OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 15 lutego 2007 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. W niniejszym postępowaniu dotyczącym uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu Komisja zarzuca Republice Greckiej brak dokonania prawidłowej transpozycji dyrektywy 69/335/EWG dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału [2] (zwanych dalej „podatkiem kapitałowym").

2. Zdaniem Komisji, po pierwsze, greckie przepisy, które regulują opodatkowanie przeniesienia siedziby spółek kapitałowych na terytorium Grecji, naruszają postanowienia tej dyrektywy.

3. Po drugie, Komisja uważa przepisy greckie, zgodnie z którymi spółdzielnie rolnicze i ich stowarzyszenia oraz konsorcja, jak również współwłasność statków, konsorcja żeglugi i spółki żeglugi każdego rodzaju są zwolnione od podatku kapitałowego, za niezgodne z dyrektywą 69/335.

II — Ramy prawne

A — *Dyrektywa 69/335*

4. Pierwotny cel dyrektywy został wskazany w motywie drugim:

„[O]bowiązujące obecnie w państwach członkowskich podatki pośrednie od gromadzenia kapitału, to znaczy podatki naliczane od wkładu kapitałowego do spółek i przedsiębiorstw oraz opłata stemplowa od papierów wartościowych powodują nierówne traktowanie, podwójne opodatkowanie i dysproporcje, które zakłócają swobodny przepływ

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Dyrektywa Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25) w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. zmieniającą dyrektywę 69/335/EWG dotyczącą podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 156, str. 23), zwana dalej „ dyrektywą 69/335".

kapitału, i dlatego powinny zostać usunięte w drodze ujednolicenia".

5. Dodatkowe cele dyrektywy i ich geneza zostały wskazane w motywie drugim i trzecim dyrektywy zmieniającej 85/303 [3]:

„[K]onsekwencje gospodarcze podatku kapitałowego są niekorzystne dla łączenia i rozwoju przedsiębiorstw; takie konsekwencje są szczególnie szkodliwe przy obecnej koniunkturze gospodarczej, w której istnieje potrzeba uznania wspierania inwestycji za nadrzędny priorytet;

najlepszym rozwiązaniem w tym celu byłoby zniesienie podatku kapitałowego […]".

6. Sytuację Grecji po jej przystąpieniu do Unii Europejskiej określa motyw piąty dyrektywy zmieniającej 85/303:

„[W] dniu 1 lipca 1984 r. w Grecji nie było podatku kapitałowego; dlatego też należy przewidzieć możliwość wprowadzenia tego podatku w tym kraju, jak również zwolnienia z niego niektórych operacji".

W związku z powyższym dyrektywa zawiera przepisy szczególne dotyczące Grecji.

7. Artykuł 1 dyrektywy 69/335 reguluje zasady pobrania podatku kapitałowego w następujący sposób:

„Państwa członkowskie naliczają podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych, ujednolicony zgodnie z przepisami art. 2 i 9, zwany dalej »podatkiem kapitałowym«".

8. Spółki podlegające opodatkowaniu zostały wskazane w art. 3 ust. 1:

„Do celów niniejszej dyrektywy »spółki kapitałowe« to:

a) […]

3 — Przywołanej w przypisie 2.

b) każda spółka, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osoba prawna, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie;

c) każda spółka, przedsiębiorstwo, stowarzyszenie lub osoba prawna prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbytu swoich udziałów stronom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, przedsiębiorstwa lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów".

9. Artykuł 3 ust. 2 rozszerza za pomocą fikcji prawnej zakres stosowania dyrektywy na określone spółki, które nie są spółkami kapitałowymi, jednakże zastrzega dla państw członkowskich możliwość odmiennego traktowania tych spółek na gruncie podatkowym:

„2. Do celów stosowania niniejszej dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Jednak państwa członkowskie mają prawo, do celów naliczenia podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki".

10. Artykuł 4 określa czynności, które państwa członkowskie mogą opodatkować podatkiem kapitałowym:

„1. Podatkowi kapitałowemu podlegają następujące operacje:

a) utworzenie spółki kapitałowej;

[…]

g) przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana;

h) przeniesienie z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana.

2. […]

»[J]ednakże Republika Grecka określi, które z wymienionych wyżej operacji zostaną objęte podatkiem kapitałowym.«

3. Utworzenie spółki kapitałowej, w rozumieniu ust. 1 lit. a), nie obejmuje jakiejkolwiek zmiany aktu założycielskiego lub statutu spółki kapitałowej, w szczególności:

[…]

b) przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania podatku kapitałowego, jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową;

[…]".

11. Artykuł 7 ust. 1 i 2 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zwolnią z podatku kapitałowego operacje inne niż operacje określone w art. 9, które w dniu 1 lipca 1984 r. były zwolnione z podatku lub opodatkowane stawką 0,5% lub niższą.

[…]

Republika Grecka określi, które operacje zostaną zwolnione z podatku kapitałowego.

2. Państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%".

12. Ponadto art. 8 zezwala na zwolnienie od podatku kapitałowego następujących spółek kapitałowych:

„Z zastrzeżeniem art. 7 ust. 1 państwo członkowskie może przyznać zwolnienie z podatku kapitałowego dla operacji określonych w art. 4 ust. 1 i 2, odnoszących się do:

— spółek kapitałowych, które są dostarczycielami usług publicznych, takich jak przedsiębiorstwa transportu publicznego, przedsiębiorstwa zapewniające

obsługę portów, przedsiębiorstwa zaopatrujące w wodę, gaz lub elektryczność, jeżeli ich kapitał przynajmniej w połowie jest własnością państwa, władz regionalnych lub lokalnych;

— spółek kapitałowych, które zgodnie ze swoim statutem i faktycznie realizują wyłącznie i bezpośrednio cele kulturalne, dobroczynne, pomocy lub edukacyjne".

13. Przesłanki, zgodnie z którymi państwa członkowskie mogą ponadto odstąpić od pobrania podatku kapitałowego, zostały określone w art. 9 w następujący sposób:

„Niektóre rodzaje operacji lub spółek kapitałowych mogą być przedmiotem wyłączeń, obniżenia lub podwyższenia stawek, o ile przemawiają za tym względy sprawiedliwości podatkowej, względy społeczne, bądź też aby umożliwić państwu członkowskiemu właściwe postępowanie w szczególnych sytuacjach. Państwo członkowskie, które zamierza zastosować takie środki, wnosi sprawę do Komisji we właściwym czasie, zgodnie z art. 102 traktatu".

B — *Prawo krajowe*

14. Transpozycja dyrektywy 69/335 została w Grecji dokonana w drodze ustawy nr 1676/86. Zgodnie z art. 17 greckiej ustawy spółki handlowe, konsorcja przedsiębiorców, spółdzielnie każdego rodzaju oraz inne spółki, osoby prawne lub ich stowarzyszenia wykonujące działalność zarobkową podlegają opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

15. W art. 18 zostały określone czynności podlegające opodatkowaniu, takie jak utworzenie spółki kapitałowej, przekształcenie w spółkę kapitałową lub podniesienie kapitału spółki. Przepisy art. 18 ust. 2 lit. c) i d) zrównują z tymi czynnościami przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania osoby prawnej w rozumieniu art. 17 z danego państwa członkowskiego do Grecji, jeśli te osoby prawne nie podlegają opodatkowaniu w państwie członkowskim pochodzenia. Taka sama zasada dotyczy przeniesienia siedziby statutowej osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, z danego państwa członkowskiego do Grecji.

16. W art. 18 ust. 4 wyraźnie natomiast wskazano, że przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej osoby prawnej w rozumieniu art. 17 nie stanowi gromadzenia kapitału, a zatem nie jest czynnością podlegającą opodatkowaniu, jeśli ta osoba prawna podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim pochodzenia.

17. Zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. a) greckiej ustawy zwolnione od podatku kapitałowego

są spółdzielnie rolnicze każdego szczebla oraz ich stowarzyszenia i konsorcja, jak również, zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. b), współwłasność statków, konsorcja żeglugi i spółki żeglugi każdego rodzaju.

18. Regulacja dotycząca spółdzielni rolniczych jest zawarta w ustawie nr 2810/2000, która określa między innymi zasady tworzenia, strukturę i zasady działania spółdzielni rolniczych.

III — Postępowanie i żądania stron

19. W dniu 19 kwietnia 2005 r. Komisja wniosła niniejszą skargę, po przeprowadzeniu zgodnie z przepisami postępowania poprzedzającego jej wniesienie, żądając:

— stwierdzenia, że Republika Grecka naruszyła zobowiązania wynikające z dyrektywy 69/335/EWG, przyjmując przepisy ustawowe dotyczące pobrania podatku od przeniesienia siedziby statutowej lub przeniesienia rzeczywistego centrum zarządzania oraz zwolnienia od tego podatku spółdzielni rolniczych każdego szczebla oraz ich stowarzyszeń lub konsorcjów każdego rodzaju, jak również współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi każdego rodzaju,

— obciążenia Republiki Greckiej kosztami postępowania.

20. Republika Grecka żąda:

— oddalenia skargi.

21. Królestwo Hiszpanii, które postanowieniem z dnia 19 września 2005 r. zostało dopuszczone do udziału w postępowaniu jako interwenient, wnosi o:

— oddalenie skargi i obciążenie Komisji kosztami postępowania,

— pomocniczo, jeśli Trybunał stwierdzi naruszenie traktatu, ograniczenie skutków wyroku w czasie.

IV — Ocena

A — *Dopuszczalność*

22. Grecja nie powołała się wyraźnie na niedopuszczalność skargi. Wątpliwości co do dopuszczalności może jednak budzić podniesiony przez rząd grecki zarzut, że projekt ustawy nr 1676/86, która miała na celu transpozycję dyrektywy do prawa krajowego, zawierający sporne przepisy, został przekazany Komisji już we wrześniu 1986 r. Od momentu notyfikacji projektu ustawy do chwili wydania przez Komisję w dniu 1 kwietnia 2004 r. uzasadnionej opinii upłynęło zatem prawie 18 lat. Do chwili wszczęcia postępowania poprzedzającego wniesienie niniejszej skargi Komisja nigdy nie informowała rządu greckiego o ewentualnym naruszeniu zobowiązań wynikających z dyrektywy.

23. W art. 226 WE nie określono jednak terminu na wniesienie skargi. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału dopuszczalność postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu nie jest zależna od zachowania przez Komisję określonego terminu w zakresie wszczęcia postępowania poprzedzającego wniesienie skargi lub wniesienia skargi. Komisji przysługuje tu swobodne uznanie, które nie podlega kontroli Trybunału [4].

24. Odmienne stanowisko będzie uzasadnione tylko wówczas, gdy nadzwyczaj długi okres trwania postępowania poprzedzającego wniesienie skargi utrudnia zainteresowanemu państwu członkowskiemu obalenie argumentów Komisji i tym samym narusza prawo państwa członkowskiego do obrony [5]. Nie ma potrzeby rozpatrywania zagadnienia, czy dotyczy to również przypadku, w którym długi okres trwania nie dotyczy postępowania poprzedzającego wniesienie skargi, lecz przypadku, w którym postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu zostało wszczęte po upływie długiego czasu od wydania spornego przepisu. W każdym razie państwo członkowskie jest zobowiązane udowodnić negatywny wpływ na prawo do obrony [6]. W niniejszej sprawie rząd grecki nie powołał się jednak na okoliczność, że późne wszczęcie postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu miało negatywny wpływ na przygotowanie linii obrony.

4 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 10 maja 1995 r. w sprawie C-422/92 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-1097, pkt 18, skarga została wniesiona po upływie ponad sześciu lat od dnia wejścia w życie zaskarżonej regulacji, wyrok z dnia 16 maja 1991 r. w sprawie C-96/89 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-2461, pkt 15, wyrok z dnia 1 czerwca 1994 r. w sprawie C-317/92 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-2039, pkt 4.

5 — Przywołany w przypisie 4 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 16.

6 — Zobacz przywołany w przypisie 4 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 14–16, wyroki z dnia 21 stycznia 1999 r. w sprawie C-207/97 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-275, pkt 24 i nast. oraz z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-33/04 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. str. I-10629, pkt 76.

25. Rząd grecki wskazał ponadto, nie kwestionując w tym zakresie dopuszczalności skargi, że brak podjęcia przez Komisję działań w związku z notyfikacją spornych przepisów powstrzymał go od wszczęcia postępowania przewidzianego w art. 9 dyrektywy 69/335.

26. Zgodnie z art. 9 dyrektywy, o ile przemawiają za tym określone względy, mogą zostać przewidziane zwolnienia od podatku kapitałowego. W tym celu państwo członkowskie powinno w odpowiednim czasie wnieść sprawę do Komisji. Jednak okoliczność, że bezczynność Komisji wywołała u państwa członkowskiego przekonanie, że rozpoczęcie procedury określonej w art. 9 nie jest konieczne, nie może prowadzić do niedopuszczalności postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu. Postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu nie służy realizacji praw Komisji, które mogłaby ona ewentualnie utracić, jeśli udaremniłaby powołanie się przez państwo członkowskie na odstępstwo. Postępowanie to służy obiektywnemu stwierdzeniu naruszenia prawa wspólnotowego [7]. Ponadto państwo członkowskie ma zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu postępowania o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu możliwość uzyskania aprobaty dla zwolnienia w drodze toczącego się z udziałem Komisji postępowania przewidzianego w art. 9 dyrektywy.

27. Skarga jest zatem dopuszczalna.

7 — Zobacz wyrok z dnia 4 maja 2006 r. w sprawie C-508/03 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. str. I-3969, pkt 67.

B — *Zasadność*

28. Zdaniem Komisji przepisy greckie naruszają dyrektywę 69/335 w trzech aspektach. Po pierwsze, w odniesieniu do zagadnienia łącznika właściwego dla opodatkowania przeniesienia siedziby (omówionego poniżej w punkcie 1), po drugie, w odniesieniu do zwolnienia od podatku kapitałowego określonych przedsiębiorstw, czyli spółdzielni rolniczych (omówionego poniżej w punkcie 2a) oraz współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi (omówionego poniżej w punkcie 2b).

1. Łącznik właściwy dla opodatkowania przeniesienia siedziby statutowej lub rzeczywistego centrum zarządzania

29. Komisja jest zdania, że Republika Grecka nie dokonała prawidłowej transpozycji art. 4 ust. 1 lit. g) i h) oraz ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335. Przepisy te określają przesłanki pobrania podatku kapitałowego od przeniesienia siedziby statutowej lub rzeczywistego centrum zarządzania (zwanego dalej również „przeniesieniem siedziby") z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

30. Zdaniem Komisji, zgodnie z dyrektywą 69/335 rozstrzygającym dla opodatkowania przeniesienia siedziby kryterium

jest to, czy spółka w państwie pochodzenia jest kwalifikowana jako spółka kapitałowa. Natomiast regulacja grecka uzależnia pobranie podatku kapitałowego od przeniesienia siedziby od tego, czy od danej spółki w państwie pochodzenia został pobrany podatek kapitałowy (wówczas przeniesienie siedziby nie jest opodatkowane) czy też nie został tam pobrany podatek kapitałowy (wówczas przeniesienie siedziby jest opodatkowane).

31. Rząd grecki w odpowiedzi na skargę skrytykował interpretację przepisu greckiego przez Komisję i podkreślił, że zgodnie z prawem greckim istotne jest nie to, czy w państwie pochodzenia *pobrany* został podatek kapitałowy, lecz to, czy dana spółka w państwie pochodzenia co do zasady *podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym* [8]. Jeśli spółka nie podlega opodatkowaniu w państwie pochodzenia, przeniesienie siedziby do Grecji zostanie opodatkowane, natomiast jeśli spółka podlega opodatkowaniu w państwie pochodzenia, przeniesienie jej siedziby nie zostanie opodatkowane. Zdaniem rządu greckiego kryterium to jest zgodne z postanowieniami dyrektywy. Natomiast zdaniem Komisji kryterium *podlegania opodatkowaniu podatkiem kapitałowym* jest również niezgodne z dyrektywą.

8 — Okoliczność, że rząd grecki wskazał na to rozróżnienie dopiero w odpowiedzi na skargę, nie jest istotna, bowiem nie jest zakazane, by państwo członkowskie przedstawiło istotne argumenty dopiero po otrzymaniu uzasadnionej opinii, zob. wyrok z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-414/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-5585, pkt 19.

32. Należy zatem zbadać, czy zawarte w przepisie greckim kryterium podlegania opodatkowaniu stanowi prawidłową transpozycję dyrektywy. W tym celu należy dokonać wykładni art. 4 dyrektywy 69/335.

33. Zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. g) przeniesienie rzeczywistego centrum zarządzania spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, jeśli są one do celów pobrania podatku kapitałowego w państwie przyjmującym uważane za spółkę kapitałową, natomiast w państwie pochodzenia nie są uważane za spółkę kapitałową. Artykuł 4 ust. 1 lit. h) zawiera podobną regulację dotyczącą przeniesienia siedziby statutowej spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej, które mają rzeczywiste centrum zarządzania w państwie trzecim, z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

34. W art. 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 wskazano między innymi, że następujące czynności nie stanowią podlegającego opodatkowaniu podatkiem kapitałowym utworzenia spółki kapitałowej: przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub siedziby statutowej spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która do celów pobrania podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową.

35. Należy stwierdzić, że określone w prawie greckim kryterium *podlegania opodatkowaniu* nie jest zgodne z brzmieniem dyrektywy 69/335. Rząd grecki twierdzi jednak, że kryterium to prowadzi do takich samych skutków, jak kryterium określone w dyrektywie. Aby zweryfikować ten argument obrony, należy zbadać, kiedy przeniesienie siedziby podlega zgodnie z dyrektywą opodatkowaniu podatkiem kapitałowym. Następnie należy zbadać, czy kryterium określone w prawie greckim w każdym przypadku będzie miało taki sam skutek.

36. Zgodnie z brzmieniem art. 4 ust. 1 lit. g) i h) przeniesienie siedziby statutowej podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym, jeśli dana spółka *do celów pobrania podatku kapitałowego w państwie przyjmującym uważana jest za spółkę kapitałową*, natomiast w państwie pochodzenia nie jest uważana za spółkę kapitałową. Przesłanką stosowania tego przepisu jest zatem odmienna kwalifikacja spółki jako spółki kapitałowej. W tym zakresie art. 4 odsyła do art. 3 ust. 2 dyrektywy, przyjmując również jego terminologię. Artykuł 3 ust. 2 zdanie pierwsze stanowi, że do celów stosowania dyrektywy wszelkie inne spółki, przedsiębiorstwa, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. W zdaniu drugim przepis ten wskazuje, że państwa członkowskie mają prawo, do celów naliczenia podatku kapitałowego, nie traktować tych spółek jako spółek kapitałowych. Ponieważ w przypadku tych zrównanych spółek może dojść do odmiennej kwalifikacji jako spółek kapitałowych, przeniesienie ich siedziby podlega regulacji zawartej w art. 4 ust. 1.

37. W odniesieniu do spółek podlegających zakresowi stosowania art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335 odmienne kwalifikowanie co do posiadania statusu spółek kapitałowych nie jest zasadniczo możliwe. Przepis ten definiuje bowiem spółki kapitałowe w sposób wyczerpujący i wiążący dla wszystkich państw członkowskich. Spółki te są bądź wyraźnie wymienione w tym przepisie, bądź też wskazano przesłanki, przy spełnieniu których należy uznać spółki za spółki kapitałowe w rozumieniu dyrektywy. Zatem nie jest możliwe, by spółki te w państwie członkowskim *nie zostały uznane do celów pobrania podatku kapitałowego za spółki kapitałowe*. Zgodnie z art. 4 ust. 3 lit. b) przeniesienie siedziby spółki objętej zakresem stosowania art. 3 ust. 1 nigdy nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu, bowiem zgodnie z postanowieniami dyrektywy są one obligatoryjnie uważane za spółki kapitałowe zarówno w państwie pochodzenia, jak i w państwie przyjmującym.

38. Należy zgodzić się ze stanowiskiem rządu greckiego, że kryterium określone w dyrektywie oraz określone w prawie greckim kryterium „podlegania opodatkowaniu" w niektórych przypadkach będą miały taki sam skutek. Jeśli spółka w państwie pochodzenia nie jest uważana za spółkę kapitałową, przeniesienie jej siedziby, zgodnie z art. 4 ust. 1 lit. g) i h), będzie opodatkowane podatkiem kapita-

łowym. Ponieważ spółka, która w państwie pochodzenia nie jest uważana za spółkę kapitałową, nie podlega tam również opodatkowaniu, kryterium greckie w tym przypadku nie będzie miało odmiennych skutków.

39. Sytuacja jest jednak inna, gdy państwo członkowskie zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 zwalnia wszelkie czynności od podatku kapitałowego, tym samym dokonując zniesienia tego podatku.

40. Ocena, czy w takim przypadku opodatkowanie przeniesienia siedziby podlega art. 4 ust. 1 lit. g) i h) (w konsekwencji przeniesienie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym), czy też art. 4 ust. 3 lit. b) (z takim skutkiem, iż nie podlega ono opodatkowaniu podatkiem kapitałowym), uzależniona jest od tego, czy dana spółka w państwie pochodzenia „do celów pobrania podatku uważana jest za spółkę kapitałową” [9].

41. Można powołać argument, że spółka w państwie, które zniosło podatek kapitałowy, nie jest już uważana do celów pobrania tego podatku za spółkę kapitałową właśnie dlatego, że podatek kapitałowy nie jest już pobierany. Takie zapatrywanie prowadziłoby do zastosowania art. 4 ust. 1, a w konsekwencji przeniesienie siedziby nie podlegałoby opodatkowaniu.

42. Rozwiązanie takie nie jest jednak przekonujące. U jego podstaw leży bowiem założenie, że zakwalifikowanie danej spółki jako spółki kapitałowej jest zależnie od zakwalifikowania na gruncie prawa krajowego. Takie założenie nie jest jednak trafne. Dyrektywa w art. 3 w sposób wyczerpujący określa, które spółki do celów pobrania podatku kapitałowego są uważane za spółki kapitałowe. Zakwalifikowanie na gruncie prawa krajowego ma znaczenie jedynie w przypadku skorzystania z opcji polegającej na odstąpieniu od ogólnego zrównania ze spółkami kapitałowymi określonych spółek, które *nie są* spółkami kapitałowymi zgodnie z art. 3 ust. 2. Nawet jeśli państwo członkowskie zgodnie z art. 7 ust. 2 zniosło podatek kapitałowy, powstaje pytanie, które spółki należy uważać za spółki kapitałowe na podstawie art. 3 dyrektywy. Zgodnie z przedstawionym tu tokiem rozumowania opodatkowanie przeniesienia siedziby podlega co do zasady art. 4 ust. 3, czyli przeniesienie to nie jest opodatkowane podatkiem kapitałowym.

43. Teza ta znajduje potwierdzenie także w wyroku Trybunału w sprawie Senior Engineering [10]. W wyroku tym Trybunał stwier-

9 — Przepisy dotyczące przeniesienia siedziby nie uległy zmianie w związku z dodaniem art. 7 ust. 2 przez dyrektywę zmieniającą 85/303 (przywołaną w przypisie 2).

10 — Wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-494/03 Senior Engineering, Zb.Orz. str. I-525, pkt 43.

dził mianowicie, że dla określenia państwa właściwego w zakresie pobrania podatku rozstrzygające jest wyłącznie to, czy w tym państwie została dokonana czynność podlegająca opodatkowaniu w rozumieniu dyrektywy. Nie ma natomiast znaczenia okoliczność, że dane państwo zniosło podatek kapitałowy zgodnie z art. 7 ust. 2. Trybunał rozwinął tę tezę, wskazując, że dyrektywy 69/335 nie można interpretować w sposób umożliwiający państwu członkowskiemu czerpanie, w celu zwiększenia jego wpływów z podatków, korzyści z umiarkowanej polityki fiskalnej innego państwa członkowskiego [11].

44. W związku z powyższym również w rozpatrywanym obecnie przypadku decydujące znaczenie ma to, czy daną spółkę należy uważać za spółkę kapitałową podlegającą opodatkowaniu podatkiem kapitałowym zgodnie z przepisami art. 3 dyrektywy. Na kwalifikację tę nie ma wpływu okoliczność, że państwo członkowskie nie pobiera już podatku kapitałowego.

45. Ponadto takie rozumienie dyrektywy 69/335 jest zgodne z jej celem, który od dnia dokonania zmiany dyrektywy polega na zniesieniu podatku kapitałowego [12]. Jeśli państwo członkowskie zrealizuje ten cel i zniesie podatek kapitałowy, to wówczas nie należy interpretować przepisów dotyczących przeniesienia siedziby w taki sposób, by decyzja ta została zniweczona poprzez opodatkowanie w państwie przyjmującym. Ponadto taka wykładnia prowadzi do możliwie najlepszego urzeczywistnienia swobód podstawowych, w tym przypadku swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, bowiem ułatwia ona przenoszenie siedziby do innego państwa członkowskiego.

46. Podsumowując należy zatem stwierdzić, że zniesienie podatku kapitałowego przez państwo pochodzenia zgodnie z art. 7 ust. 2 nie prowadzi do tego, że przeniesienie siedziby spółki zdefiniowanej w dyrektywie jako spółka kapitałowa podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

47. Natomiast stosowanie kryterium określonego w prawie greckim — podleganie danej spółki opodatkowaniu w państwie pochodzenia — prowadzi w rozpatrywanym przypadku do odmiennych skutków. Jeśli spółka kapitałowa zgodnie z prawem państwa pochodzenia nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym w odniesieniu do jakiejkolwiek czynności — zgodnie z prawem greckim, jak wskazał to rząd grecki w trakcie postępowania przed Trybunałem — jest ona uważana za *niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem kapitałowym*. Tym samym zgodnie z kryterium określonym w prawie greckim w tym przypadku przeniesienie siedziby, w przeciwieństwie do przypadku stosowania kryterium kwalifikowania danej spółki jako spółki kapitałowej, będzie zawsze podlegało opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

11 — Przywołany w przypisie 10 wyrok w sprawie Senior Engineering, pkt 43.

12 — Zobacz motyw drugi dyrektywy zmieniającej 85/303 (przywołanej w przypisie 2). Pierwotnie dyrektywa 69/335 miała na celu zniesienie dyskryminacji i podwójnego opodatkowania, zob. motyw drugi i szósty.

48. W związku z tym kryterium określone w prawie greckim nie prowadzi, wbrew twierdzeniom rządku greckiego, we wszystkich przypadkach do takiego samego skutku, jak stosowane w dyrektywie kryterium kwalifikowania jako spółka kapitałowa. Zatem stosując kryterium *podlegania opodatkowaniu,* Republika Grecka nie dokonała prawidłowej transpozycji dyrektywy.

49. Królestwo Hiszpanii, uczestniczące w niniejszym postępowaniu jako interwenient, wskazuje na swoje regulacje podobne do przepisów greckich. Jego zdaniem rozwiązania przyjęte w prawie hiszpańskim i prawie greckim są niezbędne w celu przeciwdziałania oszustwom i unikaniu opodatkowania.

50. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem nie można powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie. Oznacza to, że nie można rozszerzać zakresu stosowania uregulowania wspólnotowego, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym [13]. Skorzystanie z możliwości przewidzianych w prawie wspólnotowym nie może jednak uzasadnić podejrzenia popełnienia nadużycia [14].

51. Artykuł 4 dyrektywy 69/335 umożliwia spółce kapitałowej, która nie podlega opodatkowaniu w państwie pochodzenia, przeniesienie siedziby do innego państwa członkowskiego w taki sposób, że przeniesienie to nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym. Państwo członkowskie nie może uchylić tej korzyści, jaką dyrektywa zapewnia spółkom.

52. Jedynie jeśli wystąpią szczególne okoliczności, które sprawiają, że powołanie się na to uregulowanie prawa wspólnotowego ma charakter nadużycia, państwo członkowskie może sprzeciwić się temu, by jednostki powoływały się na to postanowienie dyrektywy. Uregulowania greckie nie ograniczają się jednak do zwalczania nadużyć w określonych przypadkach, lecz przewidują ogólne opodatkowanie podatkiem kapitałowym przeniesienia siedziby przez spółki, które w państwie pochodzenia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem kapitałowym. Wykraczają one zatem poza to, co jest konieczne do zwalczania unikania opodatkowania. Toteż nawet przy uwzględnieniu zamiaru zapobiegania

13 — Zobacz wyroki z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. str. I-1459, pkt 24 i przywołane tam odesłania, z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawie C-456/04 Agip Petroli, Zb.Orz. str. I-3395, pkt 20, z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Rec str., I-1609, pkt 68 i 69 i z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes, Zb.Orz. str. I-7995, pkt 35.

14 — Zobacz podobnie wyrok w sprawie Centros (przywołany w przypisie 13, pkt 27) i wyrok w sprawie Cadbury Schweppes (przywołany w przypisie 13, pkt 36 i nast.).

unikaniu opodatkowania przepisy greckie nie stanowią prawidłowej transpozycji dyrektywy 69/33.

55. W art. 3 ust. 1 lit. a) wskazano jako spółki kapitałowe określone rodzaje spółek porządków prawnych państw członkowskich. Natomiast w art. 3 ust. 1 lit. b) i c) określono przesłanki, przy których spełnieniu spółka, stowarzyszenie lub osoba prawna również są uważane za spółkę kapitałową w rozumieniu dyrektywy. Spółdzielnie rolnicze prawa greckiego nie znalazły się w wykazie określonym w lit. a), nie spełniają one również określonych w lit. b) i c) przesłanek pozwalających na zakwalifikowanie ich jako spółki kapitałowej.

2. Zwolnienie od podatku kapitałowego niektórych rodzajów spółek

a) Zwolnienie dotyczące spółdzielni rolniczych

53. Zgodnie z prawem greckim spółdzielnie rolnicze każdego szczebla, jak również ich stowarzyszenia i konsorcja są zwolnione od podatku kapitałowego. Zdaniem Komisji zwolnienie to jest niezgodne z dyrektywą 69/335.

56. Zgodnie z lit. b) spółka jest spółką kapitałową, jeśli udziały w jej kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie w jednym z państw członkowskich. Jak wskazała Komisja, udziały w spółdzielniach rolniczych nie mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie.

54. Artykuł 1 dyrektywy 69/335 stanowi, że państwa członkowskie pobierają zharmonizowany zgodnie z dyrektywą podatek kapitałowy od spółek kapitałowych. Należy zatem zbadać, czy spółdzielnie rolnicze prawa greckiego są spółkami kapitałowymi z takim skutkiem, iż co do zasady powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem kapitałowym. Jeśli okaże się, że spółdzielnie rolnicze są spółkami kapitałowymi w rozumieniu dyrektywy, to wówczas należy zbadać, czy i w jakim zakresie dyrektywa dopuszcza zwolnienia od podatku kapitałowego.

57. Zgodnie z lit. c) spółką kapitałową w rozumieniu dyrektywy jest każda spółka, stowarzyszenie lub osoba prawna prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbycia swoich udziałów osobom trzecim bez uprzedniej zgody oraz odpowiadają za długi spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów. Zgodnie z uwagami przedstawionymi przez Komisję prawo greckie przewiduje, że udziały w spółdzielni rolniczej mogą zostać zbyte wyłącznie, jeśli przewiduje to statut danej

spółdzielni i jeśli rada nadzorcza spółdzielni wyrazi zgodę na zbycie. Zatem udziały w greckiej spółdzielni rolniczej nie mogą zostać zbyte osobom trzecim bez uprzedniej zgody. Nie jest istotne ustalenie, czy spółdzielnie rolnicze spełniają przesłankę określoną w lit. c) — odpowiedzialność członków za długi spółki tylko do wysokości ich udziałów — bowiem zgodnie z lit. c) spółka musi spełniać obie określone tam przesłanki, by mogła być uważana za spółkę kapitałową. Ponieważ spółdzielnie rolnicze prawa greckiego nie spełniają pierwszej przesłanki, nie są one w związku z tym spółką kapitałową w rozumieniu lit. c).

58. Artykuł 3 ust. 2 do celów stosowania dyrektywy 69/335 zrównuje ze spółkami kapitałowymi wszelkie inne spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne, które prowadzą działalność skierowaną na zysk. Trybunał stwierdził, że przepis ten ma zapobiec temu, by równoważna działalność gospodarcza była traktowana odmiennie na gruncie podatkowym zależnie od wyboru takiej lub innej formy prawnej [15].

59. Zgodnie z powyższym spółdzielnie rolnicze prawa greckiego muszą prowadzić działalność skierowaną na zysk, by mogły zgodnie z ust. 2 zostać uznane za spółkę kapitałową.

60. Komisja trafnie wskazuje, że przesłanka prowadzenia działalności skierowanej na zysk powinna być rozumiana szeroko. Spółka prowadzi działalność skierowaną na zysk w rozumieniu art. 3 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy nie tylko wówczas, gdy celem jej działalności jest osiąganie zysków kapitałowych. Taką działalność prowadzi ona także wtedy gdy, jak ma to miejsce w przypadku spółdzielni rolniczej, rezultaty jej działalności prowadzą do przysporzenia bezpośrednich korzyści jej członkom, jak również do gospodarczego wzmocnienia spółki jako dobra wspólnego, bez jednoczesnej wypłaty bezpośrednich zysków kapitałowych. Ponadto także rząd grecki wskazuje, że przynajmniej jeden z rodzajów spółdzielni rolniczych, a mianowicie „spółdzielnie rolników” [16] prowadzą działalność skierowaną na zysk w rozumieniu dyrektywy, a zatem są zrównane ze spółkami kapitałowymi.

61. W art. 3 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 69/335 przewidziana została jednak możliwość, by państwo członkowskie nie traktowało zrównanych zgodnie ze zdaniem pierwszym ze spółkami kapitałowymi spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych do celów pobrania podatku kapitałowego jak spółki kapitałowej. Należy zatem zbadać, czy zwolnienie spółdzielni rolniczych jest objęte zakresem wskazanej tu możliwości działania.

15 — Wyrok z dnia 12 listopada 1987 r. w sprawie 112/86 Amro Aandelen Fonds, Rec. str. 4453, pkt 10.

16 — Po grecku: „γεωργικοί συνεταιρισμοί ”.

62. W tym celu należy ustalić, jak powinno być rozumiane sformułowanie „mają prawo, do celów naliczenia podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki [spółki kapitałowe]".

63. Brzmienie tego sformułowania stwarza możliwość dokonania wielu interpretacji.

64. Po pierwsze, sformułowanie to można interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie zgodnie ze zdaniem drugim może odstąpić od traktowania na równi jedynie w sposób ogólny, czyli zwolnić albo wszystkie rodzaje spółek zrównanych ze spółkami kapitałowymi, albo nie zwalniać żadnej z nich. Takie rozumienie nie byłoby jednak zgodne z celami dyrektywy 69/335. Jednym z jej celów jest bowiem, od dnia wejścia w życie dyrektywy zmieniającej 85/303 [17], zniesienie podatku kapitałowego. Gdyby na podstawie art. 3 ust. 2 można było zwolnić wszystkie zrównane ze spółkami kapitałowymi spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne albo nie zwalniać żadnej z nich, stanowiłoby to znaczną przeszkodę w zniesieniu podatku kapitałowego. Natomiast przyjęcie możliwości stopniowego działania ułatwiłoby zniesienie podatku kapitałowego. Artykułu 3 ust. 2 nie należy zatem interpretować w ten sposób, że spółki zrównane ze spółkami kapitałowymi mogą być zwolnione od podatku kapitałowego jedynie łącznie [18].

65. Po drugie, art. 3 ust. 2 zdanie drugie można również rozumieć w ten sposób, że państwom członkowskim przysługuje swobodne uznanie co do odstąpienia od traktowania na równi ze spółkami kapitałowymi poszczególnych spółek lub grup spółek. Dyrektywa ma jednak na celu równe co do zasady traktowanie w odniesieniu do podatku kapitałowego wszystkich spółek kapitałowych, jak również zrównanych z nimi rodzajów spółek. Zwolnienia sektorowe, zgodnie z art. 8 dyrektywy, są dopuszczalne tylko w określonych dziedzinach. Gdyby państwa członkowskie zgodnie z art. 3 ust. 2 mogły wprowadzać dalsze zwolnienia sektorowe, byłoby to sprzeczne z systematyką dyrektywy. Ponadto możliwość zwolnienia poszczególnych gałęzi produkcji od podatku kapitałowego stwarzałaby niebezpieczeństwo naruszenia zakazu przyznawania pomocy określonego w art. 87 WE. Artykułu 3 ust. 2 zdanie drugie nie należy zatem interpretować w ten sposób, że od podatku kapitałowego mogą zostać zwolnione w nieograniczonym zakresie poszczególne spółki lub gałęzie gospodarki.

17 — Zobacz przypis 2.

18 — Rozumienie takie wynika wyraźniej z francuskiej wersji językowej, w której użyto liczby pojedynczej w odniesieniu do spółek, które mogą zostać zwolnione: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". Natomiast w greckiej wersji językowej, tak jak w wersji niemieckiej, użyto liczby mnogiej: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. Możliwość zwolnienia przewidzianą w art. 3 ust. 2 zdanie drugie należy rozumieć w ten sposób, że państwo członkowskie może odstąpić od stosowania dyrektywy do poszczególnych *rodzajów spółek* zrównanych w ust. 1 ze spółkami kapitałowymi, czyli stanowiących samodzielne formy prawne.

67. Wyrok w sprawie Amro Andeelen Fonds, w którym Trybunał wskazał, że zgodnie z art. 3 ust. 2 „określone formy gromadzenia kapitału" mogą zostać zwolnione od podatku kapitałowego, zmierza w tym samym kierunku [19]. Takie rozumienie tej normy sprzyja w szczególności realizacji celu określonego w dyrektywie, a polegającego na zniesieniu podatku kapitałowego, bowiem państwa członkowskie mogą działać stopniowo i tym samym w przewidywalny sposób.

68. Zgodnie z prawem greckim nie wszystkie spółdzielnie są zwolnione od podatku kapitałowego, lecz jedynie spółdzielnie rolnicze. Prima facie wydaje się, że od podatku kapitałowego został tu zwolniony jeden sektor gospodarczy. Jednakże działanie spółdzielni rolniczych zgodnie z prawem greckim zostało uregulowane w odrębnej ustawie, która w szczegółowy sposób reguluje ich strukturę, organizację oraz działalność.

19 — Wyrok w sprawie Amro Aandelen Fonds (przywołany w przypisie 12), pkt 12.

69. Komisja wskazała, że spółdzielnie rolnicze podlegają szczególnemu reżimowi prawnemu. W związku z tym spółdzielnie rolnicze stanowią samodzielny rodzaj spółki, która zgodnie z art. 3 ust. 2 zdanie drugie może zostać zwolniona od podatku kapitałowego. W niniejszym przypadku nastąpił zbieg polegający na tym, że samodzielny rodzaj spółki odnosi się do jednego sektora gospodarki. Należy wyjaśnić, że państwo członkowskie w celu obejścia zakazu zwolnień sektorowych nie może tworzyć samodzielnych rodzajów spółek dla poszczególnych sektorów gospodarki, by następnie dokonać skutecznego zwolnienia od podatku. Komisja w niniejszym postępowania nie wskazała jednak na istnienie wskazówek przemawiających za tym, że regulacja zawarta w prawie greckim ma charakter nadużycia.

70. Jeśli spółdzielnie rolnicze mogą skutecznie zostać zwolnione od podatku kapitałowego, to zasada ta powinna obejmować również stowarzyszenia i zrzeszenia spółdzielni rolniczych.

71. Republika Grecka mogła zatem zgodnie z art. 22 ust. 1 lit. a) greckiej ustawy 1676/86 odstąpić od traktowania spółdzielni rolniczych oraz ich związków i konsorcjów na równi ze spółkami kapitałowymi i zwolnić je od podatku kapitałowego.

b) Zwolnienie dotyczące towarzystw żeglugi

72. Wreszcie należy zbadać zgodność z dyrektywą 69/335 zwolnienia od podatku kapitałowego współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi każdego rodzaju.

73. Zgodnie z dyrektywą 69/335 opodatkowaniu podatkiem kapitałowym zasadniczo podlegają stosownie do art. 3 ust. 1 wszystkie spółki kapitałowe oraz stosownie do art. 3 ust. 2 spółki zrównane ze spółkami kapitałowymi, czyli spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk. W przypadku współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi każdego rodzaju są to bądź spółki kapitałowe w rozumieniu art. 3 ust. 1, bądź — ponieważ prowadzą działalność skierowaną na zysk — zrównane z nimi spółki w rozumieniu art. 3 ust. 2, tak że zasadniczo podlegają one opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

74. Zwolnienie od podatku kapitałowego spółek kapitałowych w rozumieniu art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335 jest możliwe jedynie przy spełnieniu restrykcyjnych przesłanek określonych w art. 8 i 9 dyrektywy. Przesłanki te nie zostały jednak w niniejszym przypadku spełnione. Po pierwsze, żegluga nie należy do gałęzi gospodarki, w odniesieniu do których art. 8 przewiduje możliwość zwolnień sektorowych. Po drugie, przesłanki określone w art. 9 również nie zostały spełnione. Jeśli bowiem państwo członkowskie rozważa zastosowanie środków przewidzianych w art. 9, powinno ono wnieść sprawę do Komisji we właściwym czasie, mając na uwadze stosowanie art. 97 WE. Grecja nie zastosowała tej procedury w odniesieniu do spornych zwolnień. Ponieważ Grecja nie zastosowała procedury przewidzianej w art. 9, nie ma w niniejszym przypadku znaczenia to, czy zgodnie z art. 9 zwolnienia sektorowe są w ogóle dopuszczalne.

75. Zwolnienie współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi każdego rodzaju nie jest także uzasadnione na podstawie art. 7 ust. 1 i art. 4 ust. 2 dyrektywy 69/335, bowiem przewidują one, że Grecja ma jedynie możliwość zwolnienia określonych *czynności* od podatku kapitałowego. W niniejszym przypadku jednak przepisy greckie przewidują nie tylko zwolnienie określonych czynności od podatku kapitałowego, lecz zwolnienie spółek należących do określonego sektora gospodarki.

76. Ponadto okoliczność, że jak wskazuje rząd grecki, towarzystwa żeglugi od zawsze były zwolnione od podatku kapitałowego, również nie stanowi uzasadnienia zwolnienia od podatku kapitałowego. Taka możliwość bowiem nie została przewidziana w dyrektywie 69/335.

77. Dyrektywa 69/336 przewiduje dodatkową możliwość zwolnienia od podatku kapitałowego jedynie dla spółek zrównanych ze spółkami kapitałowymi w rozumieniu art. 3 ust. 2.

78. Ponieważ jest to przepis o charakterze odstępstwa, na państwie członkowskim, które się na ten przepis powołuje, spoczywa ciężar wykazania i dowiedzenia, że przesłanki jego stosowania zostały spełnione. Grecja powinna zatem wykazać, że zwolnione od podatku kapitałowego współwłasność statków, konsorcja żeglugi i spółki żeglugi nie są spółkami kapitałowymi w rozumieniu art. 3 ust. 1, lecz jedynie spółkami z nimi zrównanymi w rozumieniu art. 3 ust. 2, tak że objęte są one dodatkową możliwością zwolnienia. Gdyby bowiem zwolnione spółki były spółkami zrównanymi, to wówczas, jak wskazano powyżej, mogłyby one zostać zwolnione od podatku kapitałowego, jeśli stanowiłyby samodzielny rodzaj spółki. Ponieważ jednak rząd grecki tego nie wykazał, to w niniejszym przypadku zwolnienie od podatku kapitałowego zgodnie z art. 3 ust. 2 zdanie drugie także nie jest uzasadnione.

79. Ustanowione w prawie greckim zwolnienie współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi od podatku narusza tym samym dyrektywę 69/335.

80. Konkluzja ta nie pozostaje w sprzeczności z komunikatem Komisji C (2004) 43 Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego [20]. W wytycznych tych Komisja wskazuje ulgi podatkowe przyznane przez poszczególne państwa członkowskie jako środki sprzyjające zwiększeniu konkurencyjności floty wspólnotowej w porównaniu ze statkami zarejestrowanymi w państwach trzecich [21].

81. Komunikat Komisji nie zawiera jednak wskazówek co do dopuszczalności zwolnienia od podatku w ramach dyrektywy 69/335. Po pierwsze, ma on odmienny cel — określa jedynie kryteria, na podstawie których Komisja wyraża zgodę na pomoc państwa dla transportu morskiego zgodnie z przepisami i procedurami wspólnotowymi oraz na podstawie art. 87 ust. 3 lit. c) lub art. 86 ust. 2 WE [22]. Po drugie, komunikat znajduje się na niższym szczeblu w hierarchii norm niż dyrektywa 69/335, a zatem nie może przesądzać o jej zakresie stosowania i treści.

82. Do odmiennego wniosku nie prowadzi także art. 80 ust. 2 WE, na który powołuje się rząd grecki. Artykuł 80 ust. 2 WE stanowi samodzielną podstawę prawną dla

20 — Dz.U. 2004, C 13, str. 3.
21 — Komunikat Komisji (przywołany w przypisie 20), str. 6.
22 — Ibidem, str. 5.

przepisów transportu morskiego. Zdaniem rządu greckiego dyrektywa 69/335 nie znajduje zatem zastosowania do transportu morskiego. Sektor ten wymaga odrębnej regulacji wydanej na podstawie art. 80 ust. 2. Argumentacja ta nie jest jednak przekonująca. Na podstawie art. 80 ust. 2 WE nie można przyjąć, że w odniesieniu do sektorów przekrojowych w każdym przypadku należy wydać regulacje szczególne dotyczące transportu morskiego.

C — *Ograniczenie skutków wyroku w czasie*

83. Królestwo Hiszpanii jako interwenient w złożonych uwagach wniosło o ograniczenie skutków wyroku w czasie. W uzasadnieniu tego wniosku wskazało ono, po pierwsze, że od dnia notyfikowania spornej ustawy greckiej Komisji do wszczęcia postępowania dotyczącego uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu upłynął okres prawie 18 lat, a Grecja pozostawała w tym czasie w dobrej wierze. Po drugie, wywołane ewentualnie przez wyrok żądania zwrotu podatku oznaczałyby dla Grecji poważne obciążenie gospodarcze. Ustosunkowując się do uwag interwenienta, rząd grecki pomocniczo poparł żądania Królestwa Hiszpanii w zakresie ograniczenia skutków wyroku w czasie.

84. Możliwość ograniczenia skutków wyroku w czasie została w sposób wyraźny przewidziana tylko w odniesieniu do skargi o stwierdzenie nieważności określonej w art. 231 ust. 2 WE. Ponadto Trybunał orzekał w wyjątkowych przypadkach o ograniczeniu skutków wyroku w czasie w postępowaniach prejudycjalnych na podstawie ogólnej zasady pewności prawa. Trybunał rozważał również ograniczenia skutków wyroku w czasie w odniesieniu do postępowań o stwierdzenie uchybienia [23]. O ile wyrok wydany w postępowaniu dotyczącym uchybienia zobowiązaniom wynikającym z traktatu wywołuje w związku z zawartą w nim wykładnią prawa wspólnotowego skutki wykraczające poza stwierdzenie naruszenia traktatu, to w określonych okolicznościach może powstać konieczność, by ograniczyć skutki takiego wyroku w czasie.

85. W niniejszym przypadku ogólne przesłanki takiego ograniczenia nie zostały spełnione. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału ograniczenie takie jest możliwe jedynie w wyjątkowych wypadkach, jeśli zostaną spełnione dwie przesłanki [24], po pierwsze, gdy istnieje ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych z uwagi w szczególności na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skutecznie obowiązujące, po

23 — Zobacz wyroki z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2793, pkt 40 i nast. oraz z dnia 24 września 1998 r. w sprawie C-35/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-5325, pkt 49 i nast. oraz zawierający jedynie hipotetyczne rozważania dotyczące możliwości ograniczenia skutków wyroku w czasie w postępowaniu o stwierdzenie uchybienia wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 92.

24 — Zobacz oprócz wyroków przywołanych w przypisie 23 wyroki z dnia 15 marca 2005 r. w sprawie C-209/03 Bidar, Zb.Orz. str. I-2119, pkt 69 i z dnia 20 września 2001 r. w sprawie C-184/99 Grzelczyk, Rec. str. I-6193, pkt 53.

drugie, gdy jednostki oraz władze krajowe były zachęcane do zachowań niezgodnych z uregulowaniami wspólnotowymi z powodu istnienia obiektywnej i istotnej niepewności odnośnie do zakresu przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji.

86. W każdym razie w niniejszym przypadku pierwsza przesłanka nie została spełniona. Republika Grecka nie wykazała, jakie poważne reperkusje gospodarcze mogą wynikać z wyroku uwzględniającego skargę. W tym zakresie poparła ona jedynie stanowisko przedstawione przez Królestwo Hiszpanii. Jednak rząd hiszpański również jedynie w sposób ogólny wskazał na poważne konsekwencje gospodarcze dla Grecji. Ponadto rząd hiszpański nie wskazał, jakie konsekwencje gospodarcze miałyby wynikać dla niego.

V — W przedmiocie kosztów

87. Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Greckiej kosztami postępowania, a Republika Grecka przegrała sprawę w zakresie dwóch z trzech równoważnych podstaw skargi, należy obciążyć ją kosztami postępowania w wysokości dwóch trzecich. Ponieważ Republika Grecka nie żądała zwrotu kosztów, zgodnie z art. 69 § 5 regulaminu w pozostałym zakresie strony ponoszą własne koszty.

88. Królestwo Hiszpanii zgodnie z art. 69 § 4 regulaminu pokrywa własne koszty związane z przystąpieniem do sprawy w charakterze interwenienta.

VI — Wnioski

89. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, by Trybunał orzekł w następujący sposób:

1. Republika Grecka, przyjmując przepisy ustawowe dotyczące pobrania podatku od przeniesienia siedziby statutowej lub przeniesienia rzeczywistego centrum

zarządzania oraz zwolnienia od podatku kapitałowego współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi każdego rodzaju, naruszyła zobowiązania wynikające z dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału.

2. W pozostałej części skargę oddala się.

3. Republika Grecka zostaje obciążona kosztami postępowania w wysokości dwóch trzecich. W pozostałym zakresie każda ze stron poniesie własne koszty.

4. Królestwo Hiszpanii poniesie własne koszty.