FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

fremsat den 15. februar 2007 [1]

I — Indledning

1. I den foreliggende traktatbrudssag har Kommissionen gjort gældende, at Den Hellenske Republik ikke har gennemført direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter [2] (herefter »kapitaltilførselsafgift«) korrekt.

2. Kommissionen er for det første af den opfattelse, at de græske bestemmelser, der fastsætter beskatningen ved overførsel af kapitalselskabers hjemsted til Grækenland, er i strid med direktivets forskrifter.

3. Kommissionen anser for det andet de græske bestemmelser, ifølge hvilke landbrugskooperativer og sammenslutninger eller konsortier af disse samt partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art er fritaget for kapitaltilførselsafgift, for uforenelige med direktiv 69/335.

II — Retsregler

A — *Direktiv 69/335*

4. Direktivets oprindelige formål fremgår af anden betragtning til direktivet:

»[D]e afgifter, der i øjeblikket består i medlemsstaterne på kapitaltilførsel, dvs. afgifterne på kapitaltilførsel til selskaber og stempelafgiften på værdipapirer, er årsag til forskelsbehandling, dobbeltbeskatning og uligheder, der hæmmer de frie kapitalbevæ-

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Rådets direktiv af 17.7.1969 om kapitaltilførselsafgifter, EFT 1969 II, s. 405, som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10.6.1985 om ændring af direktiv 69/335/EØF om kapitaltilførselsafgifter, EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«.

gelser, og [de bør] derfor bør afskaffes ved en harmonisering.«

5. Den udvidede målsætning med direktivet og baggrunden herfor fremgår af anden og tredje betragtning til ændringsdirektiv 85/303 [3]:

»[D]e økonomiske virkninger af kapitaltilførselsafgiften hæmmer virksomhedsomgrupperinger og virksomhedernes udvikling; disse virkninger er særlig negative i den nuværende konjunktursituation, som gør det bydende nødvendigt at fremme investeringerne.

[D]en bedste løsning i denne situation ville være at ophæve kapitaltilførselsafgiften [...]«

6. Grækenlands situation efter landets indtræden i Den Europæiske Union behandles i femte betragtning til ændringsdirektiv 85/303:

»[D]er fandtes ikke kapitaltilførselsafgift i Grækenland den 1. juli 1984; der bør derfor åbnes mulighed for at indføre en sådan afgift i nævnte land samt mulighed for at fritage visse dispositioner fra denne afgift.«

I overensstemmelse hermed fastsætter direktivet visse særbestemmelser for Grækenland.

7. Artikel 1 i direktiv 69/335 fastlægger i det væsentlige betingelserne for opkrævning af kapitaltilførselsafgiften:

»Medlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med bestemmelserne i artikel 2-9 harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, der i det følgende betegnes som kapitaltilførselsafgift.«

8. De afgiftspligtige kapitalselskaber defineres i artikel 3, stk. 1:

»Ved kapitalselskaber forstås i dette direktiv:

a) [...]

3 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

b) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne

c) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel.«

9. Artikel 3, stk. 2, udvider direktivets anvendelsesområde ved hjælp af en retlig fiktion til også at gælde visse selskaber, som ikke er kapitalselskaber, idet bestemmelsen dog giver medlemsstaterne ret til i afgiftsmæssig henseende at fastsætte undtagelser for disse selskaber:

»2. Ved anvendelsen af dette direktiv er alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, ligestillet med kapitalselskaber. En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførsels[afgiften].«

10. Artikel 4 fastsætter, hvilke dispositioner medlemsstaterne må pålægge kapitaltilførselsafgift:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

a) stiftelse af et kapitalselskab

[...]

g) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førnævnte medlemsstat

h) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat

2. [...]

Den Hellenske Republik træffer dog selv afgørelse om, hvilke af ovennævnte dispositioner der skal pålægges kapitaltilførselsafgift i Grækenland.

3. Som stiftelse i henseende til stk. 1, litra a), anses ikke enhver ændring i et kapitalselskabs stiftelsesoverenskomst eller vedtægter og især ikke:

[...]

b) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når det pågældende selskab, personsammenslutningen eller den juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge stater

[...]«

11. Artikel 7, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

[...]

Den Hellenske Republik fastlægger, hvilke dispositioner der i Grækenland skal fritages for kapitaltilførselsafgift.

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.«

12. Derudover tillader artikel 8, at følgende nærmere angivne kapitalselskaber fritages for kapitaltilførselsafgiften:

»Med forbehold af artikel 7, stk. 1, kan medlemsstaterne for følgende selskaber indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte dispositioner:

— kapitalselskaber, der er offentlige service-virksomheder, såsom offentlige trafikselskaber eller havne, vand-, gas- eller elværker, når deres kapital for mindst

halvdelens vedkommende ejes af staten eller lokale offentlige organer;

— kapitalselskaber, der i henhold til deres vedtægter og deres faktiske forvaltning udelukkende og umiddelbart tjener kulturelle, almennyttige eller velgørende formål eller folkeoplysningen.«

13. Betingelserne for, at medlemsstaterne i øvrigt må afvige fra de nærmere bestemmelser om opkrævning af kapitaltilførselsafgiften, fastlægger artikel 9 således:

»For bestemte arter af dispositioner eller kapitalselskaber kan der ske fritagelser, nedsættelser eller forhøjelser af satserne enten for at skabe skattemæssig rimelighed eller af sociale grunde eller for at gøre det muligt for en medlemsstat at tage hensyn til en særlig situation. En medlemsstat, der overvejer en sådan forholdsregel, skal tidligst muligt henvende sig til Kommissionen med henblik på anvendelse af traktatens artikel 102.«

B — *Nationale bestemmelser*

14. I Grækenland har lov nr. 1676/86 til formål at gennemføre direktiv 69/335. Artikel 17 i denne græske lov pålægger handelsselskaber, konsortier, erhvervsdrivende, kooperativer på ethvert niveau samt ethvert andet selskab, juridisk person eller sammenslutning, som forfølger et erhvervsmæssigt formål, at betale kapitaltilførselsafgift.

15. Afgiftspligtige dispositioner, såsom stiftelse af et kapitalselskab, omdannelse til et kapitalselskab eller forhøjelse af selskabskapitalen, omhandles i artikel 18. I denne artikels stk. 2, litra c) og d), sidestilles hermed overførslen af sædet for den egentlige ledelse af en juridisk person i artikel 17's forstand fra en medlemsstat til Grækenland med stiftelsen af et selskab, for så vidt som den pågældende juridiske person ikke er afgiftspligtig i sit oprindelsesland. Det samme gælder for overførsel af en juridisk persons vedtægtsmæssige hjemsted fra en medlemsstat til Grækenland, når dens egentlige ledelse befinder sig i et tredjeland.

16. Artikel 18, stk. 4, præciserer derimod, at overførslen af den egentlige ledelse af eller det vedtægtsmæssige hjemsted for en juridisk person i artikel 17's forstand ikke udgør nogen kapitaltilførsel og dermed ikke nogen afgiftspligtig disposition, når den juridiske person er afgiftspligtig i sin oprindelsesmedlemsstat.

17. Artikel 22, stk. 1, i den græske lov fritager under litra a) landbrugskooperativer

på ethvert niveau, inklusive alle sammenslutninger og konsortier af disse, samt under litra b) partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for kapitaltilførselsafgiften.

18. Landbrugskooperativer er genstand for lov nr. 2810/2000, som bl.a. fastsætter regler for landbrugskooperatives oprettelse, opbygning og organisation.

III — Retsforhandlinger og parternes påstande

19. Efter at have gennemført den administrative procedure som foreskrevet anlagde Kommissionen den 19. april 2005 den foreliggende sag, i hvilken den har nedlagt følgende påstande:

— Det fastslås, at Den Hellenske Republik ved sin lovgivning vedrørende opkrævning af afgift i forbindelse med forlæggelse af det vedtægtsmæssige hjemsted eller af sædet for den egentlige ledelse, samt vedrørende fritagelse for denne afgift for alle landbrugskooperativer på ethvert niveau og sammenslutninger eller konsortier af enhver art af disse, samt for partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art, har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter.

— Den Hellenske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger.

20. Den Hellenske Republik har nedlagt følgende påstand:

— Frifindelse.

21. Kongeriget Spanien, som ved kendelse af 19. september 2005 fik tilladelse til at intervenere, har nedlagt følgende påstande:

— Den Hellenske Repubik frifindes, og Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

— Subsidiært, såfremt Domstolen fastslår, at der er sket et traktatbrud, begrænses dommens tidsmæssige virkninger til kun at gælde fremtiden.

IV — Stillingtagen

A — *Formaliteten*

22. Grækenland har ikke udtrykkeligt gjort gældende, at søgsmålet bør afvises. Dog kan der rejses tvivl om, hvorvidt sagen kan realitetsbehandles, når den græske regering gør gældende, at lov nr. 1676/86, som har til formål at gennemføre direktivet i den nationale lovgivning, herunder de nu omtvistede bestemmelser, allerede i september 1986 var blevet meddelt Kommissionen som lovforslag. Mellem underretningen om lovforslaget og Kommissionens åbningsskrivelse af 1. april 2004 er der altså forløbet næsten 18 år. Indtil den administrative procedure, der ligger til grund for dette søgsmål, blev indledt, havde Kommissionen ikke på noget tidspunkt over for den græske regering gjort opmærksom på en mulig tilsidesættelse af dennes forpligtelser i henhold til direktivet.

23. Artikel 226 EF indeholder imidlertid ikke nogen søgsmålsfrist. Ifølge Domstolens praksis er formalitetsspørgsmålet i en traktatbrudssag ikke afhængigt af, at Kommissionen overholder en bestemt frist til at indlede den administrative procedure, idet den i denne sammenhæng tværtimod råder over et skøn, som det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve [4].

24. Situationen kan kun være en anden, hvis den administrative procedure strækker sig over usædvanlig lang tid, således at den gør det vanskeligere for den pågældende stat at tilbagevise Kommissionens argumentation, og dermed indebærer en tilsidesættelse af den pågældende stats ret til kontradiktion [5]. Spørgsmålet om, hvorvidt der gælder noget tilsvarende i det tilfælde, hvor det ikke er selve den administrative procedure, der strækker sig over lang tid, men hvor traktatbrudssagen først er blevet indledt meget lang tid efter, at den omtvistede foranstaltning er blevet truffet, skal jeg lade ligge. Under alle omstændigheder påhviler det medlemsstaten at føre bevis for vanskeligheden ved at udøve retten til kontradiktion [6]. I den foreliggende sag har den græske regering imidlertid ikke gjort gældende, at det sene tidspunkt for starten på traktatbrudssagen skulle have haft indflydelse på den måde, hvorpå den har tilrettelagt sit forsvar.

4 — Jf. bl.a. dom af 10.5.1995, sag C-422/92, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1097, præmis 18, sagsanlæg mere end seks år efter, at den anfægtede ordning var trådt i kraft, af 16.5.1991, sag C-96/89, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 2461, præmis 15, og af 1.6.1994, sag C-317/92, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2039, præmis 4.

5 — Dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 16.

6 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 14-16, dom af 21.1.1999, sag C-207/97, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 275, præmis 24 ff., og af 8.12.2005, sag C-33/04, Kommissionen mod Luxembourg, Sml. I, s. 10629, præmis 76.

25. Den græske regering har desuden gjort gældende, uden dog på dette punkt at stille spørgsmålstegn ved søgsmålets antagelse til realitetsbehandling, at den udeblevne reaktion fra Kommissionens side på underretningen om de her omhandlede bestemmelser har afholdt regeringen fra at indlede proceduren i henhold til artikel 9 i direktiv 69/335.

26. I henhold til direktivets artikel 9 kan der på bestemte betingelser ske undtagelser fra opkrævningen af kapitaltilførselsafgift. Den pågældende medlemsstat skal tidligst muligt på eget initiativ henvende sig til Kommissionen herom. Det forhold, at Kommissionens passivitet hos medlemsstaten kan fremkalde det indtryk, at det ikke er nødvendigt at gå frem efter artikel 9, kan imidlertid ikke føre til, at traktatbrudssagen må afvises. En traktatbrudssag tjener nemlig ikke til at gennemtrumfe Kommissionens rettigheder, som den muligvis kan have mistet ved at hindre en medlemsstat i at påberåbe sig en undtagelsesklausul. Tværtimod tjener en traktatbrudssag til objektivt at konstatere, at der er sket en tilsidesættelse af fællesskabsretten [7]. I øvrigt har en medlemsstat både under og efter en traktatbrudssag stadig mulighed for at udvirke en undtagelse efter proceduren i direktivets artikel 9 under inddragelse af Kommissionen.

27. Søgsmålet kan således realitetsbehandles.

7 — Jf. f.eks. dom af 4.5.2006, sag C-508/03, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 3969, præmis 67.

B — *Realiteten*

28. Efter Kommissionens opfattelse er de græske bestemmelser i tre henseender i strid med direktiv 69/335. For det første drejer det sig om det relevante kriterium for beskatning ved forlæggelse af hjemsted (punkt 1 nedenfor), for det andet om visse virksomheders fritagelse for kapitaltilførselsafgift, nemlig for landbrugskooperativer (punkt 2 a nedenfor), og for partrederier, skibsfartskonsortier og øvrige rederier (punkt 2 b nedenfor).

1. Det relevante kriterium for beskatning ved forlæggelse af det vedtægtsmæssige hjemsted eller af sædet for den egentlige ledelse

29. Kommissionen er af den opfattelse, at Den Hellenske Republik ikke har gennemført artikel 4, stk. 1, litra g) og h), og artikel 3, litra b), i direktiv 69/335 korrekt. Disse bestemmelser fastsætter betingelserne for opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af det vedtægtsmæssige hjemsted eller af sædet for den egentlige ledelse (i det følgende også »forlæggelse af hjemsted«) fra en medlemsstat til en anden medlemsstat.

30. Det er Kommissionens opfattelse, at det afgørende kriterium i henhold til direktiv 69/335 med hensyn til spørgsmålet om

beskatning ved forlæggelse af hjemsted er, om selskabet kvalificeres som kapitalselskab i oprindelseslandet. Den græske regering derimod lader ifølge Kommissionen kapitaltilførselsafgiften ved forlæggelse af hjemsted afhænge af, om der er opkrævet kapitaltilførselsafgift hos det pågældende selskab i oprindelseslandet (i så fald beskattes hjemstedsforlæggelsen ikke), eller der ikke er opkrævet kapitaltilførselsafgift (i så fald beskattes hjemstedsforlæggelsen).

31. Den græske regering har i sit svarskrift kritiseret Kommissionens forståelse af den græske regel og har understreget, at græsk ret ikke tager hensyn til, om der er *opkrævet* kapitaltilførselsafgift, men derimod om selskabet principielt er *undergivet kapitaltilførselsafgift* i oprindelseslandet [8]. Hvis selskabet ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift i oprindelseslandet, beskattes forlæggelsen af dets hjemsted til Grækenland; er selskabet derimod undergivet kapitaltilførselsafgift i det andet land, beskattes forlæggelsen af hjemstedet ikke. Ifølge den græske regerings opfattelse svarer dette kriterium til direktivets forskrifter. Efter Kommissionens opfattelse er dog heller ikke kriteriet om *at være undergivet kapitaltilførselsafgift* foreneligt med direktivet.

8 — Det er uden betydning, at den græske regering først har fremført denne sondring i sit svarskrift, da det ikke er forbudt for en medlemsstat først at fremsætte væsentlige argumenter efter modtagelsen af den begrundede udtalelse, jf. dom af 16.9.1999, sag C-414/97, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5585, præmis 19.

32. I det følgende skal det derfor undersøges, om kriteriet om at være undergivet kapitaltilførselsafgift, der anvendes i den græske bestemmelse, udgør en korrekt gennemførelse af direktivet. Dette kræver en fortolkning af artikel 4 i direktiv 69/335.

33. I henhold til artikel 4, stk. 1, litra g), er forlæggelsen fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person undergivet kapitaltilførselsafgiften, når den pågældende enhed med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i værtslandet, men derimod ikke anses for kapitalselskab i oprindelseslandet. Artikel 4, stk. 1, litra h), fastlægger en parallel ordning for forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, hvis sæde for den egentlige ledelse befinder sig i et tredjeland.

34. Artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335 fastslår, at bl.a. følgende disposition ikke anses for en stiftelse, der er undergivet kapitaltilførselsafgift, af et kapitalselskab: forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når den pågældende enhed med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge disse medlemsstater.

35. Først skal det fastslås, at skattepligtskriteriet, som anvendes i græsk ret, ikke svarer til ordlyden af direktiv 69/335. Den græske regering har ganske vist gjort gældende, at dette kriterium fører til helt de samme resultater som det i direktivet anvendte kriterium. For at efterprøve dette forsvarsargument, skal det altså undersøges, hvornår en forlæggelse af et hjemsted er undergivet kapitaltilførselsafgift ifølge direktivet. Som det næste skal det så undersøges, om kriteriet i græsk ret i alle tilfælde fører til helt det samme resultat.

36. Efter ordlyden af artikel 4, stk. 1, litra g) og h), er en hjemstedsforlæggelse undergivet kapitaltilførselsafgift, når vedkommende selskab i værtslandet *anses for et kapitalselskab med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften,* mens det i oprindelseslandet *ikke* anses for et kapitalselskab. Betingelsen for at anvende denne bestemmelse er således, at kvalifikationen som kapitalselskab ikke er sammenfaldende. Dermed henviser artikel 4 til direktivets artikel 3, stk. 2, hvis terminologi den også anvender. Artikel 3, stk. 2, fastsætter i første punktum, at ved anvendelsen af direktivet er alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, ligestillet med kapitalselskaber. I andet punktum giver bestemmelsen medlemsstaterne ret til at undlade *at betragte* disse hermed ligestillede selskaber *som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften.* Da der i disse ligestillede selskabers tilfælde således kan optræde en uoverensstemmelse med hensyn til kvalifikationen som kapitalselskab, reguleres en forlæggelse af deres hjemsted af artikel 4, stk. 1.

37. Hvad angår de selskaber, der henhører under artikel 3, stk. 1, i direktiv 69/335, er en uoverensstemmelse med hensyn til kvalifikationen som kapitalselskab principielt ikke mulig. I stk. 1 defineres kapitalselskaber nemlig endegyldigt og bindende for alle medlemsstater. Dels opregnes de udtrykkeligt her, dels nævnes de betingelser, der skal foreligge, for at selskaber er kapitalselskaber i direktivets forstand. Der er derfor ingen mulighed for, at disse selskaber i en medlemsstat ikke *anses for kapitalselskaber* med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften. I henhold til artikel 4, stk. 3, litra b), udgør en forlæggelse af hjemstedet for de selskaber, der er omfattet af artikel 3, stk. 1, således aldrig en afgiftspligtig disposition, da de i overensstemmelse med direktivets forskrifter med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift obligatorisk anses for kapitalselskaber både i oprindelseslandet og værtslandet.

38. Man må give den græske regering ret i, at direktivets kriterium og kriteriet »skattepligt«, som anvendes i græsk ret, i nogle situationer kan føre til samme resultat. Hvis et selskab i oprindelseslandet ikke anses for kapitalselskab, er forlæggelsen af dets hjemsted i henhold til artikel 4, stk. 1, litra g) og

h), undergivet kapitaltilførselsafgift. Da et selskab, som i sit oprindelsesland ikke anses for kapitalselskab, heller ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift dér, ville det græske kriterium i denne situation ikke føre til noget afvigende resultat.

39. Hvis oprindelseslandet i henhold til artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 fritager alle dispositioner for kapitaltilførselsafgift og dermed har afskaffet kapitaltilførselsafgiften, foreligger der imidlertid en anden situation.

40. Spørgsmålet om, hvorvidt beskatningen ved hjemstedsforlæggelsen i denne situation omfattes af artikel 4, stk. 1, litra g) og h) (med det resultat, at den er undergivet kapitaltilførselsafgift), eller af artikel 4, stk. 3, litra b) (med det resultat, at den ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift), afhænger ligeledes af, om et selskab i oprindelseslandet »med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift [...] anses for et kapitalselskab« [9].

41. På den ene side kunne man argumentere for, at et selskab i et land, der har afskaffet kapitaltilførselsafgiften, ikke længere anses for et kapitalselskab med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift, netop fordi der ikke længere opkræves kapitaltilførselsafgift. Dette synspunkt ville føre til anvendelse af artikel 4, stk. 1, med det resultat, at forlæggelsen af hjemsted beskattes.

42. Denne løsning er imidlertid ikke overbevisende. Den tager nemlig som udgangspunkt, at spørgsmålet om kvalifikation som kapitalselskab afhænger af kvalifikationen i national ret. Det passer dog ikke. Tværtimod fastslår direktivet selv endegyldigt i artikel 3, hvilke selskaber der skal anses for kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift. Kvalifikationen efter national ret er kun af betydning med hensyn til anvendelsen af muligheden for at undtage visse selskaber, som *ikke* er kapitalselskaber, fra den normale ligestilling med kapitalselskaber i henhold til artikel 3, stk. 2. Selv om en medlemsstat har afskaffet kapitaltilførselsafgiften i henhold til artikel 7, stk. 2, afgøres spørgsmålet om, hvilke selskaber der skal anses for kapitalselskaber, udelukkende efter direktivets artikel 3. Ved den udlægning, der her gives udtryk for, er spørgsmålet, om forlæggelsen af hjemstedet beskattes, derfor principielt omfattet af artikel 4, stk. 3, dvs. den er ikke undergivet kapitaltilførselsafgiften.

43. Den opfattelse, der her gives udtryk for, bekræftes også af Domstolens dom i Senior Engineering-sagen [10]. Med henblik på at

9 — Bestemmelserne vedrørende forlæggelse af hjemsted blev ikke ændret i forbindelse med, at artikel 7, stk. 2, blev indført ved ændringsdirektiv 85/303 (nævnt ovenfor i fodnote 2).

10 — Dom af 12.1.2006, sag C-494/03, Senior Engineering, Sml. I, s. 525, præmis 43.

udpege den stat, der har beskatningskompetencen, tog Domstolen nemlig i denne sag udelukkende hensyn til, om der i denne stat var foretaget en afgiftspligtig transaktion i direktivets forstand. Det er derimod irrelevant, om den pågældende stat i henhold til artikel 7, stk. 2, har afskaffet kapitaltilførselsafgiften. Domstolen har udtrykt denne tanke meget præcist med sin formulering om, at direktivet ikke kan fortolkes således, at det giver en medlemsstat mulighed for at drage fordel af en anden medlemsstats mere moderate skattepolitik med henblik på at forøge sine egne skatteindtægter [11].

44. Tilsvarende kommer det også i den her undersøgte situation udelukkende an på, om et selskab ifølge bestemmelserne i artikel 3 i direktivet skal anses for et kapitalselskab, der er undergivet kapitaltilførselsafgift. Denne kvalifikation berøres ikke af, at en medlemsstat ikke længere opkræver nogen kapitaltilførselsafgift.

45. Denne opfattelse af direktiv 69/335 svarer i øvrigt også til dets formål, som siden ændringen af direktivet har bestået i at få ophævet kapitaltilførselsafgiften [12]. Lever en medlemsstat op til denne målsætning og afskaffer kapitaltilførselsafgiften, må bestemmelserne om forlæggelse af hjemsted ikke fortolkes således, at denne beslutning ophæves ved, at der sker beskatning i værtslandet. Desuden fører denne fortolkning også til den optimale gennemførelse af de grundlæggende friheder, i dette tilfælde af etableringsfriheden, da den gør det lettere at forlægge hjemstedet til en anden medlemsstat.

46. Sammenfattende kan det således konstateres, at oprindelseslandets ophævelse af kapitaltilførselsafgiften i henhold til direktivets artikel 7, stk. 2, ikke medfører, at forlæggelsen af hjemstedet for et selskab, der er defineret som kapitalselskab i direktivet, er undergivet kapitaltilførselsafgift.

47. Hvis man anvender den græske lovgivnings kriterium — det pågældende selskabs afgiftspligt i oprindelseslandet — når man i den her undersøgte situation derimod til et afvigende resultat. Hvis et kapitalselskab ifølge oprindelseslandets regler ikke længere er undergivet kapitaltilførselsafgift i forbindelse med nogen transaktion, anses det efter græsk ret — som den græske regering selv har indrømmet under forhandlingerne for Domstolen — for *ikke undergivet kapitaltilførselspligt*. Ifølge det kriterium, der anvendes i græsk ret, ville forlæggelsen af hjemsted i en sådan situation derfor altid være undergivet kapitaltilførselsafgift, i modsætning til, hvad der ville være tilfældet, hvis man anvendte kriteriet om kvalifikation som kapitalselskab.

11 — Senior Engineering-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 43.

12 — Jf. tredje betragtning til ændringsdirektiv 85/303, nævnt ovenfor i fodnote 2. Oprindeligt tog direktiv 69/335 sigte på at afskaffe forskelsbehandling og dobbeltbeskatning, jf. anden og sjette betragtning til direktivet.

48. Det kriterium, der anvendes i græsk ret, fører således i modsætning til, hvad den græske regering har gjort gældende, ikke i alle tilfælde til samme resultat som direktivets kriterium om kvalifikation som kapitalselskab. Ved at vælge kriteriet *afgiftspligt*, har Den Hellenske Republik derfor ikke gennemført direktivet korrekt.

49. Kongeriget Spanien, som har deltaget i den foreliggende sag som intervenient, har henvist til sine regler, der ligner græsk ret. Den udformning, som reglerne har i spansk og græsk ret, er ifølge Spanien nødvendig for at forebygge svig og skatteunddragelse.

50. Fast retspraksis har fastslået, at det ikke er tilladt borgerne på svigagtig vis eller med henblik på misbrug at påberåbe sig fællesskabsbestemmelserne. Dette betyder, at anvendelsen af fællesskabsbestemmelserne ikke må udvides til at dække erhvervsdrivendes retsstridige transaktioner, dvs. transaktioner, som ikke har fundet sted som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at drage fordel af de regler, der er fastsat i fællesskabsretten [13]. Udnyttelsen af de muligheder, fællesskabsretten giver, kan dog ikke i sig selv begrunde en mistanke om misbrug [14].

51. Artikel 4 i direktiv 69/335 giver et kapitalselskab, som ikke er undergivet kapitaltilførselsafgift i sit oprindelsesland, mulighed for at forlægge sit hjemsted til en anden medlemsstat, uden at overførslen af hjemstedet medfører, at det pålægges kapitaltilførselsafgift. Denne fordel, som direktivet giver selskaberne, må en medlemsstat i almindelighed ikke ophæve.

52. Kun hvis der foreligger særlige omstændigheder, som gør, at påberåbelsen af denne fællesskabsregel er udtryk for misbrug, kan en medlemsstat nægte ret til at påberåbe sig direktivets bestemmelse. De græske bestemmelser begrænser sig imidlertid ikke til at bekæmpe misbrug i særlige tilfælde, men pålægger generelt sådanne selskaber, som i deres oprindelsesland retmæssigt ikke er underlagt kapitaltilførselsafgift, en kapitaltilførselsafgift ved overførsel af deres hjemsted. De går dermed ud over, hvad der er påkrævet til bekæmpelse af skatteunddragelse. Også selv om man tager hensyn til ønsket om at

13 — Jf. dom af 9.3.1999, sag C-212/97, Centros, Sml. I, s. 1459, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, af 6.4.2006, sag C-456/04, Agip Petroli, Sml. I, s. 3395, præmis 20, af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 68 og 69, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 35; se herom også mit forslag til afgørelse af 8.2.2007 i den stadig verserende sag C-321/05, Kofoed, punkt 57 ff.

14 — Jf. i samme retning Centros-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 27, og Cadbury Schweppes-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 13, præmis 36 ff.

undgå skatteunddragelse, fungerer de græske bestemmelser således ikke som en korrekt gennemførelse af direktiv 69/335.

2. Visse selskabstypers fritagelse for kapitaltilførselsafgift

a) Landbrugskooperativers fritagelse

53. Ifølge græsk ret er landbrugskooperativer på ethvert niveau samt sammenslutninger eller konsortier af disse fritaget for kapitaltilførselsafgift. Denne fritagelse er efter Kommissionens opfattelse ikke forenelig med direktiv 69/335.

54. Artikel 1 i direktiv 69/335 bestemmer, at medlemsstaterne opkræver en i overensstemmelse med direktivet harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber. Det skal derfor i det følgende undersøges, om landbrugskooperativer som oprettet efter græsk ret er kapitalselskaber med den konsekvens, at der principielt skal opkræves kapitaltilførselsafgift af dem. Hvis landbrugskooperativerne er kapitalselskaber i direktivets forstand, skal det dernæst undersøges, om og i hvilket omfang direktivet tillader fritagelse for opkrævning af kapitaltilførselsafgift.

55. Artikel 3, stk. 1, litra a), opregner bestemte selskabsformer inden for medlemsstaternes retsordener, der betragtes som kapitalselskaber, mens artikel 3, stk. 1, litra b) og c), anfører de egenskaber, som, når de foreligger, medfører, at et selskab, en personsammenslutning eller juridisk person ligeledes er et kapitalselskab i direktivets forstand. Landbrugskooperativer i henhold til græsk ret findes ikke i opregningen under litra a) og udviser heller ikke de egenskaber, der i litra b) og c) er anført som forudsætning for, at de kan kvalificeres som kapitalselskaber.

56. I henhold til litra b) er et selskab et kapitalselskab, når dets kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne. Som Kommissionen selv har fremført, er andele i landbrugskooperativer ikke omsættelige på børsen.

57. I henhold til litra c) skal ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel, anses for et kapitalselskab. Ifølge Kommissionen bestemmer den græske lovgivning, at andele i et landbrugskooperativ kun må afhændes, hvis det er tilladt ifølge det pågældende kooperativs vedtægter, og

når kooperativets bestyrelse godkender afhændelsen. Andele i et landbrugskooperativ, der er oprettet i henhold til græsk ret, kan således ikke afhændes til tredjemand uden forhåndsgodkendelse. Om landbrugskooperativerne opfylder det andet kriterium, der er nævnt i litra c) — at medlemmerne kun hæfter for selskabets gæld op til deres andel — behøver ikke undersøges. Eftersom landbrugskooperativer efter græsk ret ikke opfylder det første kriterium, er de derfor ikke kapitalselskaber i litra c)'s forstand.

58. Artikel 3, stk. 2, ligestiller ganske vist alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, med kapitalselskaber med hensyn til anvendelsen af direktiv 69/335. Domstolen har fastslået, at denne bestemmelse har til formål at undgå, at valget af en bestemt retlig form kan medføre en forskellig afgiftsmæssig behandling af aktiviteter, som fra et økonomisk synspunkt må sidestilles [15].

59. For at kunne være et kapitalselskab i henhold til stk. 2 skal landbrugskooperativer, der er oprettet i henhold til græsk ret, derfor have et erhvervsformål.

60. Kommissionen har med rette henvist til, at kriteriet om erhvervsformål skal forstås i bred forstand. Et selskab forfølger ikke kun et erhvervsformål som omhandlet i direktivets artikel 3, stk. 2, første punktum, når formålet med dets økonomiske virksomhed er at opnå et investeringsafkast. Det forfølger nemlig også et erhvervsformål, når positive økonomiske resultater af dets virksomhed, som det er tilfældet med et landbrugskooperativ, medfører direkte fordele for dets medlemmer og en økonomisk styrkelse af selskabet som et solidarisk fællesskab, uden at dette fører til udbetaling af et direkte afkast. I øvrigt indrømmer den græske regering også, at i hvert fald én kategori af landbrugskooperativer, nemlig »landmandskooperativerne« [16], forfølger et erhvervsformål i direktivets forstand og dermed er ligestillet med kapitalselskaber.

61. Artikel 3, stk. 2, andet punktum, i direktiv 69/335 åbner dog mulighed for, at en medlemsstat kan undlade at betragte de selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der ifølge første punktum er ligestillet med kapitalselskaber, som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften. I det følgende skal det derfor undersøges, om landbrugskooperativernes fritagelse er dækket af den undtagelsesmulighed, der her åbnes for.

15 — Dom af 12.11.1987, sag 112/86, Amro Aandelen Fonds, Sml. s. 4453, præmis 10.

16 — På græsk: »γεωργικοί συνεταιρισμοί«.

62. Til dette formål er det nødvendigt at finde ud af, hvad der skal forstås ved formuleringen »kan [...] undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsskatten«.

63. Ordlyden er åben for flere fortolkningsmuligheder:

64. For det første kunne man hermed forstå, at en medlemsstat i henhold til andet punktum kun samlet kan se bort fra ligestillingen, altså at den enten fritager alle selskabsformer, der er ligestillet med kapitalselskaber, eller ingen af dem. Men denne fortolkning ville ikke svare til meningen og formålet med direktiv 69/335. Et af dets formål fra og med ændringsdirektivet 85/303 [17] er nemlig at få ophævet kapitaltilførselsafgiften. Hvis man inden for rammerne af artikel 3, stk. 2, enten skulle fritage samtlige ligestillede selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, eller ingen af dem, ville dette udgøre en meget alvorlig hindring for ophævelsen af kapitaltilførselsafgiften. Derimod letter det ophævelsen af kapitaltilførselsafgiften, hvis man kan gå gradvist frem. Artikel 3, stk. 2, skal derfor ikke fortolkes således, at det kun er muligt samlet at fritage alle ligestillede selskaber for kapitaltilførselsafgift [18].

65. For det andet kan man også fortolke artikel 3, stk. 2, andet punktum, således, at medlemsstaterne har helt frie hænder til at undtage enkelte selskaber eller grupper af selskaber fra ligestillingen. Formålet med direktivet er imidlertid principielt at ligestille alle kapitalselskaber og de selskabsformer, der er ligestillet med disse, med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften. Sektorbestemte fritagelser er i henhold til direktivets artikel 8 kun tilladt for bestemte områder. Det ville ikke stemme overens med direktivets systematik, hvis artikel 3, stk. 2, tillod medlemsstaterne at indføre yderligere sektorbestemte fritagelser. I øvrigt ville muligheden for at fritage enkelte produktionsgrene for kapitaltilførselsafgift risikere at stride mod forbuddet mod statsstøtte i artikel 87 EF. Artikel 3, stk. 2, andet punktum, skal altså ikke fortolkes således, at enkelte selskaber eller erhvervsgrene uindskrænket kan fritages for kapitaltilførselsafgift.

17 — Jf. henvisningen hertil i fodnote 2.

18 — Denne fortolkning kommer tydeligere til udtryk i den franske udgave, hvor der anvendes ental med hensyn til selskaber, der skal fritages: »Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport.« I den græske udgave anvendes der derimod flertal, lige som i den tyske [og den danske]: »Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς«.

66. Undtagelsesmuligheden i artikel 3, stk. 2, andet punktum, skal derimod fortolkes således, at en medlemsstat kan undtage nærmere angivne *selskabsformer*, altså selvstændige retsformer, der er ligestillet med kapitalselskaber, fra direktivets anvendelsesområde.

67. I samme retning peger også Amro Andeelen Fonds-dommen, hvori Domstolen udtalte, at i henhold til artikel 3, stk. 2, kunne »visse kapitalkoncentrationer« undtages fra opkrævning af kapitaltilførselsafgift [19]. Denne fortolkning af bestemmelsen fremmer især det formål, der forfølges med direktivet, nemlig at få ophævet kapitaltilførselsafgiften, idet medlemsstaterne kan gå frem gradvist og dermed ved hjælp af overskuelige foranstaltninger.

68. Ifølge græsk ret er det imidlertid ikke alle kooperativer, der er fritaget for kapitaltilførselsafgift, men kun landbrugskooperativer. Ved første blik synes en erhvervssektor hermed at være fritaget for kapitaltilførselsafgift. Landbrugskooperativer er imidlertid efter græsk ret underlagt en selvstændig lov, som indeholder en lang række bestemmelser vedrørende landbrugskooperativernes struktur, opbygning og organisation.

69. Kommissionen har selv indrømmet, at landbrugskooperativer er underlagt en særlig ordning i henhold til lovgivningen. Landbrugskooperativer repræsenterer derfor en selvstændig selskabsform, som i henhold til artikel 3, stk. 2, andet punktum, kan fritages for kapitaltilførselsafgift. Det er blot en konkret tilfældighed i denne sag, at en selvstændig selskabsform vedrører en enkelt erhvervssektor. Tilbage står så blot at præcisere, at en medlemsstat ikke med henblik på at omgå forbuddet mod sektorbestemte fritagelser må indføre selvstændige selskabsformer for de enkelte erhvervsgrene for derpå retsgyldigt at kunne fritage dem for kapitaltilførselsafgift. Kommissionen har dog i denne sag ikke fremført indicier for, at bestemmelserne i græsk lovgivning er udformet med et sådant ulovligt formål.

70. Hvis landbrugskooperativer retsgyldigt kan fritages for kapitaltilførselsafgift, må det samme også gælde for sammenslutninger og konsortier af landbrugskooperativer.

71. Den Hellenske Republik var derfor berettiget til ved artikel 22, stk. 1, litra a), i den græske lov nr. 2810/2000 at undtage landbrugskooperativer samt sammenslutninger og konsortier af disse fra ligestillingen med kapitalselskaber og dermed fritage dem for kapitaltilførselsafgift. Der ligger ikke nogen tilsidesættelse af bestemmelserne i direktiv 69/335 heri.

19 — Amro Aandelen Fonds-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 12.

b) Rederiers fritagelse

72. Endelig skal partrederiers, skibsfartskonsortiers og øvrige rederiers fritagelse for kapitaltilførselsafgift undersøges med hensyn til dens forenelighed med direktiv 69/335.

73. Ifølge direktiv 69/335 er alle kapitalselskaber i henhold til artikel 3, stk. 1, i princippet underlagt kapitaltilførselsafgift, og det samme gælder i henhold til artikel 3, stk. 2, de selskaber, der er ligestillet med kapitalselskaber, dvs. selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål. Partrederier, skibsfartskonsortier og rederier i øvrigt er enten kapitalselskaber i artikel 3, stk. 1's forstand, eller i hvert fald — eftersom de forfølger et erhvervsformål — hermed ligestillede selskaber i henhold til artikel 3, stk. 2, hvilket medfører, at de i princippet er underlagt kapitaltilførselsafgift.

74. Kun inden for de snævre betingelser i artikel 8 og 9 i direktiv 69/335 er det muligt at fritage kapitalselskaber i artikel 3, stk. 1's forstand for kapitaltilførselsafgift. Betingelserne i disse bestemmelser er imidlertid ikke opfyldt i den foreliggende sag. For det første hører skibsfart nemlig ikke til de erhvervsgrene, hvor artikel 8 giver mulighed for sektorbestemte fritagelser. For det andet er betingelserne i undtagelsesbestemmelsen i artikel 9 heller ikke opfyldt. Hvis nemlig en medlemsstat overvejer en foranstaltning i artikel 9's forstand, skal den tidligst muligt henvende sig til Kommissionen med henblik på anvendelse af artikel 97 EF. Denne fremgangsmåde har Grækenland imidlertid ikke anvendt i forbindelse med de omhandlede fritagelser. Da Grækenland ikke har anvendt den i artikel 9 foreskrevne fremgangsmåde, er det i den foreliggende sag ikke nødvendigt at undersøge, om det inden for rammerne af artikel 9 overhovedet kan være tilladt at fritage bestemte sektorer.

75. Heller ikke artikel 7, stk. 1, og artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335 kan give hjemmel til at fritage partrederier, skibsfartskonsortier og rederier i øvrigt, for disse bestemmelser giver alene efter deres ordlyd kun Grækenland mulighed for at fritage visse *dispositioner* for kapitaltilførselsafgift. I den foreliggende sag fritager de græske bestemmelser imidlertid ikke blot visse dispositioner for kapitaltilførselsafgift, men selskaber inden for en bestemt erhvervsgren.

76. At rederier, sådan som den græske regering har gjort gældende, altid har været fritaget for kapitaltilførselsafgift, udgør i øvrigt heller ikke nogen rimelig begrundelse for at fritage for kapitaltilførselsafgift. En sådan undtagelse er der nemlig ikke åbnet mulighed for i direktiv 69/335.

77. En yderligere mulighed for fritagelse for kapitaltilførselsafgift indeholder direktiv 69/335 kun for de selskaber, der i henhold til artikel 3, stk. 2, er ligestillet med kapitalselskaber.

78. Da der her er tale om en undtagelsesbestemmelse, påhviler det medlemsstaten at redegøre for samt bevise, at betingelserne er opfyldt. Grækenland skulle altså have gjort gældende, at partrederier, skibsfartskonsortier og øvrige rederier, som er fritaget for kapitaltilførselsafgift, ikke er kapitalselskaber i artikel 3, stk. 1's forstand, men derimod blot hermed ligestillede selskaber i artikel 3, stk. 2's forstand, således at der åbner sig en yderligere mulighed for, at de kan fritages. Var de fritagne selskaber nemlig ligestillede selskaber, ville de, som ovenfor forklaret, kunne fritages for kapitaltilførselsafgift, hvis der i deres tilfælde var tale om en selvstændig selskabsform. Da den græske regering ikke har godtgjort dette, kan fritagelsen for kapitaltilførselsafgift i den foreliggende sag dog heller ikke retfærdiggøres på grundlag af artikel 3, stk. 2.

79. Den fritagelse for kapitaltilførselsafgift, der er fastsat i græsk ret for partrederier, skibsfartskonsortier og øvrige rederier, strider således mod direktiv 69/335.

80. Denne konklusion er heller ikke i uoverensstemmelse med meddelelse K(2004) 43 fra Kommissionen om EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren [20]. Her betegner Kommissionen ganske vist enkelte medlemsstaters skattebegunstigelser som foranstaltninger, der kan forbedre fællesskabsflådens konkurrenceevne over for skibe, der er indregistreret i tredjelande [21].

81. Der kan dog ikke af denne meddelelse fra Kommissionen udledes noget udsagn om tilladeligheden af afgiftsfritagelser inden for rammerne af direktiv 69/335. For det første har meddelelsen et andet formål for øje; den skal blot fastsætte de kriterier, efter hvilke Kommissionen kan godkende statsstøtte til søtransportsektoren efter de fællesskabsretlige regler og procedurer og i henhold til artikel 87, stk. 3, litra c), eller artikel 86, stk. 2, EF [22]. For det andet står den som almindelig meddelelse i retsnormernes rangfølge under direktiv 69/335 og kan derfor ikke bestemme direktivets anvendelsesområde og indhold.

82. Der kan heller ikke udledes nogen anden konklusion af artikel 80, stk. 2, EF, som den græske regering har henvist til. Artikel 80, stk. 2, EF udgør en selvstændigt hjemmel for

20 — EUT 2004 C 13, s. 3.

21 — Meddelelse fra Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 20, s. 6.

22 — Meddelelse fra Kommissionen, nævnt ovenfor i fodnote 20, s. 5.

bestemmelser vedrørende søfart. Den græske regering er af den opfattelse, at direktiv 69/335 derfor ikke finder anvendelse på søfarten. Tværtimod kræves der for denne sektor en særlig lovgivning, som støtter sig på artikel 80, stk. 2, EF. Dette er dog ikke nogen overbevisende argumentation. Det kan ikke udledes af artikel 80, stk. 2, EF, at der ved lovgivning på tværs af flere områder hver gang skal indføres særordninger for søfarten.

C — Begrænsning af dommens tidsmæssige virkning

83. Kongeriget Spanien har i sit interventionsindlæg fremsat begæring om begrænsning af dommens tidsmæssige virkning. Som begrundelse herfor henviser Spanien for det første til, at der forløb næsten 18 år mellem meddelelsen til Kommissionen om den omtvistede græske lov og indledningen af traktatbrudsproceduren. For det andet ville de krav om tilbagebetaling af afgift, som dommen ville kunne udløse, betyde en alvorlig økonomisk belastning for Grækenland. I sine bemærkninger til interventionsindlægget har den græske regering subsidiært tilsluttet sig denne fremstilling fra Kongeriget Spanien om begrænsning af dommens virkning.

84. En tidsmæssig begrænsning af en doms virkning er der udtrykkeligt kun hjemmel for i artikel 231, stk. 2, EF vedrørende annullationssøgsmål. Domstolen har desuden under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip i undtagelsestilfælde fastsat en tidsmæssig begrænsning af en doms virkning i præjudicielle sager. Også i traktatbrudssager har en tidsmæssig begrænsning af dommens virkning været overvejet af Domstolen [23]. For så vidt som en dom i en traktatbrudssag har en virkning, der på grund af den fortolkning af fællesskabsretten, den indeholder, går ud over den blotte konstatering af traktatbruddet, kan der under visse omstændigheder være anledning til at begrænse virkningerne af en sådan dom tidsmæssigt.

85. I den foreliggende sag er dog end ikke de almindelige betingelser for en sådan begrænsning opfyldt. Ifølge Domstolens praksis er en sådan begrænsning kun mulig i undtagelsestilfælde, når to betingelser er opfyldt [24]: For det første skal der være risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der er stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og for det andet skal borgerne og de nationale myndigheder være blevet forledt til at følge

23 — Jf. dom af 19.3.2002, sag C-426/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2793, præmis 40 ff., og af 24.9.1998, sag C-35/97, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5325, præmis 49 ff., og — med en kun rent hypotetisk overvejelse af muligheden for en begrænsning af dommens virkninger i en traktatbrudssag — dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 92.

24 — Jf. foruden de i fodnote 23 nævnte domme også dom af 15.3.2005, sag C-209/03, Bidar, Sml. I, s. 2119, præmis 69, og af 20.9.2001, sag C-184/99, Grzelczyk, Sml. I, s. 6193, præmis 53.

en adfærd, som ikke var i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv har bidraget til ved den af dem fulgte adfærd.

86. I den foreliggende sag er i hvert den første betingelse ikke opfyldt. Den Hellenske Republik har ikke konkret sandsynliggjort, hvilke alvorlige økonomiske konsekvenser en dom, der tager stævningens påstand til følge, kan have for republikken. Den har blot tilsluttet sig den spanske regerings bemærkninger på dette punkt. Den spanske regering har på sin side imidlertid også blot i generelle vendinger henvist til en alvorlig økonomisk belastning for Grækenland. I øvrigt har den spanske regering heller ikke gjort nogen egen økonomisk belastning gældende.

V — Sagens omkostninger

87. I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, betaler den tabende part sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand herom, og Den Hellenske Republik har tabt sagen med hensyn til to af de tre punkter i søgsmålsgrunden, der alle i det væsentlige må tillægges samme vægt, skal Den Hellenske Republik pålægges at betale to tredjedele af sagens omkostninger. Da Den Hellenske Republik ikke har nedlagt påstand vedrørende sagsomkostningerne, bærer parterne derudover hver sine egne omkostninger i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 5.

88. Kongeriget Spanien bærer i henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 4, selv de omkostninger, det har pådraget sig som intervenient.

VI — Forslag til afgørelse

89. Jeg foreslår derfor Domstolen at træffe følgende afgørelse:

»1) Den Hellenske Republik har ved sin lovgivning vedrørende opkrævning af afgift i forbindelse med forlæggelse af det vedtægtsmæssige hjemsted eller af sædet for

den egentlige ledelse, samt vedrørende fritagelse for kapitaltilførselsafgift for partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter.

2) I øvrigt frifindes Den Hellenske Republik.

3) Den Hellenske Republik betaler to tredjedele af sagens omkostninger. Herudover bærer hver part sine egne omkostninger.

4) Kongeriget Spanien bærer sine egne omkostninger.«