FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 15 februari 2007 [1]

I — Inledning

1. I detta fördragsbrottsförfarande kritiserar kommissionen Republiken Grekland för att inte på ett korrekt sätt ha införlivat direktiv 69/335/EEG om indirekta skatter på kapitalanskaffning [2] (nedan kallad bolagsskatt).

2. Enligt kommissionens uppfattning strider för det första de grekiska bestämmelserna om beskattning av överföring av sätet för kapitalassociationer till Grekland mot direktivet.

3. För det andra anser kommissionen att de grekiska bestämmelserna, enligt vilka jordbrukskooperativ, sammanslutningar och konsortier av dessa samt rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av olika slag är befriade från skatt, är oförenliga med bestämmelserna i direktiv 69/335.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Direktiv 69/335*

4. Direktivets grundläggande syfte framgår av det andra skälet.

"De indirekta skatter på kapitalanskaffning som är i kraft i medlemsstaterna, dvs. indirekta skatter på inkomsterna i företag och skatt på värdepapper, leder till diskriminering, dubbelbeskattning och skillnader som hindrar den fria rörligheten för kapital

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25) i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 om ändring av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335).

och skall följaktligen undanröjas genom harmonisering."

5. I de andra och tredje skälen i ändringsdirektivet 85/303 [3] anges den utvidgade målsättningen för direktivet och bakgrunden till den.

"De ekonomiska verkningarna av bolagsskatten är ogynnsamma för en ombildning och utveckling av företagen. De är särskilt negativa i den nuvarande konjunkturen då det är ytterst angeläget att främja investeringar.

För att uppnå detta är sannolikt den bästa lösningen att avskaffa bolagsskatten. ..."

6. Greklands situation efter anslutningen till Europeiska unionen har särskilt beaktats i det femte skälet i ändringsdirektivet 85/303.

"Den 1 juli 1984 fanns det ingen bolagsskatt i Grekland. Det bör därför ges möjlighet att införa en sådan skatt i detta land och befria vissa transaktioner från denna."

I enlighet därmed har det i direktivet föreskrivits vissa särskilda bestämmelser för Grekland.

7. I artikel 1 i direktiv 69/335 anges de olika sätt på vilka bolagsskatten i princip skall tas ut. Dessa anges nedan:

"Medlemsstaterna skall i enlighet med bestämmelserna i artiklarna 2–9 påföra en harmoniserad skatt på kapitaltillskott för kapitalassociationer, nedan kallad bolagsskatt."

8. De företag som är skattepliktiga anges i artikel 3.1.

"Kapitalassociationer i den mening som avses i detta direktiv är

a) ...

3 — Se ovan fotnot 2.

b) varje företag, sammanslutning eller juridisk person vars kapital- eller förmögenhetsandelar är börsnoterade i en av medlemsstaterna,

c) varje företag, sammanslutning eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte, vars medlemmar har rätt att utan föregående tillstånd sälja till tredje man och vars medlemmar endast iklätt sig skyldigheten att med sin andel svara för företagets, sammanslutningens eller den juridiska personens skulder."

9. Enligt artikel 3.2 utvidgas direktivets tillämpningsområde till att gälla vissa bestämda företag, sammanslutningar eller juridiska personer som inte är kapitalassociationer. Medlemsstaterna har dock rätt att skattemässigt behandla dessa företag på annat sätt.

"2) Vid tillämpningen av detta direktiv likställs alla andra företag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte med kapitalassociationer. En medlemsstat kan dock vid påförande av bolagsskatt låta bli att betrakta dem som sådana."

10. De transaktioner för vilka medlemsstaterna får ta ut bolagsskatt regleras i artikel 4 enligt följande:

"1) Bolagsskatt skall påföras vid nedan angivna transaktioner:

a) Bildande av en kapitalassociation.

...

g) Överförande från en medlemsstat till en annan av den verkliga ledningens säte för ett företag, en sammanslutning eller juridisk person om dessa för uttagande av bolagsskatt anses vara en kapitalassociation i den sistnämnda staten men inte i den förra.

h) Överförande från en medlemsstat till en annan av det i bolagsordningen stadgade sätet för ett företag, en sammanslutning eller juridisk person som har sitt verkliga säte i ett tredje land och som för uttagande av bolagsskatt anses vara en kapitalassociation i den sistnämnda staten men inte i den förra.

2) ...

Republiken Grekland har dock fastställt för vilka av de ovan angivna transaktionerna som den påför bolagsskatt.

3) Som skäl i den mening som avses i punkt 1 a gäller inte ändringar av stiftelseurkunden eller bolagsordningen för en kapitalassociation av vilket slag de än må vara, särskilt inte för

...

b) överförande av den verkliga ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet för ett företag, en sammanslutning eller juridisk person från en medlemsstat till en annan, om dessa för uttagandet av bolagsskatt anses vara kapitalassociationer i båda medlemsstaterna.

..."

11. I artikel 7.1 och 7.2 föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall inte belägga de transaktioner som den 1 juli 1984 var undantagna från skatteplikt eller som då var föremål för en skattesats på 0,50 procent eller lägre med skatt på kapitaltillskott. Undantaget skall dock inte omfatta de transaktioner som avses i artikel 9.

...

Republiken Grekland skall fastställa vilka transaktioner som skall undantas från skatt på kapitaltillskott.

2. Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än de som avses i punkt 1 antingen undanta transaktionerna från skatteplikt på kapitaltillskott eller påföra skatter med en enhetlig skattesats om högst 1 procent."

12. Därutöver är det enligt artikel 8 tillåtet att befria följande kapitalassociationer från bolagsskatt:

"Utan att det påverkar tillämpningen av artikel 7.1 kan medlemsstaterna befria följande företag från skatt för de transaktioner som anges i artikel 4.1 och 4.2.

— Kapitalassociationer som är allmänna inrättningar såsom företag som svarar för offentliga transporter eller hamn-

drift, är vatten-, gas- eller elektricitetsverk, såvida deras kapital till minst hälften ägs av staten eller andra organ.

— Kapitalassociationer som enligt sin bolagsordning och i praktiken uteslutande och direkt har till syfte att främja kulturella eller allmännyttiga ändamål, välgörenhet eller folkbildning."

13. De förutsättningar under vilka medlemsstaterna i övrigt kan göra undantag från bolagsskatt anges i artikel 9 enligt nedan:

"För vissa slag av transaktioner eller kapitalassociationer kan befrielse, sänkning eller höjning av skattesatserna ske för att uppnå skattemässig rättvisa, av sociala skäl eller för att göra det möjligt för en medlemsstat att ta hänsyn till viss speciell situation. Om en medlemsstat avser att vidta en sådan åtgärd skall den i enlighet med artikel 102 i fördraget inom utsatt tid anmäla detta till kommissionen."

B — *Nationell lagstiftning*

14. I Grekland gäller lag nr 1676/86 om införlivande av direktiv 69/335. Enligt artikel 17 i den grekiska lagen omfattas handelsbolag, konsortier av näringsidkare, sammanslutningar av olika storlek och alla andra företag, juridiska personer eller föreningar som bedriver verksamhet i vinstsyfte av bolagsskatt.

15. Skattepliktiga transaktioner som t.ex. bildande av en kapitalassociation, ombildning till en kapitalassociation eller en ökning av företagets förmögenhet behandlas i artikel 18. I det andra stycket i artikel 18 c och d jämställs överförandet av en juridisk persons verkliga säte i den mening som avses i artikel 17 från en medlemsstat till Grekland, såvida dessa juridiska personer inte är skattepliktiga i ursprungsmedlemsstaten. Detsamma gäller överförandet från en medlemsstat till Grekland av det i bolagsordningen stadgade sätet för en juridisk person, vars verkliga säte för verksamheten finns i ett tredjeland.

16. Av artikel 18.4 framgår det dock klart att överförandet av den verkliga ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet för en juridisk person i den mening som avses i artikel 17 inte innebär något kapitaltillskott och därmed inte leder till någon skattepliktig transaktion och av artikel 18.4 framgår det klart att det därmed inte utgör någon skattepliktig transaktion, om den juridiska personen är skattepliktig i ursprungsmedlemsstaten.

17. Enligt artikel 22 a i den grekiska lagen är jordbrukskooperativ av olika storlek, inklu-

sive alla sammanslutningar och konsortier av dessa samt enligt artikel 22 b rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av varje slag befriade från varje form av bolagsskatt.

18. Jordbrukskooperativ omfattas av lag nr 2810/2000 som bland annat reglerar deras bildande, uppbyggnad och organisation.

III — Det administrativa förfarandet och parternas yrkanden

19. Efter en inledande undersökning enligt gällande bestämmelser väckte kommissionen den 19 april 2005 följande talan, i vilken kommissionen har yrkat att domstolen skall

— fastställa att Republiken Grekland har åsidosatt sina skyldigheter enligt direktiv 69/335/EEG genom sin rättsliga reglering för påförande av bolagsskatt på placering av det stadgeenliga sätet eller det verkliga sätet och befrielse från sådan skatt för alla jordbrukskooperativ av olika storlek och sammanslutningar eller konsortier samt rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av alla slag, och

— förplikta Republiken Grekland att ersätta rättegångskostnaderna.

20. Republiken Grekland har yrkat att domstolen skall

— ogilla talan.

21. Konungariket Spanien, som genom beslut av den 19 september 2005 har tillåtits att intervenera, har yrkat att domstolen skall

— ogilla talan och förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna, eller

— i andra hand begränsa domens rättsverkningar i tiden, om domstolen bifaller talan om fördragsbrott.

IV — Bedömning

A — *Upptagande till sakprövning*

22. Grekland har inte uttryckligen anfört att talan inte kan upptas till sakprövning. Den grekiska regeringen skulle dock kunna ifrågasätta detta genom att invända att lag nr 1676/86 som syftar till att införliva direktivet i den nationella lagstiftningen överlämnades redan i september 1986 till kommissionen som ett lagförslag, inklusive kommissionens här omtvistade bestämmelser. Mellan anmälan av lagförslaget och kommissionens motiverade yttrande av den 1 april 2004 har det alltså gått nästan 18 år. Innan den inledande undersökning som ligger till grund för denna talan påbörjades hade kommissionen inte vid någon tidpunkt meddelat den grekiska regeringen att den eventuellt har åsidosatt sina skyldigheter enligt direktivet.

23. I artikel 226 i fördraget föreskrivs det dock inte någon tidsfrist för att väcka talan. Enligt domstolens rättspraxis är dess beslut om prövning av ett fördragsbrottsförfarande inte beroende av om kommissionen iakttar någon bestämd tidsfrist, innan den inleder en undersökning eller väcker talan. Kommissionen har tvärtom ett utrymme för skönsmässig bedömning och det är inte domstolens sak att kontrollera denna bedömning [4].

24. Något annat kan egentligen bara förekomma om en inledande undersökning tar orimligt lång tid i anspråk och gör det svårare för den berörda medlemsstaten att bemöta kommissionens argument och att dess rätt till försvar därigenom åsidosätts [5]. Om motsvarande gäller i ett fall då den inledande undersökningen visserligen inte alltför länge dragit ut på tiden, men fördragsbrottsförfarandet har inletts en mycket lång tid efter det att den omtvistade åtgärden vidtagits, kan det diskuteras hur man skall ställa sig. Det ankommer således på den berörda medlemsstaten att styrka att dess rätt till försvar har påverkats negativt [6]. I förevarande fall har den grekiska regeringen dock inte anfört att dess möjlighet till försvar har påverkats av det faktum att fördragsbrottsförfarandet inleddes vid en så pass sen tidpunkt.

4 — Se bland annat dom av den 10 maj 1995 i mål C-422/92, kommissionen mot Tyskland (REG 1995, s. I-1097), punkt 18, om väckande av talan mer än sex år efter ikraftträdandet av den angripna bestämmelsen, dom av den 16 maj 1991 i mål C-96/89, kommissionen mot Nederländerna (REG 1991, s. I-2461), punkt 15, och dom av den 1 juni 1994 i mål C-317/92, kommissionen mot Tyskland (REG 1994, s. I-2039), punkt 4.

5 — Domen i målet kommissionen mot Nederländerna (ovan fotnot 4), punkt 16.

6 — Se domen i målet kommissionen mot Nederländerna (ovan fotnot 4), punkterna 14–16, dom av den 21 januari 1999 i mål C-207/97, kommissionen mot Belgien (REG 1999, s. I-275), punkt 24 och följande punkt, och dom av den 8 december 2005 i mål C-33/04, kommissionen mot Luxemburg (REG 2005, s. I-10629), punkt 76.

25. Den grekiska regeringen har därutöver – utan att ha tagit upp frågan om talan kan upptas till sakprövning – anfört att den avhållit sig från att inleda ett förfarande enligt artikel 9 i direktiv 69/335/EEG, eftersom kommissionen inte reagerade på anmälan av de bestämmelser som här är föremål för talan.

26. Enligt artikel 9 i direktivet kan under vissa förutsättningar undantag ges för påförandet av bolagsskatt. Medlemsstaten måste då inom föreskriven tid anmäla detta till kommissionen. Det faktum att kommissionen då inte vidtar någon åtgärd kan ge en medlemsstat intrycket av att detta inte är nödvändigt enligt artikel 9 men det innebär inte att ett fördragsbrottsförfarande är uteslutet. Ty detta förfarande är inte till för att genomföra kommissionens befogenheter som eventuellt skulle kunna förloras genom att inte låta en medlemsstat åberopa sig på en undantagsklausul. Snarare syftar ett fördragsbrottsförfarande till att objektivt konstatera om det skett en överträdelse av gemenskapsrätten [7]. I övrigt har en medlemsstat både under och efter ett fördragsbrottsförfarande möjlighet att med kommissionens medverkan utverka ett undantag i enlighet med det i artikel 9 i direktivet föreskrivna förfarandet.

27. Talan kan därmed tas upp till prövning.

7 — Se endast dom av den 4 april 2006 i mål C-508/03, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2006, s. I-3969), punkt 67.

B — *Motivering*

28. Enligt kommissionens uppfattning strider de grekiska bestämmelserna mot direktiv 69/335 i tre avseenden. För det första när det är fråga om anknytningen vad gäller beskattningen av huvudkontoret (se nedan under 1), för det andra vad gäller befrielse för vissa bestämda företag från bolagsskatt, nämligen jordbrukskooperativ (se nedan under 2 a) samt rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag (se nedan under 2 b).

1. Betydelsen av det i bolagsordningen stadgade sätet eller den verkliga ledningens säte för beskattningen

29. Kommissionen anser att Republiken Grekland inte på ett korrekt sätt har införlivat artikel 4.1 g och h samt punkt 3 b i direktiv 69/335. Dessa bestämmelser reglerar förutsättningarna för att ta ut bolagsskatt vid överförandet från en medlemsstat till en annan av det i bolagsordningen stadgade sätet eller den verkliga ledningens säte för ett företag (nedan också kallat huvudkontoret).

30. Enligt kommissionens uppfattning fastställs i direktiv 69/335 det kriterium som är avgörande för frågan om beskattning av

placeringen av huvudkontoret i de fall då företaget i ursprungsstaten uppfyller kraven på en kapitalassociation. Enligt de grekiska bestämmelserna är däremot ett skatteuttag på huvudkontoret beroende av om det berörda företaget har påförts skatt i ursprungsstaten (i så fall skall huvudkontoret inte beskattas) eller om ingen skatt har påförts (i så fall skall huvudkontoret beskattas).

31. Den grekiska regeringen har i sitt svar kritiserat kommissionen för att ha missförstått den grekiska bestämmelsen och betonat att den grekiska lagstiftningen inte är inriktad på frågan huruvida en bolagsskatt har tagits ut i ursprungsstaten utan snarare på om företaget i princip är skattepliktigt i den staten [8]. Om ett företag inte är skattepliktigt i ursprungsstaten skulle placeringen av dess huvudkontor till Grekland beskattas men om det däremot är skattepliktigt där skulle placeringen av det förbli obeskattat. Enligt den grekiska regeringens uppfattning motsvarar detta kriterium det som avses i direktivet. Enligt kommissionens uppfattning är dock inte heller detta skattepliktskriterium förenligt med direktivet.

8 — Att den grekiska regeringen först i sitt svaromål har tagit upp denna skillnad är irrelevant, eftersom ingenting hindrar en medlemsstat från att anföra viktiga argument först efter det att den fått det motiverade yttrandet, se dom av den 16 september 1999 i mål C-414/97, kommissionen mot Spanien (REG 1999, s. I-5585), punkt 19.

32. Nedan skall det alltså undersökas om kriteriet för skatteplikt i den grekiska lagstiftningen innebär ett korrekt införlivande av direktivet. Artikel 4 i direktiv 69/335 skall därför närmare analyseras.

33. Enligt artikel 4.1 g omfattas överförandet av ett företags, en sammanslutnings eller juridisk persons verkliga säte från en medlemsstat till en annan av bolagsskatt, såvida detta för uttagande av denna skatt betraktas som en kapitalassociation i mottagarstaten men däremot inte i ursprungsstaten. Artikel 4.1 h är en parallell bestämmelse som gäller om sätet för ett företag, en sammanslutning eller annan juridisk person som har sitt verkliga säte i tredjeland, överförs från en medlemsstat till en annan.

34. Enligt artikel 4.3 b i direktiv 69/335 skall bland annat följande transaktion inte betraktas som ett skäl att påföra bolagsskatt på en kapitalassociation, nämligen överförandet av den verkliga ledningens säte eller det i bolagsordningen stadgade sätet för ett företag, en sammanslutning eller juridisk person från en medlemsstat till en annan, om dessa för påförandet av skatt betraktas som en kapitalassociation i båda medlemsstaterna.

35. Därefter skall det fastställas om det i den grekiska lagstiftningen tillämpade *skattepliktskriteriet* inte motsvarar ordalydelsen i direktiv 69/335. Den grekiska regeringen har anfört att det av den tillämpade kriteriet leder till identiska resultat. I min prövning av denna invändning måste jag alltså undersöka i vilka fall ett säte har överförts, så att bolagsskatt skall påföras. I ett andra steg skall det därefter prövas huruvida det kriterium som skall tillämpas enligt grekisk rätt leder till samma resultat i samtliga fall.

36. Enligt ordalydelsen i artikel 4.1 g och h utgör överföring av sätet vidare grund för att ta ut bolagsskatt, om det berörda företaget i mottagarstaten för *uttagande av bolagsskatt anses vara en kapitalassociation,* medan det i ursprungsstaten *inte* anses som en kapitalassociation. Förutsättningen för att denna bestämmelse skall vara tillämplig är således att företaget anses vara en kapitalassociation. Härvid hänvisas i artikel 4 till artikel 3.2 i direktivet, vars terminologi också används. I första meningen i artikel 3.2 fastläggs att vid tillämpningen av direktivet likställs alla andra företag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte med kapitalassociationer. I den andra meningen anges att en medlemsstat *vid påförande av bolagsskatt kan låta bli att betrakta dem som kapitalassociationer.* Eftersom dessa likställda företag på detta sätt kan falla utanför tillämpningsområdet för kapitalassociationer, anges regler för bolagets säte i artikel 4.1.

37. Vad avser företag som faller under artikel 3.1 i direktiv 69/335 är det i princip inte möjligt att undanta dem från tillämpningsområdet för kapitalassociationer. I denna bestämmelse definieras nämligen kapitalassociationer slutgiltigt och bindande för samtliga medlemsstater. Dels uppräknas de explicit, dels anges under vilka förutsättningar det är fråga om en kapitalassociation i direktivets mening. Det är härvid inte möjligt att för en medlemsstat att, vad avser påförande av bolagsskatt, inte anse att ett av dessa företag är en kapitalassociation. Enligt artikel 4.3 b kan sätet för de företag som anges i artikel 3.1 aldrig spela någon roll för skattefrågan, eftersom de enligt direktivet såväl i ursprungsstaten som i mottagarstaten tvingande skall anses som kapitalassociationer.

38. Kommissionen medger att den grekiska regeringen vid tillämpningen av kriteriet i direktivet och det i den grekiska lagstiftningen tillämpade kriteriet för "skatteplikt" i vissa sammanhang kan leda till samma resultat. Om ett företag i en ursprungsstat inte betraktas som en kapitalassociation,

omfattas dess säte enligt artikel 4.1 g och h av bolagsskatt. Om ett företag i sin ursprungsstat inte betraktas som en kapitalassociation, och inte heller är skattepliktigt där, leder det grekiska kriteriet inte till något avvikande resultat.

39. Situationen är dock en annan om alla transaktioner enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 är befriade från bolagsskatt i ursprungsstaten.

40. Om förändrat säte i denna konstellation skall behandlas enligt artikel 4.1 g och h (vilket medför att det skall beläggas med bolagsskatt) eller enligt artikel 4.3 b (vilket medför att det inte omfattas av bolagsskatt) avgörs likaledes av frågan huruvida ett företag i ursprungsstaten "för uttagande av bolagsskatt anses vara en kapitalassociation" [9].

41. Man kan förvisso se det så att ett företag som i en stat som har avskaffat bolagsskatten inte längre kan anses som en kapitalassociation vad avser bolagsskatten, eftersom bolagsskatt inte längre tas ut. Vid detta synsätt är artikel 4.1 tillämplig, varför överförande av säte skall beläggas med bolagsskatt.

42. Denna lösning är inte övertygande. Lösningen innebär att man utgår ifrån att den nationella rätten är avgörande för huruvida det är fråga om en kapitalassociation. Så är emellertid inte fallet. Tvärtom läggs i artikel 3 slutgiltigt fast vilka företag som skall anses som kapitalassociationer vad gäller påförande av bolagsskatt. Nationell rätt är bara av betydelse vad gäller möjligheten att undanta vissa företag som *inte* är kapitalassociationer från bestämmelsen om företag som skall jämställas med kapitalassociationer i artikel 3.2. Även när en medlemsstat har avskaffat bolagsskatten enligt artikel 7.2, är artikel 3 i direktivet den bestämmelse som avgör frågan vilka företag som skall anses som kapitalassociationer. Med detta synsätt skall frågan om påförande av skatt vid överförande av säte i princip avgöras enligt artikel 4.3, det vill säga transaktionen skall inte påföras bolagsskatt.

43. Denna uppfattning har stöd i domstolens dom i målet Senior Engineering. [10] I detta mål ansåg nämligen domstolen att det enda

9 — Bestämmelserna om överförande av säte ändrades inte när artikel 7.2 infördes genom ändringsdirektiv 85/303 (ovan fotnot 2).

10 — Dom av den 12 januari 2006 i mål C-494/03, Senior Engineering (REG 2006, s. I-525), punkt 43.

som är avgörande för vilken stat som skall ta ut skatt är huruvida en skattepliktig transaktion har ägt rum i landet i direktivets mening. Härvid saknar det betydelse att den berörda staten har avskaffat bolagsskatten enligt artikel 7.2. Domstolen har tagit upp denna punkt i sitt uttalande att direktiv 69/335 inte får tolkas så, att en medlemsstat får utnyttja en annan medlemsstats skattemässiga återhållsamhet för att öka sina egna skatteintäkter. [11]

44. I enlighet härmed är det enda avgörande i den konstellation som här är i fråga huruvida ett företag enligt artikel 3 i direktivet skall anses vara bolagsskattepliktigt. Det saknar härvid betydelse att en medlemsstat inte tar ut bolagsskatt längre.

45. Denna tolkning av direktiv 69/335 överensstämmer för övrigt med direktivets målsättning, vilket enligt direktivets ändrade lydelse är att bolagsskatten skall avskaffas. [12] Om en medlemsstat uppfyller denna målsättning och avskaffar bolagsskatten, får inte reglerna om sätet inte tolkas så, att medlemsstatens beslut förlorar sin verkan genom beskattning i mottagarstaten. Denna tolkning har också stöd i målet att på bästa möjliga sätt förverkliga grundfriheterna, i förevarande fall etableringsfriheten, eftersom denna tolkning underlättar att ett säte överförs till en annan medlemsstat.

46. Jag anser därför sammanfattningsvis att omständigheten att ursprungsstaten har avskaffat bolagsskatten enligt artikel 7.2 inte får leda till att ett överförande av sätet för ett företag som enligt direktivet definieras som en kapitalassociation skall påföras bolagsskatt.

47. Vid tillämpningen av kriteriet i den grekiska lagstiftningen – det berörda företagets skatteskyldighet i ursprungsstaten – kommer man vid den undersökta konstellationen tvärtom fram till en annan slutsats. Om en kapitalassociation enligt lagstiftningen i ursprungsstaten inte längre omfattas av bolagsskatt för sina transaktioner, är det enligt grekisk lagstiftning – som den grekiska regeringen vid domstolsförfarandet själv har medgett – inte skattepliktigt. Enligt det i den grekiska lagstiftningen tillämpade kriteriet skulle därmed i denna konstellation placeringen av huvudkontoret alltid omfattas av bolagsskatt, vilket är något annat än vid tillämpningen av kriteriet för kvalificering som kapitalassociation.

11 — Domen i målet Senior Engineering (ovan fotnot 10), punkt 43.

12 — Se det tredje skälet i ändringsdirektivet 85/303 (ovan fotnot 2). Ursprungligen syftade direktiv 69/335 till att avskaffa diskriminering och dubbelbeskattning, se de andra och sjätte skälen i det direktivet.

48. Det i den grekiska lagstiftningen tillämpade kriteriet leder alltså, tvärtemot vad den grekiska regeringen har anfört, åtminstone inte i samtliga fall, inte till samma resultat som det i direktivet tillämpade kriteriet för kvalificering som kapitalassociation. Genom att välja kriteriet skatteplikt har Republiken Grekland därmed inte på ett korrekt sätt införlivat direktivet.

49. Konungariket Spanien har som intervenient i detta förfarande hänvisat till att det i Spanien finns motsvarande bestämmelser som i den grekiska lagstiftningen. Det sätt på vilket den spanska och grekiska lagstiftningen utformats är enligt Spanien nödvändigt för att förebygga bedrägerier och skatteflykt.

50. Av fast rättspraxis framgår att det inte är tillåtet att åberopa gemenskapsrätten för bedrägliga eller oegentliga syften. Det betyder att tillämpningen av gemenskapsbestämmelserna inte får gå så långt att missbruk från näringsidkarnas sida skyls över, det vill säga vad gäller transaktioner som inte görs i samband med normala affärstransaktioner utan endast har till syfte att på ett oegentligt sätt komma i åtnjutande av fördelar som ingår i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna [13]. Att utnyttja de möjligheter som gemenskapslagstiftningen ger, utgör dock inte i sig någon grund för misstankar om missbruk [14].

51. Enligt artikel 4 i direktiv 69/335 är det möjligt för en kapitalassociation som i ursprungsstaten inte påförs bolagsskatt att överföra sitt säte till en annan medlemsstat utan att denna placering medför bolagsskatt. Denna fördel som ingår i direktivet för företag får en medlemsstat inte avskaffa generellt.

52. Endast när särskilda omständigheter tillkommer som innebär att dessa gemenskapsrättsliga bestämmelser åberopas på ett sätt som utgör ett missbruk får en medlemsstat låta bli att åberopa denna bestämmelse i direktivet. De grekiska bestämmelserna inskränker sig dock inte till att bekämpa missbruk i vissa särskilda fall utan låter placeringen av huvudkontoret för de företag som i ursprungsstaten lagenligt inte omfattas av bolagsskatt generellt underkastas sådan skatt. De går därmed i varje fall utöver vad som krävs för att bekämpa skatteflykt. Även om hänsyn tas till tanken på att man vill

13 — Se dom av den 9 mars 1999 i mål C-212/97, Centros (REG 1999, s. I-1459), punkt 24, dom av den 6 april 2006 i mål C-456/04, Agip Petroli (REG 2006, s, I-3395), punkt 20, och dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl. (REG 2006, s. I-1609), punkterna 68 och 69, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes (REG 2006, s. I-7995), punkt 35, se även mitt förslag till avgörande av den 8 februari 2007 i mål C-321/05, Kofoed (ännu inte publicerat i rättsfallssamlingen).

14 — Se härvidlag domen i målet Centros (ovan fotnot 10), punkt 27, och domen i målet Cadbury Schweppes (ovan fotnot 10), punkt 36 och följande punkter.

undvika skatteflykt innebär de grekiska bestämmelserna därmed inte heller ett korrekt införlivande av direktiv 69/335.

2. Undantag från bolagsskatt för vissa slag av företag

a) Undantag för jordbrukskooperativ

53. Enligt den grekiska rättsordningen är jordbrukskooperativ av olika storlek och sammanslutningar och konsortier av dessa undantagna från bolagsskatt. Detta undantag är enligt kommissionens uppfattning inte förenligt med bestämmelserna i direktiv 69/335.

54. Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 skall medlemsstaterna påföra kapitalassociationer en i enlighet med direktivet harmoniserad bolagsskatt. I det följande undersöks därför om jordbrukskooperativ enligt den grekiska rättsordningen är kapitalassociationer som i princip skall påföras bolagsskatt. Om jordbrukskooperativen är kapitalassociationer i den mening som avses i direktivet, är nästa steg att undersöka om och i vilken omfattning det i direktivet medges undantag från påförandet av bolagsskatt.

55. I artikel 3.1 a räknas upp vissa bestämda bolagsformer i medlemsstaternas rättsordningar som utgör kapitalassociationer, medan det i artikel 3.1 b och c anges vilka egenskaper som är kännetecknande för att ett företag, en sammanslutning eller juridisk person som just en kapitalassociation, i den mening som avses i direktivet. Jordbrukskooperativ enligt grekisk rättsordning återfinns varken i uppräkningen under a eller uppvisar de kännetecken som anges i artikel 3.1 b och c och som utgör en förutsättning för att vara kapitalassociationer.

56. Enligt artikel 3.1 b är ett företag en kapitalassociation om dess kapital- eller förmögenhetsandelar är börsnoterade i en av medlemsstaterna. Som kommissionen själv påpekat är andelarna i jordbrukskooperativ inte börsnoterade.

57. Enligt artikel 3.1 c avses med en kapitalassociation i direktivets mening varje företag, sammanslutning eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte, vars medlemmar har rätt att utan föregående tillstånd sälja sina andelar till tredje man och vars medlemmar endast iklätt sig skyldigheten att med sin andel svara för företagets, sammanslutningens eller den juridiska personens skulder. Enligt vad kommissionen har anfört föreskrivs det enligt den grekiska rättsordningen att andelarna i ett jordbrukskooperativ endast får avyttras om detta sker i

enlighet med kooperativets stadgar och om dess styrelse går med på en sådan avyttring. Andelarna i ett jordbrukskooperativ enligt grekisk rättsordning får därmed inte utan tillstånd avyttras i förväg till tredje man. Om jordbrukskooperativen uppfyller det andra av det i artikel 3.1 c angivna kriteriet – att medlemmarnas ansvar för företagets skulder bara upp till sin egen andel – är ovidkommande. För att vara en kapitalassociation måste ett företag enligt artikel 3.1 c uppfylla båda de där nämnda kriterierna. Eftersom jordbrukskooperativ enligt den grekiska rättstordningen inte ens uppfyller det förstnämnda kriteriet, är de följaktligen inte kapitalassociationer, i den mening som avses i artikel 3.1 c.

58. Enligt artikel 3.2 likställs dock vid tilllämpningen av direktiv 69/335 alla andra företag, sammanslutningar eller juridiska personer av samma slag som bedriver verksamhet i vinstsyfte med kapitalassociationer. Domstolen har fastslagit att denna bestämmelse bör förhindra att ekonomiskt likvärdiga verksamheter i skattehänseende behandlas olika beroende på om man väljer den ena eller andra rättsliga formen [15].

59. För att vara en kapitalassociation enligt punkt 2 måste jordbrukskooperativen enligt grekisk rättsordning bedriva verksamhet i vinstsyfte.

60. Kommissionen påpekar med rätta att kriteriet verksamhet med vinstsyfte måste ges en vid tolkning. Ett företag har inte bara ett vinstsyfte, i den mening som avses i artikel 3.2 första meningen i direktivet, då syftet med verksamheten är att få en kapitalavkastning. Det har också, vilket är fallet när det gäller jordbrukskooperativ, snarast ett vinstsyfte, då det ekonomiska resultatet av verksamheten leder till direkta fördelar för dess medlemmar och ekonomiskt stärker företaget som en solidarisk gemenskap, utan att detta leder till utbetalning av en direkt avkastning av kapitalet. Den grekiska regeringen har för övrigt medgett att åtminstone en kategori jordbrukskooperativ, nämligen "bondekooperativ" [16], har ett vinstsyfte, i den mening som avses i direktivet, och därmed skall likställas med kapitalassociationer.

61. Enligt artikel 3.2 andra meningen i direktiv 69/335 kan dock en medlemsstat låta bli att betrakta de med kapitalassociationer enligt första meningen likställda företagen, sammanslutningarna eller juridiska personerna som kapitalassociationer vid uttaget av bolagsskatt. I det följande undersöks det därför om skattebefrielsen för jordbrukskooperativ omfattas av den här angivna möjligheten till undantag.

15 — Dom av den 12 november 1987 i mål 112/86, Amro Aandelen Fonds (REG 1987, s. I-4453), punkt 10.

16 — På grekiska: "γεωργικοί συνεταιρισμοί."

62. Det måste härvid fastställas hur formuleringen "låta bli att betrakta de med kapitalassociationer ... likställda företagen ... vid uttaget av bolagsskatt ..." skall tolkas.

63. Ordalydelsen medger flera olika tolkningar.

64. Å ena sidan skulle man kunna tolka den så, att en medlemsstat bara kan bortse från att de som helhet är likställda i enlighet med andra meningen. Alltså skulle antingen alla med kapitalassociationer likställda bolagsformer eller inga av dem vara befriade. En sådan tolkning skulle dock inte motsvara syftet och meningen med direktiv 69/335, eftersom direktivets syfte till följd av ändringsdirektivet 85/303 [17] är att avskaffa bolagsskatten. Om man inom ramen för artikel 3.2 antingen bara skulle undanta alla likställda företag, sammanslutningar eller juridiska personer eller inga alls, så skulle detta innebära ett mycket stort hinder när det gäller att avskaffa bolagsskatten. Däremot skulle det underlätta ett avskaffande av bolagsskatten om man kunde gå successivt till väga. Artikel 3.2 andra meningen skall alltså inte tolkas så, att befrielsen från bolagsskatt måste omfatta alla likställda företag [18].

65. Man skulle också å andra sidan kunna tolka artikel 3.2 andra meningen så, att medlemsstaterna har full frihet att undanta enstaka företag eller grupper av företag. Syftet med direktivet är dock att alla kapitalassociationer och med dem likställda bolagsformer i princip skall jämställas när det gäller bolagsskatten. En befrielse av vissa sektorer medges enligt artikel 8 i direktivet enbart på vissa bestämda områden. Det skulle inte stå i överensstämmelse med systematiken i direktivet att med stöd av artikel 3.2 ge medlemsstaterna möjlighet att införa ytterligare undantag för vissa sektorer. För övrigt skulle möjligheten att undanta enstaka branscher från bolagskatten riskera att stå i motsättning till förbudet mot statligt stöd i artikel 87 i fördraget. Artikel 3.2 andra meningen skall därför inte tolkas så, att enstaka företag eller branscher utan inskränkningar kan befrias från bolagsskatt.

17 — Se ovan fotnot 2.

18 — Denna tolkning framgår tydligare i den franska versionen, där singularis används när det gäller de företag som skall undantas: "Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." I den grekiska versionen används däremot liksom i den tyska versionen pluralis: "Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. Möjligheten att göra ett undantag enligt artikel 3.2 andra meningen skall snarare tolkas så, att en medlemsstat kan undanta enstaka med kapitalassociationer enligt punkt 1 likställda företagsformer, alltså självständiga rättsliga objekt, från tillämpningen av direktivet.

67. I denna riktning pekar också domen i målet Amro Andeelen Fonds, i vilken domstolen klargjorde att det enligt artikel 3.2 är möjligt att undanta vissa "kapitaltillskott" från bolagsskatt [19]. Denna tolkning av bestämmelserna gynnar särskilt direktivets syfte som är att avskaffa bolagsskatten, eftersom medlemsstaterna kan gå successivt tillväga och därmed ta överblickbara steg framåt.

68. Enligt den grekiska rättsordningen är dock inte alla sammanslutningar befriade från bolagsskatt utan enbart jordbrukskooperativ. *Prima facie* tycks denna ekonomiska sektor vara undantagen från bolagsskatt. Jordbrukskooperativ regleras visserligen enligt den grekiska rättsordningen i en självständig lag som uttömmande reglerar jordbrukskooperativens struktur, uppbyggnad och organisation.

69. Kommissionen har själv medgett att jordbrukskooperativen omfattas av en speciell rättslig ordning. När det gäller jordbrukskooperativen rör det sig om en självständig bolagsform som enligt artikel 3.2 andra meningen kan undantas från bolagsskatt. I detta fall råkar det röra en självständig bolagsform som gäller en enda ekonomisk sektor. Det återstår här enbart att klargöra att en medlemsstat inte får kringgå förbudet mot undantag för sektorer genom att skapa självständiga bolagsformer för enstaka sektorer och sedan befria dessa från bolagsskatt. Kommissionen har dock inte i det föreliggande förfarandet anfört något stöd för att anta att den grekiska rättsordningen har utformats för att leda fram till ett sådant missbruk.

70. Om ett jordbrukskooperativ får befrias från bolagsskatt, måste detta också gälla för sammanslutningar av dessa.

71. Republiken Grekland har följaktligen i enlighet med artikel 22 a i den grekiska lagen nr 2810/2000 fått undanta jordbrukskooperativ och sammanslutningar och konsortier av dessa från att likställas med kapitalassociationer och därmed befria dem från bolagsskatt. Detta utgör inte någon överträdelse av bestämmelserna i direktiv 69/335.

19 — Domen i målet Amro Aandelen Fonds (ovan fotnot 12), punkt 12.

b) Undantag för fartygsbolag

72. Slutligen skall här undersökas om befrielsen från bolagsskatt för rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av olika slag är förenlig med bestämmelserna i direktiv 69/335.

73. Direktiv 69/335 omfattar enligt artikel 3.1 i detsamma i princip alla kapitalassociationer och enligt artikel 3.2 alla med kapitalassociationer likställda företag, det vill säga de företag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, av bolagsskatt. När det gäller rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av olika slag rör det sig varken om kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 3.1 eller om, likställda företag i den mening som avses i artikel 3.2, i varje fall om de bedriver verksamhet i vinstsyfte, vilket leder till slutsatsen att de i princip omfattas av bolagsskatt.

74. Ett undantag från bolagsskatt för kapitalassociationer, i den mening som avses i artikel 3.1 i direktiv 69/335, är möjligt endast inom ramen för de snävare villkor som anges i artiklarna 8 och 9 i direktivet. Dessa villkor är dock inte uppfyllda i detta fall. För det första tillhör sjöfarten inte de branscher som enligt artikel 8 kan undantas. För det andra finns det inte heller några förutsättningar för undantag i den mening som avses i artikel 9. Om en medlemsstat överväger en åtgärd, i den mening som avses i artikel 9, skall den nämligen inom utsatt tid anmäla åtgärden till kommissionen i enlighet med artikel 97 i fördraget. Grekland har emellertid inte anmält något undantag som här är i fråga. Eftersom Grekland inte har använt sig av det i artikel 9 föreskrivna förfarandet, är det här också ovidkommande om sektoriella undantag överhuvudtaget är tillåtna inom ramen för artikel 9.

75. Inte heller finns det enligt artikel 7.1 och 7.4 andra meningen i direktiv 69/335 grund för att göra undantag för rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av olika slag. Enligt dessa bestämmelser är det redan enligt ordalydelsen möjligt för Grekland att undanta vissa bestämda transaktioner från bolagsskatt. För närvarande undantas genom de grekiska bestämmelserna dock inte bara vissa bestämda transaktioner från bolagsskatten utan också företag inom en viss bestämd ekonomisk sektor.

76. Att företagen enligt den grekiska regeringen i alla tider har varit befriade från bolagsskatt utgör för övrigt inte heller någon grund för att undanta dessa från bolagsskatt. En sådan möjlighet till undantag anges inte i direktiv 69/335.

77. En ytterligare möjlighet att göra undantag från bolagsskatten anges i direktiv 69/335 endast för de företag som är likställda med kapitalassociationer, i den mening som anges i artikel 3.2.

78. Eftersom det här rör sig om en undantagsbestämmelse åligger det den medlemsstat som åberopar bestämmelsen att förklara förutsättningarna och bevisa att de är uppfyllda. Grekland skulle alltså ha behövt visa att de från bolagsskatt undantagna rederierna, sjöfartskonsortierna och fartygsbolagen inte är kapitalassociationer, i den mening som avses i artikel 3.1 utan snarare är likställda företag, i den mening som avses i artikel 3.2, för att det skulle vara möjligt att fortsättningsvis undanta dem. Om det nämligen för de undantagna företagen rör sig om likställda företag skulle dessa, såsom ovan klargjorts, kunna undantas från bolagsskatt, om det i deras fall rör sig om en självständig bolagsform. Eftersom den grekiska regeringen inte har visat detta, kan en befrielse från bolagsskatten inte heller enligt artikel 3.2 andra meningen i detta fall komma i fråga.

79. Den i grekisk lagstiftning angivna skattebefrielsen för rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag strider därmed mot bestämmelserna i direktiv 69/335.

80. Detta står heller inte i motsats till kommissionens meddelande K(2004)0043 om gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport [20]. Kommissionen anger där visserligen enskilda medlemsstaters skattelättnader som åtgärder som skulle kunna innebära ett sätt att öka gemenskapsflottans konkurrenskraft i förhållande till fartyg som är registrerade i tredjeland [21].

81. Av kommissionens meddelande kan man dock inte sluta sig till att skattebefrielse är tillåten enligt direktiv 69/335. För det första rör det sig om ett regelverk med ett annat syfte. I meddelandet fastställs endast de kriterier, enligt vilka kommissionen i enlighet med gemenskapens bestämmelse och förfaranden på grundval av artikel 87.3 c eller artikel 86.2 andra meningen i fördraget kan bevilja statligt stöd till sjöfarten [22]. För det andra utgör det enbart ett meddelande i normhierarkin under direktiv 69/335 och kan därmed inte vara bestämmande för dess tillämpningsområde och innehåll.

82. Något annat följer inte heller av vad som anges i artikel 80.2 i fördraget som den grekiska regeringen hänvisar till. Artikel 80.2 i fördraget utgör en självständig rättslig

20 — EUT C 13, 2004, s. 3–12.

21 — Kommissionens meddelande (ovan fotnot 15), s. 6.

22 — Kommissionens meddelande (ovan fotnot 17), s. 5.

grund för bestämmelser om sjöfarten. Den grekiska regeringen är av den uppfattningen att direktiv 69/335 därför inte är tillämpligt på sjöfarten. Snarare skulle det för denna sektor behövas en särbestämmelse som bygger på artikel 80.2. Denna argumentation är dock inte övertygande. Av artikel 80.2 i fördraget kan man inte sluta sig till att det för varje område måste införas särskilda bestämmelser för sjöfarten.

C — Begränsning av domens rättsverkningar i tiden

83. Konungariket Spanien har som intervenient i sin inlaga tagit upp frågan om en begränsning av domens rättsverkningar i tiden. Till grund härför hänvisar Spanien för det första till att det mellan anmälan till kommissionen av den omtvistade grekiska lagen och inledandet av fördragsbrottsförfarandet gått arton år och att Grekland under den tiden varit i god tro. För det andra skulle domen eventuellt kunna leda till skatteersättningsanspråk som skulle kunna innebära svåra ekonomiska problem för Grekland. Den grekiska regeringen har i sitt yttrande över intervenientens inlaga i andra hand anslutit sig till det som Konungariket Spanien anför vad gäller begränsning av en doms rättsverkningar i tiden.

84. Möjligheten att begränsa en doms rättsverkningar i tiden omnämns uttryckligen bara när det gäller en talan om ogiltighet i enlighet med artikel 231 andra stycket i fördraget. Domstolen har på grundval av den allmänna principen om rättssäkerhet därutöver i förfaranden om förhandsavgöranden i undantagsfall uttalat sig om att begränsa en doms rättsverkningar i tiden. Också vid fördragsbrottsförfaranden har den beaktat denna möjlighet [23]. I den mån en dom i ett sådant förfarande på grund av tolkningen av gemenskapsrätten i den har verkningar som går utöver ett rent fastställande av ett fördragsbrott, kan det under vissa omständigheter finnas anledning att i tid begränsa verkningarna av en sådan dom.

85. I det förevarande fallet föreligger dock inte de allmänna förutsättningarna för en sådan begränsning. Enligt domstolens rättspraxis är en sådan begränsning bara möjlig i undantagsfall om två förutsättningar är uppfyllda [24]. För det första måste det finnas en risk för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av bestämmelser som har antagits vara gällande, och när det framgått att enskilda och nationella myndigheter har

23 — Se dom av den 19 mars 2002 i mål C-426/98, kommissionen mot Grekland (REG 2002, s. I-2793), punkt 44 och följande punkter, dom av den 24 september 1998 i mål C-35/97, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-5325), punkt 49 och följande punkter, vari bara hypotetiskt tagits i beaktande möjligheten att begränsa verkningarna av en dom vid ett fördragsbrottsförfarande, samt dom av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket (REG 2000, s. I-6355), punkt 92.

24 — Se utöver de i fotnot 20 nämnda domarna även dom av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar (REG 2005, s. I-2119), punkt 69, och dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 53.

förmåtts handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters och kommissionens beteenden kan ha bidragit.

86. I det aktuella fallet är emellertid inte den första förutsättningen uppfylld. Republiken Grekland har inte i sak anfört vilka allvarliga ekonomiska återverkningar som en fällande dom med anledning av talan skulle kunna ha för republiken. Den har i det avseendet enbart anslutit sig till det som den spanska regeringen har anfört. Den spanska regeringen har å sin sida bara i svepande ordalag hänvisat till de stora ekonomiska nackdelarna för Grekland. I övrigt har den spanska regeringen inte heller anfört några ekonomiska nackdelar för egen del.

V — Rättegångskostnader

87. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Grekland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom domstolen har avfärdat två av Greklands tre i allt väsentligt likvärdiga invändningar, skall Republiken Grekland förpliktas att ersätta två tredjedelar av rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Grekland inte har framställt något yrkande avseende rättegångskostnaderna, skall parterna i övrigt stå för sina egna kostnader i enlighet med artikel 69.5 i rättegångsreglerna.

88. Konungariket Spanien som har intervenerat skall i enlighet med artikel 69.4 i rättegångsreglerna bära sina rättegångskostnader.

VI — Förslag till avgörande

89. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen beslutar följande:

1. Republiken Grekland har åsidosatt rådets direktiv 69/335 av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning genom sina rättsliga bestämmelser

om påförande av skatt på placeringen av det verkliga sätet för ett företag och genom att befria rederier, sjöfartskonsortier och fartygsbolag av olika slag från bolagsskatt.

2. Talan ogillas i övrigt.

3. Republiken Grekland skall till två tredjedelar ersätta rättegångskostnaderna. I övrigt skall parterna själva bära sina egna rättegångskostnader.

4. Konungariket Spanien skall bära sina egna rättegångskostnader.