# A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2009. július 9.*

A C-397/07. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2007. augusztus 27-én

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviselik: E. Gippini Fournier és M. Afonso, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Spanyol Királyság** (képviselik: B. Plaza Cruz és M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen,

* Az eljárás nyelve: spanyol.

támogatja:

a **Görög Köztársaság**

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, T. von Danwitz, Juhász E. (előadó), G. Arestis és J. Malenovský bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2009. január 15-i tárgyalásra,

a főtanácsnok indítványának a 2009. március 5-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

## Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetlevelével a következők megállapítását kéri a Bíróságtól:

– mivel bizonyos feltételekhez kötötte a tőkeilleték alóli mentességek kötelező eseteinek alkalmazását;

– mivel illetéket vetett ki azon társaságok tényleges ügyvezetési központjának vagy székhelyének Spanyolországba történő áthelyezésére, amelyek nem tartoznak a Spanyolországban kivetett illetékhez hasonló adó hatálya alá a származási tagállamukban; és

– mivel illetéket vetett ki az olyan tagállamban alapított társaságok fióktelepei vagy állandó telephelyei által végzett gazdasági tevékenység folytatására rendelt tőkére, amely nem vet ki a Spanyolországban kivetett illetékhez hasonló adót,

a Spanyol Királyság nem teljesítette az 1973. április 9-i 73/79/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 103., 13. o.), illetve az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 122. o.) módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvből (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv) eredő kötelezettségeit.

## Jogi háttér

*A közösségi szabályozás*

2 A 69/335 irányelv első preambulumbekezdése szerint az irányelv célja a tőke szabad mozgásának a hazai piacéhoz hasonló jellemzőkkel bíró gazdasági unió létrehozása érdekében történő előmozdítása. Ennek érdekében, amint az a hatodik–nyolcadik preambulumbekezdéséből kitűnik, az irányelv harmonizálni kívánja az Európai Közösségen belül a tőketársaságoknak juttatott tőkére kivetett tőkeilletéket a közös piacon kizárólag egyszer alkalmazható, tőkefelhalmozást terhelő adó bevezetésével, valamint az ezen egyszer kivethető adóval azonos jellemzőkkel rendelkező valamennyi más közvetett adó eltörlésével.

3 A 69/335 irányelv 1. cikkének értelmében „[a] tagállamok […] összehangolt mértékű illetéket [helyesen: összehangolt illetéket] vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre”.

4 A 69/335 irányelv 2. cikke e téren megosztja a tagállamok között az adóztatási joghatóságot. A következőképpen rendelkezik:

„(1) A tőkeilleték alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a tőketársaság tényleges ügyvezetési központja található az érintett ügylet időpontjában.

[…]

(3) Ha egy tőketársaság létesítő okirat szerinti székhelye és tényleges ügyvezetési központja egy harmadik országban található, a tagállamban található fióktelep részére juttatott álló- vagy működő tőke azon tagállamban illetékköteles, amelynek területén a fióktelep található."

5 A 69/335 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése felsorolja azon ügyleteket, amelyek a tőkeilleték alá tartoznak, mint többek között a tőketársaság alapítása, illetve a tőketársaság jegyzett tőkéjének emelése. Az említett rendelkezés továbbá tőkeilleték alá tartozó ügyletként határozza meg:

„g) egy társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő, míg az előbbi tagállamban nem minősül annak];

h) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak [helyesen: a tényleges ügyvezetési központjával harmadik országban rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő, míg az előbbi tagállamban nem minősül annak]."

6 A 69/335 irányelv 7. cikke a tőkeilleték mértékét határozza meg. Eredeti változatában e cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) Amíg a Tanács el nem fogadta a rendelkezéseket és azok hatályba nem léptek, a (2) bekezdés értelmében [helyesen: A Tanács által a (2) bekezdésnek megfelelően elfogadandó rendelkezések hatályba lépéséig]:

a) a tőkeilleték mértéke nem haladhatja meg a 2%-ot, [illetve] nem lehet kevesebb 1%-nál;

b) a tőkeilleték összegét 50%-kal vagy még nagyobb mértékben csökkenteni kell, ha egy vagy több tőketársaság ruházza át eszközeit és forrásait, vagy egy vagy több üzletrészét egy vagy több olyan tőketársaságra, amelynek alapítása folyamatban van, vagy amelyet már létrehoztak [helyesen: ha egy vagy több tőketársaság valamennyi eszközét és forrását, illetve egy vagy több üzletágát átruházza egy vagy több alapítás alatt álló vagy már létező tőketársaságra].

[…]”

7 A tőkeilleték mértékének ez utóbbi – bizonyos feltételektől függő – csökkentése az általában „tőkeegyesítő társaságokat érintő szerkezetátalakításnak” nevezett ügyletekre alkalmazandó.

8 A tőkeilleték közös mértékének meghatározásáról szóló, 1973. április 9-i 73/80/EGK tanácsi irányelv (HL L 103., 15. o.) 1976. január 1-jétől csökkentette a tőkeegyesítő társaságokat érintő szerkezetátalakításra vonatkozóan a tőkeilleték a 7. cikk (1) bekezdése b) pontjának fenti eredeti változatában rögzített mértékét, 0% és 0,50% között állapítva meg azt.

9 A 73/79 irányelvvel a 7. cikk (1) bekezdésének említett rendelkezése kiegészült a ba) ponttal, amelynek értelmében a tagállamok jogosultak a tőkeilleték kedvezményes mértékének alkalmazását kiterjeszteni a fent említett szerkezetátalakításhoz hasonló ügyletekre, azaz „ha valamely, alapítás alatt álló vagy már létező tőketársaság megszerzi valamely másik tőketársaság jegyzett tőkéjének legalább 75%-át kitevő, korábban kibocsátott részesedéseit”.

10 A 73/79 irányelv második preambulumbekezdésével összhangban ugyanis ilyen esetben a társaság bizonyos arányban részesedéseket szerez valamely másik társaságban, aminek folytán közvetlen irányítást biztosító befolyásra tesz szert e társaságban.

11 A 85/303 irányelv, amely a negyedik preambulumbekezdésében kifejti, hogy „kötelező jelleggel mentesíteni kellene azon ügyleteket, amelyek jelenleg a kedvezményes mértékű tőkeilleték alá tartoznak", a következőképpen módosította a 69/335 irányelv 7. cikkét:

„(1) A […] tagállamok mentesítenek minden olyan ügyletet a tőkeilleték alól, amely 1984. július 1-jén mentes volt az illeték alól, illetve amely 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott.

[…]

(2) A tagállamok az (1) bekezdésben említett ügyeleteken kívül minden ügyletet mentesíthetnek a tőkeilleték alól, vagy azokra legfeljebb 1%-os mértékű egységes kulcsú illetéket vethetnek ki.

[…]"

*A nemzeti szabályozás*

A tőkeegyesítő társaságokat érintő szerkezetátalakítási ügyletek kezelése

12 Az 1993. szeptember 24-i 1/1993. törvényerejű királyi rendelettel jóváhagyott, a vagyonátruházást és az okiratba foglalt jogcselekményeket terhelő adóról szóló törvény (Ley del Impuesto sobre Transmissiones Patriomoniales y Actos Jurídicos Documentados) (1993. október 20-i BOE; a továbbiakban: adótörvény) egységes szerkezetbe foglalt változata 1. cikke (1) bekezdésének második pontja közvetett adót vet ki a kereskedelmi társaságok bizonyos ügyleteire. Az adótörvény 19. cikke (1) bekezdésének első pontjával összhangban az illetékköteles ügyletek közé tartozik a társaság alapítása, tőkéjének emelése és csökkentése, az egyesülés, a szétválás, valamint a társaságok megszüntetése.

13 Az illetékmentes ügyleteket illetően az adótörvény 45. cikke I. része b) pontjának 10. alpontja e törvény 21. cikkével, valamint a 2004. március 5-i 4/2004. törvényerejű királyi rendelettel jóváhagyott, a társasági adóról szóló törvény (2004. március 11-i BOE; a továbbiakban: társasági adóról szóló törvény) egységes szerkezetbe foglalt szövegének második kiegészítő rendelkezésével (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) együtt olvasva úgy rendelkezik, hogy a társasági adóról szóló törvény – e tekintetben különös szabályozást megállapító – VIII. fejezetének VII. címében meghatározott összeolvadási, szétválási, valamint eszközátruházási és részesedéscsere-ügyletek mentesek az illeték alól azzal a feltétellel, hogy a szóban forgó ügylet e szabályozás hatálya alá tartozik.

14 A társasági adóról szóló törvénynek „Az adószabályozás hatálya” címet viselő 96. cikke meghatározza e különös szabályozás alkalmazásának feltételeit. E cikk a következőképpen rendelkezik:

„(1) A jelen fejezetben megállapított adószabályozás alkalmazhatóságának feltétele e szabályozás választása, amelyre a következő előírások vonatkoznak:

a) Összeolvadás vagy szétválás esetén a választásra vonatkozó nyilatkozatot fel kell venni az ezen ügyletekben részt vevő, spanyolországi adójogi illetőségű társaságok egyesülési vagy szétválási tervezeteibe és szerződéseibe.

[…]

b) Nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás esetén a választást a megszerző vállalkozás gyakorolja, és erről nyilatkoznia kell a vonatkozó társasági szerződésben vagy annak hiányában az ügyletről vagy szerződésről kiállított közokiratban.

[…]

c) Részesedéscsere esetén a választást a megszerző vállalkozás gyakorolja, és erről nyilatkoznia kell a vonatkozó társasági szerződésben vagy annak hiányában az ügyletről vagy szerződésről kiállított közokiratban. Részvények nyilvános eladási ajánlata esetén a választást a társaság illetékes szerve gyakorolja, és erről nyilatkoznia kell az ajánlatra vonatkozó tájékoztatóban.

[…]

A választásról minden esetben értesíteni kell a hatályos jogszabályok által előírt módon és határidőn belül a pénzügyminisztériumot.

(2) Az e fejezetben megállapított szabályozás nem alkalmazható, ha a megvalósult ügylet fő célja adócsalás vagy adóelkerülés. Különösen akkor nem alkalmazható a szabályozás, ha az ügylet alapjául nem olyan érvényes gazdasági indokok szolgálnak, mint a szerkezetátalakítás vagy az ügyletben részt vevő egységek tevékenységének racionalizálása, hanem az egyetlen cél az adóelőny megszerzése.

[…]”

Tőketársaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése

15 Az adótörvény 19. cikke (3) bekezdésének értelmében illetékfizetési kötelezettséget keletkeztet:

„a társaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének Spanyolországba történő áthelyezése, ha ezt megelőzően sem az egyik, sem a másik nem volt […] [tagállamban] vagy ha [e tagállamban] a vállalkozás nem tartozott az e címben szabályozott illetékhez hasonló más adó hatálya alá”.

A más tagállami illetőségű tőketársaság fióktelepei vagy telephelyei tekintetében történő adóztatása

16 Az adótörvény 20. cikke értelmében:

„azok a jogalanyok, amelyek fióktelepen vagy állandó telephelyen keresztül gazdasági tevékenységet végeznek a spanyol felségterületen, és létesítő okirat szerinti székhelyük, illetve a tényleges ügyvezetési központjuk nem a […] Közösséghez tartozó országban van, vagy olyan országban, amelyben nem tartoznak a jelen címben meghatározott illetéknek megfelelő illeték alá, ugyanolyan módon és ugyanolyan feltételekkel kötelesek illetéket fizetni az ezen gazdasági tevékenységre rendelt tőke után, mint a spanyol vállalkozások."

**A pert megelőző eljárás**

17 Mivel kétségei merültek fel azzal kapcsolatban, hogy a spanyol szabályozás fent említett rendelkezései megfelelnek-e a 69/335 irányelv követelményeinek, a Bizottság 2003. december 19-én felszólító levelet, és 2004. október 18-án kiegészítő felszólító levelet küldött a Spanyol Királyságnak. A spanyol hatóságok 2004. február 3-i és november 24-i levelükben válaszoltak. Mivel e válaszok megerősítették a Bizottság kezdeti kétségeit, ez utóbbi 2005. július 13-án indokolással ellátott véleményt küldött a Spanyol Királyságnak. A spanyol hatóságok által ezen indokolással ellátott véleményre 2006. július 18-án adott választ követően a Bizottság kifogásai konkretizálódtak, és a jelen keresetben fogalmazódtak meg.

## A keresetről

*Az első kifogásról*

18 Ezen első kifogás a társasági adóról szóló törvény 96. cikkében meghatározott feltételekre vonatkozik, amelyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy az érintett társaságok az ugyanezen törvény VIII. fejezetének VII. címében meghatározott illetékmentességre vonatkozó különös szabályozás hatálya alá tartozhassanak. A Bizottság úgy érvel, hogy e feltételek jogellenesek azon ügyleteket illetően, amelyeket a 69/335 irányelv értelmében kötelezően mentesíteni kell a tőkeilleték alól.

19 E kifogás általános megfogalmazása ellenére a kérelem indokolásából kitűnik, hogy ez a 69/335 irányelv – 73/79 és 73/80 irányelvek által módosított, a 85/303 irányelv általi módosítást megelőző változatának – 7. cikke (1) bekezdésének b) pontja, illetve 7. cikke (1) bekezdésének ba) pontja alá tartozó ügyletekre vonatkozik. Az utóbbi irányelv által módosított 7. cikk (1) bekezdésének az 1984. július 1-jén fennálló helyzetre való hivatkozására tekintettel a fent említett rendelkezések tartalma releváns marad ezen irányelv hatályba lépését követően is.

20 E tekintetben előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a C-366/05. sz., Optimus – Telecomunicações ügyben 2007. június 21-én hozott ítéletében (EBHT 2007., I-4985. o., 25–33. pont) kimondta, hogy az olyan állam esetében, amely – mint a jelen esetben a Spanyol Királyság – 1986. január 1-jétől vált az Európai Közösség tagjává, az 1984. július 1-i határnap, amelyet a 69/335 irányelv 85/303 irányelv által módosított változata 7. cikkének (1) bekezdésében meghatározott kötelező mentesítést illetően referencia-időpontként határoz meg, ezen államra is vonatkozik. A Bíróság előtti tárgyalás során a Spanyol Királyság képviselője az e tagállamban 1984. július 1-jén adóztatott tőketársaságokkal kapcsolatos ügyletekre vonatkozó jogszabályra hivatkozott. Miután az ítélkező testület elnöke felkérte a feleket, hogy foglaljanak állást ezen – új elemnek tekinthető – közleményt illetően, a felek elfogadták, hogy a Bíróság az ügyet az elé benyújtott írásbeli beadványok alapján döntse el.

21 Az említett 7. cikk (1) bekezdésének b) pontja alá tartozó ügyleteket illetően a 73/80 irányelv a tőkeilleték mértékét 1976. január 1-jétől kötelező jelleggel csökkentette, és 0% és 0,50% között rögzítette. Ennélfogva a 7. cikk (1) bekezdésének a 85/303 irányelv általi módosítását követően a szóban forgó ügyletek 1986. január 1-jétől kötelezően mentesültek a tőkeilleték alól. A Bizottság kifogásai tehát ezen ügyletekre vonatkoznak.

22 Azonban az említett 7. cikk (1) bekezdésének ba) pontja alá tartozó ügyleteket illetően, amelyek esetében a tőkeilleték mértékének csökkentése pusztán fakultatív volt e rendelkezésnek a 73/79 irányelv általi bevezetésekor, ezek csak akkor mentesültek kötelezően a tőkeilleték alól a 85/303 irányelv értelmében, ha 1984. július 1-jén – a fent említett Optimus – Telecomunicações ügyben hozott ítélet értelmében a Spanyol Királyságra is vonatkozó referencia-időpontban – mentesek voltak az illeték alól, illetve ha 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adóztak. Ezen időpontban a szóban forgó ügyletekre nem vonatkozott egységesen és kötelezően olyan mértékű tőkeilleték, amely a 85/303 irányelv értelmében kötelező mentesüléseket vonta volna maga után.

23 A Bizottság nem nyújtott be semmi olyan bizonyítékot a jelen esetben, amely alapján megállapítható lenne, hogy a 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének ba) pontja alá tartozó ügyletek mentesek voltak az illeték alól, illetve 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adóztak Spanyolországban 1984. július 1-jén, ekképpen ezen ügyletek nem tekinthetőek a tőkeilleték alól kötelezően mentesítendőnek a 69/335 irányelv értelmében. Következésképpen el kell utasítani az első kifogást az említett irányelv 7. cikke (1) bekezdésének ba) pontjára vonatkozó részében, és e kifogás vizsgálatát a 7. cikk (1) bekezdésének b) pontja alá tartozó ügyletek tekintetében kell folytatni.

24 A Bizottság e tekintetben pontosan azt kifogásolja, hogy a spanyol szabályozás értelmében ahhoz, hogy a szóban forgó ügyletek tekintetében mentesülhessen az adótörvény 1. cikke (1) bekezdésének 2. pontjában meghatározott adó alól, az érintett társaságnak kifejezetten választania kell a társasági adóról szóló törvény VIII. fejezetének VII. címében meghatározott illetékmentességre vonatkozó különös szabályozást, míg a 85/303 irányelv általi módosítást követően a 69/335 irányelv úgy rendelkezik, hogy ezen ügyletek kötelező jelleggel mentesülnek, anélkül hogy bármilyen – adott esetben a mentességet megállapító különös szabályozás választására

vonatkozó – feltételt teljesíteni kellene. Az érintett társaságnak ezenkívül értesítenie kell e választásról a pénzügyminisztériumot, ami további akadályát jelenti az adómentesség alkalmazásának.

25 A Spanyol Királyság, bár nem vitatja, hogy ezen ügyletek azok közé tartoznak, amelyeket kötelezően mentesíteni kell, lényegében úgy érvel, hogy a mentességre vonatkozó különös szabályozás választása nem ró semmilyen anyagi terhet az érintett társaságra, és tisztán formális jellegű minimumkövetelményt képez. Az egyetlen anyagi feltétel, amelynek az említett szabályozás alkalmazásához teljesülnie kell az, hogy a szóban forgó ügylet fő célja ne az adócsalás vagy adóelkerülés legyen. Az ügylet adóhatóság részére való bejelentésének kötelezettsége pont a szóban forgó ügyletet igazoló érvényes gazdasági indokok meglétének ellenőrzésére szolgál.

26 Ez utóbbi érvelésnek nem lehet helyt adni.

27 Ki kell emelni ezzel kapcsolatban, hogy a tőke szabad mozgásának előmozdítása és lehetőség szerint a tőkeilleték fokozatos eltörlése céljából a 69/335 irányelv a 7. cikke (1) bekezdésének b) pontja alá tartozó ügyletek tőkeilleték alóli mentesítéséről rendelkezett. E mentesítés kötelező és feltétel nélküli, továbbá az érintett társaságok számára olyan jogot jelent, amelynek gyakorlását nemzeti szinten egyszerű és egyértelmű módon kell biztosítani.

28 E jog különös nemzeti szabályozásba foglalása, és gyakorlásának e szabályozás alakszerű választásától függővé tétele azzal a veszéllyel jár, hogy az érintett társaságok részéről kétség vagy félreértés merül fel az említett jog forrását és gyakorlásának feltételeit illetően, és pusztán e tényből adódóan nem egyeztethető össze a 69/335 irányelv által megállapított szabályozással. Az említett különös szabályozás választásával kapcsolatos kötelezettség egyébként nem tisztán formalitás, amennyiben e választásról tájékoztatni kell az adóhatóságot a nemzeti jogszabályok által előírt módon

és határidőn belül. E kettős választási és tájékoztatási kötelezettség mint a 69/335 irányelv által feltétlenül biztosított jog gyakorlásának feltétele az irányelvvel ellentétes akadályt képez.

29 A vitatott különös szabályozás nem igazolható az adócsalás és adóelkerülés elleni küzdelemmel. A Bíróság ítélkezési gyakorlatával összhangban ugyanis a 69/335 irányelv kimerítően harmonizálja azokat az eseteket, amelyekben a tagállamok tőkeilletéket vethetnek ki, és ez az irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek kifejezetten felhatalmazzák a tagállamokat, hogy általános intézkedéseket tegyenek az adóelkerülés elleni küzdelem jegyében, a tagállamok csak visszaélésszerű vagy csalárd magatartást megvalósító, kivételes körülmények között tagadhatják meg a közösségi jog alkalmazását (a C-178/05. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2007. június 7-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4185. o.] 32. pontja).

30 Következésképpen, amint arra a Bizottság helyesen hivatkozik, az ilyen intézkedéseket nem lehet a csalás általános gyanújára alapítani. Csupán egyedi esetben kerülhet sor elfogadásukra, az olyan egyértelműen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző képződmények meghiúsítása érdekében, amelyek célja az általában fizetendő adó kijátszása (lásd ebben az értelemben a C-251/06. sz. Ing. Auer-ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9689. o.] 44. pontját). Ilyen esetekben az illetékes nemzeti hatóságoknak kell bizonyítaniuk a szóban forgó ügylet csalárd vagy mesterséges jellegét.

31 Mivel a Spanyol Királyság nem bizonyította, hogy szabályozása kizárólag a fent meghatározott egyértelműen mesterséges képződményekre vonatkozik, meg kell állapítani, hogy a Bizottság által felhozott első jogalap megalapozott a 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdése b) pontja alá tarozó ügyletek vonatkozásában.

*A második kifogásról*

32 E második kifogás az adótörvény 19. cikkének (3) bekezdésén alapul, amely úgy rendelkezik, hogy illetékfizetési kötelezettséget keletkeztet a tőketársaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének Spanyolországba történő áthelyezése olyan tagállamból, amelyben nem tartozott a spanyol szabályozás által előírt illetékhez hasonló tőkeilleték hatálya alá. A Bizottság úgy érvel, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke, amely a tőkeilleték alá tartozó ügyletek kimerítő felsorolását tartalmazza, nem rendelkezik az adótörvény e rendelkezésében előírt ügyletről, mint ilyen illetékfizetési kötelezettséget keletkeztető tényről, és ennélfogva ezen adótörvény ellentétes az irányelvvel.

33 A Spanyol Királyság úgy válaszol, hogy az említett rendelkezésnek a célja, hogy a 69/335 irányelv rendelkezéseit ne lehessen a spanyol adórendszer alkalmazásának megkerülésére használni, tehát e rendelkezés igazolható az adócsalás vagy adóelkerülés elleni küzdelem céljával. Ez a helyzet azon tőketársaságok esetében, amelyek célja a kezdetektől az, hogy tevékenységüket Spanyolországban folytassák, ugyanakkor amelyeket más tagállamban hoznak létre, ahol e társasági forma nem tartozik a Spanyolországban alkalmazandóhoz hasonló tőkeilleték alá.

34 Az alperes érvelésének nem lehet helyt adni.

35 Először is meg kell jegyezni e tekintetben, hogy a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontja értelmében a tőkeilleték alá tartozik a társaság tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egyik tagállamból a másikba, amennyiben az az utóbbi tagállamban a tőkeilleték kivetése szempontjából tőketársaságnak tekintendő, míg az előbbi tagállamban nem minősül annak. Következésképpen az egyetlen feltétel, amelynek e rendelkezés az ilyen székhelyáthelyezés esetén a tőkeilleték alkalmazását aláveti az, hogy a szóban forgó jogalany a származási tagállamában „tőketársaságnak” minősül-e. Az ilyen székhelyáthelyezés tehát nem tőkeilleték-köteles, amennyiben a szóban forgó jogalany „tőketársaságnak” minősül a származási tagállamban és a fogadó tagállamban egyaránt (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 26., 27. és 29. pontját).

36 Ezen összefüggésben ki kell emelni továbbá, hogy – amint azt a főtanácsnok indítványának 62. pontjában megjegyezte – a 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése kötelezően és minden tagállam részére egységesen meghatározza, hogy mely jogalanyokat kell a tőkeilleték alkalmazása céljából „tőketársaságnak” tekinteni.

37 Az adott tőketársaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének e tagállamba történő áthelyezése esetén Spanyolországban az adótörvény 19. cikkének (3) bekezdése azonban a tőkeilleték alkalmazását azon feltételtől teszi függővé, hogy e társaság a származási tagállamban nem tartozott hasonló illeték alá. A származási tagállambeli „adókivetés” vagy „illetékalanyiság” ilyen kritériuma nem felel meg a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontjában meghatározott, fent hivatkozott feltételnek, és ekképpen az ezen irányelv által nem rögzített esetekben is lehetővé teszi a tőkeilleték címén történő adóztatást. Mivel az említett irányelv kimerítően harmonizálja a tagállamok adóztatási joghatóságát a tényleges ügyvezetési központ vagy a létesítő okirat szerinti székhely áthelyezésének esetére, az adótörvény e rendelkezése nem egyeztethető össze a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontjával.

38 Az említett rendelkezés egyébként sérti a 69/335 irányelv által felállított általános szabályozást. Azon tény, hogy bizonyos tagállamok az ezen irányelv által biztosított lehetőséggel élve lemondtak a tőkeilleték kivetéséről, nem jelenti azt, hogy a tőketársaság tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének egyik tagállamból a másikba történő áthelyezésekor ez utóbbi tagállam a kérdéses ügyletre automatikusan kivetheti a szóban forgó illetéket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Ing. Auer-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontját).

39 Másodszor pedig meg kell állapítani, hogy az adótörvény 19. cikkének (3) bekezdése a csalás általános vélelmén alapul, mivel e rendelkezés automatikusan és megkülönböztetés nélkül alkalmazandó intézkedéseket tartalmaz. A jelen ítélet 29. és 30. pontjában kifejtett indokok alapján, és a Bíróság e pontokban hivatkozott állandó ítélkezési gyakorlatával összhangban, az említett rendelkezés nem igazolható az adócsalás vagy adóelkerülés elleni küzdelem céljával. Ki kell különösen emelni e tekintetben, hogy a közösségi jog által megállapított jog – mint például a társaság más tagállamban való

letelepedésének vagy e társaság székhelye áthelyezésének joga – önmagában nem alapozhatja meg a visszaélés gyanúját (a fent hivatkozott Bizottság kontra Görögország ügyben hozott ítélet 32. pontja).

40 A második kifogást ennélfogva megalapozottnak kell tekinteni.

*A harmadik kifogásról*

41 E kifogás keretében a Bizottság úgy érvel, hogy az adótörvény 20. cikke a tőkeilletéknek a spanyol felségterületen folytatott gazdasági tevékenységre rendelt tőkerész tekintetében történő alkalmazását vonja maga után az olyan tőketársaság valamennyi fióktelepe és állandó telephelye esetében, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja olyan más tagállamban található, amely nem ró ki a Spanyolországban előírthoz hasonló adót. A Bizottság arra hivatkozik, hogy ezen adóztatás ellentétes az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának a 69/335 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében meghatározott szabályával.

42 Az adótörvény 20. cikke értelmében azon jogalanyok, amelyek fióktelepen vagy állandó telephelyen keresztül gazdasági tevékenységet folytatnak a spanyol felségterületen, és amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, illetve tényleges ügyvezetési központja olyan tagállamban található, amely nem ró ki rájuk a Spanyolországban alkalmazott illetékhez hasonló illetéket, ugyanolyan módon és ugyanolyan feltételekkel kötelesek illetéket fizetni az e gazdasági tevékenységre rendelt tőke után, mint a spanyol vállalkozások.

43 E rendelkezés szövegéből – amely spanyol felségterületen fióktelepen vagy állandó telephelyen keresztül gazdasági tevékenységet folytató „jogalanyokra" hivatkozik – kitűnik, hogy a spanyol szabályozás a tényleges ügyvezetési központjukkal más tagállamban rendelkező, spanyol felségterületen fióktelepel vagy állandó telephellyel

bíró tőketársaságoknak a szóban forgó fióktelepek vagy állandó telephelyek által spanyol felségterületen teljesített ügyletekre rendelt tőke tekintetében történő adóztatásáról rendelkezik.

44 A Spanyol Királyság nem vitatja, hogy ezen adóztatást az adott tagállamban a szóban forgó ügyletekre kirótt tőkeilletéknek tekintik. Az alperes kizárólag arra hivatkozik védekezésképpen, hogy a szóban forgó rendelkezést az adóelkerülés megelőzésének célja igazolja, amely adóelkerülés abban nyilvánul meg, hogy a társaságot olyan tagállamban hozzák létre, amely nem vet ki a spanyol illetékhez hasonló adót, majd rögtön ezt követően állandó telephelyet vagy fióktelepet hoznak létre Spanyolországban, amelyen keresztül e társaság gazdasági tevékenységet folytat ezen állam területén.

45 Azon tőketársaságok ilyen ügyleteinek megadóztatása, amelyek tényleges ügyvezetési központja más tagállamban található, ellentétes a 69/335 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésével, amely úgy rendelkezik, hogy a tőkeilleték alá tartozó ügyletek kizárólag azon tagállamban adókötelesek, amelynek területén a tőketársaság tényleges ügyvezetési központja található az érintett ügylet időpontjában.

46 A jelen ítélet 29. és 30. pontjában kifejtett indokokból ezen adóztatás, amely általánosan és megkülönböztetés nélkül alkalmazandó, nem igazolható az adócsalás vagy adóelkerülés elleni küzdelem céljával.

47 Következésképpen a Bizottság által felhozott harmadik kifogás megalapozott.

48 A fentiekre tekintettel meg kell állapítani, hogy a Spanyol Királyság:

– mivel a társasági adóról szóló törvény 96. cikkében meghatározott feltételeknek vetette alá a 69/335 irányelv 7. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott ügyletek tőkeilleték alóli mentesülését;

– mivel tőkeilletéket vetett ki azon tőketársaságok tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének valamelyik tagállamból Spanyolországba történő áthelyezésére, amelyek nem tartoztak hasonló illeték hatálya alá a származási tagállamukban, és

– mivel tőkeilletéket vetett ki az olyan tagállamban alapított társaságok fióktelepei vagy állandó telephelyei által végzett gazdasági tevékenység folytatására rendelt tőkére, amely nem vet ki hasonló illetéket,

nem teljesítette a 69/335 irányelvből eredő kötelezettségeit.

49 A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.

## A költségekről

50 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Spanyol Királyságot, mivel az általa felhozott jogalapok többsége tekintetében pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

**1) A Spanyol Királyság:**

– **mivel a 2004. március 5-i 4/2004. törvényerejű királyi rendelettel jóváhagyott, a társasági adóról szóló törvény egységes szerkezetbe foglalt szövege második kiegészítő rendelkezésének (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades) 96. cikkében meghatározott feltételeknek vetette alá az 1973. április 9-i 73/79/EGK tanácsi irányelvvel, az 1973. április 9-i 73/80/EGK tanácsi irányelvvel, illetve az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv 7. cikke (1) bekezdésének b) pontjában meghatározott ügyletek tőkeilleték alóli mentesülését,**

– **mivel tőkeilletéket vetett ki azon tőketársaságok tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének valamelyik tagállamból Spanyolországba történő áthelyezésére, amelyek nem tartoztak hasonló illeték hatálya alá a származási tagállamukban, és**

– **mivel tőkeilletéket vetett ki az olyan tagállamban alapított társaságok fióktelepei vagy állandó telephelyei által végzett gazdasági tevékenység folytatására rendelt tőkére, amely nem vet ki hasonló illetéket,**

**nem teljesítette a 73/79, a 73/80 és a 85/303 irányelvekkel módosított 69/335 irányelvből eredő kötelezettségeit.**

**2) A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

**3) A Spanyol Királyságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások