# CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
# J. KOKOTT
# van 15 februari 2007 [1]

## I — Inleiding

1. In de onderhavige niet-nakomingsprocedure verwijt de Commissie de Helleense Republiek richtlijn 69/335/EEG betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [2], niet naar behoren te hebben omgezet.

2. Enerzijds is de Commissie van mening dat de Griekse bepalingen waarin de belasting op het overbrengen van de zetel van kapitaalvennootschappen naar Griekenland is geregeld, inbreuk maken op de voorschriften van de richtlijn.

3. Anderzijds acht de Commissie met richtlijn 69/335 onverenigbaar de Griekse bepalingen volgens welke landbouwcoöperaties en elk soort unie of consortium hiervan, alsmede rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij van het kapitaalrecht zijn vrijgesteld.

## II — Rechtskader

### A — *Richtlijn 69/335*

4. Het oorspronkelijke doel van de richtlijn wordt in de tweede overweging van de considerans als volgt omschreven:

„Overwegende dat de thans in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, te weten het recht op de inbreng in vennootschappen en het zegelrecht op effecten, leiden tot discriminaties, dubbele belastingheffing en ongelijkheden, die het vrije kapitaalverkeer

1 — Oorspronkelijke taal: Duits.

2 — Richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 (PB L 249, blz. 25) in de versie van richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 tot wijziging van richtlijn 69/335/EEG betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 156, blz. 23) (hierna: „richtlijn 69/335").

hinderen en derhalve door een harmonisatie dienen te worden weggenomen."

5. De tweede en de derde overweging van de considerans van wijzigingsrichtlijn 85/303 [3] zetten de uitgebreidere doelstelling van de richtlijn en de achtergrond daarvan als volgt uiteen:

„Overwegende dat het kapitaalrecht op de hergroepering en ontwikkeling van ondernemingen een ongunstige economische weerslag heeft; dat dit in het bijzonder in de huidige conjunctuurfase het geval is, in welke fase het beslist noodzakelijk is prioriteit te geven aan een heropleving van de investeringen;

Overwegende dat met afschaffing van het kapitaalrecht die doeleinden het best worden gediend [...]"

6. De vijfde overweging van de considerans van wijzigingsrichtlijn 85/303 omschrijft de situatie van Griekenland na zijn toetreding tot de Europese Unie als volgt:

„Overwegende dat het kapitaalrecht op 1 juli 1984 in Griekenland niet bestond; dat daarom de mogelijkheid moet worden geboden een dergelijk recht in dit land in te voeren en tevens om bepaalde verrichtingen ervan vrij te stellen."

Dienovereenkomstig voorziet de richtlijn in enkele specifieke regelingen voor Griekenland.

7. Artikel 1 van richtlijn 69/335 regelt de modaliteiten voor het heffen van kapitaalrecht in beginsel als volgt:

„De lidstaten heffen een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna kapitaalrecht genoemd."

8. Artikel 3, lid 1, somt de belastingplichtige vennootschappen op als volgt:

„Onder kapitaalvennootschappen in de zin van deze richtlijn worden verstaan:

a) [...]

3 — Aangehaald in voetnoot 2.

b) iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld;

c) iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming."

9. In artikel 3, lid 2, wordt de werkingssfeer van de richtlijn door middel van een wettelijke fictie uitgebreid tot bepaalde vennootschappen die geen kapitaalvennootschappen zijn, maar is eveneens bepaald dat het de lidstaten vrijstaat die vennootschappen fiscaal op een andere wijze te behandelen, namelijk als volgt:

„2. Voor de toepassing van deze richtlijn worden aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Het staat een lidstaat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken."

10. Artikel 4 regelt de verrichtingen die de lidstaten aan het kapitaalrecht kunnen onderwerpen:

„1. Aan het kapitaalrecht zijn de volgende verrichtingen onderworpen:

a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

[...]

g) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt;

h) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de zetel van de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt en die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt.

2. [...]

De Helleense Republiek bepaalt echter welke van de bovengenoemde verrichtingen zij aan het kapitaalrecht onderwerpt.

3. Geen enkele wijziging in de akte van oprichting of de statuten van een kapitaalvennootschap kan worden aangemerkt als een oprichting in de zin van lid 1, sub a, en met name niet:

[...]

b) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in deze beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt;

[...]"

11. Artikel 7, leden 1 en 2, bepaalt:

„1. De lidstaten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast vrij met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

[...]

De Helleense Republiek bepaalt welke verrichtingen zij van het kapitaalrecht vrijstelt.

2. De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen."

12. Bovendien kunnen op grond van artikel 8 de volgende kapitaalvennootschappen van het kapitaalrecht worden vrijgesteld:

„Behoudens artikel 7, lid 1, kunnen door de lidstaten de in artikel 4, leden 1 en 2, bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht worden vrijgesteld, indien het betreft:

— kapitaalvennootschappen die diensten van openbaar nut verrichten, zoals ondernemingen voor openbaar vervoer, havenondernemingen, ondernemingen

voor water-, gas- en elektriciteitsvoorziening, mits ten minste de helft van het vennootschappelijk kapitaal in het bezit is van de staat of van andere territoriale publiekrechtelijke lichamen;

— kapitaalvennootschappen die volgens haar statuten en in feite uitsluitend en rechtstreeks doeleinden nastreven op het gebied van cultuur, weldadigheid, hulpverlening of volksontwikkeling."

13. De voorwaarden waaronder de lidstaten overigens van de modaliteiten van de heffing van kapitaalrecht kunnen afwijken, worden in artikel 9 als volgt gedefinieerd:

„Ten aanzien van bepaalde groepen verrichtingen of kapitaalvennootschappen kunnen vrijstellingen, alsmede verlagingen of verhogingen van het tarief worden toegepast om redenen van fiscale billijkheid, uit sociale overwegingen of om een lidstaat in de gelegenheid te stellen aan bijzondere omstandigheden het hoofd te bieden. Een lidstaat die voornemens is een dergelijke maatregel te nemen, stelt de Commissie hiervan tijdig op de hoogte ter toepassing van artikel 102 van het Verdrag."

B — *Nationale regeling*

14. In Griekenland is richtlijn 69/335 bij wet nr. 1676/86 omgezet. Op grond van artikel 17 van de Griekse wet vallen handelsmaatschappijen, ondernemersconsortia, elke vorm van coöperatie alsmede elke andere vennootschap, rechtspersoon of vereniging die tot doel heeft winst te maken, onder het kapitaalrecht.

15. De belastingplichtige handelingen, zoals de oprichting van een kapitaalvennootschap, de omzetting in een kapitaalvennootschap of de vermeerdering van het maatschappelijk vermogen zijn vermeld in artikel 18. Krachtens lid 2, sub c en d, van deze bepaling valt daaronder eveneens de overbrenging, van een lidstaat naar Griekenland, van de zetel van de werkelijke leiding van een rechtspersoon in de zin van artikel 17, voor zover deze rechtspersonen in hun land van herkomst niet belastingplichtig zijn. Ditzelfde geldt voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een rechtspersoon, waarvan de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt, van een lidstaat naar Griekenland.

16. Artikel 18, lid 4, onderstreept daarentegen dat de overbrenging van de werkelijke leiding respectievelijk van de statutaire zetel van een rechtspersoon in de zin van artikel 17 geen bijeenbrengen van kapitaal en daarmee geen belastbare handeling vormt, wanneer de rechtspersoon in de lidstaat van herkomst belastingplichtig is.

17. Artikel 22, lid 1, sub a, van de Griekse wet stelt elke vorm van landbouwcoöperatie

met inbegrip van elk soort unie of consortium hiervan, alsmede, sub b, rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij van kapitaalbelasting vrij.

18. Landbouwcoöperaties vallen onder wet nr. 2810/2000, waarin onder meer hun oprichting, structuur en organisatie is geregeld.

**III — Procesverloop en conclusies van partijen**

19. Nadat de precontentieuze procedure reglementair was verlopen, heeft de Commissie op 19 april 2005 het onderhavige beroep ingesteld, waarin zij het Hof verzoekt:

— vast te stellen dat de Helleense Republiek, door de wettelijke regelingen inzake de heffing van belasting bij het overbrengen van de statutaire zetel en de zetel van het feitelijk bestuur, en inzake de vrijstelling van die belasting voor elke vorm van coöperatieve landbouworganisatie en elk soort unie of consortium hiervan, rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij, de krachtens richtlijn 69/335/EEG op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;

— de Helleense Republiek in de kosten te verwijzen.

20. De Helleense Republiek verzoekt het Hof:

— het beroep te verwerpen.

21. Het Koninkrijk Spanje, dat bij beschikking van 19 september 2005 als interveniënt is toegelaten, concludeert:

— het beroep te verwerpen en de Commissie in de kosten te verwijzen;

— subsidiair, voor zover het Hof de niet-nakoming vaststelt, de gevolgen van het arrest tot de toekomst te beperken.

## IV — Beoordeling

### A — *Ontvankelijkheid*

22. Griekenland heeft niet uitdrukkelijk de exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen. Het argument van de Griekse regering, dat wet nr. 1676/86, waarmee de richtlijn in nationaal recht moest worden omgezet, met inbegrip van de in casu litigieuze bepalingen, de Commissie al in september 1986 als wetsontwerp was meegedeeld, zou evenwel twijfel aan de ontvankelijkheid kunnen wekken. Tussen de mededeling van het wetsontwerp en het met redenen omkleed advies van de Commissie van 1 april 2000 zijn derhalve bijna 18 jaar verstreken. Tot de inleiding van de aan dit beroep ten grondslag liggende precontentieuze procedure had de Commissie de Griekse regering op geen enkel moment laten weten dat in casu sprake was van een mogelijke niet-nakoming van de verplichtingen die krachtens de richtlijn op haar rusten.

23. Artikel 226 EG bevat evenwel geen termijn voor het aanhangig maken van het beroep. Volgens de rechtspraak van het Hof hangt de ontvankelijkheid van een niet-nakomingsprocedure er niet van af dat de Commissie een bepaalde termijn voor het inleiden van de precontentieuze procedure dan wel het instellen van het beroep in acht neemt, aangezien zij ter zake beschikt over een beoordelingsbevoegdheid die niet door het Hof kan worden getoetst. [4]

24. Hierover kan alleen anders worden gedacht wanneer een buitensporig lange duur van de precontentieuze procedure het de betrokken lidstaat moeilijker kan maken de argumenten van de Commissie te weerleggen, en er zodoende inbreuk wordt gemaakt op het recht van verweer. [5] Of ditzelfde ook moet gelden voor het geval waarin weliswaar niet de precontentieuze procedure op zich van lange duur is, maar de niet-nakomingsprocedure heel lang na de vaststelling van de bestreden maatregel is ingeleid, kan worden daargelaten, omdat hoe dan ook de lidstaat de nadelige gevolgen voor de rechten van de verdediging moet aantonen. [6] In casu heeft de Griekse regering echter niet gesteld dat de late instelling van de niet-nakomingsprocedure de wijze waarop zij haar verweer heeft gevoerd, nadelig heeft beïnvloed.

4 — Zie inzonderheid arresten van 10 mei 1995, Commissie/Duitsland (C-422/92, Jurispr. blz. I-1097, punt 18), instelling van het beroep meer dan zes jaar na het in werking treden van de bestreden regeling; 16 mei 1991, Commissie/Nederland (C-96/89, Jurispr. blz. I-2461, punt 15), en 1 juni 1994, Commissie/Duitsland (C-317/92, Jurispr. blz. I-2039, punt 4).

5 — Arrest Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 4, punt 16.

6 — Zie arrest Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 4, punten 14-16; arresten van 21 januari 1999, Commissie/België (C-207/97, Jurispr. blz. I-275, punten 24 e.v.), en 8 december 2005, Commissie/Luxemburg (C-33/04, Jurispr. blz. I-10629, punt 76).

25. De Griekse regering heeft bovendien gesteld — zonder in dit verband de ontvankelijkheid van het beroep te betwisten — dat de achterwege gebleven reactie van de Commissie op de mededeling van de hier bestreden bepalingen haar ervan heeft weerhouden de procedure van artikel 9 van richtlijn 69/335 in te leiden.

26. Volgens artikel 9 van de richtlijn kunnen, wanneer aan bepaalde voorwaarden is voldaan, vrijstellingen van het kapitaalrecht worden verleend. Daartoe moet de lidstaat zich tijdig tot de Commissie wenden. De omstandigheid dat een stilzitten van de Commissie bij een lidstaat de indruk wekt dat een aanpak volgens artikel 9 niet nodig is, kan er evenwel niet toe leiden dat de niet-nakomingsprocedure niet-ontvankelijk wordt. De niet-nakomingsprocedure strekt er immers niet toe dat de Commissie de rechten kan handhaven die zij eventueel zou kunnen verbeuren doordat zij een beroep van een lidstaat op een uitzonderingsclausule verijdelt. De niet-nakomingsprocedure beoogt integendeel de objectieve vaststelling van een inbreuk op het gemeenschapsrecht.[7] Overigens heeft een lidstaat zowel gedurende alsook na een niet-nakomingsprocedure nog de mogelijkheid om volgens de in artikel 9 van de richtlijn voorziene procedure en met medewerking van de Commissie een afwijking te verkrijgen.

27. Het beroep is derhalve ontvankelijk.

7 — Zie onder meer arrest van 4 mei 2006, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-508/03, Jurispr. blz. I-3969, punt 67).

B — *Ten gronde*

28. Naar de mening van de Commissie maken de Griekse wettelijke bepalingen in drie opzichten inbreuk op richtlijn 69/335. Enerzijds gaat het om de vraag naar het aanknopingspunt voor de belasting van de zeteloverbrenging (hierna sub 1), anderzijds om de vrijstelling van het kapitaalrecht voor bepaalde ondernemingen, te weten landbouwcoöperaties (hierna sub 2a) en rederijen, maritieme consortia en scheepvaartmaatschappijen (hierna sub 2b).

1. Aanknopingspunt voor de belasting bij het overbrengen van de statutaire zetel of de zetel van de werkelijke leiding

29. De Commissie meent dat de Helleense Republiek artikel 4, lid 1, sub g en h, en lid 3, sub b, van richtlijn 69/335 niet naar behoren heeft omgezet. Deze bepalingen regelen de voorwaarden voor de heffing van het kapitaalrecht op de overbrenging van de statutaire zetel of de zetel van de werkelijke leiding (hierna ook: „zeteloverbrenging") van een lidstaat naar een andere lidstaat.

30. Volgens de Commissie hanteert richtlijn 69/335 als beslissend criterium voor de vraag naar de belasting van de zeteloverbrenging,

of de vennootschap in het land van herkomst als kapitaalvennootschap wordt gekwalificeerd. De Griekse regeling maakt daarentegen de heffing van kapitaalrecht op de zeteloverbrenging daarvan afhankelijk, of van de betrokken vennootschap in het land van herkomst kapitaalrecht is geheven (dan wordt de zeteloverbrenging niet belast) of geen kapitaalrecht is geheven (dan wordt de zeteloverbrenging belast).

31. In haar verweerschrift heeft de Griekse regering zich kritisch uitgelaten over de wijze waarop de Commissie de Griekse bepaling uitlegt, en benadrukt dat het er in het Griekse recht niet op aankomt of in het land van herkomst een kapitaalrecht wordt *geheven*, maar veeleer of de vennootschap in het land van herkomst in beginsel *verplicht is kapitaalrecht te betalen.*[8] Indien een vennootschap in het land van herkomst niet onder het kapitaalrecht valt, wordt haar zeteloverbrenging naar Griekenland belast, maar wanneer zij daarentegen wél onder het kapitaalrecht valt, blijft haar zeteloverbrenging onbelast. Naar de mening van de Griekse regering voldoet dit criterium aan de voorschriften van de richtlijn. De Commissie is evenwel van mening dat ook het criterium van de *verplichting kapitaalrecht te betalen* niet met de richtlijn verenigbaar is.

8 — Het is niet van belang dat de Griekse regering zich op dit onderscheid voor het eerst in het verweerschrift heeft beroepen, omdat het een lidstaat niet verboden is, essentiële argumenten eerst na ontvangst van het met redenen omkleed advies aan te voeren (zie arrest van 16 september 1999, Commissie/Spanje, C-414/97, Jurispr. blz. I-5585, punt 19).

32. Hierna moet derhalve worden onderzocht of het in de Griekse bepaling toegepaste criterium van de belastingplichtigheid een correcte omzetting van de richtlijn vormt. Daartoe moet artikel 4 van richtlijn 69/335 worden uitgelegd.

33. Volgens artikel 4, lid 1, sub g, is de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon aan het kapitaalrecht onderworpen, wanneer deze voor de heffing van het kapitaalrecht in het land van ontvangst als kapitaalvennootschap geldt, maar niet in het land van herkomst. Artikel 4, lid 1, sub h, bevat de parallelle regeling voor de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, waarvan de zetel van de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt.

34. Artikel 4, lid 3, sub b, van richtlijn 69/335 bepaalt dat onder meer de volgende handeling niet kan worden gezien als de aan het kapitaalrecht onderworpen oprichting van een kapitaalvennootschap: de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon, wanneer deze voor de heffing van het kapitaalrecht in beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt.

35. In de eerste plaats moet worden vastgesteld dat het in het Griekse recht gebruikte criterium van de *belastingplichtigheid* niet overeenkomt met de tekst van richtlijn 69/335. De Griekse regering stelt evenwel dat dit criterium tot dezelfde resultaten leidt als het in de richtlijn gebruikte criterium. Om dit verweer te onderzoeken, moet derhalve worden nagegaan wanneer een zeteloverbrenging volgens de richtlijn aan het kapitaalrecht is onderworpen. In de tweede plaats moet worden onderzocht of het criterium van het Griekse recht in alle gevallen tot eenzelfde resultaat leidt.

36. Volgens de tekst van artikel 4, lid 1, sub g en h, valt de overbrenging van de zetel onder het kapitaalrecht wanneer de betrokken vennootschap in het land van ontvangst *voor de heffing van het kapitaalrecht wél als kapitaalvennootschap geldt*, maar in het land van herkomst *niet*. Voorwaarde voor de toepassing van deze bepaling is derhalve de divergentie in de kwalificatie als kapitaalvennootschap. Daarmee verwijst artikel 4 naar artikel 3, lid 2, van de richtlijn, waarvan het ook de terminologie overneemt. Artikel 3, lid 2, eerste volzin, bepaalt dat voor de toepassing van de richtlijn aan kapitaalvennootschappen worden gelijkgesteld alle andere op winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Volgens de tweede volzin van deze bepaling staat het de lidstaten vrij deze gelijkgestelde vennootschappen *voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken*. Aangezien bij deze gelijkgestelde vennootschappen derhalve divergentie in de kwalificatie als kapitaalvennootschap kan optreden, wordt de overbrenging van hun zetel bij artikel 4, lid 1, geregeld.

37. Bij de vennootschappen die onder artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 vallen, is een divergentie in de kwalificatie als kapitaalvennootschap in beginsel niet mogelijk. In lid 1 worden kapitaalvennootschappen immers definitief en voor alle lidstaten bindend gedefinieerd. Voor een deel worden zij daar met zoveel woorden opgesomd en voor een ander deel worden daar voorwaarden genoemd, waarvan de vervulling tot gevolg heeft dat vennootschappen kapitaalvennootschappen in de zin van de richtlijn zijn. Het is derhalve niet mogelijk dat deze vennootschappen in een lidstaat voor de heffing van het kapitaalrecht niet *als kapitaalvennootschappen gelden*. Overeenkomstig artikel 4, lid 3, sub b, vormt de overbrenging van de zetel van de onder artikel 3, lid 1, vallende vennootschappen dus nimmer een belastingplichtige handeling, omdat zij overeenkomstig de voorschriften van de richtlijn zowel in het land van herkomst als in dat van ontvangst dwingend als kapitaalvennootschappen moeten worden beschouwd.

38. Aan de Griekse regering moet worden toegegeven dat het criterium van de richtlijn en het in het Griekse recht toegepaste criterium van de „belastingplichtigheid" in sommige situaties tot hetzelfde resultaat kunnen leiden. Wanneer een vennootschap in het land van herkomst niet als kapitaalvennootschap geldt, valt de overbrenging van haar zetel volgens artikel 4, lid 1, sub g en h,

onder het kapitaalrecht. Aangezien een vennootschap die in haar land van herkomst niet als kapitaalvennootschap geldt, daar ook niet onder het kapitaalrecht valt, zou het Griekse criterium in deze situatie niet tot een afwijkend resultaat leiden.

39. Dit ligt evenwel anders wanneer het land van herkomst overeenkomstig artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 alle verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstelt en het kapitaalrecht derhalve heeft afgeschaft.

40. Of het overbrengen van de zetel in deze situatie zich richt naar artikel 4, lid 1, sub g en h (met het gevolg dat het onder het kapitaalrecht valt), dan wel naar artikel 4, lid 3, sub b (met het gevolg dat het niet onder het kapitaalrecht valt), hangt eveneens af van de vraag of een vennootschap in haar land van herkomst „voor de heffing van het kapitaalrecht als kapitaalvennootschap geldt". [9]

41. Enerzijds zou kunnen worden gesteld dat een vennootschap in een land dat het kapitaalrecht heeft afgeschaft, daar ook niet meer voor de heffing van het kapitaalrecht als kapitaalvennootschap geldt, omdat nu juist het kapitaalrecht niet meer wordt geheven. In deze opvatting zou alleen de toepassing van artikel 4, lid 1, in aanmerking komen, met het gevolg dat het overbrengen van de zetel wordt belast.

42. Deze oplossing overtuigt mij echter niet. Zij gaat er namelijk van uit dat het voor de vraag naar de kwalificatie als kapitaalvennootschap aankomt op de kwalificatie naar nationaal recht. Dit is evenwel niet juist. Veeleer legt de richtlijn in artikel 3 zelf definitief vast, welke vennootschappen voor de heffing van het kapitaalrecht als kapitaalvennootschappen moeten worden beschouwd. De kwalificatie naar nationaal recht is alleen van betekenis met het oog op de uitoefening van de optie om bepaalde vennootschappen die *geen* kapitaalvennootschappen zijn, van de algemene gelijkstelling aan kapitaalvennootschappen volgens artikel 3, lid 2, uit te zonderen. Ook wanneer een lidstaat het kapitaalrecht overeenkomstig artikel 7, lid 2, heeft afgeschaft, wordt het antwoord op de vraag welke vennootschappen als kapitaalvennootschappen gelden, alleen op grond van artikel 3 van de richtlijn bepaald. In mijn opvatting wordt de belasting van de zeteloverbrenging derhalve in beginsel bepaald volgens artikel 4, lid 3, dat wil zeggen dat zij niet aan kapitaalrecht is onderworpen.

43. Deze opvatting wordt ook bevestigd door het arrest van het Hof in de zaak Senior Engineering Investments. [10] Daarin

9 — De bepalingen betreffende het overbrengen van de zetel werden ter gelegenheid van de invoering van artikel 7, lid 2, door wijzigingsrichtlijn 85/303 (aangehaald in voetnoot 2) niet gewijzigd.

10 — Arrest van 12 januari 2006 (C-494/03, Jurispr. blz. I-525, punt 43).

heeft het Hof namelijk voor de bepaling van de staat die bevoegd is het recht te heffen, alleen rekening gehouden met de vraag of in die staat een belastingplichtige verrichting in de zin van de richtlijn plaatsvond. Van weinig belang is het daarentegen of de betrokken staat het kapitaalrecht overeenkomstig artikel 7, lid 2, heeft afgeschaft. Het Hof heeft deze opvatting samengevat in de uitspraak dat richtlijn 69/335 niet aldus kan worden uitgelegd dat een lidstaat ter verhoging van zijn eigen belastinginkomsten het recht heeft te profiteren van de belastingmatiging van een andere lidstaat. [11]

44. Bijgevolg komt het ook in de onderhavige situatie alleen erop aan of een vennootschap volgens de bepalingen van artikel 3 van de richtlijn gezien moet worden als een kapitaalvennootschap die onder het kapitaalrecht valt. Voor deze kwalificatie is van geen belang dat een lidstaat geen kapitaalrecht meer heft.

45. Dit inzicht ten aanzien van richtlijn 69/335 beantwoordt overigens ook aan haar doelstelling, die sedert haar wijziging bestaat in de afschaffing van het kapitaalrecht. [12] Wanneer een lidstaat zich naar deze doelstelling gedraagt en het kapitaalrecht afschaft, dan mogen de bepalingen inzake de zeteloverbrenging niet aldus worden uitgelegd dat deze beslissing door de belastingheffing in het land van ontvangst wordt tenietgedaan. Bovendien leidt deze uitlegging ertoe dat de fundamentele vrijheden, in het onderhavige geval de vrijheid van vestiging, zo goed mogelijk in acht worden genomen, omdat zij het overbrengen van de zetel naar een andere lidstaat vergemakkelijkt.

46. Samenvattend moet daarom worden geconstateerd dat de afschaffing van het kapitaalrecht overeenkomstig artikel 7, lid 2, door het land van herkomst er niet toe leidt dat de zeteloverbrenging van een in de richtlijn als kapitaalvennootschap gedefinieerde vennootschap onder het kapitaalrecht valt.

47. Bij de toepassing van het criterium van het Griekse recht — belastingplichtigheid van de betrokken vennootschap in het land van herkomst — komt men in het kader van de onderzochte situatie daarentegen tot een afwijkend resultaat. Indien volgens het recht van het land van herkomst geen enkele verrichting van een kapitaalvennootschap meer onder het kapitaalrecht valt, wordt zij naar Grieks recht — zoals de Griekse regering in de procedure voor het Hof zelf heeft erkend — *niet geacht onder het kapitaalrecht te vallen*. Volgens het in het Griekse recht toegepaste criterium zou derhalve in deze situatie de zeteloverbrenging, anders dan bij de toepassing van het criterium van de kwalificatie als kapitaalvennootschap, steeds onder het kapitaalrecht vallen.

11 — Ibidem, punt 43.

12 — Zie de derde overweging van de considerans van wijzigingsrichtlijn 85/303, aangehaald in voetnoot 2. Oorspronkelijk had richtlijn 69/335 tot doel discriminaties en dubbele belastingheffing af te schaffen (zie de tweede en de zesde overweging van de considerans).

48. Het in het Griekse recht toegepaste criterium leidt bijgevolg, anders dan de Griekse regering stelt, niet in alle gevallen tot hetzelfde resultaat als het door de richtlijn gehanteerde criterium van de kwalificatie als kapitaalvennootschap. Door de keuze van het criterium van de *belastingplichtigheid* heeft de Helleense Republiek derhalve de richtlijn niet naar behoren omgezet.

49. Het Koninkrijk Spanje, dat als interveniënt aan deze procedure heeft deelgenomen, verwijst naar zijn regelgeving die met de Griekse overeenkomt. De modaliteiten van het Spaanse en het Griekse recht zouden noodzakelijk zijn om fraude en belastingontduiking te voorkomen.

50. In vaste rechtspraak is erkend dat een op misbruik of bedrog berustend beroep op het gemeenschapsrecht niet is toegestaan. Dit betekent dat de toepassing van een communautaire regeling niet zo ver mag gaan dat bedrieglijke praktijken van marktdeelnemers worden gedekt, dat wil zeggen handelingen die niet in het kader van normale handelstransacties plaatsvinden doch alleen tot doel hebben op bedrieglijke wijze te profiteren van de in de gemeenschapsrechtelijke bepalingen voorziene voordelen. [13] Het profiteren van de door het gemeenschapsrecht geboden organisatorische mogelijkheden mag op zich alleen evenwel niet de grondslag zijn voor een verdenking van misbruik. [14]

51. Op grond van artikel 4 van richtlijn 69/335 kan een kapitaalvennootschap die door haar lidstaat van herkomst niet aan het kapitaalrecht wordt onderworpen, haar zetel naar een andere lidstaat overbrengen zonder dat deze zeteloverbrenging onder het kapitaalrecht valt. Een lidstaat mag dit voordeel, dat door de richtlijn aan vennootschappen wordt verleend, niet globaal opheffen.

52. Alleen wanneer ook nog sprake is van bijzondere omstandigheden, waardoor het profiteren van deze gemeenschapsrechtelijke regeling misbruik oplevert, zou een lidstaat het beroep op de bepaling van de richtlijn kunnen afwijzen. De Griekse regelingen beperken zich er evenwel niet toe het misbruik in bijzondere omstandigheden te bestrijden, maar zij onderwerpen de zeteloverbrenging van vennootschappen die in hun land van herkomst rechtmatig niet onder het kapitaalrecht vallen, algemeen aan het kapitaalrecht. Zij gaan daarmee in elk geval verder dan datgene wat voor de bestrijding van belastingontduiking nodig is. Ook met inachtneming van de wens belas-

13 — Zie arresten van 9 maart 1999, Centros (C-212/97, Jurispr. blz. I-1459, punt 24 en andere verwijzingen); 6 april 2006, Agip Petroli (C-456/04, Jurispr. blz. I-3395, punt 20); 21 februari 2006, Halifax e.a. (C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punten 68 en 69), en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 35); zie op dit punt eveneens mijn conclusie van 8 februari 2007 in de zaak Kofoed (C-321/05, aanhangig bij het Hof, punten 57 e.v.).

14 — Zie in deze zin de in voetnoot 13 aangehaalde arresten Centros, punt 27, en Cadbury Schweppes, punten 36 e.v.

tingontduiking te voorkomen, vormen de Griekse bepalingen derhalve niet een correcte omzetting van richtlijn 69/335.

2. Vrijstelling van kapitaalrecht voor bepaalde soorten vennootschappen

a) Vrijstelling voor landbouwcoöperaties

53. Naar Grieks recht is elke vorm van landbouwcoöperatie, alsmede elk soort unie of consortium hiervan, vrijgesteld van kapitaalrecht. Deze vrijstelling is naar de mening van de Commissie niet met richtlijn 69/335 verenigbaar.

54. Artikel 1 van richtlijn 69/335 bepaalt dat de lidstaten een overeenkomstig de richtlijn geharmoniseerd kapitaalrecht heffen van kapitaalvennootschappen. Hierna dient derhalve te worden onderzocht of de landbouwcoöperaties naar Grieks recht kapitaalvennootschappen zijn, met als consequentie dat zij in beginsel onder het kapitaalrecht vallen. Indien landbouwcoöperaties kapitaalvennootschappen in de zin van de richtlijn zijn, moet in tweede instantie worden onderzocht of en in welke omvang de richtlijn vrijstellingen van het kapitaalrecht toestaat.

55. In artikel 3, lid 1, sub a, worden bepaalde vennootschapsvormen opgesomd, die in de rechtsstelsels van de lidstaten als kapitaalvennootschappen worden beschouwd, terwijl artikel 3, lid 1, sub b en c, eigenschappen noemt op grond waarvan een vennootschap, vereniging of rechtspersoon eveneens een kapitaalvennootschap in de zin van de richtlijn is. Landbouwcoöperaties naar Grieks recht komen niet voor in de opsomming sub a, en evenmin vertonen zij de sub b en c genoemde eigenschappen die een voorwaarde vormen voor de kwalificatie als kapitaalvennootschap.

56. Volgens artikel 3, lid 1, sub b, is een vennootschap dan een kapitaalvennootschap, wanneer de aandelen in haar kapitaal of vermogen in een van de lidstaten ter beurze kunnen worden verhandeld. Zoals de Commissie zelf heeft gesteld, kunnen de aandelen van landbouwcoöperaties niet ter beurze worden verhandeld.

57. Volgens artikel 3, lid 1, sub c, is een kapitaalvennootschap in de zin van de richtlijn iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en waarvan de leden voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming. Volgens de Commissie bepaalt het Griekse recht dat de aandelen in een landbouwcoöperatie alleen mogen worden overgedragen wanneer dit in de statuten van de betrokken coöperatie is voorzien en wanneer de raad van bestuur zich daarmee akkoord verklaart. De aandelen van een landbouwco-

öperatie naar Grieks recht kunnen derhalve niet zonder voorafgaande goedkeuring aan derden worden overgedragen. Of landbouwcoöperaties voldoen aan het tweede in artikel 3, lid 1, sub c, genoemde criterium — dat de leden voor de schulden van de vennootschap slechts tot het bedrag van hun deelneming aansprakelijk zijn — is van weinig belang, aangezien een vennootschap, om overeenkomstig artikel 3, lid 1, sub c, als kapitaalvennootschap te kunnen worden beschouwd, aan beide aldaar genoemde criteria moet voldoen. Aangezien landbouwcoöperaties naar Grieks recht al niet aan het eerste criterium voldoen, zijn zij bijgevolg geen kapitaalvennootschap in de zin van artikel 3, lid 1, sub c.

58. In artikel 3, lid 2, worden evenwel voor de toepassing van richtlijn 69/335 alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld. Het Hof heeft geoordeeld dat deze bepaling erop is gericht te voorkomen dat economisch gelijkwaardige activiteiten als gevolg van de gekozen rechtsvorm fiscaal verschillend worden behandeld. [15]

59. Om overeenkomstig artikel 3, lid 2, een kapitaalvennootschap te zijn, zouden landbouwcoöperaties naar Grieks recht derhalve een winstoogmerk moeten nastreven.

60. Terecht wijst de Commissie erop dat het criterium van het winstoogmerk ruim moet worden uitgelegd. Een vennootschap streeft niet alleen dan een winstoogmerk na in de zin van artikel 3, lid 2, eerste volzin, van de richtlijn wanneer de doelstelling van haar economisch handelen bestaat in het bereiken van opbrengst uit de investering. Veeleer streeft zij ook dan een winstoogmerk na wanneer, zoals dit bij landbouwcoöperaties het geval is, de economische resultaten van haar werkzaamheden rechtstreeks ten voordele van haar leden komen alsmede tot de economische consolidatie van de vennootschap als solidariteitsgemeenschap bijdragen, zonder dat dit leidt tot uitbetaling van een rechtstreekse opbrengst uit de investering. Dat althans één categorie van landbouwcoöperaties, te weten de „akkerbouwcoöperaties" [16], een winstoogmerk in de zin van de richtlijn nastreven en daarmee aan kapitaalvennootschappen worden gelijkgesteld, erkent overigens ook de Griekse regering.

61. In artikel 3, lid 2, tweede volzin, van richtlijn 69/335 wordt evenwel aan een lidstaat de mogelijkheid geboden ervan af te zien de volgens de eerste volzin aan kapitaalvennootschappen gelijkgestelde vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen voor de heffing van het kapitaalrecht als kapitaalvennootschappen te beschouwen. Hierna moet derhalve worden onderzocht of de vrijstelling van landbouwcoöperaties wordt gedekt door deze uitzonderingsmogelijkheid.

15 — Arrest van 12 november 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Jurispr. blz. 4453, punt 10).

16 — In het Grieks: „γεωργικοί συνεταιρισμοί".

62. Daartoe moet worden nagegaan wat moet worden verstaan onder de formulering: „Het staat een lidstaat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken".

63. Op grond van de tekst komen verschillende uitleggingsmogelijkheden in aanmerking.

64. Enerzijds zou de tekst aldus kunnen worden begrepen dat een lidstaat volgens de tweede volzin alleen volledig van de gelijkstelling kan afzien, dat wil zeggen dat hij hetzij alle met kapitaalvennootschappen gelijkgestelde vennootschapsvormen van de heffing vrijstelt, hetzij geen enkele daarvan. Deze uitlegging zou echter niet beantwoorden aan de ratio van richtlijn 69/335, omdat één van haar doelstellingen sedert de wijzigingsrichtlijn 85/303 [17] de afschaffing van het kapitaalrecht is. Wanneer in het kader van artikel 3, lid 2, hetzij alle gelijkgestelde vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen gezamenlijk konden worden vrijgesteld, hetzij geen enkele, dan zou dit een zeer belangrijke hindernis vormen voor de afschaffing van het kapitaalrecht. Daarentegen zou de afschaffing van het kapitaalrecht worden bevorderd wanneer dat geleidelijk kan gebeuren. Artikel 3, lid 2, moet derhalve niet aldus worden uitgelegd dat slechts alle gelijkgestelde vennootschappen gezamenlijk van het kapitaalrecht kunnen worden vrijgesteld. [18]

65. Anderzijds zou artikel 3, lid 2, tweede volzin, ook aldus kunnen worden begrepen dat het de lidstaten volledig vrijstaat bepaalde vennootschappen of groepen van vennootschappen van de gelijkstelling uit te sluiten. De richtlijn heeft echter tot doel, alle kapitaalvennootschappen alsmede de daarmee gelijkgestelde vennootschapsvormen met het oog op het kapitaalrecht in beginsel gelijk te stellen. Sectorale vrijstellingen zijn volgens artikel 8 van de richtlijn alleen voor bepaalde branches toegestaan. Het zou niet aan de systematiek van de richtlijn beantwoorden wanneer de lidstaten op grond van artikel 3, lid 2, nog andere sectorale uitzonderingen zouden kunnen toepassen. Overigens zou de mogelijkheid om bepaalde productiebranches van het kapitaalrecht vrij te stellen, het risico van strijdigheid met het staatssteunverbod van artikel 87 EG met zich brengen. Artikel 3, lid 2, tweede volzin, moet derhalve niet aldus worden uitgelegd dat bepaalde vennootschappen of economische sectoren onbeperkt van het kapitaalrecht kunnen worden vrijgesteld.

17 — Zie de verwijzing in voetnoot 2.

18 — Deze uitlegging komt duidelijker tot uiting in de Franse taalversie, waarin met betrekking tot de vrij te stellen vennootschappen het enkelvoud wordt gebruikt: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". In de Griekse versie wordt daarentegen, evenals in de Duitse, het meervoud gebruikt: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. De vrijstellingsmogelijkheid van artikel 3, lid 2, tweede volzin, moet veeleer aldus worden uitgelegd dat een lidstaat bepaalde *vennootschapsvormen* die in artikel 3, lid 1, met kapitaalvennootschappen zijn gelijkgesteld, zelfstandige rechtsfiguren dus, van de toepassing van de richtlijn kan uitsluiten.

67. In deze richting gaat ook het arrest Amro Aandelen Fonds, waarin het Hof uiteenzette dat overeenkomstig artikel 3, lid 2, „bepaalde verzamelingen van kapitaal" aan de heffing van kapitaalrecht kunnen worden onttrokken.[19] Dit normbegrip bevordert met name het door de richtlijn nagestreefde doel van de afschaffing van het kapitaalrecht, omdat de lidstaten successievelijk en daarom overzichtelijk kunnen handelen.

68. In het Griekse recht zijn evenwel niet alle coöperaties van het kapitaalrecht vrijgesteld, maar alleen de landbouwcoöperaties. Op het eerste gezicht lijkt hiermee een economische sector van het kapitaalrecht te zijn uitgezonderd. Landbouwcoöperaties zijn evenwel in het Griekse recht geregeld in een aparte wet, die uitvoerige voorschriften bevat voor de structuur, inrichting en organisatie van landbouwcoöperaties.

19 — Arrest aangehaald in voetnoot 15, punt 12.

69. De Commissie zelf heeft erkend dat landbouwcoöperaties onder een specifieke wettelijke regeling vallen. Bij landbouwcoöperaties gaat het derhalve om een aparte vennootschapsvorm, die krachtens artikel 3, lid 2, tweede volzin, van het kapitaalrecht kan worden vrijgesteld. In casu doet zich echter het feit voor dat een aparte vennootschapsvorm betrekking heeft op één economische sector. In dit verband moet erop worden gewezen dat een lidstaat ter omzeiling van het verbod van sectorale uitzonderingen, voor specifieke economische sectoren niet steeds aparte vennootschapsvormen mag creëren om deze vervolgens rechtsgeldig van het kapitaalrecht vrij te stellen. De Commissie heeft in deze procedure echter geen aanwijzingen voor een dergelijke oneigenlijke organisatie van het Griekse recht aangevoerd.

70. Wanneer landbouwcoöperaties effectief van het kapitaalrecht zouden kunnen worden vrijgesteld, dan zou dit ook moeten gelden voor unies en consortia van landbouwcoöperaties.

71. Bijgevolg mocht de Helleense Republiek op grond van artikel 22, lid 1, sub a, van de Griekse wet nr. 1676/86 landbouwcoöperaties alsmede hun unies en consortia van de gelijkstelling met kapitaalvennootschappen uitzonderen en daarmee van het kapitaalrecht vrijstellen. Dit vormt geen schending van de bepalingen van richtlijn 69/335.

b) Vrijstelling voor scheepvaartmaatschappijen

72. Ten slotte moet worden nagegaan of de vrijstelling van het kapitaalrecht voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij met richtlijn 69/335 verenigbaar is.

73. Volgens richtlijn 69/335 vallen krachtens artikel 3, lid 1, alle kapitaalvennootschappen en krachtens artikel 3, lid 2, aan kapitaalvennootschappen gelijkgestelde vennootschappen, dat wil zeggen vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen die een winstoogmerk nastreven, in beginsel onder het kapitaalrecht. Bij rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij gaat het of om kapitaalvennootschappen in de zin van artikel 3, lid 1, ofwel in ieder geval — aangezien zij een winstoogmerk nastreven — om gelijkgestelde vennootschappen in de zin van artikel 3, lid 2, hetgeen impliceert dat zij in beginsel onder het kapitaalrecht vallen.

74. Een vrijstelling van het kapitaalrecht voor kapitaalvennootschappen in de zin van artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 is alleen mogelijk in het kader van de strikt uit te leggen voorwaarden van de artikelen 8 en 9 van de richtlijn. Die voorwaarden zijn echter in casu niet vervuld, omdat enerzijds scheepvaart niet behoort tot de economische sectoren waarvoor in artikel 8 de mogelijkheid van sectorale vrijstellingen is voorzien, en anderzijds evenmin is voldaan aan de voorwaarden voor de uitzonderingsbepaling van artikel 9. Wanneer een lidstaat namelijk voornemens is een maatregel in de zin van artikel 9 te nemen, moet hij met het oog op de toepassing van artikel 97 EG de Commissie tijdig daarvan op de hoogte stellen. Griekenland heeft dit evenwel met betrekking tot de litigieuze vrijstellingen niet gedaan. Aangezien Griekenland de in artikel 9 voorziene procedure niet heeft gevolgd, kan in casu ook worden daargelaten of in het kader van artikel 9 wel sectorale vrijstellingen kunnen worden toegepast.

75. Ook op grond van de artikelen 7, lid 1, en 4, lid 2, van richtlijn 69/335 kan de vrijstelling voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij niet worden gerechtvaardigd, omdat Griekenland daarbij — al volgens hun bewoordingen — alleen de mogelijkheid krijgt bepaalde *verrichtingen* van het kapitaalrecht vrij te stellen. In casu stellen de Griekse bepalingen echter niet slechts bepaalde verrichtingen van het kapitaalrecht vrij, maar vennootschappen van een bepaalde economische sector.

76. Dat scheepvaartmaatschappijen, zoals de Griekse regering aanvoert, van oudsher van het kapitaalrecht waren vrijgesteld, vormt overigens evenmin een rechtvaardiging voor een vrijstelling van het kapitaalrecht, aangezien een dergelijke vrijstellingsmogelijkheid niet in richtlijn 69/335 is voorzien.

77. Alleen voor de in de zin van artikel 3, lid 2, met kapitaalvennootschappen gelijkgestelde vennootschappen biedt richtlijn 69/335 nog een mogelijkheid tot vrijstelling van het kapitaalrecht.

78. Aangezien het hierbij om een uitzonderingsbepaling gaat, is de lidstaat die zich daarop beroept, verplicht te stellen en te bewijzen dat aan de desbetreffende voorwaarden is voldaan. Griekenland had derhalve moeten betogen dat de van het kapitaalrecht vrijgestelde rederijen, maritieme consortia en scheepvaartmaatschappijen geen kapitaalvennootschappen in de zin van artikel 3, lid 1, zijn, maar veeleer slechts gelijkgestelde vennootschappen in de zin van artikel 3, lid 2, zodat daarvoor een aanvullende vrijstellingsmogelijkheid bestaat. Wanneer het namelijk bij de vrijgestelde vennootschappen om gelijkgestelde vennootschappen gaat, dan kunnen deze, zoals supra uiteengezet, van het kapitaalrecht worden vrijgesteld wanneer zij een aparte vennootschapsvorm hebben. Aangezien de Griekse regering dit evenwel niet heeft gesteld, komt in casu een rechtvaardiging van de vrijstelling van het kapitaalrecht overeenkomstig artikel 3, lid 2, tweede volzin, evenmin in aanmerking.

79. De in het Griekse recht geformuleerde belastingvrijstelling voor rederijen, maritieme consortia en scheepvaartmaatschappijen maakt derhalve inbreuk op richtlijn 69/335.

80. Deze conclusie is evenmin in strijd met mededeling C(2004) 43 van de Commissie inzake communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer [20], ofschoon de Commissie daarin de door de lidstaten toegekende fiscale voordelen aanduidt als maatregelen die het concurrentievermogen van de communautaire vloot kunnen verbeteren ten opzichte van schepen die in derde landen zijn geregistreerd. [21]

81. Aan deze mededeling van de Commissie kan evenwel geen uitspraak over de geoorloofdheid van fiscale vrijstellingen in het kader van richtlijn 69/335 worden ontleend. Enerzijds streeft zij een andere doelstelling na: zij is bedoeld om de criteria vast te stellen op grond waarvan staatssteun voor het zeevervoer overeenkomstig de communautaire voorschriften en procedures door de Commissie zal worden goedgekeurd uit hoofde van artikel 87, lid 3, sub c, of artikel 86, lid 2, van het Verdrag. [22] Anderzijds vormt zij een eenvoudige mededeling, die in de hiërarchie der voorschriften onder richtlijn 69/335 staat en derhalve de werkingssfeer en inhoud daarvan niet kan bepalen.

82. Een ander resultaat vloeit evenmin voort uit artikel 80, lid 2, EG, waarnaar de Griekse regering verwijst. Artikel 80, lid 2, EG vormt een aparte rechtsgrond voor bepalingen voor

20 — PB 2004, C 13, blz. 3-12.

21 — Mededeling van de Commissie, aangehaald in voetnoot 20, blz. 6.

22 — Ibidem, blz. 5.

de zeevaart. De Griekse regering is van mening dat richtlijn 69/335 daarom op de zeevaart niet van toepassing is. Voor deze sector is een afzonderlijke, op artikel 80, lid 2, gebaseerde regeling vereist. Dit argument overtuigt echter niet. Uit artikel 80, lid 2, EG kan niet worden opgemaakt dat in elkaar overlappende sectoren steeds afzonderlijke voorschriften voor de zeevaart moeten worden vastgesteld.

*C — Beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest*

83. Het Koninkrijk Spanje heeft in zijn memorie tot interventie verzocht de gevolgen van het arrest in de tijd te beperken. Ter staving van dit verzoek wijst het er enerzijds op dat tussen de mededeling van de litigieuze Griekse wet aan de Commissie en de inleiding van de niet-nakomingsprocedure een periode van 18 jaar ligt en Griekenland gedurende deze periode te goeder trouw was. Anderzijds zouden mogelijk door het arrest uitgelokte aanspraken op terugbetaling van belasting een ernstig economisch nadeel voor Griekenland betekenen. In haar opmerkingen over de memorie tot interventie heeft de Griekse regering zich subsidiair aangesloten bij deze overwegingen van het Koninkrijk Spanje over de beperking van de gevolgen van het arrest.

84. Een beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest is alleen in artikel 231, lid 2, EG voor het beroep tot nietigverklaring uitdrukkelijk voorzien. Het Hof heeft bovendien in prejudiciële procedures op grond van het algemene beginsel van rechtszekerheid bij wijze van uitzondering de beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest uitgesproken. Ook in niet-nakomingsprocedures heeft het een beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest in aanmerking genomen.[23] Voor zover een arrest in een niet-nakomingsprocedure op grond van de daarin vervatte uitlegging van het gemeenschapsgerecht gevolgen heeft die verder gaan dan de simpele vaststelling van de schending van het Verdrag, kan er onder bepaalde omstandigheden aanleiding bestaan de gevolgen van een dergelijk arrest in de tijd te beperken.

85. In casu is echter al niet voldaan aan de algemene voorwaarden voor een dergelijke beperking. Volgens de rechtspraak van het Hof is een dergelijke beperking alleen bij wijze van uitzondering mogelijk wanneer aan twee voorwaarden is voldaan[24]: in de eerste plaats moet er gevaar bestaan voor ernstige economische gevolgen, inzonderheid gelet op het grote aantal op grond van de geldig geachte regeling te goeder trouw tot stand gekomen rechtsbetrekkingen; in de tweede plaats moeten particulieren en nationale

23 — Zie arresten van 24 september 1998, Commissie/Frankrijk (C-35/97, Jurispr. blz. I-5325, punten 49 e.v.), 19 maart 2002, Commissie/Griekenland (C-426/98, Jurispr. blz. I-2793, punten 40 e.v.), en, met de mogelijkheid van een beperking in de tijd van de gevolgen van het arrest in een niet-nakomingsprocedure slechts hypothetisch rekening houdende, arrest van 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 92).

24 — Zie naast de in voetnoot 23 genoemde arresten eveneens arresten van 20 september 2001, Grzelczyk (C-184/99, Jurispr. blz. I-6193, punt 53), en 15 maart 2005, Bidar (C-209/03, Jurispr. blz. I-2119, punt 69).

autoriteiten tot een met de communautaire regeling strijdig gedrag zijn gekomen op grond van een objectieve, grote onzekerheid over de strekking van de communautaire bepalingen, aan welke onzekerheid het gedrag van andere lidstaten of van de Commissie eventueel had bijgedragen.

86. In casu is in ieder geval aan de eerste voorwaarde niet voldaan. De Helleense Republiek heeft niet onderbouwd gesteld welke ernstige economische gevolgen het arrest waarin de eis wordt toegewezen, voor haar zou kunnen hebben. Zij heeft zich dienaangaande alleen bij de overwegingen van de Spaanse regering aangesloten. De Spaanse regering heeft harerzijds echter ook alleen globaal verwezen naar de ernstige economische gevolgen voor Griekenland. Overigens heeft de Spaanse regering zich evenmin op haar eigen economische schade beroepen.

## V — Kosten

87. Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie dit heeft gevorderd en de Helleense Republiek met betrekking tot twee van de drie in wezen van gelijk belang te achten onderdelen van het middel in het ongelijk is gesteld, moet de Helleense Republiek in tweederde van de kosten worden verwezen. Aangezien de Helleense Republiek ten aanzien van de proceskosten geen vordering heeft ingediend, draagt elk van de partijen voor het overige haar eigen kosten overeenkomstig artikel 69, lid 5, van het Reglement voor de procesvoering.

88. Het Koninkrijk Spanje draagt overeenkomstig artikel 69, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering haar eigen door de interventie ontstane kosten.

## VI — Conclusie

89. Ik geef het Hof daarom in overweging als volgt te beslissen:

1. Met haar wettelijke regeling inzake de heffing van een belasting op het overbrengen van de statutaire zetel of het overbrengen van de zetel van de

werkelijke leiding, alsmede inzake de vrijstelling van het kapitaalrecht voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij, is de Helleense Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal.

2. Het beroep wordt verworpen voor het overige.

3. De Helleense Republiek draagt tweederde van de kosten van de procedure. Voor het overige dragen de partijen hun eigen kosten.

4. Het Koninkrijk Spanje wordt in zijn eigen kosten verwezen.