DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 9 juli 2009 *

I mål C-397/07,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 27 augusti 2007,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av E. Gippini Fournier och M. Afonso, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av B. Plaza Cruz och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: spanska.

med stöd av

Republiken Grekland,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna T. von Danwitz, E. Juhász (referent), G. Arestis och J. Malenovský,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 januari 2009,

och efter att den 5 mars 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 73/79/EEG av den 9 april 1973 (EGT L 103, s. 13), och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335) genom att

— villkora tillämpningen av de tvingande undantagen från skatt på kapitaltillskott av att särskilda förutsättningar uppfylls,

— ta ut en skatt på kapitaltillskott vid överföring av sätet i form av platsen för den verkliga ledningen eller av det stadgeenliga sätet för associationer som i sitt ursprungsland inte omfattas av någon skatt liknande den spanska, och

— ta ut en skatt på kapitaltillskott på det kapital som används för kommersiell verksamhet som bedrivs i Spanien av filialer eller fasta driftställen till associationer hemmahörande i en medlemsstat som inte påför någon skatt liknande den spanska.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

2 Ändamålet med direktiv 69/335 är enligt första skälet däri att främja fri rörlighet för kapital i syfte att skapa en ekonomisk union med samma kännetecken som en inre marknad. Som framgår av sjätte–åttonde skälen syftar direktivet av denna anledning till en harmonisering av den skatt som tas ut på kapitaltillskott till associationer inom Europeiska gemenskapen genom att det införs en enda skatt på kapitalanskaffning som bara får påföras en gång inom gemenskapen och genom att alla andra indirekta skatter som har samma egenskaper som denna enda skatt avskaffas.

3 Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 gäller därför att ”[m]edlemsstaterna ska påföra kapitalassociationer en harmoniserad skatt på kapitaltillskott”.

4 I artikel 2 i direktiv 69/335 fördelas beskattningsrätten på detta område mellan medlemsstaterna. Där föreskrivs följande:

”1. Transaktioner som ska påföras skatt på kapitaltillskott får endast beskattas i den medlemsstat där kapitalassociationens säte i form av platsen för dess verkliga ledning är beläget när dessa transaktioner äger rum.

…

3. Om en kapitalassociations stadgeenliga säte och sätet i form av platsen för dess verkliga ledning befinner sig i ett tredjeland, får ett tillskott av anläggnings- eller driftskapital till en filial som är belägen i en medlemsstat beskattas i den medlemsstat i vilken filialen är belägen."

5 I artikel 4.1 i direktiv 69/335 fastställs en förteckning över transaktioner som ska påföras skatt på kapitaltillskott, däribland bildandet av en kapitalassociation och ökning av dess bolagskapital. Enligt nämnda bestämmelse omfattar skatteplikten även följande transaktioner:

"g) Överföring från en medlemsstat till en annan av sätet i form av platsen för den verkliga ledningen i ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i den senare medlemsstaten men inte i den förra.

h) Överföring från en medlemsstat till en annan av det stadgeenliga sätet för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person vars säte i form av platsen för dess verkliga ledning är belägen i ett tredjeland och som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra."

6 I artikel 7 i direktiv 69/335 regleras den skattesats som ska tillämpas för skatten på kapitaltillskott. I dess ursprungliga lydelse hade artikeln följande avfattning:

"1. Till dess att de föreskrifter som ska antas av rådet enligt punkt 2 träder i kraft gäller följande:

a) Skattesatsen för skatt på kapitaltillskott får inte överstiga två procent eller understiga en procent.

b) Skattesatsen ska sättas ned med 50 procent eller mer om en eller flera kapitalassociationer tillskjuter samtliga tillgångar och skulder, eller en eller flera verksamhetsgrenar, till en eller flera befintliga kapitalassociationer eller kapitalassociationer under bildande.

…”

7 Sistnämnda nedsättning av skattesatsen är föremål för vissa villkor och föreskrivs för transaktioner som gemensamt betecknas ”ombildningar som rör kapitalassociationer”.

8 Genom rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma skattesatser för skatt på kapitaltillskott (EGT L 103, s. 15) sänktes den skattesats som angavs i artikel 7.1 b, i dess ursprungliga lydelse, från och med den 1 januari 1976 från 0,50 till 0 procent för transaktioner avseende omstruktureringar av kapitalassociationer.

9 Genom direktiv 73/79 fogades till ovannämnda bestämmelse i artikel 7.1 punkten b bis, enligt vilken medlemsstaterna får utsträcka den reducerade skattesatsen för skatt på kapitaltillskott till att även gälla transaktioner som kan jämställas med ovannämnda transaktioner avseende omstrukturering, nämligen ”när en kapitalassociation under bildande eller redan befintlig kapitalassociation erhåller andelar motsvarande minst 75 procent av det bolagskapital som en annan kapitalassociation tidigare emitterat”.

10 Enligt andra skälet i direktiv 73/79 gäller nämligen i ett sådant fall att en association erhåller en så stor del av andelarna i en annan association att det i allmänhet har full befogenhet att fatta beslut i den sistnämnda associationen.

11 Genom direktiv 85/303, vari det i fjärde skälet anges att ”transaktioner som för närvarande omfattas av en sänkt skattesats för skatt på kapitaltillskott bör undantas obligatoriskt”, ändrades artikel 7 i direktiv 69/335 enligt följande:

”1. Medlemsstaterna ska från skatt på kapitaltillskott undanta transaktioner... som per den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då beskattades enligt en skattesats på högst 0,5 procent.

…

2. Medlemsstaterna får beträffande andra transaktioner än dem som avses i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från skatt på kapitaltillskott eller beskatta dem efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent.

…”

Den nationella lagstiftningen

Behandlingen av transaktioner avseende omstrukturering av kapitalassociationer

12 Enligt artikel 1.1 underpunkt 2 i den kodifierade texten till lagen om skatt på förmögenhetsrättsliga överföringar och rättsakter som upprättats eller bestyrkts av notarie (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), som antogs genom kungligt lagdekret nr 1/1993 den 24 september 1993 (BOE av den 20 oktober 1993) (nedan kallad skattelagen), ska en indirekt skatt tas ut på vissa transaktioner rörande associationer. Enligt artikel 19.1 underpunkt 1 utgör bildandet av en kapitalassociation, ökning eller minskning av kapitalet, fusion, fission samt upplösning av kapitalassociationer skattepliktiga transaktioner.

13 Vad gäller de transaktioner som är undantagna från skatt på kapitaltillskott stadgas i artikel 45 del I under B punkt 10 i skattelagen, jämförd med bestämmelserna i artikel 21 däri och med den andra tilläggsbestämmelsen i den konsoliderade versionen av lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), vilken godkändes genom kungligt lagdekret nr 4/2004 av den 5 mars 2004 (BOE av den 11 mars 2004) (nedan kallad lagen om inkomstskatt för juridiska personer), att fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar såsom de är definierade i kapitel 8 avsnitt 7 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, vilken i detta sammanhang innehåller särskilda bestämmelser, undantas från skatt på kapitaltillskott under förutsättning att dessa bestämmelser är tillämpliga på den aktuella transaktionen i fråga.

14 I artikel 96 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, som har rubriken ”Skattebestämmelsernas tillämplighet”, föreskrivs villkoren för att dessa speciella bestämmelser ska vara tillämpliga. Artikeln lyder som följer:

”1) Tillämpligheten av de i detta kapitel stadgade bestämmelserna förutsätter att dessa har valts, varvid valet av dem är underkastat följande bestämmelser:

a) Vid fusion eller fission ska valet anges i planen och bolagsavtalen avseende fusionen eller fissionen av det överlåtande och det övertagande företaget, vilka har skatterättsligt hemvist i Spanien.

…

b) Vid tillskott av apportegendom företas valet av det övertagande företaget och det ska då anges i vederbörligt avtal mellan bolagsmännen eller, i avsaknad av sådant, i de offentliga handlingar som upprättas avseende transaktionen eller avtalet.

…

c) När det gäller transaktioner avseende utbyte av aktier eller andelar görs valet av den övertagande parten och det ska då anges i vederbörligt avtal mellan bolagsmännen eller, i avsaknad av sådant, i de offentliga handlingar som upprättas avseende transaktionen eller avtalet. Vid ett erbjudande till allmänheten att köpa aktier ska valet göras av det bolagsorgan som är behörigt att genomföra transaktionen och det måste framgå av dokumentationen avseende erbjudandet.

…

Valet ska under alla förhållanden delges närings- och finansministeriet i den form och inom de frister som anges i tillämpliga bestämmelser.

2. De bestämmelser som stadgas i förevarande kapitel är inte tillämpliga när det huvudsakliga syftet med den transaktion som företagits är skatteflykt och skatteundandragande. Inte minst saknar bestämmelserna tillämplighet om transaktionen inte företas av giltiga affärsmässiga skäl, såsom ombildning eller rationalisering av verksamheten för de entiteter som deltar i transaktionen, utan uteslutande i syfte att uppnå en skattefördel.

…”

Flyttningen av sätet i form av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet för en kapitalassociation

15 I artikel 19.3 i skattelagen anges följande som beskattningsutlösande händelse:

”Flyttning till Spanien av en associations säte i form av platsen för dess verkliga ledning eller dess stadgeenliga säte när inget av dessa tidigare varit beläget i en medlemsstat... eller när entiteten inte var skattskyldig i någon medlemsstat till en skatt som liknar den här stadgade.”

Beskattningen avseende filialer och fasta driftställen som en kapitalassociation har etablerat i en annan medlemsstat

16 I artikel 20 i skattelagen föreskrivs följande:

”De entiteter som bedriver handel i Spanien genom en filial eller ett fast driftställe och vars stadgeenliga säte och säte i form av platsen för verklig ledning är beläget i ett land som inte är anslutet till Europeiska gemenskapen eller i ett land som inte påför någon sådan skatt som den som föreskrivs i förevarande kapitel, har på samma sätt och på samma villkor som i fråga om spanska företag att erlägga skatt på den del av kapitalet som kan hänföras till denna affärsverksamhet.”

Det administrativa förfarandet

17 Enligt kommissionen är det tveksamt om ovannämnda bestämmelser i den spanska lagstiftningen är förenliga med kraven i direktiv 69/335, och den skickade därför till Konungariket Spanien den 19 december 2003 en formell underrättelse samt, den 18 oktober 2004, en kompletterande formell underrättelse. De spanska myndigheterna besvarade dessa underrättelser i skrivelser av den 3 februari och den 24 november 2004. Svaren bekräftade kommissionens misstankar, varför denna tillställde Konungariket Spanien ett motiverat yttrande den 13 juli 2005. Efter det att de spanska myndigheterna hade besvarat det motiverade yttrandet den 18 juli 2006 konkretiserade och avgränsade kommissionen sina anmärkningar genom förevarande talan.

Talan

Den första anmärkningen

18 Denna första anmärkning avser de villkor som föreskrivs i artikel 96 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, vilka måste vara uppfyllda för att berörda associationer ska kunna utnyttja den särskilda ordning avseende undantag från skatt på kapitaltillskott som stadgas under rubrik VII i kapitel VIII i denna lag. Kommissionen har hävdat att dessa villkor är olagliga vad gäller transaktioner som obligatoriskt ska undantas från skatt på kapitaltillskott enligt direktiv 69/335.

19 Trots att denna anmärkning är allmänt hållen framgår det av motiveringen till ansökan att anmärkningen tar sikte på transaktioner som omfattas av artikel 7.1 b och transaktioner som omfattas av artikel 7.1 b bis i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiven 73/79 och 73/80, före den ändring som följde av direktiv 85/303. Innehållet i ovannämnda bestämmelser är, på grund av den hänvisning till situationen per den 1 juli 1984 som görs i artikel 7.1 i dess ändrade lydelse enligt sistnämnda direktiv, fortfarande relevant även efter det att detta direktiv har trätt i kraft.

20 Det ska i detta hänseende inledningsvis påpekas att domstolen i sin dom av den 21 juni 2007 i mål C-366/05, Optimus Telecomunicações (REG 2007, s. I-4985), punkterna 25–33, slog fast att även en sådan medlemsstat som – här – Konungariket Spanien, vilken gick med i gemenskapen med verkan från och med den 1 januari 1986 – ska iaktta det datum, nämligen den 1 juli 1984, då det obligatoriska undantag från skatt på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, började gälla. Under förhandlingen vid domstolen hänvisade Konungariket Spaniens ombud till en lagtext rörande transaktioner avseende kapitalassociationer som beskattades i den medlemsstaten per den 1 juli 1984. Ordföranden på den berörda sammansättningen bad parterna att ta ställning till denna uppgift, vilken skulle kunna utgöra en ny omständighet. Dessa uppgav därvid att de accepterade att domstolen avgör målet på grundval av de skriftliga inlagor som ingetts i detsamma.

21 När det gäller de transaktioner som omfattas av nämnda artikel 7.1 b sänktes skattesatsen avseende skatt på kapitaltillskott med tvingande verkan från och med den 1 januari 1976 genom direktiv 73/80, varvid den fastställdes till 0–0,50 procent. Till följd av den ändring av artikel 7.1 som genomfördes med direktiv 85/303 är följaktligen de ifrågavarande transaktionerna, från och med den 1 januari 1986, obligatoriskt undantagna från skatt på kapitaltillskott. Det är alltså dessa transaktioner som kommissionen avser med sina anmärkningar.

22 Vad däremot gäller de transaktioner som omfattas av nämnda artikel 7.1 b bis, för vilka det vid införandet av denna bestämmelse genom direktiv 73/79 endast var fakultativt att sänka skattesatsen för skatten på kapitaltillskott, borde dessa obligatoriskt undantas från skatt på kapitaltillskott enligt direktiv 85/303 bara om de undantagits från skatt på kapitaltillskott eller beskattades efter en skattesats på 0,50 procent eller lägre per den 1 juli 1984, vilket datum även är tillämpligt för Konungariket Spanien i enlighet med domen i det ovannämnda målet Optimus – Telecomunicações. Vid denna tidpunkt var de ifrågavarande transaktionerna inte enhetligt och obligatoriskt föremål för en skattesats avseende skatt på kapitaltillskott som innebar att de obligatoriskt undantogs från skatteplikt enligt direktiv 85/303.

23 Kommissionen har i föreliggande fall inte åberopat någon omständighet som skulle kunna styrka att de transaktioner som omfattas av artikel 7.1 b bis i direktiv 69/335 var undantagna från skatt på kapitaltillskott eller beskattades efter en skattesats på 0,50 procent eller lägre per den 1 juli 1984 i Spanien, varför dessa transaktioner inte kan anses vara obligatoriskt undantagna från skatt på kapitaltillskott enligt direktiv 69/335. Den första anmärkningen ska således underkännas till den del den avser nämnda artikel 7.1 b bis i direktiv 69/335, medan anmärkningens övriga delar ska prövas mot de transaktioner som avses i artikel 7.1 b i nämnda direktiv.

24 Kommissionens anmärkning avser i detta hänseende konkret att det enligt den spanska lagstiftningen åvilar den berörda associationen att, för att kunna undantas från den skatt som föreskrivs i artikel 1 underpunkt 2 i skattelagen beträffande de ifrågavarande transaktionerna, formellt välja den speciella skatteordningen för undantag från skatt på kapitaltillskott som införts i kapitel VIII, rubrik VII i lagen om inkomstskatt för juridiska personer, medan det i direktiv 85/303, till följd av den ändring som infördes genom direktiv 85/303, föreskrivs ett obligatoriskt undantag från skatt på kapitaltillskott för dessa transaktioner, utan att detta är föremål för några villkor, såsom valet av en speciell skatteordning. Den berörda associationen ska dessutom underrätta

finansministeriet om denna transaktion, vilket utgör ett ytterligare hinder för tillämpningen av undantaget från skatten på kapitaltillskott.

25 Konungariket Spanien har inte bestritt att dessa transaktioner omfattas av den kategori av transaktioner som ska undantas obligatoriskt från skatt på kapitaltillskott och har i allt väsentligt gjort gällande att valet till förmån för den speciella ordningen för undantag från skatt på kapitaltillskott inte innebär någon materiell börda för den berörda associationen och att den utgör ett rent formellt minimikrav. Det enda materiella villkor som gäller för tillämpningen av nämnda ordning är att den ifrågavarande transaktionen inte får ha skatteflykt eller undandragande av skatt som främsta syfte. Skyldigheten att underrätta skattemyndigheterna om transaktionen är tänkt just som en kontroll av att det finns giltiga ekonomiska skäl som kan rättfärdiga den ifrågavarande transaktionen.

26 Det sistnämnda resonemanget kan inte godtas.

27 Det ska nämligen understrykas att direktiv 69/335 innehåller bestämmelser om undantag från skatt på kapitaltillskott avseende transaktioner som omfattas av artikel 7.1 b däri, vilka tagits in i direktivet i syfte att främja fri rörlighet för kapital genom harmonisering och, såvitt möjligt, genom ett gradvis avskaffande av skatten på kapitaltillskott. Undantaget från skatten på kapitaltillskott är obligatoriskt och ovillkorligt och utgör för de berörda associationerna en rättighet vars utövande ska säkerställas på nationell nivå på ett enkelt och entydigt sätt.

28 Att ta in en sådan rättighet i en speciell nationell ordning och villkora utövandet av densamma av att ett formellt val görs till förmån för denna ordning kan skapa tvivel eller oklarheter i fråga om rättighetens ursprung och beträffande villkoren för dess utövande, och endast detta kan inte medföra att den anses förenlig med det system som inrättats genom direktiv 69/335. Skyldigheten att välja nämnda speciella ordning utgör inte heller en ren formalitet, eftersom skattemyndigheterna ska underrättas om detta val enligt de former och frister som föreskrivs i den nationella lagstiftningen. Denna dubbla

val- och informationsskyldighet som en förutsättning för utövandet av en rättighet som ges villkorslöst i direktiv 69/335 utgör ett hinder i strid med detta direktiv.

29 Den speciella ordning som är föremål för förevarande tvist kan inte rättfärdigas av ändamålet att bekämpa skattebedrägeri och skatteundandragande. Enligt domstolens rättspraxis gäller nämligen att i den mån som direktiv 69/335 innebär en uttömmande harmonisering av de fall då medlemsstaterna kan ta ut en skatt på kapitaltillskott och i den utsträckning detta direktiv inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse som ger medlemsstaterna rätt att vidta allmänna åtgärder för att bekämpa skatteflykt, kan medlemsstaterna bara under vissa omständigheter som utgör grund för missbruk eller bedrägeri motsätta sig en tillämpning av gemenskapsrätten (dom av den 7 juni 2007 i mål C-178/05, kommissionen mot Grekland, REG 2007, s. I-4185, punkt 32).

30 Som kommissionen med all rätt har gjort gällande kan sådana bestämmelser alltså inte basera sig på en allmän misstanke om bedrägeri. De får bara antas i varje enskilt fall i syfte att hindra rent fiktiva upplägg som saknar ekonomisk förankring och som iscensätts i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha debiterats (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2007 i mål C-251/06, ING. AUER, REG 2007, s. I-9689, punkt 44). I denna typ av fall är det de behöriga nationella myndigheterna som har bevisbördan för att den ifrågavarande transaktionen utgör ett bedrägeri eller är fiktiv.

31 Konungariket Spanien har inte visat att dess lagstiftning uteslutande tar sikte på rent fiktiva upplägg i ovannämnda mening och domstolen konstaterar därför att kommissionen har grund för sin första anmärkning i den del den avser transaktioner som omfattas av artikel 7.1 b i direktiv 69/335.

Den andra anmärkningen

32 Denna andra anmärkning avser att artikel 19.3 i skattelagen, i vilken det föreskrivs att skatt på kapitaltillskott ska tas ut när sätet för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet för en kapitalassociation flyttas till Spanien och detta säte tidigare var beläget i en medlemsstat som inte tar ut någon skatt på kapitaltillskott som motsvarar den i spansk lagstiftning föreskrivna. Kommissionen har hävdat att artikel 4 i direktiv 69/335, som innehåller en uttömmande förteckning över de transaktioner som är skattepliktiga med avseende på skatt på kapitaltillskott, inte innehåller några bestämmelser om att denna skatt ska tas ut på en sådan transaktion som den som föreskrivs i denna bestämmelse i skattelagen, och den utgör följaktligen ett hinder för densamma.

33 Konungariket Spanien har genmält att syftet med nämnda bestämmelse är att förhindra att bestämmelserna i direktiv 69/335 används för att undvika att det spanska skattesystemet tillämpas, och att den därför rättfärdigas av målet att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Detta är fallet när kapitalassociationer som, trots att de redan från början ska bedriva sin verksamhet i Spanien, ändå bildas i en medlemsstat där detta bildande inte utlöser någon skatt på kapitaltillskott som är jämförbar med den som påförs i Spanien.

34 Svarandens argument kan inte godtas.

35 För det första gäller nämligen i detta avseende att enligt artikel 4.1 g och h i direktiv 69/335 ska skatt på kapitaltillskott betalas vid flyttning, från en medlemsstat till en annan, av sätet – platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet – för associationer som, vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott, anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra. Det enda kriterium som uppställs i denna bestämmelse för påförande av skatten på kapitaltillskott vid en sådan flyttning är följaktligen huruvida den ifrågavarande entiteten utgör en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten. En sådan flyttning kan alltså inte leda till att skatt på kapitaltillskott påförs om den ifrågavarande entiteten anses utgöra en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten och i den mottagande medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkterna 26, 27 och 29).

36 Det ska i detta sammanhang dessutom understrykas att det i artikel 3.1 i direktiv 69/335 på ett tvingande och för samtliga medlemsstater enhetligt sätt fastställs vilka associationer som utgör kapitalassociationer i den mening som avses i direktivet, något som även generaladvokaten har påpekat i punkt 62 i sitt förslag till avgörande.

37 Enligt artikel 19.3 i skattelagen gäller när en kapitalassociation flyttar sitt säte i form av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet till Spanien att denna medlemsstat tar ut en sådan skatt av associationen bara om denna inte har påförts en motsvarande skatt i ursprungsmedlemsstaten. Detta kriterium för ”beskattning” eller för ”skattskyldighet” i ursprungsmedlemsstaten motsvarar inte det ovannämnda kriteriet i artikel 4.1 g och h i direktiv 69/335, och det tillåter således att skatt på kapitaltillskott tas ut i de fall där detta inte föreskrivs i direktivet. Eftersom nämnda direktiv innebär en uttömmande harmonisering av området för medlemsstaternas beskattning vid flyttning av det stadgeenliga sätet eller sätet i form av platsen för den verkliga ledningen, är denna bestämmelse i skattelagen oförenlig med bestämmelserna i artikel 4.1 g och h i direktiv 69/335.

38 Nämnda bestämmelse strider för övrigt mot det allmänna system som inrättats genom direktiv 69/335. Det förhållandet att vissa medlemsstater har utnyttjat möjligheten enligt detta direktiv och avskaffat skatten på kapitaltillskott innebär således inte – när sätet i form av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet för en kapitalassociation flyttas från denna medlemsstat till en annan medlemsstat – att den sistnämnda medlemsstaten automatiskt kan ta ut en sådan skatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet ING. AUER, punkterna 34 och 35).

39 För det andra ska det konstateras att artikel 19.3 i skattelagen bygger på en allmän presumtion om bedrägeri, eftersom denna bestämmelse omfattar åtgärder som vidtas automatiskt och utan åtskillnad. Av de skäl som angetts i punkterna 29 och 30 i förevarande dom, och i enlighet med den domstolens fasta rättspraxis som citerats i dessa punkter, kan dock nämnda bestämmelse inte rättfärdigas av målsättningen att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt. Det ska i detta hänseende särskilt understrykas att en misstanke om missbruk inte kan grunda sig endast på den omständigheten att en association utnyttjar en av gemenskapsrätten skapad rätt till

etablering i en annan medlemsstat eller till utflyttning av denna associations säte (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkt 32).

40 Av detta följer således att talan ska bifallas såvitt avser den andra anmärkningen.

Den tredje anmärkningen

41 Kommissionen har genom denna anmärkning gjort gällande att artikel 20 i skattelagen leder till ett påförande av skatten på kapitaltillskott på den del av associationens kapital som är avsedd för den kommersiella verksamhet som bedrivs i Spanien, för alla filialer och för alla fasta driftställen som innehas av en kapitalassociation som har sitt stadgeenliga säte och sitt säte i form av platsen för den verkliga ledningen i en annan medlemsstat, där någon skatt liknande den som påförs i Spanien inte tas ut. Kommissionen har hävdat att en sådan beskattning strider mot regeln om fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilken stadgas i artikel 2.1 i direktiv 69/335.

42 Enligt artikel 20 i skattelagen ska entiteter som via filialer eller fasta driftställen bedriver kommersiell verksamhet i Spanien och som har sitt stadgeenliga säte liksom sitt säte i form av platsen för den verkliga ledningen i medlemsstater vilka inte påför dem någon skatt motsvarande den som tas ut i Spanien beskattas på samma sätt och enligt samma villkor som de spanska entiteterna när det gäller den del av kapitalet som är avsedd för nämnda verksamhet.

43 Av formuleringen i denna bestämmelse, där det talas om ”entiteter” som bedriver kommersiell verksamhet i Spanien via filialer eller fasta driftställen, framgår det att det i den spanska lagstiftningen föreskrivs att kapitalassociationer som har sitt säte i form av platsen för den verkliga ledningen i andra medlemsstater och som har filialer eller

fasta driftställen i Spanien ska beskattas för den del av kapitalet som är avsedd för den verksamhet som de ifrågavarande filialerna eller fasta driftställena bedriver i Spanien.

44 Konungariket Spanien har inte bestritt att denna beskattning i denna medlemsstat anses utgöra en skatt på kapitaltillskott som tas ut på de ifrågavarande transaktionerna. Svaranden har nämligen till sitt försvar bara gjort gällande att den ifrågavarande bestämmelsen rättfärdigas av ändamålet att undvika skatteundandragande i form av att en association bildas i Spanien och varpå det omedelbart etableras ett fast driftställe eller en filial, varifrån denna association kan bedriva kommersiell verksamhet i Spanien.

45 Beskattningen av sådana transaktioner utförda av kapitalassociationer som har sitt säte i form av platsen för den verkliga ledningen i andra medlemsstater strider mot artikel 2.1 i direktiv 69/335, där det föreskrivs att de transaktioner som ska påföras skatt på kapitaltillskott endast får beskattas i den medlemsstat där kapitalassociationens säte i form av platsen för den verkliga ledningen är beläget vid den tidpunkt när dessa transaktioner genomförs.

46 Denna beskattning, vilken utgör en åtgärd som tillämpas allmänt och utan åtskillnad, kan – av de skäl som angetts i punkterna 29 och 30 i förevarande dom – inte rättfärdigas av ändamålet att bekämpa skatteflykt och undandragande av skatt.

47 Av detta följer att talan ska bifallas såvitt avser kommissionens tredje anmärkning.

48 Mot bakgrund av vad som anförts ovan konstaterar domstolen att Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt direktiv 69/335 genom att

— uppställa de villkor som anges i artikel 96 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer för att de transaktioner som avses i artikel 7.1 b i direktiv 69/335 ska undantas från skatt på kapitaltillskott,

— föreskriva att skatt på kapitaltillskott ska tas ut vid flyttning av kapitalassociationers säte i form av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet från en medlemsstat till Spanien, om flyttningen inte har utlöst en liknande skatt i associationernas ursprungsmedlemsstat, och

— föreskriva att skatt på kapitaltillskott ska tas ut på kapital som är avsett för kommersiell verksamhet som bedrivs i Spanien av filialer eller fasta driftställen till associationer som är hemmahörande i en medlemsstat som inte påför någon liknande skatt.

49 Talan ska ogillas i övrigt.

Rättegångskostnader

50 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Konungariket Spanien har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Konungariket Spanien har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 73/79/EEG och 73/80/EEG av den 9 april 1973 och enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, genom att

— **uppställa de villkor som anges i artikel 96 i den andra tilläggsbestämmelsen i den konsoliderade versionen av lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), vilken godkändes genom kungligt lagdekret nr 4/2004 av den 5 mars 2004, för att de transaktioner som avses i artikel 7.1 b i rådets direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiven 73/79, 73/80 och 85/303, ska undantas från skatt på kapitaltillskott,**

— **föreskriva att skatt på kapitaltillskott ska tas ut vid flyttning av kapitalassociationers säte i form av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet från en medlemsstat till Spanien, om flyttningen inte har utlöst en liknande skatt i associationernas ursprungsmedlemsstat, och**

— **föreskriva att skatt på kapitaltillskott ska tas ut på kapital som är avsett för kommersiell verksamhet som bedrivs i Spanien av filialer eller fasta driftställen till associationer som är hemmahörande i en medlemsstat som inte påför någon liknande skatt.**

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Konungariket Spanien ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter