TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. liepos 9 d.*

Byloje C-397/07

dėl 2007 m. rugpjūčio 27 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama E. Gipsini Fournier ir M. Afonso, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Ispanijos Karalystę, atstovaujamą B. Plaza Cruz ir M. Muñoz Pérez, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

* Proceso kalba: ispanų.

palaikomą

Graikijos Respublikos,

įstojusios į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai T. von Danwitz, E. Juhász (pranešėjas), G. Arestis ir J. Malenovský,

generalinė advokatė J. Kokott,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2009 m. sausio 15 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2009 m. kovo 5 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija Teisingumo Teismo prašo pripažinti, kad:

— privalomo atleidimo nuo kapitalo mokesčio taikymui numatydama tam tikras sąlygas,

— kapitalo mokesčiu apmokestindama bendrovių, kurioms kilmės valstybėje narėje Ispanijos mokesčiui analogiškas mokestis netaikytas, faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimą į Ispaniją ir

— kapitalo mokesčiu apmokestindama kapitalą, naudojamą komercinei veiklai, kurią Ispanijos teritorijoje vykdo kitoje valstybėje narėje, netaikančioje Ispanijos mokesčiui analogiško mokesčio, įsteigtų bendrovių filialai ar nuolatinės veiklos vietos,

Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (OL L 249, p. 25), iš dalies pakeistą 1973 m. balandžio 9 d. Tarybos direktyva 73/79/EEB (OL L 103, p. 13) ir 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23, toliau – Direktyva 69/335).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 Remiantis Direktyvos 69/335 pirma konstatuojamąja dalimi, jos tikslas yra skatinti laisvą kapitalo judėjimą, kad būtų sukurta ekonominė sąjunga, kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos. Siekiant šio tikslo, kaip tai išplaukia iš šeštos–aštuntos konstatuojamųjų dalių, šia direktyva suderintas mokestis, taikomas kapitalo įnašams į bendroves Europos bendrijoje, nustatant vienodą mokestį už pritrauktą kapitalą, kuris bendrojoje rinkoje gali būti taikomas tik vieną kartą, ir panaikinant visus kitus netiesioginius mokesčius, kurių požymiai yra tokie patys kaip ir šio vienodo mokesčio.

3 Pagal Direktyvos 69/335 1 straipsnį „valstybės narės apmokestina kapitalo įnašus į kapitalo bendroves [suderintu] mokesčiu“.

4 Direktyvos 69/335 2 straipsnyje aptariamas šios srities mokesčių kompetencijos padalijimas tarp valstybių narių. Jame numatyta:

„1. Sandoriai, kurie yra kapitalo mokesčio objektas, yra apmokestinami tik toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje tuo metu, kai tokie sandoriai yra sudaromi, yra faktinis kapitalo bendrovės valdymo centras.

<…>

3. Jeigu faktinis kapitalo bendrovės valdymo centras ir registruota buveinė yra trečiojoje šalyje, jos filialo, esančio valstybėje narėje, aprūpinimas pagrindiniu arba apyvartiniu kapitalu gali būti apmokestinamas toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra tas filialas.“

5 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalyje išvardyti kapitalo mokesčiu apmokestinami sandoriai, pavyzdžiui, kapitalo bendrovės steigimas ir jos kapitalo didinimas. Šia nuostata kapitalo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams priskiriami ir šie sandoriai:

„g) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro perkėlimas iš valstybės narės, kurioje kapitalo mokesčio atžvilgiu jis nėra laikomas kapitalo bendrove, į valstybę narę, kurioje jis tokiu yra laikomas;

h) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio faktinis valdymo centras yra trečiojoje šalyje, registruotos buveinės perkėlimas iš valstybės narės, kurioje kapitalo mokesčio atžvilgiu jis nėra laikomas kapitalo bendrove, į valstybę narę, kurioje jis tokiu yra laikomas.“

6 Direktyvos 69/335 7 straipsnyje nurodytas kapitalo mokesčio dydis. Pirminėje šio straipsnio redakcijoje buvo nustatyta:

„1) iki įsigalios pagal 2 dalį Tarybos priimtos nuostatos:

a) kapitalo mokesčio norma negali viršyti 2 % ar būti mažesnė nei 1 %;

b) norma sumažinama 50 % arba daugiau, kai viena ar daugiau kapitalo bendrovių visą savo turtą ir įsipareigojimus, arba vieną ar daugiau savo verslo dalių perleidžia vienai ar daugiau besikuriančių arba jau egzistuojančių kapitalo bendrovių.

<…>“

7 Šis paskutinis tik tam tikromis sąlygomis atliekamas kapitalo mokesčio tarifo sumažinimas numatytas sandoriams, bendrai vadinamiems „kapitalo bendrovių restruktūrizavimu“.

8 1973 m. balandžio 3 d. Tarybos direktyvos 73/80/EEB dėl bendrų kapitalo mokesčio tarifų (OL L 103, p. 15) pirminės redakcijos 7 straipsnio 1 dalies b punkte numatytas kapitalo mokesčio tarifas kapitalo bendrovių restruktūrizavimo sandoriams buvo sumažintas iki 0 %–0,5 %. Šis sumažinimas įsigaliojo 1976 m. sausio 1 dieną.

9 Direktyva 73/79 į 7 straipsnio 1 dalį buvo įtrauktas bb punktas, pagal kurį valstybės narės gali taikyti sumažintą kapitalo mokesčio tarifą minėtiems restruktūrizavimo sandoriams prilyginamiems sandoriams, t. y. „kai besikurianti ar jau egzistuojanti kapitalo bendrovė perima kapitalą, atitinkantį ne mažiau kaip 75 % kitos kapitalo bendrovės išleistų akcijų “.

10 Iš tiesų pagal Direktyvos 73/79 antrą konstatuojamąją dalį tokiu atveju bendrovė įgyja tokią kitos bendrovės akcijų dalį, kad gali ją visiškai kontroliuoti.

11 Direktyva 85/303, kurios ketvirtoje konstatuojamojoje dalyje teigiama: „turi būti privaloma išimtis sandoriams, kuriems šiuo metu taikoma mažesnė kapitalo mokesčio norma“, Direktyvos 69/335 7 straipsnis pakeistas taip:

„l. Valstybės narės atleidžia nuo kapitalo mokesčio sandorius, <…> kurie 1984 m. liepos 1 d. buvo atleisti nuo šio mokesčio arba apmokestinami taikant 0,5 % ar mažesnę mokesčio normą.

<…>

2. Valstybės narės gali visus sandorius, nenurodytus 1 straipsnio dalyje, arba atleisti nuo kapitalo mokesčio, arba jiems visiems nustatyti vienodą mokesčio normą, kurios dydis neviršytų 1 %.

<…>“

Nacionalinės teisės aktai

Kapitalo bendrovių restruktūrizavimo sandorių traktavimas

12 Įstatymo dėl turto perleidimo ir registruojamų teisinių sandorių mokesčio (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), kurio kodifikuotas tekstas patvirtintas 1993 m. rugsėjo 24 d. Dekretu įstatymu Nr. 1/1993 (BOE, 1993 m. spalio 20 d., toliau – Mokesčių įstatymo), 1 straipsnio 1 dalies 2 punktu netiesioginis mokestis taikomas tam tikriems komercinių bendrovių sandoriams. Pagal Mokesčių įstatymo 19 straipsnio 1 dalies 1 punktą kapitalo mokesčiu apmokestinamiems sandoriams priskiriami bendrovės steigimas, jos kapitalo padidinimas ir sumažinimas, bendrovių susijungimas, skaidymas bei likvidavimas.

13 Nuo mokesčio atleistų sandorių atžvilgiu Mokesčių įstatymo 45 straipsnio I dalies b punkto 10 papunktyje ir 21 straipsnio nuostatose kartu su Pelno mokesčio įstatymo konsoliduotos redakcijos antra papildoma nuostata (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), priimta 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretu įstatymu Nr. 4/2004 (BOE, 2004 m. kovo 11 d., toliau – Pelno mokesčio įstatymas), nustatoma, kad susijungimo, skaidymo, įmonių dalių įnašo ir pasikeitimo įmonių akcijomis sandoriai, kaip apibrėžta Pelno mokesčio įstatymo 8 skyriaus 7 skirsnyje, kuriuo sukuriamas specialusis režimas šioje srityje, atleidžiami nuo mokesčio su sąlyga, kad šis režimas taikomas atitinkamam sandoriui.

14 Pelno mokesčio įstatymo 96 straipsnyje „Mokesčių reglamentavimo taikymas“ įtvirtintos šio specialaus režimo taikymo sąlygos:

„1. Šiame skyriuje nustatytas specialus režimas taikomas su sąlyga, kad jis buvo pasirinktas laikantis tokių taisyklių:

a) susijungimo ar skaidymo sandorių atveju toks pasirinkimas įrašomas į susijungimo ar skaidymo projektus ir į Ispanijoje mokestinę buveinę turinčių sandorių šalių sutartis;

<…>

b) investicijų į ilgalaikį turtą atveju renkasi įgyjančioji įmonė ir tai turi būti nurodyta atitinkamoje įmonės sutartyje arba, jos nesant, oficialiajame dokumente dėl sandorio ar sutarties;

<…>

c) pasikeitimo akcijomis atveju renkasi įgyjančioji įmonė ir tai turi būti nurodyta atitinkamoje įmonės sutartyje arba, jos nesant, oficialiajame dokumente dėl sandorio ar sutarties. Viešojo akcijų pardavimo pasiūlymo atveju renkasi įgaliojimus pateikti pasiūlymą turintis bendrovės organas ir šis pasirinkimas turi būti nurodytas pasiūlymo informaciniuose dokumentuose.

<…>

Apie pasirinkimą galiojančiose teisės normose numatyta forma ir per jose numatytą terminą turi būti pranešta Ūkio ir finansų ministerijai.

2. Šiame skyriuje nustatytas režimas netaikomas, jeigu įvykdytu sandoriu pirmiausia siekiama išvengti mokesčių arba juos apeiti. Režimas visų pirma netaikomas, jeigu sandoris buvo sudarytas ne dėl pagrįstų ekonominių priežasčių, kaip antai dalyvaujančių įmonių restruktūrizavimas ar veiklos racionalizacija, o tik siekiant mokestinės naudos.

<…>“

Kapitalo bendrovės faktinio valdymo centro ar registruotos buveinės perkėlimas

15 Pagal Mokesčių įstatymo 19 straipsnio 3 dalį apmokestinamas:

„bendrovės faktinio valdymo centro ar registruotos buveinės perkėlimas į Ispaniją, jeigu nei pirmasis, nei antroji prieš tai nebuvo <…> valstybėje narėje arba jeigu toje valstybėje įmonė nebuvo apmokestinama mokesčiu, analogišku reglamentuojamajam šiame skirsnyje.“

Apmokestinimas kitoje valstybėje narėje įsteigtos kapitalo bendrovės filialų arba nuolatinių veiklos vietų atveju

16 Mokesčių įstatymo 20 straipsnyje nustatyta:

„Įmonės, Ispanijos teritorijoje vykdančios komercinę veiklą per filialus ar nuolatines veiklos vietas ir turinčios registruotą buveinę ar faktinį valdymo centrą <…> Bendrijai nepriklausančiose valstybėse arba tokiose valstybėse, kuriose jos neapmokestinamos mokesčiu, analogišku reglamentuojamajam šiame skyriuje, tokiu pačiu būdu ir tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir Ispanijos įmonės, moka mokestį nuo tos kapitalo dalies, kurią naudoja šiai veiklai.“

Ikiteisminė procedūra

17 Abejodama, ar minėtos Ispanijos teisės nuostatos atitinka Direktyvos 69/335 reikalavimus, 2003 m. gruodžio 19 d. Komisija išsiuntė Ispanijos Karalystei oficialų pranešimą, o 2004 m. spalio 18 d. – papildomą oficialų pranešimą. Ispanijos valdžios institucijos į šiuos pranešimus atsakė atitinkamai 2004 m. vasario 3 d. ir lapkričio 24 d. raštais. Šie atsakymai patvirtino Komisijos abejones, todėl 2005 m. liepos 13 d. ji išsiuntė Ispanijos Karalystei pagrįstą nuomonę. Gavusi 2006 m. liepos 18 d. Ispanijos valdžios institucijų atsakymą į šią pagrįstą nuomonę, Komisija suformulavo kaltinimus ir juos išdėstė šiame ieškinyje.

Dėl ieškinio

Dėl pirmojo kaltinimo

18 Pirmasis kaltinimas pateikiamas dėl pelno mokesčio įstatymo 96 straipsnyje numatytų sąlygų, kurios turi būti tenkinamos, kad suinteresuotosios bendrovės galėtų pasinaudoti to paties įstatymo 8 skyriaus 7 skirsnyje numatytu specialiu atleidimo nuo mokesčio režimu. Komisija tvirtina, kad šios sąlygos yra neteisėtos sandorių, kuriuos pagal Direktyvą 69/335 privaloma atleisti nuo kapitalo mokesčio, atžvilgiu.

19 Nepaisant bendros šio kaltinimo formuluotės, iš ieškinyje pateikiamų motyvų aišku, kad kalbama apie sandorius, kuriems taikomas Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalies b punktas ir Direktyvos 69/335, iš dalies pakeistos Direktyvomis 73/79 ir 73/80 prieš priimant jos dalinį pakeitimą Direktyva 85/303, 7 straipsnio 1 dalies bb punktas. Minėtų nuostatų turinys, atsižvelgiant į pastarąja direktyva iš dalies pakeistoje 7 straipsnio 1 dalyje pateikiamas nuorodas į situaciją, buvusią iki 1984 m. liepos 1 d., yra reikšmingas ir šiai direktyvai įsigaliojus.

20 Pirmiausia šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad 2007 m. birželio 21 d. Sprendime *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, Rink. p. I-4985, 25–33 punktai) Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad ir valstybei, kaip šiuo atveju Ispanijos Karalystė, kuri tapo Bendrijos nare 1986 m. sausio 1 d., galioja Direktyvos 69/335, iš dalies pakeistos Direktyva 85/303, 7 straipsnio 1 dalyje numatyto privalomo atleidimo nuo mokesčio referencinė data, t. y. 1984 m. liepos 1 diena. Per posėdį Teisingumo Teisme Ispanijos Karalystės atstovas nurodė teisės aktą dėl sandorių, susijusių su kapitalo bendrovėmis, kurios šioje valstybėje narėje 1984 m. liepos 1 d. buvo apmokestinamos. Kolegijos pirmininkui paprašius šalių pateikti nuomonę dėl šio pranešimo, kurį galima laikyti nauju įrodymu, jos pritarė, kad Teisingumo Teismas gali spręsti bylą, remdamasis jam pateiktais rašytiniais pareiškimais.

21 Sandorių, kuriems taikomas minėtas 7 straipsnio 1 dalies b punktas, atžvilgiu Direktyva 73/80 kapitalo mokesčio tarifas buvo privalomai sumažintas nuo 1976 m. sausio 1 d., nustatant 0 %–0,50 % tarifą. Atitinkamai Direktyva 85/303 iš dalies pakeitus 7 straipsnio 1 dalį, nagrinėjami sandoriai nuo 1986 m. sausio 1 d. buvo privalomai atleisti nuo kapitalo mokesčio. Komisijos kaltinimai pateikti dėl šių sandorių.

22 Tačiau į minėto 7 straipsnio 1 dalies bb papunkčio taikymo sritį patenkantys sandoriai, kuriems, tuo metu, kai ši nuostata buvo įtraukta Direktyva 73/79, taikomo kapitalo mokesčio tarifą buvo tiesiog galima sumažinti, turėjo būti privalomai atleisti nuo kapitalo mokesčio pagal Direktyvą 85/303, tik jeigu jie buvo atleisti nuo mokesčio arba apmokestinami 0,50 % ar mažesnio tarifo mokesčiu 1984 m. liepos 1 d., t. y. referencinę datą, kuri pagal minėtą sprendimą *Optimus – Telecomunicações* taikoma ir Ispanijos Karalystei. Tą dieną tokiems sandoriams nebuvo visiems privalomai taikomas vienodo tarifo kapitalo mokestis, dėl kurio jie būtų privalomai atleidžiami nuo mokesčio pagal Direktyvą 85/303.

23 Komisija nepateikė jokio tinkamo įrodymo, kad sandoriai, kuriems taikomas Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalies bb punktas, 1984 m. liepos 1 d. Ispanijoje buvo atleisti nuo mokesčio arba apmokestinami 0,50 % ar mažesnio tarifo mokesčiu, todėl šie sandoriai negali būti laikomi privalomai atleistais nuo kapitalo mokesčio pagal Direktyvą 69/335. Taigi reikia atmesti pirmąjį kaltinimą tiek, kiek jis susijęs su minėtos direktyvos 7 straipsnio 1 dalies bb punktu, ir toliau nagrinėti šio kaltinimo dalį, apimančią 7 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytus sandorius.

24 Šiuo atžvilgiu Komisija konkrečiai nurodo, kad pagal Ispanijos teisės aktus suinteresuotoji bendrovė, kad būtų atleista nuo Mokesčių įstatymo 1 straipsnio 1 dalies 2 punkte numatyto mokesčio už nagrinėjamus sandorius, privalo oficialiai pasirinkti Pelno mokesčio įstatymo 8 skyriaus 7 skirsnyje įtvirtintą specialų atleidimo nuo mokesčio režimą, nors Direktyvoje 69/335, iš dalies pakeistoje Direktyva 85/303, numatytas privalomas tokių sandorių atleidimas, netaikant jokių sąlygų, pavyzdžiui, specialaus atleidimo nuo mokesčio režimo pasirinkimo. Be to, suinteresuotoji bendrovė

privalo pranešti apie šį pasirinkimą Finansų ministerijai, o tai yra papildoma kliūtis taikyti atleidimą nuo mokesčio.

25 Ispanijos Karalystė, visai neprieštaraudama, kad šie sandoriai priklauso privalomai atleidžiamų nuo mokesčio sandorių kategorijai, iš esmės tvirtina, kad pareiga pasirinkti specialų atleidimo nuo mokesčio režimą suinteresuotajai bendrovei nesukelia jokių materialinių sunkumų ir yra tik minimali, visiškai formali sąlyga. Vienintelė materialinė sąlyga, su kuria taikomas minėtas režimas, yra reikalavimas, kad nagrinėjamu sandoriu nebūtų siekiama apgauti ar išvengti mokesčių. Pareiga pranešti apie sandorį mokesčių institucijoms nustatyta tik tam, kad jos galėtų įsitikinti, jog nagrinėjamas sandoris pagrįstas realiais ekonominiais motyvais.

26 Pastariesiems argumentams negalima pritarti.

27 Šiuo aspektu reikia pabrėžti, kad Direktyva 69/335, siekiant skatinti laisvą kapitalo judėjimą, suderinant ir kiek įmanoma laipsniškai panaikinant kapitalo mokestį, numatyta nuo šio mokesčio atleisti sandorius, kuriems taikomas šios direktyvos 7 straipsnio 1 dalies b punktas. Šis atleidimas yra privalomas ir besąlygiškas, be to, yra suinteresuotųjų bendrovių teisė, kurios įgyvendinimą reikia paprastai ir nedviprasmiškai užtikrinti nacionaliniu lygiu.

28 Tačiau įtraukus šią teisę į specialų nacionalinį režimą ir numačius, kad ji įgyvendinama tik šį režimą oficialiai pasirinkus, suinteresuotosios bendrovės gali suabejoti šios teisės kilme ir sąlygomis ja pasinaudoti arba jas dviprasmiškai suvokti, ir vien todėl tokio elgesio negalima laikyti suderinamu su Direktyva 69/335 sukurta sistema. Be to, pareiga pasirinkti minėtą specialų režimą nėra tik paprastas formalumas, nes apie šį pasirinkimą reikia pranešti mokesčių institucijoms, laikantis nacionalinėse teisės

normose numatytos formos ir terminų. Ši dviguba pareiga – pasirinkti ir pranešti – kaip sąlyga įgyvendinti Direktyva 69/335 besąlygiškai suteikiama teise, yra ją pažeidžianti kliūtis.

29 Ginčijamo specialaus režimo negalima pateisinti siekiu kovoti su apgaule ir mokesčių vengimu. Iš tiesų pagal Teisingumo Teismo praktiką, kadangi Direktyva 69/335 išsamiai suderina atvejus, kai valstybės narės gali apmokestinti kapitalo mokesčiu, ir šioje direktyvoje nėra aiškios nuostatos, leidžiančios valstybėms narėms imtis bendrųjų kovos su mokesčių vengimu priemonių, valstybės narės gali netaikyti Bendrijos teisės tik konkrečiomis aplinkybėmis, esant piktnaudžiavimui arba apgavystei (2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-178/05, Rink. p. I-4185, 32 punktas).

30 Todėl, kaip teisingai tvirtina Komisija, tokių priemonių negalima pagrįsti bendru apgaulės įtarimu. Jų galima imtis tik konkrečiais atvejais, siekiant užkirsti kelią visiškai apsimestiniams ir ekonomiškai nepagrįstiems susitarimams, sudaromiems tikintis išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia mokėti (šiuo klausimu žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *ING. AUER*, C-251/06, Rink. p. I-9689, 44 punktą). Suprantama, tokiais atvejais kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos privalo įrodyti, kad nagrinėjamas sandoris yra apgaulingas arba apsimestinis.

31 Ispanijos Karalystė neįrodė, kad jos teisės aktuose numatyti tik tokie, kokie nurodyti pirmiau, visiškai apsimestiniai sandoriai, todėl reikia pripažinti, kad pirmasis Komisijos pateiktas kaltinimas yra pagrįstas tiek, kiek jis susijęs su sandoriais, kuriems taikomas Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalies b punktas.

Dėl antrojo kaltinimo

32 Šis antrasis kaltinimas pateikiamas dėl Mokesčių įstatymo 19 straipsnio 3 dalies, kurioje nustatyta, kad kapitalo mokesčiu apmokestinamas kapitalo bendrovės faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas į Ispaniją iš valstybės narės, kurioje netaikomas Ispanijos nuostatose numatytam mokesčiui analogiškas kapitalo mokestis. Komisija tvirtina, kad Direktyvos 69/335 4 straipsnyje, kuriame pateikiamas išsamus kapitalo mokesčiu apmokestinamų sandorių sąrašas, nenumatyta, kad toks mokestis taikomas šioje Mokesčių įstatymo nuostatoje numatytam sandoriui, todėl šis mokestis pažeidžia minėtą straipsnį.

33 Ispanijos Karalystė teigia, jog minėta nuostata skirta sukliudyti pasinaudoti Direktyvos 69/335 normomis tam, kad nereikėtų mokėti mokesčių pagal Ispanijos mokesčių sistemą, ir kad todėl ji yra pateisinama siekiu kovoti su apgaule ir mokesčių vengimu. Taip būtų, pavyzdžiui, tuo atveju, kai kapitalo bendrovė, kuri nuo pradžių ketina veikti Ispanijoje, įsisteigia kitoje valstybėje narėje, kur įsisteigimas neapmokestinamas Ispanijoje taikomam mokesčiui analogišku kapitalo mokesčiu.

34 Atsakovės argumentams negalima pritarti.

35 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktus kapitalo mokestis taikomas bendrovių faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, kurioje kapitalo mokesčio atžvilgiu jos laikomos kapitalo bendrovėmis, nors pirmojoje valstybėje narėje jos tokiomis nelaikomos. Vadinasi, pagal šią nuostatą sprendžiant, ar tokiam perkėlimui taikyti kapitalo mokestį, reikia atsižvelgti tik į tai, ar nagrinėjama įmonė yra „kapitalo bendrovė“ kilmės valstybėje narėje. Tokio perkėlimo negalima apmokestinti kapitalo mokesčiu tuo atveju, kai nagrinėjama įmonė yra „kapitalo bendrovė“ ir kilmės valstybėje narėje, ir priimančiojoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Komisija prieš Graikiją* 26, 27 ir 29 punktus).

36 Atsižvelgiant į tai reikia pabrėžti, kad, kaip generalinė advokatė pastebėjo išvados 62 punkte, vienodas ir visoms valstybėms narėms privalomas atsakymas į klausimą, kokios įmonės yra „kapitalo bendrovės“ kapitalo mokesčio taikymo tikslais, pateiktas Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalyje.

37 Tačiau Mokesčių įstatymo 19 straipsnio 3 dalyje numatyta, kad kapitalo bendrovės faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas į Ispaniją apmokestinamas kapitalo mokesčiu atsižvelgiant į tai, ar šiai bendrovei buvo taikytas analogiškas mokestis kilmės valstybėje narėje. Šis „apmokestinimo“ arba „mokesčio taikymo“ kilmės valstybėje narėje kriterijus neatitinka minėto Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktuose nustatyto kriterijaus, todėl sudaro sąlygas taikyti kapitalo mokestį šioje direktyvoje nenumatytais atvejais. Kadangi šia direktyva išsamiai suderinti valstybių narių taikomi mokesčiai faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimo srityje, ši Mokesčių įstatymo nuostata prieštarauja Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktams.

38 Be to, minėta nuostata prieštarauja bendrai Direktyvos 69/335 sistemai. Iš tiesų aplinkybė, kad kai kurios valstybės narės pasinaudojo minėtoje direktyvoje numatyta galimybe panaikinti kapitalo mokestį, nereiškia, kad perkeliant kapitalo bendrovės faktinį valdymo centrą arba registruotą buveinę iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę pastaroji gali automatiškai šiuo mokesčiu apmokestinti tą sandorį. (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *ING. AUER* 34 ir 35 punktus).

39 Antra, reikia pripažinti, kad Mokesčių įstatymo 19 straipsnio 3 dalis yra pagrįsta bendra apgaulės prezumpcija, nes šioje nuostatoje įtvirtintos savaime ir visiems vienodai taikomos nuostatos. Taigi dėl šio sprendimo 29 ir 30 punktuose pateiktų priežasčių ir pagal šiuose punktuose nurodytą nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką šios nuostatos negalima pateisinti siekiu kovoti su apgaule ir mokesčių vengimu. Konkrečiau kalbant, vien tuo, kad Bendrijos teisės normomis sukurta teisė, pavyzdžiui,

teisė įsteigti bendrovę kitoje valstybėje narėje arba perkelti jos buveinę, yra įgyvendinama, negalima pateisinti įtarimo, kad ja piktnaudžiaujama (minėto sprendimo *Komisija prieš Graikiją* 32 punktas).

40 Vadinasi, antrasis kaltinimas yra pagrįstas.

Dėl trečiojo kaltinimo

41 Pateikdama šį kaltinimą, Komisija tvirtina, kad pagal Mokesčių įstatymo 20 straipsnį valstybėje narėje, neapmokestinančioje Ispanijoje taikomam mokesčiui analogišku mokesčiu, registruotą buveinę arba faktinį valdymo centrą turinčios kapitalo bendrovės filialams arba nuolatinėms veiklos vietoms yra taikomas kapitalo mokestis nuo Ispanijos teritorijoje vykdomai komercinei veiklai naudojamos kapitalo dalies. Komisija tvirtina, kad toks apmokestinimas prieštarauja Direktyvos 69/335 2 straipsnio 1 dalyje numatytam mokesčių kompetencijos padalijimo tarp valstybių narių taisyklei.

42 Pagal Mokesčių įstatymo 20 straipsnį įmonės, Ispanijos teritorijoje vykdančios komercinę veiklą per filialus ar nuolatines veiklos vietas ir turinčios registruotą buveinę ar faktinį valdymo centrą valstybėse narėse, kuriose jos neapmokestinamos mokesčiu, analogišku Ispanijoje taikomam mokesčiui, tokiu pačiu būdu ir tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir Ispanijos įmonės, moka mokestį nuo tos kapitalo dalies, kurią naudoja šiai veiklai

43 Iš šios nuostatos teksto, kuriame nurodytos „įmonės“, Ispanijoje vykdančios komercinę veiklą per filialus ar nuolatines veiklos vietas, aišku, kad Ispanijos teisės nuostatose numatyta apmokestinti kapitalo bendroves, kurios turi faktinį valdymo centrą kitose valstybėse narėse ir kurioms priklauso Ispanijos teritorijoje esantys filialai arba

nuolatinės veiklos vietos, nuo tos kapitalo dalies, kuri naudojama šių filialų arba nuolatinių veiklos vietų veiklai Ispanijos teritorijoje.

44 Ispanijos Karalystė neprieštarauja, kad toks apmokestinimas šioje valstybėje narėje laikomas nagrinėjamiems sandoriams taikomu kapitalo mokesčiu. Gindamasi atsakovė tik tvirtina, kad nagrinėjamos nuostatos pateisinamos siekiu neleisti išvengti mokesčių, įsteigiant bendrovę valstybėje narėje, kurioje nenumatytas į Ispanijos mokestį panašus mokestis, paskui nedelsiant įsteigiant Ispanijoje nuolatinę veiklos vietą arba filialą, per kuriuos ši bendrovė vykdo komercinę veiklą Ispanijoje.

45 Tačiau apmokestinant tokius sandorius, vykdomus kapitalo bendrovių, kurių faktinis valdymo centras yra kitose valstybėse narėse, pažeidžiama Direktyvos 69/335 2 straipsnio 1 dalis, kurioje nustatyta, kad sandoriai, kuriems taikomas kapitalo mokestis, juo apmokestinami tik toje valstybėje narėje, kurios teritorijoje tuo metu, kai tokie sandoriai yra sudaromi, yra faktinis kapitalo bendrovės valdymo centras.

46 Šios nuostatos, kuri yra bendrai ir visiems vienodai taikoma priemonė, dėl šio sprendimo 29 ir 30 punktuose pateiktų priežasčių negalima pateisinti siekiu kovoti su apgaule ir mokesčių vengimu.

47 Vadinasi, trečiasis Komisijos kaltinimas yra pagrįstas.

48 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia pripažinti, kad Ispanijos Karalystė,

— Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalies b punkte numatytus sandorius atleisdama nuo kapitalo mokesčio, tik jei tenkinamos Pelno mokesčio įstatymo 96 straipsnyje numatytos sąlygos,

— kapitalo mokesčiu apmokestindama savo kilmės valstybėje narėje panašiu mokesčiu neapmokestinamų kapitalo bendrovių faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimą į Ispaniją iš kitos valstybės narės ir

— kapitalo mokesčiu apmokestindama kapitalą, naudojamą komercinei veiklai, kurią Ispanijos teritorijoje vykdo kitoje, panašaus mokesčio netaikančioje, valstybėje narėje įsteigtų bendrovių filialai ar nuolatinės veiklos vietos,

neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 69/335.

49 Atmesti likusią ieškinio dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas, o pastaroji iš esmės bylą pralaimėjo, ji turi padengti bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Ispanijos Karalystė,

— **1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeistos 1973 m. balandžio 9 d. Tarybos direktyva 73/79/EEB ir 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, 7 straipsnio 1 dalies b punkte numatytus sandorius atleisdama nuo kapitalo mokesčio, tik jei tenkinamos 2004 m. kovo 5 d. Karaliaus dekretu įstatymu Nr. 4/2004 priimtos Pelno mokesčio įstatymo konsoliduotos redakcijos antros papildomos nuostatos (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) 96 straipsnyje numatytos sąlygos,**

— **kapitalo mokesčiu apmokestindama savo kilmės valstybėje narėje panašiu mokesčiu neapmokestinamų kapitalo bendrovių faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimą į Ispaniją iš kitos valstybės narės ir**

— **kapitalo mokesčiu apmokestindama kapitalą, naudojamą komercinei veiklai, kurią Ispanijos teritorijoje vykdo kitoje, panašaus mokesčio netaikančioje, valstybėje narėje įsteigtų bendrovių filialai ar nuolatinės veiklos vietos,**

neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 69/335, iš dalies pakeistą Direktyvomis 73/79, 73/80 ir 85/303.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Priteisti iš Ispanijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

Parašai.