

Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

20 päivänä maaliskuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Vapautukset – Arvopapereiden myyntiä koskevat liiketoimet, joiden seurauksena omistusoikeus kiinteään omaisuuteen siirtyy – Jonkin muun välillisen veron kuin arvonlisäveron kantaminen – SEUT 49 ja SEUT 63 artikla – Täysin jäsenvaltion sisäinen tilanne

Asiassa C-139/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunal Supremo (Espanja) on esittänyt 9.2.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.3.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona

vastaan

Generalidad de Cataluña,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Juhász sekä tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari) ja C. Vajda,

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies V. Tourrès,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.6.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona, edustajinaan abogado C. Gómez Barrero, abogado J. Buendía Sierra ja abogado E. Zamarriego Santiago,
- Generalidad de Cataluña, asiamiehenään N. París,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään N. Díaz Abad,
- Suomen hallitus, asiamiehenään J. Heliskoski,
- Euroopan komissio, asiamiehenään L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön

yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY (EYVL L 376, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan ja SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona (jäljempänä Caixa) ja Generalidad de Cataluña ja joka koskee varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavan veron (jäljempänä varainsiirtovero) palauttamista koskevaa vaatimusta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin V osastossa, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, olevassa 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

--

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

--

c) osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.”

4 Kyseisen direktiivin X osastossa, jonka otsikko on ”Vapautukset”, olevaan 13 artiklaan, jonka otsikko on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, sisältyy A kohta (”Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset”), B kohta (”Muut vapautukset”) ja C kohta (”Valintaoikeus”).

5 Kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

d) seuraavat liiketoimet:

--

5. liiketoimet, mukaan lukien välitys mutta lukuun ottamatta hallintoa [oikeammin: hallinnointia] ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiö- ja yhteenliittymäosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, ei kuitenkaan

– tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja,

– 5 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuja oikeuksia ja arvopapereita;

– –

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata.”

6 Saman direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa viitataan ”rakennuksen tai rakennuksen osan luovutukseen siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa” ja ”rakennusmaan luovutukseen”.

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

– –

b) edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.”

8 Kyseisen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

– –

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin;

– –”

9 Kyseisen direktiivin liitteessä F, jonka otsikko on ”Luettelo 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, olevassa 16 alakohdassa mainitaan ”direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen rakennusten ja maapohjien luovutukset”.

10 Saman direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja ja yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, jos nämä verot, tullit ja maksut eivät aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta muita, erityisesti voimassa oleviin valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapidosta, liikkuvuudesta ja tarkastuksista annettuihin yhteisön säännöksiin sisältyviä yhteisön säännöksiä.”

Espanjan oikeus

Arvonlisäverolainsäädäntö

11 Arvonlisäverosta 2.8.1985 annetun lain 30/1985 (Ley 30/1985 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 190, 9.8.1985, s. 25214) 8 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäverosta vapautetaan:

--

18. seuraavat rahoitusliiketoimet siitä riippumatta, mikä henkilö tai yhteisö toteuttaa ne:

--

g) palvelut ja liiketoimet, lukuun ottamatta hallinnointia ja tallessapitoa, jotka koskevat osakkeita, yhtiöosuuksia, obligaatioita ja muita arvopapereita, joita ei ole lueteltu 18 kohtaa edeltävissä kohdissa, ei kuitenkaan

a. tavaroiden hallintaan oikeuttavia asiakirjoja

b. arvopapereita, jotka antavat haltijalleen oikeudellisen tai tosiasiallisen omistus-, käyttö- tai yksinomaisen hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen.

--”

12 Arvonlisäveroasetuksen hyväksymisestä 30.10.1985 annetun kuninkaan asetuksen 2028/1985 (Real Decreto 2028/1985 por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 261, 31.10.1985, s. 34469) 13 §:n 1 momentin 18 kohdan k alakohdassa toistetaan lain 30/1985 8 §:n edellä mainittu sanamuoto ja lisätään siihen seuraavat säännökset:

”Yhtiöiden tai muiden yhteisöjen osakkeet tai omistusosuudet eivät kuulu tähän ryhmään.

--”

13 Arvonlisäverosta 28.12.1992 annetun lain 37/1992 (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; BOE nro 312, 29.12.1992, s. 44247) 20 §:n 1 momentin 18 kohdan k alakohdan sisältö vastaa edellä mainittua kuninkaan asetuksen 2028/1985 otetta.

Arvopaperimarkkinalainsäädäntö

14 Arvopaperimarkkinoista 28.7.1988 annetun lain 24/1988 (Ley 24/1988 del Mercado de Valores; BOE nro 181, 29.7.1988, s. 23405), sellaisena kuin se on muutettuna luonnollisten henkilöiden tuloverosta 6.6.1991 annetulla lailla 18/1991 (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; BOE nro 136, 7.6.1991, s. 18665; jäljempänä arvopaperimarkkinalaki), 108 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Säännellyillä jälkimarkkinoilla kaupankäynnin kohteeksi otettujen ja muiden arvopaperien siirrot vapautetaan varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavasta verosta ja arvonlisäverosta.

2. Edellä 1 momentissa säädetty verovapautus ei koske seuraavia vastikkeellisina varainsiirtoina pidettäviä luovutuksia, joista kannetaan varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettava vero:

1. Jälkimarkkinoilla tehtävät siirrot sekä ensimarkkinoilla merkintäetuoikeuksia käyttämällä ja vaihtovelkakirjoja osakkeiksi vaihtamalla suoritettavat arvopaperien hankinnat, joissa hankitaan osuuksia sellaisten yhtiöiden, rahastojen, yhdistysten tai muiden vastaavien yhteisöjen pääomasta

tai varallisuudesta, joiden varoista vähintään 50 prosenttia muodostuu Espanjassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, jos arvopapereiden saaja saa siirron tai hankinnan seurauksena hallintaansa kyseisen yhteisön koko varallisuuden tai saa ainakin määräysvallan kyseisessä yhteisössä.

Kaupallisten yhtiöiden tapauksessa osakkaalla katsotaan olevan määräysvalta, kun tämä suoraan tai välillisesti omistaa yli 50 prosenttia yhtiöpääomasta.

Kiinteästä omaisuudesta muodostuvaa 50 prosentin osuutta laskettaessa ei (tontteja ja rakennustarkoitukseen varattuja maa-alueita lukuun ottamatta) oteta huomioon kiinteistöjä, jotka muodostavat osan vaihto-omaisuudesta sellaisissa yhteisöissä, joiden yksinomaisena toimialana on rakennus- tai rakennuttamistoiminnan harjoittaminen.

2. Sellaisten osakkeiden tai yhtiöosuuksien siirrot, jotka on saatu perustettaessa yhtiöitä tai korotettaessa niiden yhtiöpääomaa käyttämällä apportina kiinteää omaisuutta, jos apportin ja siirron välillä on kulunut alle vuosi.

Edellä mainituissa tapauksissa sovelletaan samaa veroprosenttia kuin vastikkeellisissa kiinteän omaisuuden siirroissa, ja veron laskentaperustana on siirrettävän omaisuuden arvo, joka määritetään voimassa olevassa varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavaa veroa koskevassa lainsäädännössä esitettyjen laskentasääntöjen mukaisesti.”

Varainsiirtoverolainsäädäntö

15 Varainsiirroista ja asiakirjamuotoon saatetuista oikeustoimista kannettavasta verosta annetun lain (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) konsolidoidun version, joka hyväksyttiin 30.12.1980 annetulla kuninkaan asetuksella 3050/1980 (BOE nro 29, 3.2.1981, s. 2442), sellaisena kuin se on muutettuna tiettyjen vero-oikeuden käsitteiden saattamisesta yhdenmukaiseksi Euroopan yhteisöjen direktiivien ja asetusten kanssa 16.12.1991 annetun lain 29/1991 (Ley 29/1991 de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas; BOE nro 301, 17.12.1991, s. 40533), 7 §:n 5 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä luetellut liiketoimet eivät kuulu tässä luvussa tarkoitettun 'vastikkeellisina varainsiirtoina pidettävien luovutusten' käsitteen piiriin silloin, kun liikkeen- tai ammatinharjoittajat toteuttavat ne liike- tai ammattitoimintaansa harjoittaessaan, eivätkä missään tapauksessa silloin, kun ne ovat arvonlisäverollisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia. Kyseisen käsitteen piiriin kuuluvat kuitenkin kiinteän omaisuuden luovutukset ja vuokraus, kun ne on vapautettu arvonlisäverosta, ja kiinteän omaisuuden luovutukset, jotka sisältyvät yrityksen koko varallisuuden siirtoon, kun ilmenneiden olosuhteiden perusteella kyseisen varallisuuden siirto on vapautettu arvonlisäverosta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Caixa, joka omisti 3,26 prosenttia Inmobiliaria Colonial SA:n (jäljempänä Inmobiliaria Colonial) osakepääomasta, päätti kesäkuussa 1991 kasvattaa omistusosuuttaan kyseisessä yhtiössä ja aloitti tässä tarkoituksessa neuvottelut hankkiakseen osuuden, jonka Banco Central SA omisti kyseisestä yhtiöstä, jonka varat muodostuivat pääasiallisesti kiinteistöistä. Kyseisten neuvottelujen päätteeksi Caixa hankki helmikuussa 1992 osuuden, jonka Banco Central SA omisti Inmobiliaria Colonialista ja joka oli 63,85 prosenttia Inmobiliaria Colonialin osakepääomasta. Tämä hankinta mahdollisti sen, että Caixa sai yli 65 prosentin osuuden viimeksi mainitusta yhtiöstä. Tämän hankinnan jälkeen Caixa teki julkisen ostotarjouksen Inmobiliaria Colonialin lopusta osakepääomasta ja omisti näiden

hankintojen ansiosta 96,85 prosenttia kyseisen yhtiön osakkeista.

17 Caixa teki maaliskuussa 1992 varainsiirtoveroa, jonka verokanta oli arvopaperimarkkinalain 108 §:n mukaisesti 6 prosenttia, koskevan ilmoituksen, koska se oli hankkinut yli 50 prosentin osuuden kyseisen kiinteistöyhtiön osakepääomasta. Se ilmoitti veron perusteeksi 16 256 808 232 Espanjan pesetaa (ESP) ja maksettavan veron määräksi 975 408 494 ESP.

18 Caixa vaati kuitenkin helmikuussa 1993 Delegación Territorial de Barcelona del Departamento de Economía y Finanzas de la Generalidad de Cataluña (Katalonian itsehallintoalueen hallituksen talous- ja veroasioita käsittelevän osaston Barcelonan alueellinen yksikkö) perusteettomasti maksetun 975 408 454 ESP:n suuruisen määrän palauttamista korkoineen sillä perusteella, että arvopaperimarkkinalain 108 § on ristiriidassa unionin oikeussääntöjen – erityisesti kuudennen direktiivin – kanssa, eikä sitä pitäisi missään tapauksessa soveltaa toteutettuun arvopaperien hankintaan, koska se ei koske kiinteistöjen myyntiä.

19 Koska Caixa ei saanut nimenomaista vastausta laissa vahvistetun määräajan kuluessa, se teki hallinnollisen oikaisuvaatimuksen palautusvaatimuksensa implisiittisestä hylkäämisestä. Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña hylkäsi kyseisen oikaisuvaatimuksen 30.1.1998 tekemällään päätöksellä, jonka Tribunal Económico-Administrativo Central vahvisti 14.5.1999.

20 Caixa valitti Tribunal Superior de Justicia de Cataluña'n hallintolainkäyttöosastoon, jonka neljäs jaosto antoi 28.5.2004 tuomion, jossa kyseinen valitus hyväksyttiin osittain sillä perusteella, että veron perustetta ei pitäisi vahvistaa kiinteistöjen, joista Inmobiliaria Colonialin varat muodostuvat, todellisen täyden arvon perusteella vaan sen osuuden perusteella, jonka kiinteistöjen arvo muodostaa luovutuksen kohteena olevista osakkeista.

21 Sen sijaan Caixan valituksessaan esittämät muut väitteet hylättiin. Kyseiset väitteet koskivat yhtäältä sitä, että arvopaperimarkkinalain 108 § ei sovi yhteen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan kanssa siltä osin kuin 108 §:ssä säädetään, että osakekaupasta on kannettava varainsiirtovero ja se vapautetaan arvonlisäverosta, vaikka kyseisessä unionin oikeussäännössä ei sallita arvonlisäverovapautuksen ulottamista ”osuuksiin tai osakkeisiin, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan”. Toisaalta Caixa oli vedonnut siihen, että kyseinen 108 § ei sen mukaan sovi yhteen Espanjan perustuslain ja unionin oikeuden kanssa, koska kyseisessä Espanjan oikeuden säännöksessä vahvistetaan yleinen petosolettama, jota ei voida kumota ja jonka mukaan kaikki liiketoimet, joilla luovutetaan sellaisten yhtiöiden osakkeita, joiden varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, toteutetaan veron kiertämiseksi.

22 Caixa valitti Tribunal Superior de Justicia de Cataluña'n tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja esitti yhden ainoan valitusperusteen, joka perustuu muun muassa siihen, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohtaa, 5 artiklan 3 kohtaa ja 27 artiklaa on rikottu.

23 Caixa katsoo, että sekä kyseisen liiketoimen vapauttaminen arvonlisäverosta että se, että kyseisestä liiketoimesta kannetaan varainsiirtovero arvopaperimarkkinalaissa säädetyllä tavalla, on kuudennen direktiivin vastaista. Osakkeiden tai yhtiöosuuksien, jotka antavat haltijalleen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan, luovutuksesta ei ole kannettava varainsiirtoveroa eikä kyseistä liiketoimea ole vapautettava arvonlisäverosta etenkään, kun kyseinen jäsenvaltio on jättänyt soveltamatta kuudetta direktiiviä ilman, että se on noudattanut sen 27 artiklassa säädettyä menettelyä saadakseen neuvostolta tarvittavan luvan veronkierron estämiseksi silloin, kun kiinteää omaisuutta luovutetaan käyttämällä yhtiöitä välikätenä.

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma etenkin siitä, mahdollistavatko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohta ja 5 artiklan 3 kohdan c alakohta sen, että jäsenvaltiot vapauttavat arvonlisäverosta liiketoimet, joissa on kyse sellaisten yhtiöiden osakekaupasta, joiden varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, ja mahdollistetaanko kyseisessä direktiivissä se, että kyseisten yhtiöiden yhtiöpääoman enemmistön hankkimisesta kannetaan jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero, kuten varainsiirtovero, joten se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Edellytetäänkö [kuudennen direktiivin] 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdassa, että liiketoimista, joilla verovelvollinen myy osakkeita ja joilla hankitaan omistusoikeus kiinteistöihin, kannetaan ilman vapautusta arvonlisävero, kun siinä säädetään poikkeuksesta, joka koskee arvopapereita, jotka antavat haltijalleen oikeudellisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan?

2) Sallitaanko [kuudennessa direktiivissä] arvopaperimarkkinalain – – 108 §:n kaltaisten oikeussääntöjen olemassaolo, kun sellaisen yhtiön yhtiöpääoman enemmistön hankkimisesta, jonka varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, kannetaan sen nojalla jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero eli vero, jota kutsutaan varainsiirtoveroksi, eikä siinä oteta huomioon sitä, että liiketoimen osapuolet saattavat olla yrityksiä, eikä siis suljeta pois sitä, että liiketoimesta olisi kannettu arvonlisävero, jos kiinteistöt olisi luovutettu suoraan osakkeiden tai yhtiöosuuksien sijasta?

3) Onko – – arvopaperimarkkinalain 108 §:n kaltainen kansallinen oikeussääntö – – [SEUT 49 artiklassa] taatun sijoittautumisvapauden ja [SEUT 63 artiklassa] määrätyn pääomien vapaan liikkuvuuden mukainen, kun sellaisten yhtiöiden yhtiöpääoman enemmistön hankinnasta, joiden varat muodostuvat pääasiallisesti Espanjassa sijaitsevista kiinteistöistä, kannetaan sen nojalla vero ilman, että olisi mahdollista osoittaa, että yhtiö, josta määräysvalta hankitaan, harjoittaa liiketoimintaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen kysymys

25 Toisella kysymyksellään, jota on tarkasteltava ensiksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuudes direktiivi esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka nojalla sellaisen yhtiön yhtiöpääoman enemmistön hankkimisesta, jonka varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, kannetaan jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero eli varainsiirtovero ja jossa ei oteta huomioon sitä, että jos kyseisten liiketoimien tarkoituksena olisi kyseisten kiinteistöjen hankkiminen suoraan tällaisia kiinteistöjä koskevien osakkeiden tai yhtiöosuuksien sijasta, tällaisista liiketoimista kannettaisiin arvonlisävero.

26 Aluksi on todettava, että kuudennessa direktiivissä vapautetaan kiinteistöjä koskevat liiketoimet laajalti arvonlisäverosta. Tässä yhteydessä kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdassa vapautetaan etenkin niissä luetellut kiinteistöjä koskevat liiketoimet lukuun ottamatta kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa tarkoitettuja liiketoimia eli muun muassa uusien rakennusten luovutuksia ja rakennusmaan luovutuksia. Lisäksi viimeksi mainitut säännökset eivät rajoita kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin liitteessä F olevan 16 alakohdan kanssa, jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta jatkaa myös kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen rakennusten ja maapohjien luovutusten vapauttamista verosta.

27 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemasta erilaisesta kohtelusta, joka koskee yhtäältä arvonlisäverollista kiinteistöjen suoraa hankkimista ja toisaalta tällaisten kiinteistöjen varainsiirtoverollista epäsuoraa hankkimista, on todettava, että kiinteistöjen suoran hankkimisen arvonlisäverollisuus riippuu joka tapauksessa muun muassa hankitun kiinteistön tyypistä.

28 Seuraavaksi on muistutettava mahdollisesti arvonlisäverollisten kiinteistöjen luovutusten väitetystä syrjivästä verokohtelusta, että kuudes direktiivi ei estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, kuten kyseisen direktiivin 33 artiklan 1 kohdasta ilmenee. Koska unionin oikeudessa hyväksytään näin ollen kyseisen veron kanssa rinnakkaisten verojärjestelmien olemassaolo, tällaisia veroja voidaan kantaa myös silloin, kun niiden kantaminen voi johtaa siihen, että yhdestä ja samasta liiketoimesta on maksettava samanaikaisesti myös arvonlisäveroa (ks. vastaavasti asia 73/85, Kerrutt, tuomio 8.7.1986, Kok., s. 2219, 22 kohta ja yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, KÖGÁZ ym., tuomio 11.10.2007, Kok., s. I-8463, 33 kohta).

29 Pääasiassa kyseessä olevasta kansallisesta lainsäädännöstä on muistutettava, että siihen, sopiiko kyseinen lainsäädäntö yhteen kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdan kanssa, on jo otettu kantaa asiassa C-151/08, Renta, 27.11.2008 annetussa määräyksessä. Kyseisessä määräyksessä muistutettiin oikeuskäytännöstä ilmenevistä arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä (ks. mm. asia C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006, Kok., s. I-9373, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja todettiin, että vero, joka on ominaispiirteiltään varainsiirtoveron kaltainen, eroaa arvonlisäverosta siinä määrin, että sitä ei voida pitää kuudennen direktiivin 33 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna liikevaihtoveron luonteisena verona.

30 Unionin tuomioistuimelle esitetystä asiakirja-aineistossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin todeta, että tätä kysymystä olisi tarkasteltava toisella tavalla tämän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä. Näin ollen – kun edellä mainitussa asiassa Renta annetussa määräyksessä omaksuttu päättely otetaan huomioon – on todettava, että kuudes direktiivi ei ole esteenä pääasiassa kyseessä olevalle lainsäädännölle.

31 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että se ei ole esteenä arvopaperimarkkinalain 108 §:n kaltaiselle kansalliselle oikeussäännölle, jonka nojalla sellaisen yhtiön yhtiöpääoman enemmistön hankkimisesta, jonka varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, kannetaan jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero.

Ensimmäinen kysymys

32 Ensimmäisellä kysymyksellään, jota on tarkasteltava toiseksi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko osakekauppaa koskevista liiketoimista, jotka verovelvollinen toteuttaa ja joilla hankitaan omistusoikeus kiinteistöihin, kannettava kuudennen direktiivin ja etenkin kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan toisen luetelmakohdan nojalla arvonlisävero.

33 Komissio katsoo kirjallisissa huomautuksissaan, että pääasia koskee Caixan toteuttamien liiketoimien varainsiirtoverollisuutta eikä niiden arvonlisäverollisuutta ja että tähän kysymykseen annettavan vastauksen perusteella ei voida mitenkään päätellä, voidaanko kyseisistä liiketoimista kantaa muita veroja kuin arvonlisäveroa.

34 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on esittänyt tämän kysymyksen unionin tuomioistuimelle sen ratkaisemiseksi, onko

Caixan toteuttamista osakekauppaa koskevista liiketoimista kannettava varainsiirtovero, kun Espanjan lainsäädännössä säädetään, että arvonlisäverollisista liiketoimista ei kanneta varainsiirtoveroa.

35 Tässä yhteydessä on muistutettava, että kuudennen direktiivin mukainen osakekauppaa koskevien liiketoimien, joilla hankitaan omistusoikeus kiinteistöihin, verokohtelu voi vaihdella muun muassa sen mukaan, käyttääkö kyseinen jäsenvaltio sillä kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan, luettuna yhdessä kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 5 alakohdan toisen luetelmakohdan kanssa, ja kyseisen direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdan nojalla olevia mahdollisuuksia.

36 On kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisupyynnössä ei esitetä täsmällisiä tietoja siitä, onko Espanjan lainsäätäjät käyttäneet kyseisiä mahdollisuuksia. Tässä tilanteessa unionin tuomioistuin ei voi osoittaa hyödyllisellä tavalla pääasiaan sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten ja kuudennen direktiivin säännösten, joiden tulkintaa on pyydetty, välistä yhteyttä.

37 Joka tapauksessa – kuten toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta ilmenee – kyseinen direktiivi ei ole esteenä sille, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista osakekauppaa koskevista liiketoimista kannetaan jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero. Näin ollen silloin, kun kyse on kyseisen veron kantamisesta, sillä, onko tällaisista liiketoimista kannettava arvonlisävero kyseisen direktiivin nojalla, ei ole merkitystä.

38 Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen ei näin ollen ole tarpeen vastata.

Kolmas kysymys

39 Espanjan hallitus katsoo, ettei kolmatta kysymystä voida ottaa tutkittavaksi. Kyseisen hallituksen mukaan kaikki pääasiassa kyseessä olevan tilanteen osatekijät ovat yhden ainoan jäsenvaltion sisäisiä ja kyse on näin ollen täysin jäsenvaltion sisäisestä tilanteesta, joka ei kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan. Näin ollen unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan tähän kysymykseen.

40 On todettava, että vaikka ennakkoratkaisumenettelyssä noudatettavan toimivallanjaon perusteella yksinomaan kansallisen tuomioistuimen asiana on määrittää niiden kysymysten kohde, jotka se haluaa esittää unionin tuomioistuimelle, unionin tuomioistuimen on oman toimivaltaisuutensa arvioimiseksi tutkittava ne olosuhteet, joiden vallitessa kansallinen tuomioistuin esitti ennakkoratkaisupyynnön (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-92/09 ja C-93/09, Volker und Markus Schecke ja Eifert, tuomio 9.11.2010, Kok., s. I-11063, 39 kohta ja asia C-84/11, Susisalo ym., tuomio 21.6.2012, 16 kohta).

41 Tässä yhteydessä on muistutettava, että unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymykseen, kun on selvää, ettei unionin oikeuden säännöstä tai määräystä, jonka tulkintaa unionin tuomioistuimelta on pyydetty, voida soveltaa (ks. vastaavasti asia C-567/07, Woningstichting Sint Servatius, tuomio 1.10.2009, Kok., s. I-9021, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Unionin oikeussäännöistä, joiden tulkintaa kolmannessa kysymyksessä on pyydetty, on todettava, että EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ei sovelleta tilanteeseen, jonka kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion alueelle (ks. vastaavasti sijoittautumisvapaudesta asia C-389/05, komissio v. Ranska, tuomio 17.7.2008, Kok., s. I-5397, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja pääomien vapaasta liikkuvuudesta yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002, Kok., s. I-2157, 24 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 On kuitenkin muistutettava, että se, että kyseinen tilanne on täysin jäsenvaltion sisäinen, ei ole tietyin tarkoin edellytyksin esteenä sille, että unionin tuomioistuin vastaa SEUT 267 artiklan nojalla esitettyyn kysymykseen.

44 Asia voi olla näin muun muassa silloin, kun ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kansallisen oikeuden nojalla velvollisuus myöntää oman jäsenvaltionsa kansalaiselle samat oikeudet kuin jonkin muun jäsenvaltion kansalaisella olisi unionin oikeuden perusteella samanlaisessa tilanteessa (ks. vastaavasti mm. asia C-448/98, Guimont, tuomio 5.12.2000, Kok., s. I-10663, 23 kohta; asia C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-2941, 29 kohta ja yhdistetyt asiat C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., tuomio 5.12.2006, Kok., s. I-11421, 30 kohta) tai silloin, kun ennakkoratkaisupyynnöksi koskee unionin oikeuden säännöksiä tai määräyksiä, joihin jäsenvaltion kansallisessa lainsäädännössä viitataan sen ratkaisemiseksi, mitä sääntöjä sovelletaan täysin kyseisen valtion sisäiseen tilanteeseen (ks. vastaavasti mm. yhdistetyt asiat C-297/88 ja C-197/89, Dzodzi, tuomio 18.10.1990, Kok., s. I-3763, Kok. Ep. X, s. 555, 36 kohta; asia C-3/04, Poseidon Chartering, tuomio 16.3.2006, Kok., s. I-2505, 15 kohta ja asia C-313/12, Romeo, tuomio 7.11.2013, 21 kohta).

45 Käsiteltävässä asiassa on todettava Espanjan hallituksen tavoin, että kaikki pääasian osatekijät rajoittuvat yhteen ainoaan jäsenvaltioon, koska kyseinen asia koskee sitä, että Espanjaan sijoittautunut yhtiö on hankkinut merkittävän osuuden toisesta Espanjaan sijoittautuneesta kiinteistöyhtiöstä ja ensiksi mainitulta yhtiöltä on kannettu veroa sen takia, että sen hankkiman kiinteistöyhtiön varoista vähintään 50 prosenttia muodostuu Espanjan alueella sijaitsevista kiinteistöistä.

46 Ennakkoratkaisupyynnöstä ei ilmene, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kohdeltava pääasian asianosaisia kansallisen oikeuden nojalla tavalla, joka määrittellään sen mukaan, miten unionin oikeuden nojalla kohdellaan samassa tilanteessa olevaa toisen jäsenvaltion taloudellista toimijaa. Ei myöskään ole ilmennyt, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi tulkittava unionin oikeussääntöjä käsiteltävässä asiassa sovellettavan kansallisen oikeuden sisällön määrittämiseksi.

47 Koska ennakkoratkaisupyynnössä ei ole kaiken kaikkiaan esitetty tarpeeksi konkreettisia tietoja kolmannen kysymyksen yhteydessä mainittujen EUT-sopimuksen määräysten ja pääasiassa sovellettavan kansallisen lainsäädännön välisestä yhteydestä, tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa, joissa kaikki osatekijät rajoittuvat kyseiseen jäsenvaltioon, unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan Tribunal Supremon esittämään kolmanteen kysymykseen.

48 Edellä esitetyn perusteella on katsottava, että kolmatta kysymystä ei voida ottaa tutkittavaksi.

Oikeudenkäyntikulut

49 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe

kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.12.1991 annetulla neuvoston direktiivillä 91/680/ETY, on tulkittava siten, että se ei ole esteenä arvopaperimarkkinoista 28.7.1988 annetun lain 24/1988 (Ley 24/1988 del Mercado de Valores), sellaisena kuin se on muutettuna luonnollisten henkilöiden tuloverosta 6.6.1991 annetulla lailla 18/1991 (Ley 18/1991 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), 108 §:n kaltaiselle kansalliselle oikeussäännölle, jonka nojalla sellaisen yhtiön yhtiöpääoman enemmistön hankkimisesta, jonka varat muodostuvat pääasiallisesti kiinteistöistä, kannetaan jokin muu välillinen vero kuin arvonlisävero, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vero.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: espanja.