Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
J. KOKOTT,
представено на 12 февруари 2026 година [1] [i]

Дело C-837/24

NOVA IBEROMOLDES — SGPS, S.A.
срещу
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия)

„Преюдициално запитване — Косвени данъци върху набирането на капитал — Внасяне на дружествени дялове — Съвместимост на данък върху придобиването на недвижими имоти с Директива 2008/7 — Данък върху прехвърлянето — Косвено прехвърляне на недвижим имот чрез прехвърляне на най-малко 75 % от дяловете на дружество, което има недвижимо имущество“

I. Въведение

1. За преюдициалното запитване по настоящото дело Съдът трябва да разгледа сравнително слабо познатата Директива 2008/7/ЕО относно косвените данъци върху набирането на капитал [2] (наричана по-нататък „Директива 2008/7“). Тази директива забранява на държавите членки да облагат с косвени данъци вноските в капитала на дружества.

2. Въпросът за тълкуване, на който следва да се даде отговор, изглежда странен [3], понеже запитващата юрисдикция подлага на съмнение допустимостта на данък върху придобиването на недвижими имоти, с който обикновено се облага не само прякото, но и косвеното придобиване на недвижим имот чрез придобиването на дружество, което притежава този имот. Това всъщност е наложително от съображения както за равно третиране, така и за предотвратяване на договорености с цел заобикаляне на данъчното законодателство. Ако не съществуваше подобна правна уредба, вероятно всички

[1] Език на оригиналния текст: немски.

[2] Директива на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 46, 2008 г., стр. 11).

[3] За Bundesfinanzhof (Федерален върховен съд) в Германия отговорът е толкова ясен, че той се отказва да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз — вж. BFH, решение от 19 декември 2007 г., II R 65/06, BStBl. II 2008, 489, т. 24, с позоваване на решение от 11 декември 1997 г., Locamion (C-8/96, EU:C:1997:601).

недвижими имоти щяха да се апортират в капиталови дружества, а след това дяловете на тези дружества щяха да се продават, за да се постигне същият икономически резултат — прехвърляне на правомощието за разпореждане с недвижим имот — без данъчно облагане.

3. Независимо от това данъкът върху придобиването на недвижими имоти, който се дължи при вноска в капитала в съответствие с дружественото право (в случая — под формата на апорт на дружествени дялове в друго дружество, собственик на недвижим имот), представлява неудобство, особено в случаи на преструктуриране. Това обяснява опита да се противодейства на изложеното положение с правото на Съюза (в случая — Директива 2008/7).

4. Съдът на Европейския съюз има повод да изясни обхвата на Директива 2008/7. Наистина, посочената директива, и това впрочем не се оспорва, не забранява на държавите членки да въвеждат национален данък върху придобиването на недвижими имоти. Възниква обаче въпросът дали посоченото по-горе необходимо включване в обхвата на данъка върху придобиването на недвижими имоти и на прехвърлянето на дялове в дружества, собственици на недвижим имот, може да противоречи на тази директива. При утвърдителен отговор вероятно няма да е възможно повече да се налага данък върху придобиването на недвижими имоти. Това е така, защото националното право, доколкото в него често съществува принцип на равно третиране, подобен на член 20 от Хартата, по правило не би позволило различно третиране на еднакви по своя резултат икономически сделки. Ето защо на Съда се налага пак[4] да се произнесе по запазването на действието на национално (нехармонизирано) данъчно право на държавите членки, в случая — на данъка върху придобиването на недвижими имоти.

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

5. Съображения 2 и 7 от Директива 2008/7 пояснят:

„(2) Косвените данъци върху набирането на капитал, а именно данъкът върху вноските в капитала (данъкът, който се начислява върху вноските в капитала на дружества и компании), гербовият налог върху ценните книжа и данъкът върху операциите по преструктуриране, независимо дали тези операции са свързани с увеличаване на капитала, пораждат дискриминация, двойно данъчно облагане и несъответствия, които са в противоречие със свободното движение на капитали. Същото важи и за другите косвени данъци, които имат характеристики, идентични с тези на данъка върху вноските в капитала и гербовия налог върху ценните книжа.

(7) Присъщо на концепцията за вътрешния пазар е данъкът върху набирането на капитала в рамките на вътрешния пазар от дружество или компания да не бъде налаган повече от един път. В този смисъл, ако държава членка, получила правото да налага данък върху вноските в капитала, не облага с него всички или част от транзакциите, обхванати от настоящата директива, не следва да е възможно друга държава членка да упражни такова право по отношение на същите транзакции“.

[4] Вж. в друга област неотдавна постановеното решение от 19 декември 2024 г., Credit Suisse Securities (Europe), C-601/23, EU:C:2024:1048.

6. Член 1, букви а) и б) от Директива 2008/7 уреждат нейното приложно поле, както следва:

„Настоящата директива урежда облагането с косвени данъци на:

а) вноските в капитала на капиталови дружества;

б) операциите по преструктуриране, в които участват капиталови дружества;“.

7. Член 3, буква а) от Директива 2008/7 гласи:

„За целите на настоящата директива и при спазване на член 4 за „вноски в капитала“ се считат следните транзакции:

а) учредяването на капиталово дружество;“.

8. Съгласно член 5, параграф 1, букви а) и д) от Директива 2008/7:

„1. Държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък по отношение на следното:

а) вноски в капитала;

[…]

д) операциите по преструктуриране, посочени в член 4“.

9. Член 6, параграф 1 от Директива 2008/7 гласи:

„1. Независимо от член 5 държавите членки могат да налагат следните данъци и такси:

а) данъци върху прехвърлянето на ценни книжа, независимо дали се облагат с твърда ставка или не;

б) данъци върху прехвърлянето, включително такси за регистрация на земя, при прехвърлянето на капиталово дружество на стопанска дейност или недвижимо имущество, намиращи се в рамките на тяхната територия;

[…]

е) данък добавена стойност“.

10. Член 7, параграф 1 от Директива 2008/7 предвижда:

„1. Независимо от член 5, параграф 1, буква а) държава членка, която към 1 януари 2006 г. е облагала с данък вноските в капитала на капиталовите дружества, наричан по-долу „данък върху вноските в капитала“, може да продължи да прави това, при условие че спазва разпоредбите на членове 8—14“.

11. Член 8 от Директива 2008/7 определя:

„1. Прилага се единна ставка на данъка върху вноските в капитала.

2. Ставката на данъка върху вноските в капитала, прилагана от дадена държава членка, не може да превишава ставката, прилагана от същата държава членка към 1 януари 2006 г. Когато след тази дата тази държава членка намали прилаганата ставка, тя не може да въведе отново по-висока ставка.

3. Ставката на данъка върху вноските в капитала в никакъв случай не може да превишава 1 %“.

Б. Португалското право

12. Imposto Municipal sobre [as Transmissões Onerosas de] Imóveis (общински данък върху възмездното прехвърляне на недвижими имоти, наричан по-нататък „IMT“) е въведен в португалския правен ред през 2003 г. с Decreto-Lei n.° 287/2003, de 12 de novembro (Декрет-закон 287/2003 от 12 ноември 2003 г.) (наричан по-нататък „Кодексът за IMT“).

13. Към момента на настъпване на фактите (2019 г.) член 2 от Кодекса за IMT урежда материалния и териториалния обхват на този данък, както следва:

„1 — С IMT се облага възмездното прехвърляне на правото на собственост или на отделни правомощия от това право върху разположените на територията на страната недвижими имоти.

2 — За целите на параграф 1 понятието „прехвърляне на недвижими имоти“ включва и: […]

d) придобиването на дялове или акции в събирателни дружества, командитни дружества или дружества с ограничена отговорност, когато тези дружества притежават недвижими имоти и когато поради това придобиване, амортизация или други събития някой от съдружниците придобие най-малко 75 % от капитала или броят на съдружниците намалее до двама, които имат сключен брак или живеят във фактическо съпружеско съжителство“.

14. Член 12 от Кодекса за IMT урежда данъчната основа:

„1 — С IMT се облага стойността, посочена в акта или договора, или данъчната оценка на имота, ако е по-висока. […]

4 — Разпоредбите на предходните параграфи се прилагат, без да се засягат следните правила: […]

19. В случаите на прехвърляне на право на собственост, посочени в член 2, параграф 2, букви d) и e), данъкът се начислява, както следва:

a) върху данъчната оценка на имота, съответстваща на мажоритарния дял или участие, или върху общата стойност на тези имоти, според случая, като и в двата случая се взема предвид балансовата стойност, ако е по-висока; […]“.

15. Член 17 от Кодекса за ИМТ определя размера на данъчната ставка, която е от 1 % до 8 % в зависимост от стойността на недвижимия имот.

III. Обстоятелствата по спора

16. Главното производство е образувано по молба за арбитраж, подадена от дружество NOVA IBEROMOLDES — SGPS, S.A., със седалище в Лисабон (наричано по-нататък „NOVA“), срещу Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, наричан по-нататък „Данъчната администрация“).

17. NOVA е холдингово дружество (sociedade gestora de participações sociais, SGPS), учредено на 28 март 2019 г. под формата на акционерно дружество (S.A.). Акционерният капитал на NOVA е изцяло внесен под формата на непарични вноски (акции и дружествени дялове), притежавани от единствения акционер Iberomoldes, SGPS S.A. Доколкото е от значение в случая, това са два дружествени дяла в дружество Edilásio Carreira da Silva Lda., представляващи целия дружествен капитал.

18. Към момента на облагане с данъка дружество Edilásio Carreira da Silva Lda. е собственик на два недвижими имота със стойност за данъчни цели (наричана по-нататък „данъчна оценка“) 140 900,00 и 358 296,50 евро.

19. По принцип възмездните прехвърляния на правото на собственост (или на отделни правомощия от него) върху находящи се на територията на Португалия недвижими имоти се облагат с данък върху придобиването на недвижими имоти (Imposto Municipal sobre [as Transmissões Onerosas de] Imóveis) — общински данък върху възмездното прехвърляне на недвижими имоти (наричан по-нататък „IMT“). Съгласно член 2, параграф 2, буква d) от Código do IMT (Кодекс за IMT) (в редакцията, действаща през 2019 г.) понятието „прехвърляне на недвижими имоти“ включва и придобиването на участия в дружества, когато тези дружества притежават недвижими имоти и в резултат на събитие някой от съдружниците придобие най-малко 75 % от капитала на това дружество.

20. Данъчната администрация (Данъчна служба Лейрия, Португалия) извършва данъчна ревизия във връзка с IMT за финансовата 2019 г., установява нетната балансова стойност на недвижимите имоти към 31 март 2019 г. и определя данъчните основи за целите на IMT. Конкретно по отношение на имотите, притежавани от дружество Edilásio Carreira Silva Lda., данъчната администрация стига до извода, че се дължи IMT на обща стойност 68 855,61 евро, заедно с лихви в размер на 11 024,45 евро.

21. На 22 септември 2023 г. NOVA подава молба за арбитраж, въз основа на която е образувано настоящото производство, като оспорва размера на IMT върху имотите, притежавани от дружество Edilásio Carreira Silva Lda.

22. Според NOVA настоящото дело се отнася до учредяването на капиталово дружество (а именно самото NOVA) чрез вноска в капитала по смисъла на член 3, буква а) от Директива 2008/7, която съгласно член 5, параграф 1, буква а) от посочената директива не подлежи на облагане с косвен данък. Прехвърлянето на дружествените дялове в дружество Edilásio Carreira da Silva Lda., чрез което се извършил апортът на активи и което довело до определянето на спорния IMT, не попадало в обхвата на изключението по член 6 от

Директива 2008/7, тъй като „дружествените дялове“ не били ценни книжа (по смисъла на член 6, параграф 1, буква а) от тази директива) и ІМТ не представлявал „данък върху прехвърлянето“ (по смисъла на член 6, параграф 1, буква б) от нея).

23. Според данъчната администрация обаче Директива 2008/7 допуска облагането съгласно член 6 от нея. Кодексът за ІМТ определил като облагаеми прехвърляния на правото на собственост и някои сделки, пряко или косвено свързани с прехвърлянето на недвижими имоти, по-конкретно придобиването на дружествени дялове. Така всъщност се целяло да се предотврати възможността за косвено придобиване на недвижим имот без съответно облагане посредством придобиването на участия или дялове в дружества, чието имущество включва недвижими имоти.

IV. Преюдициалното производство

24. Компетентният да се произнесе по молбата за арбитраж Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия), спира производството и отправя до Съда на Европейския съюз следните шест въпроса:

„1. Трябва ли данък, с който се облага възмездното прехвърляне на правото на собственост или на отделни правомощия от това право върху недвижим имот и който приравнява към понятието за прехвърляне на недвижим имот всяко обстоятелство, при което съдружник придобива най-малко 75 % от капитала на дружество, което притежава недвижим имот (като разглеждания в настоящия случай ІМТ), да се счита за „косвен данък“, с който се облага набирането на капитал по смисъла на Директива 2008/7/ЕО?

2. При утвърдителен отговор на въпрос 1, трябва ли сделка като разглежданата, при която капиталово дружество съгласно член 2 от Директива 2008/7 е учредено с цел продължаване на дейността по управление на дялово участие и чийто капитал се реализира изцяло чрез дружествени дялове, които апортиращото дружество (което също осъществява дейност по управление на дялово участие) притежава в други дружества без прехвърляне на каквито и да било други части, средства и без прехвърляне на всички инструменти на собствения капитал, и при което в замяна на това апортиращото дружество получава целия дружествен капитал на дружеството бенефициер, по смисъла на тази директива да се квалифицира като вноска в капитала (по смисъла на член 3 от Директивата) или като операция по преструктуриране (по смисъла на член 4 от Директивата)?

3. При утвърдителен отговор на въпрос 1, забранява ли член 5, параграф 1, букви а) или д) от Директива 2008/7 облагането на въпросната сделка по член 2, параграф 2, буква d) от Кодекса за ІМТ, който приравнява към понятието за прехвърляне на недвижим имот прехвърлянето на дялово участие, представляващо най-малко 75 % от капитала на дружество, което притежава недвижим имот?

4. При утвърдителен отговор на въпрос 3, трябва ли прехвърлените „дялове“ да се считат за „ценни книжа“ по смисъла на член 6, параграф 1, буква а) от Директива 2008/7?

5. При утвърдителен отговор на въпрос 3, трябва ли ІМТ да се счита за „данък върху прехвърлянията“ по смисъла на член 6, параграф 1, букви б) или в) от Директива 2008/7?

6. Ако се установи, че член 2, параграф 2, буква d) от Кодекса за IMT е съвместим с Директива 2008/7, допускат ли член 8, параграф 3 и член 11 от Директивата правилата, предвидени в член 12, параграф 4, точка 19, буква а) и член 17 от Кодекса за IMT, съгласно които се прилага ставка от 1 % до 8 % в зависимост от данъчната основа, която се определя, като се вземе предвид данъчната оценка на имота или балансовата стойност, ако тя е по-висока?“.

25. В производството пред Съда писмени становища са представили NOVA, Португалия, Федерална република Германия и Европейската комисия. Съгласно член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът решава да не провежда съдебно заседание за изслушване на устните състезания.

V. Правен анализ

A. По приложното поле на Директива 2008/7

26. С първия от шестте въпроса се иска тълкуване на обхвата на Директива 2008/7. В тази насока член 5, параграф 1, буква а) от Директива 2008/7 предвижда, че държавите членки не облагат капиталовите дружества с никакъв вид косвен данък вноските в капитала. Съгласно член 3, буква а) от тази директива учредяването на капиталово дружество също се счита за вноска в капитала. В конкретния случай е извършено такова.

27. За да попада в приложното поле на Директива 2008/7 относно косвените данъци върху набирането на капитал, както следва от името на Директивата, националният данък върху придобиването на недвижими имоти (в случая — IMT) трябва да представлява „косвен данък върху набирането на капитал“. Съгласно член 1 от Директива 2008/7 тази директива се прилага по-конкретно по отношение на облагането с косвени данъци на вноските в капитала на капиталови дружества. Ако IMT не е такъв косвен данък, няма да има нужда да се отговаря на всички останали въпроси.

1. IMT като данък върху набирането на капитал?

28. От съображение 7 може да се заключи, че се имат предвид данъци върху капитала, който дадено дружество набира.

29. В случая обаче става въпрос за данък върху придобиването на недвижими имоти. С него се облага прехвърлянето на правото на разпореждане с недвижим имот, обикновено чрез прехвърляне на собствеността на друго лице[5], и по принцип този данък се определя въз основа на платената за целта цена. Не е необходимо да се дава отговор на въпроса дали от теоретична гледна точка подобен данък върху придобиването на недвижими имоти трябва да се счита за данък върху прехвърлянето (което съответства на историческото схващане), или, подобно на данъка върху добавената стойност (който е общ данък върху потреблението) — за специален данък върху потреблението (облагане на придобиването на

[5] В Германия това е възможно например дори без прехвърляне на собствеността, тъй като с данък върху придобиването на недвижими имоти там се облагат и сделки, които, без да пораждат право на прехвърляне на собствеността, от правна или икономическа гледна точка позволяват на друго лице да ползва за собствена сметка недвижим имот, находящ се на територията на страната (вж. член 1, параграф 2 от германския Grunderwerbsteuergesetz (Закон за данъка върху придобиването на недвижими имоти).

специално потребителско благо под формата на недвижим имот). Във всички случаи данъкът върху придобиването на недвижими имоти като такъв няма нищо общо с облагане на набирането или привличането на капитал. Ето защо данъкът върху придобиването на недвижими имоти не представлява данък върху вноски в капитала, който е забранен по смисъла на член 5 от Директива 2008/7.

2. Облагането на косвеното придобиване на недвижим имот като данък върху вноски в капитала?

30. Следователно трябва да се изясни дали горното заключение би се променило, ако данъкът върху придобиването на недвижими имоти се налага, както в настоящия случай, при учредяването на капиталово дружество и апортирането на дружествени дялове.

31. Дори само с оглед на данъчната компетентност на държавите членки и на ограничените правомощия на Съюза в областта на данъчното право не може да се приеме широко тълкуване в смисъл, че всеки данък, свързан с вноски в капитала на дружество, попада в обхвата на забраната по член 5 от Директива 2008/7. Въпреки че Съдът се е произнесъл по различен начин по отношение на Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки[6], това твърде широко схващане се ограничава до нея и не може да се пренесе към Директива 2008/7. Това е така, защото, както Съдът вече правилно е посочил в тази насока, предвиденото в Директива 2008/7 хармонизиране не обхваща преките данъци, като данъка върху придобиването на недвижими имоти, които са от компетентността на държавите членки[7].

32. Следователно се налага да се проведе разграничение между това дали ІМТ трябва да се счита за друг данък, който има характеристики, идентични с тези на данъка върху вноските в капитала и гербовия налог върху ценните книжа, както изрично се посочва в съображение 2, и с него действително се облага набирането на капитал, или облагането се извършва само по при учредяването на капиталово дружество, но има друг предмет на облагане. Всъщност Директива 2008/7 забранява само данъците, които имат същите характеристики и следователно същия предмет на облагане като данъка върху вноските в капитала[8].

33. Ето защо в конкретния случай следва да се установи действителният предмет на облагане на ІМТ и да се провери дали този данък се дължи и когато се прехвърлят само дялове в дружество, което притежава недвижим имот, без обаче по този начин да се учредява дружество или да се прави вноска в учредяващо се дружество. В подобен случай всъщност на преден план не стои набирането на капитал; напротив, облага се друг предмет.

6 Решение от 1 август 2025 г., Banca Mediolanum (C-92/24—C-94/24, EU:C:2025:599, т. 41 — всеки данък, независимо от неговото естество). По този въпрос вж. и заключението ми по съединени дела Banca Mediolanum (C-92/24—C-94/24, EU:C:2025:223, т. 37 и сл.).

7 Решения от 18 януари 2001 г., P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, т. 24), и от 26 септември 1996 г., Frederiksen (C-287/94, EU:C:1996:354, т. 21).

8 В същия смисъл решения от 28 юни 2007 г., Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft (C-466/03, EU:C:2007:385, т. 48), от 18 януари 2001 г., P. P. Handelsgesellschaft (C-113/99, EU:C:2001:32, т. 27), от 11 декември 1997 г., Locamion (C-8/96, EU:C:1997:601, т. 26), от 26 септември 1996 г., Frederiksen (C-287/94, EU:C:1996:354, т. 20), и от 11 юни 1996 г., Denkavit Internationaal и др. (C-2/94, EU:C:1996:229, т. 23). В същия смисъл решение от 1 октомври 2009 г., HSBC Holdings и Vidacos Nominees (C-569/07, EU:C:2009:594, т. 29).

34. В този смисъл трябва да се разбира и решението на Съда относно правната уредба, предшестваща Директива 2008/7 (Директива 69/335/ЕИО[9]), във връзка с данък върху търговията с ценни книжа. По онова дело Испания облага прехвърлянето на ценни книжа (независимо в какъв размер) на дружества, когато над 50 % от активите им се състоят от недвижими имоти, находящи се на територията на страната. Съдът правилно отхвърля възражението на Испания, че в случая не е налице прехвърляне на ценни книжа, а всъщност прехвърляне на недвижими имоти[10], като се основава на реалния факт, който поражда задължението за плащане на данъка (прехвърлянето на ценни книжа).

35. По онова дело не става дума за икономическо прехвърляне на недвижими имоти, а само за прехвърляне на дялове в дружество, което притежава такива имоти. Следователно размерът на придобитите дружествени дялове е без значение. Освен това данъкът е определен върху стойността на дяловете, а не върху стойността на недвижимия имот. Ето защо в разглеждания по онова дело случай на преден план е всяко прехвърляне на дружествени дялове в определени дружества (с определени активи). Поради това Съдът преценява този данък върху търговията с ценни книжа през призмата на правната уредба, предшестваща Директива 2008/7, при което установява, че той е в съответствие с тази директива[11].

36. В същата посока е и решението на Съда, съгласно което облагането на увеличението на стойността на недвижим имот при внасяне в имуществото на дружество не попада в обхвата на Директива 69/335, защото не представлява данък върху вноските в капитала[12]. Впоследствие Съдът се произнася по сходен начин, като приема за критерий предмета на облагане и посочва, че данък, който представлява по-скоро пряк подоходен данък, не попада в приложното поле на Директива 69/335 и следователно не представлява забранено облагане с данък[13]. Решението относно таксата за регистрация на лица, извършващи търговска дейност, също следва тази линия. Предвид факта, че тази такса действително се отнася за всички капиталови дружества, които по силата на закона трябва да се разглеждат като извършващи търговска дейност, но обхваща и други правни форми (еднолични търговци), Съдът приема, че тази такса е допустима съгласно Директива 2008/7[14].

37. Най-близо до положението в настоящия случай е решението на Съда относно допустимостта на данък при регистрация на МПС във Франция[15]. Този данък не попада в приложното поле на Директивата, въпреки че е бил дължим при сливане на две капиталови дружества, тъй като това е само обстоятелството, което поражда задължението за облагане, а не предметът на облагане. Всъщност данъкът е бил събиран за пускането в употреба на МПС от друго (новосъздадено в резултат на сливането) лице, а не поради прехвърлянето в капиталово дружество[16].

[9] Директива на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, 1969 г., стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9).

[10] Определение от 6 октомври 2010 г., INMOGOLF (C-487/09, EU:C:2010:586, т. 17).

[11] Определение от 6 октомври 2010 г., INMOGOLF (C-487/09, EU:C:2010:586, диспозитив).

[12] Решение от 11 декември 1997 г., Immobiliare SIF (C-42/96, EU:C:1997:602, т. 24).

[13] Решение от 10 март 2005 г., Optiver и др. (C-22/03, EU:C:2005:143, т. 33 и 34).

[14] Решение от 19 април 2012 г., Grillo Star Fallimento (C-443/09, EU:C:2012:213, т. 43); в същия смисъл преди това решение от 13 февруари 1996 г., Bautiaa и Société française maritime (C-197/94 и C-252/94, EU:C:1996:47, т. 33 и 38), в което се приема, че данъкът се налага по отношение на сливания, в които участват само юридически лица или корпоративни субекти, които дължат корпоративен данък.

[15] Решение от 11 декември 1997 г., Locamion (C-8/96, EU:C:1997:601).

[16] Решение от 11 декември 1997 г., Locamion (C-8/96, EU:C:1997:601, т. 30 и 31).

38. При по-задълбочен анализ на португалската правна уредба може да се констатира, без това да засяга преценката на запитващата юрисдикция, че в случая прехвърлянето на ценни книжа или дружествени дялове не стои на преден план. Предметът на облагане с IMT, съгласно изложените доводи от страна както на Германия, така и на Португалия, е прехвърлянето на правото на собственост върху недвижим имот. Към това пряко придобиване на собственост се приравнява косвеното придобиване на такава чрез придобиването на най-малко 75 % от дружествените дялове в дружество, което притежава недвижим имот.

39. Основанието за това приравняване вероятно е фактът, че с придобиването на над 75 % от дружествените дялове на друго лице се прехвърля правомощието за икономическо разпореждане не само с дружеството, но и с притежавания от него недвижим имот. Следователно се облага преминаването на икономическата власт на разпореждане с недвижим имот от едно лице на друго, а не каквато и да било форма на набиране на капитал. Доколкото икономическата власт на разпореждане с недвижим имот може да бъде прехвърлена от едно лице на друго както чрез пряко (т.нар. asset deal), така и чрез косвено придобиване (share deal), е разбираемо, че Португалия третира по един и същи начин от данъчна гледна точка двата начина на прехвърляне на правомощието за разпореждане.

40. Доказателство за това, че с IMT не се облагат набраният с вноската капитал или прехвърлените дружествени дялове, е също така фактът, че данъчната основа не е стойността на апортираното дружество или стойността на апортираните дружествени дялове, а само стойността на недвижимия имот[17], с който вече може да се разпорежда икономически ново лице (придобиващото дружество, в случая — NOVA). Последното е довод също така за това да се приеме, че е налице предмет на облагане с данък, който не е сходен с този на данъка върху вноските в капитала или гербовия налог върху ценните книжа. Това се потвърждава от факта, че не само апортирането в капиталово дружество, но и придобиването на 75 % от дяловете от физическо лице например поражда задължението за плащане на този данък върху придобиването на недвижими имоти.

41. Склонна съм дори да приема, че задължението за плащане на данък върху придобиването на недвижими имоти при косвено придобиване (share deal) е наложително с оглед на еднаквото данъчно третиране на данъчнозадължените лица и облагането според финансовите възможности. В противен случай би било възможно задължението за плащане на данък върху придобиването на недвижими имоти при прехвърляния на такива имоти да бъде заобиколено сравнително лесно чрез апортиране на недвижим имот в капиталово дружество преди планираната продажба и прехвърляне в бъдеще само на всички дялове от това дружество.

42. В тази насока фактът, че от данъчна гледна точка данъкът върху придобиването на недвижими имоти обхваща прехвърлянето на мажоритарния контрол върху дружествените дялове в дружество, което притежава недвижим имот, представлява необходимо допълнение на този данък. Ако обаче данъкът върху придобиването на недвижими имоти сам по себе си не представлява косвен данък върху вноски в капитала, то тогава едно необходимо допълнение на този данък също не може да бъде третирано по различен начин. Следователно подобно необходимо допълнение, което е свързано с косвеното прехвърляне на недвижим имот чрез прехвърляне на мажоритарния пакет от

[17] Този аспект е подчертан специално в решение от 11 декември 1997 г., Locamion (C-8/96, EU:C:1997:601, т. 32).

дружествените дялове и следователно гарантира еднаквото данъчно третиране и прилага принципа на облагане според финансовите възможности, също не може да представлява данък върху вноски в капитала.

3. Междинно заключение

43. Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че IMT не е „косвен данък върху набирането на капитал“ по смисъла на Директива 2008/7, поради което член 5, параграф 1 от посочената директива не го забранява.

Б. По обхвата на разпоредбата на член 6 от Директива 2008/7

44. Този извод се потвърждава от изключението, предвидено в член 6, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 за данъците върху прехвърлянето, което, подобно на изключението по член 6, параграф 1, буква е), има само декларативен характер. Последната цитирана разпоредба уточнява, че държавите членки могат да налагат данък добавена стойност. Всъщност с ДДС, както при данък върху вноските в капитала (данък върху прехвърлянията в дружества), също не се облага набирането на капитал, а по общ начин се облагат доставките на стоки или услуги.

45. Същото важи и за посочените в член 6, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 данъци върху прехвърлянето. Тези данъци се налагат по общи и обективни критерии във връзка с определени сделки по прехвърляне на недвижими имоти[18]. Настоящият случай е такъв. Ако правилно разбирам същността на IMT, този данък се налага по общи и обективни критерии във връзка с прехвърлянето на правната или икономическата собственост върху недвижим имот веднага, щом икономическата власт на разпореждане с недвижим имот премине в друго лице.

46. Противно на становището на NOVA и на Комисията[19], данъкът върху придобиването на недвижими имоти, свързан с прехвърлянето на правото на разпореждане с недвижим имот, си остава данък върху прехвърлянето по смисъла на член 6, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 дори когато се облага само косвеното прехвърляне на собствеността (share deal) върху недвижим имот. Както вече обясних в точки 41 и 42 по-горе, в съответствие с императивния принцип на еднакво данъчно третиране облагането на косвеното прехвърляне на собствеността би могло даже да е наложително.

47. Накрая, би се стигнало и до противоречие с член 6 от Директива 2016/1164[20], който изрично изисква от държавите членки да не допускат договорености за заобикаляне на данъчното законодателство и да въведат общо правило за борба със злоупотребите в (нехармонизираното) законодателство за облагане с корпоративен данък. Би било

[18] Решения от 15 юни 2006 г., Badischer Winzerkeller (C-264/04, EU:C:2006:402, т. 32), и от 11 декември 1997 г., Immobiliare SIF (C-42/96, EU:C:1997:602, т. 34).

[19] Тя обаче изхожда от разрешено облагане съгласно член 6, параграф 1, буква а) от Директива 2008/7 с твърда ставка на прехвърлянето на ценни книжа и като обосновка се позовава на определение от 6 октомври 2010 г., INMOGOLF (C-487/09, EU:C:2010:586). Това определение се отнася до специален данък върху търговията с ценни книжа, но настоящият случай не е такъв.

[20] Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар (ОВ L 193, 2016 г., стр. 1). По въпросите за компетентността на Съюза вж. заключението ми по дело Комисия/Белгия (Директива 2016/1164 — Двойно данъчно облагане) (C-524/23, EU:C:2025:381, т. 25 и сл.).

нелогично Директива 2008/7 да се тълкува в смисъл, че забранява на държавите членки да облагат с данък косвеното прехвърляне на недвижим имот, за да се предотврати заобикалянето на данъка върху придобиването на недвижими имоти чрез прехвърляне на дружество, което притежава недвижим имот.

48. Поради това член 6, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 обхваща и косвен данък върху прехвърлянето като IMT в случая и го изключва с декларативен характер от приложното ѝ поле. Следователно няма нужда да се отговаря на всички останали преюдициални въпроси, а в крайна сметка и на шестия въпрос.

B. Шести въпрос: надхвърляне на разрешената данъчна ставка?

49. С шестия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали, ако IMT е съвместим с Директива 2008/7, член 8 от същата директива ограничава данъчната ставка на IMT.

50. Струва ми се, че този въпрос се основава на вече обореното схващане, че IMT попада в приложното поле на Директива 2008/7 и на забраната по член 5 от нея. Тъй като в случая това не е така, член 8 не може да има никакво влияние върху данъчната ставка на IMT. В тази насока данъкът върху придобиването на недвижими имоти — който обхваща прехвърлянето (пряко или косвено) на правомощието за ползване на недвижим имот — може да предвижда по-висока данъчна ставка.

VI. Заключение

51. Ето защо предлагам на Съда да отговори на поставените от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия) преюдициални въпроси по следния начин:

„1. Данък, с който се облага възмездното прехвърляне на правото на собственост или на отделни правомощия от това право върху недвижим имот, не следва да се счита за „косвен данък върху набирането на капитал“ по смисъла на Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал. Това е така и когато към прехвърлянето на недвижими имоти се приравнява всяко събитие, вследствие на което един от съдружниците разполага с най-малко 75 % от капитала на дружество, собственик на недвижим имот.

2. Член 6, параграф 1, буква б) от Директива 2008/7 уточнява, че „данъците върху прехвърлянето“, като например данък върху придобиването на недвижими имоти, не попадат в обхвата на тази директива. Данък върху прехвърляне е налице и при облагането на косвено прехвърляне на собствеността (прехвърляне на правото на ползване на недвижим имот поради мажоритарното участие в дружеството, собственик на недвижимия имот). Поради това от член 8 от Директива 2008/7 не следва никакво ограничение на предвидената ставка на данъка върху придобиването на недвижими имоти“.

[i] Текстът на бележка под линия 4 от настоящото заключение е променен, съпоставено с първоначалния текст на заключението, който е достъпен онлайн.