ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 9. júla 2009 *

Vo veci C-397/07,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 27. augusta 2007,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: E. Gippini Fournier a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: B. Plaza Cruz a M. Muñoz Pérez, splnomocnení zástupcovia, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

* Jazyk konania: španielčina.

ktorého v konaní podporuje:

Helénska republika,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia T. von Danwitz, E. Juhász (spravodajca), G. Arestis a J. Malenovský,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 15. januára 2009,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 5. marca 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Komisia Európskych spoločenstiev vo svojej žalobe navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Španielske kráľovstvo si tým, že:

— uplatnenie povinných oslobodení od dane z vkladu viaže na určité podmienky,

— daňou z vkladu zdaňuje premiestnenie miesta skutočného vedenia spoločností alebo sídla spoločností, ktoré vo svojom štáte pôvodu nepodliehali dani podobnej, ako je daň vyberaná v Španielsku, do Španielska,

— daňou z vkladu zdaňuje majetok určený na obchodné činnosti vykonávané na území Španielska prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní spoločností, ktoré majú svoje sídlo v členskom štáte, ktorý nevyberá daň podobnú, ako je daň vyberaná v Španielsku,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 73/79/EHS z 9. apríla 1973 [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 103, s. 13) a smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122, ďalej len „smernica 69/335“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

2 Podľa prvého odôvodnenia smernice 69/335 je cieľom tejto smernice podporovať voľný pohyb kapitálu s cieľom vytvoriť hospodársku úniu, ktorej charakteristiky sú podobné charakteristikám vnútorného trhu. Z tohto dôvodu je táto smernica, ako vyplýva z jej šiesteho až ôsmeho odôvodnenia, zameraná na zosúladenie dane, ktorej podliehajú vklady do obchodných spoločností v Európskom hospodárskom spoločenstve, vytvorením jednotnej dane z tvorby a zvýšenia základného imania, ktorú možno uložiť v rámci spoločného trhu len raz, a zrušením všetkých ďalších nepriamych daní, ktoré majú rovnaké vlastnosti ako táto jednotná daň z vkladu.

3 Podľa článku 1 smernice 69/335 „členské štáty zaťažia daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov, ktoré budú zosúladené [členské štáty zdania harmonizovanou daňou vklady do kapitálových spoločností — *neoficiálny preklad*]“.

4 Článok 2 smernice 69/335 rozdeľuje v tejto oblasti daňové právomoci medzi členské štáty. Tento článok stanovuje:

„1. Transakcie podliehajúce kapitálovým daniam [daniam z vkladov — *neoficiálny preklad*] budú zdaniteľné len v tých členských štátoch, na území ktorých bolo umiestnené výkonné centrum manažmentu kapitálového podniku [sa nachádza miesto skutočného vedenia kapitálovej spoločnosti — *neoficiálny preklad*] v čase, keď sa také transakcie uskutočnili.

…

3. Keď registrovaný úrad a výkonné centrum manažmentu kapitálového podniku sú umiestnené v tretej krajine, potom dodávka fixného alebo pracovného kapitálu na pobočky umiestnené v niektorom členskom štáte môže byť zdaňovaná v tom členskom štáte, na území ktorého je táto pobočka umiestnená [Keď sa sídlo alebo miesto skutočného vedenia kapitálovej spoločnosti nachádza v tretej krajine, potom môže byť vklad investičného alebo prevádzkového kapitálu do pobočky umiestnenej v niektorom členskom štáte zdanený v členskom štáte, na území ktorého sa táto pobočka nachádza — *neoficiálny preklad*].“

5 V článku 4 ods. 1 smernice 69/335 sú vymenované transakcie, ktoré podliehajú dani z vkladu, ku ktorým patrí okrem iného založenie kapitálovej spoločnosti a zvýšenie jej základného imania. Toto ustanovenie uvádza ako transakcie podliehajúce dani z vkladu tiež:

„g) transfer z členského štátu na iný členský štát registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorého výkonné centrum manažmentu je v tretej krajine a ktorý sa považuje v tom členskom štáte na účely platenia kapitálovej dane za kapitálový podnik, ale nie je za taký považovaný v inom členskom štáte [premiestnenie miesta skutočného vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak na účely výberu dane z vkladu sú v cieľovom štáte považované za kapitálové spoločnosti, kým v štáte pôvodu za také považované nie sú — *neoficiálny preklad*];

h) prenos štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné ústredné vedenie sa nachádza v tretej krajine a ktorá je v niektorom členskom štáte na účely ukladania dane zo základného imania kapitálovej spoločnosti, z členského štátu do iného členského štátu, v ktorom nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť [premiestnenie sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej miesto skutočného vedenia sa nachádza v tretej krajine, z jedného členského štátu do iného členského štátu, ak na účely výberu dane z vkladu sú v cieľovom štáte považované za kapitálové spoločnosti, kým v štáte pôvodu za také považované nie sú — *neoficiálny preklad*].“

6 Článok 7 smernice 69/335 upravuje sadzbu dane z vkladu. V pôvodnom znení tento článok stanovoval:

„1. Pokiaľ nevstúpia do účinnosti ustanovenia prijaté Radou v súlade s odsekom 2:

a) sadzba kapitálovej dane nemusí prevýšiť 2 % alebo byť nižšia ako 1 % [sadzba dane z vkladu nesmie byť vyššia ako 2 %, ani nižšia ako 1 % — *neoficiálny preklad*];

b) táto sadzba bude redukovaná o 50 % alebo viac, ak jeden alebo viac kapitálových podnikov nepresunie všetky svoje aktíva a pasíva, alebo jednu alebo viac častí ich podniku na jeden alebo viac kapitálových podnikov, ktoré sú v procese formovania alebo ktoré už existujú [táto sadzba sa zníži najmenej o 50 %, keď jedna alebo viaceré kapitálové spoločnosti prevedú všetok svoj majetok alebo jedno či viacero odvetví svojej činnosti na jednu alebo viacero kapitálových spoločností, ktoré sa vytvárajú alebo ktoré už existujú — *neoficiálny preklad*]

…“

7 Toto posledné zníženie sadzby dane z vkladu, ktoré podlieha určitým podmienkam, je stanovené pre transakcie všeobecne označované „reštrukturalizačné transakcie, ktoré sa týkajú kapitálových spoločností“.

8 Smernicou Rady 73/80/EHS z 9. apríla 1973 o stanovení spoločných sadzieb dane z vkladu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 103, s. 15) bola s účinnosťou od 1. januára 1976 znížená sadzba dane z vkladu, stanovená v tomto pôvodnom znení článku 7 ods. 1 písm. b) pre reštrukturalizačné transakcie, ktoré sa týkajú kapitálových spoločností, na 0 % až 0,5 %.

9 Smernicou 73/79 bolo do vyššie uvedeného ustanovenia článku 7 ods. 1 vložené písmeno ba), podľa ktorého môžu členské štáty rozšíriť uplatňovanie zníženej sadzby dane z vkladu na transakcie, podobné vyššie uvedeným reštrukturalizačným opatreniam, a to vtedy, „ak kapitálová spoločnosť, ktorá sa vytvára alebo ktorá už existuje, nadobudne podiely, ktoré predstavujú najmenej 75 % na základnom imaní inej kapitálovej spoločnosti“ [*neoficiálny preklad*].

10 Podľa druhého odôvodnenia smernice 73/79 totiž v takomto prípade spoločnosť nadobudne časť podielov inej spoločnosti tak, že celkovo získa úplnú rozhodovaciu právomoc v tejto inej spoločnosti.

11 Smernicou 85/303, ktorá vo svojom štvrtom odôvodnení uvádza, že „keďže by malo byť povinné vyňatie pre transakcie súčasne podriadené redukovanej sadzbe kapitálovej dani [keďže by malo byť povinné oslobodenie od dane pre transakcie súčasne podriadené zníženej sadzbe dane z vkladu — *neoficiálny preklad*]“, bol zmenený článok 7 smernice 69/335 takto:

„1. Členské štáty oslobodia od dane z vkladu transakcie… ktoré boli k 1. júlu 1984 oslobodené od dane alebo zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

…

2. Členské štáty môžu alebo vyňať z kapitálovej dane všetky transakcie iné než tie, na ktoré sa vzťahuje odsek 1, alebo uvaľovať na nich daň pri jednoduchej sadzbe nepresahujúcej 1 % [Členské štáty môžu všetky transakcie s výnimkou tých, ktoré sú uvedené v odseku 1, oslobodiť od dane z vkladu alebo ich zdaniť jednotnou sadzbou dane nepresahujúcou 1 % — *neoficiálny preklad*].

…“

Vnútroštátna právna úprava

Právna úprava reštrukturalizačných transakcií, ktoré sa týkajú kapitálových spoločností

12 Článok 1 ods. 1 bod 2 kodifikovaného znenia zákona o dani z kapitálových prevodov a listinných právnych aktov (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), vydaný kráľovským legislatívnym dekrétom č. 1/1993 z 24. septembra 1993 (BOE z 20. októbra 1993, ďalej len „daňový zákon"), zdaňuje nepriamou daňou niektoré transakcie kapitálových spoločností. Podľa článku 19 ods. 1 bodu 1 daňového zákona patria medzi transakcie podliehajúce dani založenie spoločností, zvýšenie a zníženie ich základného imania, ako aj zlúčenie, rozdelenie a zrušenie spoločností.

13 Pokiaľ ide o transakcie oslobodené od dane, článok 45 časť I písm. b) bod 10 daňového zákona v spojení s ustanoveniami článku 21 tohto zákona a s druhým doplňujúcim ustanovením konsolidovaného znenia zákona o dani právnických osôb (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), vydaného kráľovským dekrétom č. 4/2004 z 5. marca 2004 (BOE z 11. marca 2004, ďalej len „zákon o dani právnických osôb"), stanovuje, že transakcie ako zlúčenie, rozdelenie, vklad majetku a výmena podielov definované v kapitole VIII časti VII zákona o dani právnických osôb, ktorý v tejto súvislosti zakladá špeciálny režim, sú oslobodené od dane pod podmienkou, že tento režim je v danom prípade na dotknutú transakciu uplatniteľný.

14 Článok 96 zákona o dani právnických osôb s názvom „Uplatnenie daňového režimu" upravuje podmienky uplatňovania tohto špeciálneho režimu, pričom stanovuje:

„1. Uplatnenie špeciálneho režimu stanoveného v tejto kapitole predpokladá, že bude zvolený podľa týchto ustanovení:

a) Pri zlúčeniach, splynutiach alebo rozdeleniach bude voľba tohto špeciálneho režimu obsiahnutá v návrhoch spoločenských zmlúv a v spoločenských zmluvách týkajúcich sa zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia zanikajúcich a nástupníckych subjektov, ktoré majú daňové sídlo v Španielsku.

…

b) V prípade vecných vkladov musí byť voľba vykonaná nadobúdajúcim subjektom a musí byť uvedená v relevantnej spoločenskej zmluve alebo v prípade, že takáto zmluva neexistuje, v autentickom dokumente, ktorý bol vyhotovený v súvislosti s predmetnou transakciou alebo zmluvou.

…

c) V prípade výmeny podielov musí byť voľba uskutočnená nadobúdajúcim subjektom a musí byť uvedená v relevantnej spoločenskej zmluve alebo v prípade, že takáto zmluva neexistuje, v autentickom dokumente, ktorý bol vyhotovený v súvislosti s predmetnou transakciou alebo zmluvou. Pri verejnej výzve na upisovanie akcií musí byť voľba uskutočnená orgánom spoločnosti zodpovedným za túto transakciu a musí byť uvedená v informačných dokladoch týkajúcich sa výzvy.

…

V každom prípade musí byť voľba oznámená ministerstvu financií vo forme a v lehotách, ktoré stanovujú relevantné právne predpisy.

2. Režim upravený v tejto kapitole sa neuplatní, ak má byť účelom vykonanej transakcie predovšetkým daňový podvod alebo daňový únik. Tento režim sa neuplatní najmä vtedy, ak transakcia nebola vykonaná zo závažných hospodárskych dôvodov, ako je reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností zúčastnených subjektov, ale jej cieľom bolo iba získanie daňovej výhody.

…“

Premiestnenie miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálovej spoločnosti

15 Podľa ustanovení článku 19 ods. 3 daňového zákona daňová povinnosť vzniká pri:

„premiestnení miesta skutočného vedenia alebo sídla spoločnosti do Španielska, ak sa tieto predtým nenachádzali v členskom štáte…, alebo ak v tomto štáte subjekt nepodliehal podobnej dani, ako je daň upravená v tejto časti.“

Zdanenie v prípade pobočiek alebo stálych prevádzkarní kapitálovej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte

16 Podľa článku 20 daňového zákona:

„Subjekty, ktoré vykonávajú obchodné činnosti na území Španielska prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní a ktorých sídlo alebo miesto skutočného vedenia sa nachádza v krajinách, ktoré nepatria do Spoločenstva…, alebo nachádzajúc sa v týchto krajinách, nepodliehajú dani, ako je daň upravená v tejto časti, sa zdaňujú tým istým spôsobom a za tých istých podmienok ako španielske subjekty z časti kapitálu, ktorý je určený na vykonávanie týchto činností."

Konanie pred podaním žaloby

17 Keďže Komisia mala pochybnosti o tom, či vyššie uvedené ustanovenia španielskej právnej úpravy sú v súlade s požiadavkami smernice 69/335, 19. decembra 2003 zaslala Španielskemu kráľovstvu výzvu a 18. októbra 2004 doplňujúcu výzvu. Španielske orgány na uvedené výzvy odpovedali listami z 3. februára 2004 a 24. novembra 2004. Keďže tieto odpovede potvrdili pôvodné pochybnosti Komisie, 13. júla 2005 Komisia zaslala Španielskemu kráľovstvu odôvodnené stanovisko. Po odpovedi španielskych orgánov z 18. júla 2006 na uvedené odôvodnené stanovisko boli vytýkané skutočnosti formulované a vymedzené v tejto žalobe.

O žalobe

O prvom žalobnom dôvode

18 Tento prvý žalobný dôvod sa týka podmienok stanovených v článku 96 zákona o dani právnických osôb, ktoré musia byť splnené na to, aby dotknuté spoločnosti mohli využívať špeciálny režim oslobodenia od dane upravený v kapitole VIII časti VII tohto zákona. Komisia sa domnieva, že tieto podmienky porušujú právne predpisy, pokiaľ ide o transakcie, ktoré sú povinne oslobodené od dane z vkladu podľa smernice 69/355.

19 Napriek všeobecnej formulácii tohto žalobného dôvodu z odôvodnenia žaloby vyplýva, že tento dôvod sa týka transakcií upravených v článku 7 ods. 1 písm. b) a transakcií upravených v článku 7 ods. 1 písm. ba) smernice 69/335 v znení smerníc 73/79 a 73/80, pred prijatím zmien vykonaných smernicou 85/303. Obsah vyššie uvedených ustanovení s ohľadom na odkaz v článku 7 ods. 1 v znení smernice 85/303 na situáciu existujúcu k 1. júlu 1984 zostáva relevantný aj po nadobudnutí platnosti tejto smernice.

20 Na úvod je potrebné v tejto súvislosti pripomenúť, že Súdny dvor v rozsudku z 21. júna 2007, Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Zb. s. I-4985, body 25 až 33), rozhodol, že pokiaľ ide o členský štát, akým je v prejednávanej veci Španielske kráľovstvo, ktorý sa stal členom Spoločenstva s účinnosťou od 1. januára 1986, dátum 1. júl 1984, ktorý je referenčným dátumom na účely povinného oslobodenia upraveného v článku 7 ods. 1 smernice 69/335 v znení vyplývajúcom zo smernice 85/303, sa uplatňuje rovnako pre tento štát. Na pojednávaní pred Súdnym dvorom sa zástupca Španielskeho kráľovstva odvolal na právne predpisy týkajúce sa transakcií kapitálových spoločností, ktoré boli zdaňované v tomto členskom štáte k 1. júlu 1984. Účastníci konania, ktorí boli predsedom komory vyzvaní, aby sa vyjadrili k tomuto oznámeniu, ktoré by mohlo byť novou skutočnosťou, súhlasili s tým, aby Súdny dvor o tejto veci rozhodol na základe písomných vyjadrení, ktoré mu účastníci konania predložili.

21 Pokiaľ ide o transakcie upravené v uvedenom článku 7 ods. 1 písm. b), bola sadzba dane z vkladu povinne znížená s účinnosťou od 1. januára 1976 prostredníctvom smernice 73/80 a stanovená na 0 % až 0,50 %. Preto po zmene článku 7 ods. 1 vykonanej smernicou 85/303 boli dotknuté transakcie povinne oslobodené od dane z vkladu s účinnosťou od 1. januára 1986. Žalobný dôvod Komisie sa preto vzťahuje na tieto transakcie.

22 Naopak, pokiaľ ide o transakcie upravené v uvedenom článku 7 ods. 1 písm. ba), pre ktoré bolo zníženie sadzby dane z vkladu pridaním tohto ustanovenia smernicou 73/79 iba fakultatívne, tieto transakcie mali byť povinne oslobodené od dane z vkladu podľa smernice 85/303 iba vtedy, ak boli oslobodené od dane z vkladu alebo zdaňované sadzbou 0,50 % a menej k 1. júlu 1984, teda k referenčnému dátumu, ktorý sa podľa už citovaného rozsudku Optimus — Telecomunicações rovnako uplatňuje na Španielske kráľovstvo. Pokiaľ by k tomuto dňu dotknuté operácie nepodliehali jednotne a povinne dani z vkladu, znamenalo by to ich povinné oslobodenie od dane v súlade so smernicou 85/303.

23 Komisia pritom v prejednávanej veci nepredložila žiaden dôkaz, ktorým by mohla preukázať, že transakcie upravené v článku 7 ods. 1 písm. ba) smernice 69/335 boli v Španielsku k 1. júlu 1984 oslobodené alebo zdanené sadzbou 0,50 % alebo menej, v dôsledku čoho tieto transakcie nemožno považovať za transakcie povinne oslobodené od dane z vkladu podľa smernice 69/335. V dôsledku toho je potrebné zamietnuť prvý žalobný dôvod v rozsahu, v akom sa týka uvedeného článku 7 ods. 1 písm. ba) uvedenej smernice a pokračovať v skúmaní tohto žalobného dôvodu, pokiaľ ide o transakcie uvedené v článku 7 ods. 1 písm. b) tejto smernice.

24 Komisia v tomto smere konkrétne vytýka, že podľa španielskej právnej úpravy dotknutá spoločnosť, ak chce byť v prípade dotknutých transakcií oslobodená od dane stanovenej v článku 1 ods. 1 bode 2 daňového zákona, musí si formálne zvoliť špeciálny režim oslobodenia od dane zavedený v kapitole VIII časti VII zákona o dani právnických osôb, zatiaľ čo smernica 69/335 po zmene vykonanej smernicou 85/303 stanovuje povinné oslobodenie uvedených transakcií bez toho, aby toto oslobodenie podliehalo splneniu

podmienok, akým je voľba špeciálneho režimu oslobodenia od dane. Navyše musí dotknutá spoločnosť túto voľbu oznámiť ministerstvu financií, čo predstavuje dodatočnú prekážku pri uplatnení oslobodenia.

25 Španielske kráľovstvo, ktoré nijako nespochybňuje, že tieto transakcie patria do kategórie transakcií, ktoré musia byť povinne oslobodené od dane, v zásade tvrdí, že voľba špeciálneho režimu oslobodenia od dane nepredstavuje pre dotknutú spoločnosť žiadnu reálnu záťaž a je minimálnou podmienkou výlučne formálnej povahy. Jedinou reálnou podmienkou, ktorej podlieha uplatňovanie uvedeného režimu je podmienka, aby dotknutá transakcia nemala predovšetkým za cieľ daňový podvod alebo daňový únik. Povinnosť oznámiť transakciu daňovým orgánom slúži iba na overenie existencie závažných ekonomických dôvodov, ktoré môžu odôvodniť dotknutú transakciu.

26 Túto argumentáciu však nemožno prijať.

27 Je totiž potrebné zdôrazniť, že smernica 69/335 s cieľom podporovať voľný pohyb kapitálu prostredníctvom harmonizácie a v čo možno najväčšom rozsahu postupným zrušením dane z vkladu zaviedla oslobodenie od tejto dane pre transakcie upravené v jej článku 7 ods. 1 písm. b). Toto oslobodenie od dane je povinné a bezpodmienečné a pre dotknuté spoločnosti predstavuje právo, ktorého výkon musí byť na vnútroštátnej úrovni zabezpečený jednoduchým a jednoznačným spôsobom.

28 Začlenenie tohto práva do špeciálneho vnútroštátneho režimu a podmienenie jeho výkonu formálnou voľbou tohto režimu môže u dotknutých spoločností vyvolávať pochybnosti alebo nejasnosti, pokiaľ ide o pôvod uvedeného práva a podmienky jeho výkonu, a už z toho dôvodu nemôže byť považované za zlučiteľné so systémom zavedeným smernicou 69/335. Okrem toho povinnosť zvoliť si uvedený špeciálny režim nie je iba jednoduchou formalitou, keďže táto voľba musí byť oznámená daňovým orgánom vo forme a v lehote, ktoré sú stanovené vnútroštátnou právnou úpravou. Táto

dvojitá povinnosť voľby a informovania ako podmienka výkonu práva, ktoré je bezpodmienečne priznané smernicou 69/335, predstavuje prekážku, ktorá je v rozpore s touto smernicou.

29 Sporný špeciálny režim nemôže byť odôvodnený cieľom boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom. Ak totiž, podľa judikatúry Súdneho dvora, smernica 69/335 vyčerpávajúcim spôsobom harmonizuje prípady, v ktorých členské štáty môžu vyberať daň z vkladu, a táto smernica neobsahuje žiadne výslovné ustanovenie dovoľujúce členským štátom prijať všeobecné opatrenia zamerané na boj proti daňovým únikom, potom členské štáty môžu brániť uplatneniu práva Spoločenstva iba v osobitných prípadoch, akými sú zneužitie alebo podvod (rozsudok zo 7. júna 2007, Komisia/Grécko, C-178/05, Zb. s. I-4185, bod 32).

30 Preto, ako správne uvádza Komisia, takéto opatrenia nemôžu byť založené na všeobecnom podozrení, že ide o daňový podvod. Tieto opatrenia možno prijať iba v ojedinelých prípadoch, aby sa zabránilo vyslovene umelým konštrukciám zbaveným hospodárskej reality s cieľom vyhnúť sa riadne splatnej dani (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. novembra 2007, ING. AUER, C-251/06, Zb. s. I-9689, bod 44). Je pochopiteľné, že v takýchto prípadoch budú príslušné vnútroštátne orgány niesť dôkazné bremeno, pokiaľ ide o preukázanie podvodného alebo umelo vykonštruovaného charakteru dotknutej transakcie.

31 Vzhľadom na to, že Španielske kráľovstvo nepreukázalo, že jeho právna úprava je zameraná výlučne na umelé konštrukcie vo vyššie uvedenom zmysle, je potrebné konštatovať, že prvý žalobný dôvod uvádzaný Komisiou je dôvodný v rozsahu, v akom ide o transakcie upravené v článku 7 ods. 1 písm. b) smernice 69/335.

O druhom žalobnom dôvode

32 Druhý žalobný dôvod je založený na článku 19 ods. 3 daňového zákona, ktorý stanovuje, že daňová povinnosť v súvislosti s daňou z vkladu vzniká pri premiestnení miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálovej spoločnosti do Španielska, ak sa tie predtým nachádzali v členskom štáte, ktorý ich nezdaňoval podobnou daňou z vkladu, ako je daň stanovená španielskou právnou úpravou. Komisia tvrdí, že článok 4 smernice 69/335, ktorý obsahuje taxatívny zoznam transakcií podliehajúcich dani z vkladu, neuvádza ako skutočnosť zakladajúcu daňovú povinnosť transakciu, akou je transakcia stanovená v tomto ustanovení daňového zákona a v dôsledku toho je toto ustanovenie v rozpore s uvedeným článkom.

33 Španielske kráľovstvo odpovedá, že účelom uvedeného ustanovenia je nedovoliť, aby sa ustanovenia smernice 69/335 uplatňovali s cieľom obísť uplatňovanie španielskeho daňového režimu, a že toto ustanovenie je teda odôvodnené cieľom boja proti daňovým podvodom a únikom. Tak je to v prípade kapitálových spoločností, ktoré mali od počiatku vykonávať svoju činnosť v Španielsku, pričom sú zakladané v členskom štáte, v ktorom ich založenie nepodlieha podobnej dani z vkladu, ako je daň v Španielsku.

34 S argumentáciou žalovaného sa nemožno stotožniť.

35 V tejto súvislosti je totiž potrebné v prvom rade poukázať na to, že podľa článku 4 ods. 1 písm. g) a h) smernice 69/335 je daňou z vkladu zdaňované premiestnenie sídla, skutočného alebo štatutárneho, spoločnosti z jedného členského štátu, v ktorom na účely výberu dane z vkladu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého členského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná. Jediným kritériom, ktorým toto ustanovenie podmieňuje uplatnenie dane z vkladu v prípade takého premiestnenia, je teda to, či dotknutá spoločnosť je „kapitálovou spoločnosťou“ v členskom štáte pôvodu. Takéto premiestnenie teda nemôže podliehať dani z vkladu, ak dotknutá spoločnosť je považovaná za „kapitálovú spoločnosť“ tak v členskom štáte pôvodu, ako aj v cieľovom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok Komisia/Grécko, už citovaný, body 26, 27 a 29).

36 Ďalej je v tomto kontexte potrebné zdôrazniť, že ako poznamenala generálna advokátka v bode 62 svojich návrhov, otázku, aké subjekty sa majú považovať za „kapitálové spoločnosti“ na účely uplatnenia dane z vkladu, rieši záväzne a jednotne pre všetky členské štáty článok 3 ods. 1 smernice 69/335.

37 Článok 19 ods. 3 daňového zákona pritom podriaďuje uplatnenie dane z vkladu v Španielsku v prípade premiestnenia miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálovej spoločnosti do tohto štátu kritériu, či táto spoločnosť nepodliehala podobnej dani v členskom štáte pôvodu. Toto kritérium „zdanenia“ alebo „podliehania dani“ v členskom štáte pôvodu nezodpovedá vyššie uvedenému kritériu, stanovenému v článku 4 ods. 1 písm. g) a h) smernice 69/335, a teda umožňuje vyberať daň z vkladu v prípadoch, v ktorých to táto smernica nestanovuje. Keďže uvedená smernica vyčerpávajúcim spôsobom harmonizuje oblasť výberu daní členskými štátmi v prípade premiestnenia sídla alebo miesta skutočného vedenia spoločnosti, toto ustanovenie daňového zákona je nezlučiteľné s ustanoveniami článku 4 ods. 1 písm. g) a h) smernice 69/335.

38 Uvedené ustanovenie je navyše v rozpore so všeobecným systémom vytvoreným smernicou 69/335. Skutočnosť, že niektoré členské štáty využili možnosť ponúknutú touto smernicou a vzdali sa výberu dane z vkladu, neznamená, že pri prenesení miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálovej spoločnosti z jedného členského štátu do druhého môže druhý členský štát automaticky uplatniť túto daň (pozri v tomto zmysle rozsudok ING. AUER, už citovaný, body 34 a 35).

39 Po druhé treba konštatovať, že článok 19 ods. 3 daňového zákona je založený na všeobecnej prezumpcii daňového podvodu, keďže toto ustanovenie obsahuje opatrenia uplatňované automaticky a bez rozdielu. Z dôvodov uvedených v bodoch 29 a 30 tohto rozsudku a podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora citovanej v týchto bodoch uvedené ustanovenie nemôže byť odôvodnené cieľom boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom. V tejto súvislosti je konkrétne potrebné zdôrazniť, že výkon práva stanoveného v právnych predpisoch Spoločenstva, akým je založenie spoločnosti

v inom členskom štáte alebo prenesenie jej sídla, nemôže sám osebe zakladať podozrenie zneužitia (rozsudok Komisia/Grécko, už citovaný, bod 32).

40 Druhý žalobný dôvod je preto potrebné považovať za dôvodný.

O treťom žalobnom dôvode

41 V rámci tretieho žalobného dôvodu Komisia uvádza, že na základe článku 20 daňového zákona je daňou z vkladu zdaňovaná časť majetku spoločnosti určená na obchodné činnosti vykonávané na území Španielska prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní spoločnosti, ktorá má svoje sídlo a miesto skutočného vedenia v inom členskom štáte, ktorý nevyberá daň podobnú dani vyberanej v Španielsku. Komisia tvrdí, že takéto zdanenie je v rozpore s pravidlom rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi zakotveným v článku 2 ods. 1 smernice 69/335.

42 Podľa článku 20 daňového zákona subjekty, ktoré vykonávajú obchodné činnosti na španielskom území prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní a ktorých sídlo alebo miesto skutočného vedenia sa nachádza v členských štátoch, v ktorých sa nevyberá daň podobná dani vyberanej v Španielsku, sa zdaňujú tým istým spôsobom a za tých istých podmienok ako španielske subjekty z časti majetku, ktorá je určená na vykonávanie týchto činností.

43 Zo znenia tohto ustanovenia, ktoré odkazuje na „subjekty“ vykonávajúce obchodné činnosti v Španielsku prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní, vyplýva, že španielske právne predpisy upravujú zdaňovanie kapitálových spoločností, ktoré majú miesto skutočného vedenia v iných členských štátoch a ktorým patria pobočky alebo

stále prevádzkarne nachádzajúce sa na území Španielska, a to z časti majetku, ktorá je určená na činnosti vykonávané dotknutými pobočkami alebo stálymi prevádzkarňami na španielskom území.

44 Španielske kráľovstvo nespochybňuje to, že táto daň je v uvedenom členskom štáte považovaná za daň z vkladu, ktorou sú zdaňované dotknuté transakcie. Žalovaný v skutočnosti na svoju obranu iba uvádza, že dotknuté ustanovenie je odôvodnené cieľom predchádzať daňovým únikom, ku ktorým dochádza založením spoločnosti v členskom štáte, ktorý nevyberá daň podobnú španielskej dani, a následne bezprostredným založením pobočky alebo stálej prevádzkarne v Španielsku, prostredníctvom ktorej táto spoločnosť vykonáva obchodné transakcie v Španielsku.

45 Zdaňovanie takýchto transakcií kapitálových spoločností, ktoré majú miesto skutočného vedenia v iných členských štátoch, je v rozpore s článkom 2 ods. 1 smernice 69/335, ktorý stanovuje, že transakcie podliehajúce daniam z vkladu sú zdaniteľné len v tých členských štátoch, na území ktorých sa nachádza miesto skutočného vedenia kapitálovej spoločnosti v čase, keď sa tieto transakcie uskutočnili.

46 Takéto zdaňovanie, ktoré je opatrením uplatňovaným všeobecne a bez rozdielu, nemôže byť odôvodnené cieľom boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom, a to z dôvodov uvedených v bodoch 29 a 30 tohto rozsudku.

47 V dôsledku toho je tretí žalobný dôvod, ktorý uvádza Komisia, dôvodný.

48 So zreteľom na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné konštatovať, že Španielske kráľovstvo si tým, že:

— oslobodenie transakcií, upravených v článku 7 ods. 1 písm. b) smernice 69/335, od dane z vkladu viaže na podmienky stanovené v článku 96 zákona o dani právnických osôb,

— daňou z vkladu zdaňuje premiestnenie miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálových spoločností, ktoré vo svojom členskom štáte pôvodu nepodliehali podobnej dani, z určitého členského štátu do Španielska a

— daňou z vkladu zdaňuje majetok určený na obchodné činnosti vykonávané na území Španielska prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní spoločností, ktoré majú svoje sídlo v členskom štáte, ktorý neuplatňuje podobnú daň,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice 69/335.

49 V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

O trovách

50 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu trov konania a Španielske kráľovstvo nemalo úspech vo svojich dôvodoch, je opodstatnené zaviazať ho na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Španielske kráľovstvo si tým, že:

— **oslobodenie transakcií upravených v článku 7 ods. 1 písm. b) smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navýšenia základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 73/79/EHS z 9. apríla 1973, smernicou Rady 73/80/EHS z 9. apríla 1973 a smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, od dane z vkladu viaže na podmienky stanovené v článku 96 druhého doplňujúceho ustanovenia konsolidovaného znenia zákona o dani právnických osôb (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), vydaného kráľovským dekrétom č. 4/2004 z 5. marca 2004,**

— **daňou z vkladu zdaňuje premiestnenie miesta skutočného vedenia alebo sídla kapitálových spoločností, ktoré vo svojom členskom štáte pôvodu nepodliehali podobnej dani, z určitého členského štátu do Španielska a**

— **daňou z vkladu zdaňuje majetok určený na obchodné činnosti vykonávané na území Španielska prostredníctvom pobočiek alebo stálych prevádzkarní spoločností, ktoré majú svoje sídlo v členskom štáte, ktorý neuplatňuje podobnú daň,**

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú zo smernice 69/335, zmenenej a doplnenej smernicami 73/79, 73/80 a 85/303.

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. **Španielske kráľovstvo je povinné nahradiť trovy konania.**

Podpisy