DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

9. juli 2009 *

I sag C-397/07,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 27. august 2007,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Gippini Fournier og M. Afonso, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Spanien ved B. Plaza Cruz og M. Muñoz Pérez, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: spansk.

støttet af:

Den Hellenske Republik,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne T. von Danwitz, E. Juhász (refererende dommer), G. Arestis og J. Malenovský,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. januar 2009,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 5. marts 2009,

afsagt følgende

Dom

1 I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 (EFT L 103, s. 13) og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«),

— idet det opstiller visse betingelser for anvendelsen af de obligatoriske fritagelser for kapitaltilførselsafgift

— idet det pålægger kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse til Spanien af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for selskaber, der ikke i deres oprindelsesmedlemsstat er blevet pålagt en afgift svarende til den, der finder anvendelse i Spanien, og

— idet det lægger kapitaltilførselsafgift på kapital, der anvendes til at udøve erhvervsmæssig virksomhed på spansk område gennem filialer eller faste driftssteder for selskaber, der er etableret i en medlemsstat, som ikke anvender en afgift svarende til den, der finder anvendelse i Spanien.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Direktiv 69/335 har som anført i første betragtning til direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser med henblik på tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Med henblik herpå har direktivet, som det fremgår af sjette til ottende betragtning, til formål at harmonisere afgiften på indskud i selskaber i Det Europæiske Fællesskab ved indførelse af en enkelt kapitaltilførselsafgift, som kun må opkræves én gang inden for det fælles marked, og ved ophævelse af alle andre afgifter med samme kendetegn som denne enkeltstående kapitaltilførselsafgift.

3 Ifølge artikel 1 i direktiv 69/335 »[opkræver] medlemsstaterne […] en […] harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber«.

4 I artikel 2 i direktiv 69/335 foretages en fordeling af beskatningskompetencen på dette område mellem medlemsstaterne. Heri bestemmes:

»1. De dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, er alene afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets virkelige ledelse har sit sæde på det tidspunkt, hvor disse dispositioner finder sted.

[…]

3. Befinder et kapitalselskabs vedtægtsmæssige hjemsted og sædet for den virkelige ledelse sig i et tredjeland, kan tilførsel af anlægs- eller driftskapital til en filial, der er beliggende i en medlemsstat, pålægges afgift i den medlemsstat, hvor filialen er beliggende.«

5 I artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 er opregnet de dispositioner, der skal undergives kapitaltilførselsafgiften, såsom bl.a. stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af kapitalen heri. I bestemmelsen nævnes også følgende som dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift:

»g) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses for et kapitalselskab, men derimod ikke anses for et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat

h) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, hvis sæde for den egentlige ledelse befinder sig i et tredjeland, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat«.

6 Artikel 7 i direktiv 69/335 vedrører satsen for kapitaltilførselsafgiften. I sin oprindelige affattelse bestemte denne artikel følgende:

»1. Indtil de bestemmelser træder i kraft, der udstedes af Rådet i henhold til stk. 2:

a) må kapitaltilførselsafgiftens sats ikke ligge over 2% og ikke under 1%

b) nedsættes denne sats med 50% eller mere, når et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består

[…]«

7 Sidstnævnte nedsættelse af satsen for kapitaltilførselsafgiften, der er undergivet visse betingelser, er fastsat for dispositioner, der almindeligvis benævnes »omstrukturering af kapitalselskaber«.

8 Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15) nedsatte med virkning fra den 1. januar 1976 den sats for kapitaltilførselsafgiften, der var fastsat i denne oprindelige affattelse af artikel 7, stk. 1, litra b), for omstruktureringsdispositioner, hvori kapitalselskaber er impliceret, idet de blev fastsat fra 0% til 0,50%.

9 Ved direktiv 73/79 blev der i ovennævnte bestemmelse i artikel 7, stk. 1, indføjet et litra b) a, hvorefter medlemsstaterne har mulighed for at udvide anvendelsen af den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften til dispositioner, som kan ligestilles med ovennævnte omstruktureringsdispositioner, dvs. »når et kapitalselskab, der er under stiftelse, eller som allerede består, opnår andele, som repræsenterer mindst 75% af et andet kapitalselskabs tidligere udbudte selskabskapital«.

10 I henhold til anden betragtning til direktiv 73/79 opnår et selskab i et sådant tilfælde et så stort antal af andele i et andet selskab, at det har fuld beslutningsdygtighed i dette sidstnævnte selskab.

11 Direktiv 85/303, hvori det i fjerde betragtning anføres, at »der bør indrømmes obligatorisk fritagelse ved de dispositioner, der i øjeblikket er undergivet den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgift«, ændrede artikel 7 i direktiv 69/335 som følger:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift […], som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

[…]

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

[…]«

Nationale bestemmelser

Behandlingen af omstruktureringsdispositioner, hvori kapitalselskaber er impliceret

12 Ved artikel 1, stk. 1, nr. 2, i lov om afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), der er udstedt ved kongeligt lovdekret nr. 1/1993 af 24. september 1993 (BOE af 20.10.1993, herefter »skatteloven«), lægges en afgift på visse dispositioner i kommercielle selskaber. I henhold til skattelovens artikel 19, stk. 1, nr. 1, omfatter de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift, stiftelse af et selskab, udvidelse eller nedsættelse af selskabskapital, fusion, spaltning samt opløsning af selskaber.

13 Hvad angår afgiftsfritagne dispositioner bestemmer skattelovens artikel 45, del I, litra B), nr. 10, sammenholdt med lovens artikel 21 og med anden tillægsbestemmelse til den konsoliderede affattelse af selskabsskatteloven (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), udstedt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004 af 5. marts 2004 (BOE af 11.3.2004, herefter »selskabsskatteloven«), at dispositioner i form af fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier som defineret som sådan i selskabsskattelovens kapitel VIII, afsnit VII, der i denne sammenhæng fastsætter en særordning, er fritaget for skat, forudsat at denne ordning finder anvendelse på den pågældende transaktion.

14 Selskabsskattelovens artikel 96, der har overskriften »Anvendelse af beskatningsordningen«, fastsætter betingelserne for anvendelse af denne særordning. Heri bestemmes:

»1. Anvendelse af den særordning, der er fastsat i dette kapitel, forudsætter, at denne ordning vælges i overensstemmelse med følgende regler:

a) Ved dispositioner i form af fusion eller spaltning indskrives valget i forslaget til og selskabsoverenskomsten om fusionen eller spaltningen for det overdragende og det modtagende selskab, som har deres skattemæssige hjemsted i Spanien.

[…]

b) I tilfælde af apportindskud foretages valget af den erhvervende virksomhed og skal angives i den pågældende selskabsoverenskomst eller, når en sådan ikke foreligger, i en offentlig meddelelse, hvorved den pågældende disposition eller overenskomst offentliggøres.

[…]

c) I tilfælde af ombytning af aktier foretages valget af det erhvervende selskab og skal angives i den pågældende selskabsoverenskomst eller, når en sådan ikke foreligger, i en offentlig meddelelse, hvorved den pågældende disposition eller overenskomst offentliggøres. Ved offentligt udbud af aktier til salg foretages valget af det selskabsorgan, der er ansvarligt for udbuddet, og skal angives i informationsmaterialet om udbuddet.

[…]

Under alle omstændigheder skal udøvelsen af valget meddeles finansministeriet i den form og inden for den frist, der er fastsat i gældende bestemmelser.

2. Den ordning, der er fastsat i dette kapitel, kan ikke anvendes, når hovedformålet med den foretagne disposition er skattesvig eller skatteunddragelse. Ordningen kan særligt ikke anvendes, når dispositionen ikke foretages ud fra holdbare økonomiske grunde såsom omstrukturering eller rationalisering af de berørte virksomheders aktiviteter, men der med dispositionen derimod blot skal opnås en skattefordel.

[…]«

Forlæggelse af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et kapitalselskab

15 I henhold til skattelovens artikel 19, stk. 3, forstås ved en skatteudløsende begivenhed:

»forlæggelse til Spanien af sædet for den egentlige ledelse eller hjemstedet for et selskab, når hverken førstnævnte eller sidstnævnte før var beliggende i en medlemsstat […], eller når virksomheden i denne medlemsstat ikke var undergivet en tilsvarende afgift som den, der er reguleret i dette afsnit«.

Beskatning i tilfælde af filialer eller faste driftssteder af et kapitalselskab, der er etableret i en anden medlemsstat

16 Skattelovens artikel 20 har følgende ordlyd:

»Virksomheder, der på spansk område driver erhvervsmæssig virksomhed gennem filialer eller faste driftssteder, og hvis hjemsted eller sæde for den egentlige ledelse ikke befinder sig i et af de lande, der er medlem af [Fællesskabet], eller befinder sig i sådanne lande, men ikke er undergivet en tilsvarende beskatning som den, der er fastsat i dette afsnit, skal på samme vis og under de samme betingelser som spanske virksomheder betale afgift af den del af kapitalen, som de anvender til disse dispositioner.«

Den administrative procedure

17 Kommissionen var i tvivl om, hvorvidt ovennævnte bestemmelser i den spanske lovgivning var i overensstemmelse med kravene i direktiv 69/335, og fremsendte derfor den 19. december 2003 en åbningsskrivelse og den 18. oktober 2004 en supplerende åbningsskrivelse til Kongeriget Spanien. De spanske myndigheder svarede ved skrivelser af henholdsvis 3. februar og 24. november 2004. Disse svar bekræftede Kommissionens oprindelige tvivl, og denne sendte derfor den 13. juli 2005 en begrundet udtalelse til Kongeriget Spanien. Som følge af de spanske myndigheders svar af 18. juli 2006 på den begrundede udtalelse blev Kommissionens klagepunkter konkretiseret og afgrænset i denne sag.

Om søgsmålet

Det første klagepunkt

18 Dette første klagepunkt vedrører de betingelser i selskabsskattelovens artikel 96, der skal være opfyldt, for at de berørte selskaber kan være omfattet af den særlige skattefritagelsesordning, der er fastsat i lovens kapitel VIII, afsnit VII. Kommissionen har gjort gældende, at disse betingelser er ulovlige med hensyn til dispositioner, der obligatorisk er fritaget for kapitaltilførselsafgift i henhold til direktiv 69/335.

19 Uanset den generelle ordlyd af dette klagepunkt fremgår det af begrundelserne i stævningen, at det sigter til dispositioner, der er omfattet af artikel 7, stk. 1, litra b), og artikel 7, stk. 1, litra b) a, i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 73/79 og 73/80, før ændringen ved direktiv 85/303. Indholdet af ovennævnte bestemmelser er i betragtning af henvisningen i artikel 7, stk. 1, som ændret ved sidstnævnte direktiv, til situationen den 1. juli 1984 stadig relevant, selv efter at dette direktiv er trådt i kraft.

20 Det bemærkes indledningsvis, at Domstolen i dom af 21. juni 2007, Optimus — Telecomunicações (sag C-366/05, Sml. I, s. 4985, præmis 25-33), fastslog, at for så vidt angår en stat som i dette tilfælde Kongeriget Spanien, der har tiltrådt Fællesskabet med virkning den 1. januar 1986, gælder datoen den 1. juli 1984, der er fastsat som referencedato med hensyn til den obligatoriske fritagelse i henhold til artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303, også for denne stat. Kongeriget Spaniens repræsentant har under retsmødet for Domstolen henvist til en lovgivningstekst vedrørende dispositioner i kapitalselskaber, der blev beskattet i denne medlemsstat den 1. juli 1984. Efter at parterne af afdelingsformanden er blevet opfordret til at tage stilling til denne meddelelse, der kunne udgøre et nyt forhold, har de accepteret, at Domstolen træffer afgørelse i sagen på grundlag af de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen.

21 Hvad angår dispositioner, der er omfattet af artikel 7, stk. 1, litra b), er satsen for kapitaltilførselsafgiften obligatorisk med virkning fra den 1. januar 1976 blevet nedsat ved direktiv 73/80 og fastsat fra 0% til 0,50%. Som følge af ændringen af artikel 7, stk. 1, ved direktiv 85/303 er de pågældende dispositioner derfor med virkning fra den 1. januar 1986 obligatorisk fritaget for kapitaltilførselsafgift. Kommissionens klagepunkter vedrører således disse dispositioner.

22 Hvad derimod angår dispositioner, der er omfattet af artikel 7, stk. 1, litra b) a, for hvilke en nedsættelse af satsen for kapitaltilførselsafgiften ved indføjelsen af denne bestemmelse ved direktiv 73/79 blot var fakultativ, skal disse dispositioner kun obligatorisk fritages for kapitaltilførselsafgift i henhold til artikel 85/303, hvis de den 1. januar 1984, der i henhold til Optimus — Telecomunicações-dommen er referencedatoen for Kongeriget Spanien, var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder. På denne dato var de pågældende dispositioner ikke ensartet og obligatorisk pålagt en kapitaltilførselsafgift, der medfører, at de obligatorisk skal fritages for afgift i henhold til direktiv 85/303.

23 Kommissionen har ikke i den foreliggende sag fremlagt noget selvstændigt bevis for, at de transaktioner, der er omfattet af artikel 7, stk. 1, litra b a), i direktiv 69/335, den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder i Spanien, hvorfor disse dispositioner ikke kan anses for obligatorisk fritaget for kapitaltilførselsafgift i henhold til direktiv 69/335. Det første klagepunkt skal følgelig forkastes, for så vidt det angår direktivets artikel 7, stk. 1, litra b) a, og klagepunktet skal undersøges nærmere for så vidt angår dispositioner, der er omfattet af direktivets artikel 7, stk. 1, litra b).

24 Kommissionen har herved konkret kritiseret, at et berørt selskab i henhold til den spanske lovgivning for med hensyn til de pågældende dispositioner at kunne være fritaget for den afgift, der er omhandlet i skattelovens artikel 1, stk. 1, nr. 2, formelt skal vælge den særlige fritagelsesordning, der er indført i selskabsskattelovens kapitel VIII, afsnit VII, mens direktiv 69/335 som følge af den ændring, der er foretaget ved direktiv 85/303, foreskriver en obligatorisk fritagelse for disse dispositioner, uden at denne gøres afhængig af, at betingelser, såsom at der vælges en særlig fritagelsesordning, er opfyldt.

Det berørte selskab skal desuden oplyse finansministeriet om dette valg, hvilket udgør en supplerende hindring for anvendelsen af denne fritagelse.

25 Kongeriget Spanien har, skønt det ikke bestrider, at disse dispositioner henhører under de kategorier, der obligatorisk skal fritages, i det væsentlige gjort gældende, at valget til fordel for den særlige fritagelsesordning ikke indebærer nogen materiel byrde for det berørte selskab og udgør en minimal, rent formel, betingelse. Den eneste materielle betingelse, som anvendelsen af denne ordning er underlagt, er, at hovedformålet med den pågældende disposition ikke er skattesvig eller skatteunddragelse. Pligten til at oplyse skattemyndighederne om dispositionen tjener netop til at efterprøve, om der foreligger holdbare økonomiske grunde, der kan begrunde den pågældende disposition.

26 Denne sidstnævnte argumentation kan ikke lægges til grund.

27 Det bemærkes, at direktiv 69/335 med henblik på at fremme de frie kapitalbevægelser ved harmonisering og så vidt mulig ved en gradvis afskaffelse af kapitaltilførselsafgiften foreskriver fritagelse for afgiften for de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b). Denne fritagelse er obligatorisk og ubetinget og udgør for de berørte selskaber en ret, hvis udøvelse skal sikres på nationalt plan på en let og utvetydig måde.

28 Den omstændighed, at denne ret knyttes til en særlig national ordning, og at udøvelse af retten undergives en betingelse om et formelt valg af denne ordning, kan hos de berørte selskaber skabe en tvivl eller uklarhed med hensyn til grundlaget for nævnte ret og med hensyn til betingelserne for udøvelsen heraf og kan alene af denne grund ikke anses for at være i overensstemmelse med det system, der er indført ved direktiv 69/335. Desuden udgør pligten til at vælge denne særlige ordning ikke blot en formalitet, for så vidt som dette valg skal meddeles til skattemyndighederne på den måde og inden for de frister, der er fastsat i den nationale lovgivning. Denne dobbelte valg- og oplysningspligt som

betingelse for udøvelsen af en ret, der ubetinget er indrømmet ved direktiv 69/335, udgør en hindring, der er i strid hermed.

29 Den omtvistede særlige ordning kan ikke begrundes i hensynet til bekæmpelsen af skattesvig og -unddragelse. For så vidt som direktiv 69/335 fuldstændigt har harmoniseret de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift, og eftersom det ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan vedtage generelle foranstaltninger med henblik på bekæmpelse af skatteunddragelse, er det ifølge Domstolens praksis kun i særlige tilfælde af misbrug eller svig, at medlemsstaterne kan modsætte sig anvendelsen af fællesskabsretten (dom af 7.6.2007, sag C-178/05, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4185, præmis 32).

30 Som Kommissionen med rette har gjort gældende, kan sådanne foranstaltninger ikke begrundes i en generel mistanke om svig. De kan kun træffes fra sag til sag for at modvirke rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, og som har til formål at undgå den normalt skyldige skat (jf. i denne retning dom af 8.11.2007, sag C-251/06, ING. AUER, Sml. I, s. 9689, præmis 44). Det ligger fast, at de kompetente nationale myndigheder i sådanne tilfælde har bevisbyrden for, at den pågældende disposition er svigagtig eller kunstig.

31 Da Kongeriget Spanien ikke har fremlagt bevis for, at dets lovgivning udelukkende omhandler rent kunstige arrangementer i ovennævnte forstand, må det fastslås, at Kommissionens første klagepunkt er begrundet for så vidt angår de dispositioner, der er omfattet af artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335.

Det andet klagepunkt

32 Dette andet klagepunkt vedrører skattelovens artikel 19, stk. 3, der bestemmer, at der ved en begivenhed, som udløser kapitaltilførselsafgift, forstås forlæggelse til Spanien af sædet for den egentlige ledelse eller hjemstedet for et kapitalselskab, der tidligere var beliggende i en medlemsstat, som ikke opkrævede en afgift svarende til den, der er omhandlet i den spanske lovgivning. Kommissionen har gjort gældende, at artikel 4 i direktiv 69/335, der indeholder en udtømmende liste over dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgift, ikke som udløsende begivenhed for denne afgift foreskriver en disposition som den, der er omhandlet i denne bestemmelse i skatteloven, og derfor er til hinder for denne bestemmelse.

33 Kongeriget Spanien har svaret, at bestemmelsen har til formål at sikre, at bestemmelserne i direktiv 69/335 ikke anvendes til at omgå anvendelsen af den spanske skatteordning og således er begrundet i hensynet til bekæmpelse af skattesvig og -unddragelse. Dette ville være situationen med hensyn til kapitalselskaber, der, idet de allerede fra begyndelsen kan udøve virksomhed i Spanien, dog stiftes i en anden medlemsstat, hvor denne stiftelse ikke er pålagt en kapitaltilførselsafgift svarende til den, der finder anvendelse i Spanien.

34 Sagsøgtes argumentation kan ikke tiltrædes.

35 Herved bemærkes for det første, at i henhold til artikel 4, stk. 1, litra g) og h), i direktiv 69/335 skal der opkræves kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for selskaber, når disse selskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses for kapitalselskaber, men derimod ikke anses for kapitalselskaber i førstnævnte medlemsstat. Det eneste kriterium, denne bestemmelse opstiller for anvendelsen af kapitaltilførselsafgiften i tilfælde af en sådan forlæggelse, er følgelig, om den pågældende virksomhed udgør et kapitalselskab i oprindelsesmedlemsstaten. En sådan forlæggelse kan således ikke pålægges kapitaltilførselsafgift, når den pågældende virksomhed anses for et »kapitalselskab« i oprindelsesmedlemsstaten og i værtsmedlemsstaten (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 26, 27 og 29).

36 Det skal herved endvidere bemærkes — ligesom generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse — at artikel 3, stk. 1, i direktiv 69/335 bindende og ensartet for alle medlemsstater opregner de virksomhedsformer, der skal anses for »kapitalselskaber« med henblik på anvendelsen af kapitaltilførselsafgiften.

37 Skattelovens artikel 19, stk. 3, betinger anvendelsen af kapitaltilførselsafgiften i Spanien i tilfælde af forlæggelse til denne medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse eller af det vedtægtsmæssige hjemsted for et kapitalselskab af, at dette selskab ikke var underlagt en tilsvarende afgift i oprindelsesmedlemsstaten. Dette kriterium om »beskatning« eller »afgiftspligt« i oprindelsesmedlemsstaten svarer ikke til det ovennævnte kriterium, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, litra g) og h), i direktiv 69/335, og muliggør således pålæggelse af kapitaltilførselsafgift i tilfælde, hvor dette direktiv ikke foreskriver det. Da direktivet fuldstændigt har harmoniseret området for medlemsstaternes afgiftspålæggelse i tilfælde af forlæggelse af det vedtægtsmæssige hjemsted eller sædet for den egentlige ledelse, er denne bestemmelse i skatteloven uforenelig med artikel 4, stk. 1, litra g) og h), i direktiv 69/335.

38 Bestemmelsen er i øvrigt i strid med det almindelige system, der er fastsat ved direktiv 69/335. Den omstændighed, at visse medlemsstater, idet de gør brug af den mulighed, der er indrømmet ved dette direktiv, har givet afkald på at opkræve kapitaltilførselsafgiften, indebærer ikke, når sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et kapitalselskab forlægges fra en medlemsstat til en anden medlemsstat, at sidstnævnte automatisk kan anvende en sådan afgift (jf. i denne retning ING. AUER-dommen, præmis 34 og 35).

39 For det andet bemærkes, at skattelovens artikel 19, stk. 3, er begrundet i en generel formodning for svig, idet bestemmelsen indebærer foranstaltninger, der anvendes automatisk og uden forskel. Af de grunde, der er anført i denne doms præmis 29 og 30, og i overensstemmelse med Domstolens faste praksis, der er nævnt i disse to præmisser, kan nævnte bestemmelse ikke begrundes i hensynet til bekæmpelse af skattesvig og -unddragelse. Det skal herved særligt bemærkes, at udnyttelsen af en ret, som fællesskabsretten giver — såsom etableringen af et selskab i en anden medlemsstat eller

forlæggelse af dets hjemsted — ikke i sig selv kan begrunde en mistanke om misbrug (dommen i sagen Kommissionen mod Grækenland, præmis 32).

40 Det andet klagepunkt må derfor anses for begrundet.

Det tredje klagepunkt

41 Med dette klagepunkt har Kommissionen gjort gældende, at skattelovens artikel 20 indebærer, at kapitaltilførselsafgiften for så vidt angår den del af selskabskapitalen, der anvendes til at udøve erhvervsmæssig virksomhed på spansk område, pålægges enhver filial eller ethvert fast driftssted for et kapitalselskab, hvis vedtægtsmæssige hjemsted eller sæde for den egentlige ledelse er beliggende i en anden medlemsstat, som ikke opkræver en afgift svarende til den afgift, der opkræves i Spanien. Kommissionen har gjort gældende, at en sådan beskatning er i strid med den regel om fordeling af beskatningskompetencerne mellem medlemsstaterne, der er fastsat i artikel 2, stk. 1, i direktiv 69/335.

42 I henhold til skattelovens artikel 20 skal virksomheder, der på spansk område driver erhvervsmæssig virksomhed gennem filialer eller faste driftssteder, og hvis hjemsted eller sæde for den egentlige ledelse befinder sig i medlemsstater, der ikke pålægger dem en tilsvarende beskatning som den, der er opkræves i Spanien, på samme måde og under de samme betingelser som spanske virksomheder betale afgift af den del af kapitalen, der anvendes til denne virksomhed.

43 Det fremgår af ordlyden af denne bestemmelse, der henviser til »virksomheder«, som i Spanien driver erhvervsmæssig virksomhed gennem filialer eller faste driftssteder, at den spanske lovgivning foreskriver beskatning af kapitalselskaber, som har sædet for den egentlige ledelse i andre medlemsstater, og som ejer filialer eller faste driftssteder,

der er beliggende på spansk område, for den del af deres kapital, der anvendes til den virksomhed, der udøves gennem de pågældende filialer eller faste driftssteder på spansk område.

44 Kongeriget Spanien har ikke bestridt, at denne beskatning i denne medlemsstat anses for en kapitaltilførselsafgift pålagt de pågældende dispositioner. Den sagsøgte medlemsstat har til sit forsvar blot gjort gældende, at den omtvistede bestemmelse er begrundet i hensynet til at undgå skatteunddragende adfærd, der består i at stifte et selskab i en medlemsstat, som ikke opkræver en afgift svarende til den spanske, for umiddelbart derefter at oprette et fast driftssted eller en filial i Spanien, hvorfra selskabet udøver erhvervsmæssig virksomhed i Spanien.

45 Beskatning af sådanne dispositioner i kapitalselskaber, der har sædet for deres egentlige ledelse i andre medlemsstater, er i strid med artikel 2, stk. 1, i direktiv 69/335, der bestemmer, at de dispositioner, der er undergivet kapitaltilførselsafgiften, alene er afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor kapitalselskabets virkelige ledelse har sit sæde på det tidspunkt, hvor disse dispositioner finder sted.

46 Da denne beskatning udgør en foranstaltning, der anvendes automatisk og uden forskel, kan den af de grunde, der er anført i denne doms præmis 29 og 30, ikke være begrundet i hensynet til bekæmpelsen af skattesvig og -unddragelse.

47 Kommissionen skal derfor gives medhold i det tredje klagepunkt.

48 Det skal på denne baggrund fastslås, at Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktiv 69/335,

— idet det opstiller de betingelser, der er fastsat i selskabsskattelovens artikel 96 for fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de dispositioner, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335

— idet det pålægger kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse fra en medlemsstat til Spanien af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for kapitalselskaber, der ikke er blevet pålagt en tilsvarende afgift i deres oprindelsesmedlemsstat, og

— idet det lægger kapitaltilførselsafgift på kapital, der anvendes til at udøve erhvervsmæssig virksomhed på spansk område gennem filialer eller faste driftssteder for selskaber, der er etableret i en medlemsstat, som ikke anvender en tilsvarende afgift.

49 I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.

Sagens omkostninger

50 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Spanien tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Kongeriget Spanien i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges Kongeriget Spanien at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Fjerde Afdeling):

1) Kongeriget Spanien har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973, Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985,

— **idet det opstiller de betingelser, der er fastsat i artikel 96 i anden tillægsbestemmelse til den konsoliderede affattelse af selskabsskatteloven (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), udstedt ved kongeligt lovdekret nr. 4/2004 af 5. marts 2004, for fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de dispositioner, der er omhandlet i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/79, 73/80 og 85/303**

— **idet det pålægger kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse fra en medlemsstat til Spanien af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for kapitalselskaber, der ikke er blevet pålagt en tilsvarende afgift i deres oprindelsesmedlemsstat, og**

— **idet det lægger kapitaltilførselsafgift på kapital, der anvendes til at udøve erhvervsmæssig virksomhed på spansk område gennem filialer eller faste driftssteder for selskaber, der er etableret i en medlemsstat, som ikke anvender en tilsvarende afgift.**

2) I øvrigt frifindes Kongeriget Spanien.

3) Kongeriget Spanien betaler sagens omkostninger.

Underskrifter