

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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. birželio 12 d. posėdžiui,

išnagrinęs 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,

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 statymų 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 papunktis ir SESV 49 bei 63 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Caixa d'Estalvis i Pensions* iš *Barcelona* (toliau – *la Caixa*) ir *Generalidad de Cataluña* ginčą dėl reikalavimo grąžinti mokestį, sumokėtą kaip turto perleidimo ir dokumentais formintų 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 teisė kaip savininkui disponuoti materialiuoju turtu perdavimas.

<...>

3. Valstybės narės materialiuoju turtu gali laikyti:

<...>

c) akcijas ar akcijoms ekvivalentiškas nuosavybės dalis, kurios jį 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) pastat? ar j? dali? ir žem?s, ant kurios jie stovi, tiekim?, išskyrus tai, kas nurodyta 4 straipsnio 3 dalies a punkte;

h) žem?s, kuri n?ra užstatyta, tiekim?, išskyrus žem? statyboms, kaip aprašyta 4 straipsnio 3 dalies b punkte.“

6 Tos pa?ios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose daroma nuoroda atitinkamai ? „pastat? ar pastat? dali? ir žem?s, ant kurios jie stovi, tiekim? prieš j? pirm? panaudojim?“ ir ? „žem?s statyboms tiekim?“.

7 Šeštosios direktyvos 13 straipsnio C skirsnys numatyta:

„Valstyb?s nar?s gali suteikti mokes?i? mok?tojams teis? pasirinkti apmokestinim? šiais atvejais:

<...>

b) B dalies [skirsnio] d, g ir h punktuose nurodyt? sandori? atveju.

Valstyb?s nar?s gali riboti pasirinkimo teis? ir turi nustatyti naudojimosi ja detalias nuostatas.“

8 Šios direktyvos 28 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Per 4 dalyje nurodyt? pereinam?j? laikotarp? valstyb?s nar?s gali:

<...>

b) ir toliau neapmokestinti F priede nurodytos veiklos pagal atitinkamoje valstyb?je nar?je egzistuojan?ias s?lygas;

<...>“

9 Šios direktyvos F priedo „28 straipsnio 3 dalies b punkte nurodyti sandoriai“ 16 punkte minimas „4 straipsnio 3 dalyje nurodyt? pastat? ir žem?s tiekimas“.

10 Šios direktyvos 33 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Nepažeidžiant kit? Bendrijos nuostat?, vis? pirma, galiojan?i? Bendrijos nuostat? d?l bendr? proced?r?, susijus? su akcizais apmokestinam? produkt? laikymu, gabenimu ir kontrole, šios direktyvos nuostatos nekliudo valstyb?ms nar?ms toliau taikyti ar nustatyti mokes?ius draudimo sutartims, mokes?ius lažyboms ir azartiniams žaidimams, akcizo mokest?, žyminius mokes?ius ir apskritai bet kuriuos mokes?ius, rinkliavas ar apmokestinimus [mok?jimus], kurie negali b?ti priskirti apyvartos mokes?iams, ta?iau su s?lyga, kad min?ti mokes?iai, rinkliavos ar mok?jimai nesukuria pasienio formalum? prekyboje tarp valstybi? nari?.“

Ispanijos teis?

Prid?tin?s vert?s mokest? reglamentuojantys teis?s aktai

11 1985 m. rugpj??io 2 d. Prid?tin?s vert?s mokes?io ?statymo Nr. 30/1985 (*Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido*, BOE, Nr. 190, 1985 m. rugpj??io 9 d., p. 25214) 8 straipsnyje numatyta:

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

<...>

18. Toliau nurodyti finansiniai sandoriai, nesvarbu, ar juos vykdo 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, nustatantį nuosavybės teisę į prekes;

b. vertybinius popierius, kurių turėjimas į 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 terpiama 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 papunktis 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. Fizinio 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 formintų sandorių mokesčio ir [PVM].

2. Nukrypstant nuo 1 dalies nuostatų, turto perleidimo ir dokumentais formintų 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 komercinės bendrovės, 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 bendrovę, kuri 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 taisyklės, numatytas galiojančiose turto perleidimo ir dokumentais formintų teisinių sandorių mokestų reglamentuojančiose nuostatose.“

Turto perleidimo mokestį reglamentuojantys teisės aktai

15 Kodifikuoto įstatymo dėl turto perleidimo ir dokumentais formintų 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 priklauso 3,26 % bendrovės *Inmobiliaria Colonial SA* (toliau – *Inmobiliaria Colonial*), t. y. bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamas turtas, akcinio kapitalo, nusprendė padidinti turimą 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, kuri sudarė 16 256 808 232 Ispanijos pesetą (ESP), ir mokėtiną 975 408 494 ESP dydžio mokestį.

18 Ta?iau 1993 m. vasario m?n. *la Caixa* pateik? Katalonijos autonomin?s srities vyriausyb?s Ekonomikos ir finans? departamento Barselonos regioniniam skyriui (*Delegaci3n Territorial de Barcelona del Departamento de Econom3a y Finanzas de la Generalidad de Catalu?a*) prašym? gr?žinti nors ir netur?t? mok?ti, bet sumok?t? 975 408 454 ESP dydžio sum? kartu su atitinkamomis pal?kanomis ir teig?, kad Vertybini? popieri? rinkos ?statymo 108 straipsniu pažeidžiama S?jungos teis?, b?tent Šeštoji direktyva, ir kad bet kuriuo atveju šis straipsnis netur?jo b?ti taikomas aptariam? vertybini? popieri? ?gijimo sandoriui, nes šis nebuvo priemon? nusl?pti nekilnojamojo turto pardavim?.

19 Per teis?s aktuose nustatyt? termin? negavusi aiškaus atsakymo *la Caixa* pateik? administracin? skund? d?l jos prašymo gr?žinti sumas implicitinio atmetimo. Š? skund? *Tribunal Econ3mico?Administrativo Regional de Catalu?a* atmet? 1998 m. sausio 30 d. sprendimu, o š? sprendim? 1999 m. geguž?s 14 d. patvirtino *Tribunal Econ3mico?Administrativo Central*.

20 *La Caixa* pateik? skund? *Tribunal Superior de Justicia de Catalu?a* Administracini? byl? skyriui, kurio ketvirtoji teis?j? kolegija 2004 m. geguž?s 28 d. pri?m? sprendim?, kuriuo šis skundas patenkintas tik motyvuojant, jog mokes?io baz? tur?jo b?ti nustatyta remiantis ne *Inmobiliaria Colonial* turt? sudariusio viso nekilnojamojo turto tikr?ja verte, bet nekilnojamojo turto vert?s, proporcingos perleistoms akcijoms, dalimi.

21 Ta?iau *la Caixa* ieškinyje nurodyti kiti argumentai buvo atmesti. Šie argumentai buvo pateikti d?l to, kad, pirma, Vertybini? popieri? rinkos ?statymo 108 straipsnis buvo nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunk?iu tiek, kiek pagal š? 108 straipsn? akcij? pirkimas ir pardavimas privalomai apmokestinami turto perleidimo mokes?iu, bet atleidžiami nuo PVM, nors pagal ši? S?jungos teis?s nuostat? neleidžiama, jog atleidimas nuo PVM apimt? „akcijas ar kitas turimas kapitalo dalis, kurios j? savininkui *de jure* ar *de facto* suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teises“. Antra, *la Caixa* nurod? egzistuojant?, kaip ji pati mano, min?to 108 straipsnio neatitikim? Ispanijos Konstitucijai ir S?jungos teisei, nes, darant prielaid?, kad visais atvejais bendrovi?, kuri? turt? daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, akcijos perleidžiamos siekiant išvengti mokes?i? mok?jimo, šia Ispanijos teis?s nuostata ?tvirtinama bendra suk?iavimo prielaida, nesuteikiant galimyb?s ?rodyti priešingai.

22 *La Caixa* d?l *Tribunal Superior de Justicia de Catalu?a* sprendimo pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui ir jame nurod? vienintel? pagrind?, grindžiam?, 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, nagrin?jamo sandorio atleidimas nuo PVM ir jo apmokestinimas Vertybini? popieri? rinkos ?statyme numatytu turto perleidimo mokes?iu prieštarauja Šeštajai direktyvai. Akcij? ar bendrov?s turto dali?, kurios j? savininkui suteikia nekilnojamojo turto ar jo dalies nuosavyb?s ar valdymo teises, perleidimas netur?t? b?ti nei apmokestinamas turto perleidimo mokes?iu, nei atleidžiamas nuo PVM, *a fortiori* jeigu atitinkama valstyb? nar? nukrypo nuo Šeštosios direktyvos nesilaikydama direktyvos 27 straipsnyje numatytos tvarkos reikalingam leidimui iš Tarybos gauti, kad b?t? užkirstas kelias išvengti mokes?i? perleidžiant nekilnojam?j? turt? tarpininkaujant bendrov?ms.

24 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kilo abejoni? d?l to, ar pagal Šeštosios direktyvos 13 straipsnio B skirsnio d punkto 5 papunk?io ir 5 straipsnio 3 dalies c punkto nuostatas valstyb?s nar?s gali atleisti nuo PVM bendrovi?, kuri? turt? sudaro daugiausia nekilnojamasis turtas, akcij? pirkimo ir pardavimo sandorius, ir d?l to, ar šia direktyva leidžiama, kad didžiosios ši? bendrovi? kapitalo dalies ?sigijimas b?t? 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 apmokestinėti sandorius, kai apmokestinamasis asmuo parduoda akcijas, suteikiančias nuosavybės teisę? Nekilnojamąjį turtą, ir neatleisti jį nuo to mokesčio, atsižvelgiant į išimtį, taikomą vertybiniais popieriais, kurie jį 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 žmonės, taigi ir neatmetant galimybių, jog, jeigu nekilnojamas turtas būtų perleidžiamas tiesiogiai, o ne perleidžiant akcijas, toks sandoris būtų apmokestinamas PVM?

3. Ar su [SESV 49] straipsniu užtikrinama įsisteigimo laisvė ir [SESV 63] straipsniu numatytu laisvu kapitalo judėjimu suderinama nacionalinės teisės norma, kaip antai <...> Vertybinių popierių rinkos įstatymo <...> 108 straipsnis, pagal kurią apmokestinamas bendrovė, kuri turtą daugiausia sudaro Ispanijoje esantis nekilnojamas turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas, nesuteikiant galimybių rodyti, kad bendrovė, kurios kontrolę gyjama, 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 Šeštąja 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 nekilnojamuoju 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 nekilnojamuoju turtu susiję sandoriai, išskyrus nurodytus šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalies a ir b punktuose, t. y. pirmiausia naują pastatą ar žemės statyboms tiekimą. Be to, šiomis nuostatomis nepažeidžiama valstybių narė pagal Šeštosios direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą, siejamą su jos F priedo 16 punktu, turima galimybė ir toliau neapmokestinėti 4 straipsnio 3 dalyje nurodyto pastatą ir žemės tiekimą.

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 mokestis, 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 Šeštąja direktyva 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 punktų ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, Rink. p. I-8463, 33 punktų).

29 Dėl pagrindinių byloje nagrinjamų 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 tvirtintus 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 punktų ir jame nurodytą teismo praktiką), Teisingumo Teismas šioje nutartyje nusprendė, kad mokestis, turintis turto perleidimo mokesčio požymį, 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 šis klausimas reikėtų nagrinėti kitaip. Taigi, atsižvelgiant į minėtoje Nutartyje *Renta* pateiktus argumentus, reikia konstatuoti, kad Šeštąja direktyva nedraudžiamos pagrindinių byloje nagrinjamų 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 kurį bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, didžiosios kapitalo dalies įsigijimas apmokestinamas ne PVM, o kitu netiesioginiu mokesčiu, kaip antai nagrinjamuoju pagrindinių byloje.

Dėl pirmojo klausimo

32 Pirmuoju klausimu, kuris nagrinėtinas antras, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar pagal Šeštąją direktyvą ir visą pirmą 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 išsiaiškinti, 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 mokestinis 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 pagrindinių byloje nagrinjamam ginčui taikomų nacionalinės teisės nuostatų ir prašomą išsiaiškinti Šeštosios direktyvos nuostatų

ryšio.

37 Bet kuriuo atveju, kaip matyti iš atsakymo ? 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, ? pirmąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl trečiojo klausimo

39 Ispanijos vyriausybė ginėja 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 klausimą, kuriuos jis ketina pateikti Teisingumo Teismui, dalykų, 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 aplinkybomis 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 nacionalinį 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 punktų; 2006 m. kovo 30 d. Sprendimo *Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti*, C-451/03, Rink. p. I-2941, 29 punktų ir 2006 m. gruodžio 5 d. Sprendimo *Cipolla ir kt.*, C-94/04 ir C-202/04, Rink. p. I-11421, 30 punktų), arba jei prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės nuostatų, kurias valstybės narės nacionalinėje teisėje daroma nuoroda siekiant nustatyti išimtinai šios valstybės vidaus situacijai taikytinas taisyklės (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 punktų; 2006 m. kovo 16 d. Sprendimo *Poseidon Chartering*, C-3/04, Rink. p. I-2505, 15 punktų ir 2013 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Romeo*, C-313/12, 21 punktų).

45 Nagrinėjamo atveju reikia konstatuoti, pritariant Ispanijos vyriausybei, kad visi pagrindiniai byloje nagrinėjami ginčų elementai susiję tik su viena valstybe nare, nes šis ginčas susijęs su tuo, kad Ispanijoje steigtos nekilnojamojo turto bendrovės didžiąją akcinio kapitalo dalį sigijo kita šioje valstybėje narėje steigta bendrovė, kuri apmokestinta mokesčiu dėl aplinkybės, kad jos gyutos nekilnojamojo turto bendrovės turtą sudaro mažiausiai 50 % Ispanijos teritorijoje esančio nekilnojamojo turto.

46 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad jį pateikęs teismas pagal nacionalinį teisę pagrindinis bylos šalis turi vertinti atsižvelgdamas į tai, kaip pagal Sąjungos teisę vertinamas kitos valstybės narės žmogus 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 nagrinėjamo atveju taikomos nacionalinės teisės turinį.

47 Galiausiai, kadangi sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikiama pakankamai konkrečios informacijos apie trečiajame klausime nurodytą ESV sutarties nuostatą ir pagrindinei bylai taikomą nacionalinės teisės aktų ryšį, darytina išvada, kad tokiomis kaip pagrindinis 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 nepriimtiniu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

49 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 Físicas*), 108 straipsnis, pagal kurį bendrovės, kurios turtą daugiausia sudaro nekilnojamasis turtas, didžiosios kapitalo dalies sigijimas apmokestinamas kitu nei pridėtinės vertės mokestis netiesioginiu mokesčiu, kaip antai nagrinėjamo pagrindinio

byloje.

Parašai.

* Proceso kalba: ispan?.