WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 9 lipca 2009 r. *

W sprawie C-397/07

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 27 sierpnia 2007 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Gippiniego Fourniera oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowane przez B. Plaza Cruz oraz M. Muñoza Péreza, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: hiszpański.

popierani przez:

Republikę Grecką,

interwenient,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, T. von Danwitz, E. Juhász (sprawozdawca), G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 stycznia 2009 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 marca 2009 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że przez:

— uzależnienie stosowania obowiązkowych zwolnień z podatku kapitałowego od spełnienia określonych warunków,

— opodatkowanie podatkiem kapitałowym przeniesienia do Hiszpanii rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej spółek, które nie podlegały podobnemu do hiszpańskiego podatkowi w państwie pochodzenia, oraz

— opodatkowanie podatkiem kapitałowym kapitału przeznaczonego do prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Hiszpanii przez oddziały lub stałe zakłady spółek z siedzibą w państwie członkowskim, które nie stosuje podatku podobnego do podatku hiszpańskiego,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, s. 25), zmienionej dyrektywą Rady 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. (Dz.U. L 103, s. 13) oraz dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, s. 23) (zwanej dalej „dyrektywą 69/335").

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Jak wynika z pierwszego motywu dyrektywy 69/335, ma ona na celu wspieranie swobodnego przepływu kapitału niezbędnego do stworzenia unii gospodarczej o cechach podobnych do cech rynku wewnętrznego. W tym celu — jak wynika z motywów od szóstego do ósmego — dyrektywa ta zmierza do ujednolicenia podatków od wkładów kapitałowych do spółek we Wspólnocie Europejskiej przez wprowadzenie jednolitego podatku od gromadzenia kapitału, który może być naliczany tylko raz w ramach wspólnego rynku, a także przez zniesienie wszelkich innych podatków pośrednich o takich samych cechach jak ten podatek.

3 I tak zgodnie z art. 1 dyrektywy 69/335 „[p]aństwa członkowskie naliczają [ujednolicony] podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych […]".

4 Artykuł 2 dyrektywy 69/335 dokonuje podziału kompetencji podatkowych w tej dziedzinie pomiędzy państwami członkowskimi. Zgodnie z jego brzmieniem:

„1. Transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej w momencie przeprowadzania tych transakcji.

[…]

3. Jeśli statutowa siedziba i rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej znajdują się w państwie trzecim, wniesienie kapitału trwałego lub kapitału obrotowego do oddziału znajdującego się w państwie członkowskim może być opodatkowane w państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się oddział".

5 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 69/335 zawiera wyliczenie czynności, które winny być objęte zakresem podatku kapitałowego, takich jak na przykład utworzenie spółki kapitałowej i podwyższenie jej kapitału. Przepis ten przewiduje również, że zakresem podatku kapitałowego są:

„g) przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana;

h) przeniesienie z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim i która do celów naliczania podatku kapitałowego jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana".

6 Artykuł 7 dyrektywy 69/335 dotyczy stawek podatku kapitałowego. W swej pierwotnej wersji stanowił on, że:

„1. Do czasu wejścia w życie przepisów, które mają być przyjęte przez Radę zgodnie z ust. 2:

a) stawka podatku kapitałowego nie może być wyższa niż 2% i niższa niż 1%;

b) ta stawka zostanie zmniejszona o 50% lub więcej, jeżeli jedna lub kilka spółek kapitałowych przeniesie wszystkie swoje aktywa i pasywa, lub jedną bądź więcej gałęzi swojej działalności do jednej lub więcej spółek kapitałowych, które są w trakcie tworzenia lub już istnieją.

[…]".

7 To ostatnie obniżenie stawki podatku kapitałowego, uzależnione od pewnych warunków, dotyczy czynności określanych powszechnie „działaniami restrukturyzacyjnymi z udziałem spółek kapitałowych".

8 Dyrektywa Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. dotycząca ustalenia wspólnych stawek podatku kapitałowego (Dz.U. L 103, s. 15) obniżyła, z dniem 1 stycznia 1976 r., stawkę podatku kapitałowego określoną w pierwotnym brzmieniu art. 7 ust. 1 lit. b) w odniesieniu do działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych, ustalając ją w przedziale od 0% do 0,50%.

9 Na mocy dyrektywy 73/79 do przywołanego art. 7 ust. 1 została dodana lit. bb), zgodnie z którą państwa członkowskie uzyskały możliwość rozszerzenia zakresu zastosowania obniżonej stawki podatku kapitałowego na czynności podobne do działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych, to znaczy na przypadki, w których „spółka kapitałowa w trakcie tworzenia lub już istniejąca otrzyma udziały stanowiące przynajmniej 75% kapitału innej spółki kapitałowej".

10 Zgodnie bowiem z motywem drugim dyrektywy 73/79 w takich przypadkach spółka otrzymuje pakiet udziałów lub akcji innej spółki, w wyniku czego ma zasadniczo całkowitą władzę decyzyjną w tej ostatniej.

11 Dyrektywa 85/303, która w swym motywie czwartym stanowi, że „dla operacji podlegających obecnie zmniejszonej stawce podatku kapitałowego należy ustanowić obowiązkowe zwolnieni", w następujący sposób zmieniła art. 7 dyrektywy 69/335:

„1 Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje […], które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,50% lub niższą.

[…]

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%.

[…]".

Uregulowania krajowe

Opodatkowanie działań restrukturyzacyjnych z udziałem spółek kapitałowych

12 Artykuł 1 ust. 1 pkt 2 tekstu ujednoliconego Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ustawy o podatku od przeniesienia własności i czynności prawnych sporządzonych w formie dokumentu urzędowego), zatwierdzonego przez królewski dekret z mocą ustawy nr 1/1993 z dnia 24 września 1993 r. (BOE z dnia 20 października 1993 r., zwana dalej „ustawą podatkową"), obciąża niektóre czynności dotyczące spółek kapitałowych podatkiem pośrednim. Zgodnie z art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy podatkowej czynnościami podlegającymi opodatkowaniu są: tworzenie spółek, podnoszenie i obniżanie kapitału spółek oraz łączenie się, podział i rozwiązywanie spółek.

13 W odniesieniu do czynności zwolnionych z podatku art. 45 część I lit. b) pkt 10 ustawy podatkowej w związku z art. 21 oraz Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (drugim przepisem dodatkowym tekstu ujednoliconego ustawy o podatku od spółek), zatwierdzonym przez królewski dekret z mocą ustawy nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r. (BOE z dnia 11 marca 2004 r., zwanej dalej „ustawą o podatku od spółek"), stanowi, że czynności łączenia się, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, zdefiniowane w rozdziale VIII tytuł VII ustawy o podatku od spółek, która wprowadza w tym zakresie szczególny system podatkowy, podlegają zwolnieniu, pod warunkiem że system ten znajduje zastosowanie do danej czynności.

14 Artykuł 96 ustawy o podatku od spółek, zatytułowany „Stosowanie systemu podatkowego", ustala warunki stosowania tego szczególnego systemu. Stanowi on, że:

„1. Stosowanie określonego w niniejszym rozdziale systemu zakłada, że jest on wybierany według następujących zasad:

a) W przypadku operacji łączenia lub podziału wybór zawarty jest w projekcie oraz umowach spółki dotyczących połączenia lub podziału przedsiębiorstw przejmowanych i przejmujących, które swoją siedzibę dla celów podatkowych mają w Hiszpanii;

[…]

b) W przypadku wkładów niepieniężnych wyboru dokonuje przedsiębiorstwo przejmujące, a dokonany wybór należy podać w odpowiedniej umowie spółki lub — w przypadku jej braku — w akcie notarialnym w przedmiocie transakcji lub umowy;

[…]

c) W przypadku wymiany udziałów wyboru dokonuje przedsiębiorstwo przejmujące, a dokonany wybór należy podać w odpowiedniej umowie spółki lub — w przypadku jej braku — w akcie notarialnym w przedmiocie transakcji lub umowy. W przypadku publicznej oferty sprzedaży akcji wyboru dokonuje organ spółki właściwy do składania oferty, a dokonany wybór należy podać w dokumentach informujących o ofercie.

[…]

W każdym przypadku informację o wyborze należy przekazać ministerstwu finansów w formie i terminach przewidzianych we właściwych przepisach.

2. Określony w niniejszym rozdziale szczególny system nie znajduje zastosowania, jeżeli rzeczywistym celem przeprowadzanej transakcji jest oszustwo podatkowe lub unikanie opodatkowania. Systemu nie stosuje się w szczególności, gdy transakcja została podjęta bez rozsądnego uzasadnienia gospodarczego, jakim jest restrukturyzacja lub racjonalizacja działań zainteresowanych przedsiębiorstw, lecz ma na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej.

[…]".

Przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej spółki kapitałowej

15 Zgodnie z przepisami art. 19 ust. 3 ustawy podatkowej zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego jest:

„przeniesienie do Hiszpanii rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby spółki, gdy żadne z nich nie znajdowało się wcześniej w państwie członkowskim […] lub gdy w państwie tym przedsiębiorstwo nie podlegało podobnym podatkom do uregulowanych w niniejszym tytule".

Opodatkowanie oddziałów lub stałych zakładów spółek kapitałowych z siedzibą w innym państwie członkowskim

16 Zgodnie z art. 20 ustawy podatkowej:

„Przedsiębiorstwa, które na terytorium Hiszpanii prowadzą działalność gospodarczą w formie oddziałów lub stałych zakładów, a ich siedziba statutowa lub rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwach nie należących do [Wspólnoty] lub które znajdując się w tych państwach, nie podlegają opodatkowaniu tego rodzaju, jak przewidziane w niniejszym tytule, mają obowiązek uiszczania podatków w taki sam sposób i na takich samych zasadach jak przedsiębiorstwa hiszpańskie w stosunku do tej części kapitału, która jest przeznaczona na cele tej działalności".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

17 Ze względu na powzięte wątpliwości co do tego, czy powyższe przepisy hiszpańskie są zgodne z wymogami dyrektywy 69/335, Komisja w dniu 19 grudnia 2003 r. skierowała do Królestwa Hiszpanii wezwanie do usunięcia uchybienia, a w dniu 18 października 2004 r. — uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia. Władze hiszpańskie odpowiedziały pismami, odpowiednio, z dni 3 lutego i 24 listopada 2004 r. Odpowiedzi te potwierdziły początkowe wątpliwości Komisji, dlatego też w dniu 13 lipca 2005 r. skierowała ona do Królestwa Hiszpanii uzasadnioną opinię. W następstwie odpowiedzi władz hiszpańskich na uzasadnioną opinię udzieloną dnia 18 lipca 2006 r. zarzuty Komisji zostały skonkretyzowane i ujęte w niniejszej skardze.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie pierwszego zarzutu

18 Pierwszy zarzut dotyczy przewidzianych w art. 96 ustawy o podatku od spółek warunków, jakie muszą być spełnione, aby zainteresowana spółka mogła skorzystać ze szczególnego systemu zwolnienia z podatku ustanowionego w rozdziale VIII tytuł VII tej ustawy. Komisja twierdzi, że warunki te są niezgodne z prawem w odniesieniu do czynności, które podlegają obowiązkowemu zwolnieniu z podatku kapitałowego na mocy dyrektywy 69/335.

19 Mimo ogólnego brzmienia tego zarzutu z uzasadnienia skargi wynika, że dotyczy on czynności objętych zakresem art. 7 ust. 1 lit. b) oraz art. 7 ust. 1 lit. bb) dyrektywy 69/335 w brzmieniu wynikającym z dyrektyw 73/79 i 73/80, przed zmianami dokonanymi na mocy dyrektywy 85/303. Treść powyższych przepisów w świetle odwołania zawartego w art. 7 ust. 1, w brzmieniu nadanym przez tę ostatnią dyrektywę, do sytuacji istniejącej w dniu 1 lipca 1984 r., pozostaje istotna nawet po wejściu w życie tej dyrektywy.

20 W tym zakresie należy na wstępie przypomnieć, że wyrokiem z dnia 21 czerwca 2007 r. w sprawie C-366/05 Optimus — Telecomunicações, Zb.Orz. s. I-4985, pkt 25–33, Trybunał orzekł, że jeśli chodzi o państwo, które tak jak Królestwo Hiszpanii stało się członkiem Wspólnoty z dniem 1 stycznia 1986 r., to dzień 1 lipca 1984 r., który jest uwzględniany jako dzień odniesienia da celów obowiązkowego zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 dyrektywy 69/335, w brzmieniu wynikającym z dyrektywy 85/303, jest również obowiązujący dla tego państwa. Podczas rozprawy przed Trybunałem przedstawiciel Królestwa Hiszpanii powołał się na tekst prawny dotyczący czynności z udziałem spółek kapitałowych, które podlegają opodatkowaniu w tym państwie członkowskim na dzień 1 lipca 1984 r. Strony zostały wezwane przez przewodniczącego składu orzekającego do ustosunkowania się do tych informacji, które mogą stanowić nowy dowód w sprawie, i zgodziły się, by Trybunał rozstrzygnął niniejszą sprawę na podstawie przedłożonych mu uwag pisemnych.

21 Jeśli chodzi o czynności objęte zakresem wspomnianego art. 7 ust. 1 lit. b), to stawka podatku kapitałowego została obniżona w sposób wiążący z dniem 1 stycznia 1976 r. na mocy dyrektywy 73/80 i ustalona na od 0% do 0,50%. Następnie na skutek zmiany art. 7 ust. 1 na mocy dyrektywy 85/303 czynności te zostały od dnia 1 stycznia 1986 r. obowiązkowo zwolnione z podatku kapitałowego. Zatem zarzuty Komisji dotyczą tych czynności.

22 Natomiast jeśli chodzi o czynności objęte zakresem art. 7 ust. 1 lit. bb), w przypadku których obniżenie stawki podatku kapitałowego było od dnia wprowadzenia tego przepisu dyrektywą 73/79 jedynie możliwe, to na mocy dyrektywy 85/303 muszą być one obowiązkowo zwolnione z podatku kapitałowego tylko w przypadku, gdy podlegały one zwolnieniu lub opodatkowaniu według stawki nieprzekraczajacej 0,50% w dniu 1 lipca 1984 r., będącym dniem odniesienia również dla Królestwa Hiszpanii, zgodnie z ww. wyrokiem w sprawie Optimus — Telecomunicações. Na ten dzień omawiane czynności nie były w sposób jednolity i obowiązkowy objęte jedną stawką podatku kapitałowego powodującą ich obowiązkowe zwolnienie na mocy dyrektywy 85/303.

23 Komisja nie przedstawiła w niniejszej sprawie żadnego dowodu pozwalającego na ustalenie, że czynności objęte zakresem art. 7 ust. 1 lit. bb) dyrektywy 69/335 były na dzień 1 lipca 1984 r. w Hiszpanii zwolnione lub opodatkowane według stawki nieprzekraczającej 0,50%, a zatem czynności te nie mogą być uznane za podlegające obowiązkowemu zwolnieniu z podatku kapitałowego na mocy dyrektywy 69/335. W konsekwencji należy oddalić pierwszy zarzut w zakresie, w jakim dotyczy on art. 7 ust. 1 lit. bb) tej dyrektywy oraz przystąpić do badania tego zarzutu w zakresie odnoszącym się do czynności, o których mowa w jej art. 7 ust. 1 lit. b).

24 Konkretnie w tym zakresie Komisja zarzuca, że zgodnie przepisami hiszpańskimi zainteresowana spółka w celu skorzystania ze zwolnienia przewidzianego w art. 1 ust. 1 pkt 2 ustawy podatkowej dla omawianych czynności, musi formalnie dokonać wyboru szczególnego systemu zwolnienia wprowadzonego w rozdziale VIII tytuł VII ustawy o podatku od spółek, podczas gdy dyrektywa 69/335, po zmianach wprowadzonych dyrektywą 85/303, przewiduje obowiązkowe zwolnienie tych czynności, bez konieczności spełniania żadnych warunków, takich jak wybranie szczególnego systemu

zwolnienia. Ponadto zainteresowana spółka musi informować ministerstwo finansów o tym wyborze, co stanowi dodatkową przeszkodę przy stosowaniu zwolnienia.

25 Królestwo Hiszpanii, nie kwestionując, że czynności te należą do kategorii czynności, które powinny być objęte obowiązkowym zwolnieniem, podkreśla zasadniczo, że wybór szczególnego systemu zwolnienia nie pociąga za sobą żadnego obciążenia dla zainteresowanej spółki i stanowi minimalny warunek o charakterze czysto formalnym. Jedynym warunkiem materialnym stosowania tego systemu jest to, by dana czynność nie miała zasadniczo na celu oszustwa podatkowego lub uniknięcia opodatkowania. Obowiązek powiadomienia organów podatkowych służy właśnie umożliwieniu sprawdzenia istnienia ważnych motywów ekonomicznych mogących uzasadniać dokonanie danej czynności.

26 Ten ostatni argument nie może zostać uwzględniony.

27 Należy bowiem podkreślić, że dyrektywa 69/335 przewidziała zwolnienie z podatku kapitałowego czynności objętych zakresem jej art. 7 ust. 1 lit. b), realizując cel w postaci wspierania swobodnego przepływu kapitału w drodze harmonizacji oraz, o ile to możliwe, w drodze stopniowego znoszenia tego podatku. Zwolnienie to ma charakter obowiązkowy i bezwarunkowy, a dla zainteresowanych spółek stanowi prawo, którego wykonywanie musi być zagwarantowane na poziomie krajowym w sposób prosty i jednoznaczny.

28 Tymczasem umiejscowienie tego prawa w ramach szczególnego systemu krajowego i uzależnienie jego wykonania od formalnego dokonania wyboru tego systemu może po stronie zainteresowanych spółek rodzić wątpliwości lub niejednoznaczności co do pochodzenia tego prawa i warunków jego wykonywania, i tylko z tego względu nie może być uważane za zgodne z systemem ustanowionym na mocy dyrektywy 69/335. Ponadto obowiązek wyboru tego szczególnego systemu nie stanowi prostej formalności, ponieważ o wyborze tym należy informować organy podatkowe w formie i terminach określonych w przepisach krajowych. Ten podwójny obowiązek dokonania

wyboru i poinformowania o nim, jako warunek wykonywania prawa przyznanego w sposób bezwarunkowy przez dyrektywę 69/335, stanowi przeszkodę sprzeczną z tą dyrektywą.

29 Szczególny system będący przedmiotem sporu nie może być uzasadniony zwalczaniem oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Zgodnie bowiem z orzecznictwem Trybunału, o ile dyrektywa 69/335 dokonuje wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą nałożyć podatek kapitałowy i nie zawiera postanowień, które w wyraźny sposób zezwalałyby państwom członkowskim na podejmowanie ogólnych środków w celu zwalczania unikania opodatkowania, to państwa członkowskie mogą sprzeciwiać się stosowaniu prawa wspólnotowego jedynie w szczególnych okolicznościach, stanowiących praktyki o charakterze nadużyć lub oszustwa (wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawie C-178/05 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-4185, pkt 32).

30 W konsekwencji, jak słusznie zauważa Komisja, tego rodzaju środki nie mogą opierać się na ogólnym założeniu istnienia oszustwa. Mogą być one stosowane jedynie w konkretnych przypadkach w celu zwalczania czysto sztucznych struktur, pozbawionych ekonomicznych podstaw i stworzonych w celu uniknięcia należnego podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-251/06 ING. AUER, Zb.Orz. s. I-9689, pkt 44). Oczywiście w tego rodzaju sprawach na właściwych organach krajowych spoczywa ciężar udowodnienia, że dana czynność ma sztuczny charakter lub jest oszustwem podatkowym.

31 Jako że Królestwo Hiszpanii nie udowodniło, iż hiszpańskie przepisy są wymierzone w czysto sztuczne struktury w podanym wyżej rozumieniu, należy stwierdzić, że pierwszy zarzut podniesiony przez Komisję jest zasadny w zakresie dotyczącym czynności objętych zakresem art. 7 ust. 1 lit. b) dyrektywy 69/335.

W przedmiocie drugiego zarzutu

32 Drugi zarzut dotyczy art. 19 ust. 3 ustawy podatkowej, który stanowi, że zdarzeniem powodującym powstanie zobowiązania podatkowego jest przeniesienie do Hiszpanii rzeczywistego centrum zarządzania lub statutowej siedziby spółki, gdy znajdowały się one wcześniej w państwie członkowskim, które nie pobierało podatku kapitałowego podobnego do podatku przewidzianego w hiszpańskich przepisach. Komisja twierdzi, że art. 4 dyrektywy 69/335, który zawiera wyczerpujące wyliczenie czynności opodatkowanych podatkiem kapitałowym, nie wskazuje takiej czynności, jak przewidziana w powyższym przepisie ustawy podatkowej, w charakterze zdarzenia powodującego powstanie zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji stoi z nim w sprzeczności.

33 Królestwo Hiszpanii odpowiada, że przepis ten ma uniemożliwiać wykorzystywanie przepisów dyrektywy 69/335 w celu unikania stosowania hiszpańskiego systemu podatkowego, a zatem jest uzasadniony celem w postaci zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Tak byłoby w przypadku spółek kapitałowych, które mając od początku za zadanie wykonywanie działalności w Hiszpanii, tworzone są w innym państwie członkowskim, w którym tworzenie spółek nie podlega podatkowi kapitałowemu podobnemu do podatku stosowanego w Hiszpanii.

34 Argumentacji strony pozwanej nie można przyjąć.

35 Na wstępie bowiem należy podnieść, że z art. 4 ust. 1 lit. g) i h) dyrektywy 69/335 wynika, że opodatkowaniu podatkiem kapitałowym podlega przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego siedziby (rzeczywistej lub statutowej) spółek, które dla celów podatku kapitałowego są uważane za spółki kapitałowe w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy nie są one uważane za takie spółki w pierwszym państwie członkowskim. W konsekwencji jedynym kryterium, od jakiego przepis ten uzależnia stosowanie podatku kapitałowego w przypadku tego rodzaju przeniesienia siedziby, jest kryterium uznania danego podmiotu za „spółkę kapitałową" w państwie członkowskim pochodzenia. Tego rodzaju przeniesienie nie może więc podlegać podatkowi kapitałowemu, jeżeli dany podmiot jest uznawany za „spółkę kapitałową" w państwie członkowskim pochodzenia i w przyjmującym państwie członkowskim (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 26, 27, 29).

36 Należy jeszcze w tym kontekście podkreślić, że jak zauważa rzecznik generalny w pkt 62 swej opinii, kwestia, jakie podmioty należy uznawać za „spółki kapitałowe" dla celów stosowania podatku kapitałowego, jest uregulowana w sposób jednolity i wiążący dla państw członkowskich w art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335.

37 Tymczasem art. 19 ust. 3 ustawy podatkowej uzależnia stosowanie podatku kapitałowego w Hiszpanii w razie przeniesienia do tego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej spółki kapitałowej, od kwestii, czy spółka ta podlegała podobnemu podatkowi w państwie członkowskim pochodzenia. To kryterium „opodatkowania" lub „podlegania obowiązkowi podatkowemu" w państwie członkowskim pochodzenia nie odpowiada wyżej wskazanemu kryterium wprowadzonemu w art. 4 ust. 1 lit. g) i h) dyrektywy 69/335 i w ten sposób umożliwia zastosowanie podatku kapitałowego w przypadkach, w których dyrektywa 69/335 tego nie przewiduje. Skoro dyrektywa ta harmonizuje w sposób wyczerpujący opodatkowanie przez państwa członkowskie przeniesienia siedziby statutowej lub rzeczywistego centrum zarządzania, powyższy przepis ustawy podatkowej jest niezgodny z przepisami art. 4 ust. 1 lit. g) i h) dyrektywy 69/335.

38 Przepis powyższy jest ponadto sprzeczny z ogólnym systemem wprowadzonym dyrektywą 69/335. Okoliczność, że niektóre państwa członkowskie, korzystając z możliwości przyznanej przez tę dyrektywę, zrezygnowały z pobierania podatku kapitałowego, nie skutkuje tym, że przy przeniesieniu rzeczywistego centrum zarządzania lub statutowej siedziby spółki kapitałowej z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, to ostatnie państwo może automatycznie pobrać ów podatek (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie ING. AUER, pkt 34, 35).

39 Po drugie, należy stwierdzić, że art. 19 ust. 3 ustawy podatkowej oparty jest na ogólnym założeniu istnienia oszustwa, ponieważ przewiduje on środki stosowane automatycznie i bez żadnego rozróżnienia. Tymczasem ze względów podanych w pkt 29 i 30 niniejszego wyroku i zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału przywołanym w tych punktach przepis ten nie może być uzasadniony celem w postaci zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania. Należy w szczególności w tym zakresie podkreślić, że korzystanie z uprawnienia ustanowionego w prawie wspólnotowym, takiego jak utworzenie spółki w innym państwie członkowskim lub

przeniesienie siedziby takiej spółki, nie może, samo w sobie, uzasadniać podejrzenia nadużycia wykonywania prawa (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Grecji, pkt 32).

40 Zatem drugi zarzut należy uznać za zasadny.

W przedmiocie trzeciego zarzutu

41 W ramach tego zarzutu Komisja podnosi, że art. 20 ustawy podatkowej powoduje pobieranie podatku kapitałowego w odniesieniu do części kapitału zakładowego przeznaczonej na wykonywanie działalności gospodarczej na terytorium Hiszpanii poprzez oddział lub stały zakład spółki kapitałowej, której siedziba statutowa lub rzeczywiste centrum zarządzania znajdują się w innym państwie członkowskim, które nie pobiera podatku podobnego do podatku pobieranego w Hiszpanii. Komisja twierdzi, że takie opodatkowanie jest sprzeczne z zasadą podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, określoną w art. 2 ust. 1 dyrektywy 69/335.

42 Zgodnie z art. 20 ustawy podatkowej przedsiębiorstwa, które na terytorium Hiszpanii wykonują działalność gospodarczą w formie oddziałów lub stałych zakładów, a ich siedziba statutowa lub rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwach członkowskich, które nie opodatkowują tej działalności podatkiem podobnym do podatku stosowanego w Hiszpanii, mają obowiązek uiszczania podatków w taki sam sposób i na takich samych zasadach jak przedsiębiorstwa hiszpańskie w stosunku do tej części kapitału, która jest przeznaczona na cele tej działalności.

43 Z brzmienia tego przepisu, który mówi o „przedsiębiorstwach" wykonujących działalność gospodarczą na terytorium Hiszpanii za pośrednictwem oddziałów lub stałych zakładów, wynika, że przepisy hiszpańskie przewidują opodatkowanie spółek kapitałowych, których rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w innych państwach członkowskich, a które mają oddziały lub stałe zakłady znajdujące się na

terytorium Hiszpanii, w odniesieniu do tej części kapitału, która jest przeznaczona na cele działalności wykonywanej przez te oddziały lub stałe zakłady na terytorium Hiszpanii.

44 Królestwo Hiszpanii nie kwestionuje, że podatek ten jest uznawany w tym państwie członkowskim za podatek kapitałowy od określonej działalności. Strona pozwana w ramach obrony podkreśla bowiem jedynie, że powyższy przepis jest uzasadniony celami w postaci zapobiegania operacjom unikania opodatkowania, polegającym na tworzeniu spółek w państwie członkowskim, które nie przewiduje podatku podobnego do podatku hiszpańskiego, a następnie na tworzeniu w Hiszpanii stałych zakładów lub oddziałów, za pośrednictwem których spółki te wykonują działalność gospodarczą w Hiszpanii.

45 Tymczasem opodatkowanie takich czynności spółek kapitałowych mających rzeczywiste centrum zarządzania w innych państwach członkowskich jest sprzeczne z art. 2 ust. 1 dyrektywy 69/335, zgodnie z którym transakcje podlegające podatkowi kapitałowemu podlegają opodatkowaniu jedynie w tym państwie członkowskim, na którego terytorium znajduje się rzeczywiste centrum zarządzania spółki kapitałowej w chwili przeprowadzania tych transakcji.

46 Jako że opodatkowanie to stanowi środek stosowany ogólnie i bez żadnego rozróżnienia, nie może być on uzasadniony celem w postaci zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, ze względów podanych w pkt 29 i 30 niniejszego wyroku.

47 Wynika stąd, że trzeci zarzut Komisji jest zasadny.

48 Biorąc pod uwagę powyższe, należy stwierdzić, że Królestwo Hiszpanii:

— uzależniając zwolnienie z podatku kapitałowego czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 lit. b) dyrektywy 69/335, od warunków przewidzianych w art. 96 ustawy o podatku od spółek,

— opodatkowując podatkiem kapitałowym przeniesienie z innego państwa członkowskiego do Hiszpanii rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej spółek, które nie podlegały podobnemu podatkowi w państwie członkowskim pochodzenia, oraz

— opodatkowując podatkiem kapitałowym kapitał przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Hiszpanii przez oddziały lub stałe zakłady spółek z siedzibą w państwie członkowskim, które nie stosuje podobnego podatku,

uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy dyrektywy 69/335.

49 W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

W przedmiocie kosztów

50 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania, a to ostatnie przegrało sprawę w zasadniczej części, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) Królestwo Hiszpanii:

— **uzależniając zwolnienie z podatku kapitałowego czynności, o których mowa w art. 7 ust. 1 lit. b) dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 73/79/EWG z dnia 9 kwietnia 1979 r., dyrektywą Rady 73/80/EWG z dnia 9 kwietnia 1973 r. oraz dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r., od warunków przewidzianych w art. 96 Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (drugiego przepisu dodatkowego tekstu ujednoliconego ustawy o podatku od spółek), zatwierdzonego przez królewski dekret z mocą ustawy nr 4/2004 z dnia 5 marca 2004 r.,**

— **opodatkowując podatkiem kapitałowym przeniesienie z innego państwa członkowskiego do Hiszpanii rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej spółek, które nie podlegały podobnemu podatkowi w państwie członkowskim pochodzenia, oraz**

— **opodatkowując podatkiem kapitałowym kapitał przeznaczony do prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium Hiszpanii przez oddziały lub stałe zakłady spółek z siedzibą w państwie członkowskim, które nie stosuje podobnego podatku,**

uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy dyrektywy 69/335, w brzmieniu nadanym jej dyrektywami 73/79, 73/80 i 85/303.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Królestwo Hiszpanii zostaje obciążone kosztami postępowania.

Podpisy