STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY JULIANE KOKOTT

přednesené dne 15. února 2007 [1]

I – Úvod

1. V tomto řízení o nesplnění povinnosti členským státem vytýká Komise Řecké republice, že neprovedla správně směrnici Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů [2] (dále jen „daň z kapitálu").

2. Podle názoru Komise jsou zaprvé řecká ustanovení, která upravují zdanění přenesení sídla kapitálové společnosti do Řecka, v rozporu s požadavky směrnice.

3. Zadruhé Komise považuje ta řecká ustanovení, podle kterých jsou zemědělská družstva a jejich svazy nebo sdružení, jakož i spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti nezávisle na jejich formě osvobozena od daně z kapitálu, za neslučitelná se směrnicí 69/335.

II – Právní rámec

A – *Směrnice 69/335*

4. Původní cíl směrnice stanoví druhý bod odůvodnění:

„vzhledem k tomu, že nepřímé daně z kapitálových vkladů, jež jsou nyní platné v členských státech, tj. poplatky z vkladů tvořících základní kapitál společností a podniků a kolkovné z cenných papírů, vedou k diskriminaci, dvojímu zdanění a nerovnostem, které narušují volný pohyb

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, kterou se mění směrnice 69/335/EHS o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122), dále jen „směrnice 69/335".

kapitálu a které proto musí být postupnou harmonizací zrušeny".

5. Rozšířený cíl směrnice a jeho pozadí představují druhý a třetí bod odůvodnění pozměňující směrnice 85/303 [3]:

„vzhledem k tomu, že hospodářské účinky daně z kapitálu jsou škodlivé pro přeskupování a vývoj podniků; že takové účinky jsou zvlášť škodlivé za stávající konjunktury, kdy má být nezbytně nutnou prioritou podpora investic.

[...] nejlepším řešením pro dosažení těchto cílů by bylo zrušení daně z kapitálu [...]"

6. Situaci Řecka po jeho přistoupení k Evropské unii zachycuje pátý bod odůvodnění pozměňující směrnice 85/303:

„[...] k 1. červenci 1984 neexistovala v Řecku žádná daň z kapitálu; že by mu proto mělo být umožněno zavést tuto daň a osvobodit od ní některé operace."

Na základě toho směrnice stanoví některá zvláštní pravidla pro Řecko.

7. Článek 1 směrnice 69/335 upravuje základní pravidla ukládání daně z kapitálu takto:

„Členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou v souladu s články 2 až 9 (dále jen ‚daň z kapitálu')."

8. Společnosti povinné k dani označuje čl. 3 odst. 1:

„Kapitálovou společností se pro účely této směrnice rozumějí:

a) [...]

3 — Uvedená v poznámce pod čarou 2.

b) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze;

c) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu."

9. Článek 3 odst. 2 rozšiřuje oblast působnosti směrnice formou právní fikce na určité společnosti, kterou nejsou kapitálovými společnostmi, avšak členským státům je vyhrazeno odlišné daňové zacházení s těmito společnostmi:

„(2) Pro účely této směrnice se za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku. Členské státy ji však pro účely ukládání daně z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat."

10. Článek 4 stanoví, jaké operace mohou členské státy podrobit dani z kapitálu:

„(1) Předmětem daně z kapitálu jsou tyto operace:

a) založení kapitálové společnosti;

[...]

g) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu [považována] za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována;

h) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu [považována] za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována.

(2) [...]

Řecká republika nicméně určí, které z výše uvedených operací budou předmětem daně z kapitálu.

(3) Založením ve smyslu odst. 1 písm. a) se nerozumí žádná změna zakládací listiny či stanov společnosti, zejména:

[...]

b) přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho členského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou společnost pro účely ukládání daně z kapitálu;

[...]"

11. Článek 7 odst. 1 a 2 stanoví:

„(1) Členské státy osvobodí od daně z kapitálu operace, které nejsou uvedeny v článku 9 a které byly k 1. červenci 1984 od daně osvobozeny nebo zdaňovány sazbou nejvýše 0,50 %.

[...]

Řecká republika určí, které operace osvobodí od daně z kapitálu.

(2) Členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 buď osvobodit od daně z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %."

12. Krom toho článek 8 umožňuje osvobození těchto určitých kapitálových společností od daně z kapitálu:

„Aniž je dotčen čl. 7 odst. 1, mohou členské státy osvobodit od daně z kapitálu operace uvedené v čl. 4 odst. 1 a 2, které se týkají:

— kapitálových společností, které poskytují veřejné služby, například veřejnou dopravu, letiště a přístavy, zásobování vodou, plynem a elektřinou, jestliže stát

nebo jiné územní samosprávy vlastní alespoň polovinu základního kapitálu společnosti;

— kapitálových společností, které v souladu se svými stanovami a svou skutečnou činností sledují výlučně a přímo kulturní, dobročinné, podpůrné a vzdělávací cíle."

13. Článek 9 stanoví podmínky, za kterých se členské státy mohou odchýlit od pravidel ukládání daně z kapitálu:

„Určité typy operací nebo kapitálových společností mohou být osvobozeny od daně nebo pro ně může být sazba daně snížena nebo zvýšena z důvodů daňové rovnosti nebo ze sociálních důvodů anebo proto, aby bylo státu umožněno řešit mimořádné situace. Členský stát, který zamýšlí přijmout taková opatření, o tom včas uvědomí Komisi s ohledem na použití článku 102 Smlouvy."

B – *Vnitrostátní právo*

14. K provedení směrnice 69/335 slouží v Řecku zákon 1676/86. Předmětem daně z kapitálu podle článku 17 řeckého zákona mohou být obchodní společnosti, profesní sdružení, družstva bez ohledu na jejich úroveň, jakož i jakákoli společnost, právnická osoba nebo sdružení založené za účelem zisku.

15. Článek 18 vyjmenovává operace, jež jsou předmětem daně z kapitálu, jako například založení kapitálové společnosti, přeměna společnosti na kapitálovou společnost nebo zvýšení základního kapitálu. Ve svém druhém odstavci v písm. c) a d) ustanovení staví přenesení sídla skutečného vedení právnické osoby ve smyslu článku 17 z členského státu do Řecka na roveň případu, kdy tyto právnické osoby nejsou ve svém členském státě původu povinné k dani. Totéž platí pro přenesení statutárního sídla právnické osoby, jejíž skutečné vedení se nachází ve třetím státě, z členského státu do Řecka.

16. Článek 18 odst. 4 naproti tomu objasňuje, že přenesení skutečného vedení, respektive statutárního sídla právnické osoby ve smyslu článku 17 není kapitálovým vkladem, a nepředstavuje tedy operaci, která je předmětem daně, pokud je právnická osoba povinná k dani v členském státě původu.

17. Článek 22 odst. 1 řeckého zákona osvobozuje od daně z kapitálu v písm. a)

zemědělská družstva bez ohledu na jejich úroveň, včetně všech svazů nebo sdružení, jakož i v písm. b) spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti nezávisle na jejich formě.

18. Zemědělská družstva jsou předmětem zákona 2810/2000, který upravuje mimo jiné založení, strukturu a organizaci zemědělských družstev.

III – Řízení a návrhová žádání účastníků řízení

19. Po řádném provedení postupu před zahájením soudního řízení podala Komise dne 19. dubna 2005 projednávanou žalobu, ve které navrhuje, aby Soudní dvůr:

— určil, že Řecká republika tím, že přijala právní předpisy o uložení daně na přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení, jakož i osvobození od této daně pro všechna zemědělská družstva bez ohledu na jejich úroveň, jejich sdružení nebo svazy jakéhokoliv druhu, spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti nezávisle na jejich formě, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 69/335/EHS,

— uložil Řecké republice náhradu nákladů řízení.

20. Řecká republika navrhuje, aby Soudní dvůr

— žalobu zamítl.

21. Španělské království, jemuž bylo usnesením ze dne 19. září 2005 povoleno vedlejší účastenství, požaduje, aby Soudní dvůr

— žalobu zamítl a uložil Komisi náhradu nákladů řízení,

— podpůrně, pokud Soudní dvůr prohlásí, že žalovaný členský stát nesplnil svoje povinnosti, omezil časové účinky rozsudku na budoucnost.

IV – Posouzení

A – *Přípustnost*

22. Řecko nepřípustnost žaloby neuvedlo výslovně. Pochybnost o přípustnosti by však mohla vzbudit námitka řecké vlády, že zákon 1676/86, který má sloužit provedení směrnice do vnitrostátního práva, byl včetně sporných ustanovení doručen jako návrh zákona Komisi již v září 1986. Mezi oznámením návrhu zákona a výzvou dopisem Komise ze dne 1. dubna 2004 tedy uplynulo téměř 18 let. Až do zahájení postupu před zahájením soudního řízení, které bylo základem pro tuto žalobu, Komise v žádném okamžiku řecké vládě neoznámila možné nesplnění jejích povinností vyplývajících ze směrnice.

23. Článek 226 ES však nestanoví žádnou lhůtu pro podání žaloby. Podle judikatury Soudního dvora nezávisí přípustnost řízení o nesplnění povinnosti členským státem na tom, že Komise dodrží určitou lhůtu pro zahájení postupu před zahájením soudního řízení nebo pro podání žaloby, naopak má v tomto případě posuzovací pravomoc, která nepodléhá přezkumu Soudního dvora [4].

24. Něco jiného může vyplynout pouze v případě, pokud nadměrná délka postupu před zahájením soudního řízení dotyčnému státu ztěžuje, aby vyvrátil argumenty Komise, a tím narušuje práva obhajoby členského státu [5]. Není nutno zkoumat, zda se má toto vztahovat i na tento případ, ve kterém sice postup před zahájením soudního řízení sám o sobě není dlouhý, ale řízení o nesplnění povinnosti členským státem je zahájeno velmi dlouho po vydání sporného opatření. Členský stát totiž musí v každém případě dokázat negativní účinek na práva obhajoby [6]. V projednávaném případě však řecká vláda neuvedla, že opožděné zahájení řízení o nesplnění povinnosti členským státem mělo účinek na podobu její obhajoby.

4 — Mimo jiné viz rozsudek ze dne 10. května 1995, Komise v. Německo (C-422/92, Recueil, s. I-1097, bod 18), podání žaloby po více než šesti letech poté, co zmíněná právní úprava vstoupila v platnost; rozsudek ze dne 16. května 1991, Komise v. Nizozemsko (C-96/89, Recueil, s. I-2461, bod 15), a rozsudek ze dne 1. června 1994, Komise v. Německo (C-317/92, Recueil, s. I-2039, bod 4).

5 — Rozsudek Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 4, bod 16).

6 — Viz rozsudky Komise v. Nizozemsko (uvedený v poznámce pod čarou 4, body 14–16); ze dne 21. ledna 1999, Komise v. Belgie (C-207/97, Recueil, s. I-275, bod 24 a násl.), a ze dne 8. prosince 2005, Komise v. Lucembursko (C-33/04, Sb. rozh. s. I-10629, bod 76).

25. Řecká vláda kromě toho uvedla, aniž by zpochybňovala přípustnost žaloby, že skutečnost, že Komise nereagovala na oznámení dotčených ustanovení, ji odradila od toho, aby zahájila postup podle článku 9 směrnice 69/335.

26. Podle článku 9 směrnice mohou být za určitých podmínek stanoveny výjimky z uložení daně z kapitálu. K tomu účelu musí členský stát včas uvědomit Komisi. Skutečnost, že nečinnost Komise vyvolává u členského státu dojem, že postup podle článku 9 není nutný, však nemůže vést k nepřípustnosti řízení o nesplnění povinnosti členským státem. Řízení o nesplnění povinnosti členským státem totiž neslouží prosazení práv Komise, která by snad mohla těchto práv pozbýt tím, že znemožní odvolání členského státu na ustanovení o výjimce. Řízení o nesplnění povinnosti členským státem slouží naopak objektivnímu zjištění porušení práva Společenství[7]. Ostatně jak během, tak i po řízení o nesplnění povinnosti má členský stát ještě možnost dosáhnout vynětí podle postupu stanového v článku 9 směrnice 69/335 za účasti Komise.

27. Žaloba je tedy přípustná.

7 — Viz např. rozsudek ze dne 4. května 2006, Komise v. Spojené království (C-508/03, Sb. rozh. s. I-3969, bod 67).

B – *Opodstatněnost*

28. Podle názoru Komise porušují řecké právní předpisy směrnici 69/335 v trojím ohledu. Jednak jde o otázku kritéria pro zdanění přenesení sídla (dále bod 1), jednak o osvobození určitých podniků, a sice zemědělských družstev [dále bod 2 a)] a spoluvlastnictví plavidel, námořních sdružení a námořních společností [dále bod 2 b)], od daně z kapitálu.

1. Kritérium pro zdanění při přenesení statutárního sídla nebo místa skutečného vedení společnosti

29. Komise je toho názoru, že Řecká republika neprovedla správně čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) a odst. 3 písm. b) směrnice 69/335. Tato ustanovení upravují podmínky pro ukládání daně z kapitálu v případě přenesení statutárního sídla nebo místa skutečného vedení společnosti (dále jen „přenesení sídla“) z jednoho členského státu do druhého členského státu.

30. Podle názoru Komise směrnice 69/335 stanoví pro otázku zdanění v případě přenesení sídla jako rozhodující kritérium sku-

tečnost, zda je společnost ve státě původu kvalifikována jako kapitálová společnost. Řecká vláda naproti tomu činí ukládání daně z kapitálu v případě přenesení sídla závislé na tom, zda byla daň z kapitálu dotčené společnosti ve státě původu uložena (pak není přenesení sídla zdaněno), nebo daň z kapitálu uložena nebyla (pak je přenesení sídla zdaněno).

31. Řecká vláda ve své žalobní odpovědi kritizovala to, jak Komise chápe řeckou právní úpravu, a zdůraznila, že řecké právo nevychází z toho, zda ve státě původu je daň z kapitálu *uložena,* nýbrž z toho, zda je společnost ve státě původu v zásadě *povinná k dani*[8]. Pokud není společnost ve státě původu povinná k dani, bude její přenesení sídla do Řecka zdaněno, zatímco pokud v něm k dani povinná je, zůstává její přenesení sídla nezdaněno. Podle názoru řecké vlády toto kritérium odpovídá cílům směrnice 69/335. Podle názoru Komise je ovšem rovněž kritérium *povinnosti k dani z kapitálu* neslučitelné se směrnicí.

8 — Je irelevantní, že řecká vláda uvedla toto rozlišení poprvé v žalobní odpovědi, jelikož členskému státu není bráněno v tom, aby uvedl podstatné argumenty teprve po obdržení odůvodněného stanoviska, viz rozsudek ze dne 16. září 1999, Komise v. Španělsko (C-414/97, Recueil, s. I-5585, bod 19).

32. Dále je tedy třeba prozkoumat, zda kritérium daňové povinnosti použité v řeckém ustanovení představuje správné prosazení směrnice. K tomu je třeba vyložit článek 4 směrnice 69/335.

33. Podle čl. 4 odst. 1 písm. g) podléhá dani z kapitálu přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu považována za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována. Článek 4 odst. 1 písm. h) souběžně upravuje přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi, z jednoho členského státu do druhého členského státu.

34. Článek 4 odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 mimo jiné stanoví, že za založení kapitálové společnosti podléhající dani z kapitálu není namístě považovat následující operaci: přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho členského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou společnost pro účely ukládání daně z kapitálu.

35. Nejprve je třeba konstatovat, že kritérium *daňové povinnosti* použité v řeckém právu neodpovídá znění směrnice 69/335. Řecká vláda ovšem tvrdí, že toto kritérium vede ke stejným závěrům jako kritérium použité ve směrnici. Pro přezkum tohoto tvrzení obhajoby tedy musí být prozkoumáno, kdy přenesení sídla podle směrnice podléhá dani z kapitálu. Ve druhém kroku je třeba přezkoumat, zda kritérium řeckého práva vede ve všech případech ke stejnému závěru.

36. Podle znění čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) podléhá přenesení sídla dani z kapitálu v případě, pokud je dotyčná společnost *pro účely ukládání daně z kapitálu považována za kapitálovou společnost* v hostitelském státě, zatímco ve státě původu za kapitálovou společnost považována *není*. Podmínkou pro použití tohoto ustanovení je tedy rozdílná kvalifikace jako kapitálové společnosti. Článek 4 tak odkazuje na čl. 3 odst. 2 směrnice, jehož terminologii rovněž přebírá. Článek 3 odst. 2 v první větě stanoví, že pro účely směrnice se za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku. V druhé větě ustanovení dovoluje členským státům, že ji však *pro účely ukládání daně z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat*. Vzhledem k tomu, že v případě těchto společností považovaných za kapitálové společnosti tak může dojít k rozdílné kvalifikaci jako kapitálové společnosti, je jejich přenesení sídla upraveno čl. 4 odst. 1.

37. Co se týče společností, které spadají pod čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335, není rozdílná kvalifikace jako kapitálové společnosti v zásadě možná. V odst. 1 jsou totiž kapitálové společnosti definovány taxativně a závazně pro všechny členské státy. Zčásti jsou v něm explicitně vypočteny, zčásti uvedeny podmínky, při jejichž splnění jsou společnosti kapitálovými společnostmi ve smyslu směrnice. Není tedy možné, aby tyto společnosti nebyly v jednom členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu *považovány za kapitálové společnosti*. Podle čl. 4 odst. 3 písm. b) přenesení sídla společností zahrnutých článkem 3 odst. 1 tak nikdy nepředstavuje operaci podléhající dani, jelikož je nutno považovat je v souladu s požadavky směrnice jak ve státě původu, tak i v hostitelském státě za kapitálové společnosti.

38. Řecké vládě je třeba přiznat, že kritérium směrnice a kritérium „daňové povinnosti" použité v řeckém právu v některých případech mohou vést ke stejnému závěru. Pokud není společnost ve státě původu považována za kapitálovou společnost, její přenesení sídla podléhá podle čl. 4 odst. 1

písm. g) a h) dani z kapitálu. Vzhledem k tomu, že společnost, která ve svém státě původu není považována za kapitálovou společnost, v tomto státě nemá ani daňovou povinnost, nevedlo by v tomto případě řecké kritérium k jinému závěru.

39. Jinak je tomu však u situace, kdy stát původu podle čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 osvobodí od daně z kapitálu všechny operace a daň z kapitálu tím zruší.

40. Zda se zdanění přenesení sídla v tomto případu řídí podle čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) (s následkem, že podléhá dani z kapitálu), nebo podle čl. 4. odst. 3 písm. b) (s následkem, že nepodléhá dani z kapitálu), se rozhoduje rovněž podle toho, zda je společnost ve státě původu „pro účely ukládání daně z kapitálu považována za kapitálovou společnost“ [9].

41. Na jedné straně lze argumentovat, že společnost již není v zemi, která zrušila daň z kapitálu, pro účely ukládání daně z kapitálu považována za kapitálovou společnost, protože právě daň z kapitálu se již neukládá. Toto hledisko by vedlo k použití čl. 4 odst. 1 s následkem, že přenesení sídla je zdaněno.

42. Toto řešení však nemůže přesvědčit. Vychází totiž z toho, že v otázce kvalifikace jako kapitálové společnosti záleží na kvalifikaci podle vnitrostátního práva. Tak tomu však není. Směrnice v článku 3 naopak taxativně stanoví, které společnosti je třeba pro účely ukládání daně z kapitálu považovat za kapitálovou společnost. Kvalifikace podle vnitrostátního práva má význam výhradně s ohledem na uplatnění možnosti volby zdanění proto, aby určité společnosti, které *nejsou* kapitálovými společnostmi, mohly být vyňaty z obecného zacházení jako s kapitálovými společnostmi podle čl. 3 odst. 2. I když členský stát zrušil daň z kapitálu podle čl. 7 odst. 2, vyvstává otázka, které společnosti je naproti tomu třeba považovat za kapitálové společnosti výhradně podle článku 3 směrnice. Při tomto zde navrhovaném výkladu se zdanění přenesení sídla tedy v zásadě řídí podle čl. 4 odst. 3, tzn. nepodléhá dani z kapitálu.

43. Zde zastávaný názor je potvrzen rovněž v rozsudku Soudního dvora ve věci Senior Engineering [10]. V něm totiž Soudní dvůr

9 — Ustanovení o přenesení sídla nebyla při zavedení čl. 7 odst. 2 pozměňující směrnicí 85/303 (uvedenou v poznámce pod čarou 2) změněna.

10 — Rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Senior Engineering (C-494/03, Sb. rozh. s. I-525, bod 43).

ohledně ustanovení státu příslušného pro ukládání daně vycházel pouze ze skutečnosti, zda v tomto státě byla uskutečněna operace podléhající dani ve smyslu směrnice. Naproti tomu je irelevantní, že dotčený stát zrušil daň z kapitálu podle čl. 7 odst. 2. Tuto myšlenku vystihl Soudní dvůr v tvrzení, že směrnici 69/335 nelze vykládat způsobem, který by umožnil členskému státu získat za účelem zvýšení svých daňových příjmů prospěch z daňové zdrženlivosti jiného členského státu [11].

44. V souladu s tím záleží rovněž v tomto přezkoumávaném případě výhradně na tom, zda je třeba považovat společnost podle ustanovení článku 3 směrnice za kapitálovou společnost podléhající dani z kapitálu. Tato kvalifikace není dotčena tím, že členský stát už neukládá žádnou daň z kapitálu.

45. Tento výklad směrnice 69/335 odpovídá ostatně rovněž jejímu cíli, který od její změny spočívá ve zrušení daně z kapitálu [12]. Pokud členský stát vyhoví tomuto cíli a zruší daň z kapitálu, pak nesmí být ustanovení o přenesení sídla vykládána způsobem, že toto rozhodnutí je zrušeno zdaněním v hostitelském státě. Krom toho vede tento výklad rovněž k nejlepšímu možnému provedení základních svobod, v tomto případě svobody usazování, jelikož tato svoboda usnadňuje přenesení sídla do jiného členského státu.

46. Souhrnně lze tedy konstatovat, že skutečnost, že stát původu zruší daň z kapitálu podle čl. 7 odst. 2, nevede k tomu, že přenesení sídla společnosti definované ve směrnici jako kapitálová společnost podléhá dani z kapitálu.

47. Při použití kritéria řecké vlády – daňové povinnosti dotčené společnosti ve státě původu – se však za této situace dojde k jinému závěru. Pokud kapitálová společnost podle práva státu původu již nepodléhá u žádné operace dani z kapitálu, podle řeckého práva – jak řecká vláda sama uznala v řízení před Soudním dvorem – *není* považována za *povinnou k dani z kapitálu*. Podle kritéria použitého v řeckém právu by tak za této situace, na rozdíl od situace použití kritéria kvalifikace jako kapitálové společnosti, přenesení sídla vždy podléhalo dani z kapitálu.

11 — Rozsudek Senior Engineering (uvedený v poznámce pod čarou 10, bod 43).

12 — Viz třetí bod odůvodnění pozměňující směrnice 85/303 (uvedené v poznámce pod čarou 2). Původně měla směrnice 69/335 za cíl odstranění diskriminací a dvojího zdanění, viz její druhý a šestý bod odůvodnění.

48. Kritérium použité v řeckém právu tedy nevede, na rozdíl od tvrzení řecké vlády, ve všech případech ke stejnému závěru jako kritérium kvalifikace jako kapitálové společnosti použité směrnicí 69/335. Výběrem kritéria *daňové povinnosti* tak Řecká republika neprovedla směrnici správně.

49. Španělské království, které se účastnilo na projednávaném řízení jako vedlejší účastník řízení, odkazuje na svou právní úpravu obdobnou řecké právní úpravě. Forma, jaká se nachází ve španělském a řeckém právu, je nezbytná, aby se zabránilo podvodu a daňovému úniku.

50. V ustálené judikatuře bylo uznáno, že procesní subjekty se nemohou podvodně nebo zneužívajícím způsobem dovolávat práva Společenství. To znamená, že použití právní úpravy Společenství nemůže být rozšířeno tak, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy operace, které nejsou uskutečněny v rámci běžných obchodních transakcí, avšak pouze za účelem zneužití výhod stanovených v ustanoveních práva Společenství [13]. Využití forem možných podle práva Společenství ovšem samo o sobě nesmí zakládat podezření zneužití [14].

51. Článek 4 směrnice 69/335 umožňuje, aby kapitálová společnost, která ve státě svého původu nepodléhá dani z kapitálu, přenesla své sídlo do jiného členského státu, aniž by toto přenesení sídla podléhalo dani z kapitálu. Tuto výhodu, kterou směrnice společnostem přiznává, nesmí členský stát obecně zrušit.

52. Pouze pokud nastanou zvláštní okolnosti, které činí odvolání se na tuto právní úpravu Společenství protiprávním, mohl by členský stát odepřít možnost dovolávat se ustanovení směrnice. Řecké právní předpisy se však neomezují na to, aby bojovaly proti zneužívání ve zvláštních případech, nýbrž obecně činí předmětem daně z kapitálu přenesení sídla společností, které ve státě původu dani z kapitálu legálně nepodléhají. Tím v každém případě překračují to, co je k boji proti daňovému úniku nezbytné. Ani

13 — Viz rozsudky ze dne 9. března 1999, Centros (C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24 a uvedené odkazy); ze dne 6. dubna 2006, Agip Petroli (C-456/04, Sb. rozh. s. I-3395, bod 20); ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 68 a 69), a ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995, bod 35); k tomu viz rovněž mé stanovisko přednesené dne 8. února 2007 ve věci Kofoed (C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, body 57 a násl.).

14 — V tomto smyslu viz rozsudky Centros (uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 27), a Cadbury Schweppes (uvedený v poznámce pod čarou 13, bod 36 a násl.).

s přihlédnutím k myšlence zabránění daňovému úniku tak řecká ustanovení nepředstavují správné provedení směrnice 69/335.

2. Vynětí z daně z kapitálu pro určité typy společností

a) Vynětí zemědělských družstev

53. Podle řeckého práva jsou z daně z kapitálu vyjmuta zemědělská družstva bez ohledu na svou úroveň a jejich svazy nebo sdružení. Toto vynětí není podle názoru Komise slučitelné se směrnicí 69/335.

54. Článek 1 směrnice 69/335 stanoví, že členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou v souladu se směrnicí. Je tedy třeba dále prozkoumat, zda zemědělská družstva jsou podle řeckého práva kapitálovými společnostmi, s tím důsledkem, že je v zásadě namístě uložit jim daň z kapitálu. Pokud by zemědělská družstva byla kapitálovými společnostmi ve smyslu směrnice, je ve druhém kroku třeba prozkoumat, zda a v jakém rozsahu povoluje směrnice vynětí z daně z kapitálu.

55. Článek 3 odst. 1 písm. a) vypočítává určité formy společností právních řádů členských států jako kapitálové společnosti, zatímco čl. 3 odst. 1 písm. b) a c) uvádí charakteristiky, při jejichž existenci je společnost, sdružení nebo právnická osoba rovněž kapitálovou společností ve smyslu směrnice. Zemědělská družstva se podle řeckého práva nenacházejí ani ve výčtu v písm. a), ani nemají charakteristiky, které jsou uvedeny v písm. b) a c) jako podmínky pro kvalifikaci jako kapitálové společnosti.

56. Podle písm. b) je společnost kapitálovou společností v případě, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze. Jak Komise sama uvedla, podíly zemědělských družstev nejsou obchodovatelné na burze.

57. Podle písm. c) se za kapitálovou společnost ve smyslu směrnice 69/335 považuje jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu. Podle tvrzení Komise řecké právo stanoví, že podíly na zemědělském družstvu mohou být převedeny pouze v případě, pokud to stanoví stanovy příslušného družstva a pokud správní rada družstva s převodem souhlasí. Podíly zemědělského družstva podle řeckého práva tak

nelze převést bez předchozího schválení na třetí osoby. Zda zemědělská družstva splňují druhé kritérium uvedené v písm. c) – odpovědnost členů za závazky společnosti jen do výše svého členského podílu –, není nutno zkoumat. K tomu, aby byla společnost považována za kapitálovou společnost podle písm. c), totiž musí společnost splnit obě kritéria uvedená v tomto ustanovení. Vzhledem k tomu, že zemědělská družstva podle řeckého práva nesplňují již první kritérium, nejsou tedy kapitálovou společností ve smyslu písm. c).

58. Článek 3 odst. 2 ovšem pro účely směrnice 69/335 považuje za kapitálovou společnost každou další společnost, sdružení nebo právnickou osobu založenou za účelem zisku. Soudní dvůr konstatoval, že toto ustanovení má zabránit tomu, aby se na hospodářsky rovnocenné činnosti vztahovalo podle volby té či oné právní formy jiné daňové zacházení [15].

59. Aby byla kapitálovou společností podle odstavce 2, musela by zemědělská družstva podle řeckého práva být založena za účelem zisku.

60. Komise správně poukazuje na to, že kritérium účelu zisku musí být chápáno široce. Společnost je založena za účelem zisku ve smyslu čl. 3 odst. 2 první věty směrnice nejen v případě, pokud je cílem jejího hospodaření dosažení kapitálového výnosu. Spíše je založená za účelem zisku rovněž v případě, pokud, jako je tomu v případě zemědělského družstva, hospodářské úspěchy její činnosti vedou k přímému prospěchu jejích členů, jakož i hospodářskému posílení společnosti jako společenství založeného na principu solidarity, aniž by to vedlo k vyplácení přímého kapitálového výnosu. To, že minimálně jedna kategorie zemědělských družstev, totiž „agrotechnická družstva“ [16], jsou založena za účelem zisku ve smyslu směrnice, a jsou tedy považována za kapitálové společnosti, uznává ostatně i řecká vláda.

61. Článek 3 odst. 2 druhá věta směrnice 69/335 však poskytuje možnost, že členský stát nemusí pro účely ukládání daně z kapitálu považovat za kapitálovou společnost společnosti, sdružení nebo právnické osoby považované za kapitálové společnosti podle první věty. Dále je tedy třeba prozkoumat, zda osvobození zemědělských družstev od daně je kryto touto poskytovanou možností vynětí z daně z kapitálu.

15 — Rozsudek ze dne 12. listopadu 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Recueil, s. 4453, bod 10).

16 — Řecky: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. K tomu je třeba určit, co je třeba chápat pod formulací „pro účely ukládání daně z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat".

63. Z tohoto znění přichází v úvahu více možností výkladu:

64. Na jedné straně by tím bylo možné rozumět, že členský stát může využít možnosti nepovažovat společnosti za kapitálové společnosti podle druhé věty pouze vcelku, tedy buď osvobodí od daně všechny formy obchodních společností považované za kapitálové společnosti, nebo žádnou z nich. Tento výklad by však neodpovídal systematice a účelu směrnice 69/335. Jedním z jejích cílů je totiž od pozměňovací směrnice 85/303 [17] zrušení daně z kapitálu. Pokud by bylo možné v rámci čl. 3 odst. 2 vyjmout z daně z kapitálu buď jen jako celek všechny společnosti, sdružení nebo právnické osoby považované za kapitálové společnosti, nebo žádnou z nich, představovalo by to velkou překážku pro zrušení daně z kapitálu. Naproti tomu by se zrušení daně z kapitálu usnadnilo, pokud by bylo možné postupovat po jednotlivých krocích. Článek 3 odst. 2 tedy není namístě chápat v tom smyslu, že od daně z kapitálu mohou být osvobozeny pouze všechny společnosti jako celek [18].

65. Na druhé straně by bylo možné chápat čl. 3 odst. 2 také způsobem, že členské státy mají úplnou svobodu nepovažovat jednotlivé společnosti nebo skupiny společností za kapitálové společnosti. Cílem směrnice však je v zásadě zrovnoprávnit ve vztahu k dani z kapitálu všechny kapitálové společnosti, jakož i formy společností, které jsou za ně považované. Odvětvová osvobození připouští směrnice podle článku 8 pouze pro určité oblasti. Neodpovídalo by systematice směrnice, pokud by členské státy mohly na základě čl. 3 odst. 2 zavést další vynětí pro určitá odvětví. Možnost vyjmout jednotlivá odvětví výroby z daně z kapitálu by ostatně představovala nebezpečí rozporu se zákazem státních podpor zakotveným v článku 87 ES. Článek 3 odst. 2 druhou větu tak není namístě chápat způsobem, že od daně z kapitálu mohou být neomezeně osvobozeny jednotlivé společnosti nebo hospodářská odvětví.

17 — Viz poznámka pod čarou 2.

18 — Tento výklad je zřetelněji vyjádřen ve francouzské jazykové verzi, ve které je u společností, které je namístě vyjmout z daně za kapitál, použito jednotné číslo: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". V řecké verzi je naproti tomu užito množné číslo jako v německé verzi: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. Možnost vynětí zakotvená v čl. 3 odst. 2 druhé větě je třeba chápat spíše v tom smyslu, že členský stát může z použití směrnice vyjmout jednotlivé *formy společností* považované v odstavci 1 za kapitálové společnosti, tedy samostatné právní formy.

67. Tímto směrem míří rovněž rozsudek Amro Andeelen Fonds, ve kterém Soudní dvůr uvedl, že podle čl. 3 odst. 2 „určité kapitálové vklady" mohou být vyjmuty z uložení daně z kapitálu [19]. Tento výklad ustanovení napomáhá zejména cíli zrušení daně z kapitálu, který směrnice sleduje, jelikož členské státy mohou postupovat po jednotlivých, a tím i přehledných krocích.

68. Podle řeckého práva však nyní nejsou od daně z kapitálu osvobozena všechna družstva, nýbrž pouze zemědělská družstva. *Prima faciae* se zdá, že z daně z kapitálu je tím vyjmuto hospodářské odvětví. Zemědělská družstva jsou ovšem podle řeckého práva upravena samostatným zákonem, který upravuje strukturu a organizaci zemědělských družstev.

19 — Rozsudek Amro Aandelen Fonds (uvedený v poznámce pod čarou 15, bod 12).

69. Komise sama uznala, že zemědělská družstva podléhají zvláštnímu zákonnému režimu. U zemědělských družstev se tedy jedná o samostatnou formu společnosti, která může být podle čl. 3 odst. 2 druhé věty vyňata z daně z kapitálu. V projednávaném případě je společné pouze to, že samostatná forma společnosti se týká jednotlivého hospodářského odvětví. V tomto ohledu tedy zbývá objasnit pouze to, že členský stát nesmí pro jednotlivá hospodářská odvětví vytvořit samostatné formy společnosti, aby obešel zákaz vynětí z daně z kapitálu pro některá hospodářská odvětví, aby pak tyto formy společnosti účinně osvobodil od daně z kapitálu. Komise však v projednávaném řízení neuvedla žádná vodítka pro příslušnou úpravu řeckého práva, která by byla protiprávní.

70. Pokud mohou být od daně z kapitálu účinně osvobozena zemědělská družstva, pak musí toto osvobození platit i pro svazy a sdružení zemědělských družstev.

71. Řecká republika tedy mohla čl. 22 odst. 1 písm. a) řeckého zákona 1676/86 zemědělská družstva, jakož i jejich svazy a sdružení vyjmout z toho, že jsou považovány za kapitálové společnosti, a tím je osvobodit od daně z kapitálu. Tímto nejsou ustanovení směrnice 69/335 nijak porušena.

b) Vynětí námořních společností

72. Konečně je třeba prozkoumat osvobození od daně z kapitálu pro spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti nezávisle na jejich formě s ohledem na jejich slučitelnost se směrnicí 69/335.

73. Podle směrnice 69/335 v zásadě dani z kapitálu podléhají podle čl. 3 odst. 1 všechny kapitálové společnosti a podle čl. 3 odst. 2 společnosti považované za kapitálové společnosti, tzn. společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku. U spoluvlastnictví plavidel, námořních sdružení a námořních společností nezávisle na jejich formě se jedná buď o kapitálové společnosti ve smyslu čl. 3 odst. 1, nebo v každém případě, jelikož jsou založeny za účelem zisku, o společnosti považované za kapitálové společnosti ve smyslu čl. 3 odst. 2, s tím důsledkem, že v zásadě podléhají dani z kapitálu.

74. Vynětí z daně z kapitálu pro kapitálové společnosti ve smyslu čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335 je možné pouze v rámci velmi restriktivních podmínek zakotvených v článcích 8 a 9 směrnice. Tyto podmínky však nejsou v projednávaném případě splněny. Námořní doprava totiž jednak nepatří k hospodářským odvětvím, pro které článek 8 stanoví možnost odvětvového vynětí. A jednak nejsou splněny ani podmínky ustanovení o vynětí zakotvené v článku 9. Pokud totiž členský stát zamýšlí přijmout opatření ve smyslu článku 9, musí o tom včas uvědomit Komisi s ohledem na použití článku 97 ES. Řecko však ohledně dotčených vynětí takto nepostupovalo. Vzhledem k tomu, že Řecko použilo postup stanovený v článku 9, není rovněž nutné v projednávaném případě přezkoumat, zda v rámci článku 9 mohou být vůbec přípustná vynětí pro některá odvětví.

75. Rovněž podle čl. 7 odst. 1 a čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335 nemůže být vynětí z daně z kapitálu pro spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti nezávisle na jejich formě odůvodněno, neboť tato ustanovení již podle svých znění stanovují pro Řecko pouze možnost vyjmout určité *operace* z daně z kapitálu. V projednávaném případě však řecká ustanovení nevyjímají z daně z kapitálu určité operace, nýbrž společnosti určitého hospodářského odvětví.

76. Skutečnost, že námořní společnosti byly vždy osvobozeny od daně z kapitálu, jak uvádí řecká vláda, ostatně rovněž nepředstavuje odůvodnění pro vynětí z daně z kapitálu. Taková možnost vynětí totiž není ve směrnici 69/335 poskytnuta.

77. Další možnost vynětí z daně z kapitálu stanoví směrnice 69/335 pouze pro společnosti považované za kapitálové společnosti ve smyslu čl. 3 odst. 2.

78. Vzhledem k tomu, že se v tomto případě jedná o ustanovení o výjimce, členský stát, který se ustanovení o výjimce dovolává, má povinnost doložit svá tvrzení a dokázat, že podmínky pro použití tohoto ustanovení jsou splněny. Řecko tedy mělo tvrdit, že spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti vyjmuté z daně z kapitálu nejsou kapitálovými společnostmi ve smyslu čl. 3 odst. 1, nýbrž pouze společnostmi považovanými za kapitálové společnosti ve smyslu čl. 3 odst. 2, s tím důsledkem, že je pro ně dána další možnost vynětí z daně z kapitálu. Pokud by se totiž u společností vyjmutých z daně z kapitálu jednalo o společnosti považované za kapitálové společnosti, pak by tyto společnosti mohly být, jak bylo výše uvedeno, vyjmuty z daně z kapitálu, pokud se u nich jedná o samostatnou formu společnosti. Vzhledem k tomu, že řecká vláda však toto nedoložila, nepřichází v tomto případě v úvahu odůvodnění osvobození od daně z kapitálu ani podle čl. 3 odst. 2 druhé věty.

79. Osvobození od daně stanovené v řeckém právu pro spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a námořní společnosti je v rozporu se směrnicí 69/335.

80. Tento závěr není v rozporu ani se sdělením Komise K(2004) 43 o pokynech Společenství pro státní podpory v námořní dopravě [20]. V něm Komise sice označuje daňová zvýhodnění poskytnutá členskými státy za opatření, která mohou představovat prostředek ke zvýšení konkurenceschopnosti loďstva Společenství oproti lodím, které jsou registrovány ve třetích státech [21].

81. Z tohoto sdělení Komise však není patrný žádný závěr o přípustnosti osvobození od daně v rámci směrnice 69/335. Jednak sleduje jiný účel; má jen stanovit kritéria, podle nichž Komise schvaluje státní podpory pro námořní dopravu na základě právní úpravy Společenství a postupu Společenství a na základě čl. 87 odst. 3 písm. c) nebo čl. 86 odst. 2 ES [22]. Krom toho je v hierarchii právních předpisů jako pouhé sdělení pod směrnicí 69/335, a nemůže tedy určovat její oblast působnosti a obsah.

82. Jiný závěr nevyplývá ani ze čl. 80 odst. 2 ES, na který odkazuje řecká vláda. Článek 80 odst. 2 ES tvoří samostatný právní základ pro právní předpisy o námořní

20 — Úř. věst. 2004, C 13, s. 3 až 12.

21 — Sdělení Komise (uvedené v poznámce pod čarou 20, s. 6)

22 — Sdělení Komise (uvedené v poznámce pod čarou 20, s. 5).

dopravě. Řecká vláda je toho názoru, že směrnice 69/335 se tedy na námořní dopravu nepoužije. Pro tuto oblast je podle řecké vlády zapotřebí zvláštní úpravy založené na čl. 80 odst. 2. Tato argumentace však není přesvědčivá. Ze čl. 80 odst. 2 ES nelze vyvozovat, že v průřezových oblastech musejí být přijaty příslušné zvláštní úpravy pro námořní dopravu.

C – *Omezení časových účinků rozsudku*

83. Španělské království ve svém spisu vedlejšího účastníka řízení požadovalo časové omezení účinků rozsudku. K jeho odůvodnění odkazuje jednak na to, že mezi oznámením sporného řeckého zákona Komisi a zahájením řízení o nesplnění povinnosti členským státem je doba 18 let a Řecko bylo během této doby v dobré víře. Krom toho nároky na vrácení daně, které by tím byly možná vyvolány, by pro Řecko znamenaly výraznou hospodářskou nevýhodu. Ve svém vyjádření ke spisu vedlejšího účastníka se řecká vláda podpůrně připojila k tomuto vyjádření Španělského království ve smyslu omezení účinků rozsudku.

84. Časové omezení účinků rozsudku je výslovně upraveno pouze pro žalobu na neplatnost v čl. 231 odst. 2 ES. Soudní dvůr se krom toho ve výjimečných případech uchýlil k časovému omezení účinků rozsudku v řízení o rozhodnutí o předběžné otázce na základě obecné zásady právní jistoty. Rovněž v řízení o nesplnění povinnosti členským státem vzal časové omezení účinků rozsudku v úvahu. [23] Pokud rozsudek v řízení o nesplnění povinnosti členským státem na základě výkladu práva Společenství obsaženého v rozsudku vyvolává účinek jdoucí nad rámec prostého určení nesplnění povinnosti, může za určitých okolností existovat důvod pro časové omezení účinků takového rozsudku.

85. V projednávaném případě však již nejsou splněny obecné podmínky pro takové omezení. Podle judikatury Soudního dvora je takové omezení možné výjimečně, pokud jsou splněny dvě podmínky [24]: zaprvé musí existovat riziko závažných hospodářských dopadů způsobených obzvláště vysokým počtem právních vztahů založených v dobré víře na základě právní úpravy považované za platnou a účinnou a zadruhé musejí být

23 — Viz rozsudky ze dne 24. září 1998, Komise v. Francie (C-35/97, Recueil, s. I-5325, body 49 a násl.), a ze dne 19. března 2002, Komise v. Řecko (C-426/98, Recueil, s. I-2793, body 40 a násl.), a pouze hypoteticky v úvahu přicházející možnost omezení účinků rozsudku v řízení o nesplnění povinnosti členským státem rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království (C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 92).

24 — Vedle rozsudků uvedených v poznámce pod čarou 23 viz rovněž rozsudky ze dne 20. září 2001, Grzelczyk (C-184/99, Recueil, s. I-6193, bod 53), a ze dne 15. března 2005, Bidar (C-209/03, Sb. rozh. s. I-2119, bod 69).

jednotlivci a vnitrostátní orgány vedeni k chování, které nebylo v souladu s právní úpravou Společenství, z důvodu objektivní a závažné nejistoty ohledně dosahu ustanovení práva Společenství, nejistoty, ke které případně přispělo i samotné chování jiných členských států nebo Komise.

86. V projednávaném případě však v každém případě není splněna první podmínka. Řecká republika nepředložila žádné odůvodněné argumenty, které závažné hospodářské dopady by pro ni mohl mít rozsudek vyhovující žalobě. V tomto ohledu se pouze připojila k tvrzení španělské vlády. Pokud jde o španělskou vládu, ta však rovněž poukázala na závažné hospodářské dopady pro Řecko pouze všeobecně. Španělská vláda ostatně neuvedla ani vlastní hospodářské dopady.

V – Náklady řízení

87. Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise náhradu nákladů požaduje a Řecká republika neměla úspěch ve věci ve dvou třetinách částí žalobního důvodu, které je třeba považovat za stejně významné, je namístě uložit Řecké republice dvě třetiny náhrady nákladů řízení. Vzhledem k tomu, že Řecká republika nepožadovala náhradu nákladů řízení, podle čl. 69 odst. 5 jednacího řádu ponesou účastníci řízení vlastní náklady řízení.

88. Podle čl. 69 odst. 4 jednacího řádu ponese Španělské království, které vstoupilo do řízení jako vedlejší účastník, vlastní náklady řízení.

VI – Závěry

89. Navrhuji Soudnímu dvoru, aby rozhodl takto:

„1. Řecká republika tím, že přijala právní předpisy o uložení daně na přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení, jakož i o osvobození spolu-

vlastnictví plavidel, námořních sdružení a námořních společností nezávisle na jejich formě od daně z kapitálu, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů.

2. Ve zbývající části se žaloba zamítá.

3. Řecká republika ponese dvě třetiny nákladů řízení. Ve zbývající části ponesou účastníci řízení vlastní náklady řízení.

4. Španělské království ponese vlastní náklady řízení."