ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

9. července 2009 *

Ve věci C-397/07,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 27. srpna 2007,

Komise Evropských společenství, zastoupená E. Gippini Fournierem a M. Afonso, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému B. Plaza Cruz a M. Muñoz Pérezem, jako zmocněnci, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

* Jednací jazyk: španělština.

podporovanému

Řeckou republikou,

vedlejší účastnicí,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, T. von Danwitz, E. Juhász (zpravodaj), G. Arestis a J. Malenovský, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 15. ledna 2009,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 5. března 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím,

– že podřizuje uplatnění povinného osvobození od daně z kapitálu určitým podmínkám;

– že ukládá daň z kapitálu v případě, že je do Španělska přeneseno sídlo skutečného vedení či statutární sídlo kapitálových společností, které ve svém členském státě původu nepodléhaly dani podobné dani uplatňované ve Španělsku, a

– že ukládá daň z kapitálu určeného na obchodní činnosti vykonávané na španělském území prostřednictvím poboček či stálých provozoven společností usazených v členském státě, který neuplatňuje daň podobnou dani používané ve Španělsku,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 73/79/EHS ze dne 9. dubna 1973 (Úř. věst. L 103, s. 13) a směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122, dále jen „směrnice 69/335“).

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 V souladu s jejím prvním bodem odůvodnění je cílem směrnice 69/335 podpora volného pohybu kapitálu s cílem vytvoření hospodářské unie mající charakteristické rysy obdobné rysům vnitřního trhu. Za tímto účelem, jak vyplývá z jejího šestého až osmého bodu odůvodnění, směřuje uvedená směrnice k harmonizaci daně, které podléhají vklady do společností v Evropském společenství, zavedením jediné daně z kapitálových vkladů, která může být v rámci společného trhu uložena pouze jednou, a zrušením všech ostatních nepřímých daní s týmiž vlastnostmi jako tato jediná daň.

3 Podle článku 1 směrnice 69/335 tak „[č]lenské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností [harmonizovanou] daň […]“.

4 Článek 2 směrnice 69/335 rozděluje zdaňovací pravomoci mezi členské státy v této oblasti. Stanoví:

„1. Operace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jsou zdanitelné výlučně v členském státě, v němž se nachází sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti v době, kdy jsou operace uskutečňovány.

[…]

3. Nachází-li se statutární sídlo a sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti ve třetí zemí, může být poskytnutí investičního nebo provozního kapitálu její stálé provozovně, která se nachází v některém členském státě, zdaněno členským státem, na jehož území se stálá provozovna nachází.“

5 V článku 4 odst. 1 směrnice 69/335 jsou vyjmenovány operace, které musejí být předmětem daně z kapitálu, jako jsou zejména založení kapitálové společnosti a zvýšení jejího základního kapitálu. Uvedené ustanovení rovněž jako operace, které jsou předmětem daně z kapitálu, stanoví:

„g) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována;

h) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována.“

6 Článek 7 směrnice 69/335 se týká sazeb daně z kapitálu. Ve svém původním znění tento článek stanovil:

„1. Do vstupu v platnost předpisů, která přijme Rada na základě odstavce 2,

a) nesmí sazba daně z kapitálu přesáhnout 2 % nebo být nižší než 1 %,

b) bude tato sazba snížena o nejméně 50 %, jestliže jedna nebo více kapitálových společností vloží všechen svůj obchodní majetek nebo jednu nebo více oblastí své činnosti do jedné nebo více kapitálových společností, které jsou zakládány nebo již existují.

[…]“

7 Toto posledně uvedené snížení sazby daně z kapitálu, které podléhá určitým podmínkám, je stanoveno pro operace obecně nazývané „restrukturalizační operace, které se týkají kapitálových společností“.

8 Směrnice Rady 73/80/EHS ze dne 9. dubna 1973 o stanovení společných sazeb daně z kapitálu (Úř. věst. L 103, s. 15) snížila s účinností od 1. ledna 1976 sazbu daně z kapitálu uvedenou v tomto původním znění čl. 7 odst. 1 písm. b) pro restrukturalizační operace, které se týkají kapitálových společností, a stanovila ji na 0 % až 0,50 %.

9 Směrnicí 73/79 bylo k výše uvedenému ustanovení čl. 7 odst. 1 připojeno písmeno ba), podle kterého členské státy mají možnost rozšířit použití snížené sazby daně z kapitálu na operace, na které lze nahlížet stejně jako na výše uvedené restrukturalizační operace, tedy „[…] pokud kapitálová společnost, která je zakládána nebo již existuje, nabývá podíly představující nejméně 75 % upsaného základního kapitálu jiné kapitálové společnosti […]“.

10 Podle druhého bodu odůvodnění směrnice 73/79 v takovém případě totiž společnost nabude část podílů na jiné společnosti tak, že obecně získá úplnou rozhodovací pravomoc v této společnosti.

11 Směrnice 85/303 ve svém čtvrtém bodě odůvodnění uvedla, „[…] že by měly být povinně osvobozeny od daně operace, které jsou nyní předmětem snížené sazby daně z kapitálu“, a následujícím způsobem změnila článek 7 směrnice 69/335:

„1. Členské státy osvobodí od daně z kapitálu operace, […] které byly k 1. červenci 1984 od daně osvobozeny nebo zdaňovány sazbou nejvýše 0,50 %.

[…]

2. Členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 buď osvobodit od daně z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %.

[…]“

Vnitrostátní právní úprava

Úprava restrukturalizačních operací, které se týkají kapitálových společností

12 Článek 1 odst. 1 bod 2 kodifikovaného znění zákona o dani z převodů majetku a listinných právních aktů (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), který byl schválen na základě královského legislativního nařízení č. 1/1993 ze dne 24. září 1993 (BOE ze dne 20. října 1993, dále jen „zákon o dani“) stanoví nepřímou daň pro některé operace, které se týkají kapitálových společností. Podle čl. 19 odst. 1 bodu 1 zákona o dani jsou operacemi, které podléhají dani, založení společnosti, zvýšení a snížení jejího základního kapitálu, fúze, rozdělení a zrušení společností.

13 Co se týče operací osvobozených od daně, uvádí čl. 45 část I písm. b) bod 10 zákona o dani ve spojení s článkem 21 téhož zákona a s druhým doplňkovým ustanovením konsolidovaného znění zákona o korporační dani (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), který byl schválen na základě královského legislativního nařízení č. 4/2004 ze dne 5. března 2004 (BOE ze dne 11. března 2004, dále jen „zákon o korporační dani“), že operace fúze, rozdělení, vklady podílů společností a výměny podílů, definované v kapitole VIII, hlavě VII zákona o korporační dani, který v této souvislosti zavádí zvláštní režim, jsou osvobozeny od daně, s výhradou, že tento režim je na dotčenou operaci použitelný.

14 Článek 96 zákona o korporační dani, nazvaný „Použití daňového režimu“, stanoví podmínky pro použitelnost uvedeného zvláštního režimu:

„1. Použití zvláštního režimu stanoveného v této kapitole předpokládá, že byl zvolen podle následujících ustanovení:

a) V případě operací fúze nebo rozdělení musí být tato volba zahrnuta do návrhu a smluv o fúzi nebo rozdělení zanikajících a nástupnických podniků, které mají své daňové sídlo ve Španělsku.

[…]

b) V případě věcných vkladů uskutečňuje volbu nástupnický podnik a tato volba musí být uvedena v odpovídající společenské smlouvě nebo, pokud taková smlouva neexistuje, ve veřejné listině, která je vyhotovena o této operaci nebo smlouvě.

[…]

c) V případě výměny podílů uskutečňuje volbu nástupnický podnik a tato volba musí být uvedena v odpovídající společenské smlouvě nebo, pokud taková smlouva neexistuje, ve veřejné listině, která je vyhotovena o této operaci nebo smlouvě. V případě veřejné nabídky akcií k prodeji uskutečňuje volbu orgán společnosti odpovědný za tuto nabídku a tato volba musí být uvedena v informačních dokumentech o nabídce.

[…]

V každém případě musí být volba oznámena ministerstvu financí ve formě a lhůtách, které stanoví příslušná ustanovení.

2. Režim stanovený v této kapitole se neuplatní, pokud cílem uskutečněné operace je především daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Režim se zejména neuplatní, pokud operace není provedena z významných hospodářských důvodů, jako je restrukturalizace nebo racionalizace činností zúčastněných podniků, nýbrž má být pomocí ní dosaženo pouze daňového zvýhodnění.

[…]“

Přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla kapitálové společnosti

15 Podle ustanovení čl. 19 odst. 3 zákona o dani představuje skutečnost zakládající povinnost k dani:

„Přenesení sídla skutečného vedení společnosti nebo statutárního sídla společnosti do Španělska, pokud se ani první, ani druhé sídlo nenacházelo předtím v členském státě […] nebo pokud v těchto státech nepodléhal podnik dani, která je obdobná dani uvedené v této hlavě.“

Zdanění v případě poboček či stálých provozoven kapitálové společnosti usazené v jiném členském státě

16 Podle článku 20 zákona o dani:

„Podniky, které prostřednictvím poboček nebo stálých provozoven uskutečňují na španělském území obchodní činnosti a jejichž statutární sídlo nebo sídlo skutečného vedení společnosti se nenachází v zemích […] [S]polečenství nebo, pokud se nachází v takových zemích, nepodléhají dani, která je podobná dani uvedené v této hlavě, jsou zdaněny stejným způsobem a za stejných podmínek jako španělské společnosti, pokud jde o část kapitálu, který je určen na tyto obchodní činnosti."

Postup před zahájením soudního řízení

17 Komise měla pochybnosti, zda výše uvedená ustanovení španělské právní úpravy jsou v souladu s požadavky směrnice 69/335, a proto zaslala Španělskému království dne 19. prosince 2003 výzvu dopisem a dne 18. října 2004 doplňující výzvu dopisem. Na první výzvu odpověděly španělské orgány dopisem ze dne 3. února 2004, na doplňující výzvu pak dopisem ze dne 24. listopadu 2004. Jelikož tyto odpovědi potvrdily původní obavy Komise, zaslala Španělskému království dne 13. července 2005 odůvodněné stanovisko. Po odpovědi španělských orgánů dne 18. července 2006 na uvedené odůvodněné stanovisko byly vytýkané skutečnosti Komise konkretizovány a popsány v projednávané žalobě.

K žalobě

K prvnímu žalobnímu důvodu

18 Tento první žalobní důvod se týká podmínek stanovených v článku 96 zákona o korporační dani, které musejí být splněny k tomu, aby dotčené společnosti mohly využít zvláštního režimu osvobození od daně upraveného v kapitole VIII hlavě VII téhož zákona. Komise tvrdí, že tyto podmínky jsou nepřípustné, pokud jde o operace, které jsou povinně osvobozeny od daně z kapitálu podle směrnice 69/335.

19 Navzdory obecné formulaci tohoto žalobního důvodu vyplývá z odůvodnění žaloby, že se tento žalobní důvod týká operací spadajících do čl. 7 odst. 1 písm. b) a operací spadajících do čl. 7 odst. 1 písm. ba) směrnice 69/335, ve znění směrnic 73/79 a 73/80, před novelizací provedenou směrnicí 85/303. Obsah výše uvedených ustanovení s ohledem na odkaz provedený čl. 7 odst. 1, ve znění této posledně uvedené směrnice, na situaci existující k 1. červenci 1984 zůstává relevantní i po vstupu této směrnice v platnost.

20 V tomto ohledu je úvodem třeba připomenout, že rozsudkem ze dne 21. června 2007, Optimus – Telecomunicações (C-366/05, Sb. rozh. s. I-4985, body 25 až 33), Soudní dvůr rozhodl, že pokud se stát, jakým je v projednávané věci Španělské království, stal členem Společenství s účinností od 1. ledna 1986, datum 1. července 1984, jež slouží jako referenční datum pro účely povinného osvobození od daně stanoveného v čl. 7 odst. 1 směrnice 69/335, ve znění směrnice 85/303, platí rovněž pro tento stát. Na jednání před Soudním dvorem zástupce Španělského království poukázal na právní úpravu operací, které se týkají kapitálových společností, jež byly údajně zdaňovány v tomto členském státě k 1. červenci 1984. Účastníci řízení, kteří byli předsedou soudního kolegia vyzváni k zaujetí stanoviska k tomuto sdělení, které by mohlo představovat novou skutečnost, souhlasili s tím, aby Soudní dvůr o této věci rozhodl na základě jemu předložených spisů účastníků řízení.

21 Co se týče operací spadajících do čl. 7 odst. 1 písm. b), byla sazba daně z kapitálu povinně snížena s účinností od 1. ledna 1976 směrnicí 73/80 a stanovena ve výši 0 % až 0,50 %. V důsledku novelizace čl. 7 odst. 1 směrnicí 85/303 byly tudíž dotčené operace od 1. ledna 1986 povinně osvobozeny od daně z kapitálu. Skutečnosti vytýkané Komisí se proto týkají těchto operací.

22 Co se naproti tomu týče operací spadajících do čl. 7 odst. 1 písm. ba), pro něž bylo snížení sazby daně z kapitálu v okamžiku vložení tohoto ustanovení směrnicí 73/79 pouze fakultativní, tyto operace musely být povinně osvobozeny od daně z kapitálu na základě směrnice 85/303, pouze pokud byly k 1. červenci 1984, referenčnímu datu platnému podle výše uvedeného rozsudku Optimus – Telecomunicações rovněž pro Španělské království, osvobozeny od daně nebo zdaňovány sazbou daně nejvýše 0,50 %. K tomuto dni nepodléhaly dotčené operace jednotně a povinně sazbě daně z kapitálu způsobující jejich povinné osvobození od daně na základě směrnice 85/303.

23 Komise přitom v projednávané věci nepředložila žádný poznatek, jenž by mohl prokázat, že operace spadající do čl. 7 odst. 1 písm. ba) směrnice 69/335 byly k 1. červenci 1984 ve Španělsku osvobozeny od daně nebo zdaňovány sazbou daně nejvýše 0,50 %, takže tyto operace nemohou být považovány za povinně osvobozené od daně z kapitálu na základě směrnice 69/335. Je tudíž třeba zamítnout první žalobní důvod v rozsahu, v němž se týká uvedeného čl. 7 odst. 1 písm. ba) uvedené směrnice, a pokračovat v přezkumu tohoto žalobního důvodu, co se týče operací uvedených v čl. 7 odst. 1 písm. b).

24 Komise v tomto ohledu konkrétně vytýká, že podle španělské právní úpravy musí dotčená společnost, aby mohla být, co se týče dotčených operací, osvobozena od daně stanovené v čl. 1 odst. 1 bodě 2 zákona o dani, formálně zvolit zvláštní režim osvobození od daně zavedený kapitole VIII hlavě VII zákona o korporační dani, zatímco směrnice 69/335, ve znění směrnice 85/303, stanoví povinné osvobození od daně pro uvedené operace, aniž by podléhalo dodržení podmínek, jako je volba zvláštního režimu

osvobození od daně. Mimoto dotčená společnost musí o této volbě informovat ministerstvo financí, což podle Komise představuje dodatečnou překážku použití osvobození od daně.

25 Španělské království sice nezpochybňuje, že tyto operace patří do kategorie operací, které musejí být povinně osvobozeny od daně, v zásadě však uvádí, že volba zvláštního režimu osvobození od daně neukládá dotčené společnosti žádnou hmotnou zátěž a představuje minimální podmínku čistě formální povahy. Jedinou věcnou podmínkou, které podléhá použití uvedeného režimu, je to, aby cílem dotčené operace nebyl především daňový únik nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Povinnost oznámení operace daňovým orgánům slouží podle Španělského království pouze k ověření existence významných hospodářských důvodů, které mohou odůvodnit dotčenou operaci.

26 Tato posledně uvedená argumentace nemůže být přijata.

27 Je totiž třeba zdůraznit, že směrnice 69/335 za účelem podpořit volný pohyb kapitálu harmonizací a, v rozsahu, v němž je to proveditelné, postupným zrušením daně z kapitálu stanovila osvobození od této daně pro operace spadající do jejího čl. 7 odst. 1 písm. b). Toto osvobození od daně je povinné a bezpodmínečné a představuje pro dotčené společnosti právo, jehož výkon musí být na vnitrostátní úrovni zajištěn jednoduše a jednoznačně.

28 Začlenění tohoto práva do zvláštního vnitrostátního režimu a podmínění jeho výkonu formální volbou tohoto režimu může u dotčených společností vyvolat pochybnost nebo nejednoznačnost, co se týče původu tohoto práva a podmínek jeho výkonu, a již jen z tohoto důvodu nemůže být považováno za slučitelné se systémem vytvořeným směrnicí 69/335. Krom toho povinnost zvolit uvedený zvláštní režim nepředstavuje pouhou formalitu, jelikož tato volba musí být oznámena daňovým orgánům ve formě a lhůtách stanovených vnitrostátní právní úpravou. Tato dvojí povinnost volby

a informování jakožto podmínky výkonu práva bezpodmínečně přiznaného směrnicí 69/335 představuje překážku, která je s touto směrnicí v rozporu.

29 Předmětný zvláštní režim nemůže být odůvodněn cílem boje proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. V souladu s judikaturou Soudního dvora totiž platí, že pokud směrnice 69/335 úplně harmonizuje případy, v nichž členské státy mohou ukládat daň z kapitálu, a tato směrnice neobsahuje žádné výslovné ustanovení povolující členským státům přijmout obecná opatření pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem, mohou členské státy použití práva Společenství bránit pouze ve výjimečných případech představujících zneužití nebo podvod (rozsudek ze dne 7. června 2007, Komise v. Řecko, C-178/05, Sb. rozh. s. I-4185, bod 32).

30 V důsledku toho, jak správně uvádí Komise, nemohou být taková opatření založena na obecném podezření na existenci daňového úniku. Taková opatření mohou být přijata pouze případ od případu, aby zabránila čistě vykonstruovaným operacím postrádajícím hospodářskou podstatu s cílem vyhnout se obvykle dlužné dani (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, ING. AUER, C-251/06, Sb. rozh. s. I-9689, bod 44). Rozumí se, že v takových případech příslušné vnitrostátní orgány nesou důkazní břemeno, co se týče podvodné nebo vykonstruované povahy dotčené operace.

31 Jelikož Španělské království nepředložilo důkaz, že se jeho právní úprava týká pouze čistě vykonstruovaných operací ve výše uvedeném smyslu, je třeba konstatovat, že první žalobní důvod uplatněný Komisí je opodstatněný v rozsahu, v němž se týká operací spadajících do čl. 7 odst. 1 písm. b) směrnice 69/335.

K druhému žalobnímu důvodu

32 Tento druhý žalobní důvod vychází z čl. 19 odst. 3 zákona o dani, který stanoví, že skutečností zakládající povinnost k dani je přenesení sídla skutečného vedení kapitálové společnosti nebo statutárního sídla kapitálové společnosti do Španělska, pokud se toto sídlo předtím nacházelo v členském státě, který neukládá daň z kapitálu podobnou dani stanovené španělskou právní úpravou. Komise tvrdí, že článek 4 směrnice 69/335, který obsahuje taxativní výčet operací, které jsou předmětem daně z kapitálu, nestanoví jako skutečnost zakládající povinnost k této dani takovou operaci, jakou je operace stanovená v tomto ustanovení zákona o dani, a v důsledku toho jí brání.

33 Španělské království odpovídá, že uvedené ustanovení má za cíl zamezit tomu, aby ustanovení směrnice 69/335 byla použita s cílem obejít použití španělského daňového režimu, a je tedy odůvodněno cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. To platí pro kapitálové společnosti, které jsou sice od počátku určeny k tomu, aby vykonávaly svou činnost ve Španělsku, avšak jsou založeny v členském státě, kde toto založení nepodléhá dani z kapitálu podobné dani uplatňované ve Španělsku.

34 Argumentace žalovaného nemůže být přijata.

35 V tomto ohledu je totiž zaprvé třeba uvést, že podle čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) směrnice 69/335 dani z kapitálu podléhá přenesení sídla (skutečného nebo statutárního) společností, které jsou v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu považovány za kapitálové společnosti, do tohoto členského státu z prvního členského státu, ve kterém nejsou za kapitálové společnosti považovány. Jediným kritériem, kterému toto ustanovení podřizuje použití daně z kapitálu v případě takového přenesení sídla, je tudíž kritérium, zda dotčená entita představuje „kapitálovou společnost“ v členském státě původu. Takové přenesení tak nemůže podléhat dani z kapitálu, pokud dotčená entita je považována za „kapitálovou společnost“ v členském státě původu a v hostitelském členském státě (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, body 26, 27 a 29).

36 V tomto kontextu je ještě třeba zdůraznit, že, jak poznamenává generální advokátka v bodě 62 svého stanoviska, otázka, které entity je třeba ve smyslu směrnice považovat za „kapitálové společnosti“ pro účely použití daně z kapitálu, je pro členské státy jednotně a kogentně upravena v čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335.

37 Článek 19 odst. 3 zákona o dani podřizuje uplatnění daně z kapitálu ve Španělsku v případě přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla kapitálové společnosti do tohoto členského státu kritériu, zda tato společnost podobné dani nepodléhala v členském státě původu. Toto kritérium „zdanění“ nebo „daňové povinnosti“ v členském státě původu neodpovídá výše uvedenému kritériu, stanovenému v čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) směrnice 69/335, a umožňuje tak uložení daně z kapitálu v případech, kdy to tato směrnice nestanoví. Jelikož uvedená směrnice vyčerpávajícím způsobem harmonizuje oblast zdanění členskými státy v případě přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení, je toto ustanovení zákona o dani neslučitelné s ustanoveními čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) směrnice 69/335.

38 Uvedené ustanovení je mimoto v rozporu s obecným systémem zavedeným směrnicí 69/335. Skutečnost, že některé členské státy využily možnosti poskytnuté touto směrnicí a upustily od výběru daně z kapitálu, totiž neznamená, že při přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla kapitálové společnosti z jednoho členského státu do druhého členského státu tento posledně uvedený stát automaticky může takovou daň uplatnit (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ING. AUER, body 34 a 35).

39 Zadruhé je třeba konstatovat, že čl. 19 odst. 3 zákona o dani je založen na obecné domněnce daňového úniku, neboť toto ustanovení obsahuje opatření používaná automaticky a bez rozdílu. Z důvodů uvedených v bodech 29 a 30 tohoto rozsudku a v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora citovanou v těchto bodech nemůže být uvedené ustanovení odůvodněno cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem. V tomto ohledu je konkrétněji třeba zdůraznit, že výkon práva vytvořeného právem Společenství, jako je usazení společnosti v jiném členském státě

nebo přenesení jejího sídla, nemůže sám o sobě odůvodňovat podezření ze zneužití (výše uvedený rozsudek Komise v. Řecko, bod 32).

40 Druhý žalobní důvod musí být tudíž považován za opodstatněný.

K třetímu žalobnímu důvodu

41 V rámci tohoto žalobního důvodu Komise uvádí, že článek 20 zákona o dani vede k uplatnění daně z kapitálu pro část základního kapitálu, který je určen na obchodní činnosti vykonávané na španělském území, na každou pobočku a stálou provozovnu kapitálové společnosti, jejíž statutární sídlo a sídlo skutečného vedení se nacházejí v jiném členském státě, který neukládá daň podobnou dani požadované ve Španělsku. Komise tvrdí, že takové zdanění je v rozporu s pravidlem rozdělení daňových pravomocí mezi členskými státy, stanoveným v čl. 2 odst. 1 směrnice 69/335.

42 Podle článku 20 daňového zákona podniky, které prostřednictvím poboček nebo stálých provozoven uskutečňují na španělském území obchodní činnosti a jejichž statutární sídlo nebo sídlo skutečného vedení společnosti se nenachází ve členských státech, které je nepodrobí podobnému zdanění, jaké se uplatňuje ve Španělsku, jsou zdaněny stejným způsobem a za stejných podmínek jako španělské společnosti, pokud jde o část kapitálu, který je určen na tyto obchodní činnosti.

43 Z formulace tohoto ustanovení, které odkazuje na „podniky“, které ve Španělsku uskutečňují obchodní činnosti prostřednictvím poboček nebo stálých provozoven, vyplývá, že španělská právní úprava stanoví zdanění kapitálových společností, které mají své sídlo skutečného vedení v jiných členských státech a kterým patří pobočky

a stálé provozovny umístěné na španělském území, a to pro část kapitálu, která je určena na operace vykonávané dotčenými pobočkami či stálými provozovnami na španělském území.

44 Španělské království nezpochybňuje, že tato daň je v tomto členském státě považována za daň z kapitálu ukládanou na dotčené operace. Žalovaný totiž na svou obhajobu pouze uvádí, že dotčené ustanovení je odůvodněno cílem zabránit jednáním vedoucím k vyhýbání se daňovým povinnostem, která spočívají v založení společnosti v členském státě, který nestanoví daň podobnou španělské dani, a následném okamžitém založení stálé provozovny nebo pobočky ve Španělsku, z níž tato společnost uskutečňuje obchodní činnosti ve Španělsku.

45 Zdanění takových operací kapitálových společností, které mají své sídlo skutečného vedení v jiných členských státech, je však v rozporu s čl. 2 odst. 1 směrnice 69/335, který uvádí, že operace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jsou zdanitelné výlučně v členském státě, v němž se nachází sídlo skutečného vedení kapitálové společnosti v době, kdy jsou operace uskutečňovány.

46 Toto zdanění, které představuje obecné opatření použitelné bez rozdílu, nemůže být odůvodněno cílem boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, z důvodů uvedených v bodech 29 a 30 tohoto rozsudku.

47 Třetí žalobní důvod uplatněný Komisí je tudíž opodstatněný.

48 Vzhledem ke všem výše uvedeným úvahám je třeba konstatovat, že Španělské království tím,

– že podřizuje osvobození od daně z kapitálu týkající se operací uvedených v čl. 7 odst. 1 písm. b) směrnice 69/335 podmínkám stanoveným v článku 96 zákona o korporační dani,

– že ukládá daň z kapitálu v případě přenesení sídla skutečného vedení či statutárního sídla kapitálových společností, které ve svém členském státě původu nepodléhaly podobné dani, z jednoho členského státu do Španělska a

– že ukládá daň z kapitálu určeného na obchodní činnosti vykonávané na španělském území prostřednictvím poboček či stálých provozoven společností usazených ve členském státě, který neuplatňuje podobnou daň,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice 69/335.

49 Ve zbývající části se žaloba zamítá.

K nákladům řízení

50 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Španělské království bylo ve svých důvodech z převážné části neúspěšné, je důvodné mu uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Španělské království tím,

– **že podřizuje osvobození od daně z kapitálu týkající se operací uvedených v čl. 7 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 73/79/EHS ze dne 9. dubna 1973, směrnice Rady 73/80/EHS ze dne 9. dubna 1973 a směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, podmínkám stanoveným v článku 96 druhého doplňkového ustanovení konsolidovaného znění zákona o korporační dani (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), který byl schválen na základě královského legislativního nařízení č. 4/2004 ze dne 5. března 2004,**

– **že ukládá daň z kapitálu v případě přenesení sídla skutečného vedení či statutárního sídla kapitálových společností, které ve svém členském státě původu nepodléhaly podobné dani, z jednoho členského státu do Španělska a**

– **že ukládá daň z kapitálu určeného na obchodní činnosti vykonávané na španělském území prostřednictvím poboček či stálých provozoven společností usazených ve členském státě, který neuplatňuje podobnou daň,**

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají ze směrnice 69/335, ve znění směrnic 73/79, 73/80 a 85/303.

2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**

3) **Španělskému království se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.