

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (tizedik tanács)

2014. március 20.(\*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Hatodik héairányelv – Adómentességek – Értékpapír értékesítésére irányuló olyan ügyletek, amelyek ingatlanok tulajdonjogának átruházására is kiterjednek – A héától eltér? közvetett adóval terhelés – EUMSZ 49. cikk és EUMSZ 63. cikk – Tisztán bels? jelleg? helyzet”

A C?139/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Tribunal Supremo (Spanyolország) a Bírósághoz 2012. március 19?én érkezett, 2012. február 9?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona**

és

a **Generalidad de Cataluña**

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (tizedik tanács),

tagjai: Juhász E. tanácselnök, A. Rosas (el?adó) és C. Vajda bírák,

f?tanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezet?: V. Tourrès tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. június 12?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Caixa d’Estalvis i Pensions de Barcelona képviselőtében C. Gómez Barrero, J. Buendía Sierra és E. Zamarriego Santiago abogados,
- a Generalidad de Cataluña képviselőtében N. París, meghatalmazotti min?ségben,
- a spanyol kormány képviselőtében N. Díaz Abad, meghatalmazotti min?ségben,
- a finn kormány képviselőtében J. Heliskoski, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Bizottság képviselőtében L. Lozano Palacios, meghatalmazotti min?ségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

## Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az 1991. december 16-i 91/680/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 376., 1. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 160. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának, valamint az EUMSZ 49. cikk és az EUMSZ 63. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (a továbbiakban: Caixa) és a Generalidad de Cataluña között, a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó visszatérítése iránti kérelem (a továbbiakban: vagyonátruházást terhelő adó) tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő.

## Jogi háttér

### *Az uniós jog*

3 A hatodik irányelv „Adóköteles tevékenységek” című V. címe alatt, az irányelv 5. cikke előírja:

„(1) »Termékértékesítés«: a materiális javak feletti tulajdonjog átengedése.

[...]

(3) A tagállamok materiális javaknak tekinthetik a következőket:

[...]

c) részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon vagy birtokjogot biztosítanak.”

4 Ezen irányelv „Adómentességek” című X. címe alatt, az irányelv „Adómentességek belföldön” című 13. cikke A. részben („Bizonyos közhasznú tevékenységek mentessége”), B. részben („Egyéb adómentességek”) és C. részben („Választási lehetőségek”) áll.

5 Az említett irányelv 13. cikkének B. része szerint:

„Az egyéb közösségi rendelkezések sérelme nélkül, az általuk meghatározott feltételek mellett a tagállamok mentesítik az adó alól a következőket, annak érdekében, hogy biztosítsák az ilyen mentességek megfelelő és egyértelmű alkalmazását, valamint hogy megakadályozzák az adókijátszásokat, az adókikerüléseket és az esetleges visszaéléseket:

[...]

d) a következő ügyletek:

[...]

5. azon ügyletek, beleértve a közvetítést is, de kivéve a kezelést és a letéti kezelést [helyesen: de kivéve a letéti ?rzést és a kezelést], amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, a következ?k kivételével:

- termékek feletti rendelkezési jogot megtestesít? okmányok,
- az 5. cikk (3) bekezdése szerinti jogok vagy értékpapírok;

[...]

g) épületek vagy épületrészek, és a hozzájuk tartozó telkek értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének a) pontjában megjelöltek kivételével;

h) beépítetlen földterület értékesítése, a 4. cikk (3) bekezdésének d) pontjában megjelölt építési telkek kivételével.”

6 Ugyanezen irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a), illetve b) pontja hivatkozik az „épületek, illetve épületrészek és a hozzátartozó telkek els? használatbavétele el?tti értékesítésére”, illetve „[é]pítési telkek értékesítésére”.

7 A hatodik irányelv 13. cikkének C. része a következ?t mondja ki:

„A tagállamok megengedhetik adóalanyaiknak, hogy az adózást válasszák a következ? esetekben:

[...]

b) a B. rész d), g) és h) pontja szerinti ügyletek.

A tagállamok korlátozhatják e választási lehet?ség terjedelmét és meghatározzák gyakorlásának módjait.”

8 Ezen irányelv 28. cikkének (3) bekezdése el?írja:

„A (4) bekezdés szerinti átmeneti id?szak alatt a tagállamok a következ?ket tehetik:

[...]

b) az F. mellékletben felsorolt tevékenységeket az érintett tagállamban fennálló feltételek mellett továbbra is mentesítik;

[...]”

9 Az említett irányelv „A 28. cikk (3) bekezdésének b) pontjában említett tevékenységek jegyzéke” cím? F. melléklete a 16. pontjában említi „[a] 4. cikk (3) bekezdésében megjelölt épületekkel és ingatlanokkal kapcsolatos értékesítéseket”.

10 Ugyanezen irányelv 33. cikkének (1) bekezdése el?írja:

„Az egyéb közösségi rendelkezések, különösen a jövedéki termékek birtoklására, szállítására és ellen?rzésére vonatkozó általános, hatályban lév? közösségi rendelkezések sérelme nélkül, ezen irányelv nem akadályozza a tagállamokat biztosítási szerz?désekre vonatkozó adók, a fogadásokra és szerencsejátékokra vonatkozó adók, a jövedéki adók, a bélyegilletékek és még általánosabban az olyan adók, illetékek vagy terhek fenntartásában vagy bevezetésében,

amelyeket nem lehet forgalmi adóként jellemezni, feltéve ugyanakkor, hogy ezen adók, illetékek vagy terhek a tagállamok közötti kereskedelemben nem vezetnek alaki követelményekhez a határátlépéssel összefüggésben.”

### *A spanyol jog*

#### A hozzáadottérték?adóra vonatkozó szabályozás

11 A hozzáadottérték?adóról szóló, 1985. augusztus 2?i 30/1985. sz. törvény (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (a BOE 1985. augusztus 9?i 190. száma, 25214. o.) 8. cikke el?írja:

„Mentesek a hozzáadottérték?adó [(a továbbiakban: héa)] alól

[...]

18. A következ? pénzügyi ügyletek, az azokat teljesít? személy vagy szervt?l függetlenül:

[...]

g) azon szolgáltatások és ügyletek, kivéve a letéti ?rzést és a kezelést, amelyek részvényekre, gazdasági társaságokban megtestesül? részesedésre, adóskötelezvényekre vagy egyéb értékpapírokra vonatkoznak, amelyek nem szerepelnek a 18. pont el?z? albekezdéseiben, kivéve:

a. termékek feletti rendelkezési jogot megtestesít? okmányok;

b. az olyan értékpapírok, amelyek birtoklása ingatlanra jogilag vagy ténylegesen tulajdon?, használati jogot vagy kizárólagos birtokjogot biztosítanak.

[...]”

12 A hozzáadottérték?adóról szóló rendelet elfogadásáról szóló, 1985. október 30?i 2028/1985. sz. királyi rendelet (Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido) (a BOE 1985. október 31?i 261. száma, 34469. o.) 13. cikke (1) bekezdése 18. pontjának k) alpontja átveszi a 30/1985. sz. törvény 8. cikkének fent hivatkozott megfogalmazását, az alábbi rendelkezésekkel kiegészítve:

„A részvények vagy a gazdasági társaságokban vagy egyesületekben megtestesül? részesedések nem tartoznak ebbe a kategóriába.

[...]”

13 A hozzáadottérték?adóról szóló, 1992. december 28?i 37/1992. sz. törvény (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) (a BOE 1992. december 28?i 312. száma, 44247. o.) 20. cikke (1) bekezdése 18. pontjának k) alpontja azonos tartalmú a 2028/1985. sz. királyi rendelet fent hivatkozott kivonatával.

#### Az értékpapírok kereskedelmére vonatkozó szabályozás

14 A természetes személyek jövedelemadójáról szóló, 1991. június 6?i 18/1991. sz. törvénnyel (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) (a BOE 1991. június 7?i 136. száma, 18665. o.) módosított, az értékpapírok kereskedelmér?l szóló, 1988. július 28?i 24/1988. sz. törvény (Ley 24/1988 del Mercado de Valores) (a BOE 1988. július 29?i 181. száma, 23405. o.; a továbbiakban: az értékpapírok kereskedelmér?l szóló törvény) a 108. cikkében el?írja:

„(1) Az értékpapír átruházása – függetlenül attól, hogy az adott értékpapírral lehet-e hivatalos másodlagos piacon kereskedni – mentes a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó, valamint a [héa] alól.

(2) Nem tartoznak az előző bekezdés hatálya alá, és a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adó kategóriáján belül »visszterhes vagyonátruházás« címén adóznak az alábbiak:

1. Olyan társaság tőkéjében, illetve olyan társaság, alapítvány, egyesület vagy egyéb jogi személy vagyonában fennálló részesedést megtestesítő értékpapíroknak a másodlagos piacon történő átruházása, illetve az elsőleges piacokon a jegyzési elsőbbségi jog gyakorlása és a kötvények részvénné történő átalakítása következtében történő megszerzése, amelynek vagyonát legalább 50 százalékban belföldön fekvő ingatlanok alkotják, feltéve hogy a szerző fél ezen átruházás vagy vásárlás eredményeképpen szerzi meg e vagyon teljes tulajdonjogát, vagy kerül olyan helyzetbe, amely lehetővé teszi számára az azt tulajdonló társaság feletti irányítás gyakorlását.

Gazdasági társaságok esetében az irányítást akkor kell megszerzettnek tekinteni, amikor a társaság tőkéjében fennálló közvetett vagy közvetlen részesedés az 50 százalékot meghaladja.

Az 50 százalékos ingatlanvagyon kiszámításakor – a földterületek és a telkek kivételével – nem kell figyelembe venni azokat az ingatlanokat, amelyek a kizárólag ingatlanépítéssel és fejlesztéssel foglalkozó társaságok forgóeszközállományába tartoznak.

(2) Az alapításkor vagy tőkeemeléskor a társaságba apportált ingatlan fejében kapott részvények vagy társasági részesedés átruházása, ha az apportálás napja és az átruházás időpontja között eltelt idő egy évnél rövidebb.

Az előbbi esetekben a hivatkozott ingatlanoknak a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adókra vonatkozó hatályos szabályok alapján kiszámított értéke tekintetében a visszterhes ingatlanátruházásra vonatkozó szabályokat kell alkalmazni.”

A vagyonátruházást terhelő adóra vonatkozó szabályozás

15 Az egyes pénzügyi fogalmaknak az Európai Közösség irányelveihez és rendeleteihez igazításáról szóló, 1991. december 16-ii 29/1991. sz. törvénnyel (Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (a BOE 1991. december 17-ii 301. száma, 40533. o.) módosított, az 1980. december 30-ii 3050/1980. sz. királyi törvényerejű rendelettel elfogadott, a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adóról szóló törvény (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) (a BOE 1981. február 3-ii 29. száma, 2442. o.) egységes szerkezetbe foglalt szövegének 7. cikkének (5) bekezdése előírja:

„A fentiekben felsorolt ügyletek nem tartoznak a jelen címben szabályozott »visszterhes vagyonátruházás« fogalma körébe, ha azokat valamely vállalkozó vagy az adott tevékenységet hivatásszerűen végző személy a vállalkozói tevékenysége vagy hivatása gyakorlása során köti meg, továbbá ha a [héa] hatálya alá tartozó termékértékesítésnek vagy szolgáltatásnyújtásnak minősülnek. Ebbe az adókörbe tartozik viszont az ingatlanok átruházása vagy bérbeadása, ha az ügylet mentes a [héa] alól, valamint az ingatlanoknak a vállalati vagyon egészének részeként történő átruházása, ha az átruházás a fennálló körülmények miatt nem tartozik a [héa] hatálya alá.”

## Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések

16 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy 1991. június hónapban a Caixa, aki az Inmobiliaria Colonial SA (a továbbiakban: Inmobiliaria Colonial) részvényei 3,26%-ának tulajdonosa, az e társaságban fennálló tulajdoni részesedésének növeléséről határozott, és ezért tárgyalásokat kezdeményezett a Banco Central SA-nak az említett, alapvetően ingatlanvagyonnal rendelkező társaságban fennálló részesedésének megszerzése érdekében. E tárgyalások eredményeképpen 1992. február hónapban a Caixa felvásárolta a Banco Central SA-nak az Inmobiliaria Colonialban meglévő, az alaptőke 63,85%-át kitevő részesedését. E vétel által a Caixa több mint 65%-os részesedést szerzett az említett társaságban. Az említett vételt követően a Caixa nyilvános ajánlatot tett az Inmobiliaria Colonial fennmaradó részvényeinek felvásárlására, amelynek következtében e társaság részvényei 96,85%-ának tulajdonosa lett.

17 A Caixa 1992. március hónapban nyújtotta be az értékpapírok kereskedelméről szóló törvény 108. cikkében megállapított 6%-os visszatérhes vagyonátruházási adóról szóló bevallását, mivel a szóban forgó ingatlancég alaptőkéjének 50%-át meghaladó részesedést szerzett. Bevallásában 16 256 808 232 spanyol peseta (ESP) adóalapot és 975 408 494 ESP fizetendő adót tüntetett fel.

18 1993. február hónapban azonban a Caixa kérte a Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña-tól (a katalán autonóm kormány gazdasági és pénzügyi osztályának barcelonai területi képviselője) a jogalap nélkül beszedett 975 408 494 ESP összeg és kamatai visszatérítését, mivel úgy vélte, hogy az értékpapírok kereskedelméről szóló törvény 108. cikke ellentétes az uniós rendelkezésekkel, különösen a hatodik irányelvvel, és e cikk semmi esetre sem alkalmazható az adott értékpapírvásárlásra, mivel az utóbbi nem ingatlanértékesítés.

19 Mivel nem kapott kifejezett választ a törvényes határidőn belül, a Caixa adóügyi panaszt terjesztett elő a visszatérítés iránti kérelem feltételezett elutasítása ellen. A Tribunal Económico–Administrativo Regional de Cataluña (katalán regionális közigazgatási bíróság) az 1998. január 30-i határozatával elutasította e panaszt, amely határozatot a Tribunal Económico–Administrativo Central (központi közigazgatási bíróság) 1999. május 14-én helybenhagyta.

20 A Caixa keresetet indított a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (katalán legfelsőbb bíróság) közigazgatási kollégiuma előtt, amelynek negyedik tanácsa 2004. május 28-i ítéletével kizárólag azon indokkal adott helyt e keresetnek, hogy nem az Inmobiliaria Colonial vagyonát képezi az összes ingatlan való értékét kellett az adó alapjának tekinteni, hanem az ingatlanok értékének az átruházott részvényekkel arányos részét.

21 A Caixa által a keresetében előadott többi érvelés azonban elutasításra került. Ezen érvek egyrészt az értékpapírok kereskedelméről szóló törvény 108. cikkének a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának rendelkezéseivel való összeegyeztethetlenségre vonatkoztak, mivel e 108. cikk előírja, hogy a részvények értékesítését vagyonátruházási adó terheli, amelyre tekintettel ezen ügylet mentesül a hía alól, miközben az uniós szabályozás e rendelkezése nem teszi lehetővé, hogy „azok a részvények vagy ezzel egyenértékű érdekeltségek, amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon vagy birtokjogot biztosítanak”, mentesüljenek a hía alól. Másrészt a Caixa hivatkozott az álláspontja szerint egyrészt az említett 108. cikk, másrészt pedig a spanyol alkotmány és az uniós jog között fennálló ellentétre, mivel a spanyol jog e rendelkezése megállapítja az adókijátszás általános vélelmét, amely nem tűr ellenbizonyítást, és feltételezi, hogy az összes, olyan társaságok által végrehajtott

részvényátruházási ügylet, amelyek vagyona alapvetően ingatlanokból áll, adókikerülési céllal valósul meg.

22 A Caixa fellebbezést terjesztett el? a Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ítélete ellen a kérdést el?terjeszt? bírósághoz, a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának, 5. cikke (3) bekezdésének és 27. cikkének megsértésére alapított egyetlen jogalapra hivatkozva.

23 A Caixa szerint mind a szóban forgó ügylet héamentessége, mind pedig az értékpapírok kereskedelmér?l szóló törvény szerinti vagyónátruházást terhel? adó hatálya alá tartozása ellentétes a hatodik irányelvvel. A részvények vagy ezzel egyenérték? érdekeltségek – amelyek az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon? vagy birtokjogot biztosítanak – átruházását nem terhelheti vagyónátruházást terhel? adó, és ezen ügylet nem lehet mentes a héa alól, különben az érintett tagállam *a fortiori* eltért volna a hatodik irányelv alkalmazásától, mivel nem folytatta le az annak 27. cikkében el?írt eljárást, a Tanács szükséges jóváhagyásának megszerzése érdekében a gazdasági társaságok közbeiktatásával történ? ingatlanátruházás kapcsán felmerül? adókikerülés megakadályozása céljából.

24 A kérdést el?terjeszt? bíróság, mivel kételyei voltak különösen azon kérdést illetően, hogy a hatodik irányelv 5. cikke (3) bekezdésének c) pontjával összefüggésben értelmezett 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának rendelkezései lehet?vé teszik?e a tagállamok számára, hogy mentesítsék a héa alól a társaságok által végrehajtott részvényátruházási ügyleteket, amelyek vagyona alapvetően ingatlanokból áll, és hogy ezen irányelv lehet?vé teszi?e, hogy e társaságok t?kéje többségi részesedésének megszerzését a héától eltér?, közvetett olyan adóval terheljék, mint amilyen a vagyónátruházást terhel? adó, felfüggesztette az eljárást, és a következ? kérdéseket terjesztette a Bíróság elé el?zetes döntéshozatal céljából:

„1) A [hatodik irányelv] [...] 13. cikke B. része d) pontjának 5. alpontja el?írja?e, hogy a részvényeknek a héaalany általi értékesítésére irányuló olyan ügyletekre, amelyek ingatlanok tulajdonjogának megszerzésére is kiterjednek, mentesség biztosítása nélkül [héát] kell kivetni, figyelemmel arra, hogy az ingatlanra vagy annak egy részére jogilag, illetve ténylegesen tulajdon? vagy birtokjogot biztosító értékpapírok tekintetében kivételt tesz?

2) A [hatodik irányelv] megengedi?e olyan jogszabályok alkalmazását, mint az értékpapírok kereskedelmér?l szóló [...] törvény 108. cikke, amely az alapvetően ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok t?kéje többségi részesedésének megszerzését a héától eltér?, közvetett, úgynevezett vagyónátruházási adóval terheli, tekintet nélkül az ügyletben résztvev?k lehetséges esetleges üzleti min?ségére, és így nem zárja ki azt, hogy ha a részvények vagy a társasági részesedések helyett az ingatlanok közvetlen átruházására kerülne sor, az ügylet héaköteles legyen?

3) Összeegyeztethet?e az [EUMSZ 49. cikk] által biztosított letelepedési szabadsággal és a t?ke [EUMSZ 63. cikkben] rögzített szabad mozgásával az olyan nemzeti jogszabály, mint az értékpapírok kereskedelmér?l szóló [...] törvény[...] 108. cikke, amely az alapvetően spanyolországi ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok t?kéje többségi részesedésének megszerzését anélkül adóztatja, hogy lehet?séget adna annak bizonyítására, hogy a társaság, amelynek irányítását megszerezték, végez?e gazdasági tevékenységet?”

## **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l**

### *A második kérdésr?l*

25 Az els?ként vizsgálandó második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelvvel ellentétes?e az olyan tagállami szabályozás, amely az alapvetően ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok t?kéje többségi részesedésének

megszerzését a héától eltér?, közvetett, úgynevezett vagyonátruházási adóval terheli, tekintet nélkül azon tényre, hogy ha az érintett ügyletek tárgya ezen ingatlanok közvetlen vétele lenne, ezen ügyletek héakötelesek lennének.

26 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nagy részben mentesíti az adó alól az ingatlanokkal kapcsolatos ügyleteket. E tekintetben ezen irányelv 13. cikke B. részének g) és h) pontja mentesíti különösen az ingatlanokkal kapcsolatos felsorolt ügyleteket, az említett irányelv 4. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontja szerinti ügyletek kivételével, úgymint különösen új épületek értékesítése vagy az építési telkek értékesítése. Egyébiránt ezen utóbbi rendelkezések nem sértik a tagállamoknak a hatodik irányelv F. mellékletének 16. pontjával összefüggésben értelmezett 28. cikke (3) bekezdésének b) pontja alapján biztosított lehetőséget, hogy továbbra is mentesítsék az említett irányelv 4. cikkének (3) bekezdése szerinti épület- és telekértékesítéseket.

27 Ennélfogva a kérdést elterjeszt? bíróság által megállapított eltér? bánásmódot illet?en, ami egyrészt a héaköteles közvetlen ingatlanvételt, másrészt pedig az ilyen ingatlanok vagyonátruházást terhel? adó hatálya alá tartozó közvetett vételét illeti, mindenesetre meg kell állapítani, hogy a közvetlen ingatlanvétel héakötelezettsége különösen a megszerzett ingatlan típusától függ.

28 Továbbá az esetlegesen héaköteles ingatlanértékesítések állítólagos hátrányosan megkülönböztet? adójogi bánásmódját illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelv nem zárja ki, hogy a tagállamok olyan adókat, illetékeket vagy terheket vezessenek be vagy tartsanak fenn, amelyek nem forgalmiadó?jelleg?ek, amint az az említett irányelv 33. cikkének (1) bekezdéséb?l kit?nik. Az uniós jog így megengedi tehát a verseng? adószabályozást is, ilyen adók akkor is kivethet?k, ha beszedésük egyetlen és ugyanazon ügylet vonatkozásában a héával történ? halmozódáshoz vezethet (lásd ebben az értelemben a 73/85. sz. Kerrutt?ügyben 1986. július 8?án hozott ítélet [EBHT 1986., 2219. o.] 22. pontját és a C?283/06. és C?312/06. sz., KÖGÁZ és társai egyesített ügyekben 2007. október 11?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?8463. o.] 33. pontját).

29 Az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozást illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már megítélte annak a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdésével való összeegyeztethet?ségét, a C?151/08. sz. Renta?ügyben 2008. november 27?én hozott végzés alapjául szolgáló ügy keretében. A Bíróság, a héának az ítélkezési gyakorlatában megállapított alapvet? jellemz?ire emlékeztetve (lásd különösen a C?475/03. sz. Banca popolare di Cremona ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?9373. o.] 28. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot) megállapította az említett végzésben, hogy a vagyonátruházást terhel? adó jellemz?ivel rendelke? adó oly módon különbözik a héától, hogy nem min?síthet? a hatodik irányelv 33. cikkének (1) bekezdése szerinti forgalmiadó?jelleg? adónak.

30 A Bírósághoz benyújtott iratokban semmi sem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy e kérdést a jelen elzeteres döntéshozatalra utalás keretében másként kell elemezni. Így tekintettel a fent hivatkozott Renta?ügyben hozott végzésben elfogadott érvelésre, meg kell állapítani, hogy a hatodik irányelvvel nem ellentétes az alapeljárásban szóban forgó szabályozás.

31 A fenti megfontolásokra tekintettel a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a hatodik irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint az értékpapírok kereskedelmér?l szóló törvény 108. cikke, amely az alapvet?en ingatlanvagyonnal rendelke? társaságok t?kéje többségi részesedésének megszerzését az alapeljárásban szerepl?höz hasonló, a héától eltér?, közvetett adóval terheli.



### *Az első kérdésről*

32 A másodikként vizsgálendő első kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a hatodik irányelv, és különösen annak 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdése szerint a részvények hitelesítésére irányuló olyan ügyletekre, amelyek ingatlanok tulajdonjogának megszerzésére is kiterjednek, kötelezően hitelesíteni kell-e kivétlenül.

33 A Bizottság az írásbeli észrevételeiben megállapítja, hogy az alapeljárás a Caixa által teljesített ügyletekre történő vagyónátruházást terhelő adó, nem pedig hitelesítését érinti, és hogy az e kérdésre adott válasz nem teszi lehetővé annak megállapítását, hogy az említett ügyletekre kivetendő-e a hitelesítéstől eltérő adó.

34 E tekintetben kitér az elzáró döntéshozatal iránti kérelemből, hogy a kérdést elterjesztő bíróság annak megállapítása érdekében terjeszt el ezzel kapcsolatban kérdést a Bírósághoz, hogy a Caixa által teljesített részvények hitelesítésére irányuló ügyletekre ki kell-e vetni vagyónátruházást terhelő adót, amennyiben a spanyol jogszabályok előírják, hogy a hitelesítetlen ügyletek nem tartoznak a vagyónátruházást terhelő adó hatálya alá.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a hatodik irányelvben a részvények hitelesítésére irányuló olyan ügyletekre, amelyek ingatlanok tulajdonjogának megszerzésére is kiterjednek előírt adójogi bánásmód változhat különösen az érintett tagállam által a hatodik irányelv 13. cikke B. része d) pontja 5. alpontjának második francia bekezdésével összefüggésben értelmezett 5. cikkének (3) bekezdése, valamint ezen irányelv 13. cikke C. részének b) pontja alapján biztosított lehetőségek esetleges felhasználásától.

36 Márpedig meg kell állapítani, hogy elzáró döntéshozatalra utaló határozat nem ad pontos útmutatást azon kérdést illetően, hogy a spanyol jogalkotó ele-e az említett lehetőségekkel. E körülmények között a Bíróság nem tud hasznos módon kapcsolat fennállását megállapítani az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jogi rendelkezések és a hatodik irányelv azon rendelkezései között, amelyek értelmezését kérték.

37 Mindenesetre, amint az a második kérdésre adott válaszból kitér, a hatodik irányelvvel nem ellentétes, hogy az alapeljárásban szereplőhöz hasonló, a részvények hitelesítésére irányuló ügyletekre az alapeljárásban szereplőhöz hasonló, a hitelesítéstől eltérő közvetett adót vessenek ki. Ennélfogva, ami ezen adó kivetését illeti, nem bír jelentéssel, hogy az ilyen ügyletek az említett irányelv értelmében hitelesítetlenek-e.

38 Így a fenti megfontolásokra tekintettel a Bíróság megállapítja, hogy nem kell válaszolni az első elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdésre.

### *A harmadik kérdésről*

39 A spanyol kormány vitatja a harmadik kérdés elfogadhatóságát. E kormány szerint az alapügyben szereplő helyzet valamennyi részét egyetlen tagállamon belül fejtik ki, ennélfogva tisztán belső jellegű helyzetről van szó, amely nem tartozik az uniós jogrend hatálya alá. Így a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a kérdés megválaszolására.

40 Meg kell állapítani, hogy az elzáró döntéshozatal iránti eljárás keretében való hatáskörmegosztásra figyelemmel ugyan kizárólag a nemzeti bíróság feladata a Bíróság elé terjesztendő kérdések meghatározása, ez utóbbi azonban kivételes esetekben saját hatáskörének megállapítása céljából megvizsgálja azokat a körülményeket, amelyek mellett a nemzeti bíróság

hozzá fordult (lásd ebben az értelemben a C-92/09. és C-93/09. sz., Volker und Markus Schecke et Eifert egyesített ügyekben 2010. november 9-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-11063. o.] 39. pontját és a C-84/11. sz., Susisalo és társai ügyben 2012. június 21-én hozott ítélet 16. pontját).

41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés megválaszolására, ha nyilvánvaló, hogy az uniós jogszabály, amelynek értelmezését a Bíróságtól kéri, nem alkalmazható (lásd ebben az értelemben a C-567/07. sz. Woningstichting Sint Servatius ügyben 2009. október 1-jén hozott ítélet [EBHT 2009., I-9021. o.] 43. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 Ami azon uniós jogszabályokat érinti, amelyek értelmezésére a harmadik kérdés irányul, meg kell állapítani, hogy az EUMSzerződésnek a letelepedés szabadságára és a tke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései nem alkalmazandók azokra a helyzetekre, amelyek minden részét egyetlen tagállamon belül fejtik ki (lásd ebben az értelemben a letelepedés szabadsága tekintetében a C-389/05. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2008. július 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-5397. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot, valamint a tke szabad mozgása tekintetében a C-515/99., C-519/99–C-524/99. és C-526/99–C-540/99. sz., Reisch és társai egyesített ügyekben 2002. március 5-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-2157. o.] 24. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy bizonyos pontosan meghatározott feltételek között az érintett helyzet tisztán belső jellege nem akadályozza meg azt, hogy a Bíróság válaszoljon az EUMSZ 267. cikk alapján elterjesztett kérdésre.

44 Ez az eset állhat fenn különösen, amennyiben a nemzeti jog elírja a kérdést elterjesztő bíróság számára, hogy az e bíróság joghatósága szerinti tagállam állampolgárát ugyanazon jogokban kell részesíteni, mint amelyekkel más tagállam állampolgára hasonló helyzetben rendelkezne az uniós jog alapján (lásd ebben az értelemben különösen a C-448/98. sz. Guimont-ügyben 2000. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-10663. o.] 23. pontját; a C-451/03. sz. Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti ügyben 2006. március 30-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2941. o.] 29. pontját, valamint a C-94/04. és C-202/04. sz., Cipolla és társai egyesített ügyekben 2006. december 5-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11421. o.] 30. pontját), vagy ha az elzetes döntéshozatal iránti kérelem azon uniós jogi rendelkezésekre vonatkozik, amelyekre a tagállam nemzeti joga ezen állam tisztán belső jogviszonyára alkalmazandó szabályok meghatározása érdekében hivatkozik (lásd ebben az értelemben különösen a C-297/88. és C-197/89. sz., Dzodzi egyesített ügyekben 1990. október 18-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-3763. o.] 36. pontját; a C-3/04. sz. Poseidon Chartering ügyben 2006. március 16-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2505. o.] 15. pontját, valamint a C-313/12. sz. Romeo-ügyben 2013. november 7-én hozott ítélet 21. pontját).

45 A jelen ügyben a spanyol kormányhoz hasonlóan meg kell állapítani, hogy az alapeljárás minden részét egyetlen tagállamon belül fejtették ki, mivel e jogvita egy Spanyolországban letelepedett ingatlancégben, szintén az e tagállamban letelepedett másik társaság által történő jelentős részesedésszerzést érint, amely adóköteles, mivel az ingatlancég megszerzett vagyona legalább 50%-ban spanyol területen található ingatlanokból áll.

46 Márpedig nem tűnik ki az elzetes döntéshozatal iránti kérelemből, hogy a kérdést elterjesztő bíróság a nemzeti jog értelmében olyan bánásmódban kell, hogy részesítse az alapeljárás feleit, amely az uniós jog alapján más tagállam, ugyanezen helyzetben lévő gazdasági szereplőnek nyújtott bánásmód alapján kerül meghatározásra. Az sem tűnik ki, hogy az uniós jogszabályok értelmezéséből kell kiindulnia a jelen ügyben alkalmazandó nemzeti jog tartalmának meghatározásához.

47 Végül, mivel az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem nyújt elegendő konkrét adatot az EUMSZ-szerződésnek a harmadik kérdés keretében hivatkozott rendelkezései és az alapeljárásban alkalmazandó nemzeti jogszabályok között fennálló kapcsolat vonatkozásában, ebből következik, hogy az alapeljárás körülményei között, amelynek minden részét az érintett tagállamon belül fejtik ki, a Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a Tribunal Supremo által előterjesztett harmadik kérdés megválaszolásához.

48 A fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a harmadik kérdés elfogadhatatlan.

### **A költségekről**

49 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (tizedik tanács) a következőképpen határozott:

**Az 1991. december 16-ii 91/680/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadó-rendszer: egységes adóalap-megállapításról szóló, 1977. május 17-ii 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint a természetes személyek jövedelemadójáról szóló, 1991. június 6-ii 18/1991. sz. törvénnyel (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) módosított, az értékpapírok kereskedelméről szóló, 1988. július 28-ii 24/1988. sz. törvény (Ley 24/1988 del Mercado de Valores) 108. cikke, amely az alapvetően ingatlanvagyonnal rendelkező társaságok tőkéje többségi részesedésének megszerzését az alapeljárásban szereplőhöz hasonló, a hozzáadottértékadótól eltérő, közvetett adóval terheli.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: spanyol.