РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

9 юли 2009 година *

По дело C-397/07

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на основание член 226 ЕО на 27 август 2007 г.,

Комисия на Европейските общности, за която се явяват г-н E. Gippini Fournier и г-жа M. Afonso, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Кралство Испания, за което се явяват г-жа B. Plaza Cruz и г-н M. Muñoz Pérez, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

* Език на производството: испански.

подпомагано от:

Република Гърция,

встъпила страна,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н K. Lenaerts, председател на състав, г-н T. von Danwitz, г-н E. Juhász (докладчик), г-н G. Arestis и г-н J. Malenovský, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-жа M. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 15 януари 2009 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 5 март 2009 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че:

— като подчинява на определени условия задължителното освобождаване от данък върху вноските в капитала,

— като облага с данък върху вноските в капитала прехвърлянето в Испания на ефективния център на управление или на седалището по устав на дружествата, които не са били облагани в държавата членка по произход с данък, подобен на този, налаган в Испания, и

— като облага с данък върху вноските [другаде в текста: „вноските в капитала“] капитала, предназначен за търговска дейност, упражнявана на испанска територия от филиалите или постоянните формирования на дружества, установени в държава членка, която не прилага данък, подобен на прилагания в Испания,

Кралство Испания е нарушило задълженията си съгласно Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 73/79/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 г. (ОВ L 103, стр. 13) и с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г. (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

2 Съгласно първо съображение от Директива 69/335 тя има за цел да насърчи свободното движение на капитали с оглед създаването на икономически съюз, чиито характеристики са идентични с тези на вътрешния пазар. За тази цел, както произтича от шесто до осмо съображение от тази директива, тя е насочена към хармонизирането на данъка, с който се облагат вноските в дружества в Европейската общност, чрез въвеждането на единен данък върху набирането на капитал, който може да бъде налаган само веднъж в рамките на общия пазар, и чрез премахването на всички други косвени данъци с характеристики, идентични с тези на посочения единен данък върху вноската.

3 Така съгласно член 1 от Директива 69/335 „[д]ържавите членки облагат капиталовите вноски в капиталови дружества с данък, който е хармонизиран“.

4 Член 2 от Директива 69/335 извършва разпределение в тази област на данъчните правомощия между държавите членки. Той предвижда:

„1. Транзакциите, обект на облагане с данък върху вноската [другаде в текста: „данък върху вноските в капитала“], подлежат на облагане само в държавата членка, на чиято територия се намира ефективният център на управление на дружеството в момента, когато такива транзакции се осъществяват.

[…]

3. Когато [седалището по устав] и ефективният център на управление на капиталово дружество са разположени в трета страна, предоставянето на основен или оборотен капитал на филиал в държава членка може да бъде облагано в тази държава членка, на чиято територия се намира филиалът“.

5 В член 4, параграф 1 от Директива 69/335 са изброени транзакциите, които следва да бъдат облагани с данък върху вноските в капитала, като например по-специално учредяването на капиталово дружество и увеличаването на неговия капитал. Споменатата разпоредба посочва също като транзакции, облагаеми с данък върху вноските в капитала:

„ж) прехвърлянето от една държава членка в друга държава членка на ефективния център на управление на дружество, асоциация или юридическо лице, които се приемат в последната държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава членка;

з) преместването от една държава членка в друга държава членка на [седалището по устав] на дружество, асоциация или юридическо лице, чиито ефективен център на управление е в трета страна и които се приемат в последната държава членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава членка.“

6 Член 7 от Директива 69/335 се отнася до ставката на данъка върху вноските в капитала. В първоначалната си редакция този член гласи:

„1. До влизането в сила на разпоредбите, които следва да се приемат от Съвета съгласно параграф 2:

а) ставката на данъка върху вноската [другаде в текста: „данъка върху вноските в капитала“] не може да надвишава 2 % или да бъде по-малка от 1 %;

б) тази ставка се намалява с 50 % или повече, когато едно или повече капиталови дружества прехвърлят всички техни активи и задължения, или една част или повече от техния бизнес, към едно или повече капиталови дружества, които са в процес на създаване или които вече съществуват.

[…]“

7 Посоченото намаляване на ставката на данъка върху вноските в капитала, което е подчинено на определени условия, е предвидено за транзакциите, наричани общо за „преобразуване на капиталови дружества“.

8 Директива 73/80/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 г. относно определянето на общи ставки на данъка върху вноските в капитала (ОВ L 103, стр. 15) намалява, считано от 1 януари 1976 г., ставката на данъка върху вноските в капитала, предвидена в тази първоначална редакция на член 7, параграф 1, буква б) за транзакциите за преобразуване на капиталови дружества, като я определя в размер от 0 % до 0,50 %.

9 С Директива 73/79 към горепосочената разпоредба на член 7, параграф 1 се добавя буква ба), според която държавите членки имат възможността да разширят прилагането на намалената ставка на данъка върху вноските в капитала до транзакции, които могат да се приравнят на горепосочените транзакции за преобразуване, а именно „когато капиталово дружество, което е в процес на учредяване или вече е учредено, получава дялове, представляващи поне 75 % от дружествения капитал, емитиран преди това от друго капиталово дружество“. [неофициален превод]

10 Всъщност съгласно второ съображение от Директива 73/79 в такъв случай едно дружество получава такава част от дяловете на друго дружество, че като цяло разполага с пълни правомощия за вземане на решения в последното.

11 Директива 85/303, която гласи в четвърто съображение, „че би следвало да има задължително освобождаване на транзакциите, които понастоящем са обект на редуцирана ставка на налога върху капитала [другаде в текста: „данъка върху вноските в капитала“]“, изменя по следния начин член 7 от Директива 69/335:

„1. Държавите членки освобождават от налог върху капитала [другаде в текста „данък върху вноските в капитала“] транзакциите, които […] към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани по ставка от 0,50 % или по-малко.

[…]

2. Държавите членки могат или да освобождават от налог върху капитала [другаде в текста „данък върху вноските в капитала“] всички транзакции, различни от упоменатите в параграф 1, или да ги облагат с налог по единна ставка, която не превишава 1 %.

[…]“

Национална правна уредба

Правен режим на транзакциите за преобразуване на капиталови дружества

12 Член 1, параграф 1, точка 2 от кодифицирания текст на Закона относно данъка върху прехвърлянето на имущество и удостоверителните документи (Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados), одобрен с Кралски декрет-закон № 1/1993 от 24 септември 1993 г. (BOE, 20 октомври 1993 г., наричан по-нататък „Данъчният закон“), предвижда облагане с косвен данък на определени транзакции на търговските дружества. Съгласно член 19, параграф 1, точка 1 от Данъчния закон облагаемите с този данък транзакции са учредяването, увеличаването и намаляването на капитала, както и сливането, разделянето и прекратяването на дружества.

13 По отношение на транзакциите, освободени от данък, член 45, част I, буква B), точка 10 от Данъчния закон във връзка с разпоредбите на член 21 от същия и с втората допълнителна разпоредба към консолидираната редакция на Закона относно корпоративния данък (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), одобрен с Кралски декрет-закон № 4/2004 от 5 март 2004 г. (BOE, 11 март 2004 г., наричан по-нататък „Законът за корпоративното облагане“), предвижда, че са освободени транзакциите по сливане, разделяне, апортиране на активи и замяна на акции, определени като такива в дял VII, глава VIII от Закона за корпоративното облагане, който установява в това отношение специален режим, при условие че този режим се прилага по отношение на обсъжданите транзакции.

14 Член 96 от Закона за корпоративното облагане, озаглавен „Прилагане на данъчния режим“, установява условията за прилагане на посочения специален режим. Той гласи:

„1. За да бъде приложен режимът, установен в настоящата глава, той трябва да е избран, като изборът на този данъчен режим се прави съобразно следните правила:

a) В случай на транзакции за сливане или разделяне този данъчен избор следва да бъде включен в проекта и договора за сливане или разделяне на страните по тези транзакции, установени за данъчни цели в Испания.

[…]

b) По отношение на вещните апорти данъчният избор се упражнява от приобретателя и се отразява в съответното дружествено решение или, при липса на такова, в заверения акт, с който се удостоверява съответната транзакция или договор.

[…]

c) При транзакции за замяна на акции изборът се упражнява от приобретателя и се отразява в съответното дружествено решение или, при липса на такова, в заверения акт, с който се удостоверява съответната транзакция или договор. При публично предлагане за закупуване на акции изборът се осъществява от органа на дружеството, компетентен да извърши транзакцията, и се включва в информационната записка.

[…]

Във всички случаи упражняването на данъчен избор трябва да бъде съобщено на Министерството на финансите под формата и в сроковете, предвидени в действащата правна уредба.

2. Режимът, установен в настоящата глава, не е приложим, когато извършената транзакция има за основна цел данъчна измама или избягване на данъци. Поспециално този режим не е приложим, когато транзакцията е извършена не по законни икономически съображения като преобразуването или рационализирането на дейностите на образуванията, участващи в транзакцията, а с единствената цел да се извлече данъчна изгода.

[…]“

Прехвърляне на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталово дружество

15 Съгласно разпоредбите на член 19, параграф 3 от Данъчния закон правопораждащ факт на данъка е:

„прехвърлянето в Испания на ефективния център на управление или на седалището по устав на дружество, когато нито единият, нито другият е бил разположен преди това в държава членка […], или когато образуването не е било облагано в държава членка с данък, подобен на предвидения в настоящия дял“.

Облагане в случай на филиали или постоянни формирования на капиталово дружество, установено в друга държава членка

16 Съгласно член 20 от Данъчния закон:

„Образувания, които осъществяват посредством филиали или постоянни формирования търговски транзакции на територията на Испания и чиито седалище по устав и ефективен център на управление са разположени в страни, които не са членки на Общността […] или които, макар и разположени в такава страна, не подлежат на облагане, подобно на разглежданото в настоящия дял, биват облагани по същия начин и при същите условия както испанските образувания по отношение на частта от капитала, предназначена за посочените транзакции."

Досъдебната процедура

17 Предвид съмненията си по въпроса дали горепосочените разпоредби от испанската правна уредба отговарят на изискванията на Директива 69/335, на 19 декември 2003 г. Комисията изпраща на Кралство Испания официално уведомително писмо, а на 18 октомври 2004 г. — допълващо уведомително писмо. Испанските власти отговарят съответно с писма от 3 февруари и 24 ноември 2004 г. След като тези отговори потвърждават първоначалните съмнения на Комисията, на 13 юли 2005 г. тя изпраща на Кралство Испания мотивирано становище. Вследствие на отговора на испанските власти от 18 юли 2006 г. на посоченото мотивирано становище твърденията за нарушения на Комисията са конкретизирани и описани в настоящия иск.

По иска

По първото твърдение за нарушение

18 Първото твърдение за нарушение се отнася до условията, предвидени в член 96 от Закона за корпоративното облагане, които трябва да бъдат изпълнени, за да могат заинтересуваните дружества да се възползват от специалния режим на освобождаване от данък, установен в дял VII, глава VIII от същия закон. Комисията поддържа, че тези условия са незаконосъобразни по отношение на транзакциите, които задължително се освобождават от облагане с данък върху вноските в капитала по силата на Директива 69/335.

19 Въпреки общата формулировка на това твърдение за нарушение от мотивите на исковата молба следва, че то се отнася до транзакциите, които попадат в обхвата на член 7, параграф 1, буква б), и до тези, които попадат в обхвата на член 7, параграф 1, буква ба) от Директива 69/335, в редакцията ѝ, произтичаща от Директиви 73/79 и 73/80 преди измененията, въведени с Директива 85/303. Съдържанието на горепосочените разпоредби, като се има предвид позоваването в изменения с последната директива член 7, параграф 1 на съществуващото към 1 юли 1984 г. положение, остава относимо дори след влизането в сила на тази директива.

20 В самото начало следва да се напомни в това отношение, че с Решение от 21 юни 2007 г. по дело Optimus — Telecomunicações (C-366/05, Сборник, стр. I-4985, точки 25—33) Съдът преценява, че по отношение на държава като Кралство Испания в конкретния случай, която е станала член на Общността, считано от 1 януари 1986 г., датата 1 юли 1984 г., която се приема за референтна дата за задължителното освобождаване, предвидено в член 7, параграф 1 от Директива 69/335, в редакцията ѝ след изменението с Директива 85/303, важи също за тази държава. По време на съдебното заседание представителят на Кралство Испания се позовава на законодателен текст относно транзакциите, свързани с капиталови дружества, които се облагали с данък в тази държава членка към 1 юли 1984 г. Страните, приканени от председателя на състава да вземат отношение по тези сведения, които биха могли да представляват нов елемент, приемат Съдът да реши това дело въз основа на представените пред него писмени становища.

21 По отношение на транзакциите, попадащи в приложното поле на посочения член 7, параграф 1, буква б), считано от 1 януари 1976 г. с Директива 73/80 ставката на данъка върху вноските в капитала се намалява задължително и е установена в размер на 0—0,50 %. Следователно след изменението на член 7, параграф 1, внесено с Директива 85/303, посочените транзакции задължително се освобождават от облагане с данък върху вноските в капитала, считано от 1 януари 1986 г. Твърденията за нарушения на Комисията следователно се отнасят за тези транзакции.

22 За сметка на това транзакциите, попадащи в приложното поле на посочения член 7, параграф 1, буква ба), за които при въвеждането на тази разпоредба с Директива 73/79 намалението на ставката на данъка върху вноските в капитала е само факултативно, не трябва да бъдат задължително освобождавани от данък върху вноските в капитала съгласно Директива 85/303, освен ако към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани със ставка от 0,50 % или по-ниска, което е референтната дата, приложима и по отношение на Кралство Испания съгласно Решение по дело Optimus — Telecomunicações, посочено по-горе. Към тази дата въпросните транзакции не са били еднакво и задължително облагани със ставка на данъка върху вноските в капитала, водеща до тяхното задължително освобождаване съгласно Директива 85/303.

23 Комисията обаче в конкретния случай не е посочила данни, с които да установи, че към 1 юли 1984 г. в Испания транзакциите, попадащи в приложното поле на член 7, параграф 1, буква ба) от Директива 69/335, са били освободени или облагани със ставка от 0,50 % или по-ниска, поради което тези транзакции не могат да бъдат смятани за задължително освободени от данък върху вноските в капитала по силата на Директива 69/335. Следователно първото твърдение за нарушение трябва да се отхвърли в частта, която се отнася до посочения член 7, параграф 1, буква ба) от споменатата директива, и проверката на това твърдение за нарушение трябва да продължи в частта му относно транзакциите, посочени в член 7, параграф 1, буква б) от нея.

24 Комисията отправя конкретен упрек в това отношение, че съгласно испанската правна уредба за да може заинтересуваното дружество да бъде освободено за въпросните транзакции от данъка, предвиден в член 1, параграф 1, точка 2 от Данъчния закон, то трябва изрично да избере специалния режим на освобождаване, установен с дял VII, глава VIII от Закона за корпоративното облагане, докато Директива 69/335 вследствие на измененията, въведени с Директива 85/303, предвижда задължително освобождаване на посочените транзакции, без то да зависи от изпълнението на условия, като например избора на специален

режим на освобождаване. Освен това заинтересуваното дружество трябва да уведоми за този избор Министерството на финансите, което представлявало допълнителна пречка за прилагане на освобождаването.

25 Кралство Испания, като не оспорва, че тези транзакции влизат в категорията транзакции, които трябва да бъдат задължително освободени, същевременно изтъква, че по същество изборът в полза на специалния режим на освобождаване не обременява значително заинтересуваното дружество и представлява минимално условие от чисто формален характер. Единственото значително условие, на което прилагането на посочения режим следва да се подчини, било съответната транзакция да няма за цел данъчна измама или избягване на данъци. Задължението за уведомяване на данъчните органи за транзакцията служело именно за проверка на съществуването на законни икономически съображения, оправдаващи въпросната транзакция.

26 Последният довод не може да бъде приет.

27 Следва всъщност да се подчертае, че с цел насърчаване на свободното движение на капитали чрез хармонизация и, доколкото е възможно, чрез постепенното премахване на данъка върху вноските в капитала Директива 69/335 предвижда освобождаване от този данък на транзакциите, попадащи в приложното поле на член 7, параграф 1, буква б) от нея. Това освобождаване е задължително и безусловно и представлява за заинтересуваните дружества право, чието упражняване следва да бъде осигурено на национално равнище по прост и недвусмислен начин.

28 Включването на това право в специален национален режим и подчиняването на неговото упражняване на формален избор в полза на този режим обаче може да създаде за заинтересуваните дружества съмнение или неяснота по отношение на произхода на посоченото право и по отношение на условията за неговото упражняване и поради този факт не може да се счита в съответствие със системата, установена с Директива 69/335. Освен това задължението за избор в полза на посочения специален режим не представлява само формалност, доколкото този избор трябва да бъде съобщен на данъчните органи под формата и в сроковете, установени в националната правна уредба. Това двойно

задължение за избор и за уведомяване като условие за упражняването на право, безусловно предоставено от Директива 69/335, представлява пречка, която противоречи на последната.

29 Спорният специален режим не може да бъде обоснован с целта за борба с данъчната измама и избягването на данъци. Всъщност съгласно практиката на Съда доколкото Директива 69/335 хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите членки могат да налагат данък върху вноските в капитала, и не съдържа никаква изрична разпоредба, която да позволява на държавите членки да вземат общи мерки срещу избягването на данъци, държавите членки могат да се противопоставят на прилагането на общностното право само при наличието на особени обстоятелства, свързани с практика, която представлява злоупотреба или измама (Решение от 7 юни 2007 г. по дело Комисия/Гърция, C-178/05, Сборник, стр. I-4185, точка 32).

30 Следователно както правилно изтъква Комисията, такива мерки не могат да се основават на общо подозрение за измама. Те могат да бъдат приети единствено в индивидуални случаи, за да възпрепятстват напълно изкуствени и лишени от икономическа реалност конструкции, с цел да бъде избегнато заплащането на нормално дължимия данък (вж. в този смисъл Решение от 8 ноември 2007 г. по дело ING. AUER, C-251/06, Сборник, стр. I-9689, точка 44). Разбира се, в такъв случай компетентните национални органи следва да докажат измамния или изкуствен характер на оспорваната транзакция.

31 Тъй като Кралство Испания не доказва, че неговата правна уредба се отнася единствено до напълно изкуствени конструкции в горепосочения смисъл, следва да се приеме за установено, че първото твърдение за нарушение, на което се позовава Комисията, е основателно в частта си относно транзакциите, попадащи в приложното поле на член 7, параграф 1, буква б) от Директива 69/335.

По второто твърдение за нарушение

32 Второто твърдение за нарушение е изведено от член 19, параграф 3 от Данъчния закон, който гласи, че правопораждащ факт за възникването на данъка върху вноските в капитала представлява прехвърлянето в Испания на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталово дружество, които преди това са били разположени в държава членка, която не е събирала данък, подобен на предвидения в испанската правна уредба. Комисията поддържа, че член 4 от Директива 69/335, съдържащ изчерпателен списък на транзакциите, облагаеми с данък върху вноските в капитала, не предвижда като правопораждащ факт за възникването на този данък транзакции като предвидената в тази разпоредба от Данъчния закон и следователно не допуска извършването им.

33 Кралство Испания възразява, че посочената разпоредба цели да забрани използването на разпоредбите на Директива 69/335 с цел да се избегне прилагането на испанския данъчен режим и следователно е оправдана от целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци. Такова е положението в случаите на капиталови дружества, които от самото начало предстои да упражняват своята дейност в Испания, но въпреки това са учредени в държава членка, където това учредяване не се облага с данък върху вноските в капитала, подобен на приложимия в Испания.

34 Доводите на ответника не могат да бъдат приети.

35 Всъщност в това отношение следва на първо място да се отбележи, че съгласно член 4, параграф 1, букви ж) и з) от Директива 69/335 с данък върху вноските в капитала се облага прехвърлянето от една държава членка в друга на ефективния център на управление или седалището по устав на дружествата, които за целите на облагането с данък върху вноските в капитала се считат за капиталови дружества в последната държава членка, но не се приемат за такива в първата. Следователно единственият критерий, на който тази разпоредба подчинява прилагането на данъка върху вноските в капитала в случай на такова прехвърляне, е дали въпросното образувание представлява „капиталово дружество“ в държавата членка по произход. Такова прехвърляне не следва да се облага с данък върху вноските в капитала, когато въпросното образувание се счита за „капиталово дружество“ в държавата членка по произход и в приемащата държава членка (вж. в този смисъл Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точки 26, 27 и 29).

36 В този контекст следва също да се подчертае, че както отбелязва генералният адвокат в точка 62 от своето заключение, въпросът относно това кои са образуванията, които трябва да се считат за „капиталови дружества“ за целите на прилагането на данък върху вноските в капитала, е еднакво и императивно уреден за държавите членки в член 3, параграф 1 от Директива 69/335.

37 Член 19, параграф 3 от Данъчния закон обаче подчинява прилагането на данъка върху вноските в капитала в Испания, в случая на прехвърляне в тази държава членка на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталово дружество, на критерия дали това дружество не е облагано с подобен данък в държавата членка по произход. Този критерий за „облагане“ или за „облагаемост“ в държавата членка по произход не отговаря на посочения по-горе критерий, установен в член 4, параграф 1, букви ж) и з) от Директива 69/335, и по този начин позволява облагане с данък върху вноските в капитала в случаи, в които тази директива не го предвижда. Щом като посочената директива хармонизира изчерпателно областта на облагането от държавите членки в случая на прехвърляне на ефективния център на управление или на седалището по устав, тази разпоредба на Данъчния закон е несъвместима с разпоредбите на член 4, параграф 1, букви ж) и з) от Директива 69/335.

38 Посочената разпоредба освен това нарушава общата система, установена от Директива 69/335. Всъщност фактът, че като използват възможността, предоставена от тази директива, някои държави членки са се отказали да събират данък върху вноските в капитала, показва, че при прехвърлянето на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталово дружество от една държава членка в друга последната не може автоматично да наложи такъв данък (вж. в този смисъл Решение по дело ING. AUER, посочено по-горе, точки 34 и 35).

39 На второ място следва да се приеме за установено, че член 19, параграф 3 от Данъчния закон се основава на обща презумпция за измама, поради факта че тази разпоредба съдържа автоматично и всеобщо прилагани мерки. Следователно поради причините, изложени в точки 29 и 30 от настоящото решение, и съгласно постоянната практика на Съда, цитирана в тези точки, посочената разпоредба не може да бъде обоснована от целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци. Следва по-специално да се подчертае в това отношение, че упражняването на право, създадено от общностния правен ред, каквото е установяването на дадено дружество в друга държава членка или преместването на неговото

седалище, не може само по себе си да мотивира съмнение за наличие на злоупотреба (Решение по дело Комисия/Гърция, посочено по-горе, точка 32).

40 Следователно второто твърдение за нарушение следва да се счита за основателно.

По третото твърдение за нарушение

41 В рамките на това твърдение за нарушение Комисията изтъква, че член 20 от Данъчния закон води до прилагане на данъка върху вноските в капитала във връзка с частта от дружествения капитал, предназначена за търговска дейност, упражнявана на испанска територия, за всички филиали и всички постоянни формирования на дадено капиталово дружество, чиито ефективен център на управление и седалище по устав се намират в друга държава членка, която не събира данък, подобен на налагания в Испания. Комисията поддържа, че такова облагане противоречи на правилото за разпределение на данъчните правомощия между държавите членки, установено в член 2, параграф 1 от Директива 69/335.

42 Съгласно член 20 от Данъчния закон образуванията, които осъществяват посредством филиали или постоянни формирования търговски транзакции на територията на Испания и чиито седалище по устав и ефективен център на управление са разположени в държави членки, които не прилагат облагане, подобно на прилаганото в Испания, биват облагани по същия начин и при същите условия както испанските образувания по отношение на частта от капитала, предназначена за посочените транзакции.

43 От формулировката на тази разпоредба, която се отнася до „образуванията“, извършващи търговски транзакции в Испания посредством филиали или постоянни формирования, следва, че испанската правна уредба предвижда облагането на капиталовите дружества, чийто ефективен център на управление се намира в други държави членки и чиито филиали или постоянни формиро-

вания са разположени на испанска територия, за частта от капитала, предназначена за транзакции, извършвани от въпросните филиали или постоянни формирования на испанска територия.

44 Кралство Испания не оспорва, че такова облагане се счита в тази държава членка за данък върху вноските в капитала за разглежданите транзакции. Всъщност ответникът изтъква в своя защита единствено че разглежданата разпоредба е оправдана от целта да се предотвратят действия по избягване на данъци, изразяващи се в учредяването на дружество в държава членка, която не предвижда данък, подобен на испанския, и непосредствено след това в създаването в Испания на постоянно формирование или филиал, чрез което или който това дружество осъществява търговски транзакции в Испания.

45 Облагането на такива транзакции, извършвани от капиталови дружества, чийто ефективен център на управление се намира в други държави членки, обаче противоречи на член 2, параграф 1 от Директива 69/335, който гласи, че транзакциите, обект на облагане с данък върху вноските в капитала, подлежат на облагане само в държавата членка, на чиято територия се намира ефективният център на управление на капиталовото дружество в момента, когато такива транзакции се осъществяват.

46 Това облагане, представляващо всеобщо и неспецифично прилагана мярка, не би могло да бъде оправдано от целта за борба с данъчните измами и избягването на данъци поради съображенията, изложени в точки 29 и 30 от настоящото решение.

47 От посоченото следва, че изложеното от Комисията трето твърдение за нарушение е основателно.

48 Предвид изложеното дотук следва да се приеме за установено, че Кралство Испания:

— като подчинява на условията, предвидени в член 96 от Закона за корпоративното облагане, освобождаването от данък върху вноските в капитала на транзакциите, визирани в член 7, параграф 1, буква б) от Директива 69/335,

— като облага с данък върху вноските в капитала прехвърлянето от държава членка в Испания на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталови дружества, които не са били облагани с подобен данък в държавата членка по произход, и

— като облага с данък върху вноските капитала, предназначен за търговска дейност, упражнявана на испанска територия от филиалите или постоянните формирования на дружества, установени в държава членка, която не прилага подобен данък,

е нарушило задълженията си съгласно Директива 69/335.

49 Отхвърля иска в останалата му част.

По съдебните разноски

50 По смисъла на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждане на Кралство Испания и последното е загубило делото, то следва да бъде осъдено да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) Кралство Испания:

— **като подчинява на условията, предвидени в член 96 от втората допълнителна разпоредба към консолидираната редакция на Закона относно корпоративния данък (Disposición Adicional Segunda del texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades), одобрен с Кралски декрет-закон № 4/2004 от 5 март 2004 г., освобождаването от данък върху вноските в капитала на транзакциите, визирани в член 7, параграф 1, буква б) от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 73/79/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 г., с Директива 73/80/ЕИО на Съвета от 9 април 1973 г. и с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г.,**

— **като облага с данък върху вноските в капитала прехвърлянето от държава членка в Испания на ефективния център на управление или на седалището по устав на капиталови дружества, които не са били облагани с подобен данък в държавата членка по произход, и**

— като облага с данък върху вноските капитала, предназначен за търговска дейност, упражнявана на испанска територия от филиалите или постоянните формирования на дружества, установени в държава членка, която не прилага подобен данък,

е нарушило задълженията си съгласно Директива 69/335, изменена с Директиви 73/79, 73/80 и 85/303.

2) Отхвърля иска в останалата му част.

3) Осъжда Кралство Испания да заплати съдебните разноски.

Подписи