TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2009. gada 9. jūlijā *

Lieta C-397/07

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam, ko 2007. gada 27. augustā cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv E. Žipinī Furnjē [*E. Gippini Fournier*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Spānijas Karalisti, ko pārstāv B. Plasa Krusa [*B. Plaza Cruz*] un M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], pārstāvji, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāja,

* Tiesvedības valoda — spāņu.

ko atbalsta

Grieķijas Republika,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], tiesneši T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], E. Juhāss [*E. Juhász*] (referents), Dž. Arestis [*G. Arestis*] un J. Malenovskis [*J. Malenovský*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre M. Fereira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 15. janvāra tiesas sēdi,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 5. marta tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Savā prasības pieteikumā Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka:

— piemērojot zināmus nosacījumus obligātam atbrīvojumam no kapitāla nodokļa,

— uzliekot kapitāla nodokli tādu sabiedrību faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanai uz Spāniju, kurām to izcelsmes valstī nebija jāmaksā Spānijā piemērotajam nodoklim līdzīgs nodoklis, un

— apliekot ar kapitāla nodokli kapitālu, ko izmanto komercdarījumiem, kurus Spānijas teritorijā veic tādu kapitāla sabiedrību filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības, kas dibinātas citā dalībvalstī, kurā nepiemēro Spānijas nodoklim līdzīgu nodokli,

Spānijas Karaliste nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvā 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīvu 73/79/EEK (OV L 103, 13. lpp.) un 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

2 Atbilstoši preambulas pirmajam apsvērumam Direktīvas 69/335 mērķis ir veicināt kapitāla brīvu apriti, lai izveidotu ekonomisku savienību, kuras pamatiezīmes ir līdzīgas iekšējā tirgus pamatiezīmēm. Šajā nolūkā šīs direktīvas mērķis, kā tas izriet arī no tās sestā līdz astotajam apsvērumam, ir saskaņot nodokli, kas sabiedrībām Eiropas kopienā ir jāmaksā par kapitālu, ieviešot vienotu kapitāla piesaistīšanas nodokli, ko kopējā tirgū var uzlikt tikai vienu reizi, un atceļot citus netiešos nodokļus, kuriem ir tādas pašas pamatiezīmes kā šim vienotajam kapitāla nodoklim.

3 Direktīvas 69/335 1. pantā ir noteikts, ka "dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli, kas ir saskaņots".

4 Direktīvas 69/335 2. pantā ir noteikts nodokļu iekasēšanas kompetences sadalījums šajā jomā starp dalībvalstīm. Tajā ir noteikts:

"1. Darījumiem, uz ko attiecas kapitāla nodoklis, to uzliek tikai tajā dalībvalstī, kuras teritorijā ir kapitāla sabiedrības faktiskais vadības centrs, tad, kad notiek šādi darījumi.

[..]

3. Ja kapitāla sabiedrības juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs ir trešā valstī, nodokli par pamatkapitāla vai apgrozāmā kapitāla nodrošināšanu filiālei, kas atrodas kādā dalībvalstī, var uzlikt tajā dalībvalstī, kuras teritorijā ir filiāle."

5 Direktīvas 69/335 4. panta 1. punktā ir uzskaitīti darījumi, par kuriem jāmaksā kapitāla nodoklis, kā, piemēram, kapitāla sabiedrības izveidošanai vai kapitāla sabiedrības pamatkapitāla palielināšanai. Saskaņā ar šo noteikumu kapitāla nodokli uzliek arī šādiem darījumiem:

"g) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu faktiskā vadības centra pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ;

h) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, kuru faktiskais vadības centrs ir trešā valstī, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ."

6 Direktīvas 69/335 7. pantā ir noteikta kapitāla nodokļa likme. Panta sākotnējā redakcijā bija noteikts:

"1. Tikmēr, kamēr stājas spēkā noteikumi, kas Padomei jāpieņem saskaņā ar 2. punktu:

a) kapitāla nodokļa likme nevar pārsniegt 2 % vai būt mazāka par 1 %;

b) šo likmi samazina par 50 vai vairāk procentiem, ja viena vai vairākas kapitāla sabiedrības visus savus aktīvus un pasīvus vai vienu vai vairākas sava uzņēmuma daļas nodod vienai vai vairākām topošām vai pastāvošām kapitāla sabiedrībām.

[..]"

7 Šis pēdējais kapitāla nodokļa samazinājums, kas ir atkarīgs no zināmiem nosacījumiem, ir paredzēts darījumiem, ko parasti sauc par "kapitāla sabiedrību pārstrukturēšanu".

8 Ar Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīvu 73/80/EEK, ar ko nosaka kopējas kapitāla nodokļa likmes (OV L 103, 15. lpp.), no 1976. gada 1. janvāra tika samazināta 7. panta 1. punkta b) apakšpunkta sākotnējā redakcijā noteiktā kapitāla nodokļa likme kapitāla sabiedrību pārstrukturēšanai, nosakot to no 0 % līdz 0,50 %.

9 Ar Direktīvu 73/79 iepriekš minētais 7. panta 1. punkts tika papildināts ar b a) apakšpunktu, saskaņā ar kuru dalībvalstis var paplašināt kapitāla nodokļa samazinātās likmes piemērošanu darījumiem, kas ir pielīdzināmi iepriekš minētajai pārstrukturēšanai, proti, "ja topoša vai pastāvoša kapitāla sabiedrība iegūst citā kapitāla sabiedrībā vismaz 75 % iepriekš emitēto kapitāla daļu".

10 Šādā gadījumā saskaņā ar Direktīvas 73/79 preambulas otro apsvērumu sabiedrība iegūst tādu kapitāla daļu proporciju citā sabiedrībā, kā rezultātā tā iegūst absolūtu lēmējvaru šajā pēdējā sabiedrībā.

11 Ar Direktīvu 85/303, kuras preambulas ceturtajā apsvērumā ir teikts, ka, "tā kā no kapitāla nodokļa obligāti būtu jāatbrīvo darījumi, kuriem to pašlaik piemēro ar samazinātu likmi," tika grozīts Direktīvas 69/335 7. pants šādi:

"1. Dalībvalstis no kapitāla nodokļa atbrīvo darījumus, [..] kam 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,50 % vai mazāka.

[..]

2. Dalībvalstis var vai nu piešķirt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa visiem darījumiem, kas nav minēti 1. punktā, vai uzlikt tiem nodokli ar vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 %.

[..]"

Valsts tiesiskais regulējums

Kapitāla sabiedrību pārstrukturēšanas darījumu aplikšana ar nodokli

12 Likuma par nodokli, ko uzliek īpašuma atsavināšanai un dokumentāri apliecinātiem tiesiskiem darījumiem, kodificētā teksta 1. panta 1. punkta 2) apakšpunktā (*Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*), kas ir apstiprināts ar Karaļa 1993. gada 24. septembra Dekrētlikumu Nr. 1/1993 (1993. gada 20. oktobra *BOE*; turpmāk tekstā — "Likums par nodokli"), ir noteikts netiešs nodoklis par zināmiem komercsabiedrību darījumiem. Saskaņā ar Likuma par nodokli 19. panta 1. punkta 1) apakšpunktu nodoklis tiek uzlikts par sabiedrības izveidošanu, kapitāla palielināšanu un samazināšanu, kā arī par sabiedrību apvienošanos, sadalīšanu un likvidāciju.

13 Runājot par darījumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, Likuma par nodokli 45. panta I daļas b) apakšpunkta desmitajā daļā, skatot kopā ar šā likuma 21. pantu un Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli konsolidētās redakcijas otro papildnoteikumu (*Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*), kas ir apstiprināts ar Karaļa 2004. gada 5. marta Dekrētlikumu Nr. 4/2004 (2004. gada 11. marta *BOE*; turpmāk tekstā — "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli"), ir noteikts, ka tādi darījumi kā apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa, kas definēta VIII nodaļas VII sadaļā Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli, ar ko šajā sakarā tiek izveidots īpašs režīms, ir atbrīvoti no nodokļa ar nosacījumu, ka šis režīms ir piemērojams attiecīgajam darījumam.

14 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 96. pantā, kura nosaukums ir "Nodokļu režīma piemērošana," ir noteikti šī īpašā režīma piemērošanas nosacījumi. Tajā ir noteikts:

"1. Ar šo nodaļu izveidotā īpašā režīma piemērošanas nosacījums ir šī režīma izvēle saskaņā ar šādiem noteikumiem:

a) apvienošanas vai sadalīšanas gadījumā šī režīma izvēle ir jānorāda šo darījumu dalībnieku, kuri ir Spānijas nodokļu rezidenti, apvienošanas vai sadalīšanas projektā un sabiedrības līgumos;

[..]

b) mantiska ieguldījuma gadījumā režīma izvēli nosaka iegūstošais uzņēmums, un šāda izvēle ir jānorāda attiecīgā sabiedrības lēmumā vai, ja tāda nav, publiski apliecinātā aktā, kas tiek izdots par attiecīgo darījumu vai līgumu;

[..]

c) kapitāldaļu apmaiņas gadījumā režīma izvēli nosaka iegūstošais uzņēmums, un šāda izvēle ir jānorāda attiecīgā sabiedrības lēmumā vai, ja tāda nav, publiski apliecinātā aktā, kas tiek izdots par attiecīgo darījumu vai līgumu. Ja akcijas tiek piedāvātas publiskā tirdzniecībā, tad izvēli nosaka par piedāvājumu atbildīgā sabiedrības institūcija, un šāda izvēle ir jānorāda informācijas materiālos par piedāvājumu.

[..]

Katrā šajā gadījumā par izvēles izmantošanu jāpaziņo Finanšu ministrijai spēkā esošos tiesību aktos noteiktā kārtībā un termiņā.

2. Ar šo nodaļu izveidoto režīmu nepiemēro, ja veiktā darījuma mērķis ir nodokļu krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Režīmu it īpaši nepiemēro tad, ja darījums ir veikts nevis tādu lietderīgu ekonomisku iemeslu dēļ kā darījumā iesaistīto vienību darbības pārstrukturēšana vai racionalizēšana, bet gan tā vienīgais mērķis ir iegūt nodokļu priekšrocību.

[..]"

Kapitāla sabiedrības faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšana

15 Saskaņā ar Likuma par nodokli 19. panta 3. punkta noteikumiem ar nodokli apliekamais darījums ir:

"sabiedrības faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšana uz Spāniju, ja ne viens, ne otrs iepriekš nav atradies [..] dalībvalstī vai ja iepriekš uzņēmumam nav bijis jāmaksā šajā nodaļā paredzētajam nodoklim līdzīgs nodoklis."

Citā dalībvalstī dibinātu kapitāla sabiedrību filiāļu vai pastāvīgu pārstāvniecību aplikšana ar nodokli

16 Likuma par nodokli 20. pantā ir noteikts:

"Uzņēmumi, kas ar filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības starpniecību veic komercdarījumus Spānijas teritorijā un kuru juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas [..] Kopienai nepiederošās valstīs vai kuriem, ja tie atrodas šādās dalībvalstīs, nav jāmaksā šajā nodaļā paredzētajam nodoklim līdzīgs nodoklis, tiek aplikti ar nodokli tādā pašā veidā un ar tādiem pašiem nosacījumiem kā Spānijas uzņēmumi par kapitāla daļu, ko izmanto šādiem komercdarījumiem."

Pirmstiesas procedūra

17 Šaubīdamās par to, vai iepriekš minētās Spānijas tiesību aktu normas ir saderīgas ar Direktīvas 69/335 prasībām, Komisija 2003. gada 19. decembrī nosūtīja Spānijas Karalistei brīdinājuma vēstuli un 2004. gada 18. oktobrī papildu brīdinājuma vēstuli. Spānijas iestādes attiecīgi atbildēja ar 2004. gada 3. februāra un 24. novembra vēstulēm. Tā kā šīs atbildes apstiprināja Komisijas sākotnējās šaubas, tā 2005. gada 13. jūlijā nosūtīja Spānijas Karalistei argumentētu atzinumu. Pamatojoties uz Spānijas iestāžu 2006. gada 18. jūlija atbildi uz minēto argumentēto atzinumu, Komisijas iebildumi tika precizēti un izklāstīti šajā prasības pieteikumā.

Par prasību

Par pirmo iebildumu

18 Pirmais iebildums attiecas uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 96. pantā paredzētajiem nosacījumiem, kas ir jāizpilda, lai ieinteresētās sabiedrības varētu izmantot šā likuma VIII nodaļas VII sadaļā paredzēto īpašo atbrīvojuma no nodokļa režīmu. Komisija apgalvo, ka šie nosacījumi ir prettiesiski attiecībā uz darījumiem, kas saskaņā ar Direktīvu 69/335 obligāti ir atbrīvojami no kapitāla nodokļa.

19 Lai arī šis iebildums ir formulēts vispārīgi, no prasības pieteikuma pamatojuma izriet, ka tas attiecas uz darījumiem, kas minēti Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā un 7. panta 1. punkta b a) apakšpunktā Direktīvas 73/79 un Direktīvas 73/80 redakcijā pirms grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 85/303. Iepriekš minēto normu saturs, ņemot vērā atsauci, kas norādīta 7. panta 1. punktā, kas grozīts ar pēdējo minēto direktīvu, 1984. gada 1. jūlijā esošajos apstākļos joprojām bija attiecināms uz lietu pēc šīs direktīvas stāšanās spēkā.

20 Šajā sakarā ievadam ir jāatgādina, ka 2007. gada 21. jūnija spriedumā lietā C-366/05 *Optimus — Telecomunicações* (Krājums, I-4985. lpp., 25.–33. punkts) Tiesa ir nospriedusi, ka attiecībā uz kādu valsti, kas šajā gadījumā ir Spānijas Karaliste, kura kopš 1986. gada 1. janvāra ir kļuvusi par Kopienas dalībvalsti, 1984. gada 1. jūlijs, kas tiek pieņemts kā atsauces datums attiecībā uz Direktīvas 69/335 7. panta 1. punktā paredzēto obligāto atbrīvojumu no nodokļa Direktīvas 85/303 redakcijā, attiecas arī uz šādu valsti. Tiesas sēdē Spānijas Karalistes pārstāvis atsaucās uz tiesību aktu par kapitāla sabiedrību darījumiem, kas šajā dalībvalstī tika aplikti ar nodokli 1984. gada 1. jūlijā. Pēc tam, kad iztiesāšanas sastāva priekšsēdētājs bija aicinājis lietas dalībniekus izteikties par šo paziņojumu, ko varētu uzskatīt par jaunu apstākli, tie piekrita, ka Tiesa šo lietu iztiesā, pamatojoties uz tai iesniegtajiem rakstveida apsvērumiem.

21 Kapitāla nodoklis par 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajiem darījumiem kopš 1976. gada 1. janvāra tika saistoši samazināts ar Direktīvu 73/80 un noteikts robežās no 0 % līdz 0,50 %. Bet pēc grozījumiem, kas ar Direktīvu 85/303 izdarīti 7. panta 1. punktam, attiecīgie darījumi kopš 1986. gada 1. janvāra obligātā kārtā ir atbrīvoti no kapitāla nodokļa. Tātad Komisijas iebildumi attiecas uz šiem darījumiem.

22 Savukārt, runājot par 7. panta 1. punkta b a) apakšpunktā minētajiem darījumiem, kuriem kapitāla nodokļa likmes samazinājums bija tikai fakultatīvs laikā, kad šī norma tika ieviesta ar Direktīvu 73/79, šie darījumi saskaņā ar Direktīvu 85/303 bija obligāti jāatbrīvo no kapitāla nodokļa tikai tad, ja tie jau bija atbrīvoti vai aplikti ar nodokļa likmi, kas ir vienāda vai zemāka par 0,50 % 1984. gada 1. jūlijā — atsauces datumā, kas saskaņā ar iepriekš minēto spriedumu lietā *Optimus — Telecomunicações* attiecas arī uz Spānijas Karalisti. Šajā datumā attiecīgie darījumi nebija vienveidīgi un obligāti aplikti ar kapitāla nodokļa likmi, kas nozīmētu to obligātu atbrīvojumu saskaņā ar Direktīvu 85/303.

23 Komisija šajā gadījumā nav sniegusi nevienu pierādījumu, kas varētu apliecināt, ka Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkta b a) apakšpunktā minētie darījumi 1984. gada 1. jūlijā Spānijā bija atbrīvoti no nodokļa vai aplikti ar nodokļa likmi, kas ir vienāda vai mazāka par 0,50 %, tādējādi šos darījumus nevarēja uzskatīt par obligāti atbrīvotiem no kapitāla nodokļa saskaņā ar Direktīvu 69/335. Līdz ar to ir jānoraida pirmais iebildums tiktāl, ciktāl tas attiecas uz minētās direktīvas 7. panta 1. punkta b a) apakšpunktu, un jāpārbauda šis iebildums attiecībā uz darījumiem, kas noteikti direktīvas 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā.

24 Komisija šajā sakarā konkrēti pārmet, ka saskaņā ar Spānijas tiesību aktiem ieinteresētajai sabiedrībai, lai tā attiecīgajiem darījumiem varētu piemērot Likuma par nodokli 1. panta 1. punkta 2) apakšpunktā paredzēto nodokli, ir formāli jāizvēlas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli VIII nodaļas VII sadaļā paredzētais īpašais atbrīvojuma no nodokļa režīms, lai gan Direktīva 69/335 pēc grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 85/303, paredz šādu darījumu obligātu atbrīvojumu, nepiemērojot tiem

nekādus nosacījumus, kā, piemēram, īpašā atbrīvojuma režīma izvēli. Turklāt ieinteresētajai sabiedrībai šāda izvēle ir jāpaziņo finanšu ministram, kas ir papildu šķērslis atbrīvojuma piemērošanai.

25 Spānijas Karaliste, neapstrīdēdama, ka šie darījumi ietilpst to darījumu kategorijā, kas ir obligāti atbrīvojami, būtībā apgalvo, ka īpašā atbrīvojuma režīma izvēle ieinteresētajai sabiedrībai nerada nekādas materiālas izmaksas un ir minimāls, formāla rakstura nosacījums. Vienīgais materiālais nosacījums, kas attiecas uz minētā režīma piemērošanu, ir tas, ka attiecīgā darījuma galvenais mērķis nav krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Pienākuma paziņot darījumu nodokļu iestādēm mērķis ir pārbaudīt ticamus ekonomiskus pamatus, kas varētu attaisnot attiecīgo darījumu.

26 Šo pēdējo argumentu nevar pieņemt.

27 Jāuzsver, ka, lai veicinātu kapitāla brīvu apriti, saskaņojot un iespēju robežās pakāpeniski atceļot kapitāla nodokli, Direktīvā 69/335 ir noteikts tās 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto darījumu atbrīvojums no kapitāla nodokļa. Šis atbrīvojums ir obligāts un beznosacījuma, un tas ieinteresētajām sabiedrībām rada tiesības, kuru izmantošana skaidri un nepārprotami ir jānodrošina valsts līmenī.

28 Šo tiesību iekļaušana īpašā valsts režīmā un to izmantošanas pakļaušana formālai šāda režīma izvēlei ieinteresētajām sabiedrībām var radīt šaubas vai neskaidrību par minēto tiesību izcelsmi un to izmantošanas nosacījumiem, un to vien šā fakta dēļ nevar uzskatīt par saderīgu ar sistēmu, kas ir izveidota ar Direktīvu 69/335. Turklāt pienākums izvēlēties šo īpašo režīmu nav tikai vienkārša formalitāte, jo šāda izvēle ir jādara zināma nodokļu iestādēm valsts tiesību aktos noteiktā kārtībā un termiņos. Šāds divkāršs

izvēles un informēšanas pienākums kā nosacījums, lai izmantotu ar Direktīvu 69/335 piešķirtas beznosacījuma tiesības, ir tai pretējs šķērslis.

29 Strīdīgo īpašo režīmu nevar pamatot ar cīņu pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Saskaņā ar Tiesas judikatūru faktiski ar Direktīvu 69/335 izsmeļoši tiek saskaņoti gadījumi, kādos dalībvalstis var piemērot kapitāla nodokli, un, tā kā šajā direktīvā nav nevienas skaidras normas, ar ko dalībvalstīm atļautu veikt vispārīgus pasākumus cīņai pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis pret Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošanu var vērsties vienīgi īpašos apstākļos, ja ir notikusi ļaunprātīga vai krāpnieciska darbība (2007. gada 7. jūnija spriedums lietā C-178/05 Komisija/Grieķija, Krājums, I-4185. lpp., 32. punkts).

30 Tādējādi, kā to pamatoti apgalvojusi arī Komisija, šādus pasākumus nevar pamatot ar vispārējām aizdomām par krāpšanu. Tos var veikt tikai katrā gadījumā atsevišķi, lai neitralizētu fiktīvus mehānismus, kas nav saistīti ar saimniecisku realitāti un ieviesti, lai izvairītos no nodokļa, kas parasti būtu jāmaksā (šajā sakarā skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-251/06 *ING. AUER*, Krājums, I-9689. lpp., 44. punkts). Tiek pieņemts, ka šādos gadījumos kompetentajām valsts iestādēm ir pienākums pierādīt attiecīgā darījuma krāpniecisko vai fiktīvo raksturu.

31 Tā kā Spānijas Karaliste nav sniegusi pierādījumus, ka tās tiesiskais regulējums attiecas vienīgi uz fiktīviem mehānismiem iepriekš minētajā nozīmē, jākonstatē, ka pirmais Komisijas iebildums ir pamatots tiktāl, ciktāl tas attiecas uz Direktīvas 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā minētajiem darījumiem.

Par otro iebildumu

32 Šis otrais iebildums izriet no Likuma par nodokli 19. panta 3. punkta, kurā ir noteikts, ka ar kapitāla nodokli apliekamais objekts ir kapitāla sabiedrības faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšana uz Spāniju, kas iepriekš atradusies dalībvalstī, kurā nebija jāmaksā Spānijas tiesību aktos paredzētajam kapitāla nodoklim līdzīgs nodoklis. Komisija apgalvo, ka Direktīvas 69/335 4. pantā, kurā ir norādīts ar kapitāla nodokli apliekamo darījumu izsmeļošs saraksts, nav paredzēts šāds ar nodokli apliekamais darījums, kādu paredz minētais Likuma par nodokli noteikums, un tādēļ tas ir pretrunā tam.

33 Spānijas Karaliste iebilst, ka minētā noteikuma mērķis ir nepieļaut, ka Direktīvas 69/335 noteikumi tiek izmantoti, lai izvairītos no Spānijas nodokļu sistēmas, un tādēļ to pamato cīņa pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tāda situācija ir kapitāla sabiedrību gadījumā, kuras, lai gan jau no paša sākuma iecerējušas veikt darbību Spānijā, tiek izveidotas citā dalībvalstī, kurā to izveidošana netiek aplikta ar kapitāla nodokli, kas ir līdzīgs Spānijā piemērotajam.

34 Atbildētājas argumentiem nevar piekrist.

35 Šajā sakarā, pirmkārt, ir jānorāda, ka saskaņā ar Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu kapitāla nodokli uzliek tādu uzņēmējsabiedrību faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, ja pēdējā minētajā dalībvalstī attiecībā uz kapitāla nodokļa iekasēšanu tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata pirmajā dalībvalstī, no kuras tās pārceļ. Līdz ar to vienīgais kritērijs, kas šajā noteikumā ir izvirzīts kapitāla nodokļa uzlikšanai šādas pārcelšanas gadījumā, ir jautājums, vai minētais uzņēmums ir "kapitāla sabiedrība" izcelsmes dalībvalstī. Šādu pārcelšanu nevar aplikt ar kapitāla nodokli, ja attiecīgais uzņēmums tiek uzskatīts par "kapitāla sabiedrību" izcelsmes un uzņemšanas dalībvalstī (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Grieķija, 26., 27. un 29. punkts).

36 Tāpat šajā kontekstā ir jāuzsver, kā to ģenerāladvokāte norādījusi savu secinājumu 62. punktā, ka tas, kādas sabiedrības jāuzskata par "kapitāla sabiedrībām" kapitāla nodokļa uzlikšanas vajadzībām, vienoti un saistoši visām dalībvalstīm ir noteikts Direktīvas 69/335 3. panta 1. punktā.

37 Likuma par nodokli 19. panta 3. punktā kapitāla nodokļa uzlikšana Spānijā, ja uz šo dalībvalsti tiek pārcelts kapitāla sabiedrības faktiskais vadības centrs vai juridiskā adrese, tiek piemērota ar nosacījumu, ka šī sabiedrība izcelsmes dalībvalstī nav bijusi aplikta ar līdzīgu nodokli. Šāds kritērijs par "nodokļa uzlikšanu" vai "nodokļa maksāšanu" izcelsmes dalībvalstī neatbilst iepriekš minētajam kritērijam, kas ir noteikts Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktā, un tādējādi pieļauj kapitāla nodokļa uzlikšanu gadījumos, kādos to neparedz šī direktīva. Tā kā minētā direktīva izsmeļoši saskaņo dalībvalstu nodokļu uzlikšanas jomu faktiskās vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanai, šis Likuma par nodokli noteikums nav saderīgs ar Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu.

38 Minētais noteikums turklāt ir pretrunā vispārējai ar Direktīvu 69/335 izveidotajai sistēmai. Tas, ka dažas dalībvalstis, izmantojot šajā direktīvā paredzētu iespēju, ir atteikušās iekasēt kapitāla nodokli, nenozīmē, ka — pēc kapitāla sabiedrības faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanas no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti — šī pēdējā dalībvalsts varētu automātiski piemērot šo nodokli (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ING. AUER*, 34. un 35. punkts).

39 Otrkārt, jākonstatē, ka Likuma par nodokli 19. panta 3. punkts balstās uz vispārēju prezumpciju par krāpšanu, jo šajā noteikumā ir paredzēti automātiski un bez izšķirības piemērojami pasākumi. Ņemot vērā iepriekš šā sprieduma 29. un 30. punktā izklāstītos iemeslus un tajos minēto Tiesas judikatūru, šādu noteikumu nevar pamatot ar mērķi cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šajā sakarā ir sevišķi jāuzsver, ka ar Kopienu tiesībām izveidotu tiesību izmantošana, kā, piemēram,

sabiedrības dibināšana citā dalībvalstī vai tās juridiskās adreses pārcelšana, pati par sevi nevar pamatot aizdomas par ļaunprātību (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Grieķija, 32. punkts).

40 Tādēļ otrais iebildums ir jāuzskata par pamatotu.

Par trešo iebildumu

41 Šī iebilduma ietvaros Komisija apgalvo, ka Likuma par nodokli 20. pants attiecībā uz pamatkapitāla daļu, ko izmanto komercdarbībai Spānijas teritorijā, paredz kapitāla nodokļa uzlikšanu visām kapitāla sabiedrības filiālēm un pastāvīgajām pārstāvniecībām, kuru juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas citā dalībvalstī, kas nepiemēro Spānijas uzliktajam nodoklim līdzīgu nodokli. Komisija apgalvo, ka šāda aplikšana ar nodokli ir pretēja pilnvaru sadalījumam nodokļu jomā starp dalībvalstīm, ko paredz Direktīvas 69/335 2. panta 1. punkts.

42 Likuma par nodokli 20. pantā ir noteikts, ka uzņēmumi, kas ar filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības starpniecību veic komercdarījumus Spānijas teritorijā un kuru juridiskā adrese un faktiskais vadības centrs atrodas dalībvalstīs, kurās par šādiem darījumiem nav jāmaksā Spānijā piemērotajam nodoklim līdzīgs nodoklis, tiek aplikti ar nodokli tādā pašā veidā un ar tādiem pašiem nosacījumiem kā Spānijas uzņēmumi par kapitāla daļu, ko izmanto šādiem komercdarījumiem.

43 No šī noteikuma formulējuma, kurā ir minēti "uzņēmumi", kas Spānijā veic komercdarījumus ar filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības starpniecību, izriet, ka Spānijas tiesību akti paredz nodokļa uzlikšanu kapitāla sabiedrībām, kuru faktiskais vadības centrs atrodas citās dalībvalstīs un kurām pieder Spānijas teritorijā esošas

filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības, par to kapitāla daļu, ko izmanto attiecīgo filiāļu vai pastāvīgo pārstāvniecību darījumiem Spānijas teritorijā.

44 Spānijas Karaliste nenoliedz, ka šādu aplikšanu ar nodokli šajā dalībvalstī uzskata par kapitāla nodokli par attiecīgajiem darījumiem. Atbildētāja savai aizstāvībai tikai apgalvo, ka attiecīgais noteikums ir pamatots ar mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas izpaužas tādējādi, ka sabiedrība tiek izveidota citā dalībvalstī, kas neparedz Spānijas nodoklim līdzīgu nodokli, bet tūlīt pēc tam Spānijā tiek izveidota pastāvīga pārstāvniecība vai filiāle, no kuras šī sabiedrība Spānijā veic komercdarījumus.

45 Tādu kapitāla sabiedrību darījumu aplikšana ar nodokli, kuru faktiskais vadības centrs atrodas citās dalībvalstīs, ir pretrunā Direktīvas 69/335 2. panta 1. punktam, kurā ir noteikts, ka darījumiem, par kuriem ir jāmaksā kapitāla nodoklis, to uzliek tikai tajā dalībvalstī, kuras teritorijā ir kapitāla sabiedrības faktiskais vadības centrs, tad, kad notiek šādi darījumi.

46 Šādu aplikšanu ar nodokli, kas tiek veikta vispārīgi un bez izšķirības, nevar pamatot ar mērķi cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas to iemeslu dēļ, kas ir minēti šī sprieduma 29. un 30. punktā.

47 No tā izriet, ka Komisijas minētais trešais iebildums ir pamatots.

48 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, jākonstatē, ka Spānijas Karaliste:

— piemērojot Likuma par uzņēmuma ienākuma nodokli 96. pantā paredzētos nosacījumus tādu darījumu atbrīvojumam no kapitāla nodokļa, kas ir minēti Direktīvas 69/335 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā,

— uzliekot kapitāla nodokli tādu kapitāla sabiedrību faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanai no citas dalībvalsts uz Spāniju, kuras izcelsmes dalībvalstī netiek apliktas ar līdzīgu nodokli, un

— apliekot ar kapitāla nodokli kapitālu, ko izmanto komercdarījumiem, kurus Spānijas teritorijā veic tādu kapitāla sabiedrību filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības, kas dibinātas citā dalībvalstī, kura nepiemēro līdzīgu nodokli,

nav izpildījusi Direktīvā 69/335 paredzētos pienākumus.

49 Pārējā daļā prasību noraidīt.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Spānijas Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā tai spriedums lielākajā daļā ir nelabvēlīgs, jāpiespriež tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

1) Spānijas Karaliste:

— **Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kas grozīta ar Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīvu 73/79/EEK, Padomes 1973. gada 9. aprīļa Direktīvu 73/80/EEK un 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK, 7. panta 1. punkta b) apakšpunktā minēto darījumu atbrīvošanai no kapitāla nodokļa piemērojot nosacījumus, kas paredzēti 96. pantā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli konsolidētās redakcijas otrajā papildnoteikumā (*Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades*), kas ir apstiprināts ar Karaļa 2004. gada 5. marta Dekrētlikumu Nr. 4/2004,**

— **uzliekot kapitāla nodokli tādu kapitāla sabiedrību faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanai no citas dalībvalsts uz Spāniju, kuras izcelsmes dalībvalstī netiek apliktas ar līdzīgu nodokli, un**

— **apliekot ar kapitāla nodokli kapitālu, ko izmanto komercdarījumiem, kurus Spānijas teritorijā veic tādu kapitāla sabiedrību filiāles vai pastāvīgas pārstāvniecības, kas dibinātas citā dalībvalstī, kura nepiemēro līdzīgu nodokli,**

nav izpildījusi pienākumus, kas paredzēti Direktīvā 69/335, kura grozīta ar Direktīvu 73/79, Direktīvu 73/80 un Direktīvu 85/303;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Spānijas Karaliste atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]