenia, pretože hoci sa spochybnil rozdiel v zaobchádzaní medzi dvoma druhmi fondov, súd prvej inštancie neupustil od uplatnenia vnútroštátneho ustanovenia zákonného dekrétu č. 223/2006, ktorý je okrem článku 25 Zmluvy v rozpore so ZFEÚ, alebo, prinajmenšom, neprerušil konanie a nepredložil vec na posúdenie Súdnemu dvoru Európskej únie.
- 3 Agenzia delle Entrate (Daňový úrad, Taliansko) zdôraznil rozdiely existujúce medzi dvoma druhmi fondov, keďže zákonodarca prostredníctvom zákonného dekrétu č. 223/2006 vyhradil príslušné daňové zvýhodnenie, s ohľadom na rozdielne charakteristiky realitných fondov, iba v prospech uzavretých fondov a upozornil, že z odlišnosti predmetných situácií vyplynulo, že nedošlo ani k porušeniu ZFEÚ, ani k rozporu so Zmluvou.
- 4 Rozsudkom z 3. apríla 2012 Commissione Tributaria Regionale del Lazio (Regionálna daňová komisia Lazio, Taliansko, ďalej len „CTR“) zamietla odvolanie daňového poplatníka na základe týchto úvah:
 1. rozdiely medzi dvoma druhmi realitných fondov, t. j. uzavretým fondom, ktorý sa využíva a uznáva v Taliansku, a otvoreným fondom, ktorý sa využíva a uznáva v Nemecku, sú značné;

2. na základe týchto rozdielov odvolací súd nekonštatoval ani porušenie ZFEÚ z dôvodu rozdielného zaobchádzania (keďže na rôzne situácie možno uplatňovať rôzne daňové predpisy), ani rozpor s článkom 25 Zmluvy (keďže sa nezistila nijaká diskriminácia založená na štátnej príslušnosti);
 3. predpisy stanovujúce daňové úľavy si vyžadujú reštriktívny výklad.
- 5 Sťažovateľka napadla uvedený rozsudok kasačnou sťažnosťou, pričom uviedla sedem kasačných dôvodov. Daňový úrad navrhol vo svojom vyjadrení podanú kasačnú sťažnosť zamietnuť.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 6 Vnútroštátny súd vyhlásil prvý kasačný dôvod za nedôvodný.
- 7 Prostredníctvom druhého kasačného dôvodu **sťažovateľka** namieta, že CTR neodôvodnila, prečo nezohľadnila zmysel a účel článku 35 ods. 10b zákonného dekrétu č. 223/2006.
- 8 Prostredníctvom tretieho kasačného dôvodu sťažovateľka upozornila na nedostatočné a/alebo protichodné odôvodnenie, pokiaľ išlo o skutočnosť, že CTR vyhodnotila rozdiel medzi uzavretými fondmi podľa tallinského práva a otvorenými fondmi podľa nemeckého práva v súvislosti s predmetným zdanením iba všeobecne, a tiež z dôvodu, že neprihliadla na to, že rozlišovacie kritériá na zdanenie, stanovené členskými štátmi, musia byť relevantné.
- 9 V rámci štvrtého kasačného dôvodu sťažovateľka namieta porušenie alebo nesprávne uplatnenie článku 56 ZES (v súčasnosti článku 63 ZFEÚ) o „voľnom pohybe kapitálu“, a to z dôvodu, že CTR dospela k záveru, že rozdielne daňové zaobchádzanie medzi uzatvorenými a otvorenými investičnými fondmi je opodstatnené vzhľadom na odlišnosť predmetných situácií, zatiaľ čo uvedený vnútroštátny súd mal podľa názoru sťažovateľky odmietnuť uplatniť príslušné vnútroštátne diskriminačné ustanovenie.
- 10 V rámci piateho kasačného dôvodu sťažovateľka namieta porušenie alebo nesprávne uplatnenie článku 43 ZES (v súčasnosti článku 49 ZFEÚ) o „slobode usadiť sa“, a to z dôvodu, že CTR dospela k záveru, že rozdielne daňové zaobchádzanie medzi uzatvorenými a otvorenými investičnými fondmi je opodstatnené vzhľadom na odlišnosť predmetných situácií, a to napriek tomu, že zistené rozdiely sú z hľadiska posúdenia porovnateľnosti, pokiaľ ide o uplatnenie daňovej úľavy, nevýznamné.
- 11 Prostredníctvom šiesteho kasačného dôvodu sťažovateľka upozorňuje na porušenie alebo nesprávne uplatnenie článku 12 ZES (v súčasnosti článku 18 ZFEÚ) o „zákaze diskriminácie na základe štátnej príslušnosti“, keďže nesúhlasí s tvrdením CTR, podľa ktorého bolo rozdielne daňové zaobchádzanie

medzi uzatvorenými a otvorenými investičnými fondmi opodstatnené vzhľadom na odlišnosť predmetných situácií.

- 12 Prostredníctvom siedmeho kasačného dôvodu sťažovateľka namieta porušenie alebo nesprávne uplatnenie článku 25 ods. 1 Zmluvy, a to z dôvodu, že CTR neprihliadla na skutočnosť, že nepriznaním daňovej úľavy v prospech otvorených fondov nemeckého pôvodu došlo *de facto* k diskriminácii na základe štátnej príslušnosti.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 13 **Corte di Cassazione** (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) konštatuje, že ani v judikatúre talianskeho najvyššieho súdu, ani v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie dosiaľ neexistujú rozhodnutia týkajúce sa predmetnej problematiky, pričom vzhľadom na tento výkladový nedostatok je v prejednávanej veci nevyhnutné podať návrh na začatie prejudiciálneho konania. Vnútroštátny súd však rovnako uvádza, že v oblasti slobody usadiť sa Súdny dvor v rozsudku zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13 poukázal na skutočnosť, že za obmedzenie uvedenej slobody sa musia považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri aj rozsudok z 18. júla 2013, Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, body 26 a 27, a to v prípade, keď sa rozdielne zaobchádzanie – nezaložené na objektívne odlišnej situácii – týkajúce sa odkladu výberu splatnej dane uznalo za vhodné vzhľadom na cieľ odradiť zdaniteľnú osobu so sídlom na území Nemecka od toho, aby vykonávala svoje činnosti prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa na území iného členského štátu, než je Spolková republika Nemecko).
- 14 V tejto súvislosti Súdny dvor tiež rozhodol (rozsudkom z 18. júna 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377), že k rozdielnemu daňovému zaobchádzaniu, s následným obmedzením slobody usadiť sa, ktoré v zásade zakazujú články 43 a 48 ES, dochádza, keď sa spoločnosti usadené v iných členských štátoch odrádzajú od výkonu tejto slobody. V uvedenom kontexte vyslovil Súdny dvor zásadu, podľa ktorej okolnosť, že vo vnútroštátnom právnom poriadku členského štátu neexistuje typ spoločnosti s rovnakou právnou formou, akú má SICAV usadená v inom členskom štáte, nemôže sama osebe odôvodňovať rozdielne zaobchádzanie, keďže, vzhľadom na to, že právo obchodných spoločností členských štátov nie je na úrovni Spoločenstva úplne harmonizované, by sloboda usadiť sa bola zbavená akéhokoľvek potrebného účinku (obdobne pozri aj rozsudok Súdneho dvora z 12. apríla 1994, Halliburton Services, C-1/93, EU:C:1994:127).
- 15 Aj pokiaľ ide o otázku voľného pohybu kapitálu, Súdny dvor v rozsudku zo 17. septembra 2015, J.B.G.T. Miljoen a i., vyhlásenom v spojených veciach C-10/14, C-14/14 a C-17/14 (EU:C:2015:608) uviedol, že opatrenia zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť nerezidentov (v danej veci išlo o vyššie konečné daňové zaťaženie subjektov so

sídlom mimo Holandska) od investovania v určitom členskom štáte alebo odradiť rezidentov uvedeného členského štátu od investovania v iných štátoch (pozri aj rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, EU:C:2007:59, bod 24 a z 18. decembra 2007, A, C-101/05, EU:C:2007:804, bod 40, ako aj z 10. februára 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegei, C-436/08 a C-437/08, EU:C:2011:61). V rozsudku z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC, C-338/11 až C-347/11, EU:C:2012:286 (bod 15 a tam citovaná judikatúra) Súdny dvor zdôraznil rovnakú skutočnosť, pričom v bode 28 v súvislosti s posúdením, či má vnútroštátna právna úprava diskriminačný charakter, uviedol, že na účely posúdenia, či je rozdielne zaobchádzanie vyplývajúce z takejto právnej úpravy odrazom objektívne rozdielných situácií, treba vziať do úvahy iba relevantné rozlišujúce kritériá stanovené dotknutou právnou úpravou.

- 16 V oblasti voľného pohybu kapitálu vnútroštátny súd rovnako upozorňuje na rozsudky Súdneho dvora z 9. októbra 2014, van Caster, C-326/12, EU:C:2014:2269 a z 18. decembra 2014, Q, C-133/13, EU:C:2014:2460). Konkrétne v rozsudku vo veci C-133/13 Súdny dvor vyhlásil (v súvislosti s daňami z dedičstva a darovania), že viazanie poskytnutia daňových výhod na podmienku, že prevádzaný majetok sa musí nachádzať na vnútroštátnom území, predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 63 ods. 1 ZFEÚ (pozri aj rozsudky zo 17. januára 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, body 28 až 35 a z 22. apríla 2010, Mattner, EU:C:2010:216, bod 26).
- 17 V rovnakej súvislosti vnútroštátny súd odkazuje, aj s prihliadnutím na právne predpisy proti dvojitému zdaneniu, na zásady stanovené v rozsudku Súdneho dvora z 11. septembra 2014, Verest a Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, kde Súdny dvor predovšetkým pripomenul, že ak neboli na úrovni Európskej Únie prijaté zjednocujúce alebo harmonizačné opatrenia, je naďalej v právomoci členských štátov stanoviť kritériá na zdanenie príjmov a majetku, aby tak prípadne zmluvnou cestou zamedzili dvojitému zdaneniu. V tejto súvislosti členským štátom nič nebráni v tom, aby v rámci dvojstranných zmlúv s cieľom zamedziť dvojitému zdaneniu stanovili hraničné ukazovatele na účely rozdelenia daňovej právomoci (rozsudok z 12. decembra 2013, Imfeld a Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 41, ako aj citovaná judikatúra). Toto rozdelenie daňovej právomoci však členským štátom neumožňuje uplatňovať opatrenia, ktoré sú v rozpore so slobodami pohybu zaručenými Zmluvou o FEÚ. Pokiaľ totiž ide o výkon daňovej právomoci takto rozdelenej v rámci dvojstranných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, členské štáty sú povinné podriať sa pravidlám Únie (rozsudok Imfeld a Garcet, EU:C:2013:822, bod 42), medzi ktoré patria ustanovenia zakazujúce opatrenia spôsobilé odradiť osoby s bydliskom v jednom členskom štáte od investovania do nehnuteľností v iných členských štátoch (rozsudok z 8. mája 2013, Libert a i., C-197/11 a C-203/11, EU:C:2013:288, bod 44).