KONKLUŻJONIJIET TA' L-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-15 ta' Frar 2007 [1]

I — Introduzzjoni

1. F'din il-kawża għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, il-Kummissjoni tilmenta li r-Repubblika Ellenika ma ttrasponietx b'mod korrett id-Direttiva 69/335/KEE li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital [2].

2. Il-Kummissjoni ssostni, fl-ewwel lok, li d-dispożizzjonijiet Griegi li jirregolaw it-tassazzjoni tat-trasferiment fil-Greċja ta' l-uffiċċju ta' kumpannija kapitali jiksru dak li tistabbilixxi d-Direttiva.

3. Il-Kummissjoni ssostni, fit-tieni lok, li huma inkompatibbli mad-Direttiva 69/335 d-dispożizzjonijiet Griegi li abbażi tagħhom il-kooperattivi agrikoli, l-assoċjazzjonijiet u l-konsorzji fformati minnhom, kif ukoll l-impriżi ta' l-armaturi, il-kumpanniji u l-konsorzji tal-bastimenti ta' kwalunkwe natura huma eżentati mit-taxxa kapitali (iktar 'il quddiem id-"dazju kapitali").

II — Il-kuntest ġuridiku

A — *Id-Direttiva 69/335/KEE*

4. L-għan oriġinali tad-Direttiva jinsab fit-tieni premessa:

"Billi t-taxxi [i]ndiretti fuq il-ġbir tal-kapital, fis-seħħ fl-Istati Membri fil-pre[ż]ent, jiġifieri d-dazju [taxxa] li għandu jitħallas fuq il-kontribuzzjoni tal-kapital lil kumpanniji u ditti u l-ħlas tal-bolla fuq titoli, jagħtu lok għal diskriminazzjoni, taxxa doppja u d-diversitajiet li jfixklu l-moviment ħieles tal-

1 — Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

2 — Id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE tas-17 ta' Lulju 1969 li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU L 249, p. 25), emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE ta' 10 ta' Ġunju 1985, li temenda d-Direttiva 69/335/KEE rigward taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU L 156, p. 23), iktar 'il quddiem id-"Direttiva 69/335".

kapital u li, konsegwentement, għandhom jiġu eliminati b'armonizzazzjoni."

raġuni, disposizzjoni għandha ssir għall-possibbiltà li jiġi introdott dazju bħal dan fil-Greċja u li jiġu eżentati ċertu transazzjonijiet minnu".

5. L-għan aktar wiesa' tad-Direttiva u l-kuntest tagħha jissemmew fit-tieni u t-tielet premessa tad-Direttiva li temenda 85/303 [3]:

Għalhekk id-Direttiva tipprevedi xi regoli speċjali għall-Greċja.

"Billi l-effetti komuni tad-dazju kapitali huma ta' ħsara għar-rag[g]ruppament u l-iżvilupp ta' intrapriżi; billi dawn l-effetti huma partikolarment ta' ħsara fis-sitwazzjoni ekonomika preżenti fejn hemm bżonn importanti li għandha tingħata prijorità lill-istimulazzjoni ta' l-investiment;

7. L-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335 jirregola sostanzjalment il-metodi ta' applikazzjoni tat-taxxa kapitali kif ġej:

"L-Istati Membri għandhom jimponu [...] fuq il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lil kumpanniji ta' kapital taxxa armonizzata skond id-dispożizzjonijiet ta' l-Artikoli 2 sa 9 u hawnhekk iżjed 'il quddiem imsejħa dazju kapitali."

Billi l-aħjar soluzzjoni sabiex jintlaħqu dawn l-oġġettivi tkun li jitneħħew dazju kapitali [...]".

6. Il-ħames premessa tad-Direttiva 85/303 li temenda tittratta s-sitwazzjoni tal-Greċja wara l-adeżjoni tagħha fl-Unjoni Ewropea:

8. L-Artikolu 3(1) jindika l-kumpanniji suġġetti għat-taxxa kapitali:

"Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva l-espressjoni 'kumpannija kapitali' tfisser:

"Billi fl-1 ta' Lulju 1984 l-ebda dazju kapitali ma kien jeżisti fil-Greċja; billi, għal din ir-

a) [...]

3 — Iċċitata fin-nota ta' qiegħ it-paġna 2.

b) kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu ttrattati f'borża;

ċ) kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li taħdem għal profitt, li l-membri tagħha għandhom id-dritt li jiddisponu mill-ishma tagħhom lil partijiet terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u huma responsabbli biss għad-djun tal-kumpannija, d-ditta jew il-persuna ġuridika sal-limitu ta' l-ishma tagħhom."

9. L-Artikolu 3(2) jestendi permezz ta' finzjoni legali l-kamp ta' applikazzjoni tad-Direttiva għal xi kumpanniji li mhumiex kumpanniji kapitali, imma jħalli għall-Istati Membri l-fakoltà li jistabbilixxu trattament fiskali differenti għalihom:

"2. Għall-iskopijiet ta' l-applikazzjoni ta' din id-Direttiva, kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt għandha titiqes kumpannija kapitali. Madanakollu, Stat Membru għandu jkollu d-dritt li ma jikkunsidrahiex b'dan il-mod għall-iskop ta' l-impożizzjoni ta' dazju kapitali."

10. L-Artikolu 4 jirregola l-operazzjonijiet li fuqhom l-Istati Membri jistgħu jimponu dazju kapitali:

"1. L-operazzjonijiet li ġejjin għandhom ikunu soġġetti għad-dazju kapitali:

a) il-formazzjoni ta' kumpannija kapitali;

[...]

g) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhix ikkonsidrata hekk fl-Istat Membru l-ieħor;

h) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħhom huwa f'pajjiż terz u li hu kkunsidrat fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet li jiġi mposta dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhix hekk ikkunsidrata fl-Istat Membru l-ieħor;

2. [...]

Madankollu, ir-Repubblika Ellenika għandha tistabbilixxi liema mit-transazzjonijiet elenkati hawn fuq għandha tissoġġetta għaddazju kapitali.

3. Formazzjoni, fis-sens tal-paragrafu 1(a), m'għandha tinkludi ebda alterazzjoni ta' l-istrument jew ir-regolamenti kostitwenti ta' kumpannija kapitali, u b'mod partikolari:

[...]

(b) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' ammini[s]trazzjoni jew ta' l-uffiċ[ċ]ju reġistrat ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fiż-żewġ Stati Membri, għall-iskopijiet li jiġi [i]mpost dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali;

[...]"

11. L-Artikolu 7(1) u (2), jgħid hekk:

"1. L-Istati Membri għandhom jeżentaw mid-dazju kapitali transazzjonijiet, barra dawk li għalihom saret referenza fl-Artikolu 9, li huma sal-1 ta' Lulju 1984, eżenti jew intaxxati b'kull rata ta' 0,50% jew inqas.

[...]

Ir-Repubblika Ellenika għandha tistabbilixxi liema transazzjonijiet għandha teżenta mittaxxa kapitali.

2. L-Istati Membri jistgħu jew jeżentaw middazju kapitali kull transazzjoni barra dawk li għalihom saret referenza fil-paragrafu 1, jew iżżomm dazju fuqhom b'rata waħda li ma taqbiżx il-1%."

12. Barra minn hekk, l-Artikolu 8, jippermetti li jiġu eżentati mit-taxxa kapitali dawn il-kumpanniji kapitali:

"Bla ħsara għall-Artikolu 7(1), l-Istati Membri jistgħu jeżentaw mid-dazju kapitali t-transazzjonijiet li għalihom saret referenza fl-Artikolu 4(1) u (2) rigward:

— kumpanniji kapitali li jfornu servizzi pubbliċi, bħal impriżi ta' trasport pubbliku, awtoritajiet tal-port jew impriżi li jfornu l-ilma, l-gass jew l-elettriku, f'

każijiet meta l-Istat jew l-awtoritajiet reġjonali jew lokali jippossjedu ta' l-anqas nofs il-kapital tal-kumpannija;

— kumpanniji kapitali li, skond ir-regolamenti tagħhom u fil-fatt, iwettqu esklussivament u direttament objettivi kulturali, karitatevoli, ta' relief jew eduka[ttivi]".

13. Il-kundizzjonijiet li abbażi tagħhom l-Istati Membri jistgħu ma jsegwux il-modalitajiet ta' applikazzjoni tat-taxxa kapitali huma ddefiniti kif ġej mill-Artikolu 9:

"Ċerti tipi ta' operazzjonijiet jew ta' kumpanniji kapitali jistgħu jkunu s-suġġett ta' eżenzjonijiet, tnaqqis jew żiediet fir-rati sabiex tiġi miksuba imparzjalità fl-intaxxar, jew għal konsiderazzjonijiet soċjali, jew sabiex Stat Membru jkun jista' jittratta sitwazzjonijiet speċjali. L-Istat Membri li jipproponi li jieħu din il-miżura għandu jirreferi l-każ lill-Kummissjoni fi zmien xieraq, in konsiderazzjoni ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 102 tat-Trattat."

B — *Il-leġiżlazzjoni nazzjonali*

14. Fil-Greċja l-Liġi Nru 1676/86 tittrasponi d-Direttiva 69/335. L-Artikolu 17 tal-liġi Griega tassoġġetta għat-taxxa kapitali l-kumpanniji kummerċjali, il-konsorzji ta' operaturi ekonomiċi, il-kooperattivi ta' kwalunkwe livell, kif ukoll kull kumpannija oħra, persuna ġuridika jew assoċjazzjoni li topera għal profitt.

15. L-operazzjonijiet li huma suġġetti għat-taxxa, bħal per eżempju l-formazzjoni ta' kumpannija kapitali, il-bidla f'kumpannija kapitali jew iż-żieda tal-kapital tal-kumpannija, huma indikati fl-Artikolu 18. L-Artikolu 18(2)(ċ) u (d), jipprovdi li t-trasferiment taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' persuna ġuridika minn Stat Membru għall-Greċja skond it-tifsira ta' l-Artikolu 17 għandu jiġi ttrattat bl-istess mod, meta l-persuni ġuridiċi msemmija ma jkunux suġġetti għat-taxxa fil-pajjiż ta' oriġini tagħhom stess. L-istess jgħodd għat-trasferiment minn Stat Membru għall-Greċja ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' persuna ġuridika, meta ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħha ikun f'pajjiż terz.

16. Min-naħa l-oħra, l-Artikolu 18(4) jagħmilha ċara li t-trasferiment taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni u ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' persuna ġuridika skond it-tifsira ta' l-Artikolu 17 ma jikkostitwixxix ġbir ta' kapital — u għalhekk ma jikkostitwixxix operazzjoni taxxabbli — meta l-persuna ġuridika tkun suġġetta għat-taxxa fl-Istat Membru ta' oriġini.

17. L-Artikolu 22(1) tal-liġi Griega jeżenta mit-taxxa kapitali l-kooperattivi agrikoli ta'

kull livell, inklużi assoċjazzjonijiet u konsorzji ta' kull tip fformati minnhom, u l-Artikolu 22(1)(b) jeżenta l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kwalunkwe tip.

18. Il-kooperattivi agrikoli huma s-suġġett tal-Liġi Nru 2810/2000, li tirregola, fost affarijiet oħra, il-formazzjoni, l-istruttura u l-organizzazzjoni tal-kumpanniji msemmija.

III — Il-proċedura u t-talbiet tal-partijiet

19. Wara li l-proċedura prekontenzjuża żvolġiet regolarment, fid-19 ta' April 2005 il-Kummissjoni ressqet dan ir-rikors, li fih qiegħda titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiddikjara li r-Repubblika Ellenika, billi dispożizzjonijiet leġiżlattivi tagħha rigward l-applikazzjoni ta' dazju fuq it-trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew fuq it-trasferiment taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni, kif ukoll rigward l-eżenzjoni mill-istess dazju tal-kooperattivi agrikoli kollha ta' kull livell u ta' l-assoċjazzjonijiet jew konsorzji ta' kwalunkwe tip ikkostitwiti minnhom, kif ukoll ta' l-impriżi ta' l-armaturi, tal-konsorzji tal-bastimenti u tal-kumpanniji tal-bastimenti ta' kwalunkwe tip, naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond id-Direttiva 69/335/KEE;

— tordna li r-Repubblika Ellenika tbati l-ispejjeż.

20. Ir-Repubblika Ellenika titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiċħad ir-rikors.

21. Ir-Renju ta' Spanja, li ġie ammess bħala parti intervenjenti b'digriet tad-19 ta' Settembru 2005, jitlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

— tiċħad ir-rikors u tordna li l-Kummissjoni tbati l-ispejjeż,

— subordinatament, jekk il-Qorti tal-Ġustizzja ssib li kien hemm nuqqas ta' twettiq ta' l-obbligu, tillimita l-effetti tas-sentenza għall-futur.

IV — Kunsiderazzjonijiet

A — *L-ammissibbiltà*

22. Il-Greċja ma qajmitx espressament l-inammissibbiltà tar-rikors. Madankollu, tista' tqajjem dubji fuq l-ammissibbiltà l-eċċezzjoni tal-gvern Grieg li tgħid li l-Liġi Nru 1676/86, li kellha tittrasponi d-Direttiva fiddritt nazzjonali, inklużi d-dispożizzjonijiet li huma s-suġġett ta' din il-kwistjoni, kienet diġà ntbagħtet lill-Kummissjoni f'Settembru ta' l-1986 fil-forma ta' abbozz ta' liġi. B'hekk għaddew kważi 18-il sena bejn in-notifika ta' l-abbozz tal-liġi u l-opinjoni motivata tal-Kummissjoni ta' l-1 ta' April 2004. Sa l-introduzzjoni tal-proċedura prekontenzjuża, li fuqha huwa bbażat dan ir-rikors, il-Kummissjoni qatt ma akkużat lill-gvern Grieg bi ksur ta' l-obbligi li kellu skond id-Direttiva 69/335.

23. Iżda l-Artikolu 226 KE ma jistabbilixxi l-ebda terminu biex jiġi ppreżentat ir-rikors. Skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, l-ammissibbiltà ta' proċedura għannuqqas ta' twettiq ta' obbligu ma tiddipendix mill-fatt jekk il-Kummissjoni rrispettatx terminu ffissat biex tibda l-proċedura prekontenzjuża jew biex tippreżenta r-rikors: minflok, hija għandha f'dan ir-rigward poter diskrezzjonali li mhuwiex suġġett għal stħarriġ mill-Qorti tal-Ġustizzja [4].

24. Is-sitwazzjoni tista' tkun differenti biss jekk dewmien eċċessiv tal-proċedura prekontenzjuża jżid għall-Istat interessat iddiffikultajiet biex jirribatti l-argumenti tal-Kummissjoni u jista' għalhekk jikser iddrittijiet tad-difiża ta' l-Istat Membru [5]. Mhuwiex meħtieġ li tiġi solvuta l-kwistjoni jekk għandux japplika kriterju analogu fil-każ fejn ma tkunx il-proċedura prekontenzjuża fiha nnifisha li ddum ħafna, imma tkun il-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu li tinbeda ħafna żmien wara l-adozzjoni talmiżura in kwistjoni [6]. Iżda, f'dan il-każ il-Gvern Grieg ma sostniex li d-dewmien biex tinbeda l-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu affettwa ħażin l-organizzazzjoni tad-difiża tiegħu.

4 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenzi ta' l-10 ta' Mejju 1995, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-422/92, Ġabra p. I-1097, punt 18), każ fejn ir-rikors ġie ppreżentat aktar minn sitt snin wara d-dħul fis-seħħ tal-leġiżlazzjoni kkontestata; tas-16 ta' Mejju 1991, Il-Kummissjoni vs L-Olanda (C-96/89, Ġabra p. I-2461, punt 15), u ta' l-1 ta' Ġunju 1994, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja (C-317/92, Ġabra p. I-2039, punt 4).

5 — Is-sentenza Il-Kummissjoni vs L-Olanda, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4, punt 16.

6 — Ara s-sentenzi Il-Kummissjoni vs L-Olanda, iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4, punti 14 sa 16; tal-21 ta' Jannar 1999, Il-Kummissjoni vs Il-Belġju (C-207/97, Ġabra p. I-275, punt 24 *et seq*), u tat-8 ta' Diċembru 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Lussemburgu (C-33/04, Ġabra p. I-10629, punt 76).

25. Il-Gvern Grieg sostna wkoll, minghajr ma kkontesta l-ammissibbiltà tar-rikors fuq dan il-punt, li n-nuqqas ta' reazzjoni tal-Kummissjoni għan-notifika tad-dispożizzjonijiet in kwistjoni tellfu milli jibda l-proċedura skond l-Artikolu 9 tad-Direttiva 69/335.

26. Skond l-Artikolu 9 tad-Direttiva jistgħu jiġu stabbiliti, meta jkun hemm kundizzjonijiet partikolari, eċċezzjonijiet għall-applikazzjoni tat-taxxa kapitali. Għal dan l-iskop l-Istat Membru għandu jirriferi l-każ lill-Kummissjoni fi żmien xieraq. Il-fatt li l-inattività tal-Kummissjoni tagħti l-impressjoni lil Stat Membru li mhuwiex meħtieġ li l-proċedura skond l-Artikolu 9 tiġi segwita ma jistax iwassal madankollu għall-inammissibbiltà tal-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu. Fil-fatt, il-proċedura msemmija m'għandhiex l-għan li teżegwixxi drittijiet tal-Kummissjoni li minnhom hija tista' tiddekadi eventwalment filwaqt li Stat Membru ma jkunx jista' jinvoka klawżola ta' deroga. Għall-kuntrarju, hija għandha l-għan li jiġi kkonstatat b'mod oġġettiv jekk id-dritt Komunitarju inikisirx[7]. Barra minn hekk Stat Membru jkun għadu jista', kemm matul kif ukoll wara l-proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, jikseb deroga skond il-proċedura prevista fl-Artikolu 9 tad-Direttiva 69/335, u l-Kummissjoni tiġi involuta.

27. Għalhekk ir-rikors huma ammissibbli.

7 — Ara, b'mod partikolari, is-sentenza ta' l-4 ta' Mejju 2006, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-508/03, Ġabra p. I-3969, punt 67).

B — *Kemm hu fondat ir-rikors*

28. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li l-leġiżlazzjoni Griega tikser id-Direttiva 69/335 taħt tliet aspetti. Fl-ewwel lok hemm il-kwistjoni dwar il-bażi għat-tassazzjoni tat-trasferiment ta' l-uffiċċju (iktar 'il quddiem it-taqsima 1), fit-tieni lok l-eżenzjoni mit-taxxa kapitali ta' impriżi partikolari, jiġifieri l-kooperattivi agrikoli (iktar 'il quddiem it-taqsima 2 a) u l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti (iktar 'il quddiem it-taqsima 2 b).

1. Il-bażi għat-tassazzjoni fil-każ ta' trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' amministazzjoni.

29. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li r-Repubblika Ellenika ma ttrasponietx korrettament l-Artikolu 4(1)(g) u (h), u (3)(b) tad-Direttiva 69/335. Dawn id-dispożizzjonijiet jirregolaw il-kundizzjonijiet għall-applikazzjoni tat-taxxa kapitali għat-trasferiment minn Stat Membru għal ieħor ta' l-uffiċċju rreġistrat u taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni (iktar 'il quddiem ukoll it-"trasferiment ta' l-uffiċċju").

30. Skond il-Kummissjoni d-Direttiva 69/335 tistabbilixxi bħala kriterju deċiżiv għall-finijiet tal-kwistjoni tat-tassazzjoni tat-

trasferiment ta' l-uffiċċju, li l-kumpannija tkun tikkwalifika bħala kumpannija kapitali fl-Istat ta' oriġini. Min-naħa l-oħra, skond il-leġiżlazzjoni Griega, l-applikazzjoni tat-taxxa kapitali fir-rigward tat-trasferiment ta' l-uffiċċju jiddependi minn jekk it-taxxa kapitali tkunx ġiet applikata fil-konfront tal-kumpannija kkonċernata fl-Istat ta' oriġini (f'liema każ it-trasferiment ta' l-uffiċċju ma jiġix intaxxat) jew le (f'liema każ it-trasferiment ta' l-uffiċċju jiġi ntaxxat).

31. Fir-risposta tiegħu, il-Gvern Grieg ikkritika l-interpretazzjoni tad-dispożizzjoni Griega li għamlet il-Kummissjoni u wera li leġiżlazzjoni Griega ma tagħtix importanza lill-fatt li fl-Istat ta' oriġini jkun ġie *applikat* dazju kapitali, imma minflok li l-kumpannija tkun bħala regola *suġġetta għat-taxxa kapitali* fl-Istat ta' oriġini [8]. Meta kumpannija ma tkunx suġġetta għat-taxxa kapitali fl-Istat ta' oriġini, it-trasferiment ta' l-uffiċċju tagħha fil-Greċja jiġi ntaxxat, filwaqt li jekk tkun suġġetta għat-taxxa kapitali fl-imsemmi Stat, it-trasferiment ta' l-uffiċċji tagħha ma jiġix intaxxat. Il-Gvern Grieg huwa tal-fehma li dan il-kriterju jikkorrispondi ma' dak li tgħid id-Direttiva, filwaqt li l-Kummissjoni ssostni li lanqas il-kriterju tal-kwistjoni jekk kumpannija hijiex *suġġetta għat-taxxa kapitali* ma hu kompatibbli mad-Direttiva.

8 — Huwa irrilevanti li l-Gvern Grieg ressaq din id-differenza għall-ewwel darba fir-risposta, billi Stat Membru mhuwiex preklużż milli jressaq argumenti sostanzjali wara li jkun irċieva l-opinjoni motivata biss (ara s-sentenza tas-16 ta' Settembru 1999, Il-Kummissjoni vs Spanja (C-414/97, Ġabra p. I-5585, punt 19).

32. Għalhekk għandu jiġi kkjarifikat jekk il-kriterju ta' l-asoġġettar għat-taxxa adottat fid-dispożizzjoni Griega huwiex traspożizzjoni korretta tad-Direttiva. Għal dan l-iskop huwa meħtieġ li jiġi interpretat l-Artikolu 4 tad-Direttiva 69/335.

33. Skond l-Artikolu 4(1)(g) huwa suġġett għat-taxxa kapitali t-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali fl-Istat li jospita imma li mhix ikkonsidrata hekk fl-Istat Membru ta' oriġini. L-Artikolu 4(1)(h) jipprovdi sistema parallela għat-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li ċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni tagħhom huwa f'pajjiż terz.

34. L-Artikolu 4(3)(b) tad-Direttiva 69/335 jistabbilixxi li l-operazzjoni li ġejja, *inter alia*, m'għandhiex tiġi kkunsidrata bħala l-formazzjoni ta' kumpannija kapitali suġġetta għat-taxxa kapitali: it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni jew ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fiż-żewġ Stati Membri, għall-iskopijiet li jiġi impost dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali.

35. L-ewwelnett għandu jingħad li l-kriterju ta' l-*assoġġettar għat-taxxa* użat fil-leġiżlazzjoni Griega ma jikkorrispondix mat-tifsira litterali tad-Direttiva 69/335. Il-Gvern Grieg jgħid, madankollu, li dan il-kriterju jinvolvi riżultati identiċi għal dawk li jinkisbu bil-kriterju applikat fid-Direttiva. Biex jiġi analizzat dan l-argument tad-difiża, jeħtieġ li jiġi stabbilit meta trasferiment ta' uffiċċju jkun suġġett għat-taxxa kapitali skond id-Direttiva. Imbagħad irid jiġi vverifikat jekk il-kriterju fl-ordinament Grieg iwassalx fil-każijiet kollha għal riżultati identiċi.

36. Skond il-kliem ta' l-Artikolu 4(1)(g) u (h), huwa suġġett għat-taxxa kapitali t-trasferiment ta' l-uffiċċju meta l-kumpannija kkonċernata hija *kkunsidrata, għall-applikazzjoni tat-taxxa kapitali, bħala kumpannija kapitali* fl-Istat Membru li jospita, waqt li *mhijiex* hekk ikkunsidrata fl-Istat Membru ta' oriġini. Għalhekk, il-kundizzjoni għall-applikazzjoni ta' din id-dispożizzjoni hija diskrepanza fil-kwalifika bħala kumpannija kapitali. B'dan il-mod, l-Artikolu 4 jirriferi għall-Artikolu 3(2) tad-Direttiva u jirriproduċi wkoll it-terminoloġija tiegħu. L-Artikolu 3(2) jgħid fl-ewwel sentenza li għall-iskopijiet ta' l-applikazzjoni tad-Direttiva, kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt għandha titiqies kumpannija kapitali. Fittieni sentenza d-dispożizzjoni tippermetti li l-Istati Membri jkollhom id-dritt li ma *jikkunsidrawhiex b'dan il-mod għall-iskop ta' l-impożizzjoni ta' dazju kapitali.* B'hekk billi fil-każ ta' kumpanniji assimilati jista' jkunn hemm diskrepanza fil-kwalifika bħala kumpanniji kapitali, it-trasferiment ta' l-uffiċċji tagħhom huwa rregolat mill-Artikolu 4(1).

37. Għall-kumpanniji li jaqgħu taħt l-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335 mhuwiex possibbli li jkun hemm diskrepanza fil-kwalifika bħala kumpanniji kapitali. Fil-fatt fil-paragrafu (1) il-kumpanniji kapitali huma ddefiniti b'mod eżawrjenti u li jorbot l-Istati Membri kollha. In parti huma espliċitament enumerati, u in parti jissemmew il-kundizzjonijiet li fihom il-kumpanniji jikkwalifikaw bħala kumpanniji kapitali skond id-Direttiva. Għalhekk mhuwiex possibbli li fi Stat Membru dawn il-kumpanniji ma jkunux *ikkunsidrati bħala kumpanniji kapitali* għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tat-taxxa kapitali. Skond l-Artikolu 4(3)(b), it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor ta' l-uffiċċju ta' waħda mill-kumpanniji msemmija fl-Artikolu 3(1) ma jikkostitwixxi qatt operazzjoni taxxabbli, billi, skond dak li tgħid id-Direttiva, din bilfors għandha tiġi kkunsidrata, kemm fl-Istat ta' oriġini kif ukoll fl-Istat li jospita, bħala kumpannija kapitali.

38. Għandu jiġi konċess lill-Gvern Grieg li l-kriterju tad-Direttiva u l-kriterju ta' "l-assoġġettar għad-dazju [taxxa]" użat fil-leġiżlazzjoni Griega jistgħu jwasslu għall-istess riżultat f'ċerti ċirkustanzi. Fejn kumpannija mhijiex ikkunsidrata bħala kumpannija kapitali fl-Istat ta' oriġini, it-trasferiment ta' l-uffiċċju tagħha huwa suġġett għat-taxxa

kapitali skond l-Artikolu 4(1)(g) u (h). Peress li kumpannija mhux ikkunsidrata bħala kumpannija kapitali fl-Istat ta' oriġini lanqas ma hi suġġetta għat-taxxa kapitali hemmhekk, f'din is-sitwazzjoni l-kriterju Grieg ma jwassal għal ebda riżultat differenti.

39. Min-naħa l-oħra, is-sitwazzjoni hija differenti jekk l-Istat ta' oriġini jeżenta l-operazzjonijiet kollha mit-taxxa kapitali skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/335 u b'hekk ma tiġix applikata t-taxxa stess.

40. Il-kwistjoni jekk l-impożizzjoni tat-taxxa kapitali fuq it-trasferiment ta' l-uffiċċju f'dan il-kuntest issirx skond l-Artikolu 4(1)(g) u (h), bil-konsegwenza li jkun suġġett għat-taxxa kapitali, jew skond l-Artikolu 4(3)(b), bir-riżultat li ma jkunx hemm impożizzjoni tat-taxxa kapitali, tiddependi bl-istess mod mill-fatt li fl-Istat ta' oriġini l-kumpannija hija "kkunsidrata, [...] għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' dazju kapitali, bħala kumpannija kapitali" [9].

41. Minn naħa, jista' jingħad li, f'pajjiż li neħħa t-taxxa kapitali, kumpannija ma tibqa' kkunsidrata bħala kumpannija kapitali lanqas għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tat-taxxa kapitali, għaliex preċiżament l-ebda dazju kapitali ma jitħallas. Skond din il-perspettiva, għandu japplika l-Artikolu 4(1) bl-impożizzjoni konsegwenti ta' dazju kapitali fuq it-trasferiment ta' uffiċċju.

42. Iżda din is-soluzzjoni mhijiex konvinċenti. Fil-fatt titlaq mill-idea li l-kwalifika bħala kumpannija kapitali tiddependi minn kif inhija kkwalifikata mid-dritt nazzjonali. Madankollu, dan il-kriterju mhuwiex korrett. L-Artikolu 3 tad-Direttiva jistabbilixxi b'mod eżawrjenti liema kumpanniji għandhom jiġu kkunsidrati bħala kumpanniji kapitali għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tat-taxxa kapitali. Il-kwistjoni ta' kif inhuma kkwalifikati mid-dritt nazzjonali hija importanti biss fil-kuntest ta' l-eżerċizzju tal-fakoltà li ċerti kumpanniji li *mhumiex* kumpanniji kapitali jiġu esklużi mir-rekwiżit ġenerali skond l-Artikolu 3(2) li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali. Anki jekk Stat Membru jkun neħħa t-taxxa kapitali skond l-Artikolu 7(2), biex jiġi stabbilit liema kumpanniji għandhom jiġu kkunsidrati kumpanniji kapitali jeħtieġ li ssir referenza biss għall-Artikolu 3 tad-Direttiva. Skond din l-interpretazzjoni, l-impożizzjoni ta' dazju fuq trasferiment ta' uffiċċju bħala regola ssir skond l-Artikolu 4 (3), jiġifieri t-trasferiment ma jkunx suġġett għat-taxxa kapitali.

43. It-teżi li qed tiġi difiża hawnhekk hija kkonfermata wkoll mis-sentenza Senior Engineering Investments [10]. Fil-fatt, sabiex

9 — Id-dispożizzjonijiet fuq it-trasferiment ta' uffiċċju ma ġewx emendati meta ġie introdott l-Artikolu 7(2), bis-saħħa tad-Direttiva li temenda 85/303/KEE (iċċitata fin-nota ta' qiegħ il-paġna 2).

10 — Sentenza tat-12 ta' Jannar 2006, (C-494/03, Ġabra p. I-525, punt 43).

tiddetermina liema kien l-Istat kompetenti biex jiġbor it-taxxa, il-Qorti tal-Ġustizzja vverifikat biss jekk seħħitx hemmhekk operazzjoni taxxabbli skond id-Direttiva. Mhuwiex rilevanti l-fatt li l-Istat interessat kien neħħa t-taxxa kapitali skond l-Artikolu 7(2). Il-Qorti tal-Ġustizzja spjegat dan il-kunċett billi qalet li d-Direttiva 69/335 ma tistax tkun interpretata fis-sens li tippermetti li Stat Membru japprofitta ruħu mill-moderazzjoni fiskali ta' Stat Membru ieħor biex iżid id-dħul tiegħu mit-taxxa [11].

44. Għalhekk, anki f'dawn iċ-ċirkustanzi għandu jiġi vverifikat biss jekk kumpannija għandhiex tiġi kkunsidrata bħala kumpannija kapitali suġġetta għat-taxxa kapitali skond l-Artikolu 3 tad-Direttiva. Il-fatt li l-Istat Membru ma japplikax iżjed it-taxxa kapitali mhuwiex rilevanti għall-finijiet ta' din il-kwalifika.

45. Din l-interpretazzjoni tad-Direttiva 69/335 tikkorrispondi wkoll ma' l-għan tagħha, li, minn meta ġiet emendata, jikkonsisti fit-tneħħija tat-taxxa kapitali [12]. Meta Stat Membru jikkonforma ma' dan l-għan u jneħħi t-taxxa kapitali, id-dispożizzjonijiet fuq it-trasferiment ta' uffiċċju ma jistgħux ikunu interpretati fis-sens li dik id-deċiżjoni tiġi fix-xejn minħabba l-impożizzjoni tat-taxxa fl-Istat Membru li jospita. Barra minn dan, din l-interpretazzjoni twassal għall-kisba tal-libertajiet fondamentali bl-aħjar mod possibbli, partikolarment tal-libertà ta' l-istabbiliment, billi t-trasferiment ta' l-uffiċċju fi Stat Membru ieħor jiġi ffaċilitat.

46. Għalhekk, fil-qosor, għandu jingħad li t-tneħħija tat-taxxa kapitali skond l-Artikolu 7 (2) mill-Istat ta' oriġini ma jfissirx li t-trasferiment ta' l-uffiċċju ta' kumpannija ddefinita fid-Direttiva bħala kumpannija kapitali jkun suġġett għat-taxxa kapitali.

47. Meta jiġi applikat minflok il-kriterju tad-dritt Grieg — impożizzjoni tat-taxxa fuq il-kumpannija in kwistjoni fl-Istat ta' oriġini — fis-sitwazzjoni eżaminata wieħed jasal għal konklużjoni differenti. Meta kumpannija kapitali, skond id-dritt ta' l-Istat ta' oriġini, ma tibqax suġġetta aktar għat-taxxa kapitali fir-rigward ta' ebda operazzjoni, hija — kif ammess mill-istess Gvern Grieg fil-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja — tiġi kkunsidrata bħala li *mhijiex suġġetta għat-taxxa kapitali* skond il-leġiżlazzjoni Griega, għalhekk, f'din is-sitwazzjoni — b'mod differenti mill-applikazzjoni tal-kriterju tal-kwalifika bħala kumpannija kapitali — it-trasferiment ta' l-uffiċċju jkun dejjem suġġett għat-taxxa kapitali.

11 — Ibidem, punt 43.

12 — Ara t-tielet premessa tad-Direttiva ta' emenda 85/303. Oriġinarjament id-Direttiva 69/335/KEE kienet immirata biex telimina d-diskriminazzjoni u t-taxxa doppja (ara t-tieni u s-sitt premessi).

48. Il-kriterju użat fil-leġiżlazzjoni Griega, kuntrarjament għall-argumenti mressqin mill-Gvern Grieg, ma jwassalx bħala konsegwenza fil-każijiet kollha għall-istess riżultat rigward il-kriterju li tadotta d-Direttiva dwar il-kwalifika bħala kumpannija kapitali. Għalhekk, bl-għażla tal-kriterju ta' l-*assoġġettar għat-taxxa* ir-Repubblika Ellenika ma ttrasponietx id-Direttiva b'mod korrett.

49. Ir-Renju ta' Spanja, li intervjena f'din il-proċedura, jagħmel referenza għal-leġiżlazzjoni tiegħu, simili għal dik Griega. Is-sistema adottata mid-dritt Spanjol u dak Grieg hija meħtieġa biex jiġu pprevenuti l-frodi u l-evażjoni fiskali.

50. Huwa rikonoxxut minn ġurisprudenza kostanti li dawk ikkonċernati ma jistgħux jużaw id-dritt Komunitarju b'mod abużiv jew frawdolenti. Dan ifisser li l-applikazzjoni ta' leġiżlazzjoni Komunitarja ma tistax testendi biex tinkludi aġir abbużiv minn operaturi ekonomiċi, jiġifieri operazzjonijiet magħmulin mhux fl-ambitu ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali, imma għall-iskop biss li jitgawdew il-benefiċċji stabbiliti mid-dispożizzjonijiet Komunitarji [13]. Madankollu, il-fatt li wieħed jirrikorri għall-għażliet offruti mil-leġiżlazzjoni Komunitarja m'għandux iqajjem minnu nnifsu s-suspett ta' abbuż [14].

51. L-Artikolu 4 tad-Direttiva 69/335 jippermetti lil kumpannija kapitali, li l-Istat ta' oriġini tagħha ma jimponilhiex dazju kapitali, li tittrasferixxi l-uffiċċju tagħha fi Stat Membru ieħor mingħajr ma dan it-trasferiment jiġi suġġett għat-taxxa imsemmi. Stat Membru m'għandux il-fakoltà li jneħħi b'mod iġġeneralizzat dan il-benefiċċju mogħti lill-kumpanniji mid-Direttiva.

52. Huwa biss meta jidħlu ċirkustanzi partikolari fejn wieħed jirrikorri għal din il-leġiżlazzjoni Komunitarja b'mod abużiv li Stat Membru jkun awtorizzat li jċaħħad lil persuna milli tirrikorri għad-dispożizzjoni tad-Direttiva. Madankollu l-leġiżlazzjoni Ġriega mhijiex limitata għall-prevenzjoni ta' l-abbuż f'każijiet speċjali, imma timponi t-taxxa kapitali b'mod ġenerali fuq it-trasferiment ta' uffiċċju ta' kumpannija eżentata legalment minn din it-taxxa fl-Istat ta' oriġini. Għalhekk din teċċedi f'kull każ dak li huwa meħtieġ għall-prevenzjoni ta' l-evażjoni fiskali. Anki meta titqies l-intenzjoni tal-prevenzjoni ta' l-evażjoni fiskali, id-dis-

13 — Ara s-sentenzi tad-9 ta' Marzu 1999, Centros (C-212/97, Ġabra p. I-1459, punt 24 u r-riferenzi ulterjuri), tas-6 ta' April 2006, Agip Petroli (C-456/04, Ġabra p. I-3395, punt 20), tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et* (C-255/02, Ġabra p. I-1609, punti 68 u 69), u tat-12 ta' Settembru 2006, Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Ġabra p. I-7995, punt 35); ara f'dan ir-rigward, ukoll il-konklużjonijiet tiegħi tat-8 ta' Frar 2007 fil-kawża Kofoed (C-321/05, pendenti quddiem il-Qorti, punt 57 *et seq.*).

14 — Ara f'dan is-sens, is-sentenza Centros (iċċitata fin-nota 13, punt 27) u s-sentenza Cadbury Schweppes u Cadbury Schweppes Overseas (iċċitata fin-nota 13, punt 36 *et seq.*).

pożizzjonijiet Griegi ma ttrasponewx b'mod korrett, minn dan l-aspett, id-Direttiva 69/335.

2. Eżenzjoni mit-taxxa kapitali għal tipi partikolari ta' kumpanniji

a) Deroga għall-kooperattivi agrikoli

53. Skond il-leġiżlazzjoni Griega l-kooperattivi agrikoli ta' kull livell, kif ukoll l-assoċjazzjonijiet u l-konsorzji fformati minnhom, huma eżentati mit-taxxa kapitali. Il-Kummissjoni hija tal-fehma li din id-deroga hija inkompatibbli mad-Direttiva 69/335.

54. L-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335 jistabbilixxi li l-Istati Membri japplikaw dazju kapitali fuq il-kumpanniji kapitali, armonizzat skond id-Direttiva. Għalhekk jeħtieġ li jiġi vverifikat jekk il-kooperattivi agrikoli fiddritt Grieg humiex kumpanniji kapitali, bilkonsegwenza li bħala prinċipju għandu jiġi impost fuqhom dazju kapitali. Jekk il-kooperattivi agrikoli huma kumpanniji kapitali skond id-Direttiva jkun jeħtieġ ukoll li jiġi vverifikat jekk u b'liema mod id-Direttiva tippermetti derogi għall-applikazzjoni tat-taxxa kapitali.

55. L-Artikolu 3(1)(a) jelenka ċerti tipi ta' kumpanniji partikolari rikonoxxuti mis-sistemi ġuridiċi ta' l-Istati Membri bħala kumpanniji kapitali filwaqt l-Artikolu3(1)(b) u (ċ) jindika karatteristiċi li jekk jeżistu f'kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika tiġi kkunsidrata bħala kumpannija kapitali skond it-tifsira tad-Direttiva. Il-kooperattivi agrikoli stabbiliti skond iddritt Grieg la jidhru fil-lista fl-Artikolu 3(1)(a) u lanqas m'għandhom il-karattersitiċi indikati fl-Artikolu 3(1)(b) u (ċ) bħala kundizzjoni biex jikkwalifikaw bħala kumpanniji kapitali.

56. Skond l-Artikolu 3(1)(b) kumpannija hija kkunsidrata kumpannija kapitali jekk l-ishma tagħha li jirrappreżentaw kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu nnegozjati fil-borża. Kif sostniet il-Kummissjoni stess, l-ishma tal-kooperattivi agrikoli ma jistgħux jiġu nnegozjati fil-borża.

57. Skond l-Artikolu 3(1)(ċ) hija kkunsidrata kumpannija kapitali skond it-tifsira tad-Direttiva kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li taħdem għal profitt, li l-membri tagħha għandhom iddritt li jittrasferixxu mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel l-ishma tagħhom lil terzi u huma responsabbli għad-djun tal-kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika fil-limiti biss ta' l-ishma tagħhom. Skond dak li sostniet il-Kummissjoni, il-leġiżlazzjoni Griega tistabbilixxi li l-ishma ta' kooperattiva agrikola jistgħu jiġu ttrasferiti biss meta dan huwa kkunsidrat fil-memorandum tal-koo-

perattiva rispettiva u fejn il-bord tad-diretturi tal-kooperattiva stess japprova t-trasferiment. L-ishma ta' kooperattiva agrikola fiddritt Grieg ma jistgħux għalhekk jinbigħu lil terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel. Mhuwiex meħtieġ li jiġi aċċertat jekk il-kooperattivi agrikoli jħarsux it-tieni kriterju msemmi fis-subparagrafu (ċ) — ir-responsabbiltà tal-membri tal-kumpannija fil-limiti biss ta' l-ishma tagħhom, billi biex tiġi kkunsidrata bħala kumpannija kapitali skond is-subparagrafu (ċ), kumpannija għandha tissodisfa ż-żewġ kriterji elenkati hemmhekk. Billi l-kooperattivi agrikoli stabbiliti skond id-dritt Grieg ma jissodisfawx l-ewwel kriterju, huma mhumiex għalhekk kumpanniji kapitali skond is-subparagrafu (ċ).

58. Għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tad-Direttiva 69/335, l-Artikolu 3(2) iqis bħala kumpanniji kapitali kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt. Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li din id-dispożizzjoni timmira biex tevita li l-għażla ta' forma ġuridika partikolari twassal għal trattament fiskali differenti ta' attivitajiet li, mil-lat ekonomiku, huma ekwivalenti [15].

59. Biex jitqiesu bħala kumpanniji kapitali fit-tifsira ta' l-Artikolu 3(2), il-kooperattivi agrikoli stabbiliti skond id-dritt Grieg iridu għalhekk joperaw għal profitt.

60. Il-Kummissjoni tosserva ġustament li l-kriterju ta' l-iskop ta' profitt għandu jiftiehem f'sens wiesa'. Kumpannija għalhekk topera għal profitt skond l-ewwel sentenza ta' l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva mhux biss meta l-attività tagħha għandha l-għan li tikseb qligħ ta' kapital imma anki meta, kif jiġri fil-każ ta' kooperattiva agrikola, ir-riżultati ekonomiċi ta' l-attività tagħha jġibu benefiċċji diretti għall-membri tagħha, kif ukoll it-tisħiħ ekonomiku tal-kumpannija bħala komunità solidali, mingħajr dan ma jinvolvi l-ħlas ta' qligħ dirett. Huwa ammess ukoll mill-gvern Grieg li ta' l-anqas kategorija ta' kooperattivi agrikoli, jiġifieri "kooperattivi ta' bdiewa" [16], topera għal profitt skond it-tifsira tad-Direttiva u għalhekk titqies bħala kumpanniji kapitali.

61. Madankollu, it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 tagħti l-possibbiltà li Stat Membru jista' ma jikkunsidrax bħala kumpanniji kapitali għall-finijiet ta' l-applikazzjoni tat-taxxa kapitali l-kumpanniji, id-ditti, l-assoċjazzjonijiet jew il-persuni ġuridiċi li jitqiesu, fis-sens ta' l-ewwel sentenza, bħala kumpanniji kapitali. Issa għandu jiġi eżaminat jekk l-eżenzjoni tal-kooperativi agrikoli hijiex koperta minn din id-deroga in kwistjoni.

15 — Sentenza tat-12 ta' Novembru 1987, Amro Aandelen Fonds (112/86, Ġabra p. 4453, punt 10).

16 — Bil-Grieg: "γεωργικοί συνεταιρισμοί".

62. F'dan ir-rigward għandu jiġi ddeterminat x'ifisser il-kliem "ma jikkunsidrahiex b'dan il-mod għall-iskop ta' l-impożizzjoni ta' dazju kapitali".

63. Il-kliem użat jagħti lok għal diversi interpretazzjonijiet.

64. Minn naħa, wieħed jista' jifhem ir-regola fis-sens li Stat Membru jista' ma jagħmilx l-assimilazzjoni skond it-tieni sentenza b'mod komplessiv biss, jiġifieri jista' jeżenta t-tipi kollha ta' kumpanniji li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali jew l-ebda waħda minnhom. Din l-interpretazzjoni, madankollu, mhijiex koerenti mas-sens u l-iskop tad-Direttiva 69/335, billi wieħed mill-għanijiet tagħha huwa, mill-emenda li saret mid-Direttiva 85/303/KEE [17], it-tneħħija tat-taxxa kapitali. Jekk, fil-kuntest ta' l-Artikolu 3(2) jistgħu jiġu eżentati biss il-kumpanniji, id-ditti, l-assoċjazzjonijiet jew il-persuni ġuridiċi assimilati kollha jew ebda waħda minnhom, tiġi ostakolata ħafna t-tneħħija tat-taxxa kapitali. Din it-tneħħija tiġi ffaċilitata minflok jekk wieħed jipproċedi b'mod gradwali. L-Artikolu 3(2) m'għandux jinftiehem għalhekk fis-sens li jistgħu jiġu eżentati mit-taxxa kapitali biss il-kumpanniji kollha flimkien li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali [18].

65. Min-naħa l-oħra it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2) tista' tiġi interpretata fis-sens ukoll li l-Istati Membri huma liberi għal kollox li jneħħu mill-assimilazzjoni kumpanniji waħdanin jew gruppi tagħhom. Imma l-għan tad-Direttiva huwa li bħala prinċipju l-kumpanniji kapitali kollha, kif ukoll tipi ta' kumpanniji li jitqiesu bħalhom, jitqiegħdu fl-istess pożizzjoni għall-finijiet ta' dazju kapitali. Id-Direttiva tippermetti eżenzjonijiet skond is-settur f'oqsma determinati biss, skond l-Artikolu 8. Ma jkunx konformi ma' l-istruttura tad-Direttiva jekk l-Istati Membri jkollhom il-fakultà, taħt l-Artikolu 3(2), li jintroduċu eċċezzjonijiet oħrajn skond is-settur. Barra minn hekk, il-possibbiltà li jiġu esklużi setturi produttivi waħdanin mit-taxxa kapitali tista' tkun inkompatibbli mal-projbizzjoni ta' għajnuniet mogħtija mill-Istat kif stabbilit fl-Artikolu 87 KE. Għalhekk it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2) m'għandhiex tinftiehem fis-sens li l-kumpanniji jew is-setturi ekonomiċi waħdanin jistgħu jiġu eżentati mingħajr limitazzjonijiet mit-taxxa kapitali.

17 — Ara n-nota 2 għar-referenza.

18 — Din l-interpretazzjoni tirriżulta aktar ċara fil-verżjoni Franċiża fejn, fir-rigward tal-kumpanniji li għandhom jiġu eżentati, jintuża s-singular: "Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". Iżda fil-verżjoni Griega, bħal dik Germaniża, jintuża l-plural "kann davon absehen, sie für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft zu betrachten"; "Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. Id-deroga fit-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2), għandha minflok tinftiehem fis-sens li Stat Membru jista' jeskludi mill-applikazzjoni tad-Direttiva, *tipi ta' kumpanniji* waħdanin, għalhekk tipi ġuridiċi awtonomi, li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(1).

67. Din l-interpretazzjoni hija sostnuta wkoll mis-sentenza Andeelen Fonds, fejn il-Qorti tal-Ġustizzja enfasizzat li, skond l-Artikolu 3 (2) "ċertu ġbir ta' kapital" jista' jiġi eżentat mill-impożizzjoni ta' dazju kapitali [19]. Din l-interpretazzjoni tar-regola tiffavorixxi l-aktar l-għan tad-Direttiva li titneħħa t-taxxa kapitali, billi l-Istati Membri jkunu jistgħu jaġixxu gradwalment u għalhekk b'sekwenzi ċari.

68. Iżda skond il-leġiżlazzjoni Griega mhux il-kooperattivi kollha huma eżentati mit-taxxa kapitali, imma l-kooperattivi agrikoli biss. Mad-daqqa t'għajn jidher li settur ekonomiku b'hekk huwa eżentat mit-taxxa kapitali. Madankollu l-kooperattivi agrikoli huma rregolati, skond il-leġiżlazzjoni Griega, minn liġi awtonoma li tirregola b'mod komplet l-istruttura, il-kostituzzjoni u l-organizzazzjoni tagħhom.

69. L-istess Kummissjoni ammettiet li l-kooperattivi agrikoli huma suġġetti għal sistema regolatorja speċjali. Huma jikkostitwixxu għalhekk tip ta' kumpannija awtonoma li tista' tiġi eskluża mit-taxxa kapitali skond it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2). F'dan il-każ partikolari hija biss koinċidenza li tip ta' kumpannija awtonoma tirrigwarda settur ekonomiku wieħed. Għandu jingħad li Stat Membru ma jistax, biex tiġi evitata l-projbizzjoni tad-derogi skond is-settur, joħloq għas-setturi ekonomiċi waħdanin rispettivi tipi ta' kumpanniji awtonomi biex imbagħad jeżentahom validament mit-taxxa kapitali. F'din il-proċedura l-Kummissjoni ma ressqitx elementi ta' prova li minnhom wieħed jista' jgħid li kien hemm arranġamenti abbużivi fid-dritt Grieg.

70. Jekk il-kooperattivi agrikoli jistgħu b'mod validu jiġu eżentati mit-taxxa kapitali, l-istess għandu jgħodd ukoll għall-assoċjazzjonijiet u l-għaqdiet tagħhom.

71. Għalhekk, ir-Repubblika Ellenika setgħet, bl-Artikolu 22(1)(a) tal-Liġi Griega Nru 1676/86, teskludi l-kooperattivi agrikoli, kif ukoll l-assoċjazzjonijiet u l-konsorzji kkostitwiti minnhom milli jitqiesu bħala kumpanniji kapitali u b'hekk, teżentahom mit-taxxa kapitali. Dan ma jikkostitwixxi ebda ksur tad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 69/335.

19 — Sentenza iċċitata fin-nota 15, punt 12.

b) Deroga għall-kumpanniji tal-bastimenti

72. Jeħtieġ fl-aħħar li tiġi eżaminata l-kompatibbiltà ta' l-eżenzjoni mit-taxxa kapitali għall-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull xorta mad-Direttiva 69/335.

73. Skond id-Direttiva 69/335 bħala regola huma suġġetti għat-taxxa kapitali l-kumpanniji kapitali kollha, skond l-Artikolu 3(1), u l-kumpanniji assimilati magħhom, skond l-Artikolu 3(2), jiġifieri l-kumpanniji, id-ditti, l-assoċjazzjonijiet jew il-persuni ġuridiċi li joperaw għal profitt. L-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull xorta huma kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(1), jew fi kwalunkwe każ, billi joperaw għal profitt, kumpanniji assimilati skond l-Artikolu 3(2), bil-konsegwenza li bħala regola huma suġġetti għat-taxxa kapitali.

74. Eżenzjoni mit-taxxa kapitali għall-kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335 hija possibbli biss fil-kuntest tal-kundizzjonijiet riġidi ta' l-Artikolu 8 u 9 tad-Direttiva. Madankollu f'dan il-każ partikolari dawn il-kundizzjonijiet m'humiex sodisfatti, billi, minn naħa, in-navigazzjoni ma tidħolx fis-setturi ekonomiċi li għalihom l-Artikolu 8 jistabbilixxi l-possibbiltà ta' eżenzjonijiet settorjali u, min-naħa l-oħra, lanqas biss jeżistu l-kundizzjonijiet għad-deroga skond l-Artikolu 9. Jekk Stat Membru jkun irid jadotta miżura skond l-Artikolu 9, għandu jikkonsulta fil-ħin lill-Kummissjoni għall-finijiet ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu 97 KE. Il-Greċja madankollu ma bdiet ebda proċedura bħal din fir-rigward tad-derogi kkonċernati f'din il-kwistjoni. Billi l-Greċja ma bdietx il-proċedura skond l-Artikolu 9, f'dan il-każ lanqas m'hemm bżonn li jiġi vvalutat jekk jistgħux jiġu ammessi derogi skond is-settur fil-kuntest ta' l-Artikolu 9.

75. Id-deroga għall-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull xorta lanqas ma tista' tkun iġġustifikata bis-saħħa ta' l-Artikolu 7(1) u 4(2) tad-Direttiva 69/335, billi dawn jistabbilixxu, sempliċiment abbażi tat-tifsira litterali tagħhom, esklużivament il-possibbiltà li l-Greċja teżenta mit-taxxa kapitali *operazzjonijiet* partikolari. F'dan il-każ, minflok, id-dispożizzjonijiet Griegi ma jeżentawx mit-taxxa kapitali operazzjonijiet partikolari biss, imma l-kumpanniji ta' settur ekonomiku partikolari.

76. Il-fatt li l-kumpanniji tal-bastimenti, kif argumenta l-Gvern Grieg, dejjem kienu eżentati mit-taxxa kapitali ma jiġġustifikax l-eżenzjoni minn din it-taxxa, billi fid-Direttiva 69/335 m'hemmx lok għal deroga bħal din.

77. Eżenzjoni oħra possibbli mit-taxxa kapitali hija stabbilita mid-Direttiva 69/335 biss għall-kumpanniji li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(2).

78. Madankollu, billi din hija deroga, huwa l-Istat Membru li jinvokaha li għandu l-piż li jispeċifika u jipprova li l-kundizzjoniiet tagħha huma sodisfatti. Il-Greċja kellha għalhekk tikkonkludi li l-impriżi ta' l-armaturi, il-kumpanniji u l-konsorzji tal-bastimenti eżentati mit-taxxa kapitali mhumiex kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(1) imma biss kumpanniji li jitqiesu bħala kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(2) u għalhekk li hemm deroga ulterjuri għalihom. Fil-fatt jekk il-kumpanniji eżentati kienu kumpanniji assimilati, dawn, kif intqal qabel, jistgħu jiġu eżentati mit-taxxa kapitali meta jikkostitwixxu tip ta' kumpannija awtonoma. Billi l-Gvern Grieg dan ma speċifikahx, f'dan il-każ l-eżenzjoni mit-taxxa kapitali lanqas ma hija ġustifikabbli skond it-tieni sentenza ta' l-Artikolu 3(2).

79. L-eżenzjoni fiskali għall-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji u l-kumpanniji tal-bastimenti permessa mil-leġiżlazzjoni Griega hija b'hekk f'kunflitt mad-Direttiva 69/335.

80. Din il-konklużjoni lanqas tikkontradixxi l-komunikazzjoni C(2004) 43 tal-Kummissjoni — Linji gwida Komunitarji dwar l-għajnuna mogħtija mill-Istat għat-trasport marittimu [20]. Fiha l-Kummissjoni tiddefinixxi l-vantaġġi fiskali min-naħa ta' kull Stat Membru bħala miżuri li jistgħu jkunu strumenti għaż-żieda fil-kompetittività tal-flotta tal-Komunità fir-rigward ta' bastimenti rreġistrati f'pajjiżi terzi [21].

81. Iżda minn din il-komunikazzjoni tal-Kummissjoni ma tista' tinsilet ebda affermazzjoni dwar l-ammissibbiltà ta' l-eżenzjonijiet fiskali fil-kuntest tad-Direttiva 69/335. Minn naħa hija għandha skop leġiżlattiv ieħor: timmira esklużivament biex tiffissa l-parametri li fihom, f'konformità mar-regoli sostantivi u proċedurali tal-Komunità, il-Kummissjoni tapprova l-għajnuna mogħtija mill-Istat lis-settur marittimu skond l-Artikolu 87(3)(c) u/jew l-Artikolu 86(2) tat-Trattat [22]. Min-naħa l-oħra, billi hija biss komunikazzjoni, taqa', fil-ġerarkija tar-regoli, taħt id-Direttiva 69/335/KEE u ma tistax għalhekk tiddetermina il-kamp ta' applikazzjoni u l-kontenut tagħha.

82. Lanqas ma tista' tiġi dedotta konklużjoni oħra mill-Artikolu 80(2) KE li jagħmel referenza għalih il-Gvern Grieg. L-Artikolu 80(2) KE jikkostitwixxi bażi leġiżlattiva

20 — ĠU 2004, C 13, p. 3.
21 — Komunikazzjoni tal-Kummissjoni, p. 6.
22 — *Ibid*, p. 5.

awtonoma għad-dispożizzjonijiet rigward in-navigazzjoni marittima. Il-Gvern Grieg huwa tal-fehma li, għaldaqstant, id-Direttiva 69/335 ma tapplikax għan-navigazzjoni marittima, imma li anzi huwa meħtieġ għal dan is-settur leġiżlazzjoni separata bbażata fuq l-Artikolu 80(2) KE. Iżda dan l-argument mhuwiex konvinċenti. Mill-Artikolu 80(2) KE ma jirriżultax li mis-setturi trasversali għandhom jiġu adottati regoli speċjali f'kull każ għan-navigazzjoni marittima.

84. Limitazzjoni fiż-żmien ta' l-effetti ta' sentenza hija prevista espressament biss fir-rigward ta' rikorsi għal annullament mit-tieni paragrafu ta' l-Artikolu 231 KE. Minbarra dan, il-Qorti tal-Ġustizzja llimitat eċċezzjonalment fiż-żmien l-effetti tas-sentenzi fi proċeduri ta' talba għal deċiżjoni preliminari fuq il-bażi tal-prinċipju ġenerali taċ-ċertezza legali [23]. Meta sentenza fi proċedura għan-nuqqas ta' twettiq ta' obbligu jkollha effetti li jmorru lil hinn mis-sempliċi aċċertament tan-nuqqas tat-twettiq ta' obbligu stess minħabba l-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju li jkun fiha, f'ċirkustanzi partikolari jista' jkun hemm raġunijiet li jiġġustifikaw il-limitazzjoni fiż-żmien ta' l-effetti ta' sentenza bħal din.

C — Limitazzjoni fiż-żmien ta' l-effetti tas-sentenza

83. Ir-Renju ta' Spanja talab fin-nota ta' intervent tiegħu, li jiġu limitati fiż-żmien l-effetti tas-sentenza. Bħala motivazzjoni għat-talba tiegħu huwa qal li, minn naħa, il-fatt li bejn in-notifika tal-liġi Griega kkontestata lill-Kummissjoni u l-bidu tal-proċedura għan-nuqqas tat-twettiq ta' obbligu għaddew 18-il sena u l-Greċja, matul dak il-perjodu kienet f'*bona fede*. Min-naħa l-oħra t-talbiet għar-rimborż tat-taxxa li jistgħu jitnisslu mis-sentenza jistgħu jwasslu għal preġudizzju ekonomiku gravi għall-Greċja. Fl-osservazzjonijiet tiegħu dwar in-nota ta' l-intervent il-Gvern Grieg talab, subordinatament, li jintlaqgħu l-kunsiderazzjonijiet tar-Renju ta' Spanja fuq il-limitazzjoni fiż-żmien ta' l-effetti tas-sentenza.

85. Iżda f'dan il-każ lanqas biss jeżistu l-premessi ġenerali għal limitazzjoni bħal din. Skond il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja limitazzjoni bħal din hija possibbli biss eċċezzjonalment, meta jiġu sodisfatti żewġ kundizzjonijiet [24]: fl-ewwel lok irid jeżisti r-riskju ta' riperkussjonijiet ekonomiċi gravi dovuti partikolarment għan-numru għoli ta' relazzjonijiet ġuridiċi li saru *in bona fede* abbażi ta' leġiżlazzjoni kkunsidrata validament fis-seħħ; fit-tieni lok, l-individwi u l-awtoritajiet nazzjonali iridu jkunu ġew

23 — Ara s-sentenzi tad-19 ta' Marzu 2002, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja (C-426/98, Ġabra p. I-2793, punt 40 *et seq*), u ta' l-24 ta' Settembru 1998, Il-Kummissjoni vs Franza (C-35/97, Ġabra p. I-5325, punt 49 *et seq*), u, għall-kunsiderazzjoni ipotetika biss tal-possibbiltà tal-limitazzjoni ta' l-effetti fiż-żmien ta' sentenza f'proċedura għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu, is-sentenza tat-12 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit (C-359/97, Ġabra p. I-6355, punt 92).

24 — Ara, minbarra s-sentenzi ċċitati fin-nota 23, anki s-sentenzi tal-15 ta' Marzu 2005, Bidar (C-209/03, Gabra p. I-2119, punt 69), u ta' l-20 Settembru 2001, Grzelczyk (C-184/99, Ġabra p. I-6193, punt 53).

imħajrin jaġixxu b'mod mhux konformi malleġiżlazzjoni tal-Komunità minħabba inċertezza oġġettiva u rilevanti dwar il-portata tad-dispożizzjonijiet Komunitarji, inċertezza li għaliha jkun ikkontribwixxa eventwalment l-aġir ta' Stati Membri oħrajn jew tal-Kummissjoni.

86. Madankollu, f'dan il-każ l-ewwel kundizzjoni ma teżistix. Ir-Repubblika Ellenika ma esponietx b'mod speċifiku liema huma dawk ir-riperkussjonijiet ekonomiċi gravi li tista' tipprovoka s-sentenza jekk tilqa' r-rikors. Sempliċiment talbet, f'dan ir-rigward, li jintlaqgħu l-kunsiderazzjonijiet tal-Gvern Spanjol. Dan, min-naħa tiegħu, għamel biss referenza ġenerika għall-preġudizzju ekonomiku gravi għall-Greċja. Barra minn hekk il-Gvern Spanjol lanqas biss ma espona x'inhu l-preġudizzju ekonomiku gravi li jista' jkollu huwa stess.

V — Fuq l-ispejjeż

87. Skond l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba. Peress li l-Kummissjoni għamlet talba dwar l-ispejjeż u r-Repubblika Ellenika tilfet fir-rigward ta' tnejn mit-tlieta mill-motivi li sostanzjalment għandhom l-istess importanza, din ta' l-aħħar għandha tiġi ordnata tbati żewġ terzi ta' l-ispejjeż. Billi r-Repubblika Ellenika ma għamlitx talba għall-ispejjeż, il-partijiet, fir-rigward tal-bqija, għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom skond l-Artikolu 69(5) tar-Regoli tal-Proċedura.

88. Ir-Renju ta' Spagna għandu jbati l-ispejjeż tiegħu konnessi ma' l-intervent skond l-Artikolu 69(4) tar-Regoli tal-Proċedura.

VI — Konklużjoni

89. Għalhekk nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

"1) Ir-Repubblika Ellenika, bid-dispożizzjonijiet leġiżlattivi tagħha dwar l-applikazzjoni ta' dazju fuq it-trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew fuq it-trasferiment

taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni, kif ukoll fuq l-eżenzjoni ta' l-impriżi ta' l-armaturi, tal-konsorzji u tal-kumpanniji tal-bastimenti ta' kwalunkwe natura mit-taxxa kapitali, naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital.

2) Il-bqija tar-rikors huwa miċħud.

3) Ir-Repubblika Ellenika hija kkundannata tħallas żewġ terzi ta' l-ispejjeż tal-kawża. Għall-bqija l-partijiet għandhom ibatu l-ispejjeż tagħhom stess.

4) Ir-Renju ta' Spanja għandu jbati l-ispejjeż tiegħu stess."