



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δέκατο τμήμα)

της 20ής Μαρτίου 2014*

«Προδικαστική παραπομπή — Έκτη οδηγία περί ΦΠΑ — Απαλλαγές — Πράξεις αφορώσες την πώληση τίτλων και επαγόμενες τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων — Υπαγωγή σε έμμεσο φόρο, διακριτό του ΦΠΑ — Άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ — Κατάσταση αμιγώς εσωτερικής φύσεως»

Στην υπόθεση C-139/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Supremo (Ισπανία) με απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 19 Μαρτίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona

κατά

Generalidad de Cataluña,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δέκατο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Juhász, πρόεδρο τμήματος, A. Rosas (εισηγητή) και C. Vajda, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Wathelet

γραμματέας: V. Tourrès, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 12ης Ιουνίου 2013,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, εκπροσωπούμενη από τους C. Gómez Barrero, J. Buendía Sierra και E. Zamarriego Santiago, abogados,
- η Generalidad de Cataluña, εκπροσωπούμενη από την N. París,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την N. Díaz Abad,
- η Φινλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Heliskoski,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (ΕΕ L 376, σ. 1, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και των άρθρων 49 ΣΛΕΕ και 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Η ως άνω αίτηση προδικαστικής αποφάσεως υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (στο εξής: Caixa) και της Generalidad de Catalunya, με αντικείμενο το αίτημα περί επιστροφής του φόρου που επιβάλλεται επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των συναπτομένων με δημόσιο έγγραφο δικαιωπρασιών (στο εξής: φόρος επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Υπό τον τίτλο V της έκτης οδηγίας, ο οποίος φέρει την επικεφαλίδα «Φορολογητέες πράξεις», το άρθρο 5 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:

«1. Ως “παράδοση αγαθού” θεωρείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

[...]

3. Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως ενσώματα αγαθά:

[...]

γ) τα μερίδια και τις μετοχές, των οποίων η κατοχή εξασφαλίζει νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία, ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.»

- 4 Υπό τον τίτλο X της ως άνω οδηγίας, που φέρει την επικεφαλίδα «Απαλλαγές», το άρθρο 13 αυτής, το οποίο τιτλοφορείται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», συμπεριλαμβάνει τα τμήματα Α («Απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος»), Β («Λοιπές απαλλαγές») και Γ («Δικαίωμα επιλογής»).

- 5 Κατά το άρθρο 13, Β, της εν λόγω οδηγίας:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

δ) τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

5. τις εργασίες, περιλαμβανομένης και της διαπραγματεύσεως, άλλ' εξαιρέσει της φυλάξεως και της διαχειρίσεως, οι οποίες αφορούν μετοχές και μερίδια εταιριών ή ενώσεων, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, εξαιρέσει:

— τίτλων αντιπροσωπευόντων εμπορεύματα,

— δικαιωμάτων ή τίτλων αναφερομένων στο άρθρο 5, παράγραφος 3·

[...]

ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, [στοιχείο] α'·

η) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, [στοιχείο] β', γηπέδων προς οικοδόμηση.»

6 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της ίδιας οδηγίας αναφέρεται, αντιστοίχως, στην «παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως» και στην «παράδοση γηπέδων προς οικοδόμηση».

7 Το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας προβλέπει:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

[...]

β) των αναφερομένων πράξεων υπό Β, [στοιχεία] δ', ζ' και η'.

Τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

8 Το άρθρο 28, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας ορίζει:

«Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

[...]

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις·

[...]».

9 Το παράρτημα ΣΤ της εν λόγω οδηγίας, που τιτλοφορείται «Πίνακας των αναφερομένων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', πράξεων», μνημονεύει, στο σημείο 16 αυτού, «τις αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων [και γηπέδων]».

10 Το άρθρο 33, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας προβλέπει:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, ιδίως δε όσων προβλέπονται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις περί του γενικού καθεστώτος, της κατοχής, της κυκλοφορίας και του ελέγχου των υποκείμενων σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης προϊόντων, οι διατάξεις της παρούσας οδηγίας δεν εμποδίζουν την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή φόρων επί των συμβάσεων ασφάλισης, και επί των παιγνίων και στοιχημάτων, ειδικών φόρων κατανάλωσης, δικαιωμάτων εγγραφής ή καταχώρισης, και, γενικότερα, οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει το χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την προϋπόθεση, ωστόσο, ότι αυτοί οι φόροι, δικαιώματα ή τέλη δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.»

Το ισπανικό δίκαιο

Η κανονιστική ρύθμιση σχετικά με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

11 Το άρθρο 8 του νόμου 30/1985 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*), της 2ας Αυγούστου 1985 (*BOE* αριθ. 190, της 9ης Αυγούστου 1985, σ. 25214), προβλέπει:

«Από τον φόρο προστιθέμενης αξίας [(στο εξής: ΦΠΑ)] απαλλάσσονται:

[...]

18. Οι ακόλουθες χρηματοπιστωτικές συναλλαγές, ανεξάρτητα από το πρόσωπο ή την οντότητα που τις διενεργεί:

[...]

ζ) οι υπηρεσίες και οι πράξεις, εξαιρέσει της φυλάξεως και της διαχείρισεως, οι οποίες αφορούν τις μετοχές, τα μερίδια εταιριών, τα ομόλογα και τους λοιπούς τίτλους που δεν απαριθμούνται στα προηγούμενα εδάφια του σημείου 18, αποκλεισμένων:

α. τίτλων αντιπροσωπευόντων εμπορεύματα,

β. τίτλων των οποίων η κατοχή κατοχυρώνει, κατά νόμο ή εν τοις πράγμασι, την κυριότητα, τη χρήση ή την κατ' αποκλειστικότητα κάρπωση ενός ακινήτου.

[...]»

12 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 18, στοιχείο κ, του βασιλικού διατάγματος 2028/1985 περί εγκρίσεως της κανονιστικής αποφάσεως περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido*), της 30ής Οκτωβρίου 1985 (*BOE* αριθ. 261, της 31ης Οκτωβρίου 1985, σ. 34469), επαναλαμβάνει τις προαναφερθείσες ρυθμίσεις του άρθρου 8 του νόμου 30/1985, προσθέτοντας τις ακόλουθες διατάξεις:

«Οι μετοχές ή τα μερίδια εταιριών ή άλλων οντοτήτων δεν εμπίπτουν στην κατηγορία αυτή.

[...]»

- 13 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, σημείο 18, στοιχείο k, του νόμου 37/1992 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*), της 28ης Δεκεμβρίου 1992 (*BOE* αριθ. 312, της 29ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 44247), έχει ταυτόσημο περιεχόμενο με αυτό του προαναφερθέντος αποσπάσματος του βασιλικού διατάγματος 2028/1985.

Η κανονιστική ρύθμιση σχετικά με την αγορά αξιών

- 14 Ο νόμος 24/1988 περί της αγοράς αξιών (*Ley 24/1988 del Mercado de Valores*), της 28ης Ιουλίου 1988 (*BOE* αριθ. 181, της 29ης Ιουλίου 1988, σ. 23405), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 18/1991 περί του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (*Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), της 6ης Ιουνίου 1991 (*BOE* αριθ. 136, της 7ης Ιουνίου 1991, σ. 18665, στο εξής: νόμος περί της αγοράς αξιών), προβλέπει, στο άρθρο 108 αυτού, τα εξής:

«1. Η μεταβίβαση τίτλων αποδεκτών ή μη σε επίσημη δευτερογενή αγορά απαλλάσσεται από τον φόρο που επιβάλλεται στις μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων και στις δικαιοπραξίες που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο, καθώς και από τον [ΦΠΑ].

2. Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις της παραγράφου 1, υπόκεινται στον φόρο που επιβάλλεται επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο ως “μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας”:

1. Οι μεταβιβάσεις που πραγματοποιούνται στη δευτερογενή αγορά και η απόκτηση στις πρωτογενείς αγορές, μετά την άσκηση προτιμησιακών δικαιωμάτων εγγραφής ή του δικαιώματος μετατροπής ομολόγων σε μετοχές, τίτλων που αντιπροσωπεύουν μερίδιο του εταιρικού κεφαλαίου ή της περιουσίας εταιριών, ταμείων, ενώσεων ή άλλων επιχειρήσεων των οποίων το ενεργητικό αποτελείται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα κείμενα στην ημεδαπή, υπό την προϋπόθεση ότι, μετά τις ως άνω πράξεις, ο αγοραστής αποκτά την πλήρη κυριότητα της περιουσίας αυτής ή, τουλάχιστον, θέση που του επιτρέπει να ασκεί έλεγχο επί των εν λόγω επιχειρήσεων.

Όσον αφορά τις εμπορικές εταιρίες, ο εν λόγω έλεγχος θεωρείται ότι υφίσταται όταν κατέχεται, άμεσα ή έμμεσα, μερίδιο άνω του 50 % του εταιρικού κεφαλαίου.

Για τον υπολογισμό του 50 % του ενεργητικού που πρέπει να αποτελείται από ακίνητα, δεν λαμβάνονται υπόψη τα ακίνητα, εξαιρουμένων των οικοπέδων και των προς ανέγερση οικοπέδων, που αποτελούν μέρος του κυκλοφορούντος ενεργητικού εταιριών των οποίων ο εταιρικός σκοπός συνίσταται αποκλειστικά στην ανάπτυξη εμπορικών δραστηριοτήτων κατασκευών ή συναλλαγών επί ακινήτων.

2. Μεταβιβάσεις μετοχών ή μεριδίων που αποκτήθηκαν ως αντάλλαγμα εισφοράς ακινήτων κατά τη σύσταση εταιριών ή κατά την αύξηση του κεφαλαίου τους, υπό την προϋπόθεση ότι από την ημερομηνία της εισφοράς μέχρι την ημερομηνία της μεταβιβάσεως δεν παρήλθε έτος.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις, εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος για μεταβιβάσεις ακινήτων εξ επαχθούς αιτίας συντελεστής επί της αξίας των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που περιέχονται στις ισχύουσες διατάξεις σχετικά με τη φορολογία επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο.»

Η κανονιστική ρύθμιση σχετικά με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων

- 15 Το άρθρο 7, παράγραφος 5, του κωδικοποιημένου κειμένου του νόμου περί του φόρου που επιβάλλεται επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των συναπτομένων με δημόσιο έγγραφο δικαιωπρασιών (*Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*), που εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα νομοθετικού περιεχομένου 3050/1980, της 30ής Δεκεμβρίου 1980 (*BOE* αριθ. 29, της 3ης Φεβρουαρίου 1981, σ. 2442), όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 29/1991 σχετικά με την προσαρμογή ορισμένων αφορωσών τον φορολογικό τομέα εννοιών προς τις οδηγίες και τους κανονισμούς των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (*Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*), της 16ης Δεκεμβρίου 1991 (*BOE* αριθ. 301, της 17ης Δεκεμβρίου 1991, σ. 40533), ορίζει:

«Δεν εμπίπτουν στην έννοια των “μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας” που διέπονται από το κεφάλαιο αυτό οι ανωτέρω πράξεις, όταν πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις ή ανεξάρτητα απασχολούμενους κατά την άσκηση των εμπορικών ή επαγγελματικών δραστηριοτήτων τους και, εν πάση περιπτώσει, όταν συνιστούν παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που υπόκειται σε [ΦΠΑ]. Εντούτοις, οι παραδόσεις ή οι μισθώσεις ακινήτων εμπίπτουν στην έννοια αυτή, αν απαλλάσσονται από τον [ΦΠΑ], καθώς και οι παραδόσεις των εν λόγω ακινήτων που αποτελούν μέρος της μεταβιβάσεως του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων μιας επιχείρησης, όταν προκύπτει ότι η μεταβίβαση αυτών των περιουσιακών στοιχείων απαλλάσσεται από τον [ΦΠΑ].»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 16 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι, τον Ιούνιο του 1991, η Caixa, η οποία κατείχε το 3,26 % του εταιρικού κεφαλαίου της *Inmobiliaria Colonial SA* (στο εξής: *Inmobiliaria Colonial*), αποφάσισε να αυξήσει το ποσοστό της συμμετοχής της στην εν λόγω εταιρία και ότι, προς τούτο, άρχισε διαπραγματεύσεις προκειμένου να αποκτήσει το ποσοστό συμμετοχής της *Banco Central SA* στην εν λόγω εταιρία, τα στοιχεία ενεργητικού της οποίας αποτελούνταν κυρίως από ακίνητα. Οι διαπραγματεύσεις αυτές κατέληξαν, τον Φεβρουάριο του 1992, στην απόκτηση, εκ μέρους της Caixa, του ποσοστού συμμετοχής της *Banco Central SA* στην *Inmobiliaria Colonial*, το οποίο ανερχόταν στο 63,85 % του εταιρικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας. Η ως άνω απόκτηση παρέσχε στην Caixa τη δυνατότητα να αποκτήσει ποσοστό συμμετοχής στην τελευταία αυτή εταιρία, το οποίο υπερβαίνει το 65 %. Μετά την ως άνω απόκτηση, η Caixa προέβη σε δημόσια προσφορά εξαγοράς μετοχών όσον αφορά το εναπομένον εταιρικό κεφάλαιο της *Inmobiliaria Colonial*, και κατέστη, κατόπιν των εν λόγω αποκτήσεων, κάτοχος του 96,85 % των μετοχών της εν λόγω εταιρίας.
- 17 Τον Μάρτιο του 1992, η Caixa ζήτησε την εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως σε σχέση με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, με συντελεστή 6 %, κατά τις διατάξεις του άρθρου 108 του νόμου περί της αγοράς αξιών, εφόσον είχε αποκτήσει ποσοστό συμμετοχής υπερβαίνον το 50 % του κεφαλαίου της εν λόγω εταιρίας ακινήτων. Η Caixa γνωστοποίησε, με δήλωσή της, ότι διέθετε φορολογητέα βάση ύψους 16 256 808 232 ισπανικών πεσετών (ESP) καθώς και ότι είχε φορολογική οφειλή ύψους 975 408 494 ESP.
- 18 Πάντως, τον Φεβρουάριο του 1993, η Caixa ζήτησε από την *Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña* (Αντιπροσωπεία στη Βαρκελώνη του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Τοπικής Κυβερνήσεως της Καταλωνίας) την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ύψους 975 408 454 ESP, εντόκως, για τον λόγο, αφενός, ότι το άρθρο 108 του νόμου περί της αγοράς αξιών ερχόταν σε αντίθεση προς τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης, και ιδίως προς αυτές της έκτης οδηγίας, και, αφετέρου, ότι, εν πάση περιπτώσει, το εν λόγω άρθρο δεν ήταν εφαρμοστέο επί της διενεργηθείσας κτήσεως τίτλων, καθόσον αυτή δεν υπέκρυπτε πώληση ακινήτων.

- 19 Επειδή ουδεμία ρητή απάντηση έλαβε εντός της προβλεπόμενης από τον νόμο προθεσμίας, η Caixa υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της σιωπηρής απορρίψεως του αιτήματός της περί επιστροφής. Το Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña απέρριψε την ένσταση αυτή με απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 1998, η οποία επικυρώθηκε από το Tribunal Económico Administrativo Central στις 14 Μαΐου 1999.
- 20 Η Caixa άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του τμήματος διοικητικών διαφορών του Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, το τέταρτο τμήμα του οποίου εξέδωσε, στις 28 Μαΐου 2004, απόφαση με την οποία η ως άνω προσφυγή έγινε δεκτή για τον λόγο και μόνον ότι η φορολογητέα βάση δεν έπρεπε να καθοριστεί βάσει της πραγματικής αξίας του συνόλου των ακινήτων τα οποία συνέθεταν τα στοιχεία ενεργητικού της Inmobiliaria Colonial, αλλά βάσει της πραγματικής αξίας της αναλογούσας προς τις μετοχές, οι οποίες αποτελούσαν αντικείμενο της διενεργηθείσας μεταβιβάσεως.
- 21 Αντιθέτως, τα λοιπά επιχειρήματα που προέβαλε η Caixa με την προσφυγή της απορρίφθηκαν. Τα επιχειρήματα αυτά αφορούσαν, αφενός, την ασυμβατότητα του άρθρου 108 του νόμου περί της αγοράς αξιών προς τις διατάξεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που το εν λόγω άρθρο 108 προβλέπει ότι η αγοραπωλησία μετοχών επιβαρύνεται κατ' ανάγκη με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, αλλά απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, ενώ η ως άνω διάταξη του δικαίου της Ένωσης δεν επιτρέπει η απαλλαγή από τον ΦΠΑ να καταλαμβάνει και «τα μερίδια και τις μετοχές των οποίων η κατοχή εξασφαλίζει, νομικά ή πραγματικά, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία ακινήτου ή τμήματος ακινήτου». Αφετέρου, η Caixa προέβαλε την αντίθεση που υφίσταται, κατά τη γνώμη της, μεταξύ, αφενός, του εν λόγω άρθρου 108 και, αφετέρου, του Ισπανικού Συντάγματος και του δικαίου της Ένωσης, καθόσον η ως άνω διάταξη του ισπανικού δικαίου εγκαθιδρύει αμάχητο γενικευμένο τεκμήριο περί απάτης, κατά το οποίο όλες οι πράξεις μεταβιβάσεως μετοχών εταιριών, τα στοιχεία ενεργητικού των οποίων αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, διενεργούνται με σκοπό την φοροαποφυγή.
- 22 Η Caixa άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας έναν και μόνο λόγο αναιρέσεως, ο οποίος αφορά, ιδίως, παράβαση των άρθρων 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, καθώς και των άρθρων 5, παράγραφος 3, και 27 της έκτης οδηγίας.
- 23 Κατά την Caixa, τόσο η απαλλαγή της επίμαχης πράξεως από τον ΦΠΑ όσο και η υπαγωγή της εν λόγω πράξεως στον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, που προβλέπονται από τον νόμο περί της αγοράς αξιών, είναι αντίθετες προς την έκτη οδηγία. Κατά τη γνώμη της Caixa, δεν θα πρέπει ούτε να υπάγεται η μεταβίβαση μετοχών ή μεριδίων εταιριών, η κατοχή των οποίων κατοχυρώνει την περιέλευση της κυριότητας ή της επικαρπίας ενός ακινήτου ή τμήματος ενός ακινήτου, στον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων ούτε να απαλλάσσεται η ως άνω πράξη από τον ΦΠΑ, κατά μείζονα λόγο στο μέτρο που το οικείο κράτος μέλος παρέλειψε να εφαρμόσει την έκτη οδηγία, χωρίς να έχει ακολουθήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 27 αυτής διαδικασία προκειμένου να επιτύχει την απαραίτητη εκ μέρους του Συμβουλίου έγκριση προς παρεμπόδιση της φοροαποφυγής στο πλαίσιο της μεταβιβάσεως ακινήτων διά της μεσολαβήσεως εταιριών.
- 24 Επειδή είχε αμφιβολίες ιδίως ως προς το ζήτημα αν οι διατάξεις του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, σε συνδυασμό με το άρθρο 5, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας επιτρέπουν στα κράτη μέλη να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις πράξεις που αφορούν την αγοραπωλησία μετοχών εταιριών, τα περιουσιακά στοιχεία των οποίων αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, και ως προς το αν η οδηγία αυτή επιτρέπει να επιβάλλεται επί της κτήσεως της πλειοψηφίας του κεφαλαίου των εν

λόγω εταιριών έμμεσος φόρος, διακριτός του ΦΠΑ, όπως είναι ο φόρος επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, το αιτούν δικαστήριο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Ερωτάται αν με το άρθρο 13 Β, στοιχείο δ', σημείο 5, της [έκτης] οδηγίας [...] προβλέπεται η υποχρέωση επιβολής, άνευ ουδεμίας εξαιρέσεως, του φόρου προστιθέμενης αξίας επί των συναλλαγών των αφορωσών την εκ μέρους ενός υποκειμένου στον φόρο πώληση μετοχών, αντικείμενο των οποίων είναι η απόκτηση της κυριότητας ακινήτων, και τούτο υπό το φως της θεσπιζόμενης εξαιρέσεως των τίτλων, η κατοχή των οποίων διασφαλίζει, κατά νόμον ή εν τοις πράγμασι, την περιέλευση κατά κυριότητα ή κατ' επικαρπία ακινήτου ή τμήματος ακινήτου.
- 2) Ερωτάται αν η [έκτη] οδηγία [...] επιτρέπει την ύπαρξη κανόνων, όπως είναι το άρθρο 108 του νόμου [...] περί της αγοράς αξιών, διάταξη η οποία προβλέπει ότι η κτήση της πλειοψηφίας του κεφαλαίου μιας εταιρίας, τα στοιχεία ενεργητικού της οποίας αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, βαρύνεται με έμμεσο φόρο, διακριτό του ΦΠΑ, αποκαλούμενο "φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων", χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η τυχόν κατάσταση των επιχειρηματιών οι οποίοι εμπλέκονται στη συναλλαγή, αλλά και χωρίς να αποκλείεται παράλληλα το ενδεχόμενο ότι, διά της απευθείας μεταβιβάσεως ακινήτων, αντί της κτήσεως μετοχών, η συναλλαγή θα εξακολουθούσε να βαρύνεται με τον ΦΠΑ.
- 3) Ερωτάται αν συμβιβάζεται προς την ελευθερία εγκαταστάσεως την οποία κατοχυρώνει το άρθρο [49 ΣΛΕΕ] και προς την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, όπως αυτή ρυθμίζεται με το άρθρο [63 ΣΛΕΕ] εθνικός κανόνας, όπως είναι το άρθρο 108 του νόμου [...] περί της αγοράς αξιών, διάταξη [...] σύμφωνα με την οποία επιβάλλεται φόρος στην απόκτηση της πλειοψηφίας του κεφαλαίου εταιριών, τα στοιχεία ενεργητικού των οποίων αποτελούνται κυρίως από ακίνητα κείμενα στην Ισπανία, και τούτο χωρίς να παρέχεται η δυνατότητα αποδείξεως ότι η εταιρία της οποίας αποκτάται ο έλεγχος ασκεί οικονομική δραστηριότητα.»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του δευτέρου ερωτήματος

- 25 Με το δεύτερο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστεί κατά πρώτον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν η έκτη οδηγία αποκλείει κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία προβλέπει ότι η απόκτηση της πλειοψηφίας του κεφαλαίου μιας εταιρίας, τα στοιχεία ενεργητικού της οποίας αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, βαρύνεται με έμμεσο φόρο, διακριτό του ΦΠΑ, ήτοι με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το γεγονός ότι, αν οι σχετικές πράξεις είχαν ως αντικείμενο την απευθείας απόκτηση των ως άνω ακινήτων, αντί της αποκτήσεως μετοχών που έχουν ως αντίκρισμα τα ως άνω ακίνητα, οι εν λόγω πράξεις θα εξακολουθούσαν να βαρύνονται με τον ΦΠΑ.
- 26 Εκ προοιμίου, πρέπει να επισημανθεί ότι, σε μεγάλο βαθμό, η έκτη οδηγία απαλλάσσει από τον ΦΠΑ τις πράξεις που αφορούν ακίνητα. Συναφώς, το άρθρο 13, Β, στοιχεία ζ' και η', της οδηγίας αυτής απαλλάσσει από τον ΦΠΑ, ιδίως, τις σχετικές με ακίνητα πράξεις τις οποίες απαριθμεί, εξαιρουμένων αυτών που προβλέπονται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχεία α' και β', της εν λόγω οδηγίας, ήτοι, ιδίως, των παραδόσεων νεόδμητων κτιρίων ή των παραδόσεων γηπέδων προς οικοδόμηση. Επιπλέον, οι τελευταίες αυτές διατάξεις δεν θίγουν τη δυνατότητα των κρατών μελών, η οποία παρέχεται σ' αυτά δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, αυτής, να εξακολουθήσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο και τις παραδόσεις κτιρίων και γηπέδων που προβλέπονται από το άρθρο 4, παράγραφος 3, αυτής.

- 27 Επομένως, ως προς τη διαφορετική μεταχείριση στην οποία αναφέρεται το αιτούν δικαστήριο όσον αφορά, αφενός, τις απευθείας αποκτήσεις ακινήτων που βαρύνονται με τον ΦΠΑ και, αφετέρου, τις έμμεσες αποκτήσεις τέτοιων ακινήτων που βαρύνονται με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, εν πάση περιπτώσει, η υπαγωγή των απευθείας αποκτήσεων ακινήτων στον ΦΠΑ εξαρτάται, ιδίως, από το είδος του αποκτώμενου ακινήτου.
- 28 Εν συνεχεία, όσον αφορά τη φερόμενη ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις φορολογική μεταχείριση των παραδόσεων ακινήτων που ενδεχομένως βαρύνονται με τον ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι η έκτη οδηγία δεν παρεμποδίζει την εκ μέρους κράτους μέλους διατήρηση ή εισαγωγή οποιουδήποτε φόρου, δικαιώματος ή τέλους δεν έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, όπως προκύπτει από το άρθρο 33, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας. Επομένως, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης δέχεται την ύπαρξη συντρεχόντων φορολογικών συστημάτων, είναι δυνατόν να επιβληθούν τέτοιοι φόροι ακόμη και όταν η επιβολή τους ενδέχεται να οδηγήσει σε σώρευση με τον ΦΠΑ ως προς μία και την αυτή πράξη (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 8ης Ιουλίου 1986, 73/85, Kerrutt, Συλλογή 1986, σ. 2219, σκέψη 22, και της 11ης Οκτωβρίου 2007, C-283/06 και C-312/06, ΚÖGÄZ κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-8463, σκέψη 33).
- 29 Όσον αφορά την εθνική κανονιστική ρύθμιση περί της οποίας πρόκειται στην κύρια δίκη, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει ήδη αποφανθεί επί της συμβατότητας της εν λόγω κανονιστικής ρυθμίσεως προς το άρθρο 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας στο πλαίσιο της υποθέσεως επί της οποίας εκδόθηκε η διάταξη της 27ης Νοεμβρίου 2008, C-151/08, Renta. Το Δικαστήριο, αφού υπενθύμισε τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ που συνάγονται από τη νομολογία του (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Οκτωβρίου 2006, C-475/03, Banca popolare di Cremona, Συλλογή 2006, σ. I-9373, σκέψη 28 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία), έκρινε, με την εν λόγω διάταξη, ότι φόρος που έχει χαρακτηριστικά όπως αυτά του φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων διακρίνεται από τον ΦΠΑ κατά τρόπο ώστε δεν είναι δυνατό να χαρακτηριστεί ως φόρος που έχει τον χαρακτήρα φόρου κύκλου εργασιών, υπό την έννοια του άρθρου 33, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας.
- 30 Από κανένα στοιχείο της δικογραφίας ενώπιον του Δικαστηρίου δεν προκύπτει ότι το ερώτημα αυτό θα έπρεπε να τύχει διαφορετικής αναλύσεως στο πλαίσιο της παρούσας προδικαστικής παραπομπής. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της συλλογιστικής που υιοθετήθηκε με την προαναφερθείσα διάταξη Renta, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έκτη οδηγία δεν αποκλείει την κανονιστική ρύθμιση που είναι επίμαχη στην κύρια δίκη.
- 31 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, στο δεύτερο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει εθνική διάταξη, όπως είναι το άρθρο 108 του νόμου περί της αγοράς αξιών, που προβλέπει ότι η απόκτηση της πλειοψηφίας του κεφαλαίου μιας εταιρίας, τα στοιχεία ενεργητικού της οποίας αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, βαρύνεται με έμμεσο φόρο, διακριτό του ΦΠΑ, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 32 Με το πρώτο ερώτημά του, που πρέπει να εξεταστεί κατά δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί, κατ' ουσίαν, αν, δυνάμει της έκτης οδηγίας, και ιδίως του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, δεύτερη περίπτωση, αυτής, οι πράξεις αγοραπωλησίας μετοχών, οι οποίες διενεργούνται εκ μέρους ενός υποκειμένου στον φόρο και επάγονται την απόκτηση της κυριότητας ακινήτων, πρέπει οπωσδήποτε να βαρύνονται με τον ΦΠΑ.

- 33 Με τις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή εκτιμά ότι η κύρια δίκη αφορά την υπαγωγή στον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων, και όχι στον ΦΠΑ, πράξεων που διενεργήθηκαν εκ μέρους της Caixa, και ότι η απάντηση στο ερώτημα αυτό ουδόλως παρέχει τη δυνατότητα να προσδιοριστεί αν οι εν λόγω πράξεις μπορούν, ή όχι, να υπόκεινται σε άλλους φόρους, πλην του ΦΠΑ.
- 34 Συναφώς, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο απευθύνει το ερώτημα αυτό στο Δικαστήριο προκειμένου να προσδιοριστεί αν πρέπει να βαρύνονται με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων οι πράξεις αγοραπωλησίας μετοχών οι οποίες διενεργήθηκαν εκ μέρους της Caixa, στο μέτρο που η ισπανική νομοθεσία προβλέπει ότι οι πράξεις, οι οποίες βαρύνονται με τον ΦΠΑ, δεν βαρύνονται με τον φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων.
- 35 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι η φορολογική μεταχείριση, της οποίας τυγχάνουν βάσει της έκτης οδηγίας οι πράξεις αγοραπωλησίας μετοχών που επάγονται την απόκτηση της κυριότητας ακινήτων, ενδέχεται να ποικίλλει, ιδίως, ανάλογα με την ενδεχόμενη χρήση, εκ μέρους του οικείου κράτους μέλους, των δυνατοτήτων που αυτό διαθέτει δυνάμει του άρθρου 5, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 5, δεύτερη περίπτωση, αυτής, καθώς και δυνάμει του άρθρου 13, Γ, στοιχείο β', της εν λόγω οδηγίας.
- 36 Πάντως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει ακριβείς ενδείξεις ως προς το ζήτημα αν ο Ισπανός νομοθέτης έκανε χρήση των εν λόγω δυνατοτήτων. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο δεν είναι σε θέση να διαπιστώσει, κατά πρακτικώς χρήσιμο τρόπο, την ύπαρξη σχέσεως μεταξύ των διατάξεων του εθνικού δικαίου, οι οποίες είναι εφαρμοστέες επί της διαφοράς της κύριας δίκης, και αυτών της έκτης οδηγίας, των οποίων ζητείται η ερμηνεία.
- 37 Εν πάση περιπτώσει, όπως προκύπτει από την απάντηση που δόθηκε στο δεύτερο ερώτημα, η ως άνω οδηγία δεν αποκλείει την επιβολή, επί πράξεων αγοραπωλησίας μετοχών, όπως είναι οι επίμαχες στην κύρια δίκη, έμμεσου φόρου, διακριτού του ΦΠΑ, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη. Επομένως, όσον αφορά την επιβολή του εν λόγω φόρου, ελάχιστη σημασία έχει αν τέτοιες πράξεις θα πρέπει, ή όχι, να βαρύνονται με τον ΦΠΑ, δυνάμει της εν λόγω οδηγίας.
- 38 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, παρέλκει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα.

Επί του τρίτου ερωτήματος

- 39 Η Ισπανική Κυβέρνηση θέτει εν αμφιβόλω το παραδεκτό του τρίτου ερωτήματος. Κατά την κυβέρνηση αυτή, όλα τα στοιχεία, τα οποία χαρακτηρίζουν την κατάσταση που είναι επίμαχη στην κύρια δίκη, σχετίζονται με το εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους και, κατά συνέπεια, πρόκειται για κατάσταση αμιγώς εσωτερικής φύσεως, η οποία δεν εμπίπτει στην έννομη τάξη της Ένωσης. Επομένως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στο ερώτημα αυτό.
- 40 Επισημαίνεται ότι, καίτοι, λαμβανομένης υπόψη της κατανομής αρμοδιοτήτων στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, το εθνικό δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να προσδιορίζει το αντικείμενο των ερωτημάτων που προτίθεται να υποβάλει στο Δικαστήριο, εντούτοις, το Δικαστήριο, προκειμένου να διαπιστώσει αν έχει αυτό το ίδιο αρμοδιότητα, πρέπει να εξετάζει τις συνθήκες υπό τις οποίες του έχει υποβληθεί η αίτηση από το εθνικό δικαστήριο (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, αποφάσεις της 9ης Νοεμβρίου 2010, C-92/09 και C-93/09, Volker und Markus Schecke και Eifert, Συλλογή 2010, σ. I-11063, σκέψη 39, και της 21ης Ιουνίου 2012, C-84/11, Susisalo κ.λπ., σκέψη 16).

- 41 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση σε προδικαστικό ερώτημα όταν είναι πρόδηλο ότι η διάταξη του δικαίου της Ένωσης που του υποβλήθηκε προς ερμηνεία δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, απόφαση της 1ης Οκτωβρίου 2009, C-567/07, *Woningstichting Sint Servatius*, Συλλογή 2009, σ. I-9021, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 42 Όσον αφορά τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης των οποίων ζητείται η ερμηνεία με το τρίτο ερώτημα, πρέπει να επισημανθεί ότι οι διατάξεις της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων δεν εφαρμόζονται σε καταστάσεις όπου όλα τα σχετικά στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, όσον αφορά την ελευθερία εγκαταστάσεως, απόφαση της 17ης Ιουλίου 2008, C-389/05, *Επιτροπή κατά Γαλλίας*, Συλλογή 2008, σ. I-5397, σκέψη 49 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, απόφαση της 5ης Μαρτίου 2002, C-515/99, C-519/99 έως C-524/99 και C-526/99 έως C-540/99, *Reisch κ.λπ.*, Συλλογή 2002, σ. I-2157, σκέψη 24 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 43 Ωστόσο, υπενθυμίζεται ότι, υπό ορισμένες σαφείς προϋποθέσεις, ο αμιγώς εσωτερικός χαρακτήρας της σχετικής καταστάσεως δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να δώσει απάντηση σε ερώτημα υποβληθέν δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.
- 44 Αυτό συμβαίνει, ιδίως, σε περίπτωση που το εθνικό δίκαιο επιβάλλει στο αιτούν δικαστήριο να αναγνωρίσει υπέρ υπηκόου του κράτους μέλους, στη δικαιοδοσία του οποίου υπάγεται το εν λόγω δικαστήριο, τα ίδια δικαιώματα με εκείνα τα οποία υπήκοος άλλου κράτους μέλους θα αντλούσε από το δίκαιο της Ένωσης σε μια ίδια κατάσταση (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Δεκεμβρίου 2000, C-448/98, *Guimont*, Συλλογή 2000, σ. I-10663, σκέψη 23· της 30ής Μαρτίου 2006, C-451/03, *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Συλλογή 2006, σ. I-2941, σκέψη 29, καθώς και της 5ης Δεκεμβρίου 2006, C-94/04 και C-202/04, *Cipolla κ.λπ.*, Συλλογή 2006, σ. I-11421, σκέψη 30), ή αν η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά διατάξεις του δικαίου της Ένωσης στις οποίες παραπέμπει το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους προς καθορισμό των εφαρμοστέων κανόνων σε μια αμιγώς εσωτερικής φύσεως κατάσταση για το κράτος αυτό (βλ., υπό το πνεύμα αυτό, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 1990, C-297/88 και C-197/89, *Dzodzi*, Συλλογή 1990, σ. I-3763, σκέψη 36· της 16ης Μαρτίου 2006, C-3/04, *Poseidon Chartering*, Συλλογή 2006, σ. I-2505, σκέψη 15· καθώς και της 7ης Νοεμβρίου 2013, C-313/12, *Romeo*, σκέψη 21).
- 45 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση, στην οποία προέβη και η Ισπανική Κυβέρνηση, ότι όλα τα στοιχεία της διαφοράς της κύριας δίκης περιορίζονται στο εσωτερικό ενός και μόνον κράτους μέλους, εφόσον η διαφορά αυτή αφορά την απόκτηση σημαντικού ποσοστού συμμετοχής σε μια εταιρία ακινήτων, εγκατεστημένη στην Ισπανία, εκ μέρους μιας άλλης εταιρίας που είναι επίσης εγκατεστημένη στο κράτος μέλος αυτό, λαμβανομένου υπόψη ότι η τελευταία αυτή εταιρία βαρύνεται με φόρο λόγω του ότι τα στοιχεία ενεργητικού της εταιρίας ακινήτων, στην απόκτηση της οποίας προέβη, αποτελούνται κατά ποσοστό τουλάχιστον 50 % από ακίνητα κείμενα στην ισπανική επικράτεια.
- 46 Πάντως, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε να παρέχει στους διαδίκους της κύριας δίκης, δυνάμει του εθνικού δικαίου, μεταχείριση που να καθορίζεται σε συνάρτηση με αυτήν που παρέχεται, δυνάμει του δικαίου της Ένωσης, σε επιχειρηματία άλλου κράτους μέλους, ο οποίος βρίσκεται στην ίδια κατάσταση. Επίσης, δεν προκύπτει ότι το αιτούν δικαστήριο θα έπρεπε να στηριχθεί σε ερμηνεία των κανόνων του δικαίου της Ένωσης προς καθορισμό του περιεχομένου του εφαρμοστέου εν προκειμένω εθνικού δικαίου.
- 47 Εν τέλει, δεδομένου ότι η απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχει σε επαρκή βαθμό συγκεκριμένα στοιχεία ως προς τη σχέση μεταξύ των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ, που παρατίθενται στο πλαίσιο του τρίτου ερωτήματος, και της εθνικής νομοθεσίας που είναι εφαρμοστέα επί της διαφοράς της

κύριας δίκης, προκύπτει ότι, υπό συνθήκες όπως αυτές της διαφοράς της κύριας δίκης, όπου όλα τα σχετικά στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό του οικείου κράτους μέλους, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να δώσει απάντηση στο τρίτο ερώτημα που υπέβαλε το Tribunal Supremo.

48 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το τρίτο ερώτημα είναι απαράδεκτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

49 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπιπτόντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δέκατο τμήμα) αποφαινεται:

Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 91/680/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Δεκεμβρίου 1991, έχει την έννοια ότι δεν αποκλείει εθνική διάταξη, όπως είναι το άρθρο 108 του νόμου 24/1988 περί της αγοράς αξιών (Ley 24/1988 del Mercado de Valores), της 28ης Ιουλίου 1988, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο 18/1991 περί του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), της 6ης Ιουνίου 1991, που προβλέπει ότι η απόκτηση της πλειοψηφίας του κεφαλαίου μιας εταιρίας, τα στοιχεία ενεργητικού της οποίας αποτελούνται κυρίως από ακίνητα, βαρύνεται με έμμεσο φόρο, διακριτό του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως είναι ο επίμαχος στην κύρια δίκη.

(υπογραφές)