



Zbiór Orzeczeń

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 wniosek 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 Sierre oraz E. Zamarriego Santiago, abogados,
 - w imieniu Generalidad de Cataluña przez N. París, działającą w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu hiszpańskiego przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios, działającą w charakterze pełnomocnika,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: hiszpański.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część B lit. d) 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 żądania 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 rzeczonyj dyrektywy, noszącym nazwę „Zwolnienia”, jej art. 13, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, obejmuje część A („Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”), część B („Pozostałe zwolnienia”) i część C („Prawo wyboru”).
- 5 Zgodnie z art. 13 część B omawianej dyrektywy:

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

[...]

d) następujące transakcje

[...]

5. transakcje, łącznie 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 część 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 ustalają 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 mogą 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 jakąkolwiek 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 (ustawą 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 własności wartościowych, bez względu na to, czy zostały dopuszczone do obrotu na rynku wtórnym, jest zwolnione z podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego i z podatku [VAT].

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

1. ° Transakcje przeniesienia własności 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 wyłącznym przedmiotem działalności jest budownictwo lub projekty deweloperskie dotyczące nieruchomości.

2. ° Przeniesienie własności 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 własności 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 własności

- 15 Artykuł 7 ust. 5 ujednoliconej Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ustawy o podatku od przeniesienia własności 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

(ustawą 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 własności« regulowanym w niniejszym dziale, jeżeli są dokonywane przez przedsiębiorstwa lub osoby samozatrudnione w ramach prowadzenia ich działalności gospodarczej lub zawodowej i w każdym wypadku, gdy stanowią 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 odsyłającego 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. posiadał w tej spółce, której majątek składał się w większości z nieruchomości. Negocjacje te doprowadziły do nabycia przez Caixa w lutym 1992 r. udziałów Banco Central w Inmobiliaria Colonial, które wynosiły 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 rządu 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 stanowiło ono 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, wyłącznie dlatego że przyjął, że podstawa opodatkowania powinna być zostać ustalona nie w oparciu o rzeczywistą wartość wszystkich nieruchomości, które wchodziły w skład majątku Inmobiliaria Colonial, lecz w oparciu o część wartości 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 część B lit. d) pkt 5 szóstej dyrektywy, w zakresie, w jakim rzeczony art. 108 przewiduje obowiązkowe opodatkowanie sprzedaży akcji podatkiem od przeniesienia własności, zwalniając ją od podatku VAT, podczas gdy ów przepis prawa Unii nie zezwala na objęcie zwolnieniem z podatku VAT „[akcji lub praw udziałowych dających ich posiadaczowi uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z] nieruchomości lub jej części”. Z drugiej strony Caixa powołała się na istniejącą według niej sprzeczność z konstytucją hiszpańską oraz z prawem Unii art. 108, ponieważ przepis ten ustanawia powszechne niewzruszalne domniemanie oszustwa, zgodnie z którym wszystkie transakcje przeniesienia własności akcji spółki, której majątek złożony jest zasadniczo z nieruchomości, dokonywane są w celu uniknięcia opodatkowania.
- 22 Caixa wniosła skargę kasacyjną od wyroku Tribunal Superior de Justicia de Cataluña do sądu odsyłającego, podnosząc jedyny zarzut dotyczący między innymi naruszenia art. 13 część B lit. d) pkt 5, art. 5 ust. 3 i art. 27 szóstej dyrektywy.
- 23 Według Caixa zarówno zwolnienie spornej transakcji z podatku VAT, jak też opodatkowanie jej podatkiem od przeniesienia własności przewidziane przez ustawę o rynku papierów wartościowych, są niezgodne z szóstą dyrektywą. Przeniesienie własności akcji lub udziałów, których posiadanie zapewnia przyznanie własności lub korzystania z nieruchomości lub jej części ani zwolnienie tej transakcji z podatku VAT nie powinny być opodatkowane, tym bardziej że zainteresowane państwo członkowskie odstąpiło od stosowania szóstej dyrektywy bez przestrzegania procedury ustanowionej w jej art. 27 służącej do uzyskania koniecznej zgody Rady celem zapobieżenia unikaniu opodatkowania w ramach przenoszenia własności nieruchomości w drodze podstawienia spółek.
- 24 Sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zadać Trybunałowi poniższe pytania prejudycjalne ze względu na wątpliwości zwłaszcza w odniesieniu do kwestii tego czy art. 13 część B lit. d) pkt 5 w związku z art. 5 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy pozwalają państwom członkowskim zwolnić z podatku VAT transakcje dotyczące sprzedaży akcji spółek, których majątek składa się głównie z nieruchomości i czy dyrektywa ta pozwala, aby nabycie większości kapitału tych spółek było objęte podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek od przeniesienia własności:
- „1) Czy [szósta] dyrektywa [...] zobowiązuje w jej art. 13 część B lit. d) pkt 5 do opodatkowania podatkiem [VAT] bez zwolnienia transakcji sprzedaży akcji przez podatnika podatku, które wiążą się z nabyciem własności nieruchomości, przy jednoczesnym ustanowieniu wyjątku dla papierów wartościowych, których posiadanie [zapewnia uprawnienia prawnego lub faktycznego właściciela lub do korzystania z nieruchomości] lub jej części?
- 2) Czy [szósta] dyrektywa [...] zezwala na istnienie przepisów takich jak art. 108 [ustawy o rynku papierów wartościowych], który opodatkowuje nabycie większości kapitału spółki, na [majątek] której w większości składają się nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż [podatek] VAT, zwanym »podatkiem od przeniesienia własności«, nie biorąc pod uwagę możliwego statusu przedsiębiorcy uczestników transakcji, bez wyłączenia jednak przypadku, w którym, jeżeli przeniesiono by bezpośrednio własność nieruchomości, w miejsce akcji lub udziałów, transakcja zostałaby opodatkowana podatkiem VAT?
- 3) Czy [...] ze swobodą przedsiębiorczości zagwarantowaną przez art. [49 TFUE] oraz ze swobodą przepływu kapitału uregulowaną w art. [63 TFUE] [zgodny] jest przepis krajowy taki jak art. 108 [ustawy o rynku papierów wartościowych], który opodatkowuje nabycie większości kapitału zakładowego spółek, których majątek zasadniczo stanowią nieruchomości położone w Hiszpanii, bez możliwości udowodnienia, że spółka, nad którą nabywa się kontrolę, prowadzi działalność gospodarczą?”.

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 większości 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 bezpośrednie 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 część 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 między innymi dostaw nowych budynków i działek budowlanych. Ponadto przepisy te pozostają bez uszczerbku dla możliwości, jaką 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 bezpośredniego 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 bezpośredniego 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 zakończonej 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 kwestię tę należy analizować inaczej w ramach niniejszego odesłania prejudycjalnego. Tym samym w świetle rozumowania zastosowanego ww. postanowieniu w sprawie Renta należy stwierdzić, że szósta dyrektywa nie stoi na przeszkodzie przepisom rozpatrywanym w postępowaniu głównym.

- 31 W świetle powyższych uwag na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż szóstą dyrektywę 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 większości kapitału spółki, na majątek której składają się głównie nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym.

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 część 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 główne 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 rzeczony 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 szóstą dyrektywą sposób traktowania pod względem podatkowym transakcji sprzedaży akcji wiążącej się z nabyciem własności nieruchomości może różnić się zwłaszcza w zależności do ewentualnego skorzystania przez dane państwo członkowskie z możliwości przysługujących mu na mocy art. 5 ust. 3 szóstej dyrektywy w związku z jej art. 13 część B lit. d) pkt 5 tiret drugie oraz na mocy jej art. 13 część C lit. b.)
- 36 Tymczasem należy zauważyć, że postanowienie odsyłające nie zawiera dokładnych 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 głównym 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 głównym, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym. W konsekwencji jeżeli chodzi o pobór tego podatku, znikome znaczenie ma, czy transakcje sprzedaży akcji, takie jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, powinny być opodatkowane podatkiem VAT na mocy rzeczony 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 rzeczony rządu 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 wyłącznie do sądu krajowego należy określenie przedmiotu pytań, które zamierza on zadać Trybunałowi, o tyle do Trybunału należy ocena warunków, w jakich sąd krajowy kieruje do niego wnioski, w celu zweryfikowania własnej 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 rządem hiszpańskim, że wszystkie okoliczności sporu w postępowaniu głównym zamykają się w obrębie jednego państwa członkowskiego, gdyż 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 tę drugą spółkę nałożony jest podatek, ponieważ 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 wystarczająco 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 właściwy, aby odpowiedzieć na pytanie trzecie zadane przez Tribunal Supremo.
- 48 W świetle 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:

Szóstą dyrektywę 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 dyrektywą 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) ustawą 18/1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 6 czerwca 1991 r., który opodatkowuje nabycie większości kapitału spółki, na majątek której składają się głównie nieruchomości, podatkiem pośrednim innym niż podatek VAT, takim jak podatek rozpatrywany w postępowaniu głównym.

Podpisy