ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 9ης Ιουλίου 2009 *

Στην υπόθεση C-397/07,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 27 Αυγούστου 2007,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τους E. Gippini Fournier και M. Afonso, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Βασιλείου της Ισπανίας, εκπροσωπούμενου από τους B. Plaza Cruz και M. Muñoz Pérez, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθού,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

υποστηριζόμενου από την

Ελληνική Δημοκρατία,

παρεμβαίνουσα,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, T. von Danwitz, E. Juhász (εισηγητή), Γ. Αρέστη και J. Malenovský, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: M. Ferreira, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Ιανουαρίου 2009,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 5ης Μαρτίου 2009,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφο της προσφυγής της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο της Ισπανίας,:

— εξαρτώντας από ορισμένες προϋποθέσεις την εφαρμογή των υποχρεωτικών απαλλαγών από τον φόρο εισφοράς,

— υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς τη μεταφορά στην Ισπανία της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας των εταιριών που δεν υπόκεινται, εντός του κράτους μέλους καταγωγής, σε φόρο ανάλογο με τον εφαρμοζόμενο στην Ισπανία και

— υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται για τη διενέργεια εμπορικών πράξεων στο ισπανικό έδαφος μέσω των υποκαταστημάτων ή των μόνιμων εγκαταστάσεων εταιριών εγκατεστημένων σε κράτος μέλος που δεν εφαρμόζει φόρο ανάλογο με τον εφαρμοζόμενο στην Ισπανία,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38), και 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική νομοθεσία

2 Σύμφωνα με την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 69/335 έχει ως στόχο την προώθηση της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων ενόψει της δημιουργίας μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα με εκείνα μιας εσωτερικής αγοράς. Προς τούτο, όπως προκύπτει από την έκτη έως την όγδοη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία αυτή σκοπεύει να εναρμονίσει τον φόρο, στον οποίο υπόκεινται οι εισφορές κεφαλαίου σε εταιρίες εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας, καθιερώνοντας ενιαίο φόρο επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων που να μπορεί να επιβληθεί μόνο μία φορά εντός της κοινής αγοράς και καταργώντας όλους τους άλλους έμμεσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με αυτόν τον ενιαίο φόρο εισφοράς.

3 Έτσι, κατά το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335, «[τ]α κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο».

4 Το άρθρο 2 της οδηγίας 69/335 προβαίνει σε κατανομή, στον τομέα αυτό, των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών. Προβλέπει τα εξής:

«1. Οι πράξεις οι υποκείμενες στον φόρο εισφοράς φορολογούνται μόνον στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τη στιγμή κατά την οποία διενεργούνται οι πράξεις αυτές.

[…]

3. Όταν η καταστατική έδρα και η έδρα της πραγματικής διοικήσεως μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας ευρίσκονται σε τρίτη χώρα, η θέση στη διάθεση ενός υποκαταστήματος, το οποίο ευρίσκεται σε κράτος μέλος, επενδεδυμένων κεφαλαίων ή κεφαλαίων προς εκμετάλλευση δύναται να φορολογηθεί στο κράτος μέλος στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται το υποκατάστημα.»

5 Στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, απαριθμούνται οι πράξεις που πρέπει να υπαχθούν στον φόρος εισφοράς, όπως, μεταξύ άλλων, η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου της. Η εν λόγω διάταξη προβλέπει επίσης ότι υπόκεινται στο φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

«ζ) η μεταφορά από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου που θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο άλλο κράτος μέλος

η) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή νομικού προσώπου των οποίων η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ευρίσκεται σε τρίτη χώρα και που θεωρούνται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο άλλο κράτος μέλος.»

6 Το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 αναφέρεται στον συντελεστή του φόρου εισφοράς. Ως είχε αρχικώς, το άρθρο αυτό όριζε τα εξής:

«1. Μέχρι της ενάρξεως της ισχύος των διατάξεων, οι οποίες θα θεσπισθούν από το Συμβούλιο σύμφωνα με την παράγραφο 2:

α) ο συντελεστής του φόρου εισφοράς δεν είναι δυνατό να υπερβεί το 2 % ούτε να είναι μικρότερος του 1 %

β) ο συντελεστής αυτός μειώνεται κατά 50 % ή και περισσότερο, όταν μία ή περισσότερες κεφαλαιουχικές εταιρίες εισφέρουν το σύνολο της περιουσίας τους ή ένα ή περισσοτέρους τομείς της δραστηριότητός τους σε μία ή περισσότερες συνιστώμενες ή υφιστάμενες κεφαλαιουχικές εταιρίες.

[…]»

7 Αυτή η τελευταία μείωση του συντελεστή του φόρου εισφοράς, που εξαρτάται από ορισμένες προϋποθέσεις, προβλέπεται για πράξεις που αποκαλούνται κοινώς «αναδιάρθρωση κεφαλαιουχικών εταιριών».

8 Η οδηγία 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, περί ορισμού των κοινών συντελεστών του φόρου εισφοράς (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 40), μείωσε, από 1ης Ιανουαρίου 1976, τον συντελεστή του φόρου εισφοράς που προέβλεπε η αρχική αυτή μορφή του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, για τις πράξεις αναδιάρθρωσης των κεφαλαιουχικών εταιριών, καθορίζοντάς τον από 0 έως 0,50 %.

9 Με την οδηγία 73/79, στην προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, προστέθηκε ένα στοιχείο ββ, κατά το οποίο τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να επεκτείνουν την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή του φόρου εισφοράς σε πράξεις εξομοιούμενες προς τις προαναφερθείσες πράξεις αναδιάρθρωσης, ήτοι «όταν μία συνιστώμενη ή υφιστάμενη κεφαλαιουχική εταιρία λαμβάνει μερίδια, αντιπροσωπεύοντα τουλάχιστο 75 % του εταιρικού κεφαλαίου, του εκδοθέντος προηγουμένως υπό άλλης κεφαλαιουχικής εταιρίας».

10 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη δεύτερη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 73/79, σε μια τέτοια περίπτωση, μια εταιρία λαμβάνει ποσοστό μεριδίων μιας άλλης εταιρίας, ώστε να διατηρεί γενικά τον πλήρη έλεγχο της λήψεως αποφάσεων της τελευταίας αυτής εταιρίας.

11 Η οδηγία 85/303, αναφέροντας, στην τέταρτη αιτιολογική σκέψη της, «ότι πρέπει να απαλλαγούν υποχρεωτικά οι πράξεις οι οποίες υπόκεινται σήμερα σε μειωμένο συντελεστή του φόρου εισφοράς», τροποποίησε το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 ως εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις […] οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

[…]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν, είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.

[…]»

Η εθνική νομοθεσία

Η μεταχείριση των πράξεων αναδιάρθρωσης των κεφαλαιουχικών εταιριών

12 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του κωδικοποιημένου κειμένου του νόμου περί του φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών που συνάπτονται με δημόσιο έγγραφο (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), που εγκρίθηκε με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 1/1993, της 24ης Σεπτεμβρίου 1993 (*BOE* της 20ής Οκτωβρίου 1993, στο εξής: φορολογικός νόμος), επιβάλλει έμμεσο φόρο σε ορισμένες πράξεις που αφορούν εμπορικές εταιρίες. Σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 1, σημείο 1, του φορολογικού νόμου, οι πράξεις που υπόκεινται στον φόρο είναι η σύσταση, η αύξηση και η μείωση κεφαλαίου, καθώς και η συγχώνευση, η διάσπαση και η λύση εταιριών.

13 Όσον αφορά τις απαλλασσόμενες από τον φόρο πράξεις, το άρθρο 45, μέρος Ι, στοιχείο Β, σημείο 10, του φορολογικού νόμου, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 και με τη δεύτερη πρόσθετη διάταξη του ενοποιημένου κειμένου του νόμου περί φορολογίας εταιριών (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), που εγκρίθηκε με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, της 5ης Μαρτίου 2004 (*BOE* της 11ης Μαρτίου 2004, στο εξής: νόμος περί φορολογίας εταιριών), ορίζει ότι απαλλάσσονται οι πράξεις συγχωνεύσεως, διασπάσεως, εισφορών στοιχείων ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων όπως αυτές ορίζονται στο κεφάλαιο VIII, τίτλος VII, του νόμου περί φορολογίας εταιριών, που θεσπίζει συναφώς ένα ειδικό καθεστώς, υπό την επιφύλαξη ότι το καθεστώς αυτό έχει εφαρμογή στην οικεία πράξη.

14 Το άρθρο 96 του νόμου περί φορολογίας εταιριών, τιτλοφορούμενο «Εφαρμογή του φορολογικού καθεστώτος», καθορίζει τις προϋποθέσεις εφαρμογής του εν λόγω ειδικού καθεστώτος. Ορίζει τα εξής:

«1. Η εφαρμογή του θεσπιζόμενου στο παρόν κεφάλαιο καθεστώτος εξαρτάται από επιλογή εφαρμογής του, η δε επιλογή αυτή φορολογικού καθεστώτος πραγματοποιείται σύμφωνα με τους ακόλουθους κανόνες:

a) Αν πρόκειται για πράξεις συγχωνεύσεως ή διασπάσεως, η εν λόγω φορολογική επιλογή πρέπει να περιλαμβάνεται στο σχέδιο και στις σχετικές με τη συγχώνευση ή τη διάσπαση συμβάσεις των μερών των πράξεων αυτών που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ισπανία.

[…]

b) Αν πρόκειται για εισφορές εις είδος, η φορολογική επιλογή ασκείται από το μέρος που λαμβάνει την εισφορά και πρέπει να εμφαίνεται στην αντίστοιχη εταιρική απόφαση ή, ελλείψει τέτοιας αποφάσεως, στο δημόσιο έγγραφο που διαπιστώνει τη σχετική πράξη ή σύμβαση.

[…]

c) Αν πρόκειται για πράξεις ανταλλαγής τίτλων, η επιλογή ασκείται από το αποκτών μέρος και πρέπει να εμφαίνεται στην αντίστοιχη εταιρική απόφαση ή, ελλείψει τέτοιας αποφάσεως, στο δημόσιο έγγραφο που διαπιστώνει τη σχετική πράξη ή σύμβαση. Αν πρόκειται για δημόσια προσφορά για την πώληση μετοχών, η επιλογή ασκείται από το αρμόδιο για τη διενέργεια της πράξεως όργανο και πρέπει να εμφαίνεται στο σχετικό ενημερωτικό σημείωμα.

[…]

Σε κάθε περίπτωση, η άσκηση της φορολογικής επιλογής πρέπει να γνωστοποιείται στο Υπουργείο Οικονομικών με τη μορφή και εντός των προθεσμιών που προβλέπουν οι ισχύουσες σχετικές διατάξεις.

2. Το καθεστώς που θεσπίζεται με το παρόν κεφάλαιο δεν εφαρμόζεται όταν η διενεργηθείσα πράξη αποσκοπεί κυρίως σε φορολογική απάτη ή φοροδιαφυγή. Το καθεστώς δεν εφαρμόζεται ειδικότερα όταν η πράξη δεν διενεργείται για έγκυρους οικονομικούς λόγους, όπως αναδιάρθρωση ή εξορθολογισμός των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων που μετέχουν στην πράξη, αλλά με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος.

[…]»

Η μεταφορά της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας

15 Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19, παράγραφος 3, του φορολογικού νόμου, γεγονός που γεννά φορολογική υποχρέωση αποτελεί:

«η μεταφορά στην Ισπανία της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, όταν ούτε η πρώτη ούτε η δεύτερη δεν βρίσκονταν προηγουμένως εντός κράτους μέλους […] ή όταν, στα κράτη αυτά, η επιχείρηση δεν υπέκειτο σε φόρο παρόμοιο με αυτόν που προβλέπεται στον παρόντα τίτλο».

Η φορολόγηση στην περίπτωση των υποκαταστημάτων ή των μόνιμων εγκαταστάσεων μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας εγκατεστημένης σε άλλο κράτος μέλος

16 Κατά το άρθρο 20 του φορολογικού νόμου:

«Οι επιχειρήσεις που διενεργούν, μέσω υποκαταστημάτων ή μονίμων εγκαταστάσεων, εμπορικές πράξεις στο ισπανικό έδαφος και των οποίων η καταστατική έδρα και η έδρα της πραγματικής τους διοικήσεως ευρίσκονται σε χώρες οι οποίες δεν ανήκουν στην [...] Κοινότητα ή οι οποίες, ευρίσκονται μεν σε τέτοιες χώρες, αλλά δεν υπόκεινται σε φορολογία ανάλογη με την προβλεπόμενη στον παρόντα τίτλο, φορολογούνται, με τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους με τις ισπανικές επιχειρήσεις για το τμήμα του κεφαλαίου που χρησιμοποιούν για τις πράξεις αυτές».

Η προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία

17 Έχοντας αμφιβολίες ως προς το αν οι προαναφερθείσες διατάξεις της ισπανικής κανονιστικής ρυθμίσεως ήσαν σύμφωνες προς τις απαιτήσεις της οδηγίας 69/335, η Επιτροπή, στις 19 Δεκεμβρίου 2003, απηύθυνε στο Βασίλειο της Ισπανίας έγγραφο οχλήσεως και, στις 18 Οκτωβρίου 2004, συμπληρωματικό έγγραφο οχλήσεως. Οι ισπανικές αρχές απάντησαν, αντίστοιχα, με έγγραφα της 3ης Φεβρουαρίου 2004 και της 24ης Νοεμβρίου 2004. Η Επιτροπή, δεδομένου ότι οι απαντήσεις αυτές επιβεβαίωσαν τις αρχικές αμφιβολίες της, απηύθυνε, στις 13 Ιουλίου 2005, στο Βασίλειο της Ισπανίας αιτιολογημένη γνώμη. Μετά την από 18 Ιουλίου 2006 απάντηση των ισπανικών αρχών στην εν λόγω αιτιολογημένη γνώμη, οι αιτιάσεις της Επιτροπής συγκεκριμενοποιήθηκαν και περιελήφθησαν στην υπό κρίση προσφυγή.

Επί της προσφυγής

Επί της πρώτης αιτιάσεως

18 Η πρώτη αιτίαση αφορά τις προϋποθέσεις που προβλέπει το άρθρο 96 του νόμου περί φορολογίας εταιριών και οι οποίες πρέπει να πληρούνται προκειμένου οι ενδιαφερόμενες εταιρίες να μπορούν να τύχουν του ειδικού καθεστώτος απαλλαγής από τον φόρο που θεσπίζει το κεφάλαιο VIII, τίτλος VII, του ίδιου νόμου. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι οι προϋποθέσεις αυτές είναι παράνομες όσον αφορά τις πράξεις που απαλλάσσονται υποχρεωτικά του φόρου εισφοράς δυνάμει της οδηγίας 69/335.

19 Παρά τη γενική διατύπωση της αιτιάσεως αυτής, από την αιτιολόγηση της προσφυγής προκύπτει ότι η εν λόγω αιτίαση αφορά τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', και εκείνες που εμπίπτουν στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο ββ, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/79 και 73/80, προτού τροποποιηθεί με την οδηγία 85/303. Το περιεχόμενο των προαναφερθεισών διατάξεων, με δεδομένη την αναφορά που κάνει το άρθρο 7, παράγραφος 1, όπως τροποποιήθηκε με την τελευταία αυτή οδηγία, στην υφιστάμενη την 1η Ιουλίου 1984 κατάσταση, εξακολουθεί να είναι σημαντικό για την υπό κρίση υπόθεση ακόμη και μετά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας αυτής.

20 Πρέπει εκ προοιμίου να υπομνησθεί συναφώς ότι, με απόφαση της 21ης Ιουνίου 2007, C-366/05, Optimus — Telecomunicações (Συλλογή 2007, σ. I-4985, σκέψεις 25 έως 33), το Δικαστήριο έκρινε ότι, όσον αφορά ένα κράτος, όπως εν προκειμένω το Βασίλειο της Ισπανίας, που κατέστη μέλος της Κοινότητας από την 1η Ιανουαρίου 1986, η ημερομηνία της 1ης Ιουλίου 1984, που λαμβάνεται ως ημερομηνία αναφοράς για την υποχρεωτική απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303, ισχύει και για το κράτος αυτό. Κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου επ' ακροατηρίου συζήτηση, ο εκπρόσωπος του Βασιλείου της Ισπανίας αναφέρθηκε σε ένα νομοθετικό κείμενο που αφορά τις πράξεις επί των κεφαλαιουχικών εταιριών που εφορολογούντο εντός του κράτους μέλους αυτού την 1η Ιουλίου 1984. Οι διάδικοι, αφού εκλήθησαν από τον πρόεδρο του δικάζοντος σχηματισμού να λάβουν θέση επί της ανακοινώσεως αυτής η οποία θα μπορούσε να αποτελεί νέο στοιχείο, δέχθηκαν να προβεί το Δικαστήριο στην εκδίκαση της υπό κρίση υποθέσεως βάσει των κατατεθέντων ενώπιόν του γραπτών υπομνημάτων.

21 Όσον αφορά τις πράξεις που εμπίπτουν στο εν λόγω άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', ο συντελεστής του φόρου εισφοράς μειώθηκε υποχρεωτικά, από 1ης Ιανουαρίου 1976, με την οδηγία 73/80, και καθορίστηκε από 0 έως 0,50 %. Επομένως, κατόπιν της τροποποιήσεως που επέφερε στο άρθρο 7, παράγραφος 1, η οδηγία 85/303, οι εν λόγω πράξεις, από 1ης Ιανουαρίου 1986, απαλλάσσονταν υποχρεωτικά από τον φόρο εισφοράς. Οι αιτιάσεις της Επιτροπής αφορούν επομένως τις πράξεις αυτές.

22 Όσον αφορά αντιθέτως, τις πράξεις που εμπίπτουν στο εν λόγω άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο ββ, και για τις οποίες η μείωση του συντελεστή του φόρου εισφοράς ήταν, κατά την εισαγωγή της διατάξεως αυτής από την οδηγία 73/79, απλώς προαιρετική, οι πράξεις αυτές έπρεπε να απαλλάσσονται υποχρεωτικά του φόρου εισφοράς, δυνάμει της οδηγίας 85/303, μόνον αν απαλλάσσονταν ή αν φορολογούνταν με συντελεστή ίσο ή κατώτερο από 0,50 % την 1η Ιουλίου 1984, ημερομηνία αναφοράς που ισχύει και για το Βασίλειο της Ισπανίας, σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση Optimus — Telecomunicações. Την ημερομηνία αυτή, οι εν λόγω πράξεις δεν υπάγονταν ομοιόμορφα και υποχρεωτικά σε συντελεστή φόρου εισφοράς που να συνεπάγεται την υποχρεωτική απαλλαγή τους δυνάμει της οδηγίας 85/303.

23 Η Επιτροπή όμως δεν προσκόμισε εν προκειμένω κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να αποδειχθεί ότι οι πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο ββ, της οδηγίας 69/335 απαλλάσσονταν ή εφορολογούντο με συντελεστή ίσο ή κατώτερο από 0,50 % την 1η Ιουλίου 1984 στην Ισπανία, οπότε οι πράξεις αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν υποχρεωτικά απαλλασσόμενες του φόρου εισφοράς δυνάμει της οδηγίας 69/335. Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί η πρώτη αιτίαση καθόσον αφορά το εν λόγω άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο ββ, της εν λόγω οδηγίας και να συνεχισθεί η εξέταση της αιτιάσεως αυτής όσον αφορά τις πράξεις που διαλαμβάνονται στο άρθρο της 7, παράγραφος 1, στοιχείο β'.

24 Συγκεκριμένα, η Επιτροπή προσάπτει συναφώς ότι, σύμφωνα με την ισπανική κανονιστική ρύθμιση, η ενδιαφερόμενη εταιρία, προκειμένου να μπορέσει να απαλλαγεί για τις οικείες πράξεις από τον φόρο που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 2, του φορολογικού νόμου, πρέπει να επιλέξει τυπικώς το ειδικό καθεστώς απαλλαγής που θεσπίστηκε με το κεφάλαιο VIII, τίτλος VII, του νόμου περί φορολογίας εταιριών, ενώ η οδηγία 69/335, κατόπιν της τροποποιήσεως που επέφερε η οδηγία 85/303, προβλέπει υποχρεωτική απαλλαγή των εν λόγω πράξεων, χωρίς η απαλλαγή αυτή να εξαρτάται από την τήρηση προϋποθέσεων, όπως είναι η επιλογή ενός ειδικού καθεστώτος απαλλαγής. Επιπλέον, η ενδιαφερόμενη εταιρία πρέπει να

ενημερώσει σχετικά με την επιλογή αυτή το Υπουργείο Οικονομικών, πράγμα που αποτελεί πρόσθετο εμπόδιο στην εφαρμογή της απαλλαγής.

25 Το Βασίλειο της Ισπανίας, μολονότι δεν αμφισβητεί ότι οι πράξεις αυτές εμπίπτουν στην κατηγορία των πράξεων που πρέπει να απαλλάσσονται υποχρεωτικά, ισχυρίζεται, κατ' ουσίαν, ότι η επιλογή υπέρ του ειδικού καθεστώτος απαλλαγής δεν επιβάλλει καμία ουσιαστική επιβάρυνση στην ενδιαφερόμενη εταιρία και συνιστά ελάχιστη προϋπόθεση, τυπικού αμιγώς χαρακτήρα. Η μόνη ουσιαστική προϋπόθεση από την οποία εξαρτάται η εφαρμογή του εν λόγω καθεστώτος είναι η σχετική πράξη να μην αποσκοπεί κυρίως σε φορολογική απάτη ή φοροδιαφυγή. Η υποχρέωση γνωστοποιήσεως της πράξεως στις φορολογικές αρχές χρησιμεύει ακριβώς για τον έλεγχο της υπάρξεως έγκυρων οικονομικών λόγων ικανών να δικαιολογήσουν την οικεία πράξη.

26 Το επιχείρημα αυτό δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

27 Συγκεκριμένα, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η οδηγία 69/335, αποσκοπώντας στην προαγωγή της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων μέσω της εναρμόνισης και, κατά το μέτρο του δυνατού, της σταδιακής κατάργησης του φόρου εισφοράς, προέβλεψε την απαλλαγή από τον φόρο αυτό για τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο της 7, παράγραφος 1, στοιχείο β'. Η απαλλαγή αυτή είναι υποχρεωτική και δεν εξαρτάται από προϋποθέσεις, συνιστά δε για τις ενδιαφερόμενες εταιρίες δικαίωμα του οποίου η άσκηση πρέπει να διασφαλίζεται σε εθνικό επίπεδο κατά τρόπο απλό και μη διφορούμενο.

28 Η ένταξη όμως του δικαιώματος αυτού σε ένα ειδικό εθνικό καθεστώς και η εξάρτηση της ασκήσεώς του από μια τυπική επιλογή υπέρ του καθεστώτος αυτού ενδέχεται να δημιουργήσει στις ενδιαφερόμενες εταιρίες αμφιβολία ή αίσθηση υπάρξεως διφορούμενου ως προς την προέλευση του εν λόγω δικαιώματος και ως προς τις προϋποθέσεις της ασκήσεώς του και δεν μπορεί, ως εκ τούτου και μόνον, να θεωρηθεί σύμφωνη προς το σύστημα που θέσπισε η οδηγία 69/335. Επιπλέον, η υποχρέωση επιλογής υπέρ του εν λόγω ειδικού καθεστώτος δεν συνιστά απλή διατύπωση, στον βαθμό που η επιλογή αυτή πρέπει να γνωστοποιείται στις φορολογικές αρχές με τη μορφή και εντός των προθεσμιών που ορίζει η εθνική νομοθεσία. Η διττή αυτή υποχρέωση επιλογής και

ενημέρωσης ως προϋπόθεση ασκήσεως ενός μη εξαρτώμενου από προϋποθέσεις δικαιώματος το οποίο παρέχει η οδηγία 69/335 συνιστά εμπόδιο αντίθετο προς αυτήν.

29 Το επίδικο ειδικό καθεστώς δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, εφόσον η οδηγία 69/335 εναρμονίζει κατά τρόπο εξαντλητικό τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρο εισφοράς και η οδηγία αυτή δεν περιέχει καμία ρητή διάταξη επιτρέπουσα στα κράτη μέλη να λαμβάνουν γενικά μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαγορεύσουν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου μόνον υπό ειδικές περιστάσεις, συνιστώσες καταχρηστική ή δόλια πρακτική (απόφαση της 7ης Ιουνίου 2007, C-178/05, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 2007, σ. I-4185, σκέψη 32).

30 Κατά συνέπεια, όπως ορθώς ισχυρίζεται η Επιτροπή, τέτοια μέτρα δεν μπορούν να στηρίζονται σε γενική υπόνοια απάτης. Μπορούν να λαμβάνονται μόνο κατά περίπτωση, για την εξουδετέρωση σχημάτων αμιγώς τεχνητών, χωρίς οικονομική υπόσταση, υλοποιούμενων με σκοπό την αποφυγή του κανονικά οφειλόμενου φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2007, C-251/06, ING. AUER, Συλλογή 2007, σ. I-9689, σκέψη 44). Εξυπακούεται ότι, σε τέτοιες περιπτώσεις, οι αρμόδιες εθνικές αρχές φέρουν το βάρος αποδείξεως του απατηλού ή του τεχνητού χαρακτήρα της επίμαχης πράξεως.

31 Δεδομένου ότι το Βασίλειο της Ισπανίας δεν απέδειξε ότι η κανονιστική του ρύθμιση αφορά αποκλειστικά σχήματα αμιγώς τεχνητά, κατά την προαναφερθείσα έννοια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η πρώτη αιτίαση της Επιτροπής είναι βάσιμη όσον αφορά τις πράξεις που εμπίπτουν στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335.

Επί της δεύτερης αιτιάσεως

32 Η δεύτερη αιτίαση αντλείται από το άρθρο 19, παράγραφος 3, του φορολογικού νόμου, το οποίο ορίζει ότι συνιστά γεγονός που γεννά υποχρέωση καταβολής του φόρου εισφοράς η μεταφορά στην Ισπανία της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, η οποία ευρίσκετο προηγουμένως εντός κράτους μέλους το οποίο δεν επιβάλλει φόρο εισφοράς ανάλογο με αυτόν που προβλέπει η ισπανική κανονιστική ρύθμιση. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335, που περιέχει εξαντλητικό κατάλογο των πράξεων που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, δεν προβλέπει ως γεγονός που γεννά υποχρέωση καταβολής του εν λόγω φόρου μια πράξη όπως αυτή που προβλέπει η διάταξη αυτή του φορολογικού νόμου και είναι συνεπώς αντίθετο προς την εν λόγω διάταξη.

33 Το Βασίλειο της Ισπανίας αντιτείνει ότι η εν λόγω διάταξη αποσκοπεί στον αποκλεισμό της δυνατότητας χρησιμοποιήσεως των διατάξεων της οδηγίας 69/335 για τον σκοπό της αποφυγής του ισπανικού φορολογικού καθεστώτος και δικαιολογείται συνεπώς από τον σκοπό της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Πρόκειται για την περίπτωση των κεφαλαιουχικών εταιριών οι οποίες, προοριζόμενες εξ αρχής να ασκήσουν τις δραστηριότητές τους στην Ισπανία, συνιστώνται ωστόσο εντός κράτους μέλους όπου η σύσταση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισφοράς ανάλογο με αυτόν που επιβάλλεται εντός της Ισπανίας.

34 Η επιχειρηματολογία του καθού δεν μπορεί να γίνει δεκτή.

35 Συναφώς, πρέπει συγκεκριμένα να τονιστεί, πρώτον, ότι, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, της οδηγίας 69/335, στον φόρο εισφοράς υπόκεινται οι μεταφορές, από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος, της έδρας, πραγματικής ή καταστατικής, των εταιριών που θεωρούνται, για την είσπραξη του φόρου εισφοράς, κεφαλαιουχικές εταιρίες στο τελευταίο κράτος μέλος, ενώ δεν θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρίες στο πρώτο κράτος μέλος. Κατά συνέπεια, το μόνο κριτήριο από το οποίο η διάταξη αυτή εξαρτά την εφαρμογή του φόρου εισφοράς σε περίπτωση μιας τέτοιας μεταφοράς είναι το αν η οικεία επιχείρηση συνιστά «κεφαλαιουχική εταιρία» εντός του κράτους μέλους καταγωγής. Μια τέτοια μεταφορά δεν μπορεί συνεπώς να υπόκειται στον φόρος εισφοράς όταν η επίμαχη επιχείρηση θεωρείται «κεφαλαιουχική εταιρία» εντός του κράτους μέλους καταγωγής και εντός του κράτους μέλους υποδοχής (βλ. συναφώς, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψεις 26, 27 και 29).

36 Πρέπει επιπλέον να τονιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, το ζήτημα ποιες επιχειρήσεις πρέπει να θεωρούνται «κεφαλαιουχικές εταιρίες» για την εφαρμογή του φόρου εισφοράς ρυθμίζεται ομοιόμορφα και δεσμευτικά για τα κράτη μέλη από το άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335.

37 Το άρθρο 19, παράγραφος 3, του φορολογικού νόμου εξαρτά όμως την εφαρμογή του φόρου εισφοράς στην Ισπανία, σε περίπτωση μεταφοράς εντός του κράτους μέλους αυτού της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας, από το κριτήριο του αν η εταιρία αυτή υπέκειτο σε ανάλογο φόρο εντός του κράτους μέλους καταγωγής. Αυτό το κριτήριο της «φορολογίας» ή της «φορολογικής υποχρεώσεως» εντός του κράτους μέλους καταγωγής δεν αντιστοιχεί στο προαναφερθέν κριτήριο, που θεσπίζει το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, της οδηγίας 69/335, και καθιστά έτσι δυνατή την επιβολή του φόρου εισφοράς σε περιπτώσεις οι οποίες δεν προβλέπονται στην οδηγία αυτή. Δεδομένου ότι η εν λόγω οδηγία εναρμονίζει εξαντλητικά τον τομέα επιβολής φόρου εκ μέρους των κρατών μελών σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας ή της έδρας της πραγματικής διοικήσεως, η διάταξη αυτή του φορολογικού νόμου είναι ασύμβατη με τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, της οδηγίας 69/335.

38 Η εν λόγω διάταξη είναι περαιτέρω αντίθετη προς το γενικό σύστημα που θεσπίζει η οδηγία 69/335. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι ορισμένα κράτη μέλη, κάνοντας χρήση της ευχέρειας που παρέχει η οδηγία αυτή, παραιτήθηκαν από την επιβολή του φόρου εισφοράς δεν σημαίνει ότι, κατά τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας από ένα κράτος μέλος σε άλλο, το τελευταίο κράτος μέλος μπορεί αυτομάτως να επιβάλει τον φόρο αυτό (βλ., υπό έννοια αυτή, προαναφερθείσα απόφαση ING. AUER, σκέψεις 34 και 35).

39 Δεύτερον, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το άρθρο 19, παράγραφος 3, του φορολογικού νόμου στηρίζεται σε ένα γενικό τεκμήριο απάτης, λόγω του ότι η διάταξη αυτή περιλαμβάνει μέτρα εφαρμοζόμενα αυτομάτως και αδιακρίτως. Για τους λόγους όμως που εκτέθηκαν στις σκέψεις 29 και 30 της παρούσας αποφάσεως και σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου που παρατέθηκε στις σκέψεις αυτές, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της καταπολεμήσεως της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής. Πρέπει, ειδικότερα, να τονιστεί συναφώς ότι η άσκηση ενός δικαιώματος παρεχομένου από το κοινοτικό δίκαιο, όπως είναι η εγκατάσταση μιας εταιρίας εντός άλλου κράτους μέλους ή η μεταφορά της έδρας

αυτής, δεν μπορεί, αυτή και μόνο, να δικαιολογήσει την υπόνοια καταχρήσεως (προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ελλάδας, σκέψη 32).

40 Επομένως, η δεύτερη αιτίαση πρέπει να θεωρηθεί βάσιμη.

Επί της τρίτης αιτιάσεως

41 Στο πλαίσιο της αιτιάσεως αυτής, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το άρθρο 20 του φορολογικού νόμου συνεπάγεται την εφαρμογή του φόρου εισφοράς, όσον αφορά το τμήμα του εταιρικού κεφαλαίου που χρησιμοποιείται για τις εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται στο ισπανικό έδαφος, σε κάθε υποκατάστημα και σε κάθε μόνιμη εγκατάσταση μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας της οποίας η καταστατική έδρα και η έδρα της πραγματικής διοικήσεως ευρίσκονται εντός άλλου κράτους μέλους το οποίο δεν επιβάλλει φόρο ανάλογο με αυτόν που εφαρμόζεται στην Ισπανία. Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι μια τέτοια φορολογία είναι αντίθετη προς τον κανόνα της κατανομής των φορολογικών αρμοδιοτήτων μεταξύ των κρατών μελών, τον οποίο προβλέπει το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335.

42 Σύμφωνα με το άρθρο 20 του φορολογικού νόμου, οι επιχειρήσεις που διενεργούν, μέσω υποκαταστημάτων ή μόνιμων εγκαταστάσεων, εμπορικές πράξεις στο ισπανικό έδαφος και των οποίων η καταστατική έδρα και η έδρα της πραγματικής διοικήσεως ευρίσκονται εντός κρατών μελών τα οποία δεν τους επιβάλλουν ανάλογο φόρο με αυτόν που εφαρμόζεται στην Ισπανία φορολογούνται κατά τον ίδιο τρόπο και υπό τους ίδιους όρους με τις ισπανικές επιχειρήσεις όσον αφορά το τμήμα του κεφαλαίου που χρησιμοποιείται για τις εν λόγω πράξεις.

43 Από τη διατύπωση της διατάξεως αυτής, η οποία αναφέρεται στις «επιχειρήσεις» που διενεργούν εμπορικές πράξεις στην Ισπανία μέσω υποκαταστημάτων ή μόνιμων εγκαταστάσεων, προκύπτει ότι η ισπανική κανονιστική ρύθμιση προβλέπει τη φορολόγηση κεφαλαιουχικών εταιριών που έχουν την έδρα της πραγματικής διοικήσεως σε άλλα κράτη μέλη και στις οποίες ανήκουν υποκαταστήματα ή μόνιμες εγκαταστάσεις ευρισκόμενα στο ισπανικό έδαφος, όσον αφορά το τμήμα

του κεφαλαίου που χρησιμοποιείται για τις πράξεις που διενεργούνται από τα εν λόγω υποκαταστήματα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις στο ισπανικό έδαφος.

44 Το Βασίλειο της Ισπανίας δεν αμφισβητεί ότι η φορολογία αυτή θεωρείται σ' αυτό το κράτος μέλος ως φόρος εισφοράς επί των οικείων πράξεων. Συγκεκριμένα, το καθού ισχυρίζεται αποκλειστικά, για την υπεράσπισή του, ότι η επίμαχη διάταξη δικαιολογείται από τον σκοπό της αποφυγής των πράξεων φοροδιαφυγής, που συνίστανται στη σύσταση μιας εταιρίας εντός ενός κράτους μέλους που δεν προβλέπει φόρο παρόμοιο με τον ισπανικό φόρο, στη δημιουργία δε αμέσως μετά στην Ισπανία μιας μόνιμης εγκατάστασης ή ενός υποκαταστήματος μέσω των οποίων η εταιρία αυτή διενεργεί εμπορικές πράξεις στην Ισπανία.

45 Η φορολόγηση όμως τέτοιου είδους πράξεων των κεφαλαιουχικών εταιριών που έχουν την έδρα της πραγματικής διοικήσεως σε άλλα κράτη μέλη είναι αντίθετη προς το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, που ορίζει ότι οι πράξεις που υπόκεινται στον φόρο εισφοράς φορολογούνται αποκλειστικά εντός του κράτους μέλους στο έδαφος του οποίου ευρίσκεται η έδρα της πραγματικής διοικήσεως της κεφαλαιουχικής εταιρίας κατά τον χρόνο διενέργειας των πράξεων αυτών.

46 Η φορολογία αυτή, δεδομένου ότι συνιστά μέτρο που εφαρμόζεται γενικώς και αδιακρίτως, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί από τον σκοπό της καταπολέμησης της φορολογικής απάτης και της φοροδιαφυγής για τους λόγους που εκτέθηκαν στις σκέψεις 29 και 30 της παρούσας αποφάσεως.

47 Επομένως, η τρίτη αιτίαση που προέβαλε η Επιτροπή είναι βάσιμη.

48 Κατόπιν των προεκτεθέντων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το Βασίλειο της Ισπανίας:

— εξαρτώντας από τις προϋποθέσεις του άρθρου 96 του νόμου περί φορολογίας εταιριών την απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς των πράξεων που διαλαμβάνονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335,

— υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς τη μεταφορά, από κράτος μέλος στην Ισπανία, της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας των κεφαλαιουχικών εταιριών που δεν υπόκεινται σε ανάλογο φόρο εντός του κράτους μέλους καταγωγής και

— υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται για τις εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται στο ισπανικό έδαφος από τα υποκαταστήματα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών που είναι εγκατεστημένες εντός κράτους μέλους το οποίο δεν εφαρμόζει παρόμοιο φόρο,

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335.

49 Η προσφυγή απορρίπτεται κατά τα λοιπά.

Επί των δικαστικών εξόδων

50 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε την καταδίκη του Βασιλείου της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα και το Βασίλειο της Ισπανίας ηττήθηκε κατά το κύριο μέρος των ισχυρισμών του, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Το Βασίλειο της Ισπανίας:

— **εξαρτώντας από τις προϋποθέσεις του άρθρου 96 της δεύτερης πρόσθετης διάταξης του ενοποιημένου κειμένου του νόμου περί φορολογίας εταιριών (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), που εγκρίθηκε με το βασιλικό νομοθετικό διάταγμα 4/2004, της 5ης Μαρτίου 2004, την απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς των πράξεων που διαλαμβάνονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/79/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, 73/80/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 9ης Απριλίου 1973, και 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985,**

— **υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς τη μεταφορά, από κράτος μέλος στην Ισπανία, της έδρας της πραγματικής διοικήσεως ή της καταστατικής έδρας των κεφαλαιουχικών εταιριών που δεν υπόκεινται σε ανάλογο φόρο εντός του κράτους μέλους καταγωγής και**

— **υποβάλλοντας σε φόρο εισφοράς το κεφάλαιο που χρησιμοποιείται για τις εμπορικές δραστηριότητες που ασκούνται στο ισπανικό έδαφος από τα υποκαταστήματα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις των εταιριών που είναι εγκατεστημένες εντός κράτους μέλους το οποίο δεν εφαρμόζει παρόμοιο φόρο,**

παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335, όπως τροποποιήθηκε με τις οδηγίες 73/79, 73/80 και 85/303.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Καταδικάζει το Βασίλειο της Ισπανίας στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)