



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (dešimtoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. kovo 20 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Šeštoji PVM direktyva — Atleidimas nuo mokesčio — Vertybinių popierių pardavimo sandoriai, kai perleidžiama nekilnojamojo turto nuosavybė — Apmokestinimas kitu nei PVM netiesioginiu mokesčiu — SESV 49 straipsnis ir SESV 63 straipsnis — Išimtinai vidaus situacija“

Byloje C-139/12

dėl *Tribunal Supremo* (Ispanija) 2012 m. vasario 9 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. kovo 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona

prieš

Generalidad de Cataluña

TEISINGUMO TEISMAS (dešimtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Juhász, teisėjai A. Rosas (pranešėjas) ir C. Vajda,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. birželio 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, atstovaujamos *abogados* C. Gómez Barrero, J. Buendía Sierra ir E. Zamarriego Santiago,
- *Generalidad de Cataluña*, atstovaujamos N. París,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos N. Díaz Abad,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Heliskoski,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: ispanų.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23), iš dalies pakeistos 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160, toliau – Šeštoji direktyva), 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio ir SESV 49 bei 63 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Caixa d'Estalvis i Pensions i shade Barcelona* (toliau – *la Caixa*) ir *Generalidad de Catalunya* ginčą dėl reikalavimo grąžinti mokestį, sumokėtą kaip turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokestį (toliau – turto perleidimo mokestis).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Šeštosios direktyvos V antraštinės dalies „Apmokestinamieji sandoriai“ 5 straipsnyje numatyta:
„1. „Prekių tiekimas“ – tai teisės kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.
<...>
3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:
<...>
c) akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises.“
- 4 Šios direktyvos X antraštinėje dalyje „Atleidimas nuo mokesčio“ esantį 13 straipsnį „Atleidimas nuo mokesčio šalies teritorijos ribose“ sudaro A skirsnis („Tam tikros visuomenei naudingos veiklos atleidimas nuo mokesčio“), B skirsnis („Kiti atleidimo nuo mokesčio atvejai“) ir C skirsnis („Pasirinkimo galimybės“).
- 5 Pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnį:
„Nepažeisdamos kitų Bendrijos nuostatų, valstybės narės atleidžia nuo mokesčio toliau nurodytą veiklą taikydamos sąlygas, kurias jos turi nustatyti siekdamos užtikrinti, kad atleidimas nuo mokesčio būtų teisingas ir sąžiningas ir kad būtų užkirstas kelias galimam mokesčių vengimui, išsisukinėjimui ar piktnaudžiavimui:
<...>
- d) šiuos sandorius:
<...>

5) sandorius, įskaitant derybas, bet išskyrus valdymą ir saugojimą, susijusius su akcijomis, turto dalimis bendrovėse ar asociacijose, įmonių obligacijomis [obligacijomis] ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:

- dokumentus [vertybinius popierius], nustatančius nuosavybės teisę į prekes,
- 5 straipsnio 3 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius;

<...>

g) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

h) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimą, išskyrus žemę statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte.“

6 Tos pačios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose daroma nuoroda atitinkamai į „pastatų ar pastatų dalių ir žemės, ant kurios jie stovi, tiekimą prieš jų pirmą panaudojimą“ ir į „žemės statyboms tiekimą“.

7 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali suteikti mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinimą šiais atvejais:

<...>

b) B dalies [skirsnio] d, g ir h punktuose nurodytų sandorių atveju.

Valstybės narės gali riboti pasirinkimo teisę ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas.“

8 Šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Per 4 dalyje nurodytą pereinamąjį laikotarpį valstybės narės gali:

<...>

b) ir toliau neapmokestinti F priede nurodytos veiklos pagal atitinkamoje valstybėje narėje egzistuojančias sąlygas;

<...>“

9 Šios direktyvos F priedo „28 straipsnio 3 dalies b punkte nurodyti sandoriai“ 16 punkte minimas „4 straipsnio 3 dalyje nurodytų pastatų ir žemės tiekimas“.

10 Šios direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos nuostatų, visų pirma, galiojančių Bendrijos nuostatų dėl bendrų procedūrų, susijusių su akcizais apmokestinamų produktų laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstybėms narėms toliau taikyti ar nustatyti mokesčius draudimo sutartims, mokesčius lažyboms ir azartiniais žaidimams, akcizo mokesčių, žyminius mokesčius ir apskritai bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar apmokestinimus [mokėjimus], kurie negali būti priskirti apyvartos mokesčiams, tačiau su sąlyga, kad minėti mokesčiai, rinkliavos ar mokėjimai nesukuria pasienio formalumų prekyboje tarp valstybių narių.“

Ispanijos teisė

Pridėtinės vertės mokesčių reglamentuojantys teisės aktai

- 11 1985 m. rugpjūčio 2 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 30/1985 (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, BOE, Nr. 190, 1985 m. rugpjūčio 9 d., p. 25214) 8 straipsnyje numatyta:

„Atleidžiami nuo pridėtinės vertės mokesčio [(toliau – PVM)]:

<...>

18. Toliau nurodyti finansiniai sandoriai, nesvarbu, ar juos įvykdo asmuo, ar subjektas:

<...>

- g) paslaugos ir sandoriai, išskyrus saugojimą ir valdymą, susiję su akcijomis, turto dalimis bendrovėse, obligacijomis ir kitais vertybiniais popieriais, išskyrus:
 - a. vertybinius popierius, nustatančius nuosavybės teisę į prekes;
 - b. vertybinius popierius, kurių turėjimas jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia išimtinės nekilnojamojo turto nuosavybės ar valdymo teises.

<...>“

- 12 1985 m. spalio 30 d. Karaliaus dekreto Nr. 2028/1985, kuriuo patvirtinama Pridėtinės vertės mokesčio taikymo tvarka (*Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido*; BOE, Nr. 261, 1985 m. spalio 31 d., p. 34469), 13 straipsnio 1 dalies 18 punkto k papunktyje pakartojama minėta Įstatymo Nr. 30/1985 8 straipsnio formuluotė ir įterpiama tokia nuostata:

„Bendrovių ar kitų subjektų akcijos ar jų turto dalys nepatenka į šią kategoriją.

<...>“

- 13 1992 m. gruodžio 28 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. 37/1992 (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*; BOE, Nr. 312, 1992 m. gruodžio 29 d., p. 44247) 20 straipsnio 1 dalies 18 punkto k papunkčio turinys yra identiškas pirmiau pateiktos Karaliaus dekreto Nr. 2028/1985 citatos turiniui.

Vertybinių popierių rinkos reglamentavimas

- 14 1988 m. liepos 28 d. Vertybinių popierių rinkos įstatymo Nr. 24/1988 (*Ley 24/1988 del Mercado de Valores*; BOE, Nr. 181, 1988 m. liepos 29 d., p. 23405), iš dalies pakeisto 1991 m. birželio 6 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymu Nr. 18/1991 (*Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*; BOE, Nr. 136, 1991 m. birželio 7 d., p. 18665), 108 straipsnyje numatyta:

„1. Vertybinių popierių, nesvarbu, ar jais prekiaujama oficialioje antrinėje rinkoje, perleidimas atleidžiamas nuo turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokesčio ir [PVM].

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų, turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokesčiu apmokestinami šie „turto perleidimo atlygintinai“ atvejai:

1. Antrinėje rinkoje atlikti perleidimai ir pirminėje rinkoje atlikti įsigijimai, kai jie atliekami pasinaudojus pasirašymo pirmumo teisėmis ir teise konvertuoti obligacijas į akcijas, perleidžiant ar įsigyjant įmonių, fondų, asociacijų ar kitų subjektų, kurių turtą sudaro mažiausiai 50 % nacionalinėje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto, vertybinius popierius, atitinkančius įstatinio kapitalo ar turto dalį, su sąlyga, kad po tokio perleidimo ar įsigijimo įgijėjas tampa absoliučiu šio turto savininku ar bent jau įgyja teisę minėtus subjektus kontroliuoti.

Kalbant apie komercines bendroves, laikoma, kad minėta kontrolė įgyta tuo atveju, kai tiesiogiai ar netiesiogiai įsigyjama daugiau kaip 50 % akcinio kapitalo.

Apskaičiuojant 50 % turto, kurį turi sudaryti nekilnojamas turtas, neatsižvelgiama į nekilnojamąjį turtą, išskyrus statybai skirtus žemės sklypus, sudarantį trumpalaikį bendrovių, kurių vienintelis tikslas – vykdyti komercinę veiklą, susijusią su pastatų statyba ar plėtra, turtą.

2. Akcijų ar kapitalo dalių, gautų už nekilnojamojo turto įnašą steigiant bendrovę arba didinant jos akcinį kapitalą, perleidimas su sąlyga, kad nuo įnašo iki perleidimo dienos nepraėjo daugiau kaip metai.

Numatytais atvejais taikomas mokesčio tarifas, taikytinas už nekilnojamojo turto perleidimą atlygintinai, pagal konkretaus turto vertę, kuri apskaičiuojama pagal taisykles, numatytas galiojančiose turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokesčių reglamentuojančiose nuostatose.“

Turto perleidimo mokesčių reglamentuojantys teisės aktai

- 15 Kodifikuoto Įstatymo dėl turto perleidimo ir dokumentais įformintų teisinių sandorių mokesčio (*Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*), patvirtinto 1980 m. gruodžio 30 d. Karaliaus įstatyminiu dekretu Nr. 3050/1980 (BOE, Nr. 29, 1981 m. vasario 3 d., p. 2442) ir iš dalies pakeisto 1991 m. gruodžio 16 d. Įstatymu Nr. 29/1991 dėl tam tikrų mokesčių srities sąvokų atitikties Europos Bendrijų direktyvoms ir reglamentams (*Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*; BOE, Nr. 301, 1991 m. gruodžio 17 d., p. 40533), 7 straipsnio 5 dalyje numatyta:

„Šiame skyriuje numatyta „turto perleidimo atlygintinai“ sąvoka neapima pirmiau išvardytų sandorių, kai juos, vykdydami komercinę ar profesinę veiklą, atlieka įmonės ar savarankiškai dirbantys asmenys ir (bet kuriuo atveju) kai tokie sandoriai yra [PVM] apmokestinamas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas. Tačiau ši sąvoka apima nekilnojamojo turto tiekimą ar nuomą, jeigu šie sandoriai neapmokestinami [PVM], taip pat šio nekilnojamojo turto tiekimą, kurį apima viso įmonės turto perleidimas, kai šio turto perleidimas neapmokestinamas [PVM].“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 16 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 1991 m. birželio mėn. *la Caixa*, kuriai priklausė 3,26 % bendrovės *Inmobiliaria Colonial SA* (toliau – *Inmobiliaria Colonial*), t. y. bendrovės, kurios turtą daugiausia sudarė nekilnojamas turtas, akcinio kapitalo, nusprendė padidinti turimų pastarosios bendrovės akcijų dalį ir pradėjo derybas, kad įsigytų iš *Banco Central SA* jo turimas šios bendrovės akcijas. Pasibaigus deryboms 1992 m. vasario mėn. *la Caixa* iš *Banco Central SA* įsigijo 63,85 % *Inmobiliaria Colonial* akcijų. Dėl šio sandorio *la Caixa* įgijo daugiau nei 65 % pastarosios bendrovės akcinio kapitalo. Vėliau *la Caixa* paskelbė viešą pasiūlymą dėl likusios *Inmobiliaria Colonial* akcijų dalies įsigijimo ir taip tapo 96,85 % šios bendrovės akcijų savininke.

- 17 Kadangi *la Caixa* įgijo daugiau nei 50 % minėtos nekilnojamojo turto bendrovės akcijų, 1992 m. kovo mėn. ji pateikė savarankiškai apskaičiuoto turto perleidimo mokesčio deklaraciją, kurioje taikė 6 % tarifą pagal Vertybinių popierių rinkos įstatymo 108 straipsnį. Toje deklaracijoje ji nurodė mokesčio bazę, kurią sudarė 16 256 808 232 Ispanijos pesetų (ESP), ir mokėtiną 975 408 494 ESP dydžio mokesťį.
- 18 Tačiau 1993 m. vasario mėn. *la Caixa* pateikė Katalonijos autonominės srities vyriausybės Ekonomikos ir finansų departamento Barselonos regioniniam skyriui (*Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña*) prašymą grąžinti nors ir neturėtą mokėti, bet sumokėtą 975 408 454 ESP dydžio sumą kartu su atitinkamomis palūkanomis ir teigė, kad Vertybinių popierių rinkos įstatymo 108 straipsniu pažeidžiama Sąjungos teisė, būtent Šeštoji direktyva, ir kad bet kuriuo atveju šis straipsnis neturėjo būti taikomas aptariamų vertybinių popierių įgijimo sandoriui, nes šis nebuvo priemonė nuslėpti nekilnojamojo turto pardavimą.
- 19 Per teisės aktuose nustatytą terminą negavusi aiškaus atsakymo *la Caixa* pateikė administracinį skundą dėl jos prašymo grąžinti sumas implicitinio atmetimo. Šį skundą *Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña* atmetė 1998 m. sausio 30 d. sprendimu, o šį sprendimą 1999 m. gegužės 14 d. patvirtino *Tribunal Económico-Administrativo Central*.
- 20 *La Caixa* pateikė skundą *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* Administracinių bylų skyriui, kurio ketvirtoji teisėjų kolegija 2004 m. gegužės 28 d. priėmė sprendimą, kuriuo šis skundas patenkintas tik motyvuojant, jog mokesčio bazė turėjo būti nustatyta remiantis ne *Inmobiliaria Colonial* turtą sudariusio viso nekilnojamojo turto tikrąja verte, bet nekilnojamojo turto vertės, proporcingos perleistoms akcijoms, dalimi.
- 21 Tačiau *la Caixa* ieškinyje nurodyti kiti argumentai buvo atmesti. Šie argumentai buvo pateikti dėl to, kad, pirma, Vertybinių popierių rinkos įstatymo 108 straipsnis buvo nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčiu tiek, kiek pagal šį 108 straipsnį akcijų pirkimas ir pardavimas privalomai apmokestinami turto perleidimo mokesčiu, bet atleidžiami nuo PVM, nors pagal šią Sąjungos teisės nuostatą neleidžiama, jog atleidimas nuo PVM apimtų „akcijas ar kitas turimas kapitalo dalis, kurios jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises“. Antra, *la Caixa* nurodė egzistuojantį, kaip ji pati mano, minėto 108 straipsnio neatitikimą Ispanijos Konstitucijai ir Sąjungos teisei, nes, darant prielaidą, kad visais atvejais bendrovių, kurių turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, akcijos perleidžiamos siekiant išvengti mokesčių mokėjimo, šia Ispanijos teisės nuostata įtvirtinama bendra sukčiavimo prielaida, nesuteikiant galimybės įrodyti priešingai.
- 22 *La Caixa* dėl *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* sprendimo pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ir jame nurodė vienintelį pagrindą, grindžiamą, be kita ko, tuo, kad pažeisti Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktis, 5 straipsnio 3 dalis ir 27 straipsnis.
- 23 *La Caixa* teigimu, nagrinėjamo sandorio atleidimas nuo PVM ir jo apmokestinimas Vertybinių popierių rinkos įstatyme numatytu turto perleidimo mokesčiu prieštarauja Šeštajai direktyvai. Akcijų ar bendrovės turto dalių, kurios jų savininkui suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises, perleidimas neturėtų būti nei apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, nei atleidžiamas nuo PVM, *a fortiori* jeigu atitinkama valstybė narė nukrypo nuo Šeštosios direktyvos nesilaikydama direktyvos 27 straipsnyje numatytos tvarkos reikalingam leidimui iš Tarybos gauti, kad būtų užkirstas kelias išvengti mokesčių perleidžiant nekilnojamąjį turtą tarpininkaujant bendrovėms.
- 24 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl to, ar pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio ir 5 straipsnio 3 dalies c punkto nuostatas valstybės narės gali atleisti nuo PVM bendrovių, kurių turtą sudaro daugiausia nekilnojamasis turtas, akcijų pirkimo ir pardavimo sandorius, ir dėl to, ar šia direktyva leidžiama, kad didžiosios šių

bendrovių kapitalo dalies įsigijimas būtų apmokestintas kitu nei PVM netiesioginiu mokesčiu, kaip antai turto perleidimo mokesčiu, jis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal [Šeštosios] direktyvos <...> 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunktį PVM privaloma apmokestinti sandorius, kai apmokestinamasis asmuo parduoda akcijas, suteikiančias nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą, ir neatleisti jų nuo to mokesčio, atsižvelgiant į išimtį, taikomą vertybiniams popieriams, kurie jų savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavybės ar valdymo teises?
2. Ar pagal [Šeštąją] direktyvą <...> leidžiamos tokios teisės normos, kaip antai Vertybinių popierių rinkos įstatymo <...> 108 straipsnis, pagal kurias bendrovės, kurios kapitalą daugiausia sudaro nekilnojamas turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas apmokestinamas ne PVM, o kitu netiesioginiu mokesčiu, vadinamu turto perleidimo mokesčiu, neatsižvelgiant į galimybę, kad sandorio šalys veikia kaip įmonės, taigi ir neatmetant galimybės, jog, jeigu nekilnojamas turtas būtų perleidžiamas tiesiogiai, o ne perleidžiant akcijas, toks sandoris būtų apmokestinamas PVM?
3. Ar su [SESV 49] straipsniu užtikrinama įsisteigimo laisve ir [SESV 63] straipsniu numatytu laisvu kapitalo judėjimu suderinama nacionalinės teisės norma, kaip antai <...> Vertybinių popierių rinkos įstatymo <...> 108 straipsnis, pagal kurią apmokestinamas bendrovių, kurių turtą daugiausia sudaro Ispanijoje esantis nekilnojamas turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas, nesuteikiant galimybės įrodyti, kad bendrovė, kurios kontrolė įgyjama, vykdo ekonominę veiklą?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl antrojo klausimo

- 25 Antruoju klausimu, kurį reikia nagrinėti pirmiausia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštąją direktyva draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamas turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas apmokestinamas ne PVM, o kitu netiesioginiu mokesčiu, t. y. turto perleidimo mokesčiu, neatsižvelgiant į tai, kad jeigu šis nekilnojamas turtas būtų perleidžiamas tiesiogiai, o ne perleidžiant su tokiu turtu susijusias akcijas, toks sandoris būtų apmokestinamas PVM.
- 26 Visų pirma reikia priminti, kad dauguma atvejų pagal Šeštąją direktyvą nuo PVM atleidžiami su nekilnojamoju turtu susiję sandoriai. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal šios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio g ir h punktus nuo mokesčio atleidžiami juose išvardyti su nekilnojamoju turtu susiję sandoriai, išskyrus nurodytus šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose, t. y. pirmiausia naujų pastatų ar žemės statyboms tiekimą. Be to, šiomis nuostatomis nepažeidžiama valstybių narių pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą, siejamą su jos F priedo 16 punktu, turima galimybė ir toliau neapmokestinti 4 straipsnio 3 dalyje nurodyto pastatų ir žemės tiekimo.
- 27 Taigi dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodyto nevienodo vertinimo, kiek tai susiję su PVM apmokestinamu tiesioginiu nekilnojamojo turto įsigijimu ir tokio turto netiesioginiu įsigijimu, kuriam taikomas turto perleidimo mokeskis, reikia konstatuoti, kad bet kuriuo atveju tiesioginio nekilnojamojo turto įsigijimo apmokestinimas PVM priklauso, be kita ko, nuo įsigyto nekilnojamojo turto rūšies.
- 28 Toliau dėl tariamai diskriminuojamojo pobūdžio apmokestinimo, taikomo nekilnojamojo turto tiekimui, kuris tam tikrais atvejais gali būti apmokestinamas PVM, reikia priminti, kad Šeštąją direktyvą valstybei narei netrukdoma, kaip matyti iš jos 33 straipsnio 1 dalies, toliau taikyti ar nustatyti

bet kuriuos mokesčius, rinkliavas ar mokėjimus, kurie nepriskirtini prie apyvartos mokesčių. Kadangi pagal Sąjungos teisę leidžiamas konkuruojančių apmokestinimo sistemų egzistavimas, tokie mokesčiai taip pat gali būti renkami, nors už vieną ir tą patį sandorį kartu reikia mokėti ir PVM (šiuo klausimu žr. 1986 m. liepos 8 d. Sprendimo *Kerrutt*, 73/85, Rink. p. 2219, 22 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 33 punktą).

- 29 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų reikia priminti, kad byloje, kurioje priimta 2008 m. lapkričio 27 d. Nutartis *Renta* (C-151/08), Teisingumo Teismas jau išdėstė savo poziciją dėl šių nuostatų suderinamumo su Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalimi. Priminęs teismo praktikoje įtvirtintus pagrindinius PVM požymius (žr., be kita ko, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, Rink. p. I-9373, 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką), Teisingumo Teismas šioje nutartyje nusprendė, kad mokesčiai, turintis turto perleidimo mokesčio požymių, skiriasi nuo PVM tiek, kad jo negalima laikyti apyvartos mokesčiu, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 33 straipsnio 1 dalį.
- 30 Remiantis Teisingumo Teismui perduotuose dokumentuose pateikiama informacija, niekas neleidžia konstatuoti, kad šioje byloje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ši klausimą reikėtų nagrinėti kitaip. Taigi, atsižvelgiant į minėtoje Nutartyje *Renta* pateikus argumentus, reikia konstatuoti, kad Šeštąją direktyva nedraudžiamos pagrindinėje byloje nagrinėjamos normos.
- 31 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrą klausimą reikia atsakyti: Šeštąją direktyvą reikia aiškinti taip, kad ja nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai Vertybinių popierių rinkos įstatymo 108 straipsnis, pagal kurią bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas apmokestinamas ne PVM, o kitu netiesioginiu mokesčiu, kaip antai nagrinėjamoju pagrindinėje byloje.

Dėl pirmojo klausimo

- 32 Pirmuoju klausimu, kuris nagrinėtinas antras, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštąją direktyvą ir visų pirma jos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio antrą įtrauką PVM privaloma apmokestinti sandorius, kai apmokestinamasis asmuo parduoda akcijas, suteikiančias nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą.
- 33 Komisija savo rašytinėse pastabose teigia, kad pagrindinė byla susijusi su *la Caixa* įvykdytų sandorių apmokestinimu turto perleidimo mokesčiu, o ne PVM ir kad atsakymas į šį klausimą visiškai neleidžia nustatyti, ar šie sandoriai gali būti apmokestinami kitais nei PVM mokesčiais, ar ne.
- 34 Šiuo klausimu iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad nacionalinis teismas Teisingumo Teismui užduoda šį klausimą, kad išsiaiškintų, ar *la Caixa* įvykdyti akcijų pirkimo ir pardavimo sandoriai turi būti apmokestinami turto perleidimo mokesčiu, nes Ispanijos teisės aktuose numatyta, jog PVM apmokestinami sandoriai turto perleidimo mokesčiu neapmokestinami.
- 35 Dėl šio aspekto reikia priminti, kad Šeštojoje direktyvoje numatytas akcijų, suteikiančių nuosavybės teisę į nekilnojamąjį turtą, pirkimo ir pardavimo sandorių mokesstinis vertinimas gali skirtis, be kita ko, pagal tai, kaip atitinkama valstybė narė pasinaudoja galimybėmis, turimomis pagal Šeštosios direktyvos 5 straipsnio 3 dalį, siejamą su 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunkčio antra įtrauka, ir pagal šios direktyvos 13 straipsnio C skirsnį.
- 36 Reikia konstatuoti, kad sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konkrečiai nenurodyta, ar Ispanijos teisės aktų leidėjas pasinaudojo šiomis galimybėmis. Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas negali veiksmingai nustatyti pagrindinėje byloje nagrinėjamam ginčui taikomų nacionalinės teisės nuostatų ir prašomų išaiškinti Šeštosios direktyvos nuostatų ryšio.

- 37 Bet kuriuo atveju, kaip matyti iš atsakymo į antrąjį klausimą, šia direktyva nedraudžiama, kad akcijų pirkimo ir pardavimo sandoriai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, būtų apmokestinami kitu nei PVM netiesioginiu mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje. Taigi, kiek tai susiję su šio mokesčio rinkimu, neturi reikšmės, ar tokie sandoriai pagal šią direktyvą turi būti apmokestinami PVM, ar jiems toks mokestis netaikomas.
- 38 Taigi, atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo

- 39 Ispanijos vyriausybė ginčija trečiojo prejudicinio klausimo priimtinumą. Šios vyriausybės teigimu, visi pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos elementai susiję tik su viena valstybe nare, taigi kalbama apie išimtinai vidaus situaciją, kuri nepatenka į Sąjungos teisės sistemos taikymo sritį.
- 40 Pažymėtina, kad nors atsižvelgiant į jurisdikcijos vykstant prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrai paskirstymą tik nacionalinis teismas gali apibrėžti klausimų, kuriuos jis ketina pateikti Teisingumo Teismui, dalyką, pastarasis turi įvertinti sąlygas, kuriomis į jį kreipėsi nacionalinis teismas, kad galėtų patikrinti savo paties jurisdikciją (šiuo klausimu žr. 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimo *Volker und Markus Schecke ir Eifert*, C-92/09 ir C-93/09, Rink. p. I-11063, 39 punktą ir 2012 m. birželio 21 d. Sprendimo *Susisalo ir kt.*, C-84/11, 16 punktą).
- 41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į prejudicinį klausimą, kai akivaizdu, jog Sąjungos teisės nuostata, kurią jo prašoma išaiškinti, negali būti taikoma (šiuo klausimu žr. 2009 m. spalio 1 d. Sprendimo *Woningstichting Sint Servatius*, C-567/07, Rink. p. I-9021, 43 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 42 Dėl Sąjungos teisės normų, kurias prašoma išaiškinti pateikiant trečiąjį klausimą, reikia pažymėti, kad ESV sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo netaikomos situacijai, jeigu visi šios situacijos elementai susiję tik su viena valstybe nare (šiuo klausimu dėl įsisteigimo laisvės žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-389/05, Rink. p. I-5397, 49 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką, o dėl laisvo kapitalo judėjimo žr. 2002 m. kovo 5 d. Sprendimo *Reisch ir kt.*, C-515/99, C-519/99-C-524/99 ir C-526/99-C-540/99, Rink. p. I-2157, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 43 Vis dėlto reikia priminti, kad tam tikromis konkrečiomis aplinkybėmis išimtinai vidinis atitinkamos situacijos pobūdis netrukdo tam, kad Teisingumo Teismas atsakytų į klausimą, pateiktą pagal SESV 267 straipsnį.
- 44 Taip gali būti visų pirma tuo atveju, kai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagal nacionalinę teisę privalo savo valstybės narės piliečiams užtikrinti tokias pačias teises, kokias pagal Sąjungos teisę tokioje pačioje situacijoje turėtų kitos valstybės narės pilietis (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2000 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Guimont*, C-448/98, Rink. p. I-10663, 23 punktą; 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Rink. p. I-2941, 29 punktą ir 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 30 punktą), arba jei prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės nuostatų, į kurias valstybės narės nacionalinėje teisėje daroma nuoroda siekiant nustatyti išimtinai šios valstybės vidaus situacijai taikytinas taisykles (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1990 m. spalio 18 d. Sprendimo *Dzodzi*, C-297/88 ir C-197/89, Rink. p. I-3763, 36 punktą; 2006 m. kovo 16 d. Sprendimo *Poseidon Chartering*, C-3/04, Rink. p. I-2505, 15 punktą ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Romeo*, C-313/12, 21 punktą).
- 45 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti, pritariant Ispanijos vyriausybei, kad visi pagrindinėje byloje nagrinėjami ginčo elementai susiję tik su viena valstybe nare, nes šis ginčas susijęs su tuo, kad Ispanijoje įsteigtos nekilnojamojo turto bendrovės didžiąją acinio kapitalo dalį įsigijo kita šioje

valstybėje narėje įsteigta bendrovė, kuri apmokestinta mokesčiu dėl aplinkybės, kad jos įgytos nekilnojamojo turto bendrovės turtą sudaro mažiausiai 50 % Ispanijos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto.

- 46 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad jį pateikęs teismas pagal nacionalinę teisę pagrindinės bylos šalis turi vertinti atsižvelgdamas į tai, kaip pagal Sąjungos teisę vertinamas kitos valstybės narės ūkio subjektas, esantis toje pačioje situacijoje. Remiantis šiuo prašymu taip pat negalima teigti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turėtų remtis Sąjungos teisės normų aiškinimu, siekdamas nustatyti nagrinėjamu atveju taikomos nacionalinės teisės turinį.
- 47 Galiausiai, kadangi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikiama pakankamai konkrečios informacijos apie trečiajame klausime nurodytų ESV sutarties nuostatų ir pagrindinei bylai taikomų nacionalinės teisės aktų ryšį, darytina išvada, kad tokiomis kaip pagrindinės bylos aplinkybėmis, kai visi elementai susiję tik su viena valstybe nare, Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į *Tribunal Supremo* pateiktą trečiąjį klausimą.
- 48 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, trečiasis klausimas pripažintinas nepriimtinu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (dešimtoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas, iš dalies pakeista 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva 91/680/EEB, turi būti aiškinama taip, kad pagal ją nedraudžiama nacionalinės teisės nuostata, kaip antai 1988 m. liepos 28 d. Vertybinių popierių rinkos įstatymo Nr. 24/1988 (*Ley 24/1988 del Mercado de Valores*), iš dalies pakeisto 1991 m. birželio 6 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymu Nr. 18/1991 (*Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas*), 108 straipsnis, pagal kurią bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamas turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas apmokestinamas kitu nei pridėtinės vertės mokestis netiesioginiu mokesčiu, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje.

Parašai.