



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (desmitā palāta)

2014. gada 20. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Sestā PVN direktīva — Atbrīvojumi no nodokļa — Ar kapitāldaļu pārdošanu saistīti darījumi, kuru rezultātā tiek nodotas nekustamā īpašuma īpašumtiesības — Aplikšana ar netiešu nodokli, kas nav PVN — LESD 49. un LESD 63. pants — Pilnībā iekšēja situācija

Lieta C-139/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Spānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 9. februārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 19. martā, tiesvedībā

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona

pret

Generalidad de Cataluña.

TIESA (desmitā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents) un K. Vajda [*C. Vajda*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs V. Turē [*V. Tourrès*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 12. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona* vārdā – *C. Gómez Barrero, J. Buendía Sierra* un *E. Zamarriego Santiago, abogados*,
- *Generalidad de Cataluña* vārdā – *N. París*, pārstāve,
- Spānijas valdības vārdā – *N. Díaz Abad*, pārstāve,
- Somijas valdības vārdā – *J. Heliskoski*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – spāņu.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze (OV L 145, 1. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK (OV L 376, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”), 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta, kā arī par LESD 49. un LESD 63. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona* (turpmāk tekstā – “*Caixa*”) un *Generalidad de Cataluña* [Katalonijas autonomo apgabalu] saistībā ar lūgumu atmaksāt īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko aktu nodokli (turpmāk tekstā – “īpašuma atsavināšanas nodoklis”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Sestās direktīvas V sadaļas “Ar nodokli apliekami darījumi” 5. pantā ir paredzēts:
“1. “Preču piegāde” nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.
[..]
3. Par materiālu īpašumu dalībvalstis var uzskatīt:
[..]
c) akcijas vai tām līdzvērtīgas daļas, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesības vai valdījuma tiesības.”
- 4 Šīs direktīvas X sadaļas “Atbrīvojumi” 13. pantā “Atbrīvojumi valsts teritorijā” ir ietverta A daļa “Atbrīvojumi dažām darbībām sabiedrības interesēs”, B daļa “Citi atbrīvojumi” un C daļa “Izvēles tiesības”.
- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 13. panta B daļu:
“Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo turpmāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:
[..]
d) šādus darījumus:
[..]

5. Darījumus, ieskaitot starpniecību, izņemot pārvaldi un uzraudzību, ar akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādzīmēm un citiem vērtspapīriem, izņemot:

- dokumentus, kas rada īpašumtiesības uz precēm,
- 5. panta 3. punktā minētās tiesības vai vērtspapīrus;

[..]

g) ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot gadījumus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta a) apakšpunktā;

h) neapbūvētas zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu), izņemot apbūves gabalus, kas aprakstīti 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā.”

6 Šīs pašas direktīvas 4. panta 3. punkta a) un b) apakšpunktā ir atsauce attiecīgi uz “ēku vai ēku daļu un zem tām esošās zemes pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu) pirms šo ēku pirmreizējas izmantošanas” un “apbūves gabala pārdošanu (izīrēšanu, iznomāšanu)”.

7 Sestās direktīvas 13. panta C daļā ir noteikts:

“Dalībvalstis var dot nodokļa maksātājiem tiesības izvēlēties nodokli [aplūkšanu ar nodokli] šādos gadījumos:

[..]

b) darījumi, ko aptver šā panta B daļas d), g) un h) punkts.

Dalībvalstis var ierobežot šo izvēles tiesību darbības jomu un pieņemt precīzus noteikumus šo tiesību izmantošanai.”

8 Šīs direktīvas 28. panta 3. punktā ir noteikts:

“Šā panta 4. punktā minētajā pārejas laikā dalībvalstis var:

[..]

b) turpināt atbrīvot F pielikumā uzskaitītās darbības atbilstīgi attiecīgajā dalībvalstī pastāvošajiem noteikumiem;

[..].”

9 Minētās direktīvas F pielikuma “Darījumi, kas minēti 28. panta 3. punkta b) apakšpunktā” 16. punktā ir minēta “tādu celtnu un zemes gabalu pārdošana (izīrēšana, iznomāšana), kas minēti 4. panta 3. punktā”.

10 Šīs pašas direktīvas 33. panta 1. punktā ir noteikts, ka:

“Neskarot citus Kopienas noteikumus, jo īpaši tos, kas noteikti spēkā esošajos Kopienas normatīvajos aktos par vispārējiem nosacījumiem, kā glabāt, pārvietot un uzraudzīt ražojumus, uz kuriem attiecas akcīzes nodoklis, šī direktīva nekavē dalībvalsti saglabāt vai ieviest nodokli par apdrošināšanas līgumiem, azartspēļu un derību nodokli, akcīzes nodokli, valsts nodevas un vispār jebkurus nodokļus vai maksājumus, ko nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem, tomēr ar noteikumu, ka šie nodokļi vai maksājumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Spānijas tiesības

Tiesiskais regulējums attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli

- 11 1985. gada 2. augusta Likuma 30/1985 par pievienotās vērtības nodokli (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1985. gada 9. augusta *BOE* Nr. 190, 25214. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN likums”) 8. pantā ir paredzēts:

“No pievienotās vērtības nodokļa [turpmāk tekstā – “PVN”] ir atbrīvoti:

[..]

18. Tālāk norādītie finanšu darījumi, neraugoties uz to, vai tos īsteno fiziska vai juridiska persona:

[..]

- g) pakalpojumi un darījumi, izņemot pārvaldi un uzraudzību, kas saistīti ar akcijām un daļām sabiedrībās, obligācijas un citi vērtspapīri, kas nav uzskaitīti iepriekšējās 18. punkta daļās, izņemot:
 - a. vērtspapīrus, kas rada īpašumtiesības uz precēm;
 - b. vērtspapīrus, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod nekustamā īpašuma īpašumtiesības, valdījuma tiesības vai ekskluzīvās tiesības.

[..”

- 12 1985. gada 30. oktobra Karaļa dekrēta Nr. 2028/1985, ar ko apstiprina Noteikumus par pievienotās vērtības nodokli (*Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido*) (1985. gada 31. oktobra *BOE* Nr. 261, 34469. lpp.), 13. panta 1. punkta 18. apakšpunkta k) daļā ir pārņemti iepriekš Likuma 30/1985 8. pantā minētie nosacījumi, papildinot tos ar šādiem noteikumiem:

“Šajā kategorijā neietilpst akcijas vai daļas sabiedrībās vai citās organizācijās.

[..”

- 13 1992. gada 28. decembra Likuma 37/1992 par pievienotās vērtības nodokli (*Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido*) (1992. gada 29. decembra *BOE* Nr. 312, 44247. lpp.), 20. panta 1. punkta 18. apakšpunkta k) punkta saturs ir identisks iepriekš minētajam Karaļa dekrēta 2028/1985 izvilkumam.

Tiesiskais regulējums attiecībā uz vērtspapīru tirgu

- 14 1988. gada 28. jūlija Likuma 24/1988 par vērtspapīru tirgu (*Ley 24/1988 del Mercado de Valores*) (1988. gada 29. jūlija *BOE* Nr. 181, 23405. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija Likumu 18/1991 par fizisko personu ienākumu nodokli (*Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*) (1991. gada 7. jūnija *BOE* Nr. 136, 18665. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums par vērtspapīru tirgu”), 108. pantā ir paredzēts:

“1. Oficiālā otrreizējā tirgū tirgojamu vai netirgojamu vērtspapīru atsavināšana ir atbrīvota no īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokļa un no [PVN].

2. Atkāpjoties no 1. punkta noteikumiem, ar īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli apliek šādu "īpašuma atsavināšanu par atlīdzību":

"1. Otrreizējā tirgū veiktus atsavināšanas darījumus, kā arī pirmreizējā tirgū veiktus iegādes darījumus, īstenojot priekšrocību tiesības uz parakstišanos un tiesības konvertēt obligācijas akcijās, ar vērtspapīriem, kas veido uzņēmēj sabiedrību, fondu, apvienību vai citu organizāciju, vismaz 50 % no kuru aktīviem veido valsts teritorijā esošs nekustamais īpašums, pamatkapitāla vai aktīvu daļu, ja vien minētās atsavināšanas vai iegādes rezultātā pircējs iegūst pilnīgas īpašumtiesības uz šiem aktīviem vai vismaz tādu stāvokli, kas tam ļauj īstenot kontroli pār šīm organizācijām.

Komerccabiedrību gadījumā minēto kontroli uzskata par iegūtu, kad tieši vai netieši ir iegūta līdzdalība vairāk nekā 50 % apmērā no sabiedrības pamatkapitāla.

Aprēķinot 50 % no aktīviem, ko veido nekustamais īpašums, neņem vērā nekustamo īpašumu, izņemot zemesgabalus un apbūves gabalus, kas ietilpst to organizāciju, kuru vienīgais mērķis ir uzņēmējdarbības veikšana būvniecības vai nekustamo īpašumu attīstības jomā, apgrozāmajos līdzekļos.

2. Tādu akciju vai kapitāla daļu atsavināšanu, kuras ir saņemtas apmaiņā pret nekustamā īpašuma ieguldījumu saistībā ar uzņēmēj sabiedrību dibināšanu vai to pamatkapitāla palielināšanu, ja vien no ieguldījuma dienas līdz atsavināšanas dienai nav pagājis viens gads.

Iepriekš minētajos gadījumos nekustamā īpašuma atsavināšanai pret atlīdzību atbilstošo likmi piemēro attiecīgās mantas vērtībai, ko aprēķina saskaņā ar noteikumiem, kas ietverti spēkā esošajās normās par īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli."

Tiesiskais regulējums saistībā ar īpašuma atsavināšanas nodokli

15 Likuma par nodokli, ar ko apliek īpašuma atsavināšanu un dokumentāri apliecinātus tiesiskus darījumus (*Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*), kodificētā teksta, kas ir apstiprināts ar Karaļa 1980. gada 30. decembra Dekrētlikumu Nr. 3050/1980 (1981. gada 3. februāra *BOE* Nr. 29, 2442. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 16. decembra Likumu 29/1991 par noteiktu jēdzienu nodokļu jomā pielīdzināšanu Eiropas Kopienas direktīvām un regulām (*Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas*) (1991. gada 17. decembra *BOE* Nr. 301, 40533. lpp.), 7. panta 5. punktā ir noteikts:

"Šajā nodaļā regulētajā "īpašuma atsavināšanas pret atlīdzību" jēdzienā neietilpst iepriekš uzskaitītie darījumi, ja uzņēmumi vai pašnodarbinātās personas tos veic saistībā ar savu komercdarbību vai aroddarbību un katrā ziņā, ja tie ir uzskatāmi par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas apliekami ar [PVN]. Tomēr šajā jēdzienā ietilpst nekustamā īpašuma pārdošana vai izīrēšana, ja attiecībā uz tām ir piemērojams atbrīvojums no [PVN], kā arī šī nekustamā īpašuma, kas ietilpst kopējā uzņēmuma atsavinātajā īpašumā, pārdošana, ja izrādās, ka šī nekustamā īpašuma atsavināšana ir atbrīvota no [PVN]."

Pamattiesvedība un prejudiciālie jautājumi

16 No lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka 1991. gada jūnijā *Caixa*, kurai piederēja 3,26 % no sabiedrības *Inmobiliaria Colonial SA* (turpmāk tekstā – "*Inmobiliaria Colonial*"), kuras aktīvi galvenokārt bija ieguldīti nekustamajā īpašumā, pamatkapitāla, nolēma paplašināt savu līdzdalību šajā sabiedrībā un šajā nolūkā uzsāka sarunas, lai iegūtu *Banco Central SA* līdzdalību minētajā sabiedrībā, kuras aktīvus galvenokārt veidoja nekustamais īpašums. Šo sarunu rezultātā 1992. gada

februārī *Caixa* iegādājās *Banco Central* līdzdalību *Inmobiliaria Colonial SA*, kas bija 63,85 % no tās pamatkapitāla. Šīs iegādes rezultātā *Caixa* tirgus daļas šajā sabiedrībā pārsniedza 65 %. Pēc šīs iegādes *Caixa* izteica publisku atlikušo *Inmobiliaria Colonial SA* pamatkapitāla akciju atpiršanas piedāvājumu, šīs iegādes rezultātā kļūstot par 96,85 % šīs sabiedrības akciju īpašnieci.

- 17 Tā kā *Caixa* bija ieguvusi vairāk nekā 50 % no attiecīgās nekustamā īpašuma sabiedrības kapitāla, 1992. gada martā tā atbilstoši Likuma par vērtspapīru tirgu 108. panta noteikumiem veica īpašuma atsavināšanas nodokļa apgriezto iekasēšanu saskaņā ar 6 % likmi. Tā deklarēja ar nodokli apliekamo bāzi ESP 16 256 808 232 (Spānijas pesetas) apmērā un maksājamo nodokli ESP 975 408 494 apmērā.
- 18 Tomēr 1993. gada februārī *Caixa* vērsās *Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña* (Katalonijas autonomā apgabala Ekonomikas un finanšu lietu departamenta Barselonas teritoriālā iestāde), lūdzot atmaksāt nepamatoti samaksāto summu ESP 975 408 454 apmērā ar attiecīgajiem procentiem, pamatojoties uz to, ka Likuma par vērtspapīru tirgu 108. pants ir pretrunā Savienības tiesībām, it īpaši Sestās direktīvas normām, un ka katrā ziņā šis pants nav piemērojams veiktajai vērtspapīru iegādei, jo ar to netika slēpta nekustamā īpašuma pārdošana.
- 19 Nesaņēmusi skaidru atbildi likumā noteiktajā termiņā, *Caixa* iesniedza administratīvu sūdzību par netiešu atteikumu atmaksāt nodokli. Katalonijas *Tribunal Económico Administrativo Regional* [Reģionālā Ekonomikas administratīvā tiesa] noraidīja šo sūdzību ar 1998. gada 30. janvāra lēmumu, kuru 1999. gada 14. maijā apstiprināja *Tribunal Económico Administrativo Central* [Centrālā Ekonomikas administratīvā tiesa].
- 20 *Caixa* cēla prasību *Tribunal Superior de Justicia de Cataluña* [Katalonijas Augstākās tiesas] Administratīvo lietu palātā, kuras ceturtā nodaļa 2004. gada 28. maijā taisīja spriedumu, apmierinot prasību vienīgi tādēļ, ka ar nodokli apliekamā bāze bija jānosaka nevis 100 % apmērā no nekustamā īpašuma, kas veido *Inmobiliaria Colonial* aktīvus, faktiskās vērtības, bet atbilstoši nekustamā īpašuma vērtības daļai, kas bija proporcionāla atsavinātajām akcijām.
- 21 Pārējie *Caixa* tās prasībā izvirzītie argumenti savukārt tika noraidīti. Šie argumenti attiecās, pirmkārt, uz Likuma par vērtspapīru tirgu 108. panta nesaderību ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktu, ciktāl minētajā 108. pantā ir paredzēts, ka visi darījumi ar akcijām ir apliekami ar īpašuma atsavināšanas nodokli, vienlaikus atbrīvojot tos no PVN, savukārt šī Savienības tiesību norma nepieļaujot atbrīvojumu no PVN attiecināt uz “akcijām vai tām līdzvērtīgām daļām, kas to turētājam *de jure* vai *de facto* dod īpašumtiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo īpašumu vai tā daļu”. Otrkārt, *Caixa* atsaucās uz tās ieskatā esošo pretrunu starp, pirmkārt, minēto 108. pantu un, otrkārt, Spānijas Konstitūciju un Savienības tiesībām, ciktāl ar šo Spānijas tiesību normu tiek ieviesta neapstrīdama vispārināta pārkāpuma prezumpcija, saskaņā ar kuru visi sabiedrības, kuras aktīvus galvenokārt veido nekustamais īpašums, akciju atsavināšanas darījumi tiek īstenoti, lai izvairītos no nodokļiem.
- 22 *Caixa* par Katalonijas *Tribunal Superior de Justicia* [Augstākās tiesas] spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību iesniedzējtiesā, izvirzot tikai vienu pamatu, kas balstīts tostarp uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta, 5. panta 3. punkta un 27. panta pārkāpumu.
- 23 *Caixa* ieskatā gan konkrētā darījuma atbrīvošana no PVN, gan tā aplikšana ar Likumā par vērtspapīru tirgu paredzēto īpašuma atsavināšanas nodokli esot pretrunā Sestajai direktīvai. Ar īpašuma atsavināšanas nodokli neesot jāapliek akcijas vai daļas sabiedrībās, kas to turētājam dod īpašumtiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo īpašumu vai tā daļu, ne arī šis darījums jāatbrīvo no PVN, it īpaši tādēļ, ka attiecīgā dalībvalsts neesot piemērojusi Sesto direktīvu, neievērojot tās 27. pantā noteikto procedūru, lai saņemtu nepieciešamo atļauju no Padomes ar mērķi novērst izvairīšanos no nodokļiem, kad nekustamais īpašums tiek atsavināts ar sabiedrību starpniecību.

24 Tā kā tai ir šaubas par to, vai Sestās direktīvas 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkts kopsakarā ar 5. panta 3. punkta c) apakšpunktu atļauj dalībvalstīm atbrīvot no PVN darījumus saistībā ar tādu sabiedrību akciju pārdošanu, kuru aktīvi galvenokārt ieguldīti nekustamajā īpašumā, un vai šī direktīva atļauj šo sabiedrību kapitāla vairākuma iegādi aplikt ar netiešu nodokli, kāds, piemēram, ir īpašuma atsavināšanas nodoklis, kas nav PVN, iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai [Sestās] direktīvas [...] 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunktā ir noteikts, ka PVN bez atbrīvojuma piemēro nodokļa maksātāja veiktiem akciju pārdošanas darījumiem, kas ietver nekustamā īpašuma iegādi, neskatoties uz izņēmumu, kas noteikts attiecībā uz vērtspapīriem, kuru turēšana nodrošina *de jure* vai *de facto* īpašuma tiesības vai valdījuma tiesības uz nekustamo īpašumu vai tā daļu?
- 2) Vai ar [Sesto] direktīvu [...] atzītas tādas normas kā [...] Likuma [...] par vērtspapīru tirgu 108. pants, ar kuru kapitāldaļu vairākuma iegādi sabiedrībā, kuras aktīvi galvenokārt ir ieguldīti nekustamajā īpašumā, apliek ar netiešu nodokli, kas nav PVN, un kas ir nodēvēts par īpašuma atsavināšanas nodokli, neņemot vērā to, ka darījuma dalībnieki, iespējams, ir uzņēmumi, un līdz ar to neizslēdzot, ka nekustamā īpašuma tiešas atsavināšanas gadījumā, neizmantojot akcijas vai daļas, darījums tiktu aplikts ar PVN?
- 3) Vai ar [LESD 49.] pantā garantēto uzņēmējdarbības brīvību un ar [LESD 63.] pantā regulēto kapitāla brīvu apriti ir saderīga tāda valsts norma kā [...] Likuma par vērtspapīru tirgu 108. pants, [...] ar kuru apliek ar nodokli kapitāldaļu vairākuma iegādi sabiedrībā, kuras aktīvi galvenokārt ir ieguldīti nekustamajos īpašumos Spānijā, neļaujot pierādīt, ka sabiedrība, kuras kontrole tiek iegūta, veic saimniecisku darbību?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro jautājumu

- 25 Ar otro jautājumu, kurš ir jāizvērtē pirmām kārtām, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestā direktīva nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru kapitāldaļu vairākuma iegādi sabiedrībā, kuras aktīvi ir galvenokārt ieguldīti nekustamajā īpašumā, apliek ar netiešu nodokli, kas nav PVN, proti, īpašuma atsavināšanas nodokli, neņemot vērā, ka, ja attiecīgo darījumu priekšmets būtu šī nekustamā īpašuma tieša iegāde, nevis ar šiem īpašumiem saistīto akciju iegāde, šādi darījumi būtu apliekami ar PVN.
- 26 Vispirms ir jānorāda, ka saskaņā ar Sesto direktīvu visi darījumi saistībā ar nekustamo īpašumu lielā mērā ir atbrīvoti no PVN. Šajā ziņā saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta B daļas g) un h) punktu no nodokļa atbrīvo it īpaši tajā uzskaitītos darījumus ar nekustamo īpašumu, izņemot tos, kuri norādīti minētās direktīvas 4. panta 3. punkta a) un b) punktā, proti, jaunu nekustamo īpašumu vai apbūves gabalu pārdošana. Turklāt šis pēdējās minētās tiesību normas neskar dalībvalstīm piešķirto iespēju, pamatojoties uz Sestās direktīvas 28. panta 3. punkta b) apakšpunktu kopsakarā ar tās F pielikuma 16. punktu, turpināt atbrīvot no nodokļa arī tās 4. panta 3. punktā minēto ēku un apbūves gabalu pārdošanu.
- 27 Tādējādi saistībā ar iesniedzējtiesas konstatēto atšķirīgo attieksmi attiecībā uz, pirmkārt, nekustamā īpašuma tiešajām iegādēm, kuras apliek ar PVN, un, otrkārt, šādu īpašumu netiešajām iegādēm, par kurām jāmaksā īpašuma atsavināšanas nodoklis, katrā ziņā ir jāsecina, ka nekustamā īpašuma tiešu iegāžu aplikšana ar PVN ir atkarīga tostarp no iegādātā nekustamā īpašuma veida.

- 28 Turpinājumā attiecībā uz apgalvoto diskriminējošo nodokļu režīmu nekustamā īpašuma iegādei, kas, iespējams, pakļauta PVN, ir jāatgādina, ka Sestā direktīva, kā izriet no tās 33. panta 1. punkta, neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus. Tādējādi Savienības tiesībās atzīstot alternatīvus nodokļu režīmus, šādus nodokļus var arī iekasēt, ja tie tiek iekasēti kumulatīvi ar PVN par vienu un to pašu darījumu (šajā ziņā skat. 1986. gada 8. jūlija spriedumu lietā 73/85 *Kerrutt, Recueil*, 2219. lpp., 22. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-283/06 un C-312/06 *KÖGÁZ* u.c., Krājums, I-8463. lpp., 33. punkts).
- 29 Attiecībā uz pamatlietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir lēmusi par tā saderību ar Sestās direktīvas 33. panta 1. punktu lietā, kurā izdots 2008. gada 27. novembra rīkojums C-151/08 *Renta*. Tiesa, atgādinot tās judikatūrā norādītās būtiskās PVN pazīmes (skat. it īpaši 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, Krājums, I-9373. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra), minētajā rīkojumā uzskatīja, ka nodoklis, kuram ir īpašuma atsavināšanas nodokļa pazīmes, ir atšķirīgs no PVN tādējādi, ka to nevar kvalificēt kā nodokli, kuram ir apgrozījuma nodokļa pazīmes Sestās direktīvas 33. panta 1. punkta izpratnē.
- 30 Nekas Tiesai iesniegtajos lietas materiālos neļauj konstatēt, ka šī lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu ietvaros šis jautājums būtu jāanalizē citādi. Tādējādi, ņemot vērā argumentāciju iepriekš minētajā rīkojumā lietā *Renta*, ir jākonstatē, ka Sestā direktīva pieļauj tādu tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā.
- 31 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka Sestā direktīva ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesību normu kā Likuma par vērtspapīru tirgu 108. pants, saskaņā ar kuru kapitāldaļu vairākuma iegādi sabiedrībā, kuras aktīvi galvenokārt ir ieguldīti nekustamajos īpašumos, apliek ar tādu netiešu nodokli kā pamatlietā aplūkotais, kas nav PVN.

Par pirmo jautājumu

- 32 Ar pirmo jautājumu, kurš ir jāizvērtē otrām kārtām, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai saskaņā ar Sesto direktīvu, un it īpaši tās 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otro ievilkumu, nodokļu maksātāja veiktie pārdošanas darījumi ar akcijām, kas ietver nekustamā īpašuma iegādi, obligāti ir jāapliek ar PVN.
- 33 Komisija savos rakstveida apsvērumos uzskata, ka procedūra pamatlietā attiecas uz *Caixa* veikto darījumu aplikšanu ar īpašuma atsavināšanas nodokli, nevis ar PVN un ka atbilde uz šo jautājumu nekādi neļauj noteikt, vai minētie darījumi ir vai nav jāapliek ar citiem nodokļiem, kas nav PVN.
- 34 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu šajā ziņā izriet, ka iesniedzējtiesa Tiesai šo jautājumu uzdod, lai noskaidrotu, vai *Caixa* veiktajiem pārdošanas darījumiem ar akcijām ir jāpiemēro īpašuma atsavināšanas nodoklis, ja Spānijas tiesību aktos ir paredzēts, ka par darījumiem, par kuriem ir jāmaksā PVN, nav jāmaksā īpašuma atsavināšanas nodoklis.
- 35 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka nodokļu režīms, kurš Sestajā direktīvā ir paredzēts attiecībā uz pārdošanas darījumiem ar akcijām, kas ietver nekustamā īpašuma iegādi, var atšķirties it īpaši atkarībā no tā, kā attiecīgā dalībvalsts parasti izmanto tai piešķirtās iespējas saskaņā ar Sestās direktīvas 5. panta 3. punktu kopsakarā ar tās 13. panta B daļas d) punkta 5. apakšpunkta otro ievilkumu, kā arī saskaņā ar šīs direktīvas 13. panta C daļas b) apakšpunktu.

- 36 Ir jākonstatē, ka lēmums par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nesniedz precīzas norādes par to, vai ar Spānijas tiesību aktiem ir izmantotas minētās iespējas. Šajos apstākļos Tiesa nevar lietderīgi konstatēt saikni starp pamatlietā piemērojamām valsts tiesību normām un Sestās direktīvas normām, kuru interpretācija ir lūgta.
- 37 Katrā ziņā, kā izriet no atbildes, kas sniegta uz otro jautājumu, šī direktīva pieļauj, ka tādi pārdošanas darījumi ar akcijām kā pamatlietā tiek pakļauti tādām netiešām nodoklim kā pamatlietā, kas nav PVN. Līdz ar to attiecībā uz šī nodokļa iekasēšanu ir mazsvarīgi, vai šādi darījumi ir vai nav jāapliek ar PVN saskaņā ar minēto direktīvu.
- 38 Tādējādi, ņemot vērā visus šos apstākļus, Tiesa uzskata, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu nav jāatbild.

Par trešo jautājumu

- 39 Spānijas valdība apstrīd trešā jautājuma pieņemamību. Šīs valdības ieskatā visi elementi, kas raksturīgi konkrētajai situācijai pamatlietā, attiecas uz vienas dalībvalsts iekšējo situāciju, un tādējādi runa ir par pilnībā iekšēju situāciju, kas neietilpst Savienības tiesību sistēmā. Līdz ar to atbildes sniegšana uz šo jautājumu nav Tiesas kompetencē.
- 40 Ir jānorāda, ka, lai gan, ievērojot kompetences sadalījumu prejudiciālā procesa ietvaros, vienīgi valsts tiesa nosaka jautājumu, ko tā vēlas uzdot Tiesai, priekšmetu, tomēr Tiesai ir jāpārbauda nosacījumi, kādos valsts tiesa tai ir iesniegusi lūgumu, lai pārliecinātos par savu kompetenci (šajā ziņā skat. 2010. gada 9. novembra spriedumu apvienotajās lietās C-92/09 un C-93/09 *Volker und Markus Schecke un Eifert*, Krājums, I-11063. lpp., 39. punkts, un 2012. gada 21. jūnija spriedumu lietā C-84/11 *Susisalo* u.c., 16. punkts).
- 41 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbildes sniegšana uz prejudiciālo jautājumu nav Tiesas kompetencē, ja ir acīmredzams, ka Savienības tiesību norma, ko Tiesai lūgts interpretēt, nav piemērojama (šajā ziņā skat. 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-567/07 *Woningerstichting Sint Servatius*, Krājums, I-9021. lpp., 43. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Attiecībā uz Savienības tiesību normām, kuras ir lūgts interpretēt ar trešo jautājumu, ir jānorāda, ka LESD normas attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti nav piemērojamas situācijā, kad visi elementi skar tikai vienu dalībvalsti (šajā ziņā skat. attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību 2008. gada 17. jūliju spriedumu lietā C-389/05 Komisija/Frāncija, Krājums, I-5397. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī attiecībā uz kapitāla brīvu apriti 2002. gada 5. marta spriedumu apvienotajās lietās C-515/99, no C-519/99 līdz C-524/99 un no C-526/99 līdz C-540/99 *Reisch* u.c., Krājums, I-2157. lpp., 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Tomēr ir jāatgādina, ka atsevišķos skaidri noteiktos apstākļos attiecīgās situācijas pilnībā iekšējais raksturs nerada šķēršļus tam, lai Tiesa uz uzdoto jautājumu atbildētu saskaņā ar LESD 267. pantu.
- 44 Tā tas tostarp ir gadījumā, ja valsts tiesību normas paredz, ka iesniedzējtiesai ir jāpiešķir dalībvalsts pilsonim, uz kuru attiecas tās jurisdikcija, tādas pašas tiesības, kādas tādā pašā situācijā saskaņā ar Savienības tiesībām būtu citas dalībvalsts pilsonim (šajā ziņā skat. it īpaši 2000. gada 5. decembra spriedumu lietā C-448/98 *Guimont, Recueil*, I-10663. lpp., 23. punkts; 2006. gada 30. marta spriedumu lietā C-451/03 *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, Krājums, I-2941. lpp., 29. punkts, kā arī 2006. gada 5. decembra spriedumu apvienotajās lietās C-94/04 un C-202/04 *Cipolla* u.c., Krājums, I-11421, 30. punkts), vai ja lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Savienības tiesību normām, uz kurām atsaucas dalībvalsts tiesību normas, lai noteiktu piemērojamās tiesību normas attiecībā uz pilnībā iekšēju situāciju šajā valstī (šajā ziņā skat. it īpaši 1990. gada 18. oktobra

spriedumu apvienotajās lietās C-297/88 un C-197/89 *Dzodzi, Recueil*, I-3763. lpp., 36. punkts; 2006. gada 16. marta spriedumu lietā C-3/04 *Poseidon Chartering*, Krājums, I-2505. lpp., 15. punkts, kā arī 2013. gada 7. novembra spriedumu lietā C-313/12 *Romeo*, 21. punkts).

- 45 Šajā lietā, piekritot Spānijas valdībai, ir jākonstatē, ka visi pamatlietas elementi ir saistīti tikai ar vienu dalībvalsti, jo šis strīds attiecas uz būtiskas līdzdalības iegādi Spānijā reģistrētā nekustamā īpašuma sabiedrībā, ko veic cita arī šajā valstī reģistrēta sabiedrība, tādējādi šī pēdējā minētā sabiedrība esot jāapliek ar nodokli, jo nekustamā īpašuma sabiedrības aktīvi, ko tā iegādājusies, veido vismaz 50 % no nekustamā īpašuma, kas tai pieder Spānijas teritorijā.
- 46 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka iesniedzējtiesai saskaņā ar valsts tiesībām attiecībā uz pamatlietas dalībniecēm ir jāpiemēro režīms, kas tiktu noteikts atkarībā no režīma, kurš saskaņā ar Savienības tiesībām tiktu piemērots attiecībā uz citas dalībvalsts saimnieciskās darbības subjektu, kas atrodas tādā pašā situācijā. Nešķiet arī, ka tai būtu jābalstās uz Savienības tiesību normu interpretāciju, lai noteiktu šajā lietā piemērojamo valsts tiesību saturu.
- 47 Visbeidzot, tā kā lēmums par prejudiciālā jautājuma uzdošanu nesniedza pietiekami daudz konkrētus elementus attiecībā uz saikni, kas pastāv starp LESD tiesību normām, kuras citētas saistībā ar trešo jautājumu, un pamatlietā piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, no minētā izriet, ka tādos apstākļos kā pamatlietā, kurā visi elementi attiecas uz konkrētās dalībvalsts iekšējo situāciju, atbildes sniegšana uz *Tribunal Supremo* uzdoto trešo jautājumu nav Tiesas kompetencē.
- 48 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ir jāuzskata, ka trešais jautājums ir nepieņemams.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķina bāze, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvu 91/680/EEK, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā pieļauj tādu valsts tiesību normu kā Likuma 24/1988 par vērtspapīru tirgu (*Ley 24/1988 del Mercado de Valores*), kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija Likumu 18/1991 par fizisko personu ienākumu nodokli (*Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), 108. pants, saskaņā ar kuru kapitāldaļu vairākuma iegādi sabiedrībā, kuras aktīvus galvenokārt veido nekustamie īpašumi, apliek ar tādu nodokli kā pamatlietā, kas nav pievienotās vērtības nodoklis.

[Paraksti]