ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 15ης Φεβρουαρίου 2007 [1]

I — Εισαγωγή

1. Στην υπό κρίση υπόθεση, που αφορά παράβαση της Συνθήκης, η Επιτροπή προσάπτει στην Ελληνική Δημοκρατία ότι δεν μετέφερε ορθώς στο εσωτερικό της δίκαιο την οδηγία 69/335/ΕΟΚ, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [2] (στο εξής: φόρος εισφοράς).

2. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι ελληνικές διατάξεις οι οποίες ρυθμίζουν τη φορολόγηση της μεταφοράς της έδρας κεφαλαιουχικών εταιριών προς την Ελλάδα δεν είναι σύμφωνες προς τις προδιαγραφές της οδηγίας.

3. Εξάλλου, η Επιτροπή θεωρεί ασυμβίβαστες προς την οδηγία 69/335 τις ελληνικές διατάξεις σύμφωνα με τις οποίες οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις και οι ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών, καθώς και οι συμπλοιοκτησίες, οι ναυτιλιακές κοινοπραξίες και ναυτιλιακές εταιρίες κάθε μορφής απαλλάσσονται από τον φόρο εισφοράς.

II — Νομικό πλαίσιο

Α — *Η οδηγία 69/335*

4. Ο αρχικός σκοπός της οδηγίας περιλαμβάνεται στη δεύτερη αιτιολογική σκέψη:

«Οι έμμεσοι φόροι, οι επιβαλλόμενοι επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, οι οποίοι ισχύουν σήμερα στα κράτη μέλη, ήτοι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται επί των εταιρικών εισφορών και ο φόρος χαρτοσήμου επί των τίτλων, δημιουργούν διακρίσεις, διπλές φορολογίες και ανισότητες, οι οποίες εμποδί-

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 — Οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 9/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, για την τροποποίηση της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 156, σ. 23), στο εξής: οδηγία 69/335.

ζουν την ελευθέρα κυκλοφορία των κεφαλαίων και οι οποίες, συνεπώς, πρέπει να εξαλειφθούν δια της εναρμονίσεως.»

5. Η δεύτερη και η τρίτη αιτιολογική σκέψη της τροποποιητικής οδηγίας 85/303[3] παρουσιάζουν τον διευρυμένο σκοπό της οδηγίας και τους λόγους που τον επέβαλαν:

«Οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς είναι δυσμενείς για τη συνένωση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων· [...] οι συνέπειες αυτές είναι ιδιαίτερα αρνητικές στη σημερινή συγκυρία, που απαιτεί επιτακτικά να δοθεί προτεραιότητα στην ανάκαμψη των επενδύσεων.

Η καλύτερη λύση για την επίτευξη των στόχων αυτών θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς [...]»

6. Η πέμπτη αιτιολογική σκέψη της τροποποιητικής οδηγίας 85/303 αναφέρεται στην κατάσταση της Ελλάδας μετά την ένταξή της στην Ευρωπαϊκή Ένωση:

«Την 1η Ιουλίου 1984 δεν υπήρχε φόρος εισφοράς στην Ελλάδα· [...] για τον λόγο αυτό πρέπει να προβλεφθεί η δυνατότητα εισαγωγής παρόμοιου φόρου στη χώρα αυτή, καθώς και η δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων πράξεων από αυτό τον φόρο.»

Σύμφωνα προς την αιτιολογική αυτή σκέψη, η οδηγία προβλέπει μερικές ειδικές ρυθμίσεις για την Ελλάδα.

7. Το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 ρυθμίζει βασικώς τους τρόπους εισπράξεως του φόρου εισφοράς ως εξής:

«Τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς.»

8. Τις υποκείμενες στον φόρο εταιρίες περιγράφει το άρθρο 3, παράγραφος 1:

«Κατά την έννοια της παρούσης οδηγίας, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες νοούνται:

α) [...]

3 — Παρατέθηκε στην υποσημείωση 2.

β) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο·

γ) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους.»

9. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, διευρύνει το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, μέσω νομοθετικού πλάσματος, σε ορισμένες εταιρίες οι οποίες δεν είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες, αλλά επιφυλάσσει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα αποκλίνουσας φορολογικής αντιμετωπίσεως των εν λόγω εταιριών:

«2. Εξομοιούται προς κεφαλαιουχικές εταιρίες για την εφαρμογή της παρούσης οδηγίας κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Εν τούτοις ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

10. Το άρθρο 4 ρυθμίζει ποιες πράξεις επιτρέπεται να φορολογούν τα κράτη μέλη με τον φόρο εισφοράς:

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

α) η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας,

[...]

ζ) η μεταφορά από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο άλλο κράτος μέλος,

η) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή νομικού προσώπου, των οποίων η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ευρίσκεται σε τρίτη χώρα και που θεωρούνται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο άλλο κράτος μέλος.

2. [...]

Ωστόσο, η Ελληνική Δημοκρατία καθορίζει σε ποιες από τις ανωτέρω πράξεις επιβάλλει φόρο εισφοράς.

3. Δεν θεωρείται σύσταση κατά την έννοια της παραγράφου 1, περίπτωση α΄, οποιαδήποτε μεταβολή της συστατικής πράξεως ή του καταστατικού μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας και ιδίως:

[...]

β) η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας, της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρούνται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, σε κάθε ένα από τα ως άνω κράτη μέλη·

[...]»

11. Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το φόρο εισφοράς τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

[...]

Η Ελληνική Δημοκρατία προσδιορίζει τις πράξεις τις οποίες απαλλάσσει του φόρου εισφοράς.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.»

12. Πέραν αυτού, το άρθρο 8 επιτρέπει την απαλλαγή των εξής συγκεκριμένων κεφαλαιουχικών εταιριών από τον φόρο εισφοράς:

«Με την επιφύλαξη του άρθρου 7, παράγραφος 1, τα κράτη μέλη μπορούν να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς τις πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, και αφορούν:

— τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφελείας, όπως οι επιχειρήσεις δημοσίων μεταφορών, οι λιμενικές επιχειρήσεις ή επιχει-

ρήσεις παροχής ύδατος, αερίου ή ηλεκτρικού, σε περίπτωση κατά την οποία το κράτος ή τοπικοί οργανισμοί, κατέχουν τουλάχιστο το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου,

— τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι οποίες σύμφωνα με το καταστατικό τους και στην πράξη, επιδιώκουν αποκλειστικώς και αμέσως σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας και εκπαιδευτικούς.»

13. Τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν κατά τα λοιπά να αποκλίνουν από τις μεθόδους εισπράξεως του φόρου εισφοράς καθορίζει το άρθρο 9 ως εξής:

«Ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή κεφαλαιουχικών εταιριών δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο απαλλαγών, μειώσεων ή επαυξήσεων των συντελεστών για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης ή για λόγους κοινωνικούς ή για να δυνηθεί κράτος μέλος να αντιμετωπίσει ειδικές καταστάσεις. Το κράτος μέλος, το οποίο προτίθεται να λάβει τέτοια μέτρα, ειδοποιεί την Επιτροπή εντός ευλόγου χρόνου προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου 102 της Συνθήκης.»

Β — *Εθνικό δίκαιο*

14. Στην Ελλάδα, η οδηγία 69/335 μεταφέρθηκε στο εσωτερικό δίκαιο με τον νόμο 1676/86. Κατά το άρθρο 17 του ελληνικού νόμου, στον φόρο εισφοράς υπόκεινται οι εμπορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες επιτηδευματιών, οι συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού καθώς και οποιαδήποτε άλλη εταιρία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή κοινωνία, εφόσον ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι κερδοσκοπικός.

15. Το άρθρο 18 κατονομάζει τις φορολογούμενες πράξεις, όπως για παράδειγμα τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας, τη μετατροπή σε κεφαλαιουχική εταιρία ή την αύξηση της εταιρικής περιουσίας. Η παράγραφος 2 της διατάξεως εξομοιώνει, υπό τα στοιχεία γ΄ και δ΄, τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης νομικού προσώπου του άρθρου 17 από ένα κράτος μέλος στην Ελλάδα με σύσταση εταιρίας, εφόσον το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν υπόκειται στον φόρο στο κράτος μέλος προέλευσής του. Το ίδιο ισχύει για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας νομικού προσώπου, του οποίου η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης βρίσκεται σε τρίτη χώρα, από ένα κράτος μέλος στην Ελλάδα.

16. Το άρθρο 18, παράγραφος 4, καθιστά αντιθέτως σαφές ότι η μεταφορά της πραγματικής διεύθυνσης ή της καταστατικής έδρας ενός νομικού προσώπου υπό την έννοια του άρθρου 17 δεν αποτελεί συγκέντρωση κεφαλαίων ούτε, επομένως, φορολογούμενη πράξη, αν το νομικό πρόσωπο υπόκειται στον φόρο στο κράτος μέλος προελεύσεως.

17. Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του ελληνικού νόμου απαλλάσσει, υπό στοιχείο

α΄, από τον φόρο εισφοράς τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, περιλαμβανομένων και των κάθε φύσεως ενώσεων και κοινοπραξιών αυτών, καθώς και, υπό στοιχείο β΄, τη συμπλοιοκτησία, τις ναυτιλιακές κοινοπραξίες και τις κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρίες.

18. Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις αποτελούν αντικείμενο του νόμου 1676/86, ο οποίος ρυθμίζει μεταξύ άλλων τη σύσταση, τη δομή και την οργάνωση των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων.

III — Διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

19. Μετά τη νομότυπη διεξαγωγή της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας, η Επιτροπή άσκησε στις 19 Απριλίου 2005 την υπό κρίση προσφυγή, με την οποία ζητεί από το Δικαστήριο:

— να διαπιστώσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία, με τις νομοθετικές ρυθμίσεις της περί επιβολής φόρου για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας ή τη μεταφορά της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως, καθώς και περί απαλλαγής από τον εν λόγω φόρο όλων των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων κάθε βαθμού καθώς και των κάθε φύσεως ενώσεων και κοινοπραξιών αυτών, καθώς και της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ,

— να καταδικάσει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

20. Η Ελληνική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο

— να απορρίψει την προσφυγή.

21. Το Βασίλειο της Ισπανίας, στο οποίο επετράπη με διάταξη της 19ης Σεπτεμβρίου 2005 να παρέμβει, υποβάλλει το αίτημα:

— να απορριφθεί η προσφυγή και να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα,

— επικουρικώς, και σε περίπτωση που διαπιστωθεί η παράβαση, η απόφαση να μην έχει αναδρομικά αποτελέσματα.

IV — Εκτίμηση

Α — *Παραδεκτό*

22. Η Ελλάδα δεν προέβαλε ρητώς το απαράδεκτο της προσφυγής. Εντούτοις, θα μπορούσε να προκαλέσει αμφιβολίες ως προς το παραδεκτό η ένσταση της Ελληνικής Κυβερνήσεως ότι ο νόμος 1676/86, με τον οποίο μεταφέρεται στο εθνικό δίκαιο η οδηγία, περιλαμβανομένων των εν προκειμένω επίδικων διατάξεων, είχε ήδη ανακοινωθεί στην Επιτροπή τον Σεπτέμβριο του 1986 ως σχέδιο νόμου. Μεταξύ της κοινοποιήσεως του σχεδίου νόμου και του εγγράφου οχλήσεως της Επιτροπής της 1ης Απριλίου 2004 παρήλθαν επομένως σχεδόν 18 έτη. Μέχρι να κινήσει τη διαδικασία που οδήγησε στην άσκηση της υπό κρίση προσφυγής, η Επιτροπή ουδέποτε κατηγόρησε την Ελληνική Κυβέρνηση για ενδεχόμενη παράβαση των υποχρεώσεων που υπέχει από την οδηγία

23. Εντούτοις, το άρθρο 226 ΕΚ δεν προβλέπει προθεσμία για την άσκηση προσφυγής. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, το παραδεκτό της προσφυγής λόγω παραβάσεως κράτους μέλους δεν εξαρτάται από το αν η Επιτροπή τήρησε ορισμένη προθεσμία για την κίνηση της παραπάνω διαδικασίας ή για την άσκηση της προσφυγής· αντιθέτως, η Επιτροπή διαθέτει συναφώς εξουσία εκτιμήσεως, η οποία δεν υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου [4].

24. Το συμπέρασμα αυτό μπορεί να μην ισχύει μόνον αν η υπερβολική διάρκεια της προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασίας καθιστά δυσχερέστερη για το οικείο κράτος μέλος την αντίκρουση των επιχειρημάτων της Επιτροπής και με τον τρόπο αυτό παραβλάπτει τα δικαιώματα άμυνας του κράτους μέλους [5]. Το ζήτημα αν πρέπει να ισχύσει ανάλογο συμπέρασμα στην περίπτωση κατά την οποία η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία δεν είχε μεν μεγάλη διάρκεια, αλλά η προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους μέλους ασκήθηκε πολύ μετά την έκδοση του επίδικου μέτρου, μπορεί να μείνει ανοικτό. Συγκεκριμένα, το κράτος μέλος οφείλει να αποδείξει οπωσδήποτε την αρνητική επίπτωση στα δικαιώματά του άμυνας [6]. Στην υπό κρίση υπόθεση, η Ελληνική Κυβέρνηση δεν ισχυρίστηκε εντούτοις ότι η καθυστερημένη άσκηση της προσφυγής λόγω παραβάσεως είχε επίπτωση στη διαμόρφωση της άμυνάς της.

4 — Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Μαΐου 1995, C-422/92, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1995, σ. I-1097, σκέψη 18), άσκηση της προσφυγής έξι και πλέον έτη μετά την έναρξη ισχύος της προσβαλλομένης ρυθμίσεως· απόφαση της 16ης Μαΐου 1991, C-96/89, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1991, σ. I-2461, σκέψη 15)· απόφαση της 1ης Ιουνίου 1994, C-317/92, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1994, σ. I-2039, σκέψη 4).

5 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατέθηκε στην υποσημείωση 4, σκέψη 16).

6 — Βλ. αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατέθηκε στην υποσημείωση 4, σκέψεις 14-16), της 21ης Ιανουαρίου 1999, C-207/97, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1999, σ. I-275, σκέψεις 24 επ.), και της 8ης Δεκεμβρίου 2005, C-33/04, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (Συλλογή 2005, σ. I-10629, σκέψη 76).

25. Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίστηκε επιπλέον, χωρίς να αμφισβητήσει συναφώς το παραδεκτό της προσφυγής, ότι η παράλειψη αντιδράσεως εκ μέρους της Επιτροπής στην κοινοποίηση των εν προκειμένω επίδικων διατάξεων την εμπόδισε να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 9 της οδηγίας 69/335.

26. Σύμφωνα με το άρθρο 9 της οδηγίας, σε περίπτωση που συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις, μπορούν να προβλεφθούν εξαιρέσεις από την είσπραξη του φόρου εισφοράς. Προς τον σκοπό αυτό πρέπει το κράτος μέλος να ειδοποιήσει εγκαίρως την Επιτροπή. Το γεγονός ότι η απραξία της Επιτροπής προκαλεί σ' ένα κράτος μέλος την εντύπωση ότι δεν είναι αναγκαίο να ενεργήσει σύμφωνα με το άρθρο 9, δεν μπορεί εντούτοις να έχει ως αποτέλεσμα το απαράδεκτο της προσφυγής λόγω παραβάσεως. Πράγματι, η προσφυγή λόγω παραβάσεως δεν εξυπηρετεί την κατίσχυση δικαιωμάτων της Επιτροπής, τα οποία αυτή ενδεχομένως θα μπορούσε να έχει απολέσει επειδή ματαίωσε την επίκληση εξαιρετικής διατάξεως εκ μέρους κράτους μέλους. Αντιθέτως, η προσφυγή λόγω παραβάσεως εξυπηρετεί την αντικειμενική διαπίστωση παραβιάσεως του κοινοτικού δικαίου[7]. Εξάλλου, ένα κράτος μέλος έχει τη δυνατότητα, τόσο κατά τη διάρκεια όσο και μετά από τη διαδικασία λόγω παραβάσεως, να επιτύχει τη χορήγηση εξαιρέσεως σύμφωνα με την προβλεπομένη στο άρθρο 9 της οδηγίας διαδικασία, στην οποία μετέχει και η Επιτροπή.

27. Η προσφυγή είναι επομένως παραδεκτή.

7 — Βλ., μεταξύ πολλών άλλων, την απόφαση της 4ης Μαΐου 2006, C-508/03, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2006, σ. I-3969, σκέψη 67).

Β — *Το βάσιμο της προσφυγής*

28. Κατά την άποψη της Επιτροπής, οι ελληνικές νομοθετικές διατάξεις παραβαίνουν την οδηγία 69/335 από τρεις απόψεις. Αφενός, πρόκειται για το ζήτημα του κριτηρίου για τη φορολόγηση της μεταφοράς της έδρας (κατωτέρω, υπό σημείο 1), αφετέρου, για την απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς ορισμένων επιχειρήσεων, ήτοι των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων (κατωτέρω, υπό σημείο 2 α) και της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και ναυτιλιακών εταιριών (κατωτέρω, υπό σημείο 2 β).

1. Κριτήριο για τη φορολόγηση σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας ή της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως

29. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η Ελληνική Δημοκρατία δεν μετέφερε ορθώς στο ελληνικό δίκαιο το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', και παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335. Οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις για την είσπραξη του φόρου εισφοράς επί της μεταφοράς της καταστατικής έδρας ή της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως (στο εξής επίσης: μεταφορά της έδρας) από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος.

30. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η οδηγία 69/335 ανάγει σε αποφασιστικό κριτήριο για το ζήτημα της φορολογήσεως

της μεταφοράς της έδρας τον χαρακτηρισμό της εταιρίας στο κράτος προελεύσεως ως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Αντιθέτως, η ελληνική ρύθμιση εξαρτά την είσπραξη του φόρου εισφοράς επί της μεταφοράς της έδρας από το αν εισπράχθηκε φόρος εισφοράς από την οικεία εταιρία στο κράτος προελεύσεως (στην περίπτωση αυτή η μεταφορά της έδρας δεν φορολογείται) ή δεν εισπράχθηκε φόρος εισφοράς (στην περίπτωση αυτή η μεταφορά της έδρας φορολογείται).

31. Η Ελληνική Κυβέρνηση, στο υπόμνημα αντικρούσεώς της, επέκρινε τον τρόπο που αντιλαμβάνεται η Επιτροπή την ελληνική διάταξη και τόνισε ότι το ελληνικό δίκαιο δεν ανάγει σε κριτήριο το αν στο κράτος προελεύσεως *εισπράχθηκε* φόρος εισφοράς, αλλά μάλλον αν η εταιρία κατ' αρχήν *υπόκειται στον φόρο* στο κράτος προελεύσεως[8]. Αν μια εταιρία δεν υπόκειται στον φόρο εισφοράς στο κράτος προελεύσεως, η μεταφορά της έδρας στην Ελλάδα φορολογείται, αν αντιθέτως αυτή υπόκειται εκεί στον φόρο εισφοράς, τότε η μεταφορά της έδρας της δεν φορολογείται. Κατά την άποψη της Ελληνικής Κυβερνήσεως, το κριτήριο αυτό ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις της οδηγίας. Κατά την άποψη της Επιτροπής, πάντως, ούτε το κριτήριο της *υπαγωγής στον φόρο εισφοράς* συμβιβάζεται με την οδηγία.

8 — Το γεγονός ότι η Ελληνική Κυβέρνηση προέβαλε τη διαφοροποίηση αυτή για πρώτη φορά με το υπόμνημα αντικρούσεως δεν έχει σημασία, διότι δεν απαγορεύεται σε κράτος μέλος να προβάλει ουσιώδη επιχειρήματα αφού λάβει την αιτιολογημένη γνώμη: βλ. απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, C-414/97, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1999, σ. I-5585, σκέψη 19).

32. Στη συνέχεια πρέπει επομένως να εξεταστεί αν το κριτήριο της υπαγωγής στον φόρο, το οποίο χρησιμοποιείται στην ελληνική διάταξη, αποτελεί ορθή μεταφορά της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο. Προς τον σκοπό αυτό πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335.

33. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', η μεταφορά της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος υπόκειται στον φόρο εισφοράς αν αυτή θεωρείται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς στο κράτος υποδοχής ως κεφαλαιουχική εταιρία, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος προελεύσεως. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο η', αφορά την παράλληλη ρύθμιση για τη μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, των οποίων η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως βρίσκεται σε τρίτη χώρα.

34. Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της οδηγίας 69/335 ορίζει ότι, μεταξύ άλλων, δεν θεωρείται σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας υποκειμένη στον φόρο εισφοράς η εξής πράξη: η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου που θεωρείται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχική εταιρία σε αμφότερα τα κράτη μέλη.

35. Κατ' αρχάς διαπιστώνεται ότι το χρησιμοποιούμενο στο ελληνικό δίκαιο κριτήριο της *υπαγωγής στον φόρο* δεν ανταποκρίνεται στο γράμμα της οδηγίας 69/335. Η Ελληνική Κυβέρνηση ισχυρίζεται πάντως ότι αυτό το κριτήριο έχει τα ίδια αποτελέσματα με το κριτήριο που χρησιμοποιείται στην οδηγία. Για να επαληθευτεί αυτός ο αμυντικός ισχυρισμός, πρέπει επομένως να εξεταστεί πότε η μεταφορά της έδρας υπόκειται στον φόρο εισφοράς σύμφωνα με την οδηγία. Κατόπιν πρέπει να εξεταστεί αν το κριτήριο του ελληνικού δικαίου έχει σε όλες τις περιπτώσεις το ίδιο αποτέλεσμα.

36. Σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ' και η', η μεταφορά της έδρας υπόκειται στον φόρο εισφοράς αν η οικεία εταιρία θεωρείται *ως κεφαλαιουχική εταιρία για την είσπραξη του φόρου εισφοράς* στο κράτος υποδοχής, ενώ *δεν* θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος προελεύσεως. Προϋπόθεση για την εφαρμογή της διατάξεως αυτής είναι, επομένως, η μη σύμπτωση του χαρακτηρισμού ως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Έτσι, το άρθρο 4 παραπέμπει στο άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας, του οποίου την ορολογία χρησιμοποιεί και αυτό. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, ορίζει στην πρώτη περίοδο ότι για την εφαρμογή της οδηγίας εξομοιούται προς τις κεφαλαιουχικές εταιρίες κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς. Στη δεύτερη περίοδο, η διάταξη επιτρέπει στα κράτη μέλη να μη θεωρούν τις εν λόγω εξομοιωθείσες εταιρίες *ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς*. Επειδή στην περίπτωση αυτών των εξομοιωθεισών εταιριών μπορεί, επομένως, ο χαρακτηρισμός ως κεφαλαιουχικής εταιρίας να μη συμπίπτει, ρυθμίζεται η μεταφορά της έδρας τους από το άρθρο 4, παράγραφος 1.

37. Ως προς τις εταιρίες οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, δεν είναι κατ' αρχήν δυνατή η μη σύμπτωση των χαρακτηρισμών ενός προσώπου ως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Πράγματι, στην παράγραφο 1 ορίζονται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες κατά τρόπο οριστικό και δεσμευτικό για όλα τα κράτη μέλη. Οι εταιρίες αυτές εν μέρει απαριθμούνται εκεί ρητώς, ενώ εν μέρει αναφέρονται οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι εταιρίες αποτελούν κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια της οδηγίας. Επομένως, δεν είναι δυνατόν οι εταιρίες αυτές να μη *θεωρούνται* για την είσπραξη του φόρου εισφοράς *ως κεφαλαιουχικές εταιρίες* σε ένα κράτος μέλος. Σύμφωνα επομένως με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', η μεταφορά της έδρας των εταιριών που εμπίπτουν στο άρθρο 3, παράγραφος 1, δεν αποτελεί ποτέ πράξη υποκείμενη στον φόρο, διότι οι εταιρίες αυτές πρέπει, όπως επιτάσσει η οδηγία, να θεωρούνται υποχρεωτικά ως κεφαλαιουχικές εταιρίες τόσο στο κράτος προελεύσεως όσο και στο κράτος υποδοχής.

38. Πρέπει να συμφωνήσω με την Ελληνική Κυβέρνηση ότι το κριτήριο της οδηγίας και το χρησιμοποιούμενο στο ελληνικό δίκαιο κριτήριο της «υπαγωγής στον φόρο» μπορούν να έχουν σε ορισμένες καταστάσεις το ίδιο αποτέλεσμα. Αν μια εταιρία δεν θεωρείται στο κράτος προελεύσεως ως κεφαλαιουχική εταιρία, η μεταφορά της έδρας της υπόκειται σύμφωνα με το άρθρο 4, παρά-

γραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, στον φόρο εισφοράς. Δεδομένου ότι μια εταιρία, η οποία στο κράτος προελεύσεώς της δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία, δεν υπόκειται εκεί ούτε στον φόρο εισφοράς, το ελληνικό κριτήριο δεν θα είχε, στην περίπτωση αυτή, διαφορετικό αποτέλεσμα.

39. Εντούτοις, η κατάσταση παρουσιάζεται διαφορετική αν το κράτος προελεύσεως, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335, απαλλάσσει όλες τις πράξεις από τον φόρο εισφοράς, δηλαδή έχει καταργήσει τον φόρο εισφοράς.

40. Το ζήτημα αν η φορολόγηση της μεταφοράς της έδρας στην περίπτωση αυτή ρυθμίζεται από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄ (με συνέπεια να υπόκειται η περίπτωση αυτή στον φόρο εισφοράς) ή από το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β΄ (με αποτέλεσμα αυτή να μην υπόκειται στον φόρο εισφοράς) επιλύεται επίσης με βάση το κριτήριο αν μια εταιρία στη χώρα προελεύσεως «θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία» [9].

41. Από τη μία πλευρά, θα μπορούσε να προβληθεί το επιχείρημα ότι μια εταιρία εγκατεστημένη σε μια χώρα η οποία έχει καταργήσει το φόρο εισφοράς δεν μπορεί να θεωρηθεί εκεί ως κεφαλαιουχική εταιρία ούτε για την είσπραξη του φόρου εισφοράς, διότι ακριβώς δεν εισπράττεται πλέον φόρος εισφοράς. Από την οπτική αυτή γωνία, θα κατέληγε κανείς στην εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 1, με αποτέλεσμα να φορολογείται η μεταφορά της έδρας.

42. Εντούτοις, η λύση αυτή δεν είναι πειστική. Πράγματι, αυτή βασίζεται στο ότι για τον χαρακτηρισμό ως κεφαλαιουχικής εταιρίας σημασία έχει ο χαρακτηρισμός σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο. Εντούτοις, αυτό δεν ευσταθεί. Αντιθέτως, η οδηγία καθορίζει, με το άρθρο 3, και μάλιστα κατά τρόπο οριστικό, ποιες εταιρίες θεωρούνται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες. Ο κατά το εθνικό δίκαιο χαρακτηρισμός έχει σημασία μόνον ενόψει της ασκήσεως του δικαιώματος επιλογής ως προς την εξαίρεση ορισμένων εταιριών, οι οποίες *δεν* είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες, από τη γενική εξομοίωση με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 2. Ακόμη και αν ένα κράτος μέλος έχει καταργήσει τον φόρο εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, το ζήτημα ποιες εταιρίες πρέπει να θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες ρυθμίζεται, αντιθέτως, σύμφωνα με το άρθρο 3 της οδηγίας και μόνο. Σύμφωνα με την εδώ υποστηριζόμενη άποψη, η φορολόγηση της μεταφοράς της έδρας ρυθμίζεται επομένως κατ' αρχήν από το άρθρο 4, παράγραφος 3, δηλαδή δεν υπόκειται στον φόρο εισφοράς.

43. Η εν προκειμένω υποστηριζομένη άποψη επιβεβαιώνεται επίσης από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Senior Engineering [10]. Με την απόφαση αυτή, το

9 — Οι διατάξεις περί της μεταφοράς της έδρας δεν τροποποιήθηκαν επ' ευκαιρία της προσθήκης του άρθρου 7, παράγραφος 2, με την τροποποιητική οδηγία 85/303 (παρατέθηκε στην υποσημείωση 2).

10 — Απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, C-494/03, Senior Engineering (Συλλογή 2006, σ. I-525, σκέψη 43).

Δικαστήριο έλαβε υπόψη, για τον καθορισμό του αρμόδιου για την είσπραξη του φόρου κράτους, μόνον το αν στο κράτος αυτό πραγματοποιήθηκε μια υποκείμενη στον φόρο πράξη υπό την έννοια της οδηγίας. Αντιθέτως, δεν έχει σημασία το ότι το οικείο κράτος έχει καταργήσει τον φόρο εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2. Το Δικαστήριο, αποκρυσταλλώνοντας την αντίληψη αυτή, αποφάνθηκε ότι η οδηγία 69/335 δεν μπορεί να ερμηνεύεται κατά τρόπο που να επιτρέπει σε κράτος μέλος να επωφελείται από τη μετριοπαθή φορολογική πολιτική ενός άλλου κράτους μέλους για να αυξήσει τα δικά του φορολογικά έσοδα [11].

44. Συνεπώς, ακόμη και στην εν προκειμένω εξεταζομένη περίπτωση, σημασία έχει μόνον αν μια εταιρία πρέπει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της οδηγίας, να θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία υποκειμένη στον φόρο εισφοράς. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν επηρεάζεται από το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος δεν εισπράττει πλέον φόρο εισφοράς.

45. Αυτή η ερμηνεία της οδηγίας 69/335 ανταποκρίνεται εξάλλου και στον σκοπό της, ο οποίος έγκειται, μετά την τροποποίησή της, στην κατάργηση του φόρου εισφοράς [12]. Αν ένα κράτος μέλος ανταποκρίνεται στον σκοπό αυτό και καταργεί τον φόρο εισφοράς, οι σχετικές με τη μεταφορά της έδρας διατάξεις δεν πρέπει να ερμηνεύονται κατά τρόπο ώστε, κατ' αποτέλεσμα, να αναιρείται η απόφαση αυτή από τη φορολόγηση στο κράτος υποδοχής. Πέραν αυτού, η ερμηνεία αυτή έχει ως αποτέλεσμα την καλύτερη δυνατή υλοποίηση των θεμελιωδών ελευθεριών, εν προκειμένω της ελευθερίας εγκαταστάσεως, δεδομένου ότι διευκολύνει τη μεταφορά της έδρας σε άλλο κράτος μέλος.

46. Συνοψίζοντας, πρέπει επομένως να γίνει δεκτό ότι η κατάργηση του φόρου εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, από το κράτος προελεύσεως δεν έχει ως αποτέλεσμα ότι η μεταφορά της έδρας εταιρίας που χαρακτηρίζεται στην οδηγία ως κεφαλαιουχική εταιρία υπόκειται στον φόρο εισφοράς.

47. Η εφαρμογή, αντιθέτως, του κριτηρίου του ελληνικού δικαίου —της υπαγωγής στον φόρο της οικείας εταιρίας στο κράτος προελεύσεως— στην εξεταζόμενη περίπτωση καταλήγει σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Αν μια κεφαλαιουχική εταιρία, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτος προελεύσεως, δεν υπόκειται πλέον ως προς καμία πράξη στον φόρο εισφοράς, αυτή θεωρείται σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο —όπως ομολόγησε η ίδια η Ελληνική Κυβέρνηση κατά την ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία— *ως μη υποκειμένη στον φόρο εισφοράς*. Σύμφωνα με το εφαρμοζόμενο στο ελληνικό δίκαιο κριτήριο, η μεταφορά της έδρας στην περίπτωση αυτή θα υπόκειται επομένως πάντοτε στον φόρο εισφοράς, αντίθετα απ' ό,τι θα συνέβαινε στην περίπτωση της εφαρμογής του κριτηρίου του χαρακτηρισμού ως κεφαλαιουχικής εταιρίας.

11 — Απόφαση Senior Engineering (παρατέθηκε στην υποσημείωση 10, σκέψη 43).

12 — Βλ. την τρίτη αιτιολογική σκέψη της τροποποιητικής οδηγίας 85/303 (παρατέθηκε στην υποσημείωση 2). Αρχικά η οδηγία 69/335 αποσκοπούσε στην κατάργηση δυσμενών διακρίσεων και διπλών φορολογιών: βλ. τη δεύτερη και την έκτη αιτιολογική σκέψη.

48. Το εφαρμοζόμενο στο ελληνικό δίκαιο κριτήριο δεν έχει επομένως, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Ελληνικής Κυβερνήσεως, σε όλες τις περιπτώσεις το ίδιο αποτέλεσμα με το εφαρμοζόμενο από την οδηγία κριτήριο του χαρακτηρισμού ως κεφαλαιουχικής εταιρίας. Με την επιλογή του κριτηρίου της *υπαγωγής στον φόρο*, η Ελληνική Δημοκρατία δεν μετέφερε, επομένως, ορθώς την οδηγία στο εσωτερικό της δίκαιο.

49. Το Βασίλειο της Ισπανίας, το οποίο έχει παρέμβει στην παρούσα διαδικασία, παραπέμπει στις δικές του ρυθμίσεις, που ομοιάζουν με το ελληνικό δίκαιο. Οι ρυθμίσεις που απαντούν στο ισπανικό και στο ελληνικό δίκαιο είναι αναγκαίες για να αποσοβηθούν απάτες και φοροδιαφυγή.

50. Κατά πάγια νομολογία, αναγνωρίζεται ότι δεν επιτρέπεται η απατηλή ή καταχρηστική επίκληση του κοινοτικού δικαίου. Αυτό σημαίνει ότι η εφαρμογή μιας κοινοτικής ρυθμίσεως δεν επιτρέπεται να εκτείνεται σε βαθμό που να καλύπτονται καταχρηστικές πρακτικές επιχειρηματιών, δηλαδή πράξεις οι οποίες δεν τελούνται στο πλαίσιο συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά εξυπηρετούν μόνον τον σκοπό της καταχρηστικής απολαύσεως πλεονεκτημάτων που προβλέπονται σε διατάξεις του κοινοτικού δικαίου [13]. Η άσκηση των δυνατοτήτων που προσφέρει το κοινοτικό δίκαιο δεν αρκεί πάντως για να δικαιολογήσει την υποψία της καταχρήσεως [14].

51. Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 παρέχει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που δεν υπόκεινται στον φόρο εισφοράς στο κράτος προελεύσεως τη δυνατότητα να μεταφέρουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος χωρίς την επιβολή φόρου εισφοράς στη μεταφορά αυτή της έδρας. Το πλεονέκτημα αυτό, το οποίο παρέχει η οδηγία στις εταιρίες, δεν μπορεί να καταργηθεί πλήρως από ένα κράτος μέλος.

52. Μόνον αν συντρέχουν ειδικές περιστάσεις, οι οποίες καθιστούν την επίκληση της εν λόγω ρυθμίσεως του κοινοτικού δικαίου καταχρηστική, μπορεί ένα κράτος μέλος να μη δεχθεί την εκ μέρους του ενδιαφερομένου επίκληση της διατάξεως της οδηγίας. Οι ελληνικές ρυθμίσεις, εντούτοις, δεν περιορίζονται στην καταπολέμηση των καταχρήσεων σε ειδικές περιπτώσεις, αλλά προβλέπουν την εν γένει υπαγωγή στον φόρο εισφοράς της μεταφοράς της έδρας των εταιριών, οι οποίες νομίμως δεν υπόκεινται στον φόρο εισφοράς στο κράτος προελεύσεως. Με τον τρόπο αυτό βαίνουν οπωσδήποτε πέραν αυτού που απαιτείται για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Επομέ-

13 — Βλ. αποφάσεις της 9ης Μαρτίου 1999, C-212/97, Centros (Συλλογή 1999, σ. I-1459, σκέψη 24 με άλλες παραπομπές), της 6ης Απριλίου 2006, C-456/04, Agip Petroli (Συλλογή 2006, σ. I-3395, σκέψη 20), της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ. (Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψεις 68 και 69), και της 12ης Σεπτεμβρίου 2006, C-196/04, Cadbury Schweppes (Συλλογή 2006, σ. I-7995, σκέψη 35)· βλ. συναφώς επίσης τις προτάσεις μου της 8ης Φεβρουαρίου 2007 στην υπόθεση C-321/05, Kofoed (εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου, σημεία 57 επ.).

14 — Βλ., υπό την έννοια αυτή, την απόφαση Centros (παρατέθηκε στην υποσημείωση 13, σκέψη 27) και την απόφαση Cadbury Schweppes (παρατέθηκε στην υποσημείωση 13, σκέψεις 36 επ.).

νως, ακόμη και αν ληφθεί υπόψη η αντίληψη περί αποφυγής της φοροδιαφυγής, οι ελληνικές διατάξεις δεν εμφανίζονται ως ορθή μεταφορά της οδηγίας 69/335 στο εσωτερικό δίκαιο.

2. Εξαίρεση από τον φόρο εισφοράς ορισμένων κατηγοριών εταιριών

α) Εξαίρεση των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων

53. Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού καθώς και οι ενώσεις και οι κοινοπραξίες αυτών εξαιρούνται του φόρου εισφοράς. Η εξαίρεση αυτή, κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν συμβιβάζεται με την οδηγία 69/335.

54. Το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 ορίζει ότι τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο εισφοράς, εναρμονισμένο σύμφωνα με την οδηγία, από τις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στο εξής πρέπει επομένως να εξεταστεί αν οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις του ελληνικού δικαίου είναι κεφαλαιουχικές εταιρίες, με αποτέλεσμα ότι από αυτές πρέπει να εισπράττεται κατ' αρχήν φόρος εισφοράς. Αν οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις αποτελούν κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια της οδηγίας, τότε, σε μια δεύτερη φάση, πρέπει να εξεταστεί αν και σε ποια έκταση επιτρέπει η οδηγία εξαιρέσεις από την είσπραξη του φόρου εισφοράς.

55. Το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, απαριθμεί ορισμένες μορφές εταιριών των εννόμων τάξεων των κρατών μελών ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, ενώ το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχεία β΄ και γ΄, κατονομάζει τα χαρακτηριστικά τα οποία, εφόσον υπάρχουν, καθιστούν μια εταιρία, μια ένωση προσώπων ή ένα νομικό πρόσωπο κεφαλαιουχική εταιρία υπό την έννοια της οδηγίας. Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις του ελληνικού δικαίου ούτε περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση υπό στοιχείο α΄, ούτε εμφανίζουν τα χαρακτηριστικά που αναφέρονται υπό στοιχεία β΄ και γ΄ ως προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό ως κεφαλαιουχικής εταιρίας.

56. Σύμφωνα με το στοιχείο β΄, μια εταιρία είναι κεφαλαιουχική εταιρία αν τα μερίδιά της, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως σε χρηματιστήριο κράτους μέλους. Όπως ανέφερε η ίδια η Επιτροπή, τα μερίδια των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο.

57. Σύμφωνα με το στοιχείο γ΄, ως κεφαλαιουχική εταιρία υπό την έννοια της οδηγίας θεωρείται κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο που επιδιώκει σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης συγκαταθέσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους. Κατά την Επιτροπή, το ελληνικό δίκαιο προβλέπει ότι, όσον αφορά τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις, η συνεταιριστική μερίδα

επιτρέπεται να μεταβιβαστεί μόνον εάν αυτό προβλέπεται από το καταστατικό του οικείου συνεταιρισμού και εάν το διοικητικό συμβούλιο του συνεταιρισμού εγκρίνει τη μεταβίβαση. Επομένως, οι συνεταιριστικές μερίδες, όσον αφορά τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις του ελληνικού δικαίου, δεν μπορούν να μεταβιβάζονται σε τρίτους χωρίς προηγουμένη συγκατάθεση. Το ερώτημα αν οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις πληρούν το δεύτερο κριτήριο που αναφέρεται υπό στοιχείο γ΄ —την ευθύνη των μελών για τα χρέη της εταιρίας μόνον κατά το μέτρο της εισφοράς τους— μπορεί να μην εξεταστεί. Πράγματι, για να θεωρηθεί σύμφωνα με το στοιχείο γ΄ ως κεφαλαιουχική εταιρία, μια εταιρία πρέπει να πληροί αμφότερα τα κριτήρια που αναφέρονται εκεί. Αφού οι αγροτικοί συνεταιρισμοί ελληνικού δικαίου δεν πληρούν ούτε καν το πρώτο κριτήριο, δεν αποτελούν συνεπώς κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια του στοιχείου γ΄.

58. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, εξομοιώνει πάντως, για την εφαρμογή της οδηγίας 69/335, με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες όλες τις άλλες εταιρίες, τις ενώσεις προσώπων ή τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Το Δικαστήριο έχει δεχτεί ότι αυτή η διάταξη αποσκοπεί στο να αποφεύγεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση οικονομικώς ισοδυνάμων δραστηριοτήτων ανάλογα με την επιλογή αυτής ή εκείνης της νομικής μορφής [15].

59. Οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις ελληνικού δικαίου, για να αποτελούν κεφαλαιουχικές εταιρίες σύμφωνα με την παράγραφο 2, πρέπει επομένως να επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς.

60. Η Επιτροπή ορθώς επισημαίνει επ' αυτού ότι στο κριτήριο του κερδοσκοπικού σκοπού πρέπει να προσδίδεται ευρεία έννοια. Μια εταιρία δεν επιδιώκει σκοπό κερδοσκοπικό υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, της οδηγίας, μόνον στην περίπτωση που ο σκοπός της λειτουργίας της είναι η επιδίωξη αποδοτικότητας του κεφαλαίου, αλλά ακόμη και στην περίπτωση που, όπως συμβαίνει με μια αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, οι οικονομικές επιτυχίες της δραστηριότητάς της έχουν ως αποτέλεσμα άμεσα πλεονεκτήματα των μελών της καθώς και την οικονομική ενίσχυση της εταιρίας ως συνόλου αλληλέγγυων κοινωνών δικαιώματος, χωρίς αυτό να έχει ως αποτέλεσμα την καταβολή κανενός ποσού ως άμεσης απόδοσης των κεφαλαίων της εταιρίας. Εξάλλου, και η Ελληνική Κυβέρνηση παραδέχεται ότι τουλάχιστον μια κατηγορία των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, ήτοι οι «γεωργικοί συνεταιρισμοί» [16], επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό υπό την έννοια της οδηγίας και εξομοιώνονται επομένως με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες.

61. Εντούτοις, το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, της οδηγίας 69/335 παρέχει στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να μη θεωρούν ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς τις εταιρίες, τις ενώσεις προσώπων ή τα νομικά πρόσωπα που εξομοιώνονται, κατά την πρώτη περίοδο, με κεφαλαιουχικές εταιρίες. Στη συνέχεια, πρέπει επομένως να εξεταστεί αν η απαλλαγή των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων καλύπτεται από την παρεχομένη εδώ δυνατότητα εξαιρέσεως.

15 — Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1987, 112/86, Amro Aandelen Fonds (Συλλογή 1987, σ. 4453, σκέψη 10).

16 — Η υποσημείωση αυτή είναι άνευ σημασίας για το ελληνικό κείμενο.

62. Συναφώς, πρέπει να καθοριστεί τι νοείται υπό τη διατύπωση «δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη φόρου εισφοράς».

63. Το γράμμα της διατάξεως επιτρέπει πολλές ερμηνείες:

64. Αφενός, η διατύπωση αυτή θα μπορούσε να σημαίνει ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να αποκλείει, σύμφωνα με τη δεύτερη περίοδο, την εξομοίωση συνολικά και μόνο, ήτοι είτε να απαλλάσσει όλες τις μορφές εταιριών που εξομοιούνται με κεφαλαιουχικές εταιρίες είτε να μην απαλλάσσει καμία από αυτές. Η ερμηνεία αυτή όμως δεν θα ανταποκρινόταν στην έννοια και τον σκοπό της οδηγίας 69/335. Πράγματι, ένας από τους σκοπούς της, από τότε που τροποποιήθηκε με την τροποποιητική οδηγία 85/303 [17], είναι η κατάργηση του φόρου εισφοράς. Αν στο πλαίσιο του άρθρου 3, παράγραφος 2, επιτρεπόταν μόνον είτε να εξαιρούνται όλες ανεξαιρέτως οι εξομοιούμενες εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα, είτε να μην εξαιρείται καμία, θα δημιουργούνταν πολύ μεγάλο εμπόδιο για την κατάργηση του φόρου εισφοράς. Αντιθέτως, η κατάργηση του φόρου εισφοράς θα διευκολυνόταν αν η σχετική διαδικασία ήταν βαθμιαία. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεν έχει επομένως την έννοια ότι μόνον όλες οι εξομοιούμενες εταιρίες επιτρέπεται να απαλλάσσονται από τον φόρο εισφοράς [18].

65. Αφετέρου, το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, θα μπορούσε επίσης να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι τα κράτη μέλη είναι πλήρως ελεύθερα να εξαιρούν συγκεκριμένες εταιρίες ή ομάδες εταιριών από την εξομοίωση. Σκοπός της οδηγίας είναι εντούτοις να εξομοιώσει κατ' αρχήν όλες τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, όπως και τις εξομοιούμενες προς αυτές μορφές εταιριών, όσον αφορά τον φόρο εισφοράς. Σύμφωνα με το άρθρο 8, η οδηγία επιτρέπει τμηματικές απαλλαγές μόνο για συγκεκριμένους τομείς. Δεν θα ανταποκρινόταν προς τη γενική οικονομία της οδηγίας η δυνατότητα των κρατών μελών να εισάγουν, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, και άλλες τμηματικές εξαιρέσεις. Εξάλλου, η δυνατότητα εξαιρέσεως επιμέρους παραγωγικών κλάδων από τον φόρο εισφοράς θα δημιουργούσε τον κίνδυνο αντιφάσεως προς την απαγόρευση των ενισχύσεων του άρθρου 87 ΕΚ. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, δεν πρέπει επομένως να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι μπορούν να απαλλάσσονται απεριορίστως του φόρου εισφοράς συγκεκριμένες επιμέρους εταιρίες ή συγκεκριμένοι οικονομικοί κλάδοι.

17 — Βλ. υποσημείωση 2.

18 — Αυτό συνάγεται σαφέστερα από το γαλλικό κείμενο, στο οποίο χρησιμοποιείται για τις εξαιρούμενες εταιρίες ο ενικός αριθμός: «Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport.» Στο ελληνικό κείμενο αντιθέτως, όπως και στο γερμανικό κείμενο, χρησιμοποιείται ο πληθυντικός αριθμός: «Εν τούτοις, ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

66. Η δυνατότητα εξαιρέσεως που προβλέπει το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, πρέπει μάλλον να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένα κράτος μέλος μπορεί να εξαιρεί από την εφαρμογή της οδηγίας συγκεκριμένες *μορφές εταιριών* που εξομοιώνονται κατά την παράγραφο 1 με κεφαλαιουχικές εταιρίες, ήτοι αυτοτελείς νομικές μορφές.

67. Προς αυτή την κατεύθυνση οδηγεί επίσης η απόφαση Amro Andeelen Fonds, με την οποία το Δικαστήριο έκρινε ότι, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, «ορισμένες συγκεντρώσεις κεφαλαίων» επιτρέπεται να εξαιρούνται της εισπράξεως του φόρου εισφοράς[19]. Αυτή η ερμηνεία της διατάξεως εξυπηρετεί ιδίως τον επιδιωκόμενο από την οδηγία σκοπό της καταργήσεως του φόρου εισφοράς, διότι τα κράτη μέλη μπορούν να προχωρούν σταδιακά και, επομένως, με συγκεκριμένα και διαφανή μέτρα.

68. Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, δεν απαλλάσσονται όμως όλες οι συνεταιριστικές οργανώσεις από τον φόρο εισφοράς, αλλά μόνον οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις. Εκ πρώτης όψεως φαίνεται, επομένως, να εξαιρείται ένας οικονομικός τομέας από τον φόρο εισφοράς. Σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο πάντως, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις ρυθμίζονται από έναν αυτοτελή νόμο, ο οποίος ρυθμίζει εκτενώς τη δομή, τη σύσταση και την οργάνωση των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων.

19 — Απόφαση Amro Aandelen Fonds (παρατέθηκε στην υποσημείωση 15, σκέψη 12).

69. Η ίδια η Επιτροπή παραδέχθηκε ότι οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις υπόκεινται σε ειδικό νομικό καθεστώς. Σύμφωνα με αυτό, οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις αποτελούν αυτοτελή μορφή εταιρίας, η οποία σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, μπορεί να εξαιρείται του φόρου εισφοράς. Απλώς εν προκειμένω συμβαίνει μια αυτοτελής μορφή εταιρίας να αφορά έναν συγκεκριμένο οικονομικό τομέα. Ως προς το σημείο αυτό πρέπει να διευκρινιστεί ακόμη απλώς ότι θα απαγορευόταν σε ένα κράτος μέλος, να δημιουργεί, με σκοπό την καταστρατήγηση της απαγορεύσεως των τομεακών εξαιρέσεων, αυτοτελείς μορφές εταιριών για συγκεκριμένους οικονομικούς τομείς, προκειμένου να τις απαλλάσσει στη συνέχεια εγκύρως από τον φόρο εισφοράς. Όμως η Επιτροπή, στην υπό κρίση υπόθεση, δεν ανέφερε στοιχεία από τα οποία να συνάγεται ότι το ελληνικό δίκαιο έχει διαμορφωθεί με τέτοιο σκοπό καταστρατηγήσεως.

70. Αν οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις μπορούν να απαλλάσσονται εγκύρως του φόρου εισφοράς, τότε το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τις ενώσεις και τις συμπράξεις των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων.

71. Συνεπώς, η Ελληνική Δημοκρατία καλώς εξαίρεσε, με το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, του ελληνικού νόμου 1676/86, τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις, καθώς και τις ενώσεις και τις κοινοπραξίες τους από την εξομοίωση με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες και τις απάλλαξε επομένως από τον φόρο εισφοράς. Στην περίπτωση αυτή, δεν υφίσταται παράβαση των διατάξεων της οδηγίας 69/335.

β) Εξαίρεση για τις ναυτιλιακές εταιρίες

72. Εν τέλει, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον συμβιβάζεται με την οδηγία 69/335 η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών.

73. Σύμφωνα με την οδηγία 69/335, υπόκεινται στον φόρο εισφοράς κατ' αρχήν, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 1, όλες οι κεφαλαιουχικές εταιρίες και, σύμφωνα με το άρθρο 3, παράγραφος 2, οι εταιρίες που εξομοιώνονται με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, δηλαδή εκείνες οι εταιρίες ή ενώσεις προσώπων ή τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπό κερδοσκοπικό. Η συμπλοιοκτησία, οι ναυτιλιακές κοινοπραξίες και οι κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρίες αποτελούν είτε κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, είτε, εν πάση περιπτώσει, δεδομένου ότι επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό, εξομοιούμενες εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, με αποτέλεσμα να υπόκεινται κατ' αρχήν στον φόρο εισφοράς.

74. Εξαίρεση από τον φόρο εισφοράς των κεφαλαιουχικών εταιριών υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 είναι δυνατή μόνο στο πλαίσιο των αυστηρών προϋποθέσεων των άρθρων 8 και 9 της οδηγίας. Οι προϋποθέσεις αυτές όμως δεν συντρέχουν εν προκειμένω. Πράγματι, αφενός, η ναυτιλία δεν συγκαταλέγεται στους οικονομικούς κλάδους για τους οποίους το άρθρο 8 προβλέπει τη δυνατότητα τομεακών εξαιρέσεων. Αφετέρου, δεν συντρέχουν ούτε οι προϋποθέσεις της εξαιρετικής διατάξεως του άρθρου 9. Αν δηλαδή ένα κράτος μέλος προτίθεται να λάβει μέτρα υπό την έννοια του άρθρου 9, τότε οφείλει, ενόψει της εφαρμογής του άρθρου 97 ΕΚ, να ειδοποιήσει εγκαίρως την Επιτροπή. Η Ελλάδα όμως δεν προέβη στη διαδικασία αυτή όσον αφορά τις εξαιρέσεις που αποτελούν αντικείμενο της διαφοράς. Επειδή η Ελλάδα δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη από το άρθρο 9 διαδικασία, δεν χρειάζεται επίσης να εξεταστεί εν προκειμένω αν, στο πλαίσιο του άρθρου 9, επιτρέπονται καν οι τομεακές εξαιρέσεις.

75. Ούτε σύμφωνα με τα άρθρα 7, παράγραφος 1, και 4, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 μπορεί να δικαιολογηθεί η εξαίρεση για τη συμπλοιοκτησία, τις ναυτιλιακές κοινοπραξίες και τις κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρίες, διότι τα άρθρα αυτά προβλέπουν, σύμφωνα με το γράμμα τους, μόνο τη δυνατότητα της Ελλάδας να απαλλάσσει συγκεκριμένες *πράξεις* από τον φόρο εισφοράς. Εν προκειμένω όμως, οι ελληνικές διατάξεις δεν εξαιρούν μόνο συγκεκριμένες πράξεις από τον φόρο εισφοράς, αλλά εταιρίες συγκεκριμένου οικονομικού τομέα.

76. Το γεγονός ότι οι ναυτιλιακές εταιρίες, όπως ισχυρίζεται η Ελληνική Κυβέρνηση, ανέκαθεν απαλλάσσονταν του φόρου εισφοράς δεν αποτελεί εξάλλου δικαιολογία για απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς. Πράγματι, η οδηγία 69/335 δεν παρέχει δυνατότητα απαλλαγής αυτού του είδους.

77. Μια άλλη δυνατότητα απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς προβλέπει η οδηγία 69/335 μόνο για τις εταιρίες που εξομοιώνονται με τις κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2.

78. Επειδή στην περίπτωση αυτή πρόκειται για εξαιρετική διάταξη, το κράτος μέλος, το οποίο επικαλείται την εξαιρετική διάταξη, φέρει το βάρος αποδείξεως όσον αφορά τις προϋποθέσεις της. Η Ελλάδα θα έπρεπε, επομένως, να υποστηρίξει ότι οι εξαιρούμενες από τον φόρο εισφοράς συμπλοιοκτησίες, ναυτιλιακές κοινοπραξίες και ναυτιλιακές εταιρίες δεν αποτελούν κεφαλαιουχικές εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 1, αλλά, αντιθέτως, εξομοιούμενες μόνον εταιρίες υπό την έννοια του άρθρου 3, παράγραφος 2, με αποτέλεσμα να παρέχεται γι' αυτές μια πρόσθετη δυνατότητα απαλλαγής. Αν δηλαδή οι απαλλασσόμενες εταιρίες αποτελούσαν εξομοιούμενες εταιρίες, τότε αυτές θα μπορούσαν, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, να εξαιρούνται από τον φόρο εισφοράς, αν αποτελούν αυτοτελή μορφή εταιρίας. Επειδή όμως η Ελληνική Κυβέρνηση δεν το απέδειξε, δεν μπορεί εν προκειμένω να αιτιολογηθεί η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς ούτε κατά το άρθρο 3, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος.

79. Επομένως, η προβλεπόμενη στο ελληνικό δίκαιο φορολογική απαλλαγή της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των ναυτιλιακών εταιριών είναι αντίθετη προς την οδηγία 69/335.

80. Το συμπέρασμα αυτό δεν είναι αντίθετο προς την ανακοίνωση C(2004)43 της Επιτροπής σχετικά με τις κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσίων μεταφορών [20]. Στην ανακοίνωση αυτή, η Επιτροπή χαρακτηρίζει βέβαια τις φορολογικές διευκολύνσεις που παρέχουν τα κράτη μέλη ως μέτρα, τα οποία μπορούν να αποτελέσουν ένα μέσο για τη βελτίωση της ανταγωνιστικότητας του κοινοτικού στόλου έναντι πλοίων που έχουν νηολογηθεί σε τρίτες χώρες [21].

81. Από αυτή την ανακοίνωση της Επιτροπής δεν μπορεί πάντως να συναχθεί κανένα στοιχείο σχετικά με τη νομιμότητα των φορολογικών απαλλαγών στο πλαίσιο της οδηγίας 69/335. Πρώτον, η ανακοίνωση αυτή επιδιώκει έναν άλλο σκοπό· σκοπός της είναι ο καθορισμός μόνον των κριτηρίων σύμφωνα με τα οποία η Επιτροπή εγκρίνει τις κρατικές ενισχύσεις για τις θαλάσσιες μεταφορές, δυνάμει των κοινοτικών κανόνων και διαδικασιών και σύμφωνα με το άρθρο 87, παράγραφος 3, στοιχείο γ΄, ΕΚ ή το άρθρο 86, παράγραφος 2, ΕΚ [22]. Δεύτερον, πρόκειται για απλή ανακοίνωση, η οποία, στο πλαίσιο της ιεραρχίας των νομικών κανόνων, είναι υποδεέστερη της οδηγίας 69/335 και δεν μπορεί, επομένως, να καθορίζει το πεδίο εφαρμογής και το περιεχόμενο της οδηγίας αυτής.

82. Ούτε από το άρθρο 80, παράγραφος 2, ΕΚ, στο οποίο παραπέμπει η Ελληνική Κυβέρνηση, προκύπτει διαφορετικό συμπέρασμα. Το άρθρο 80, παράγραφος 2, ΕΚ

20 — ΕΕ 2004, C 13, σ. 3 έως 12.

21 — Ανακοίνωση της Επιτροπής (παρατέθηκε στην υποσημείωση 20, σ. 6).

22 — Ανακοίνωση της Επιτροπής (παρατέθηκε στην υποσημείωση 20, σ. 5).

αποτελεί αυτοτελή νομική βάση για τις διατάξεις περί ναυτιλίας. Κατά την άποψη της Ελληνικής Κυβερνήσεως, η οδηγία 69/335 δεν έχει επομένως εφαρμογή στη ναυτιλία. Αντιθέτως, για τον τομέα αυτόν χρειάζεται ιδιαίτερη ρύθμιση βασιζόμενη στο άρθρο 80, παράγραφος 2. Η επιχειρηματολογία αυτή, εντούτοις, δεν πείθει. Από το άρθρο 80, παράγραφος 2, ΕΚ δεν μπορεί να συναχθεί ότι σε οριζόντιους τομείς πρέπει εκάστοτε να θεσπίζονται ειδικές ρυθμίσεις για τη θαλάσσια ναυτιλία.

Γ — *Περιορισμός των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως*

83. Το Βασίλειο της Ισπανίας ζήτησε με το υπόμνημα παρεμβάσεώς του να μην έχει η απόφαση αναδρομικά αποτελέσματα. Προς αιτιολόγηση του αιτήματός του, παραπέμπει, αφενός, στο γεγονός ότι μεταξύ της κοινοποιήσεως του επίμαχου ελληνικού νόμου στην Επιτροπή και της κινήσεως της διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως υπάρχει χρονικό διάστημα 18 ετών και ότι η Ελλάδα ήταν καλόπιστη κατά τη χρονική αυτή περίοδο. Αφετέρου, οι αξιώσεις για επιστροφές φόρου, στις οποίες θα μπορούσε ενδεχομένως να οδηγήσει η απόφαση, θα προκαλούσαν σοβαρή οικονομική βλάβη στην Ελλάδα. Με τις παρατηρήσεις της επί του υπομνήματος παρεμβάσεως του Βασιλείου της Ισπανίας, η Ελληνική Κυβέρνηση συμφώνησε με την ανάλυση αυτή του Βασιλείου της Ισπανίας και υπέβαλε και αυτή, επικουρικά, το αίτημα περιορισμού των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως.

84. Η δυνατότητα διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 231, παράγραφος 2, ΕΚ μόνο για την προσφυγή ακυρώσεως. Πέραν αυτού, όσον αφορά τη διαδικασία για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, το Δικαστήριο έχει διατάξει, βάσει της γενικής αρχής της ασφάλειας δικαίου, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως. Ακόμη και στο πλαίσιο διαδικασιών διαπιστώσεως παραβάσεως της Συνθήκης το Δικαστήριο έχει εξετάσει τη δυνατότητα διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως [23]. Αν η απόφαση που εκδίδεται κατόπιν διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως της Συνθήκης παράγει, λόγω της περιλαμβανομένης σ' αυτήν ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου, αποτελέσματα τα οποία βαίνουν πέραν της απλής διαπιστώσεως της παραβάσεως της Συνθήκης, μπορεί υπό ορισμένες συνθήκες να συντρέχει λόγος διαχρονικού περιορισμού των αποτελεσμάτων της.

85. Στην υπό κρίση υπόθεση, εντούτοις, δεν συντρέχουν καν οι γενικές προϋποθέσεις για αυτόν τον περιορισμό. Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, αυτός ο περιορισμός είναι δυνατός μόνον κατ' εξαίρεση, αν συντρέχουν δύο προϋποθέσεις [24]: πρώτον, πρέπει να υπάρχει κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων οφειλομένων ιδίως στον μεγάλο αριθμό των εννόμων σχέσεων που είχαν συσταθεί καλοπίστως βάσει ρυθ-

23 — Βλ. αποφάσεις της 19ης Μαρτίου 2002, C-426/98, Επιτροπή κατά Ελλάδας (Συλλογή 2002, σ. I-2793, σκέψεις 40 επ.), και της 24ης Σεπτεμβρίου 1998, C-35/97, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1998, σ. I-5325, σκέψεις 49 επ.), και, όσον αφορά την καθ' υπόθεση μόνο δυνατότητα περιορισμού των αποτελεσμάτων της αποφάσεως στο πλαίσιο διαδικασίας διαπιστώσεως παραβάσεως της Συνθήκης, απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 92).

24 — Βλ., εκτός από τις αποφάσεις που παρατίθενται στην υποσημείωση 23, και τις αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 2005, C-209/03, Bidar (Συλλογή 2005, σ. I-2119, σκέψη 69), και της 20ής Σεπτεμβρίου 2001, C-184/99, Grzelczyk (Συλλογή 2001, σ. I-6193, σκέψη 53).

μίσεως η οποία εθεωρείτο εγκύρως θεσπισθείσα και, δεύτερον, οι ιδιώτες και οι εθνικές αρχές πρέπει να είχαν ωθηθεί σε συμπεριφορά μη σύμφωνη προς την κοινοτική νομοθεσία λόγω αντικειμενικής και σοβαρής αβεβαιότητας ως προς το περιεχόμενο των κοινοτικών διατάξεων, αβεβαιότητας στη δημιουργία της οποίας είχε συμβάλει ενδεχομένως και η συμπεριφορά άλλων κρατών μελών ή της Επιτροπής.

86. Στην υπό κρίση υπόθεση, πάντως, δεν συντρέχει η πρώτη προϋπόθεση. Η Ελληνική Δημοκρατία δεν έχει προσδιορίσει επαρκώς ποιες σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις θα μπορούσε να έχει γι' αυτήν η αποδεχομένη το αίτημα της προσφυγής απόφαση, αλλά συμφώνησε απλώς με την ανάλυση της Ισπανικής Κυβερνήσεως. Η Ισπανική Κυβέρνηση, από την πλευρά της, αναφέρθηκε όμως μόνο γενικώς σε σοβαρές οικονομικές ζημίες για την Ελλάδα. Εξάλλου, η Ισπανική Κυβέρνηση δεν επικαλέσθηκε ούτε δικές της οικονομικές ζημίες.

V — Επί των δικαστικών εξόδων

87. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή υπέβαλε σχετικό αίτημα και η Ελληνική Δημοκρατία ηττήθηκε ως προς τα δύο από τα τρία σκέλη της βάσης της προσφυγής, τα οποία έχουν ουσιαστικά την ίδια βαρύτητα, η Ελληνική Δημοκρατία πρέπει να καταδικαστεί στα δύο τρίτα των δικαστικών εξόδων. Επειδή η Ελληνική Δημοκρατία δεν υπέβαλε αίτημα σχετικό με τα δικαστικά έξοδα, έκαστος των διαδίκων φέρει κατά τα λοιπά τα δικά του έξοδα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 69, παράγραφος 5, του Κανονισμού Διαδικασίας.

88. Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει, σύμφωνα με το άρθρο 69, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας, τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε λόγω της παρεμβάσεως.

VI — Πρόταση

89. Προτείνω, επομένως, στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Η Ελληνική Δημοκρατία, με τις νομοθετικές της ρυθμίσεις περί επιβολής φόρου για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας ή τη μεταφορά της έδρας της

πραγματικής διευθύνσεως, καθώς και περί απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων.

2) Η προσφυγή απορρίπτεται κατά τα λοιπά.

3) Η Ελληνική Δημοκρατία καταδικάζεται στα δύο τρίτα των δικαστικών εξόδων. Κατά τα λοιπά, οι διάδικοι φέρουν οι ίδιοι τα έξοδά τους.

4) Το Βασίλειο της Ισπανίας φέρει τα δικά του δικαστικά έξοδα.»