

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 20 marca 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Transakcje dotyczące sprzedaży papierów wartościowych i powodujące przeniesienie własności nieruchomości – Opodatkowanie podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT – Artykuły 49 TFUE i 63 TFUE – Sytuacja czysto wewnętrzna

W sprawie C-139/12

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Supremo (Hiszpania) postanowieniem z dnia 9 lutego 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 marca 2012 r., w postępowaniu

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona

przeciwko

Generalidad de Cataluña,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: E. Juhász, prezes izby, A. Rosas (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: V. Tourrès, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 czerwca 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona przez C. Gómeza Barrera, J. Buendíę Sierrę oraz E. Zamarriego Santiago, abogados,
- w imieniu Generalidad de Cataluña przez N. París, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, działając w charakterze pełnomocnika,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,
wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 49 TFUE i 63 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (zwaną dalej „Caixa”) a Generalidad de Cataluña (władzami Katalonii) w przedmiocie zwrotu Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego, zwanego dalej „podatkiem od przeniesienia własności”).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 5, znajdujący się w tytule V szóstej dyrektywy, zatytułowanym „Transakcje podlegające opodatkowaniu”, przewiduje, co następuje:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

[...]

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom, dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie [akcje lub prawa udziałowe dające ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z] nieruchomości lub jej części”.

4 W tytule X rzeczony dyrektywy, noszącym nazwę „Zwolnienia”, jej art. 13, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, obejmuje cz. 1 A („Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”), cz. 1 B („Pozostałe zwolnienia”) i cz. 1 C („Prawo wyboru”).

5 Zgodnie z art. 13 cz. 1 B omawianej dyrektywy:

„Nie naruszają innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

d) następujące transakcje

[...]

5. transakcje, w tym z negocjacjami [pośrednictwem], z wyjątkiem zarządzania i przechowywania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacji i innych

rodzajów papierów wartościowych, z wyjątkiem

- dokumentów ustanawiających własność towarów [towarowych papierów wartościowych],
- praw lub papierów wartościowych, określonych w art. 5 ust. 3;

[...]

g) dostawa budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a);

h) dostawa nieruchomości gruntowych niezabudowanych, innych niż działki budowlane określone w art. 4 ust. 3 lit. b)".

6 Artykuł 4 ust. 3 lit. a) i b) wspomnianej dyrektywy dotyczą odpowiednio „dostawy, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją” i „dostawy działek budowlanych”.

7 Artykuł 13 części C szóstej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w następujących przypadkach:

[...]

b) przy transakcjach wymienionych w części B lit. d), g) i h) powyżej.

Państwa członkowskie mogą ograniczyć zakres tego prawa wyboru i ustalać szczegóły korzystania z niego”.

8 Artykuł 28 ust. 3 omawianej dyrektywy stanowi, że:

„W okresie przejściowym, określonym w ust. 4, państwa członkowskie mogą:

[...]

b) utrzymywać zwolnienie od podatku działalności [transakcji] wymienionych w załączniku F na warunkach obowiązujących w państwach członkowskich;

[...]”.

9 W pkt 16 załącznika F do omawianej dyrektywy, zatytułowanego „Wykaz transakcji określonych w art. 28 ust. 3 lit. b)”, wymieniona jest „dostawa budynków i gruntów określonych w art. 4 ust. 3”.

10 Artykuł 33 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności obowiązujących przepisów Wspólnoty dotyczących ogólnego systemu przechowywania, transportu i monitorowania produktów podlegających akcyzie, niniejsza dyrektywa nie zabrania żadnemu państwu członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczenia, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych oraz, ogólnie, jakichkolwiek podatków, ceł lub opłat, które nie mogłyby być uznane za podatki obrotowe, pod warunkiem jednakże, że te podatki, cła i opłaty nie prowadzą w handlu między państwami członkowskimi do powstawania formalności związanych z przekraczaniem granicy”.

Prawo hiszpańskie

Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej

11 Artykuł 8 Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 30/1985 o podatku od wartości dodanej) z dnia 2 sierpnia 1985 r. (BOE nr 190 z dnia 9 sierpnia 1985 r., s. 25214) przewiduje:

„Zwalnia się od podatku od wartości dodanej [(zwanego dalej „podatkiem VAT”)]:

[...]

18. Następujące transakcje finansowe dokonywane przez jakkolwiek osobę lub podmiot:

[...]

g) usługi i transakcje, z wyłączeniem przechowania i zarządzania, dotyczące akcji, udziałów w spółkach, obligacji i innych papierów wartościowych niewymienionych w poprzednich akapitach pkt 18, z wyjątkiem:

a) towarowych papierów wartościowych;

b) papierów wartościowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela do użytkowania lub korzystania z nieruchomości z wyłączeniem innych osób.

[...]”.

12 Artykuł 13 ust. 1 pkt 18 lit. k) Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (dekretu królewskiego 2028/1985 przyjmującego rozporządzenie o podatku od wartości dodanej) z dnia 30 października 1985 (BOE nr 261 z dnia 31 października 1985 r., s. 34469) powtarza treść ww. art. 8 ustawy 30/1985, dodając następujące przepisy:

„Akcje lub udziały w spółkach lub w innych podmiotach nie są objęte tą kategorią.

[...]”.

13 Artykuł 20 ust. 1 pkt 18 lit. k) Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (ustawy 37/1992 z o podatku od wartości dodanej) z dnia 28 grudnia 1992 r. (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247) ma treść taką samą jak wyżej wspomniany fragment dekretu królewskiego 2028/1985.

Przepisy dotyczące rynku papierów wartościowych

14 Artykuł 108 Ley 24/1988 del Mercado de Valores (zwanej dalej „ustawą o rynku papierów

wartościowych”) z dnia 28 lipca 1988 r. (BOE nr 181 z dnia 29 lipca 1988 r., s. 23405), w brzmieniu zmienionym Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ustawa 18/1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych) z dnia 6 czerwca 1991 r. (BOE nr 136 z dnia 7 czerwca 1991 r., s. 18665), przewiduje, co następuje:

„1. Przeniesienie wartościowych, bez względu na to, czy zostały dopuszczone do obrotu na rynku wtórnym, jest zwolnione z podatku od przeniesienia wartości i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego i z podatku [VAT].

2. Tytułem odstąpienia od ust. 1 podlegają opodatkowaniu podatkiem od przeniesienia wartości i czynności prawnych, jako »Odpłatne przeniesienie wartości«:

1.º Transakcje przeniesienia wartości dokonane na rynku wtórnym, jak również transakcje na rynkach pierwotnych dokonane wskutek wykonania praw do preferencyjnej subskrypcji na akcje, jak również konwersji obligacji na akcje, których przedmiotem są papiery wartościowe stanowiące równe wkłady w kapitale akcyjnym lub w majątku spółek, funduszy, stowarzyszeń lub innych podmiotów, których aktywa składają się co najmniej w 50% z nieruchomości położonych na terytorium kraju, pod warunkiem że w wyniku takiego przeniesienia lub nabycia nabywający uzyskuje tytuł prawny do całości tego majątku lub przynajmniej osiąga pozycję, która umożliwia mu sprawowanie kontroli nad takimi podmiotami.

W odniesieniu do spółek handlowych uznaje się, że rzeczona kontrola zostaje uzyskana, gdy bezpośrednio bądź pośrednio udział posiadany w kapitale zakładowym przewyższa 50%.

Dla celów ustalania pięćdziesięcioprocentowego progu aktywów stanowiących nieruchomości nie są uwzględniane takie nieruchomości (z wyjątkiem działek i działek budowlanych), które stanowią część aktywów obrotowych spółek, których wyznaczonym przedmiotem działalności jest budownictwo lub projekty deweloperskie dotyczące nieruchomości.

2.º Przeniesienie wartości akcji lub udziałów spółki otrzymanych w zamian za wniesienie aportu w postaci nieruchomości dokonane w związku z utworzeniem spółek lub podwyższeniem ich kapitału zakładowego, pod warunkiem że między datą wniesienia aportu i przeniesieniem nie upłynął okres jednego roku.

W przypadkach wskazanych powyżej znajduje zastosowanie stawka podatku odpowiadająca odpłatnemu przeniesieniu wartości nieruchomości w stosunku do wartości tych nieruchomości obliczonej zgodnie z zasadami wynikającymi z obowiązujących przepisów dotyczących podatku od przeniesienia majątku i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego”.

Przepisy dotyczące podatku od przeniesienia wartości

15 Artykuł 7 ust. 5 ujednoliconej Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ustawy o podatku od przeniesienia wartości i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego), zatwierdzonej dekretem królewskim nr 3050/1980 (BOE nr 29 z dnia 3 lutego 1981 r., s. 2442), w brzmieniu zmienionym Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (ustawa 29/1991 w sprawie dostosowania pewnych pojęć podatkowych do dyrektyw i rozporządzeń Wspólnot Europejskich) z dnia 16 grudnia 1991 r. (BOE nr 301 z dnia 17 grudnia 1991 r., s. 40533), stanowi:

„Wcześniej wskazane transakcje nie są objęte pojęciem »odpłatnego przeniesienia wartości« regulowanym w niniejszym dziale, jeżeli są dokonywane przez przedsiębiorstwa lub osoby samozatrudnione w ramach prowadzenia ich działalności gospodarczej lub zawodowej i w

każdem wypadku, gdy stanowi one dostawę towarów lub świadczenie usług objęte podatkiem [VAT]. Niemniej jednak są objęte tym pojęciem transakcje dostawy nieruchomości lub ich najmu, w przypadku gdy są one zwolnione z podatku [VAT], oraz dostawa nieruchomości w ramach transakcji przeniesienia własności całego przedsiębiorstwa, w przypadku gdy taka transakcja jest zwolniona z podatku [VAT]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 Z postanowienia odsyłanego wynika, że w czerwcu 1991 r. Caixa, będąca właścicielem 3,26% kapitału zakładowego spółki Inmobiliaria Colonial, S.A. (zwanej dalej „Inmobiliaria Colonial”), postanowiła powiększyć swój udział w tej spółce i w tym celu rozpoczęła negocjacje zmierzające do nabycia udziałów, jakie Banco Central, S.A. posiada w tej spółce, której majątek składa się w większości z nieruchomości. Negocjacje te doprowadziły do nabycia przez Caixa w lutym 1992 r. udziałów Banco Central w Inmobiliaria Colonial, które wynoszą 63,85% jej kapitału zakładowego. Transakcja pozwoliła Caixa objąć ponad 65% udziałów we wspomnianej spółce. Po tym nabyciu Caixa skorzystała z publicznej oferty nabycia akcji w wysokości pozostałego kapitału zakładowego spółki Inmobiliaria Colonial, dzięki czemu stała się właścicielem 96,85% akcji rzeczowej spółki.

17 W marcu 1992 r. Caixa złożyła deklarację podatku od przeniesienia własności, stosując stawkę 6%, zgodnie z postanowieniami art. 108 ustawy o rynku papierów wartościowych, ponieważ nabyła więcej niż 50% kapitału omawianej spółki budowlano-mieszkaniowej. Caixa zadeklarowała jako podstawę opodatkowania kwotę 16 256 808 232 ESP (peset hiszpańskich) i podatek do zapłaty w wysokości 975 408 494 ESP.

18 Niemniej jednak w lutym 1993 r. Caixa wystąpiła do Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña (delegacji terytorialnej ministerstwa ds. gospodarki i finansów rzędu katalońskiego w Barcelonie) o zwrot nienależnie zapłaconego podatku w wysokości 975 408 454 ESP wraz z zaległymi odsetkami, z uzasadnieniem, że art. 108 ustawy o rynku papierów wartościowych był sprzeczny z przepisami Unii, a dokładniej z przepisami szóstej dyrektywy, a w każdym razie przepis ten nie znajdował zastosowania do dokonanego nabycia papierów wartościowych, gdyż nie stanowił on formy ukrytej sprzedaży nieruchomości.

19 Wobec braku odpowiedzi w ustawowo wyznaczonym terminie Caixa złożyła odwołanie administracyjne od decyzji oddalającej w sposób dorozumiany wniosek o zwrot. Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (regionalny organ administracyjny ds. podatków w Katalonii) oddalił to odwołanie decyzją z dnia 30 stycznia 1998 r., która została utrzymana w mocy przez Tribunal Económico Administrativo Central (centralny organ administracyjny ds. podatków) z dnia 14 maja 1999 r.

20 Caixa wniosła skargę do izby sądowo-administracyjnej Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (katalońskiego wyższego trybunału sprawiedliwości), którego wydział czwarty w dniu 28 maja 2004 r. wydał wyrok uwzględniający tę skargę, wyrażając tym samym, że podstawa opodatkowania powinna być ustalona nie w oparciu o rzeczywistą wartość wszystkich nieruchomości, które wchodziły w skład majątku Inmobiliaria Colonial, lecz w oparciu o wartość nieruchomości proporcjonalną do akcji będących przedmiotem dokonanego przeniesienia własności.

21 Natomiast pozostałe argumenty podniesione przez Caixa w skardze zostały oddalone. Argumenty te dotyczyły z jednej strony niezgodności art. 108 ustawy o rynku papierów wartościowych z art. 13 cz. IV B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, w zakresie, w jakim rzeczony art. 108 przewiduje obowiązkowe opodatkowanie sprzedaży akcji podatkiem od przeniesienia

w?asno?ci, zwalnaj?c j? od podatku VAT, podczas gdy ów przepis prawa Unii nie zezwala na obj?cie zwolnieniem z podatku VAT „[akcji lub praw udzia?owych daj?cych ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego w?a?ciciela lub do korzystania z] nieruchomo?ci lub jej cz??ci”. Z drugiej strony Caixa powo?a?a si? na istniej?c? wed?ug niej sprzeczno?? z konstytucj? hiszpa?sk? oraz z prawem Unii art. 108, poniewa? przepis ten ustanawia powszechne niewzruszalne domniemanie oszustwa, zgodnie z którym wszystkie transakcje przeniesienia w?asno?ci akcji spó?ki, której maj?tek z?o?ony jest zasadniczo z nieruchomo?ci, dokonywane s? w celu unikni?cia opodatkowania.

22 Caixa wnios?a skarg? kasacyjn? od wyroku Tribunal Superior de Justicia de Catalu?na do s?du odsy?aj?cego, podnosz?c jedyny zarzut dotycz?cy mi?dzy innymi naruszenia art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5, art. 5 ust. 3 i art. 27 szóstej dyrektywy.

23 Wed?ug Caixa zarówno zwolnienie spornej transakcji z podatku VAT, jak te? opodatkowanie jej podatkiem od przeniesienia w?asno?ci przewidziane przez ustaw? o rynku papierów warto?ciowych, s? niezgodne z szóst? dyrektyw?. Przeniesienie w?asno?ci akcji lub udzia?ów, których posiadanie zapewnia przyznanie w?asno?ci lub korzystania z nieruchomo?ci lub jej cz??ci ani zwolnienie tej transakcji z podatku VAT nie powinny by? opodatkowane, tym bardziej ?e zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie odst?pi?o od stosowania szóstej dyrektywy bez przestrzegania procedury ustanowionej w jej art. 27 s?u??cej do uzyskania koniecznej zgody Rady celem zapobie?enia unikaniu opodatkowania w ramach przenoszenia w?asno?ci nieruchomo?ci w drodze podstawienia spó?ek.

24 S?d odsy?aj?cy postanowi? zawiesi? post?powanie i zada? Trybuna?owi poni?sze pytania prejudycjalne ze wzgl?du na w?tpliwo?ci zw?aszcza w odniesieniu do kwestii tego czy art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 w zwi?zku z art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy pozwalaj? pa?stwom cz?onkowskim zwolni? z podatku VAT transakcje dotycz?ce sprzeda?y akcji spó?ek, których maj?tek sk?ada si? g?ównie z nieruchomo?ci i czy dyrektywa ta pozwala, aby nabycie wi?kszo?ci kapita?u tych spó?ek by?o obj?te podatkiem po?rednim innym ni? podatek VAT, takim jak podatek od przeniesienia w?asno?ci:

„1) Czy [szósta] dyrektywa [...] zobowi?zuje w jej art. 13 cz??? B lit. d) pkt 5 do opodatkowania podatkiem [VAT] bez zwolnienia transakcji sprzeda?y akcji przez podatnika podatku, które wi??? si? z nabyciem w?asno?ci nieruchomo?ci, przy jednoczesnym ustanowieniu wyj?tku dla papierów warto?ciowych, których posiadanie [zapewnia uprawnienia prawnego lub faktycznego w?a?ciciela lub do korzystania z nieruchomo?ci] lub jej cz??ci?

2) Czy [szósta] dyrektywa [...] zezwala na istnienie przepisów takich jak art. 108 [ustawy o rynku papierów warto?ciowych], który opodatkowuje nabycie wi?kszo?ci kapita?u spó?ki, na [maj?tek] której w wi?kszo?ci sk?adaj? si? nieruchomo?ci, podatkiem po?rednim innym ni? [podatek] VAT, zwanym »podatkiem od przeniesienia w?asno?ci«, nie bior?c pod uwag? mo?liwego statusu przedsi?biorcy uczestników transakcji, bez wy??czenia jednak przypadku, w którym, je?eli przeniesiono by bezpo?rednio w?asno?? nieruchomo?ci, w miejsce akcji lub udzia?ów, transakcja zosta?aby opodatkowana podatkiem VAT?

3) Czy [...] ze swobod? przedsi?biorczo?ci zagwarantowan? przez art. [49 TFUE] oraz ze swobod? przep?ywu kapita?u uregulowan? w art. [63 TFUE] [zgodny] jest przepis krajowy taki jak art. 108 [ustawy o rynku papierów warto?ciowych], który opodatkowuje nabycie wi?kszo?ci kapita?u zak?adowego spó?ek, których maj?tek zasadniczo stanowi? nieruchomo?ci po?o?one w Hiszpanii, bez mo?liwo?ci udowodnienia, ?e spó?ka, nad któr? nabywa si? kontrol?, prowadzi dzia?alno?? gospodarcz??”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania drugiego

25 Poprzez swe pytanie drugie, które należy zbadać w pierwszej kolejności, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy szósta dyrektywa stoi na przeszkodzie przepisowi państwa członkowskiego, który opodatkowuje nabycie wikszości kapitału spółki, na majątek której składają się głównie nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, a mianowicie podatkiem od przeniesienia własności, nie biorąc pod uwagę, że gdyby przedmiotem danych transakcji było bezpośrednio nabycie własności tych nieruchomości, podatkiem VAT zostałyby opodatkowane w miejsce uprawniających do nich akcji – transakcje.

26 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że szósta dyrektywa w dużym zakresie zwalnia z podatku VAT transakcje dotyczące nieruchomości. W tym względzie art. 13 cz. B lit. g) i h) tej dyrektywy zwalnia zwłaszcza wymienione w nim transakcje dotyczące nieruchomości, z wyjątkiem transakcji wskazanych w jej art. 4 ust. 3 lit. a) i b), czyli mianowicie dostaw nowych budynków i dzieł budowlanych. Ponadto przepisy te pozostają bez uszczerbku dla możliwości, jak przyznaje państwom członkowskim art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy w związku z załącznikiem F pkt 16 do niej, która to polega na utrzymaniu zwolnienia z podatku również „dostawy budynków i gruntów określonych w art. 4 ust. 3” tej dyrektywy.

27 W konsekwencji w odniesieniu do odmiennego traktowania z jednej strony bezpośrednio nabycia nieruchomości opodatkowanych podatkiem VAT i z drugiej strony pośredniego nabycia takich nieruchomości opodatkowanych podatkiem od przeniesienia własności, o których wspomina sąd odsyłający, należy stwierdzić, że w każdym wypadku opodatkowanie podatkiem VAT bezpośrednio nabycia nieruchomości zależy zwłaszcza od rodzaju nabywanej nieruchomości.

28 Następnie jeżeli chodzi o rzekomo dyskryminujące traktowanie pod względem podatkowym dostaw nieruchomości ewentualnie opodatkowanych podatkiem VAT, należy przypomnieć, że szósta dyrektywa zgodnie z jej art. 33 ust. 1 nie stoi na przeszkodzie utrzymaniu lub wprowadzeniu przez państwo członkowskie podatków, ceł i opłat niemających charakteru podatków obrotowych. Jako że prawo Unii dopuszcza tym samym istnienie konkurencyjnych reżimów opodatkowania, podatki takie mogą być pobierane również w sytuacji, gdy ich pobieranie może prowadzić do kumulacji z podatkiem VAT w odniesieniu do tej samej transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lipca 1986 r. w sprawie 73/85 Kerrutt, Rec. s. 2219, pkt 22; wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawach połączonych C-283/06 i C-312/06 KÖGÁZ i in., Zb.Orz. s. I-8463, pkt 33).

29 W odniesieniu do rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów należy przypomnieć, że Trybunał miał już sposobność orzekać w przedmiocie ich zgodności z art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy w zakończonym postanowieniem z dnia 27 listopada 2008 r. sprawie C-151/08 Renta. Trybunał stwierdził w tymże postanowieniu, po przypomnieniu zasadniczych cech podatku VAT ustalonych w swym orzecznictwie (zob. w szczególności wyrok z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 Banca popolare di Cremona, Zb.Orz. s. I-9373, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo), że podatek mający cechy takie jak podatek od przeniesienia własności odróżnia się od podatku VAT w sposób taki, że nie można zakwalifikować go jako podatku mającego charakter podatku obrotowego w rozumieniu art. 33 ust. 1 szóstej dyrektywy.

30 W aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi brak jest podstaw pozwalających stwierdzić, że kwestia ta należy analizować inaczej w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego. Tym samym w świetle rozumowania zastosowanego ww. postanowieniu w sprawie Renta należy

stwierdzi?, że szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie przepisom rozpatrywanym w postępowaniu gównym.

31 W świetle powyższych uwag na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż szósta dyrektywa należy interpretować w ten sposób, że akt ten nie stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu, takiemu jak art. 108 ustawy o rynku papierów wartościowych, który opodatkowuje nabycie wikszości kapitału spółki, na majątek której składają się głównie nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu gównym.

W przedmiocie pytania pierwszego

32 Poprzez swe pierwsze pytanie, które należy zbadać w drugiej kolejności, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy na mocy szóstej dyrektywy, a zwłaszcza jej art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 tiret drugie, transakcje sprzedaży akcji dokonane przez podatnika i wiążące się z nabyciem własności nieruchomości muszą być obowiązkowo opodatkowane podatkiem VAT.

33 Komisja w swych uwagach na piśmie jest zdania, że postępowanie gówne dotyczy opodatkowania transakcji dokonanych przez Caixa podatkiem od przeniesienia własności, a nie podatkiem VAT, i że odpowiedź na to pytanie nie pozwala w żadnym razie na ustalenie, czy rzeczne transakcje mogą być opodatkowane podatkami innymi niż VAT, czy nie.

34 Z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika w tym zakresie, że sąd odsyłający stara się uzyskać od Trybunału odpowiedź na to pytanie, aby ustalić, czy transakcje sprzedaży akcji dokonane przez Caixa powinny być opodatkowane podatkiem od przeniesienia własności, ponieważ hiszpańskie przepisy przewidują, że transakcje opodatkowane podatkiem VAT nie są opodatkowane podatkiem od przeniesienia własności.

35 W tym względzie należy przypomnieć, że zgodnie z szósta dyrektywa sposób traktowania pod względem podatkowym transakcji sprzedaży akcji wiążących się z nabyciem własności nieruchomości może różnić się zwłaszcza w zależności do ewentualnego skorzystania przez dane państwo członkowskie z możliwością przysługujących mu na mocy art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy w związku z jej art. 13 cz. 1 B lit. d) pkt 5 tiret drugie oraz na mocy jej art. 13 cz. 1 B lit. b.)

36 Tymczasem należy zauważyć, że postanowienie odsyłające nie zawiera żadnych informacji odnośnie do tego, czy hiszpański ustawodawca skorzystał ze wspomnianych możliwości. W tych okolicznościach Trybunał nie jest w stanie ustalić w użyteczny sposób istnienia związku pomiędzy mającymi zastosowanie w sporze w postępowaniu gównym przepisami prawa krajowego i przepisami dyrektywy, o których interpretację zwrócono się do niego.

37 Jak wynika w każdym razie z odpowiedzi udzielonej na drugie pytanie, omawiana dyrektywa nie stoi na przeszkodzie opodatkowaniu transakcji sprzedaży akcji, takich jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu gównym. W konsekwencji jeżeli chodzi o pobór tego podatku, znikome znaczenie ma, czy transakcje sprzedaży akcji, takie jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, powinny być opodatkowane podatkiem VAT na mocy rzecznej dyrektywy.

38 Wobec ogółu powyższych uwag nie należy odpowiadać na pierwsze pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie pytania trzeciego

39 Rząd hiszpański kwestionuje dopuszczalność pytania trzeciego. Według rzeczzonego rzędu wszystkie okoliczności cechujące sytuację rozpatrywaną w postępowaniu głównym zamykają się w obrębie jednego państwa członkowskiego, w związku z czym chodzi tu o sytuację czysto wewnętrzną, która nie jest objęta zakresem porządku prawnego Unii. W konsekwencji Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na to pytanie.

40 Należy zauważyć, że o ile z uwagi na podział kompetencji w ramach postępowania prejudycjalnego wyjątkowo do sądu krajowego należy określenie przedmiotu pytania, które zamierza on zadać Trybunałowi, o tyle do Trybunału należy ocena warunków, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wniosek, w celu zweryfikowania właściwej właściwości (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 listopada 2010 r. w sprawach połączonych C-92/09 i C-93/09 Volker und Markus Schecke i Eifert, Zb.Orz. s. I-11063, pkt 39; z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawie C-84/11 Susisalo i in., pkt 16).

41 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał nie ma właściwości, aby odpowiedzieć na pytanie prejudycjalne, jeżeli jest oczywiste, że przepis prawa Unii przedłożony do interpretacji Trybunału nie może znaleźć zastosowania (zob. podobnie wyrok z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-567/07 Woningstichting Sint Servatius, Zb.Orz. s. I-9021, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Co się tyczy przepisów prawa Unii, o których interpretację wystąpiono w pytaniu trzecim, należy zaznaczyć, że postanowienia traktatu FUE w dziedzinie swobody przedsiębiorczości i swobodnego przepływu kapitału nie mają zastosowania do sytuacji, której wszystkie okoliczności zamykają się w obrębie jednego państwa członkowskiego (zob. podobnie w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości wyrok z dnia 17 lipca 2008 r. w sprawie C-389/05 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-5397, pkt 49 i przytoczone tam orzecznictwo; a także, w odniesieniu do swobodnego przepływu kapitału, wyrok z dnia 5 marca 2002 r. w sprawach połączonych C-515/99, od C-519/99 do C-524/99 i od C-526/99 do C-540/99 Reisch i in., Rec. s. I-2157, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Należy jednak przypomnieć, że w pewnych bardzo szczególnych okolicznościach czysto wewnętrzny charakter danej sytuacji nie stoi na przeszkodzie udzieleniu przez Trybunał odpowiedzi na pytanie zadane w trybie art. 267 TFUE.

44 Może być tak zwłaszcza w wypadku, gdy prawo krajowe wymaga od sądu odsyłającego umożliwienia obywatelom państwa członkowskiego, którego organem jest ten sąd, skorzystania z takich samych praw, jakie w tej samej sytuacji przysługiwałyby na mocy prawa Unii obywatelowi innego państwa członkowskiego (zob. podobnie zwłaszcza wyroki z dnia 5 grudnia 2000 r. w sprawie C-448/98 Guimont, Rec. s. I-10663, pkt 23; z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-451/03 Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Zb.Orz. s. I-2941, pkt 29; a także z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in. Zb.Orz. s. I-11421, pkt 30) lub gdy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy przepisów prawa Unii, do których prawo krajowe odsyła w celu ustalenia norm mających zastosowanie do sytuacji czysto wewnętrznych tego państwa (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 18 października 1990 r. w sprawach połączonych C-297/88 i C-197/89 Dzodzi, Rec. s. I-3763, pkt 36; z dnia 16 marca 2006 r. w sprawie C-3/04 Poseidon Chartering, Zb.Orz. s. I-2505, pkt 15; z dnia 7 listopada 2013 r. w sprawie C-313/12 Romeo, pkt 21).

45 W niniejszej sprawie należy zauważyć w ślad za rzędem hiszpańskim, że wszystkie okoliczności sporu w postępowaniu głównym zamykają się w obrębie jednego państwa członkowskiego, gdy spór ten dotyczy nabycia znacznego udziału w spółce budowlano-mieszkaniowej z siedzibą w Hiszpanii przez inną spółkę, również z siedzibą w tym państwie

członkowskim, przy czym na t? drug? spółka na?o?ony jest podatek, poniewa? majątek nabytej przez nią spółki budowlano-mieszkaniowej składa się co najmniej w 50% z nieruchomości położonych na terytorium Hiszpanii.

46 Tymczasem z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie wynika, aby sąd odsyłający musiał na mocy prawa krajowego zapewnić stronom sporu w postępowaniu głównym traktowanie określone na podstawie traktowania zapewnianego na mocy prawa Unii podmiotowi gospodarczemu z innego państwa członkowskiego znajdującemu się w takiej samej sytuacji. Nie wydaje się również, aby musiał oprzeć się na interpretacji przepisów prawa krajowego w celu ustalenia treści prawa mającego zastosowanie w niniejszej sprawie.

47 Wreszcie, jako że postanowienie odsyłające nie dostarcza wystarczających konkretnych informacji w odniesieniu do związku istniejącego pomiędzy postanowieniami traktatu FUE przytoczonymi w pytaniu trzecim i przepisami krajowymi mającymi zastosowanie w sporze w postępowaniu głównym, Trybunał – w okolicznościach takich jak w sporze w postępowaniu głównym, których wszystkie aspekty zamykają się w obrębie omawianego państwa członkowskiego – nie jest w?aciwy, aby odpowiedzieć na pytanie trzecie zadane przez Tribunal Supremo.

48 W ?wietle powyższych uwag należy stwierdzić, że pytanie trzecie jest niedopuszczalne.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Szóść dyrektyw? Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu zmienionym dyrektyw? Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy interpretować w ten sposób, że akt ten nie stoi na przeszkodzie przepisowi krajowemu takiemu jak art. 108 Ley 24/1988, del Mercado de Valores (ustawy 24/1988 o rynku papierów wartościowych) z dnia 28 lipca 1988 r., zmienionej Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) ustaw? 18/1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 6 czerwca 1991 r., który opodatkowuje nabycie wi?kszo?ci kapita?u spółki, na majątek której składają się głównie nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym.

Podpisy

* J?zyk postępowania: hiszpański.