GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2026 m. vasario 12 d.[1 i]

Byla C-837/24

NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S.A.
prieš
Autoridade Tributária e Aduaneira

(*Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Netiesioginiai mokesčiai, taikomi kapitalo pritraukimui – Bendrovės kapitalo įnašas – Nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio suderinamumas su Direktyva 2008/7/EB – Perleidimo mokestis – Nekilnojamojo turto netiesioginis perleidimas perleidžiant ne mažiau kaip 75 % bendrovės, turinčios nekilnojamojo turto, kapitalo dalių“

I. Įvadas

1. Pagal šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas turi išnagrinėti mažai žinomą Direktyvą 2008/7/EB dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui[2] (toliau – Direktyva 2008/7/EB). Joje valstybėms narėms draudžiama taikyti netiesioginius mokesčius už kapitalo įnašus.

2. Šiuo atveju pateiktas išaiškinti klausimas gali atrodyti neįprastas[3], nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio, kuris paprastai taikomas ne tik nekilnojamojo turto tiesioginiam perleidimui, bet ir nekilnojamojo turto netiesioginiam perleidimui įsigyjant bendrovę, kuri yra šio nekilnojamojo turto savininkė, teisėtumu. Siekiant tiek užtikrinti vienodą požiūrį, tiek apsisaugoti nuo mokesčių vengimo, šis mokestis pagal mokesčių teisę iš tikrųjų yra privalomas. Jei nebūtų tokios nuostatos, tikriausiai visas nekilnojamasis turtas būtų kaip įnašas perleidžiamas kapitalo bendrovėms, o jų kapitalo dalys vėliau parduodamos, kad būtų gautas ekonominiu požiūriu toks pat rezultatas – nekilnojamojo turto disponavimo teisės perleidimas – nesumokant mokesčių.

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (OL L 46, 2008, p. 11).

[3] *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) nuomone, atsakymas yra toks aiškus, kad jis nusprendė nesikreipti į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą – žr. 2007 m. gruodžio 19 d. BFH sprendimo II R 65/06, *BStBl. II* 2008, 489, 24 punktą, kuriame daroma nuoroda į 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Locamion* (C-8/96, EU:C:1997:601).

3. Vis dėlto kapitalo įnašas pagal bendrovių teisę (šioje byloje – kitos bendrovės, kuri yra nekilnojamojo turto savininkė, kapitalo dalys apmokėtos nepiniginiais įnašais) ir su tuo susijęs nekilnojamojo turto perleidimo mokestis yra didelė problema, ypač bendrovių restruktūrizavimo atveju. Tai paaiškina siekį šią problemą spręsti pagal Sąjungos teisę (šiuo atveju – Direktyvą 2008/7/EB).

4. Teisingumo Teismas turi galimybę išaiškinti Direktyvos 2008/7/EB taikymo sritį. Nekyla jokių abejonių, kad pagal šią direktyvą valstybėms narėms nedraudžiama nustatyti nacionalinio nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio. Vis dėlto kyla klausimas, ar minėtu nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio taikymo išplėtimu, apimančiu nekilnojamojo turto nuosavybės teisę turinčių bendrovių kapitalo dalių perleidimą, direktyva gali būti pažeista. Jei taip, tuomet galbūt nekilnojamojo turto perleidimo mokestis apskritai neturėtų būti taikomas. Tokia prielaida kyla todėl, kad nevienodas požiūris į ekonomiškai vienodus sandorius paprastai nacionalinėje teisėje draudžiamas, jei joje, kaip dažnai ir būna, yra įtvirtintas vienodo požiūrio principas, atitinkantis Chartijos 20 straipsnį. Todėl Teisingumo Teismas ir vėl[4] turi spręsti dėl nacionalinių (nesuderintų) valstybių narių mokesčių teisės aktų, šiuo atveju – nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio, tolesnio galiojimo.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2008/7/EB 2 ir 7 konstatuojamosiose dalyse paaiškinama:

„(2) Netiesioginiai kapitalo pritraukimo mokesčiai, būtent – kapitalo mokestis (mokestis[,] imamas už kapitalo įnašus į bendroves ir firmas), vertybinių popierių žyminis mokestis ir restruktūrizavimo operacijų mokestis, neatsižvelgiant į tai, ar šiomis operacijomis didinamas kapitalas, sudaro diskriminaciją, dvigubą apmokestinimą ir skirtumus, kurie kliudo laisvam kapitalo judėjimui. Tokias pasekmes sukelia ir kiti netiesioginiai mokesčiai, kurių savybės tokios pačios, kaip kapitalo mokesčio arba vertybinių popierių žyminio mokesčio.“

„(7) Neatsiejama vidaus rinkos koncepcijos dalis yra tai, kad kapitalo pritraukimo mokestis vidaus rinkoje bendrovei ar firmai neturėtų būti priskaičiuojamas daugiau nei vieną kartą. Todėl jei valstybė narė, kuriai priskirta apmokestinimo teisė, nerenka kapitalo mokesčio už tam tikrus ar visus sandorius, kuriuos apima ši direktyva, tai kitos valstybės narės negali įgyvendinti apmokestinimo teisės tokių sandorių atžvilgiu ir kad tokio mokesčio dydis turi būti vienodas visose valstybėse narėse, kad tai nesudarytų kliūčių laisvam kapitalo judėjimui.“

6. Direktyvos 2008/7/EB 1 straipsnio a ir b punktuose nurodyta direktyvos taikymo sritis:

„Ši direktyva reglamentuoja netiesioginių mokesčių rinkimą už:

a) kapitalo įnašus į kapitalo bendroves;

b) restruktūrizavimo operacijas, kuriose dalyvauja kapitalo bendrovės.“

[4] Kitoje srityje žr. neseniai priimtą 2024 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *Credit Suisse Securities (Europe)* (C-601/23, EU:C:2024:1048).

7. Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio a punkte nustatyta:

„Šios direktyvos tikslais ir laikantis 4 straipsnio, toliau nurodyti sandoriai laikomi „kapitalo įnašais“:

a) kapitalo bendrovės steigimas.“

8. Direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnio 1 dalies a ir e punktuose nurodyta:

„1. Valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais, renkamais už:

a) kapitalo įnašus;

<…>

e) 4 straipsnyje nurodytas restruktūrizavimo operacijas.“

9. Direktyvos 2008/7/EB 6 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„1. Nepaisant 5 straipsnio, valstybės narės gali rinkti šiuos mokesčius:

a) vertybinių popierių perleidimo proporcinio tarifo mokesčius;

b) perleidimo mokesčius, įskaitant žemės registracijos mokesčius, už jų teritorijoje esančių verslų arba nekilnojamojo turto perleidimą kapitalo bendrovei; <…>

f) pridėtinės vertės mokestį.“

10. Direktyvos 2008/7/EB 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„1. Neatsižvelgiant į 5 straipsnio 1 dalies a punktą, valstybė narė, kuri 2006 m. sausio 1 d. rinko mokestį už kapitalo įnašus į kapitalo bendroves (toliau – kapitalo mokestis), gali tą mokestį toliau taikyti, jei ji laikosi 8–14 straipsnių.“

11. Direktyvos 2008/7/EB 8 straipsnyje nustatyta:

„1. Kapitalo mokestis turi būti vieno tarifo.

2. Valstybės narės taikomas kapitalo mokesčio tarifas neturi būti didesnis už tos valstybės narės 2006 m. sausio 1 d. taikytą tarifą. Jei po tos datos valstybė narė taikomą tarifą sumažina, tai ji negali vėl nustatyti didesnio tarifo.

3. Visais atvejais kapitalo mokesčio tarifas negali viršyti 1 %.“

B. Portugalijos teisė

12. *Imposto Municipal sobre [as Transmissões Onerosas de] Imóveis* (savivaldybės mokestis už nekilnojamojo turto perleidimą už atlygį) 2003 m. į Portugalijos teisės sistemą buvo įtrauktas 2003 m. lapkričio 12 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 287/2003 (toliau – IMT kodeksas).

13. Faktinių aplinkybių nustatymo metu (2019 m.) IMT kodekso 2 straipsnyje dalykinė ir teritorinė taikymo sritys buvo reglamentuojamos taip:

„1. IMT taikomas nekilnojamojo turto, esančio nacionalinėje teritorijoje, nuosavybės teisės ar jos dalies perleidimui už atlygį.

2. Taikant 1 dalį, nekilnojamojo turto perleidimo sąvoka taip pat apima: <…>

d) tikrųjų ūkinių bendrijų, komanditinių ūkinių bendrijų ar ribotos atsakomybės bendrovių akcijų ar kapitalo dalių įsigijimą, kai šios bendrovės yra nekilnojamojo turto savininkės ir kai dėl šio įsigijimo, nusidėvėjimo ar kito įvykio vienas iš partnerių turi ne mažiau kaip 75 % įstatinio kapitalo arba partnerių skaičius sumažėja iki susituokusios poros arba faktinės poros.“

14. IMT kodekso 12 straipsnyje reglamentuojama mokesčio bazė:

„1. IMT taikomas akte ar sutartyje nurodytai vertei arba, jei ji didesnė, nekilnojamojo turto mokestinei referencinei vertei. <…>

4. Vis dėlto ankstesnių dalių nuostatomis nepažeidžiamos šios taisyklės: <…>

19) Kai įvyksta 2 straipsnio 2 dalies d ir e punktuose nurodyti perleidimai, mokestis apskaičiuojamas taip:

a) pagal mokestinę referencinę nekilnojamojo turto vertę, atitinkančią kapitalo dalį ar kontrolinį akcijų paketą, arba, priklausomai nuo konkretaus atvejo, pagal visą tokio turto vertę; abiem atvejais atsižvelgiama į balansinę vertę, jei ji yra didesnė; <…>“

15. IMT kodekso 17 straipsnyje nustatyti mokesčio tarifai svyruoja nuo 1 iki 8 %, priklausomai nuo nekilnojamojo turto vertės.

III. Faktinės aplinkybės

16. Ši byla pradėta NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S.A., kurios registruota buveinė yra Lisabonoje (toliau – NOVA), pateikus prašymą inicijuoti arbitražo procedūrą prieš *Autoridade Tributária e Aduaneira* (toliau – mokesčių ir muitų administratorius).

17. NOVA yra kontroliuojančioji bendrovė (*sociedade gestora de participações sociais* – SGPS), kuri 2019 m. kovo 28 d. buvo įsteigta kaip akcinė bendrovė. NOVA įstatinis kapitalas buvo visiškai apmokėtas nepiniginiais įnašais (akcijomis ir kapitalo dalimis), kurie priklausė vienintelei akcininkei *Iberomoldes, SGPS S.A*. Šiuo atveju tai buvo bendrovės *Edilásio Carreira da Silva Lda*. dvi kapitalo dalys, kurios sudarė jos visą įstatinį kapitalą.

18. Apmokestinimo momento atsiradimo dieną bendrovė *Edilásio Carreira da Silva Lda*. buvo dviejų nekilnojamojo turto objektų, kurių orientacinė mokestinė vertė (toliau – referencinė vertė) buvo 140 900,00 ir 358 296,50 EUR, savininkė.

19. Paprastai nekilnojamojo turto, esančio Portugalijos teritorijoje, nuosavybės teisės ar jos dalies perleidimui už atlygį taikomas nekilnojamojo turto perleidimo mokestis (*Imposto Municipal sobre [as Transmissões Onerosas de] Imóveis* – savivaldybės mokestis už nekilnojamojo turto perleidimą

už atlygį, toliau – IMT). Pagal IMT kodekso (2019 m. galiojusi redakcija) 2 straipsnio 2 dalies d punktą į nekilnojamojo turto perleidimo sąvoką patenka bendrovių kapitalo dalių įsigijimas, kai šios bendrovės yra nekilnojamojo turto savininkės ir kai dėl šio įvykio vienas iš partnerių ar akcininkų turi ne mažiau kaip 75 % įstatinio kapitalo.

20. Mokesčių ir muitų administratorius (Leirijos mokesčių direkcija, Portugalija) atliko mokesčių patikrinimą dėl IMT už 2019 finansinius metus, ir, be kita ko, nustatė bendrovės nekilnojamojo turto objektų grynąją balansinę vertę 2019 m. kovo 31 d. bei apskaičiavo IMT bazę. Būtent dėl bendrovei *Edilásio Carreira Silva Lda*. priklausančio nekilnojamojo turto mokesčių ir muitų administratorius nustatė, kad mokėtinas IMT yra 68 855,61 EUR kartu su 11 024,45 EUR delspinigių.

21. 2023 m. rugsėjo 22 d. NOVA pateikė prašymą dėl arbitražo, kuriuo buvo pradėta ši byla, ir jame užginčijo IMT sumą, susijusią su bendrovei *Edilásio Carreira Silva Lda* priklausančiu nekilnojamuoju turtu.

22. Nagrinėjama byla susijusi su kapitalo bendrovės (NOVA) steigimu, įnešant kapitalo įnašą, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/7/EB 3 straipsnio a punktą, kuriam pagal šios direktyvos 5 straipsnio 1 dalies a punktą neturi būti taikoma jokia netiesioginio apmokestinimo forma. Bendrovės *Edilásio Carreira da Silva Lda*. kapitalo dalių perleidimas, kuriuo buvo atliktas turto įnašas ir dėl kurio buvo apskaičiuotas aptariamas IMT, nepatenka į Direktyvos 2008/7/EB 6 straipsnyje numatytą išimtį tiek dėl to, kad „kapitalo dalys“ nėra vertybiniai popieriai (kaip jie suprantami pagal direktyvos 6 straipsnio 1 dalies a punktą), tiek dėl to, kad IMT nėra „perleidimo mokestis“ (kaip jis suprantamas pagal direktyvos 6 straipsnio 1 dalies b punktą).

23. Mokesčių ir muitų administratoriaus nuomone, Direktyva 2008/7/EB leidžia taikyti apmokestinimą pagal jos 6 straipsnį. IMT kodekse prie perleidimų, apmokestinamų šiuo mokesčiu, priskiriami tam tikri sandoriai, tiesiogiai ar netiesiogiai susiję su nekilnojamojo turto perleidimu, visų pirma bendrovių kapitalo dalių įsigijimu. Šiuo kodeksu siekiama užkirsti kelią tam, kad įsigyjant bendrovių, turinčių nekilnojamojo turto, akcijų ar kapitalo dalių, netiesiogiai būtų įgyjama nuosavybės teisė į tokį nekilnojamąjį turtą jo neapmokestinant atitinkamais mokesčiais.

IV. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą procedūra

24. Prašymą inicijuoti arbitražo procedūrą nagrinėjantis *Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos šešis prejudicinius klausimus:

1. Ar mokestis, kuriuo apmokestinamas nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą ar jos dalies perleidimas už atlygį ir kuris nekilnojamojo turto perleidimo sąvokai prilygina bet kokį atvejį, kai akcininkas ar partneris turi ne mažiau kaip 75 % bendrovės, kuriai priklauso nekilnojamasis turtas, įstatinio kapitalo (kaip šioje byloje nagrinėjamas IMT), laikytinas „netiesioginiu mokesčiu“, taikomu pritrauktam kapitalui, kaip tai suprantama pagal Tarybos direktyvą 2008/7/EB?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar šios direktyvos tikslais toks sandoris, kaip nagrinėjamas šioje byloje, kuriuo įsteigiama kapitalo bendrovė, kaip tai suprantama pagal Tarybos direktyvos 2008/7 2 straipsnį, siekiant vykdyti kapitalo dalių valdymo veiklą, o visas įstatinis kapitalas apmokamas įnešant įnešančiosios bendrovės (kuri taip pat vykdo kapitalo dalių valdymo veiklą) turimas kitų bendrovių kapitalo dalis, neperleidžiant kitų elementų ar priemonių ar visų nuosavo kapitalo priemonių, ir kai įnešančioji bendrovė mainais gauna visą gaunančiosios bendrovės įstatinį kapitalą, turi būti kvalifikuojamas kaip kapitalo įnašas (kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 3 straipsnį) ar kaip restruktūrizavimo operacija (kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 4 straipsnį)?

3. Jeigu į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Tarybos direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies a arba e punktas draudžia apmokestinti nagrinėjamą sandorį pagal IMT kodekso 2 straipsnio 2 dalies b punktą, pagal kurį kapitalo dalių, sudarančių ne mažiau kaip 75 % bendrovės, kuriai priklauso nekilnojamasis turtas, įstatinio kapitalo, perleidimas laikomas nekilnojamojo turto perleidimu?

4. Jei į trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar perleistos „kapitalo dalys“ laikomos „vertybiniais popieriais“ Tarybos direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies a punkto tikslais?

5. Jei į trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Tarybos direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b arba c punkto tikslais IMT laikytinas „perleidimo mokesčiu“?

6. Jei IMT kodekso 2 straipsnio 2 dalies d punktas laikomas suderinamu su Tarybos direktyva 2008/7, ar šios direktyvos 8 straipsnio 3 dalis ir 11 straipsnis draudžia šio kodekso 12 straipsnio 4 dalies 19 punkto a papunktyje ir 17 straipsnyje įtvirtintas taisykles, pagal kurias taikomas 1–8 % mokesčio tarifas, priklausomai nuo mokesčio bazės, kuri nustatoma atsižvelgiant į nekilnojamojo turto mokestinę referencinę vertę arba į balansinę vertę, jei ji didesnė?

25. Nagrinėjant bylą Teisingumo Teisme, NOVA, S.A., Portugalija, Vokietijos Federacinė Respublika ir Europos Komisija pateikė rašytines pastabas. Teisingumo Teismas, remdamasis Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalimi, nutarė nerengti teismo posėdžio.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl Direktyvos 2008/7 taikymo srities

26. Pirmuoju iš šešių prejudicinių klausimų prašoma išaiškinti Direktyvos 2008/7 taikymo sritį. Direktyvos 2008/7 5 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad valstybės narės kapitalo bendrovių neapmokestina jokios formos netiesioginiais mokesčiais už kapitalo įnašus. Pagal šios direktyvos 3 straipsnio a punktą „kapitalo įnašais“ laikomas ir kapitalo bendrovės steigimas. Šiuo atveju buvo įsteigta kapitalo bendrovė.

27. Tam, kad būtų galima taikyti Direktyvą 2008/7, kaip rodo ir direktyvos pavadinimas, nacionalinis nekilnojamojo turto perleidimo mokestis (šiuo atveju IMT) turi būti „netiesioginis mokestis, taikomas kapitalo pritraukimui“. Pagal Direktyvos 2008/7 1 straipsnį ši direktyva reglamentuoja netiesioginių mokesčių rinkimą už kapitalo įnašus į kapitalo bendroves. Jei IMT nėra laikytinas tokiu netiesioginiu mokesčiu, tuomet visi kiti klausimai tampa nereikšmingi.

1. Ar IMT yra mokestis, taikomas kapitalo pritraukimui?

28. Pagal 7 konstatuojamąją dalį galima daryti išvadą, kad kalbama apie mokestį, taikomą kapitalo pritraukimui.

29. Šiuo atveju kalbama apie nekilnojamojo turto perleidimo mokestį. Šiuo mokesčiu apmokestinamas nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimas, paprastai perleidžiant nuosavybės teisę kitam asmeniui [5]; mokestis apskaičiuojamas atsižvelgiant į už turtą sumokėtą kainą. Ar toks nekilnojamojo turto perleidimo mokestis teoriškai laikytinas apyvartos mokesčiu (pagal istorinį supratimą), ar, kaip ir pridėtinės vertės mokestis (kuris yra bendrasis vartojimo mokestis), specialiu vartojimo mokesčiu (mokestis už specialios vartojimo prekės įsigijimą nekilnojamojo turto forma) – šis klausimas gali likti neatsakytas. Nekilnojamojo turto perleidimo mokestis neturi nieko bendra su kapitalo pritraukimo apmokestinimu ar kapitalo įnašais. Todėl nekilnojamojo turto perleidimo mokestis nėra draudžiamas mokestis už kapitalo įnašus, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2008/7/EB 5 straipsnį.

2. Ar netiesioginio nekilnojamojo turto perleidimo apmokestinimas yra mokestis už kapitalo įnašus?

30. Taigi būtina išsiaiškinti, ar pirma nurodyta išvada būtų kitokia, jeigu nekilnojamojo turto perleidimo mokestis būtų taikomas už kapitalo bendrovės steigimą ir bendrovės kapitalo įnašus.

31. Atsižvelgiant į valstybių narių fiskalinį suverenumą ir ribotą Europos Sąjungos kompetenciją mokesčių teisės srityje, negalima plačiai aiškinti, kad į Direktyvos 2008/7 5 straipsnyje nustatytus apribojimus patenka bet koks mokestis, susijęs su bendrovės kapitalo įnašais. Nors Teisingumo Teismas priėmė kitokį sprendimą, susijusį su Direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms [6], šis labai plačiai aiškinamas teiginys apsiriboja tik ta direktyva ir negali būti taikomas Direktyvai 2008/7. Kaip Teisingumo Teismas jau teisingai pastebėjo, Direktyvoje 2008/7 numatyta suderinimo sistema netaikoma tiesioginiams mokesčiams, kurie priklauso valstybių narių kompetencijai [7], pavyzdžiui, nekilnojamojo turto perleidimo mokesčiui.

32. Taigi reikia atskirti, ar IMT laikytinas kitu mokesčiu, turinčiu tuos pačius požymius kaip kapitalo mokestis ir vertybinių popierių žyminis mokestis (kaip aiškiai nurodyta 2 konstatuojamojoje dalyje), kuriuo faktiškai apmokestinamas kapitalo pritraukimas, o gal apmokestinimas taikomas tik kapitalo bendrovės įsteigimo atveju, bet apmokestinamas kitas objektas. Pagal Direktyvą 2008/7/EB draudžiami tik mokesčiai, turintys tokius pačius požymius kaip ir kapitalo mokestis [8].

[5] Vokietijoje tai įmanoma net ir be nuosavybės teisės perleidimo, nes nekilnojamojo turto perleidimo mokesčiais apmokestinami ir teisiniai sandoriai, kurie, be teisės į perleidimą, suteikia kitam asmeniui teisę ar ekonominę galimybę savo sąskaita disponuoti nekilnojamuoju turtu vidaus rinkoje (žr. *Grunderwerbsteuergesetz* (Vokietijos nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio įstatymas) 1 straipsnio 2 dalį).

[6] 2025 m. rugpjūčio 1 d. Sprendimas *Banca Mediolanum* (C-92/24–C-94/24, EU:C:2025:599, 41 punktas – bet koks mokestis). Taip pat žr. mano išvadą sujungtose bylose *Banca Mediolanum* (C-92/24–C-94/24, EU:C:2025:223, 37 ir paskesni punktai).

[7] 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *P. P. Handelsgesellschaft* (C-113/99, EU:C:2001:32, 24 punktas) ir 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Frederiksen* (C-287/94, EU:C:1996:354, 21 punktas).

[8] 2007 m. birželio 28 d. Sprendimas *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft* (C-466/03, EU:C:2007:385, 48 punktas), 2001 m. sausio 18 d. Sprendimas *P. P. Handelsgesellschaft* (C-113/99, EU:C:2001:32, 27 punktas), 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Locamion* (C-8/96, EU:C:1997:601, 26 punktas), 1996 m. rugsėjo 26 d. Sprendimas *Frederiksen* (C-287/94, EU:C:1996:354, 20 punktas) ir 1996 m. birželio 11 d. Sprendimas *Denkavit Internationaal ir kt.* (C-2/94, EU:C:1996:229, 23 punktas). Taip pat 2009 m. spalio 1 d. Sprendimas *HSBC Holdings ir Vidacos Nominees* (C-569/07, EU:C:2009:594, 29 punktas).

33. Vadinasi, konkrečiu atveju reikia nustatyti tikrąjį IMT apmokestinimo objektą ir patikrinti, ar jis yra taikomas, jei perleidžiamos tik bendrovės, kuri turi nekilnojamojo turto, kapitalo dalys, nesteigiant naujos bendrovės ir neatliekant įnašo į steigiamą bendrovę. Tokiu atveju svarbu ne kapitalo pritraukimas, o kito objekto apmokestinimas.

34. Atitinkamai taip pat reikia atsižvelgti į Teisingumo Teismo sprendimą dėl ankstesnės direktyvos dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui (Direktyva 69/335/EEB[9]), nuostatų, susijusių su vertybinių popierių žyminiu mokesčiu. Šiuo atveju Ispanija apmokestino vertybinių popierių (neatsižvelgiant į jų skaičių) perleidimą bendrovėms, kurių turtą sudaro ne mažiau kaip 50 % nekilnojamojo turto nacionalinėje teritorijoje. Teisingumo Teismas pagrįstai atmetė Ispanijos argumentą, kad šiuo atveju kalbama ne apie vertybinių popierių perleidimą, o apie nekilnojamojo turto perleidimą[10], ir rėmėsi mokesčio atsiradimo faktinėmis aplinkybėmis (vertybinių popierių perleidimu).

35. Minėtu atveju kalbama ne apie ekonominį nekilnojamojo turto perdavimą, o tik apie bendrovės, turinčios nekilnojamojo turto, kapitalo dalių perleidimą. Dėl to įsigytų bendrovės kapitalo dalių skaičius nebuvo svarbus. Be to, mokestis buvo apskaičiuotas pagal kapitalo dalių vertę, o ne pagal nekilnojamojo turto vertę. Todėl toje byloje buvo nagrinėjamas bet koks tam tikrų bendrovių (turinčių tam tikro turto) kapitalo dalių perleidimas. Taigi Teisingumo Teismas išnagrinėjo šį vertybinių popierių žyminį mokestį remdamasis ankstesnės Direktyvos 69/335 nuostatomis, tačiau nustatė, kad jis atitinka direktyvos reikalavimus[11].

36. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad nekilnojamojo turto vertės padidėjimo apmokestinimas, kai tai yra kapitalo įnašas, nepatenka į Direktyvos 69/355 taikymo sritį, nes jis nėra kapitalo mokestis[12]. Panašiai Teisingumo Teismas vėliau rėmėsi apmokestinimo objektu ir nurodė, kad mokestis, kuris labiau atitinka tiesioginį pajamų mokestį, nepatenka į (tuometinės) Direktyvos 69/355 taikymo sritį ir todėl nėra pagal šią direktyvą draudžiamas apmokestinimas[13]. Šią poziciją atitinka ir sprendimas dėl įregistravimo įmonių registre mokesčio bendrovėms, vykdančioms verslo veiklą. Kadangi šis mokestis buvo taikomas visoms kapitalo bendrovėms, kurios pagal įstatymą buvo laikomos vykdančiomis verslo veiklą, bet taip pat ir kitoms teisinėms formoms (individualioms įmonėms), Teisingumo Teismas nusprendė, kad Direktyva 69/355/EEB tam neprieštarauja[14].

37. Šiuo atveju šios bylos faktines aplinkybes labiausiai atitinka Teisingumo Teismo sprendimas, susijęs su Prancūzijos transporto priemonių registracijos mokesčio teisėtumu[15]. Šis mokestis nepateko į Direktyvos 69/355 taikymo sritį, nors buvo taikomas dviejų kapitalo bendrovių susijungimo atveju, nes šis susijungimas buvo tik priežastis, o ne apmokestinimo objektas[16].

[9] 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalui pritraukti (69/335/EEB) (OL L 249, 1969, p. 25; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 11).

[10] 2010 m. spalio 6 d. Sprendimas *INMOGOLF* (C-487/09, EU:C:2010:586, 17 punktas).

[11] 2010 m. spalio 6 d. Sprendimas *INMOGOLF* (C-487/09, EU:C:2010:586, rezoliucinė dalis).

[12] 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Immobiliare SIF* (C-42/96, EU:C:1997:602, 24 punktas).

[13] 2005 m. kovo 10 d. Sprendimas *Optiver ir kt.* (C-22/03, EU:C:2005:143, 33 ir 34 punktai).

[14] 2012 m. balandžio 19 d. Sprendimas *Grillo Star Fallimento* (C-443/09, EU:C:2012:213, 43 punktas); kaip ir ankstesnis 1996 m. vasario 13 d. Sprendimas *Bautiaa ir Société française maritime* (C-197/94 ir C-252/94, EU:C:1996:47, 33 ir 38 punktai), kuriame nurodoma, kad mokestis buvo taikomas susijungimams, kuriuose dalyvavo tik juridiniai asmenys arba pelno mokesčio mokėtojai.

[15] 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Locamion* (C-8/96, EU:C:1997:601).

[16] 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Locamion* (C-8/96, EU:C:1997:601, 30 ir 31 punktai).

38. Nuodugniau išnagrinėjus Portugalijos teisės aktus, galima konstatuoti, kad šiuo atveju (atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo vertinimą) pagrindinis dėmesys skiriamas ne vertybinių popierių ar bendrovės kapitalo dalių perleidimui. Tiek Vokietija, tiek Portugalija teigia, kad IMT apmokestinimo objektas yra nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimas. Tiesioginiam nuosavybės įsigijimui prilyginamas netiesioginiam įsigijimas, kai įsigyjama ne mažiau kaip 75 % bendrovės, kuri yra nekilnojamojo turto savininkė, kapitalo dalių.

39. Toks prilyginimas gali būti grindžiamas tuo, kad, įsigijus daugiau kaip 75 % bendrovės kapitalo dalių, ekonominė disponavimo teisė ne tik į bendrovę, bet ir į jos nekilnojamąjį turtą perleidžiama kitam asmeniui. Taigi apmokestinamas vieno asmens ekonominės disponavimo teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimas kitam, o ne bet kokios rūšies kapitalo pritraukimas. Kadangi vieno asmens ekonominė disponavimo teisė į nekilnojamąjį turtą gali būti perleista kitam tiek tiesioginio įsigijimo (vadinamojo turto pirkimo, angl. *asset deal*), tiek netiesioginio įsigijimo (vadinamojo akcijų pirkimo, angl. *share deal*) būdu, logiška, kad Portugalija pagal mokesčių teisę abu disponavimo teisės perleidimo būdus traktuoja vienodai.

40. Išvadą, kad IMT neturėtų būti apmokestinamas kapitalas, pritrauktas įnašu, arba perleistos kapitalo dalys, patvirtina ir tai, kad mokesčio apskaičiavimo bazė yra ne perleistos bendrovės vertė ar perleistų kapitalo dalių vertė, o tik nekilnojamojo turto vertė[17], kuriuo dabar gali disponuoti naujas asmuo (įsigyjanti bendrovė, šiuo atveju – NOVA). Tai taip pat rodo, kad apmokestinamasis objektas negali būti lyginamas su kapitalo mokesčio ar vertybinių popierių žyminio mokesčio objektu. Šį teiginį patvirtina ir tai, kad ne tik kapitalo įnašas, bet ir, pavyzdžiui, fizinio asmens įsigyti 75 % kapitalo dalių yra apmokestinami nekilnojamojo turto perleidimo mokesčiu.

41. Netgi esu linkusi manyti, kad nekilnojamojo turto perleidimo mokestis akcijų pirkimo (angl. *share deal*) atveju yra būtinas, siekiant užtikrinti mokesčių mokėtojų apmokestinimo lygybę ir apmokestinimą pagal jų ekonominį pajėgumą. Priešingu atveju būtų gana lengva išvengti nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio prievolės, perleidžiant nekilnojamąjį turtą kapitalo bendrovei prieš planuojamą pardavimą ir ateityje perleidžiant tik visas šios bendrovės kapitalo dalis.

42. Atsižvelgiant į tai, bendrovės, kuri yra nekilnojamojo turto savininkė, kontrolinio kapitalo dalių paketo perleidimo apmokestinimas yra būtinas nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio papildymas. Vis dėlto, jeigu nekilnojamojo turto perleidimo mokestis savaime nėra netiesioginis mokestis už kapitalo įnašus, tai ir būtinas šio mokesčio papildymas negali būti traktuojamas kitaip. Toks būtinas papildymas, susijęs su nekilnojamojo turto netiesioginiu perleidimu perleidžiant kontrolinį kapitalo dalių paketą ir taip užtikrinantis apmokestinimo lygybę ir apmokestinimo pagal ekonominį pajėgumą principo įgyvendinimą, taip pat negali būti laikomas mokesčiu už kapitalo įnašus.

3. Tarpinė išvada

43. Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal Direktyvą 2008/7 IMT nėra laikomas „netiesioginiu mokesčiu, taikomu kapitalo pritraukimui“, todėl jis pagal direktyvos 5 straipsnio 1 dalį nėra draudžiamas.

[17] Tai visų pirma pabrėžiama 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendime *Locamion* (C-8/96, EU:C:1997:601, 32 punktas).

B. Direktyvos 2008/7 6 straipsnio nuostatų taikymo sritis

44. Tai patvirtina Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta išimtis dėl perleidimo mokesčių, kuri, kaip ir 6 straipsnio 1 dalies f punkte nustatyta išimtis, yra tik deklaratyvaus pobūdžio. Pastarojoje išimtyje aiškiai nurodyta, kad valstybės narės gali taikyti pridėtinės vertės mokestį. Pridėtinės vertės mokestis taip pat netaikomas kapitalo pritraukimui kaip kapitalo mokestis (mokestis už kapitalo įnašus), bet paprastai juo apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas.

45. Tas pats taikoma ir Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytiems perleidimo mokesčiams. Šie mokesčiai renkami remiantis bendrais ir objektyviais kriterijais, jais apmokestinami kai kurie nekilnojamojo turto perleidimo sandoriai [18]. Taip yra ir šiuo atveju. IMT – jei teisingai supratau – renkamas remiantis bendrais ir objektyviais kriterijais, susijusiais su nekilnojamojo turto teisinės ar ekonominės nuosavybės perleidimu, kai ekonominė teisė disponuoti nekilnojamuoju turtu perleidžiama kitam asmeniui.

46. Priešingai, nei mano NOVA ir Komisija [19], nekilnojamojo turto perleidimo mokestis, susijęs su nuosavybės teisės į nekilnojamąjį turtą perleidimu, lieka perleidimo mokesčiu, kaip jis suprantamas pagal Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b punktą, net jei apmokestinamas tik netiesioginis nekilnojamojo turto perleidimas (akcijų pirkimas, angl. *share deal*). Kaip jau paaiškinta 41 ir 42 punktuose, vienodo apmokestinimo principas galėtų netgi įpareigoti apmokestinti netiesioginį nuosavybės teisės perleidimą.

47. Galiausiai tai prieštarautų ir KMVD direktyvos [20] 6 straipsniui, pagal kurį valstybės narės aiškiai įpareigojamos užkirsti kelią mokesčių teisės apėjimo schemoms ir nustatyti bendrą kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (nesuderintoje) pelno mokesčio teisės srityje. Taip pat būtų nesuderinama, jei Direktyva 2008/7 būtų aiškinama taip, kad pagal ją draudžiama valstybėms narėms apmokestinti nekilnojamojo turto netiesioginį perleidimą, siekiant užkirsti kelią nekilnojamojo turto mokesčio išvengimui perleidžiant bendrovę, kuriai priklauso nekilnojamasis turtas.

48. Taigi Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b punkte taip pat numatytas netiesioginis perleidimo mokestis, kaip šiuo atveju IMT, ir jis aiškiai neįtrauktas į jos taikymo sritį. Todėl visi kiti prejudiciniai klausimai ir galiausiai šeštasis prejudicinis klausimas yra nebūtini.

C. Šeštasis prejudicinis klausimas, ar viršytas leidžiamas mokesčio tarifas?

49. Šeštuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar tuo atveju, jeigu IMT yra suderinamas su Direktyva 2008/7, pagal tos direktyvos 8 straipsnį IMT tarifas yra ribojamas.

[18] 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Badischer Winzerkeller* (C-264/04, EU:C:2006:402, 32 punktas) ir 1997 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Immobiliare SIF* (C-42/96, EU:C:1997:602, 34 punktas).

[19] Ji grindžia savo poziciją 2010 m. spalio 6 d. Sprendimu *INMOGOLF* (C-487/09, EU:C:2010:586), kuriame, remiantis Direktyvos 2008/7/EB 6 straipsnio 1 dalies a punktu, leidžiama taikyti vertybinių popierių perleidimo proporcinio tarifo mokesčius. Vis dėlto ta byla buvo susijusi su specialiu mokesčiu už vertybinių popierių rinką, o šiuo atveju taip nėra.

[20] 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1). Dėl Sąjungos kompetencijos klausimų žr. mano išvadą byloje *Komisija / Belgija* (*Direktyva 2016/1164 – Dvigubas apmokestinimas*), C-524/23, EU:C:2025:381, 25 ir paskesni punktai).

50. Manau, jog šis klausimas grindžiamas jau paneigta prielaida, kad IMT patenka į Direktyvos 2008/7 taikymo sritį ir yra draudžiamas pagal 5 straipsnį. Kadangi taip nėra, 8 straipsnis negali daryti jokios įtakos IMT tarifui. Šiuo aspektu nuostatose dėl nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio, kuris apima (tiesioginį ar netiesioginį) teisės disponuoti nekilnojamuoju turtu perleidimą, gali būti numatytas didesnis mokesčio tarifas.

VI. Išvada

51. Taigi siūlau į *Tribunal Arbitral Tributario (Centro de Arbitragem Administrativa)* (Mokesčių arbitražo teismas (Administracinio arbitražo centras), Portugalija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Mokestis, taikomas nekilnojamojo turto, nuosavybės teisės ar jos dalies perleidimui už atlygį, nelaikytinas „netiesioginiu mokesčiu, taikomu kapitalo pritraukimui“, kaip tai suprantama pagal 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyvą 2008/7 dėl netiesioginių mokesčių, taikomų kapitalo pritraukimui. Tai taikoma ir tuo atveju, kai nekilnojamojo turto perleidimui prilyginamas bet koks atvejis, kai akcininkas turi ne mažiau kaip 75 % bendrovės, kuriai priklauso nekilnojamasis turtas, įstatinio kapitalo.

2. Direktyvos 2008/7 6 straipsnio 1 dalies b punkte aiškiai nustatyta, kad „perleidimo mokesčiai“, tokie kaip nekilnojamojo turto perleidimo mokestis, nepatenka į Direktyvos 2008/7 taikymo sritį. Perleidimo mokestis taikomas ir apmokestinant netiesioginį perleidimą (perleidžiant teisę disponuoti nekilnojamuoju turtu pagal kontrolinį kapitalo dalių paketą bendrovėje, kuri yra nekilnojamojo turto savininkė). Taigi Direktyvos 2008/7 8 straipsnyje nenumatyta jokio nekilnojamojo turto perleidimo mokesčio tarifo apribojimo.

[i] Ši išvada buvo iš dalies pakeista 4 išnašoje po jos pirmosios versijos paskelbimo internete.