SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 9. julija 2009 *

V zadevi C-397/07,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 27. avgusta 2007,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopata E. Gippini Fournier in M. Afonso, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopata B. Plaza Cruz in M. Muñoz Pérez, zastopnika, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

* Jezik postopka: španščina.

ob intervenciji

Helenske republike,

intervenientka,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, T. von Danwitz, E. Juhász (poročevalec), G. Arestis in J. Malenovský, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 15. januarja 2009,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 5. marca 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo predlaga Sodišču, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da:

– za uporabo obveznih oprostitev od dajatve na kapital določa pogoje;

– določa dajatev na kapital za prenos sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža družb, ki v državi članici izvora niso bile zavezane k plačilu davka, in

– določa dajatev na kapital, ki je vključen v poslovne dejavnosti, ki jih opravljajo na španskem ozemlju podružnice ali stalna predstavništva družb s sedežem v državi članici, v kateri se ne uporablja davek, ki bi bil primerljiv z davkom, ki se uporablja v Španiji,

ni izpolnila obveznosti iz Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25), kakor je bila spremenjena z Direktivama Sveta 73/79/EGS z dne 9. aprila 1973 (UL L 103, str. 13) in 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 V skladu s prvo uvodno izjavo je cilj Direktive 69/335 pospeševanje prostega pretoka kapitala, ki se šteje za temeljno svoboščino, bistveno pri ustvarjanju notranjega trga. V ta namen, kot izhaja iz njenih od šeste do osme uvodne izjave, ta direktiva določa uskladitev dajatve, ki se obračunava na vložke kapitala v družbe v Evropski gospodarski skupnosti, z vzpostavitvijo enotne dajatve na zbiranje kapitala, ki se na skupnem trgu obračuna samo enkrat, in z odpravo vseh drugih posrednih davkov z enakimi značilnostmi, kot jih ima ta enotna dajatev.

3 Kot je razvidno iz člena 1 Direktive 69/335, „[d]ržave članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala […]“.

4 Člen 2 Direktive 69/335 nadaljuje z delitvijo davčnih pristojnosti med državami na tem področju. Določa:

„1. Transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, so obdavčljive samo v državi članici, na ozemlju katere je sedež dejanske uprave kapitalske družbe v času opravljanja teh transakcij.

[…]

3. Če sta registrirani sedež in sedež dejanske uprave kapitalske družbe v tretji državi, se lahko zagotavljanje kapitala v obliki stalnih ali gibljivih sredstev podružnici v državi članici obdavči v državi članici, na ozemlju katere je ta podružnica.“

5 V členu 4 Direktive 69/335 so naštete transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, kot sta na primer ustanovitev kapitalske družbe in povečanje kapitala kapitalske družbe. Ta določba določa kot transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, tudi:

„g) prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v tej drugi državi članici šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici;

h) prenos registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz tretje države v državo članico, ki se v tej drugi državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici.“

6 Člen 7 Direktive 69/335 se nanaša na stopnjo dajatve na kapital. V prvotni različici je ta člen določal:

„1. Do začetka veljavnosti določb, ki naj bi jih sprejel Svet v skladu z odstavkom 2:

a) stopnja dajatve na kapital ne sme presegati 2 % ali biti nižja od 1 %;

b) ta stopnja se zniža za 50 % ali več, če ena ali več kapitalskih družb prenese vsa svoja sredstva in obveznosti ali enega ali več delov svojega poslovanja na eno ali več kapitalskih družb, ki so v postopku ustanavljanja ali že obstajajo.

[…]“

7 To zadnje znižanje stopnje dajatve na kapital, za katero so določeni nekateri pogoji, je predvideno za transakcije s skupnim poimenovanjem „prestrukturiranje kapitalskih družb“.

8 Direktiva Sveta 73/80/EGS z dne 9. aprila 1973 o določitvi enotnih stopenj dajatve na kapital (UL L 103, str. 15) je znižala stopnjo dajatve na kapital, ki je določena v tej prvotni različici člena 7(1)(b) za transakcije prestrukturiranja kapitalskih družb, in sicer na od 0 % do 0,50 %.

9 Z direktivo 73/79 je bila zgoraj navedenemu členu 7(1) dodana točka (bb), v skladu s katero imajo države članice možnost doseči uporabo znižane stopnje dajatve na kapital tudi za transakcije, primerljive z omenjenimi transakcijami prestrukturiranja, in sicer „[…] če kapitalska družba, ki je v postopku ustanavljanja ali ki že obstaja, pridobi delež, ki predstavlja najmanj 75 % emisijskega osnovnega kapitala druge kapitalske družbe. […]“.

10 V skladu z drugo uvodno izjavo Direktive 73/79 družba pridobi v takem primeru sorazmerni delež druge družbe, s čimer pridobi načeloma popoln nadzor nad njo.

11 Z Direktivo 85/303 je bil, v smislu četrte uvodne izjave „ker bi bila torej nujna obvezna oprostitev za transakcije, za katere trenutno velja znižana stopnja dajatve na kapital“, spremenjen člen 7 Direktive 69/335 tako:

„1. Države članice oprostijo dajatve na kapital transakcije […], ki so bile 1. julija 1984 oproščene ali obdavčene po stopnji 0,50 % ali manj.

[…]

2. Države članice lahko bodisi oprostijo dajatve na kapital vse transakcije razen tistih, navedenih v odstavku 1, bodisi jih obdavčijo po enotni stopnji, ki ne presega 1 %.

[…]“

Nacionalna ureditev

Obravnavanje transakcij prestrukturiranja kapitalskih družb

12 Člen 1(1)(2) kodificiranega besedila zakona o davku na prenos premoženja in na dokumentirane pravne transakcije (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, TRLITPAJD), ki je bil sprejet z zakonsko uredbo št. 1/1993 z dne 24. septembra 1993 (BOE z dne 20. oktobra 1993 v nadaljevanju: zakon o davkih), nalaga posredno obdavčitev nekaterih transakcij trgovskih družb. V skladu s členom 19(1) zakona o davkih so obdavčeni ustanovitev družbe, povečanje in zmanjšanje njenega kapitala, združitev, delitev ter ukinitev družb.

13 Člen 45(I)(b)(10) v povezavi s členom 21 zakona o davkih ter v povezavi z drugo dodatno določbo prečiščene različice zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), ki je bil sprejet z zakonsko uredbo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004 (BOE z dne 11. marca 2004, v nadaljevanju: zakon o obdavčitvi družb), določa, da so transakcije, ki zadevajo združitev, delitev, prenos delov podjetij in izmenjavo deležev, in so opredeljene v Poglavju VIII, Naslov VII, zakona o obdavčitvi družb, ki v tej zvezi ustvarja posebno ureditev, oproščene plačila davka pod pogojem, da je to ureditev za zadevno transakcijo mogoče uporabiti.

14 Člen 96 zakona o obdavčitvi družb z naslovom „Uporaba davčne ureditve“ določa pogoje za uporabo te posebne ureditve:

„1. Pogoj za uporabo posebne ureditve, določene v tem poglavju, je, da se jo izbere v skladu s temi zahtevami:

a) Pri transakcijah, ki zadevajo združitev ali delitev, se ta izbira vključi v osnutek in v družbene pogodbe, ki se nanašajo na združitev ali delitev strank te transakcije, katerih sedež za davčne namene je v Španiji.

[…]

b) V primeru stvarnih vložkov izbiro opravi prevzemno podjetje, ta izbira pa mora biti navedena v ustrezni družbeni pogodbi ali, če te ni, v verodostojni listini, ki je podlaga za transakcijo ali pogodbo.

[…]

c) V primeru izmenjave deležev izbiro opravi prevzemno podjetje, ta izbira pa mora biti navedena v ustrezni družbeni pogodbi ali, če te ni, v verodostojni listini, ki je podlaga za transakcijo ali pogodbo. V primeru javne ponudbe delnic za prodajo izbiro opravi organ družbe, pristojen za izvršitev transakcije, ta izbira pa mora biti navedena v dokumentaciji, ki se nanaša na ponudbo.

[…]

V vsakem primeru je treba o izbiri obvestiti ministrstvo za finance, in sicer v obliki in v rokih, ki jih določajo zadevni predpisi.

2. Ureditev, določena v tem poglavju, se ne uporabi, če je poglavitni namen izvedene transakcije davčna goljufija ali davčno izmikanje. Ureditev se zlasti ne uporabi, če do transakcije ne pride iz trdnih gospodarskih razlogov, kot sta prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti udeleženih podjetij, ampak je njen namen le pridobitev davčne ugodnosti.

[…]“

Prenos sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža kapitalske družbe

15 Člen 19(3) zakona o davkih določa, da davčna obveznost nastane pri:

„[…] prenosu sedeža dejanske uprave družbe ali sedeža družbe v Španijo, če niti prvi niti drugi pred tem ni bil v državi članici […] ali če v tej državi članici to podjetje ni bilo zavezano za plačilo davka, ki bi bil primerljiv z davkom, ki je določen v tem naslovu.“

Obdavčitev v primeru podružnic ali stalnih predstavništev kapitalske družbe s sedežem v državi članici

16 Člen 20 zakona o davkih določa:

„Podjetja, ki na španskem ozemlju prek podružnic ali stalnih predstavništev sklepajo posle in ki nimajo registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave družbe v kateri od držav, ki pripadajo Skupnosti […], ali ki v takih državah niso zavezana za plačilo takšnega davka, kot ga ureja ta naslov, morajo na enak način in pod enakimi pogoji kot španska podjetja plačati davke na tisti del kapitala, ki je namenjen tem transakcijam."

Predhodni postopek

17 Ker je Komisija dvomila o tem, ali so navedene določbe španske ureditve v skladu z zahtevami iz Direktive 69/335, je 19. decembra 2003 na Kraljevino Španijo naslovila pisni opomin in nato 18. oktobra 2004 še dodatni pisni opomin. Španska vlada je odgovorila z dopisoma z dne 3. februarja in 24. novembra 2004. Ker so bili s tema odgovoroma prvotni dvomi Komisije potrjeni, je ta 13. julija 2005 na Kraljevino Španijo naslovila obrazloženo mnenje. Po odgovoru španske vlade na obrazloženo mnenje 18. julija 2006 je Komisija očitke konkretizirala in orisala v tej tožbi.

Tožba

Prvi očitek

18 Prvi očitek se nanaša na pogoje, ki so določeni v členu 96 zakona o obdavčitvi družb in morajo biti izpolnjeni, da bi zainteresirane družbe lahko uživale posebno ureditev davčne oprostitve, določeno v Poglavju VIII, Naslov VII istega zakona. Komisija trdi, da so ti pogoji nezakoniti glede transakcij, ki morajo biti obvezno oproščene davka na podlagi Direktive 69/335.

19 Navkljub splošni opredelitvi tega očitka iz obrazložitve tožbe izhaja, da se ta nanaša na transakcije iz člena 7(1)(b) in 7(1)(bb) Direktive 69/335 v različici, kot je razvidna iz direktiv 73/79 in 73/80, pred spremembo, ki je bila vnesena z Direktivo 85/303. Vsebina navedenih določb ostane glede na sklicevanje na položaj pred 1. julijem 1984 v členu 7(1), kot je bil spremenjen s slednjo direktivo, upoštevna tudi po začetku veljavnosti te direktive.

20 Primarno je treba v zvezi s tem spomniti, da je Sodišče v sodbi z dne 21. junija 2007 v zadevi Optimus – Telecomunicações (C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točke od 25 do 33) razsodilo, da tudi za državo, kot je v tej zadevi Kraljevina Španija, ki je postala članica Evropskih skupnosti 1. januarja 1986, velja datum 1. julij 1984 kot referenčni datum za namen obvezne oprostitve na podlagi člena 7(1) Direktive 69/335, v različici, kot je razvidna iz Direktive 85/303. Zastopnik Kraljevine Španije je na obravnavi na Sodišču navajal zakonodajno besedilo glede transakcij kapitalskih družb, ki naj bi bile v tej državi članici obdavčene 1. julija 1984. S tem ko je predsednik senata pozval stranke, da predložijo stališče o tej informaciji, ki lahko pomenila nov dokaz, so le-te privolile v to, da Sodišče odloča na podlagi pisnih vlog, ki so mu bile predložene.

21 Za transakcije iz člena 7(1)(b) je bila stopnja dajatve na kapital zavezujoče znižana na podlagi Direktive 73/80 na od 0 % do 0,50 %, z učinkom od 1. januarja 1976. Zato so morale biti po spremembi, ki je bila v člen 7(1) vnesena z Direktivo 85/303, zadevne transakcije od 1. januarja 1986 dalje obvezno oproščene dajatve na kapital. Očitki Komisije se torej nanašajo na te transakcije.

22 Nasprotno so transakcije iz člena 7(1)(bb), za katere je bilo znižanje stopnje dajatve na kapital po uvedbi te določbe z Direktivo 73/79 le fakultativno, obvezno oproščene dajatve na kapital na podlagi Direktive 85/303 samo, če so bile oproščene ali obdavčene po stopnji, ki je bila enaka ali nižja od 0,50 % 1. julija 1984, ki je referenčni datum, veljaven tudi za Kraljevino Španijo v skladu z zgoraj navedeno sodbo Optimus – Telecomunicações. Tega dne ni za vse zadevne transakcije enotno in obvezno veljala enaka stopnja dajatve na kapital, ki bi vodila do obvezne oprostitve na podlagi Direktive 85/303.

23 Komisija ni predložila nobenega ustreznega dokaza o tem, da so bile transakcije iz člena 7(1)(bb) Direktive 69/335 oproščene ali obdavčene po stopnji, ki je bila v Španiji enaka ali nižja od 0,50 % 1. julija 1984, tako da za te transakcij ne velja obvezna oprostitev dajatve na kapital na podlagi Direktive 69/335. Zato je treba prvi očitek, ki se nanaša na člen 7(1)(bb) navedene direktive, zavrniti in nadaljevati z obravnavo tega očitka glede transakcij iz njenega člena 7(1)(b).

24 V zvezi s tem Komisija konkretno očita, da mora v skladu s špansko ureditvijo zainteresirana družba za namen oprostitve davka, določene v členu 1(2), točka 2, zakona o davkih, pri zadevnih transakcijah formalno izbrati posebno ureditev oprostitve, uzakonjene v Poglavju VIII, Naslov VII, zakona o obdavčitvi družb, medtem ko Direktiva 69/335, kot je bila spremenjena z Direktivo 85/303, določa obvezno oprostitev za navedene transakcije, ne da bi morala biti ta oprostitev podrejena

pogoju, kot je izbira posebne ureditve oprostitve. Poleg tega mora zainteresirana družba obvestiti o izbiri ministrstvo za finance, kar predstavlja dodatno oviro za uporabo oprostitve.

25 Kraljevina Španija, ki sicer ne ugovarja temu, da spadajo te transakcije v kategorijo obvezne oprostitve, v bistvu trdi, da izbira posebne ureditve oprostitve zainteresirani družbi ne nalaga nobenega vsebinskega bremena in je minimalni pogoj popolnoma formalne narave. Edini vsebinski pogoj, ki mu je podrejena uporaba te ureditve, naj bi bil, da cilj zadevne transakcije ni davčna goljufija ali davčno izmikanje. Obveznost, da se davčne organe obvesti o transakciji, služi zgolj ugotovitvi obstoja trdnih gospodarskih razlogov, ki lahko upravičijo zadevno transakcijo.

26 Tej zadnji utemeljitvi ni mogoče pritrditi.

27 Treba je namreč poudariti, da je Direktiva 69/335 v prizadevanjih pospeševanja prostega pretoka kapitala, z usklajevanjem in kolikor je mogoče s postopnim odpravljanjem dajatve na kapital, predvidela oprostitev le-te za transakcije iz njenega člena 7(1)(b). Ta oprostitev je obvezna in brezpogojna in pomeni za zainteresirane družbe pravico, katere izvrševanje mora biti zagotovljeno na nacionalni ravni na preprost in nedvoumen način.

28 Vključevanje te pravice v posebno nacionalno ureditev in podrejanje njenega izvrševanja formalni izbiri te ureditve, lahko pri zainteresiranih družbah vzbudi dvom ali dvoumnost glede izvora te pravice in glede pogojev njenega izvrševanja in se zato ne more šteti za skladno z ureditvijo, uvedeno z Direktivo 69/335. Poleg tega obveznost izbrati omenjeno posebno ureditev ni le preprosta formalnost, saj je treba o tem izbiri obvestiti davčne organe na način in v rokih, ki jih določa nacionalna

zakonodaja. Ta dvojna obveznost izbire in obvestila kot pogoj za izvrševanje pravice, ki je brezpogojno dodeljena z Direktivo 69/335, je ovira, ki je v nasprotju s to direktivo.

29 Sporna posebna ureditev ne more biti upravičena s ciljem boja proti davčni goljufiji in davčnemu izogibanju. Ker namreč, v skladu s sodno prakso Sodišča, Direktiva 69/335 izčrpno usklajuje primere, v katerih lahko države članice naložijo dajatev na kapital in ker ta direktiva ne vsebuje nobene izrecne določbe, ki bi državam članicam dovoljevala, da sprejmejo splošne ukrepe za boj proti davčnemu izmikanju, lahko države članice nasprotujejo uporabi prava Skupnosti le v posebnih okoliščinah, ki pomenijo zlorabo ali goljufijo (sodba z dne 7. junija 2007 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-178/05, ZOdl., str. I-4185, točka 32).

30 Zato, kot pravilno navaja Komisija, taki ukrepi ne morejo temeljiti na splošnem sumu goljufije. Lahko se jih sprejme le v posamičnih primerih, da se izogne povsem umetnim konstruktom brez gospodarske resničnosti, katerih namen je obid običajno plačljivega davka (glej v tem smislu sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi ING. AUER, C-251/06, ZOdl., str. I-9689, točka 44). Razume se, da v takih primerih dokazno breme goljufivosti ali umetne narave zadevne transakcije nosijo pristojni nacionalni organi.

31 Ker Kraljevina Španija ni predložila dokaza, da se njena ureditev nanaša zgolj na povsem umetne konstrukte v zgoraj navedenem smislu, je treba ugotoviti, da je prvi očitek Komisije glede transakcij iz člena 7(1)(b) Direktive 69/335 utemeljen.

Drugi očitek

32 Drugi očitek se nanaša na člen 19(3) zakona o davkih, ki določa, da obveznost dajatve na kapital nastane pri prenosu sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža družbe v Španijo, če je imela pred tem sedež v državi članici, ki ni obračunavala dajatve na kapital, ki bi bila primerljiva s to, ki jo določa španska ureditev. Komisija trdi, da člen 4 Direktive 69/335, ki vsebuje izčrpen seznam transakcij, za katere je treba plačati dajatev na kapital, ne določa, da je podlaga za to dajatev transakcija, kot je opredeljena v tej določbi zakona o davkih, in ji torej nasprotuje.

33 Kraljevina Španija odgovarja, da je namen navedene določbe onemogočiti, da bi se določbe Direktive 69/335 uporabljale z namenom izogibanja uporabe španske davčne ureditve in je torej upravičena s ciljem boja proti davčni goljufiji in davčnemu izmikanju. Tak položaj bi nastopil pri družbah, katerih prvotni namen bi bil izvajanje dejavnosti v Španiji, vendar bi bila ustanovljene v državi članici, kjer njihova ustanovitev ne bi bila zavezana za dajatev na kapital, ki bi bila primerljiva z dajatvijo, ki se uporablja v Španiji.

34 Trditve tožene stranke ni mogoče sprejeti.

35 Prvič, iz člena 4(1)(g) in (h) Direktive 69/335 je razvidno, da se naloži dajatev na kapital za prenos, iz ene države članice v drugo državo članico, sedeža – dejanske uprave ali registriranega – družb, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v tej drugi državi članici štejejo za kapitalske družbe, ne štejejo pa se za kapitalske družbe v prvi državi članici. Zato je edino merilo, na podlagi katerega ta določba zavezuje k uporabi dajatve na kapital v primeru takega prenosa, to, da je zadevni pravni subjekt „kapitalska družba“ v državi članici izvora. Tak prenos torej ne more biti zavezan dajatvi na kapital, če se zadevno podjetje šteje za „kapitalsko družbo“ v državi članici izvora in v državi članici gostiteljici (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Grčiji, točke 26, 27 in 29).

36 V tem smislu je treba poudariti, kot je navedla generalna pravobranilka v točki 62 sklepnih predlogov, da je vprašanje, katere subjekte je treba šteti za „kapitalske družbe“ za namen uporabe dajatve na kapital, za države članice urejeno enotno in zavezujoče v členu 3(1) Direktive.

37 V skladu s členom 19(3) zakona o davkih je merilo za uporabo dajatve na kapital v Španiji, ob prenosu sedeža dejanske uprave družbe ali registriranega sedeža kapitalske družbe v to državo, dejstvo, da družba ni bila zavezana za plačilo primerljivega davka v državi članici izvora. To merilo „obdavčitve“ ali „davčnega zavezanca“ v državi izvora ne ustreza zgoraj navedenemu merilu, ki ga določa člen 4(1)(g) in (h) Direktive 69/335, in tako dovoljuje obdavčitev iz naslova dajatve na kapital v primerih, ki jih ta direktiva ne predvideva. Ker navedena direktiva izčrpno usklajuje področje obdavčitve s strani držav članic ob prenosu registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave, je ta določba zakona o davkih neskladna s členom 4(1)(g) in (h) Direktive 69/335.

38 Navedena določba je tudi v nasprotju s splošnim sistemom Direktive 69/335. Dejstvo, da so nekatere države članice izrabile možnost, ki jo podeljuje ta direktiva, tako, da so se odrekle obračunavanju dajatve na kapital, ne pomeni, da bi lahko pri prenosu sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža kapitalske družbe iz ene države članice v drugo državo članico slednja to dajatev avtomatično uporabila (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo ING. AUER, točki 34 in 35).

39 Drugič, treba je ugotoviti, da člen 19(3) zakona o davkih temelji na splošni domnevi goljufije, ker ta določba vsebuje ukrepe, ki se uporabijo avtomatično in brez razlike. Iz razlogov, navedenih v točkah 29 in 30 te sodbe, in v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, citirano v teh točkah, navedena določba ne more biti upravičena s ciljem boja proti davčni goljufiji in davčnemu izmikanju. Predvsem je treba v zvezi s tem poudariti, da izvrševanje pravice, ustanovljene s pravom Skupnosti, kot je ustanovitev družbe

v drugi državi članici ali prenos sedeža te družbe, samo po sebi ne more utemeljiti domneve zlorabe (zgoraj navedena sodba Komisija proti Grčiji, točka 32).

40 Drugi očitek je torej treba šteti za utemeljen.

Tretji očitek

41 V okviru tega očitka Komisija trdi, da je člen 20 zakona o davkih podlaga za uporabo dajatve na kapital za tisti del kapitala družbe, ki je namenjen poslovni dejavnosti, ki se izvaja na španskem ozemlju, vseh podružnic in stalnih predstavništev kapitalske družbe, katere registrirani sedež ali sedež dejanske uprave sta v drugi državi članici, ki ne obračunava dajatve, ki bi bila primerljiva z dajatvijo, ki se zahteva v Španiji. Komisija trdi, da je taka obdavčitev v nasprotju s pravilom delitve davčne pristojnosti med državami članicami, kot jo določa člen 2(1) Direktive 69/335.

42 V skladu s členom 20 zakona o davkih morajo podjetja, ki na španskem ozemlju prek podružnic ali stalnih predstavništev sklepajo posle in ki nimajo registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave družbe v državi članici, ki jih zavezuje za plačilo davka, ki bi bil primerljiv z davkom, ki se uporablja v Španiji, na enak način in pod enakimi pogoji kot španska podjetja plačati davke na tisti del kapitala, ki je namenjen tem transakcijam.

43 Iz oblikovanja te določbe, ki se sklicuje na „podjetja“, ki izvajajo poslovne transakcije v Španiji prek podružnic ali stalnih predstavništev, je razvidno, da španska ureditev določa obdavčitev kapitalskih družb, ki imajo sedež dejanske uprave v drugi državi članici in ki jim pripadajo podružnice in stalna predstavništva na španskem ozemlju, za

tisti del kapitala, ki je namenjen transakcijam, ki jih na španskem ozemlju opravljajo zadevne podružnice in stalna predstavništva.

44 Kraljevina Španija ne nasprotuje temu, da se ta obdavčitev v tej državi šteje za dajatev na kapital za zadevne transakcije. Tožena stranka v svoj zagovor le navaja, da je zadevna določba upravičena s ciljem preprečevanja davčnega izmikanja, ki ga predstavlja ustanovitev družbe v državi članici, ki ne določa davka, primerljivega s španskim davkom, in ki ji sledi takojšnja ustanovitev stalnega predstavništva ali podružnice v Španiji, od koder ta družba opravlja poslovne transakcije v Španiji.

45 Obdavčitev takih transakcij kapitalskih družb, ki imajo sedež dejanske uprave v drugi državi članici, je v nasprotju s členom 2(1) Direktive 69/335, ki določa, da so transakcije, ki so zavezane dajatvi na kapital, obdavčljive samo v državi članici, na ozemlju katere je sedež dejanske uprave kapitalske družbe v času opravljanja teh transakcij.

46 Ta obdavčitev, ki je splošen ukrep, ki se uporablja brez razlike, ne more biti upravičena s ciljem boja proti davčni goljufiji in davčnemu izogibanju iz razlogov, navedenih v točkah 29 in 30 te sodbe.

47 Iz tega izhaja, da je tretji očitek, ki ga navaja Komisija, utemeljen.

48 Iz vsega navedenega je razvidno, da je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija s tem:

– da za oprostitev dajatve na kapital za transakcije iz člena 7(1)(b) Direktive 69/335 določa pogoje, opredeljene v členu 96 zakona o obdavčitvi družb,

– določa dajatev na kapital za prenos sedeža, iz ene države članice v Španijo, dejanske uprave ali registriranega sedeža kapitalskih družb, ki v državi članici izvora niso bile zavezane za plačilo primerljivega davka v njihovi državi članici izvora, in

– določa dajatev na kapital, ki je vključen v poslovne dejavnosti, ki jih opravljajo na španskem ozemlju podružnice ali stalna predstavništva družb s sedežem v državi članici, v kateri se podoben davek ne uporablja,

ni izpolnila obveznosti iz Direktive 69/335.

49 V preostalem se tožba zavrne.

Stroški

50 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker je Komisija predlagala, naj se Kraljevini Španiji naloži plačilo stroškov, in ker ta s svojimi predlogi v bistvenem ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Kraljevina Španija s tem, da:

– **za oprostitev dajatve na kapital za transakcije iz člena 7(1)(b) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kakor je bila spremenjena z Direktivami Sveta 73/79/EGS z dne 9. aprila 1973, 73/80/EGS z dne 9. aprila 1973 in 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, določa pogoje, opredeljene v členu 96 druge dodatne določbe prečiščene različice zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), ki je bil sprejet z zakonsko uredbo št. 4/2004 z dne 5. marca 2004;**

– **določa dajatev na kapital za prenos sedeža, iz ene države članice v Španijo, dejanske uprave ali registriranega sedeža kapitalskih družb, ki v državi članici izvora niso bile zavezane k plačilu primerljivega davka v njihovi državi članici izvora, in**

– **določa dajatev na kapital, ki je vključen v poslovne dejavnosti, ki jih opravljajo na španskem ozemlju podružnice ali stalna predstavništva družb s sedežem v državi članici, v kateri se podoben davek ne uporablja,**

ni izpolnila obveznosti iz Direktive 69/335, kakor je bila spremenjena z Direktivami 73/79, 73/80 in 85/303.

2. V preostalem se tožba zavrne.

3. Kraljevini Španiji se naloži plačilo stroškov.

Podpisi