NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 15. februára 2007 [1]

I — Úvod

1. V tomto konaní o nesplnení povinnosti členským štátom Komisia Helénskej republike vytýka, že neprebrala správne smernicu 69/335/EHS o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania [2] (ďalej len daň z vkladu).

2. Komisia sa domnieva, že ustanoveniam smernice odporuje grécka právna úprava upravujúca zdaňovanie premiestnenia sídla kapitálových spoločností do Grécka daňou z vkladu.

3. Okrem toho Komisia považuje za nezlučiteľné so smernicou 69/335 tiež tie ustanovenia gréckeho práva, podľa ktorých sú od dane oslobodené všetky poľnohospodárske družstvá, ich zväzy a združenia, ako aj spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a námorné spoločnosti akéhokoľvek druhu.

II — Právny rámec

A — *Smernica 69/335*

4. Pôvodný cieľ smernice je vyjadrený v jej druhom odôvodnení:

„… nepriame dane z navŕšeného kapitálu, ktoré sú teraz v účinnosti v členských štátoch, menovite poplatky vyrúbiteľné za príspevky kapitálu podnikom a firmám a dane vyberané kolkami pri cenných papieroch, umožňujú vznik diskriminácie, dvojitého zdanenia

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Smernica Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mím. vyd. 09/001, s. 11), zmenená a doplnená smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, ktorou sa mení smernica 69/335/EHS o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122; ďalej len „smernica 69/335“).

a rozdielností, ktoré musia byť následne eliminované harmonizáciou.“

z vkladu — *neoficiálny preklad*];… z tohto dôvodu by bolo potrebné prijať ustanovenia kvôli možnosti zavádzania takej dane v Grécku a oslobodenia určitých transakcií z nej.“

5. Všeobecnejší cieľ smernice, okolnosti a dôvody jej prijatia je vyjadrený v druhom a treťom odôvodnení smernice 85/303 [3], ktorou sa mení smernica 69/335:

Vychádzajúc z tohto odôvodnenia smernica stanovuje pre Grécko niektoré špeciálne pravidlá.

„… ekonomický efekt kapitálovej dane [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*] je škodlivý pre preskupovanie a rozvoj podnikov;… takéto účinky sú obzvlášť škodlivé v súčasnej ekonomickej situácii, v ktorej existuje výsostná potreba udeľovania priorít pre stimuláciu investícií;

… najlepšie riešenie pre dosiahnutie týchto cieľov by bolo zrušiť kapitálovú daň [daň z vkladu — *neoficiálny preklad*]. …“

7. Článok 1 smernice 69/335 upravuje spôsob zdanenia kapitálových spoločností daňou z vkladu v zásade takto:

„Členské štáty zaťažia daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov, ktoré budú zosúladené v súlade s ustanoveniami článkov 2 až 9 a ďalej nazývané ‚kapitálové dane‘ [členské štáty v súlade s ustanoveniami článkov 2 až 9 zdania vklady do kapitálových spoločností harmonizovanou daňou, ďalej len ‚daň z vkladu‘ — *neoficiálny preklad*].“

6. Situácie Grécka po jeho vstupe do Európskej únie sa dotýka piate odôvodnenie smernice 85/303, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 69/335:

8. Kapitálové spoločnosti podliehajúce dani vymedzuje článok 3 ods. 1 takto:

„… do 1. júla 1984 v Grécku neexistovala nijaká kapitálová daň [daň

„Na účely tejto smernice výraz ‚kapitálový podnik‘ [‚kapitálová spoločnosť‘ — *neoficiálny preklad*] znamená:

a) …

3 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 2.

b) podnik, firmu, združenie alebo právnickú osobu, s ktorej akciami, či už kapitál alebo aktíva, môže byť obchodované na burze [akúkoľvek obchodnú spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu, ktorej podiely na základnom imaní alebo majetku spoločnosti sú obchodovateľné na burze — *neoficiálny preklad*],

c) podnik, firmu, združenie alebo právnickú osobu, prevádzkované s cieľom zisku, ktorých členovia majú právo odpredávať ich akcie tretím stranám bez predchádzajúceho oprávnenia a sú zodpovední len za dlhy podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby do rozsahu akcií [akúkoľvek obchodnú spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu vykonávajúcu svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje obchodné podiely v spoločnosti bez predchádzajúceho schválenia na tretie osoby a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby iba do výšky svojho obchodného podielu — *neoficiálny preklad*].“

9. Článok 3 ods. 2 prostredníctvom právnej domnienky rozširuje pôsobnosť smernice na určité spoločnosti, ktoré nie sú kapitálovými spoločnosťami, avšak členským štátom vyhradzuje právo odlišného daňového zaobchádzania s týmito spoločnosťami:

„Na účely aplikácie tejto smernice sa ľubovolný ďalší podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk budú považovať za kapitálový podnik [Na účely tejto smernice sa za kapitálovú spoločnosť považuje akákoľvek iná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk — *neoficiálny preklad*]. Členský štát však bude mať právo nerešpektovať to vzhľadom na vyberanie kapitálovej dane [Členský štát je však na účely vyrubenia dane z vkladu oprávnený nepovažovať ich za kapitálové spoločnosti — *neoficiálny preklad*].“

10. Transakcie, ktoré členské štáty môžu podriadiť dani z vkladu, vymenúva článok 4:

„1. Nasledujúce transakcie budú podliehať kapitálovej dani [dani z vkladu — *neoficiálny preklad*]:

a) vytváranie kapitálového podniku [založenie kapitálovej spoločnosti — *neoficiálny preklad*];

…

g) transfer z tretej krajiny do členského štátu registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorého výkonné centrum manažmentu je v tretej krajine a ktorý sa považuje v tom členskom štáte na účely platenia kapitálovej dane za kapitálový podnik; ale nie je za taký považovaný v inom členskom štáte [premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu, v ktorom na účely vyrubenia dane z vkladu nie je spoločnosť považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého členského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná — *neoficiálny preklad*];

h) prenos štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné ústredné vedenie sa nachádza v tretej krajine a ktorá je v niektorom členskom štáte na účely ukladania dane zo základného imania kapitálovej spoločnosti, z členského štátu do iného členského štátu, v ktorom nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť [premiestnenie štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné sídlo vedenia spoločnosti sa nachádza v tretej krajine a ktorá je na účely vyberania dane z vkladu považovaná v členskom štáte za kapitálovú spoločnosť, do tohto členského štátu z členského štátu, v ktorom za kapitálovú spoločnosť nie je považovaná — *neoficiálny preklad*].

2. …

Helénska republika však určí, ktoré z horeuvedených transakcií budú podliehať kapitálovej dani [dani z vkladu — *neoficiálny preklad*].

3. Vytvorenie podľa ods. 1 písm. a) nebude zahŕňať nijaké zmeny ústavných nástrojov alebo nariadení kapitálového podniku a menovite [Za založenie kapitálovej spoločnosti podľa ods. 1 písm. a) sa nepovažujú nijaké zmeny zakladateľskej zmluvy alebo stanov kapitálovej spoločnosti, najmä nie — *neoficiálny preklad*]:

…

b) transfer z členského štátu na iný členský štát výkonného centra manažmentu alebo registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorá je považovaná v obidvoch členských štátoch na účely uvaľovania kapitálovej dane za kapitálový podnik [premiestnenie štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu do druhého členského štátu, ak na účely vyrubovania dane z vkladu je spoločnosť v obidvoch týchto členských štátoch považovaná za kapitálovú spoločnosť — *neoficiálny preklad*];

…“

11. Článok 7 ods. 1 a 2 stanovuje:

„1. Členské štáty oslobodia od kapitálovej dane [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*] transakcie iné než tie, ktoré sú uvádzané v článku 9, ktoré boli k 1. júlu 1984 oslobodené od dane alebo zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

…

Helénska republika určí, ktoré transakcie budú vyňaté z kapitálovej dane [oslobodené od dane z vkladu — *neoficiálny preklad*].

2. Členské štáty môžu alebo vyňať z kapitálovej dane všetky transakcie iné než tie, na ktoré sa vzťahuje odsek 1, alebo uvaľovať na nich daň pri jednoduchej sadzbe nepresahujúcej 1 % [Členské štáty môžu oslobodiť od dane z vkladu alebo zdaniť jednotnou sadzbou nepresahujúcou 1 % všetky transakcie neuvedené v odseku 1 — *neoficiálny preklad*].“

12. Navyše článok 8 uvedenej smernice dovoľuje členským štátom oslobodiť od dane z vkladu niektoré nasledujúce kapitálové spoločnosti:

„V zmysle článku 7 ods. 1 členské štáty môžu oslobodiť od kapitálovej dane [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*] transakcie uvádzané v článku 4 ods. 1 a 2, [pokiaľ ide o nasledujúce spoločnosti — *neoficiálny preklad*]:

— kapitálové podniky [kapitálové spoločnosti — *neoficiálny preklad*], ktoré poskytujú verejné služby ako podniky verejnej dopravy, správa prístavov alebo podniky zásobujúce vodou, plynom

a elektrinou v prípade, keď štát alebo regionálne alebo lokálne úrady vlastnia prinajmenšom polovicu z podnikového kapitálu [ak štát alebo iné územné celky vlastnia aspoň polovicu základného imania spoločnosti — *neoficiálny preklad*],

— kapitálové podniky, ktoré v súlade s ich smernicami sledujú výlučne a priamo [kapitálové spoločnosti, ktoré v súlade so svojimi stanovami a praxou sledujú výlučne a bezprostredne — *neoficiálny preklad*] kultúrne, charitatívne, podporné alebo vzdelávacie ciele."

13. Podmienky, za ktorých sa členské štáty môžu odchýliť od pravidiel vyrubovania dane z vkladu, stanovuje článok 9 takto:

„Určité typy transakcií alebo kapitálových podnikov [kapitálových spoločností — *neoficiálny preklad*] môžu podliehať vyňatiu, redukcii alebo zvýšeniu sadzieb s cieľom dosiahnutia spravodlivosti v zdaňovaní alebo na sociálne účely, alebo aby sa umožnilo členskému štátu zvládnuť výnimočné situácie [z dôvodu daňovej rovnosti alebo spoločenského poriadku alebo zvládnutia mimoriadnych situácií — *neoficiálny preklad*]. Členský štát, ktorý navrhuje vykonať takéto opatrenia, oznámi túto záležitosť Komisii vo vhodnom čase so zreteľom na aplikáciu článku 102 tejto zmluvy".

B — *Vnútroštátne právo*

14. Zákonom č. 1676/86 sa v Grécku vykonáva smernica 69/335. Článok 17 tohto gréckeho zákona podriaďuje dani z vkladu obchodné spoločnosti, profesijné združenia, družstvá na akejkoľvek úrovni, ako aj akékoľvek iné spoločnosti, právnické osoby alebo združenia, vykonávajúce činnosť s cieľom dosiahnuť zisk.

15. Transakcie podliehajúce dani, ako napríklad založenie kapitálovej spoločnosti, transformovanie na kapitálovú spoločnosť alebo zvýšenie základného imania spoločnosti, sú vymenované v článku 18. V odseku 2 písm. c) a d) tohto článku sa za plnenia podliehajúce dani považuje aj premiestnenie skutočného sídla vedenia právnickej osoby podľa článku 17 z iného členského štátu do Grécka, ak táto právnická osoba vo svojom členskom štáte pôvodu nepodlieha dani. To isté platí aj v prípade premiestnenia štatutárneho sídla právnickej osoby, ktorej skutočné sídlo vedenia sa nachádza v treťom štáte, z iného členského štátu do Grécka.

16. Článok 18 ods. 4 naproti tomu jasne stanovuje, že premiestnenie skutočného sídla vedenia alebo štatutárneho sídla právnickej osoby v zmysle článku 17 nepredstavuje zvýšenie základného imania, a teda nie je zdaňovanou transakciou, ak právnická osoba podlieha dani z vkladu vo svojom členskom štáte pôvodu.

17. Článok 22 ods. 1 gréckeho zákona oslobodzuje od dane z vkladu pod písmenom a)

poľnohospodárske družstvá na akejkoľvek úrovni a všetky druhy ich zväzov a združení, ktoré vytvorili, a pod písmenom b) spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a všetky druhy námorných spoločností.

18. Poľnohospodárske družstvá sú predmetom úpravy zákona č. 2810/2000, ktorý upravuje najmä založenie, štruktúru a organizáciu poľnohospodárskych družstiev.

III — Konanie a návrhy účastníkov konania

19. Po riadnom uskutočnení konania pred podaním žaloby Komisia podala 19. apríla 2005 predmetnú žalobu, ktorou navrhuje:

— určiť, že Helénska republika si tým, že prijala právnu úpravu týkajúcu sa vyrubovania dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho sídla alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, ako aj oslobodenia poľnohospodárskych družstiev na akejkoľvek úrovni a všetkých zväzov a združení týchto družstiev, ako aj spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a všetkých druhov námorných spoločností od tejto dane, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice Rady 69/335/EHS,

— zaviazať Helénsku republiku na náhradu trov konania.

20. Helénska republika navrhuje:

— žalobu zamietnuť.

21. Španielske kráľovstvo, ktoré na základe uznesenia z 19. septembra 2005 vstúpilo do konania ako vedľajší účastník, navrhuje:

— žalobu zamietnuť a Komisii uložiť povinnosť nahradiť trovy konania.

— subsidiárne, ak by Súdny dvor konštatoval nesplnenie povinnosti, obmedziť časové účinky rozsudku na budúcnosť.

IV — Posúdenie

A — *Prípustnosť*

22. Grécko výslovne nenamietalo neprípustnosť žaloby. Pochybnosti s ohľadom na prípustnosť však môžu vyplývať z tvrdenia gréckej vlády, že zákon č. 1676/86, ktorého cieľom je prebrať smernicu do vnútroštátneho právneho poriadku, vrátane ustanovení sporných v prejednávanej veci, bol Komisii oznámený v podobe návrhu zákona už v septembri 1986. Medzi oznámením návrhu zákona a výzvou Komisie z 1. apríla 2004 teda uplynulo takmer 18 rokov. Až do začatia konania pred podaním predmetnej žaloby Komisia v nijakom okamihu grécku vládu neupozornila na možné porušenie jej povinností vyplývajúcich zo smernice.

23. Článok 226 ES však nestanovuje žiadnu lehotu na podanie žaloby. Podľa judikatúry Súdneho dvora prípustnosť konania o nesplnení povinnosti členským štátom nezávisí od toho, či Komisia dodrží určitú lehotu na začatie konania pred podaním žaloby alebo lehotu na podanie žaloby, ale skôr v takomto prípade Komisia disponuje voľnou úvahou, ktorá nepodlieha skúmaniu zo strany Súdneho dvora. [4]

24. Niečo iné môže vyplynúť iba v prípade, ak neprimerane dlhé trvanie konania pred podaním žaloby členskému štátu sťaží možnosť vyvrátiť tvrdenia Komisie, a teda poškodí jeho právo na obranu. [5] To, či uvedené má rovnako platiť aj pre prípad, keď samotné konanie pred podaním žaloby síce netrvalo veľmi dlho, ale konanie o neplnení povinnosti bolo začaté veľmi neskoro po prijatí sporného opatrenia, nie je potrebné skúmať. Členský štát totiž v každom prípade musí preukázať negatívny účinok na právo na obranu. [6] V prejednávanej veci však grécka vláda neuviedla, že by oneskorené začatie konania o nesplnení povinnosti členským štátom malo účinok na toto právo.

4 — Pozri najmä rozsudok z 10. mája 1995, Komisia/Nemecko, C-442/92, Zb. s. I-1097, bod 18 (podanie žaloby po viac ako šiestich rokoch od nadobudnutia účinnosti napadnutej právnej úpravy); rozsudky zo 16. mája 1991, Komisia/Holandsko, C-96/89, Zb. s. I-2461, bod 15, a z 1. júna 1994, Komisia/Nemecko, C-317/92, Zb. s. I-2039, bod 4.

5 — Rozsudok Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, bod 16.

6 — Pozri rozsudky Komisia/Holandsko, už citovaný v poznámke pod čiarou 4, body 14 až 16; z 21. januára 1999, Komisia/Belgicko, C-207/97, Zb. s. I-275, bod 24 a nasl., a z 8. decembra 2005, Komisia/Luxembursko, C-33/04, Zb. s. I-10629, bod 76.

25. Grécka vláda navyše bez toho, aby v tomto smere namietala neprípustnosť žaloby, uviedla, že nereagovanie Komisie na oznámenie sporných ustanovení v tomto prípade, ju odradilo začať konanie podľa článku 9 smernice 69/335.

26. Podľa článku 9 smernice môžu členské štáty pri splnení určitých podmienok stanoviť výnimky zo zdaňovania daňou z vkladu. V tejto súvislosti sa vyžaduje, aby členský štát oznámil zamýšľané opatrenie Komisii. Skutočnosť, že nečinnosť Komisie voči členskému štátu vyvoláva dojem, že postup podľa článku 9 nie je nevyhnutný, však nemôže mať za následok neprípustnosť žaloby v konaní o nesplnení povinnosti členským štátom. Konanie o nesplnení povinnosti však nemá za cieľ presadiť práva Komisie, ktorá by tieto práva mohla prípadne stratiť tým, že zabráni členskému štátu odvolať sa na odchylnú právnu úpravu. Jeho cieľom je skôr objektívne zistiť porušenie práva Spoločenstva. [7] Okrem toho členský štát má stále možnosť tak počas, ako aj po skončení konania o nesplnení povinnosti, dosiahnuť za účasti Komisie vyňatie podľa postupu článku 9 smernice.

27. Žaloba je preto prípustná.

7 — Pozri rozsudok zo 4. mája 2006, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-508/03, Zb. s. I-3969, bod 67.

B — *Dôvodnosť*

28. Podľa názoru Komisie ustanovenia gréckeho práva porušujú smernicu 69/335 v troch smeroch. Jednak, pokiaľ ide o kritérium zdanenia premiestnenia sídla (ďalej len „bod 1“), a jednak, pokiaľ ide o oslobodenie niektorých podnikov, a to poľnohospodárskych družstiev [ďalej len „bod 2 a)“] a spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a námorných spoločností [ďalej len „bod 2 b)“] od dane z vkladu.

1. Kritérium zdanenia pri premiestnení štatutárneho sídla alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti

29. Komisia sa domnieva, že Helénska republika riadne neprebrala do svojho vnútroštátneho poriadku článok 4 ods. 1 písm. g) a h) a článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335. Tieto ustanovenia upravujú podmienky vyrubovania dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho sídla alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti (ďalej len „premiestnenie sídla“) z jedného členského štátu do druhého členského štátu.

30. Podľa názoru Komisie smernica 69/335 stanovuje pre zdanenie premiestnenia sídla ako relevantné kritérium to, či spoločnosť

je v štáte pôvodu považovaná za kapitálovú spoločnosť. Grécka právna úprava naproti tomu zdanenie premiestnenia sídla daňou z vkladu viaže na podmienku, či sa od dotknutej spoločnosti v jej štáte pôvodu vyberá daň z vkladu (potom sa premiestnenie sídla nezdaňuje), alebo či sa daň z vkladu v tomto štáte nevyberá (potom sa premiestnenie sídla zdaňuje).

31. Grécka vláda vo svojom vyjadrení k žalobe uvádza výhrady voči výkladu gréckej právnej úpravy zo strany Komisie a zdôrazňuje, že grécka právna úprava nie je založená na tom, či v štáte pôvodu je daň z vkladu *vyrubovaná*, ale skôr na tom, či spoločnosť v zásade *podlieha daňovej povinnosti* v členskom štáte pôvodu. [8] Ak spoločnosť nepodlieha daňovej povinnosti v štáte pôvodu, je premiestnenie jej sídla do Grécka zdaňované, a naopak, ak v tomto štáte daňovej povinnosti podlieha, premiestnenie sídla nie je zdaňované. Podľa názoru gréckej vlády toto kritérium zodpovedá požiadavkám smernice. Podľa názoru Komisie však ani kritérium *daňovej povinnosti platiť daň z vkladu* nie je zlučiteľné so smernicou.

8 — Skutočnosť, že grécka vláda na toto rozlišovanie poukázala až vo vyjadrení k žalobe, je irelevantná, keďže členský štát je oprávnený uviesť podstatné dôvody až po obdržaní odôvodneného stanoviska, pozri rozsudok zo 16. septembra 1999, Komisia/Španielsko (C-414/97, Zb. s. I-5585 bod 19).

32. Ďalej je potrebné preskúmať, či kritérium daňovej povinnosti použité v gréckej právnej úprave predstavuje riadne prebratie smernice do vnútroštátneho právneho poriadku. V tejto súvislosti je potrebné vyložiť článok 4 smernice 69/335.

33. Podľa článku 4 ods. 1 písm. g) dani z vkladu podlieha premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu do iného členského štátu vtedy, ak je táto spoločnosť na účely vyrubenia dane z vkladu považovaná v hostiteľskom štáte za kapitálovú spoločnosť, avšak v štáte pôvodu naproti tomu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť. Článok 4 ods. 1 písm. h) obsahuje paralelnú úpravu pre premiestnenie štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné sídlo vedenia spoločnosti sa nachádza v tretej krajine, z jedného členského štátu do druhého členského štátu.

34. Článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 okrem iného stanovuje, že za založenie kapitálovej spoločnosti, ktoré podlieha dani z vkladu, sa nesmie považovať prinajmenšom nasledujúca transakcia: premiestnenie štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu do druhého členského štátu, ak na účely vyrubovania dane z vkladu je táto spoločnosť v obidvoch týchto členských štáte považovaná za kapitálovú spoločnosť.

35. Najprv je potrebné konštatovať, že kritérium *daňovej povinnosti* použité v gréckom práve nezodpovedá zneniu smernice 69/335. Grécka vláda však uvádza, že toto kritérium vedie k rovnakému výsledku ako kritérium použité v tejto smernici. Na účely posúdenia tohto tvrdenia treba zistiť, kedy podlieha premiestnenie sídla dani z vkladu podľa uvedenej smernice. Ako druhý krok je následne potrebné skúmať, či kritérium gréckeho práva vedie vo všetkých prípadoch k rovnakému výsledku.

36. Zo znenia článku 4 ods. 1 písm. g) a h) vyplýva, že dani z vkladu podlieha premiestnenie sídla vtedy, ak dotknutá spoločnosť je v hostiteľskom členskom štáte *na účely vyrubovania dane z vkladu považovaná za kapitálovú spoločnosť*, kým v štáte pôvodu za takúto spoločnosť považovaná *nie je*. Predpokladom uplatniteľnosti tohto ustanovenia je teda rozdielna kvalifikácia spoločnosti ako kapitálovej spoločnosti. Článok 4 teda odkazuje na článok 3 ods. 2 smernice, ktorého terminológiu takisto používa. Článok 3 ods. 2 v prvej vete stanovuje, že na účely smernice sa za kapitálovú spoločnosť považuje akákoľvek ďalšia spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk. Druhá veta tohto ustanovenia členským štátom umožňuje tieto spoločnosti *nepovažovať na účely vyberania dane z vkladu za kapitálové spoločnosti*. Keďže v prípade týchto spoločností považovaných za kapitálové spoločnosti môže dôjsť k rozdielnej kvalifikácii ako kapitálových spoločností, je premiestnenie ich sídla upravené článkom 4 ods. 1.

37. Pokiaľ ide o spoločnosti spadajúce do pôsobnosti článku 3 ods. 1 smernice 69/335, rozdielna kvalifikácia ako kapitálových spoločností v zásade nie je možná. V odseku 1 sú totiž kapitálové spoločnosti vymedzené taxatívne a záväzne pre všetky členské štáty. Čiastočne sú v tomto odseku výslovne vymenované a čiastočne uvedené podmienky, pri splnení ktorých sú spoločnosti považované za kapitálové spoločnosti v zmysle smernice. Preto nie je možné, aby tieto spoločnosti *neboli* v určitom členskom štáte na účely vyrubovania dane z vkladu *považované za kapitálové spoločnosti*. Podľa článku 4 ods. 3 písm. b) teda premiestnenie sídla spoločností, na ktoré sa vzťahuje článok 3 ods. 1, nikdy nepredstavuje transakciu podliehajúcu dani, keďže sa tieto spoločnosti v súlade s ustanoveniami smernice musia tak v štáte pôvodu, ako aj v hostiteľskom štáte považovať za kapitálové spoločnosti.

38. Je potrebné súhlasiť s gréckou vládou v tom, že kritérium použité v smernici a kritérium „daňovej povinnosti“ použité v gréckej právnej úprave by v niektorých prípadoch mohli viesť k rovnakému výsledku. Ak spoločnosť v štáte pôvodu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť, premiestnenie

jej sídla podlieha dani z vkladu podľa článku 4 ods. 1 písm. g) a h). Keďže spoločnosť, ktorá vo svojom štáte pôvodu nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť, v tomto štáte ani nepodlieha dani z vkladu, nemôže grécke kritérium viesť v tomto prípade k odlišnému výsledku.

39. Iná situácia nastane, ak štát pôvodu v súlade s článkom 7 ods. 2 smernice 69/336 oslobodí od dane z vkladu všetky transakcie a daň z vkladu tým zruší.

40. Pre určenie, či zdaňovanie premiestnenia sídla sa v tomto prípade riadi ustanovením článku 4 ods. 1 písm. g) a h) (s dôsledkom, že podlieha dani z vkladu) alebo ustanovením článku 4 ods. 3 písm. b) (s dôsledkom, že dani z vkladu nepodlieha), je rozhodujúce práve to, či spoločnosť v štáte pôvodu „je na účely vyrubovania dane z vkladu považovaná za kapitálovú spoločnosť“. [9]

41. Na jednej strane možno argumentovať, že v krajine, ktorá zrušila daň z vkladu, nemožno viac spoločnosť na účely vyrubenia dane považovať za kapitálovú spoločnosť, keďže už žiadna daň z vkladu nie je vyberaná. Z tohto hľadiska by sme došli k záveru o uplatniteľnosti článku 4 ods. 1 s dôsledkom, že premiestnenie sídla je zdaňované.

42. Toto riešenie však nie je presvedčivé, keďže vychádza z toho, že pre otázku kvalifikácie spoločnosti ako kapitálovej spoločnosti je relevantnou kvalifikácia podľa vnútroštátneho práva. To však nie je celkom pravda. Samotná smernica v článku 3 naopak taxatívne stanovuje, ktoré spoločnosti sa na účely vyrubovania dane z vkladu majú považovať za kapitálové spoločnosti. Kvalifikácia podľa vnútroštátneho práva má význam výlučne z hľadiska výkonu oprávnenia vyňať niektoré spoločnosti, ktoré *nie sú* kapitálovými spoločnosťami, zo všeobecnej kvalifikácie ako kapitálových spoločností podľa článku 3 ods. 2. Ak by aj členský štát zrušil daň z vkladu podľa článku 7 ods. 2, pre otázku, ktoré spoločnosti sa majú považovať za kapitálové spoločnosti, je naproti tomu rozhodujúce ustanovenie článku 3 smernice. Pri tomto výklade sa tak zdaňovanie premiestnenia sídla riadi v zásade článkom 4 ods. 3, t. j. premiestnenie sídla nepodlieha dani z vkladu.

43. Tento názor bol potvrdený aj v rozsudku Súdneho dvora vo veci Senior Engineering [10]. V tomto rozsudku Súdny dvor totiž pri

9 — Ustanovenia týkajúce sa premiestnenia sídla sa zavedením článku 7 ods. 2 smernicou 85/303, ktorou sa menila a dopĺňala smernica 69/335 (už citovaná v poznámke pod čiarou 2), nezmenili.

10 — Rozsudok z 12. januára 2006, Senior Engineering, C-494/03, Zb. s. I-525, bod 43.

určení štátu príslušného na vyrubovanie daní vychádzal výlučne z toho, či sa v tomto štáte uskutočnila transakcia podliehajúca dani v zmysle smernice. Naproti tomu je irelevantné, či dotknutý členský štát zrušil daň z vkladu v súlade s článkom 7 ods. 2. Túto myšlienku Súdny dvor správne vyjadril, keď konštatoval, že smernicu 69/335 nemožno vykladať tak, že umožňuje členskému štátu mať výhody z daňovej umiernenosti iného členského štátu, a tak zvýšiť vlastné daňové príjmy. [11]

44. Z toho dôvodu aj v situácii, ktorá je skúmaná v prejednávanej veci, je rozhodujúcim výlučne to, či spoločnosť sa má podľa ustanovení článku 3 smernice považovať za kapitálovú spoločnosť, ktorá podlieha dani z vkladu. Na túto kvalifikáciu nemá vplyv skutočnosť, že členský štát už nevyberá žiadnu daň z vkladu.

45. Takýto výklad smernice 69/335 napokon zodpovedá aj jej cieľu, ktorý od jej zmeny spočíva v zrušení dane z vkladu. [12] Ak členský štát tento cieľ splní a daň z vkladu zruší, potom ustanovenia o premiestnení sídla nemožno vykladať tak, že toto rozhodnutie bude zrušené v dôsledku zdanenia v hostiteľskom štáte. Takýto výklad je navyše najlepším možným spôsobom výkonu základných slobôd, v tomto prípade slobody usadiť sa, keďže uľahčuje premiestnenie sídla do iného členského štátu.

46. Súhrnne teda možno konštatovať, že zrušenie dane z vkladu podľa článku 7 ods. 2 štátom pôvodu nemá za následok, že premiestnenie sídla spoločnosti, ktorá je v smernici definovaná ako kapitálová spoločnosť, podlieha dani z vkladu.

47. Pri uplatnení kritéria gréckeho práva — daňovej povinnosť dotknutej spoločnosti v štáte pôvodu — však pri skúmanej situácii dôjdeme k odlišnému záveru. Ak kapitálová spoločnosť podľa práva štátu pôvodu už nepodlieha dani z vkladu, pokiaľ ide o akúkoľvek transakciu, podľa gréckeho práva je považovaná — ako to grécka vláda sama pripustila v konaní pred Súdnym dvorom — za *spoločnosť nepodliehajúcu dani z vkladu*. Podľa kritéria použitého v gréckom práve by tak v tejto situácii, na rozdiel od prípadu použitia kritéria kvalifikácie ako kapitálovej spoločnosti, premiestnenie sídla vždy podliehalo dani z vkladu.

11 — Tamže, bod 43.

12 — Pozri tretie odôvodnenie smernice 85/303, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 69/335, už citovanej v poznámke pod čiarou 2. Pôvodne bola smernica 69/335 zameraná na odstránenie diskriminácie a dvojitého zdanenia; pozri druhé a šieste odôvodnenie tejto smernice.

48. Kritérium použité v gréckom práve teda napriek opačnému názoru gréckej vlády nevedie vo všetkých prípadoch k rovnakému výsledku ako kritérium kvalifikácie ako kapitálovej spoločnosti, ktoré používa smernica. V dôsledku voľby kritéria *daňovej povinnosti* teda Helénska republika neprebrala smernicu do svojho právneho poriadku správnym spôsobom.

49. Španielske kráľovstvo, ktoré sa zúčastnilo na tomto konaní ako vedľajší účastník konania, poukazuje na svoju právnu úpravu, ktorá je podobná gréckej právnej úprave. Forma, v akej je koncipovaná španielska a grécka právna úprava, je nevyhnutná, aby sa predišlo podvodom a daňovým únikom.

50. V ustálenej judikatúre bolo stanovené, že nie je dovolené sa na základe podvodu alebo zneužitia domáhať uplatnenia práva Spoločenstva. To znamená, že uplatnenie právnej úpravy Spoločenstva nesmie ísť tak ďaleko, aby zahŕňalo aj nekalé praktiky účastníkov trhu, t. j. transakcie, ku ktorým nedochádza v rámci štandardných obchodných operácií, ale ku ktorým dochádza iba preto, aby sa nečestným spôsobom využívali výhody priznané ustanoveniami práva Spoločenstva.[13] Využívanie možných foriem, ktoré ponúka právo Spoločenstva, však samo osebe nesmie zakladať podozrenie zo zneužitia.[14]

51. Článok 4 smernice 69/335 umožňuje kapitálovej spoločnosti, ktorá vo svojom členskom štáte pôvodu nepodlieha dani z vkladu, premiestniť sídlo do iného členského štátu bez toho, aby toto premiestnenie sídla podliehalo dani z vkladu. Túto výhodu, ktorú smernica priznáva spoločnostiam, nesmie členský štát všeobecne zrušiť.

52. Iba ak nastanú osobitné okolnosti, v dôsledku ktorých je odvolávanie sa na túto právnu úpravu Spoločenstva protiprávne, smie členský štát odoprieť právo odvolávať sa na ustanovenie smernice. Grécka právna úprava sa však neobmedzuje na to, aby v osobitných prípadoch bojovala proti zneužitiu, ale všeobecne podriaďuje dani z vkladu premiestnenie sídla spoločností, ktoré v štáte pôvodu v súlade s jeho právnymi predpismi nepodliehajú dani z vkladu. Tým v každom prípade ide nad rámec toho, čo je na predchádzanie daňovým únikom nevyhnutné. Ani so zreteľom na snahu predchádzania daňovým únikom ustanovenia

13 — Pozri rozsudky z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-1459, bod 24 a uvedené odkazy; zo 6. apríla 2006, Agip Petroli, C-456/04, Zb. s. I-3396, bod 20; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 68 a 69, a z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 35; pozri k tomu tiež moje návrhy z 8. februára 2007 vo veci Kofoed, C-321/05, vec v konaní, bod 57 a nasl.

14 — Pozri v tomto zmysle rozsudky Centros, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 27, a Cadbury Schweppes, už citovaný v poznámke pod čiarou 13, bod 36 a nasl.

gréckeho práva teda nepredstavujú správne prebratie smernice 69/335 do vnútroštátneho právneho poriadku.

55. Článok 3 ods. 1 písm. a) smernice 69/335 vymenováva určité formy spoločností právnych poriadkov členských štátov, ktoré sú považované za kapitálové spoločnosti, zatiaľ čo článok 3 ods. 1 písm. b) a c) uvádza podmienky, pri ktorých splnení spoločnosť, združenie alebo právnická osoba sú rovnako považované za kapitálovú spoločnosť v zmysle smernice. Poľnohospodárske družstvá gréckeho práva sa nenachádzajú vo výpočte pod písmenom a), ako ani nevykazujú vlastnosti, ktoré sú pod písmenami b) a c) uvedené ako podmienka ich kvalifikácie ako kapitálových spoločností.

2. Oslobodenie niektorých typov spoločností od dane z vkladu

a) Oslobodenie poľnohospodárskych družstiev

53. Podľa gréckeho práva sú poľnohospodárske družstvá na akejkoľvek úrovni, vrátane všetkých ich zväzov a združení oslobodené od dane z vkladu. Podľa názoru Komisie toto oslobodenie nie je zlučiteľné so smernicou 69/335.

56. Podľa písmena b) je spoločnosť kapitálovou spoločnosťou vtedy, ak jej podiely na základnom imaní alebo majetku spoločnosti sú obchodovateľné na burze. Ako Komisia sama uviedla, podiely poľnohospodárskych družstiev nie sú obchodovateľné na burze.

54. Článok 1 smernice 69/335 stanovuje, že členské štáty zdania vklady do kapitálových spoločností harmonizovanou daňou v súlade s ustanoveniami smernice. Ďalej je teda potrebné preskúmať, či poľnohospodárske družstvá gréckeho práva sú kapitálovými spoločnosťami, ktoré majú byť v zásade zdanené daňou z vkladu. Ak sa ukáže, že poľnohospodárske družstvá sú kapitálovými spoločnosťami v zmysle smernice, je ako druhý krok potrebné preskúmať, či a v akom rozsahu dovoľuje smernica oslobodenia od dane z vkladu.

57. Podľa písmena c) sa za kapitálovú spoločnosť v zmysle smernice považuje akákoľvek obchodná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba vykonávajúca svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje obchodné podiely v spoločnosti bez predchádzajúceho schválenia na tretie osoby a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby iba do výšky svojho obchodného podielu. Podľa tvrdenia Komisie grécka právna úprava stanovuje, že podiely v poľnohospodárskom družstve možno previesť iba

vtedy, ak to predpokladajú stanovy tohto družstva a ak správna rada družstva takýto prevod schváli. Podiely v poľnohospodárskom družstve gréckeho práva teda nie je možné previesť na tretie osoby bez predchádzajúceho schválenia. Otázkou, či poľnohospodárske družstvá spĺňajú druhé kritérium uvedené pod písmenom c) — ručenie členov za záväzky spoločnosti iba do výšky svojho členského podielu — sa nie je potrebné zaoberať. Nato, aby spoločnosť bola podľa písmena c) považovaná za kapitálovú spoločnosť, musí súčasne spĺňať obidve kritériá uvedené v tomto ustanovení. Keďže poľnohospodárske družstvá gréckeho práva nespĺňajú už prvé kritérium, nie sú kapitálovými spoločnosťami v zmysle písmena c).

58. Článok 3 ods. 2 však na účely uplatňovania smernice 69/335 považuje za kapitálové spoločnosti navyše aj akékoľvek iné spoločnosti, združenia alebo právnické osoby, ktoré vykonávajú svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk. Súdny dvor konštatoval, že toto ustanovenie má zabrániť tomu, aby sa s ekonomicky rovnocennými činnosťami na základe voľby tej ktorej právnej formy nezaobchádzalo z daňového hľadiska rozdielne. [15]

59. Poľnohospodárske družstvá gréckeho práva by museli vykonávať svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, aby boli podľa odseku 2 považované za kapitálové spoločnosti.

60. Komisia správne poukazuje na to, že kritérium zisku je potrebné chápať široko. Spoločnosť vykonáva činnosť s cieľom dosiahnuť zisk v zmysle článku 3 ods. 2 prvej vety smernice nielen vtedy, ak cieľom jej hospodárenia je dosiahnuť kapitálový výnos. Naopak jej cieľ je takisto zameraný na dosiahnutie zisku aj v prípade, ak hospodárske výsledky jej činnosti zabezpečia priame výhody jej členom, ako aj hospodárske posilnenie spoločnosti ako solidárneho spoločenstva bez toho, aby to viedlo k vyplácaniu priameho kapitálového výnosu. Napokon aj grécka vláda priznáva, že minimálne jedna z kategórií poľnohospodárskych družstiev, a to „agrotechnické družstvá“ [16], vykonávajú činnosť s cieľom dosiahnuť zisk v zmysle smernice, a sú teda považované za kapitálové spoločnosti.

61. Článok 3 ods. 2 druhá veta smernice 69/335 však členskému štátu umožňuje, aby spoločnosti, združenia alebo právnické osoby považované podľa prvej vety za kapitálové spoločnosti na účely vyrubenia dane z vkladu nepokladal za kapitálové spoločnosti. Ďalej je potrebné zistiť, či sa táto možnosť vzťahuje na oslobodenie poľnohospodárskych družstiev od dane..

15 — Rozsudok z 12. novembra 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Zb. s. 4453, bod 10.

16 — V gréčtine: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. K tomu je potrebné určiť, čo sa má chápať pod formuláciou „byť oprávnený na účely vyrubovania dane z vkladu nepovažovať ich za kapitálové spoločnosti“.

63. V rámci tejto formulácie prichádzajú do úvahy viaceré možnosti výkladu:

64. Na jednej strane možno pod tým rozumieť, že členský štát môže využiť možnosť nepovažovať spoločnosti za kapitálové spoločnosti podľa druhej vety iba ako celok, teda že buď oslobodí všetky formy spoločností považované za kapitálové spoločnosti od dane alebo neoslobodí od dane žiadnu z nich. Takéto chápanie by však nebolo v súlade so zmyslom a cieľom smernice 69/335, keďže jedným z jej cieľov je po prijatí smernice 85/303 [17], ktorou sa mení a dopĺňa smernica 69/335, zrušenie dane z vkladu. Ak by bolo v rámci článku 3 ods. 2 možné oslobodiť od dane z vkladu iba všetky spoločnosti, združenia alebo právnické osoby považované za kapitálové spoločnosti alebo nebolo možné oslobodiť žiadnu z nich, predstavovalo by to závažnú prekážku pre zrušenie dane z vkladu. Naopak zrušeniu dane by napomohlo, ak by bolo možné postupovať po jednotlivých etapách. Článok 3 ods. 2 teda nemá byť chápaný tak, že od dane z vkladu možno oslobodiť iba všetky spoločnosti považované za kapitálové spoločnosti ako celok. [18]

65. Na druhej strane možno článku 3 ods. 2 vete rozumieť tak, že členské štáty sa môžu úplne slobodne rozhodnúť nepovažovať jednotlivé spoločnosti alebo skupiny spoločností za kapitálové spoločnosti. Smernica však v zásade sleduje cieľ zrovnoprávniť, pokiaľ ide o daň z vkladu, všetky kapitálové spoločnosti, ako aj formy spoločností, ktoré sú za ne považované. Oslobodenie v rámci odvetvia dovoľuje smernica v článku 8 iba pre určité odvetvia. Systematike smernice by odporovalo, pokiaľ by členské štáty boli oprávnené podľa článku 3 ods. 2 zaviesť ďalšie oslobodenia v rámci odvetvia. Napokon by možnosť oslobodiť jednotlivé odvetvia výroby od dane z vkladu mohla skrývať nebezpečenstvo rozporu so zákazom štátnej pomoci stanoveným v článku 87 ES. Článok 3 ods. 2 druhá veta sa teda nemá chápať tak, že od dane z vkladu je možné neobmedzene oslobodiť jednotlivé spoločnosti alebo hospodárske odvetvia.

17 — Pozri poznámku pod čiarou 2.

18 — Zreteľnejšie je toto chápanie vyjadrené vo francúzskej jazykovej verzii, v ktorej je pre spoločnosti, ktoré majú byť oslobodené od dane, použité jednotné číslo: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport“. Naproti tomu v gréckej jazykovej verzii je rovnako ako v nemeckej verzii použité množné číslo: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς“.

66. Možnosť oslobodenia podľa článku 3 ods. 2 druhej vety treba skôr chápať tak, že členský štát môže vyňať z pôsobnosti smernice *jednotlivé formy spoločností* považované v odseku 1 za kapitálové spoločnosti, teda samostatné právne formy.

67. K podobnému záveru dochádza aj rozsudok Amro Andeelen Fonds, v ktorom Súdny dvor uviedol, že podľa článku 3 ods. 2 „niektoré formy tvorby a zvýšenia základného imania“ možno oslobodiť od dane z vkladu. [19] Takéto chápanie ustanovenia podporuje predovšetkým cieľ zrušenia dane z vkladu, ktorý sleduje smernica, keďže členské štáty môžu postupovať po jednotlivých, čiže prehľadných krokoch.

68. Podľa gréckeho práva však v súčasnosti nie sú od dane z vkladu oslobodené všetky družstvá, ale iba poľnohospodárske družstvá. Na prvý pohľad sa zdá, že určité ekonomické odvetvie je tým z dane z vkladu oslobodené. Poľnohospodárske družstvá však v gréckom práve reguluje samostatný zákon, ktorý rozsiahlym spôsobom upravuje štruktúru, usporiadanie a organizáciu poľnohospodárskych družstiev.

19 — Rozsudok Amro Aandelen Fonds, už citovaný v poznámke pod čiarou 15, bod 12.

69. Samotná Komisia pripustila, že poľnohospodárske družstvá podliehajú osobitnému právnemu režimu. Poľnohospodárske družstvá podľa tohto režimu predstavujú samostatnú formu spoločnosti, ktorú možno podľa článku 3 ods. 2 druhej vety oslobodiť od dane z vkladu. Iba v tejto prejednávanej veci platí, že samostatná forma spoločnosti sa týka jednotlivého hospodárskeho odvetvia. V tejto súvislosti je potrebné objasniť jedine to, že členský štát nesmie pre jednotlivé hospodárske odvetvia vytvoriť samostatné formy spoločnosti s cieľom obísť zákaz oslobodenia od dane z vkladu pre jednotlivé hospodárske odvetvia, aby potom tieto formy spoločnosti účinne oslobodil od dane z vkladu. Komisia však v tomto konaní neuviedla žiadne skutočnosti, ktoré by potvrdzovali protiprávnu povahu gréckej právnej úpravy.

70. Ak od dane z vkladu možno účinne oslobodiť poľnohospodárske družstvá, tak potom musí to isté platiť aj pre zväzy a združenia poľnohospodárskych družstiev.

71. Helénska republika preto bola oprávnená na základe článku 22 ods. 1 písm. a) gréckeho zákona č. 1676/86 nepovažovať poľnohospodárske družstvá, ako aj ich zväzy a združenia za kapitálové spoločnosti, a teda oslobodiť ich od dane z vkladu. V tomto smere nedošlo k porušeniu ustanovení smernice 69/335.

b) Oslobodenie námorných spoločností od dane z vkladu

72. Napokon je potrebné preskúmať zlučiteľnosť oslobodenia od dane z vkladu, spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a námorných spoločností so smernicou 69/335, a to nezávisle na ich forme.

73. Podľa smernice 69/335 dani z vkladu v zmysle článku 3 ods. 1 v zásade podliehajú všetky kapitálové spoločnosti a v zmysle článku 3 ods. 2 spoločnosti považované za kapitálové spoločnosti, t. j. také spoločnosti, združenia alebo právnické osoby, ktoré vykonávajú svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk. Spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a námorné spoločnosti akéhokoľvek druhu sú buď kapitálovými spoločnosťami v zmysle článku 3 ods. 1, alebo v každom prípade, keďže vykonávajú činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, spoločnosťami považovanými za kapitálové spoločnosti v zmysle článku 3 ods. 2 s dôsledkom, že v zásade podliehajú dani z vkladu.

74. Oslobodenie kapitálových spoločností v zmysle článku 3 ods. 1 smernice 69/335 od dane z vkladu je možné iba pri splnení prísnych podmienok článkov 8 a 9 smernice. Tieto podmienky však nie sú v prejednávanej veci splnené. Námorná doprava totiž nepatrí medzi hospodárske odvetvia, pre ktoré článok 8 predpokladá možnosť oslobodenia od dane v rámci odvetvia. Okrem toho ani podmienky ustanovenia o oslobodení stanovené v článku 9 nie sú splnené. Ak totiž členský štát zamýšľa vykonať opatrenie v zmysle článku 9, je povinný s ohľadom na článok 97 ES to včas oznámiť Komisii. Pokiaľ však ide o dotknuté oslobodenia, Grécko tento postup nedodržalo. Keďže Grécko nepostupovalo spôsobom stanoveným v článku 9, nie je potrebné v prejednávanej veci skúmať to, či v rámci článku 9 môžu byť oslobodenia od dane v rámci odvetvia vôbec prípustné.

75. Oslobodenie spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a námorných spoločností akéhokoľvek druhu od dane z vkladu nie je možné odôvodniť ani článkom 7 ods. 1 a článkom 4 ods. 2 smernice 69/335, keďže tieto ustanovenia, ako z ich samotného znenia vyplýva, iba poskytujú Grécku možnosť, aby oslobodilo niektoré *transakcie* od dane z vkladu. V prejednávanej veci však ustanovenia gréckeho práva neoslobodzujú od dane z vkladu iba niektoré transakcie, ale oslobodzujú spoločnosti určitého hospodárskeho odvetvia.

76. To, že námorné spoločnosti, ako grécka vláda uvádza, boli od dane z vkladu oslobodené od nepamäti, však rovnako nie je odôvodnením pre oslobodenie od dane z vkladu. Takúto možnosť oslobodenia totiž smernica 69/335 nepredpokladá.

77. Ďalšiu možnosť oslobodenia od dane z vkladu stanovuje smernica 69/335 iba pre spoločnosti považované za kapitálové spoločnosti v zmysle článku 3 ods. 2.

78. Keďže tu ide o odchylné ustanovenie, nesie členský štát, ktorý sa na toto ustanovenie odvoláva, dôkaznú povinnosť, pokiaľ ide o splnenie podmienok pre uplatnenie tohto ustanovenia. Grécko by teda malo preukázať, že spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a námorné spoločnosti oslobodené od dane z vkladu nie sú kapitálovými spoločnosťami v zmysle článku 3 ods. 1, ale naopak iba spoločnosťami považovanými za kapitálové spoločnosti v zmysle článku 3 ods. 2 s dôsledkom, že je pre ne stanovená ďalšia možnosť oslobodenia od dane z vkladu. Ak totiž oslobodenými spoločnosťami sú spoločnosti považované za kapitálové spoločnosti, potom tieto spoločnosti je možné, ako bolo vyššie uvedené, oslobodiť od dane z vkladu, ak predstavujú samostatné formy spoločností. Keďže však grécka vláda uvedené nepreukázala, neprichádza v prejednávanej veci do úvahy ani odôvodnenie oslobodenia od dane z vkladu podľa článku 3 ods. 2 druhej vety.

79. Oslobodenie spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a námorných spoločností stanovené v gréckom práve je teda v rozpore so smernicou 69/335.

80. Takýto záver nie je v rozpore ani s oznámením Komisie K(2004) 43 o usmerneniach Spoločenstva o poskytovaní štátnej pomoci v námornej doprave [20]. V tomto oznámení Komisia skutočne označuje daňové výhody poskytnuté členskými štátmi za opatrenia, ktoré môžu byť prostriedkom na zvyšovanie konkurencieschopnosti loďstva Spoločenstva vo vzťahu k lodiam registrovaným v tretích krajinách. [21]

81. Z tohto oznámenia Komisie však nemožno vyvodiť žiadny záver o prípustnosti daňových oslobodení v rámci smernice 69/335. Jednak oznámenie sleduje iný regulačný účel; má stanoviť iba kritériá, na základe ktorých Komisia schvaľuje štátnu pomoc pre námornú dopravu podľa právnych predpisov a postupov Spoločenstva a podľa článku 87 ods. 3 písm. c) alebo článku 86 ods. 2 ES. [22] Okrem toho sa ako obyčajné oznámenie nachádza v hierarchii noriem na nižšom stupni ako smernica 69/335, a preto nemôže určovať jej pôsobnosť ani jej obsah.

82. Iný záver nevyplýva ani z článku 80 ods. 2 ES, na ktorý sa grécka vláda odvoláva. Článok 80 ods. 2 ES tvorí samostatný právny základ pre predpisy o námornej

20 — Ú. v. EÚ C 13, 2004, s. 3 až 12.
21 — Tamže, s. 6.
22 — Tamže, s. 5.

doprave. Grécka vláda sa domnieva, že smernicu 69/335 preto nie je možné uplatňovať na námornú dopravu. Skôr by si toto odvetvie vyžadovalo osobitnú právnu úpravu opierajúcu sa o článok 80 ods. 2. Táto argumentácia však nie je presvedčivá. Z článku 80 ods. 2 ES nevyplýva, že v prierezových oblastiach sa musí prijať osobitná právna úprava pre námornú dopravu.

C — *Obmedzenie časových účinkov rozsudku*

83. Španielske kráľovstvo vo svojom vyjadrení vedľajšieho účastníka navrhlo časovo obmedziť účinky rozsudku. Na odôvodnenie svojho návrhu jednak poukázalo na to, že medzi oznámením sporného gréckeho zákona Komisii a začatím konania o nesplnení povinnosti uplynulo 18 rokov a Grécko počas tohto obdobia konalo v dobrej viere. Okrem toho by prípadné nároky na vrátenie dane, ktoré by rozsudok mohol založiť, predstavovali pre Grécko závažnú ekonomickú ujmu. Grécka vláda sa vo svojom vyjadrení k podaniu vedľajšieho účastníka konania pripojila k návrhu Španielskeho kráľovstva subsidiárne obmedziť účinky rozsudku.

84. Časové obmedzenie účinkov rozsudku je upravené v článku 231 ods. 2 ES, iba pokiaľ ide o žalobu o neplatnosť. Súdny dvor navyše nariadil časové obmedzenie účinkov rozsudkov výnimočne v prejudiciálnych konaniach na základe všeobecnej zásady právnej istoty. [23] Pokiaľ rozsudok v konaní o nesplnení povinnosti v dôsledku výkladu práva Spoločenstva, ktorý obsahuje, vyvoláva účinok, ktorý prekračuje jednoduché konštatovanie nesplnenia povinnosti členským štátom, môže za určitých okolností existovať dôvod časovo obmedziť účinky takéhoto rozsudku.

85. V prejednávanej veci však už samotné všeobecné podmienky pre takéto obmedzenie nie sú splnené. Podľa judikatúry Súdneho dvora je takéto obmedzenie možné iba výnimočne pri splnení dvoch podmienok; [24] jednak musí existovať riziko vážnych ekonomických dôsledkov súvisiacich najmä s veľkým počtom právnych vzťahov, ktoré vznikli v dobrej viere na základe platnej

23 — Pozri rozsudky z 19. marca 2002, Komisia/Grécko, C-426/98, Zb. s. I-2793, bod 40 a nasl., a z 24. septembra 1998, Komisia/Francúzsko, C-35/97, Zb. s. I-5325, bod 49 a nasl., a iba hypoteticky, berúc do úvahy možnosť obmedzenia účinnosti rozsudku v konaní o neslnení povinnosti, rozsudok z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 92.

24 — Pozri okrem rozsudkov už citovaných v poznámke pod čiarou 23 aj rozsudky z 20. septembra 2001, Grzelczyk, C-184/99, Zb. s. I-6193, bod 53, a z 15. marca 2005, Bidar, C-209/03, Zb. s. I-2119, bod 69.

právnej úpravy, a navyše jednotlivci a vnútroštátne úrady museli byť podnietení k správaniu, ktoré nie je v súlade s právnou úpravou Spoločenstva, keďže existovala objektívna a vážna neistota týkajúca sa dosahu ustanovení Spoločenstva, ku ktorej prípadne prispelo aj správanie iných členských štátov alebo Komisie.

86. V prejednávanej veci však nebola splnená prvá podmienka. Helénska republika dôvodne neuviedla, aké vážne ekonomické dôsledky by pre ňu mohol mať rozsudok, ktorým by sa vyhovelo žalobe. V tomto smere sa iba pripojila k vyjadreniam španielskej vlády. Španielska vláda však takisto iba všeobecne poukázala na vážne ekonomické dôsledky pre Grécko. Napokon španielska vláda neuviedla ani žiadne ekonomické dôsledky, ktoré by rozsudok mohol mať vo vzťahu k Španielsku.

V — O trovách

87. Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Helénsku republiku na náhradu trov konania a Helénska republika nemala úspech v dvoch z troch v zásade rovnako dôležitých žalobných dôvodov, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu dvoch tretín trov konania. Keďže Helénska republika nepožiadala o náhradu trov konania, v súlade s článkom 69 ods. 5 účastníci konania znášajú v zostávajúcej časti svoje vlastné trovy konania.

88. Španielske kráľovstvo, ktoré vstúpilo do konania ako vedľajší účastník, znáša v súlade s článkom 69 ods. 4 rokovacieho poriadku svoje vlastné trovy konania, ktoré mu v tejto súvislosti vznikli.

VI — Návrh

89. Z týchto dôvodov navrhujem, aby Súdny dvor rozhodol takto:

1. Helénska republika si tým, že prijala právnu úpravu týkajúcu sa vyrubovania dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia

spoločnosti, ako aj oslobodenia spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a všetkých druhov námorných spoločností od tejto dane, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.

3. Helénska republika je povinná nahradiť dve tretiny trov konania. V zostávajúcej časti znášajú účastníci konania svoje vlastné trovy konania.

4. Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania.