

Дело C-685/23**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

15 ноември 2023 г.

Запитваща юрисдикция:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Португалия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

10 ноември 2023 г.

Жалбоподател:

Corner and Border SA

Ответник:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Предмет на главното производство

Настоящото преюдициално запитване е отправено в рамките на спор между Corner and Border SA (наричано по-нататък „C&B“), от една страна, и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, наричан по-нататък „АТ“), от друга страна, в който първото дружество иска да се обяви за незаконосъобразен и съответно да се отмени акт за установяване на задължение за гербов налог от 27 януари 2022 г. в размер на 2 093 400 евро във връзка с всички обезпечения по облигационен заем за финансиране на плащането на покупко-продажната цена на акциите на две дружества, както и за рефинансиране на задълженията на тези дружества.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 5, параграф 2, буква б) и член 6, параграф 1, буква г) от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от

12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 46, 2008 г., стр. 11).

Преюдициални въпроси

- 1) Трябва ли член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. да се тълкува в смисъл, че не допуска облагане с гербов налог на обезпечения, учредени под формата на финансови залози на акции, на салда по банкови сметки, вземания на акционери и на прехвърляне на вземания с цел обезпечение, предоставени във връзка с операция по емитиране на облигации?
- 2) Различава ли се отговорът на първия въпрос в зависимост от това дали предоставянето на гаранции е задължително по закон или факултативно и доброволно договорено?
- 3) Различава ли се отговорът на първия въпрос, ако обезпеченията са предоставени във връзка с операция по емитиране на облигации чрез частна подписка от страна на банка, чието положение на записал акции вносител може да бъде прехвърлено по волята на емитента, дори когато е обвързано с условия и подлежи на неустойки/комисионни?
- 4) Трябва ли член 6, параграф 1, буква г) от Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. да се тълкува в смисъл, че обхваща обезпечения, учредени под формата на финансови залози на акции, на салда по банкови сметки, вземания на акционери и на прехвърляне на вземания с цел обезпечение, предоставени във връзка с операция по емитиране на облигации, попадаща в приложното поле на член 5, параграф 2, буква б) от същата директива?

Релевантна правна уредба и съдебна практика на Съюза

Директива 2008/7/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година относно косвените данъци върху набирането на капитал: член 1, член 5, параграф 2, букви а) и б); и член 6, параграф 1, буква г)

Решение от 19 октомври 2017 г., Air Berlin, C-573/16, EU:C:2017:772, т. 32

Решение от 22 декември 2022 г., IM Gestão de Ativos и др., C-656/21, EU:C:2022:1024, т. 28

Определение от 19 юли 2023 г., А (Данъчно облагане, което оказва въздействие върху търговията с ценни книжа), C-335/22, EU:C:2023:603, т. 24—28

Релевантни разпоредби на националното право

Кодекс за гербовия налог: член 1 и правило 10.3 от Общата тарифа на гербовите налози

Член 1

Обективно приложно поле

1. С гербов налог се облагат всички сделки, договори, документи, ценни книжа, полици и други факти и правни положения, посочени в Tabela Geral do Imposto do Selo [(Общата тарифа на гербовите налози)], включително безвъзмездното прехвърляне на стоки.

[...]

10. Обезпечения за задължения, независимо от тяхното естество или форма, а именно авал, гаранция, самостоятелна банкова гаранция, поръчителство, ипотека, залог и застрахователна полица, освен когато те са материално акцесорни към договори, които се облагат по специален ред в настоящата тарифа и са учредени едновременно с обезпеченото задължение, макар и чрез различен инструмент или ценни книжа - за съответната стойност, в зависимост от срока, като удължаването на срока на договора винаги се счита за нова операция:

[...]

10.3 Безсрочни гаранции или гаранции със срок пет или повече години 0,6%.

Кратко представяне на фактите и главното производство

- 1 С&В е акционерно дружество, учредено съгласно португалското право със седалище в Лисабон. Капиталът на дружеството е изцяло собственост на ONEX RENEWABLES S.à r.l., дружество с ограничена отговорност, регистрирано в Люксембургския търговския и дружествен регистър (Registre de Commerce et des Sociétés, Luxembourg) под номер B255771 и с португалски номер на приравнено образувание (наричано по-нататък „ONEX“).
- 2 На 21 юли 2021 г. ONEX придобива EDP RENEWABLES, SGPS, S.A., акционерно дружество по португалското право със седалище в Порто (наричано по-нататък „EDPR“), целия капитал на ÉOLICA DO SINCELO, S.A., акционерно дружество по португалското право със седалище в Порто (наричано по-нататък „ES“) и на ÉOLICA DA LINHA, S.A., акционерно дружество по португалското право със седалище в Порто (наричано по-нататък „EL“).

- 3 На 29 юни 2021 г. ONEX прехвърля на C&B договорното си положение по договора за покупко-продажба на акциите на ES и EL, посочен в предходната точка.
- 4 На 27 януари 2022 г. C&B сключва договор за финансиране с наименование *Facilities Agreement*, съгласно който емитира облигационен заем чрез емитиране на поименни безналични облигации на номинална стойност 100 000 евро на ценна книга, като общият размер на емисията 348 900 000 евро, разделен на две категории облигации (класове „А“ и „В“), записани изцяло от BANCO SANTANDER TOTTA, S.A. (наричана по-нататък „BST“).
- 5 В споразумението *Facilities Agreement* се установява, че C&B, в качеството си на емитент, може да реши да прехвърли договорното си положение на записал акции вносител, поето от BST при изплащане на неустойки/комисиони.
- 6 Емитираните облигации следва да бъдат регистрирани и съхранявани от Interbolsa, в качеството ѝ на управляващо дружество на системите за сетълмент и централизираните системи на ценни книжа към Комисията по ценни книжа.
- 7 *Facilities Agreement* е сключено с цел финансиране на плащането на покупко-продажната цена на акциите на ES и EL, както и за рефинансиране на съществуващия дълг на тези дружества.
- 8 За да се гарантира изпълнението на всички задължения и отговорности, възникнали по силата на *Facilities Agreement*, са учредени различни вещни и/или лични обезпечения от ONEX, C&B, както и от ES и EL с договор с наименование *Security Agreement* (договор за предоставяне на обезпечения), сключени между посочените дружества в качеството им на гарантите и BST, в качеството му на бенефициер и агент по обезпеченията.
- 9 Съгласно *Security Agreement* ONEX предоставя следните гаранции и обещания за гаранции:
 - първи по ред финансов залог върху акциите на C&B и свързаните с тях права;
 - обещание за финансов залог върху нови акции, които ще бъдат емитирани от C&B и свързаните с тях права;
 - първи по ред финансов залог от което и да било настоящо вземане (произтичащо от акцесорни престации, допълнителни престации, заеми или други подчинени дългови инструменти, други форми на квазикапитал или други форми на финансиране в натура или в пари (вземания на акционерите), чийто титуляр е ONEX в качеството си на дружество майка по отношение на C&B;

- обещание за финансов залог върху бъдещи вземания на акционерите, на които ONEX стане титуляр;
- 10 Съгласно *Security Agreement* C&B предоставя следните гаранции и обещания за гаранции:
- първи по ред финансов залог върху акциите на ES и EL и свързаните с тях права;
 - обещание за финансов залог върху нови акции, които ще бъдат емитирани от ES и EL и свързаните с тях права;
 - първи по ред залог върху всички настоящи вземания на акционерите, на които C&B е титуляр в качеството си на дружество майка по отношение на ES и EL;
 - обещание за финансов залог върху бъдещи вземания на акционерите, на които C&B стане титуляр;
 - първи по ред залог върху всички вземания, на които C&B е титуляр, включително правото да събира всякакви суми по т.нар. „Hedging Agreement Rights“, „Project Document Rights“ и „Insurance Agreement Rights“, предвидени в *Security Agreement*, върху които може да бъде учреден залог;
 - прехвърляне на вземания с цел обезпечения на вземанията, на които C&B стане титуляр, включително правото да събира всякакви суми по т.нар. „Future Hedging Agreement Rights“, „Future Project Document Rights“ и „Future Insurance Agreement Rights“, предвидени в *Security Agreement* и невключени в залога, предвиден в предходната точка;
 - първи по ред финансов залог върху салдото на банковите сметки, на които C&B е било титуляр към датата на сключване на *Security Agreement*;
 - обещание за първи по ред финансов залог върху салдото на нови банкови сметки, на които C&B стане титуляр след сключването на *Security Agreement*.
- 11 Съгласно *Security Agreement* ES и EL предоставят следните гаранции и обещания за гаранции:
- първи по ред финансов залог върху салдото на банковите сметки, на които дружествата са били титуляри към датата на сключване на *Security Agreement*;
 - обещание за първи по ред финансов залог върху салдото на нови банкови сметки, на които дружествата станат титуляри след сключването на *Security Agreement*;

- първи по ред залог върху всички вземания, на които дружествата станат титуляри, включително правото да събират всякакви суми по т.нар. „Project Document Rights“ и „Insurance Agreement Rights“, предвидени в *Security Agreement*, върху които може да бъде учреден залог;
 - прехвърляне на вземания с цел обезпечения на вземанията, на които C&V стане титуляр, включително правото да събира всякакви суми по т.нар. „Future Project Document Rights“ и „Future Insurance Agreement Rights“, предвидени в *Security Agreement* и невключени в залога, предвиден в предходната точка;
- 12 Сключването на *Security Agreement* и предоставянето на посочените преди това гаранции са необходими и съществени условия за сключването на *Facilities Agreement* и за последващото емитиране на облигационния заем.
 - 13 На 27 януари 2022 г. нотариусът, съставил *Facilities Agreement* и *Security Agreement*, е начислил гербов налог в съответствие с правило 10.3 от Общата тарифа на гербовите налози (наричана по-нататък „TGIS“) чрез прилагане на ставка от 0,6 % върху сумата от 348 900 000 евро, в резултат на което е начислен данък в размер на 2 093 400 евро.
 - 14 C&V заплаща сумата чрез задължаване на банковата си сметка със сумата от 2 093 400 евро.
 - 15 На 3 август 2022 г. C&V подава жалба по административен ред срещу акта за установяване на задължение за гербов налог.
 - 16 Към 3 декември 2022 г. е налице презумпция за мълчалив отказ на жалбата, подадена по административен ред предвид липсата на решение от страна на АТ.
 - 17 На 2 март 2023 г. C&V подава настоящото искане за образуване на арбитражно производство.

Основни доводи на страните в главното производство

- 18 Предмет на спор в разглеждания случай е облагането с гербов налог съгласно правило 10.3 от Общата тарифа, приложена към Кодекса за гербовия налог, на посочения по-горе набор от гаранции, предоставени във връзка с облигационния заем, сключен между C&V и BST с намерение да се финансира плащането на покупко-продажната цена на акциите на ES и EL, както и да се рефинансира дългът на тези дружества.
- 19 В искането си за постановяване на арбитражно решение C&V изтъква главно, че актът за установяване на задължение за гербов налог е опорочен поради нарушение на правото на Европейския съюз, по-конкретно на предвиденото в член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7

изключение от данъчно облагане, и при условията на евентуалност — нарушение на вътрешното право, преценката на което е от компетентността на запитващата юрисдикция.

- 20 Що се отнася до нарушението на правото на Съюза, С&В се позовава на незаконосъобразност на данъчното облагане на обезпеченията, предоставени заедно с облигационния заем в нарушение на разпоредбата на член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7. Дружеството твърди, че целта на посочената директива е да забрани данъчното облагане на всички актове, включително акцесорни, свързани с транзакциите по набиране на капитал. Според С&В, въпреки че предоставените гаранции са договорени доброволно и самостоятелно с BST, те са строго необходими, за да стане възможно сключването на облигационния заем. В това отношение С&В прави извод, че гаранциите са формално самостоятелни актове, но функционално и икономически са свързани с емитирането на облигации, поради което облагането им с гербов налог би било равностойно на облагането на цялата операция по набиране на капитал, разглеждана глобално.
- 21 С&В също така твърди, че дерогацията от забраната, предвидена в член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2007/8, която произтича от разпоредбите на член 6, параграф 1, буква г) от същата директива, се отнася само до тежестите върху недвижими имоти и следователно не е приложима в настоящия случай, тъй като обезпеченията, които са предмет на настоящото производство, се състоят основно от залози и обещания за финансови залози на акции, салда по банкови сметки, вземания на акционери и прехвърляне на вземания с цел обезпечение.
- 22 От своя страна АТ счита, че в настоящия случай емитирането на облигации, придружено с предоставяне на обезпечение по същество е равностойно на сключването на двустранен договор за заем, гарантиран със залог, тъй като емитираните облигации са договорени пряко с банка и не може да се очаква, че тези ценни книжа биха имали за основно предназначение предлагане на пазара. Ето защо тя приема, че облагането на предоставените обезпечения с гербов налог не може да доведе до „дискриминация, двойно данъчно облагане и несъответствия, които са в противоречие със свободното движение на капитали“ (съображение 2 от Директива 2008/7) и следователно не обосновава позоваване на забраната, предвидена в член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7.
- 23 Освен това, по мнение на АТ, предоставените от С&В обезпечения не са условие за действителността на облигационната емисия, която гарантират (т.е. не са задължителни) и нямат характер на акцесорна транзакция (както е в случая с вписването на емисията в регистър, регистъра на притежателите на облигации, евентуалното удостоверяване на протоколите на дружеството, търговските регистри и публикациите на решението на дружеството за

емитиране на облигации), като по този начин не са изпълнили предмета на забраната, произтичащ от Директива 2008/7.

- 24 АТ твърди също, че в настоящия случай дерогацията, предвидена в член 6, параграф 1, буква г) от Директива 2008/7, остава приложима, тъй като понятието „привилегии“ в тази разпоредба обхваща обезщетения, учредени под формата на залог, като тази разпоредба не предвижда каквото и да било ограничение на правата върху недвижими имоти.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 25 Според запитващата юрисдикция е необходимо да се прецени дали обезщетенията, посочени по-горе в точки 9—11, които са предоставени, за да се осигури реализирането и да се гарантира изпълнението на всички задължения и отговорности по облигационния заем, сключен между С&В и BST, представляват „свързана формалност“ по смисъла на член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7.
- 26 Що се отнася до тълкуването на това правило, запитващата юрисдикция се позовава на практиката на Съда по решения С-573/16, точка 32, и С-656/21, точка 28, както и на Определение С-335/22, точки 24—28, от която следва, според посочената юрисдикция, че „свързаните формалности“, обхванати от забраната за данъчно облагане, предвидена в член 5, параграф 2, буква б) от Директива 2008/7, са тези, които имат тясна връзка, т.е., които допълват или се вписват в операция по набиране на капитал, разглеждана глобално.
- 27 Запитващата юрисдикция подчертава, че без да се накърнява тълкувателната широта, произтичаща от цитираната по-горе практика на Съда, истината е, че посочените в тези решения „свързани формалности“ — клирингови услуги при продажбата на акции на фондовата борса и такси за услуги във връзка с предлагането на пазара при записването на акции на фондове — се различават помежду си и са различни от услугите, разглеждани в настоящото дело — по което става въпрос за предоставяне на обезщетения при записване на облигации.
- 28 Тъй като тези решения не разглеждат забраната за косвено данъчно облагане във връзка с предоставянето на обезщетения по операции за набиране на капитал, нито във връзка с акцесорния характер на операцията, разглеждана глобално, запитващата юрисдикция приема, че практиката на Съда не може да бъде приложена направо в настоящото дело.
- 29 Освен това по тези дела не е разгледана и приложимостта на дерогацията, предвидена в член 6, параграф 1, буква г) от Директива 2008/7, по-специално що се отнася до това какво следва да се разбира под „привилегии“, предвид очевидните различия в смисъла, произтичащи от различните редакции/текстове на тази директива.

- 30 Различията и противоречивите схващания относно тълкуването на правото на Европейския съюз са очевидни в позициите, възприети от страните в писмените им становища, и както С&В, така и АТ са поискали да се отправят преюдициални запитвания до Съда.
- 31 Запитващата юрисдикция припомня, че съгласно практиката на Съда преюдициалното запитване е инструмент за съдебно сътрудничество, чрез който националният съд и съдът на Съюза са призовани в рамките на своята компетентност да допринесат за постановяването на решение, което да гарантира еднаквото прилагане на правото на Съюза в държавите членки. Тя също така припомня, че този инструмент за сътрудничество не може да бъде използван от националния съд съгласно теорията за *acte clair*.
- 32 С оглед на гореизложеното запитващата юрисдикция счита, че не са изпълнени условията за прилагане на теорията за *acte clair* и, че е необходимо да се отправи преюдициално запитване, за да се поиска от Съда тълкуване и произнасяне относно съвместимостта на нормите на вътрешното право с нормите на правото на Съюза.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ