SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE JULIANE KOKOTT, predstavljeni 15. februarja 2007[1]

I – Uvod

1. V pričujočem postopku zaradi neizpolnitve obveznosti Komisija očita Helenski republiki, da ni pravilno prenesla Direktive 69/335/EGS o posrednih davkih na zbiranje kapitala[2] (v nadaljevanju: dajatev na kapital).

2. Po mnenju Komisije grška določila, ki urejajo obdavčitev prenosa sedeža kapitalskih družb v Grčijo, po eni strani kršijo zahteve Direktive.

3. Po drugi strani po mnenju Komisije tista grška določila, po katerih so kmetijske zadruge, njihova združenja in konzorciji ter pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe vseh vrst oproščeni vsake dajatve na kapital, niso združljiva z Direktivo 69/335.

II – Pravni okvir

A – *Direktiva 69/335*

4. Prvotni cilj Direktive je zapisan v drugi uvodni izjavi:

„Posredni davki na zbiranje kapitala, uveljavljeni v državah članicah, in sicer dajatev, ki se obračunava družbam na vložek kapitala, in kolkovina na vrednostne papirje, povzročajo diskriminacijo, dvojno obdavčenje in neskladja, ki so v nasprotju s prostim pretokom

1 — Jezik izvirnika: nemščina.

2 — Direktiva Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25) v različici Direktive Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 o spremembi Direktive 69/335/EGS o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

kapitala, in jih je zato treba odpraviti z usklajevanjem."

5. Razširjen cilj Direktive in njeno ozadje sta predstavljena v drugi in tretji uvodni izjavi Direktive o spremembi 85/303:[3]

„Gospodarski učinki dajatve na kapital so škodljivi za prestrukturiranje in razvoj podjetij. Taki učinki so še zlasti škodljivi v sedanjih gospodarskih razmerah, v katerih je nujno potrebno dati prednost spodbudnim naložbam.

Najboljša rešitev za doseganje teh ciljev bi bila odprava dajatve na kapital [...]"

6. Položaj Grčije po pristopu k Evropski uniji je opisan v peti uvodni izjavi Direktive o spremembi 85/303:

„1. julija 1984 v Grčiji ni obstajala nobena dajatev na kapital; zato bi bilo treba zagotoviti možnost uvedbe take dajatve v Grčiji, nekatere transakcije pa oprostiti."

V skladu s tem Direktiva predvideva nekatere posebne predpise za Grčijo.

7. Člen 1 Direktive 69/335 temeljno ureja načine obračunavanja dajatve na kapital, kot sledi:

„Države članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala v skladu z določbami členov 2 do 9 in v nadaljevanju imenovano ‚dajatev na kapital'."

8. Družbe, ki so zavezane dajatvi, so opredeljene v členu 3(1):

„Za namene te direktive izraz ‚kapitalska družba' pomeni:

a) [...]

3 — Navedeno v opombi 2.

b) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi;

c) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, katere člani imajo pravico ravnanja s svojimi deleži v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in odgovarjajo za dolgove te družbe, združenja ali pravne osebe samo v višini svojih deležev."

9. Člen 3(2) razširja področje uporabe Direktive po pravni domnevi na določene družbe, ki niso kapitalske družbe, državam članicam pa pridržuje pravico do drugačne davčne obravnave teh družb:

„2. Za namene uporabe te direktive se katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, šteje za kapitalsko družbo. Kljub temu ima država članica pravico, da je ne šteje kot tako za namene obračunavanja dajatve na kapital."

10. Katere transakcije držav članic so zavezane dajatvi na kapital, ureja člen 4:

„1. Dajatvi na kapital so zavezane naslednje transakcije:

a) ustanovitev kapitalske družbe;

[...]

g) prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v tej drugi državi članici šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici;

h) prenos registriranega sedeža družbe, podjetja, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz države članice v drugo državo članico, ki se v tej drugi državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članic.

2. [...]

Vendar Helenska republika določi, katere od zgoraj naštetih transakcij so zavezane dajatvi na kapital.

3. Ustanovitev v smislu odstavka 1(a) ne vključuje nobene spremembe ustanovitvene listine ali pravil kapitalske družbe in zlasti ne:

[...]

b) prenosa sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v obeh državah članicah šteje za kapitalsko družbo;

[...]"

11. Člen 7(1) in (2) določa:

„1. Države članice oprostijo dajatve na kapital transakcije razen tistih, navedenih v členu 9, ki so bile 1. julija 1984 oproščene ali obdavčene po stopnji 0,50 % ali manj.

[...]

Helenska republika določi, katere transakcije bo oprostila dajatve na kapital.

2. Države članice lahko bodisi oprostijo dajatve na kapital vse transakcije razen tistih, navedenih v odstavku 1, bodisi jih obdavčijo po enotni stopnji, ki ne presega 1 %."

12. Poleg tega člen 8 dovoljuje, da so dajatve na kapital oproščene naslednje kapitalske družbe:

„Ob upoštevanju člena 7(1) lahko države članice oprostijo dajatve na kapital transakcije iz člena 4(1) in (2), ki se nanašajo na:

— kapitalske družbe, ki opravljajo javne storitve, kot so prevozna podjetja, pristaniške uprave ali podjetja za oskrbo z vodo, plinom ali elektriko, v primerih,

ko imajo država ali regionalne ali lokalne oblasti v lasti najmanj polovico kapitala družbe;

— kapitalske družbe, ki si v skladu s svojimi pravili in dejansko prizadevajo izključno in neposredno za kulturne, dobrodelne, podporne ali izobraževalne cilje."

13. Predpostavke, na podlagi katerih lahko države članice med drugim odstopajo od načina obračunavanja dajatve na kapital, so v členu 9 določene, kot sledi:

„Določene vrste transakcij ali kapitalskih družb so lahko predmet oprostitev, znižanj ali povečanj stopenj, da bi se dosegla poštenost obdavčitve, ali zaradi socialnih vidikov, ali da bi državi članici omogočili obravnavo posebnih situacij. Država članica, ki predlaga uvedbo takega ukrepa, predloži zadevo Komisiji pravočasno in ob upoštevanju uporabe člena 102 Pogodbe."

B – *Nacionalna zakonodaja*

14. V Grčiji je Direktiva 69/335 prenesena v zakon št. 1676/86. Po členu 17 grškega zakona so dajatvi na kapital zavezane trgovske družbe, konzorciji gospodarskih subjektov, zadruge vseh vrst in vsaka druga družba, pravna oseba ali združenje, ki posluje zaradi pridobivanja dobička.

15. Transakcije, ki so zavezane davku, kot npr. ustanovitev kapitalske družbe, preobrazba v kapitalsko družbo ali povečanje sredstev kapitalske družbe, so navedene v členu 18. V odstavku 2(c) in (d) predpis mednje šteje prenos sedeža dejanske uprave pravne osebe v smislu člena 17 iz države članice v Grčijo, če te pravne osebe v matični državi niso davčne zavezanke. Enako velja za prenos registriranega sedeža pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz ene države članice v Grčijo.

16. Člen 18(4) jasno pravi, da prenos sedeža dejanske uprave oz. registriranega sedeža pravne osebe v smislu člena 17 ni zbiranje kapitala in tako ni postopek, ki bi bil zavezan davku, če je pravna oseba v matični državi članici davčna zavezanka.

17. Člen 22(1) grškega zakona pod točko a odvezuje kmetijske zadruge vseh stopenj,

vključno z vsemi združenji in konzorciji med njimi, ter pod točko b pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladjarske družbe vseh vrst dajatev na kapital.

18. Kmetijske zadruge so predmet zakona št. 2810/2000, ki med drugim ureja ustanavljanje, strukturo in organizacijo kmetijskih zadrug.

III – Postopki in predlogi strank

19. Po izvedbi predhodnega postopka v skladu s predpisi je Komisija 19. aprila 2005 vložila predloženo tožbo, s katero Sodišču predlaga:

— naj se ugotovi, da Helenska republika z zakonsko ureditvijo o obračunavanju dajatve na prenos registriranega sedeža ali na prenos sedeža dejanske uprave družbe ter o oprostitvi od tega davka za vse kmetijske zadruge na vseh stopnjah in združenja ali konzorcije vseh vrst teh zadrug ter pomorskih družb, skupnih lastništev ladij in ladjarskih družb ni izpolnila obveznosti iz Direktive 69/335/EGS;

— naj se Helenski republiki naloži plačilo stroškov.

20. Helenska republika Sodišču predlaga:

— naj se tožba zavrne.

21. Kraljevina Španija, ki je bila z odločitvijo z dne 19. septembra 2005 sprejeta za intervenienta, predlaga:

— naj se tožba zavrne in naj se Komisiji naloži plačilo stroškov,

— naj se časovni učinki odločbe omejijo na prihodnost, če Sodišče ugotovi kršitev pogodbe.

IV – Presoja

A – *Dopustnost*

22. Grčija nedopustnosti tožbe ni izrecno izpostavila. Dvom o dopustnosti bi lahko vzbudil ugovor grške vlade, da je bil zakon št. 1676/86, ki naj bi služil prenosu Direktive v nacionalni pravni red, vključno s predpisi Komisije, ki so tukaj sporni, kot zakonodajni predlog posredovan že septembra 1986. Od priglasitve zakonodajnega predloga do pisnega opomina Komisije z dne 1. aprila 2004 je torej preteklo skoraj 18 let. Do začetka predhodnega postopka, na katerem temelji ta tožba, Komisija grške vlade ni nikoli obvestila o mogoči kršitvi njenih obveznosti iz Direktive.

23. Člen 226 ES ne predvideva roka za vložitev tožbe. Po sodni praksi Sodišča dopustnost postopka za ugotavljanje kršitev ni odvisna od tega, ali se Komisija drži določenega roka za uvedbo predhodnega postopka oziroma za vložitev tožbe, temveč ima pri tem diskrecijsko pravico, ki ni podvržena presoji Sodišča.[4]

24. Kaj drugega se lahko zgodi, samo če predhodni postopek traja predolgo in zadevni državi članici otežuje spodbijanje trditev Komisije ter s tem pravice države članice do obrambe.[5] Ali mora enako veljati za primer, v katerem sicer predhodni postopek ni dolg, temveč se postopek za ugotavljanje kršitve začne zelo dolgo po uvedbi spornega ukrepa, lahko ostane nedorečeno. Država članica mora vsekakor dokazati negativne učinke na pravico obrambe.[6] Vendar pa v zadevnem primeru grška vlada ni izpostavila, da bi pozna uvedba postopka za ugotavljanje kršitve vplivala na oblikovanje njene obrambe.

4 — Glej sodbe z dne 10. maja 1995 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-422/92, Recueil, str. I-1097, točka 18), vložitev tožbe več kot šest let po začetku veljavnosti sporne uredbe; z dne 16. maja 1991 v zadevi Komisija proti Nizozemski (C-96/89, Recueil, str. I-2461, točka 15) in z dne 1. junija 1994 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-317/92, Recueil, str. I-2039, točka 4).

5 — V opombi 4 navedena sodba Komisija proti Nizozemski, točka 16.

6 — Glej v opombi 4 navedeno sodbo Komisija proti Nizozemski, točke 14–16, ter sodbi z dne 21. januarja 1999 v zadevi Komisija proti Belgiji (C-207/97, Recueil, str. I-275, točka 24f.) in z dne 8. decembra 2005 v zadevi Komisija proti Luksemburgu (C-33/04, ZOdl., str. I-10629, točka 76).

25. Ne da bi postavila vprašanje dopustnosti tožbe, je grška vlada predvsem navedla, da jo je izostali odziv Komisije na priglasitev v tem primeru spornih predpisov odvrnil od tega, da bi začela postopek po členu 9 Direktive 69/335.

26. Če so izpolnjeni določeni pogoji, je po členu 9 Direktive pri obračunavanju dajatve na kapital mogoče predvideti izjeme. V ta namen mora država članica na lastno pobudo pravočasno obvestiti Komisijo. Dejstvo, da nedejavnost Komisije pri državi članici zbudi vtis, da ukrep na podlagi člena 9 ni potreben, pa ne more povzročiti nedopustnosti postopka za ugotavljanje kršitev. Postopek za ugotavljanje kršitev namreč ni namenjen uveljavljanju pravic Komisije, ki bi jih morebiti lahko izgubila, če bi preprečila sklicevanje države članice na klavzulo o izjemi. Postopek za ugotavljanje kršitev je prej namenjen objektivni ugotovitvi kršitve prava Skupnosti.[7] Sicer ima država članica med postopkom za ugotavljanje kršitev in tudi po njem še možnost, da po postopku, predvidenem v členu 9 Direktive, ob udeležbi Komisije doseže izjemo.

27. Tožba je torej dopustna.

7 — Glej samo sodbo z dne 4. maja 2006 v zadevi Komisija proti Združenem kraljestvu (C-508/03, ZOdl., I-3969, točka 67).

B – *Utemeljitev*

28. Po mnenju Komisije grški pravni predpisi kršijo Direktivo 69/335 s treh vidikov. Po eni strani gre za vprašanje izhodišča za obdavčitev prenosa sedeža (v nadaljevanju: pod 1), drugič za oprostitev dajatve na kapital za določena podjetja, in sicer za kmetijske zadruge (v nadaljevanju: pod 2 a), in za pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladjarske družbe (v nadaljevanju: pod 2 b).

1. Izhodišče za obdavčitev pri prenosu registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave

29. Komisija meni, da Helenska republika ni pravilno prenesla členov 4(1)(g) in (h) ter (3)(b) Direktive 69/335. Te določbe urejajo pogoje za obračunavanje dajatve na kapital pri prenosu registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave (v nadaljevanju tudi: prenos sedeža) iz ene države članice v drugo državo članico.

30. Po mnenju Komisije Direktiva 69/335 določa, da je odločilno merilo za vprašanje obdavčitve prenosa sedeža, ali je družba v

državi izvora kvalificirana kot kapitalska družba. Nasprotno pa je v grški zakonodaji obračunavanje dajatve na kapital na prenos sedeža odvisno od tega, ali je bila od zadevne družbe v državi izvora pobrana dajatev na kapital (v tem primeru prenos sedeža ni obdavčen) ali pa dajatev na kapital ni bila pobrana (v tem primeru je prenos sedeža obdavčen).

31. Grška vlada je v odgovoru na tožbo Komisiji očitala razumevanje grških predpisov in poudarila, da se grško pravo ne opira na to, ali je bila v državi izvora *pobrana* dajatev na kapital, temveč nasprotno, ali je družba v državi izvora načeloma *zavezana k plačevanju dajatve na kapital.*[8] Če družba v državi izvora ni zavezana k plačevanju dajatve na kapital, se njen prenos sedeža v Grčijo obdavči, če pa je v državi izvora k plačevanju dajatve na kapital zavezana, njen prenos sedeža ni obdavčen. Po mnenju grške vlade ta kriterij ustreza določbam Direktive. Po mnenju Komisije tudi sicer kriterij *zavezanosti za dajatev na kapital* ni združljiv z Direktivo.

8 — Da je grška vlada to razlikovanje navedla šele v odgovoru na tožbo, ni pomembno, saj ima država članica pravico ključne trditve predložiti šele po tem, ko je prejela utemeljeno mnenje, glej sodbo z dne 16. septembra 1999 v zadevi Komisija proti Španiji (C-414/97, Recueil, str. I-5585, točka 19).

32. V nadaljevanju je torej treba raziskati, ali v grški določbi uporabljeni kriterij zavezanosti za dajatev na kapital predstavlja pravilen prenos Direktive. V ta namen je treba razložiti člen 4 Direktive 69/335.

33. V skladu s členom 4(1)(g) je treba za prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za obračunavanje dajatve na kapital v tej drugi državi članici šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici. Člen 4(1)(h) zadeva vzporedno pravilo za prenos registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz države članice v drugo državo članico.

34. Člen 4(3)(b) Direktive 69/335 navaja, da se med drugim naslednje transakcije ne morejo šteti za ustanovitev kapitalske družbe, ki je zavezana k plačevanju dajatve na kapital: prenosa sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za obračunavanje dajatve na kapital v obeh državah članicah šteje za kapitalsko družbo.

35. Najprej je treba ugotoviti, da merilo *davčne zavezanosti*, ki se uporablja v grškem zakonu, ni v skladu z besedilom Direktive 69/335. Vendar pa grška vlada meni, da to merilo privede do enakih rezultatov kot merilo, uporabljeno v Direktivi. Za preizkus navedbe obrambe je torej treba raziskati, kdaj je prenos sedeža po Direktivi zavezan dajatvi na kapital. V drugem koraku je treba preveriti, ali merilo grškega zakona v vseh primerih pripelje do enakega rezultata.

36. V skladu z besedilom člena 4(1)(g) in (h) je prenos sedeža zavezan dajatvi na kapital, če se zadevna družba v državi sprejemnici *pri obračunavanju dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo,* v državi izvora pa se nasprotno *ne* šteje za kapitalsko družbo. Pogoj za uporabo te določbe je torej razhajanje pri opredelitvi kapitalske družbe. S tem se člen 4 sklicuje na člen 3(2) Direktive, katerega terminologijo tudi uporablja. Člen 3(2) v prvem stavku določa, da morajo biti za uporabo Direktive vse druge družbe, združenja ali pravne osebe, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, izenačene s kapitalskimi družbami. V drugem stavku določba državam članicam dovoljuje, da teh izenačenih družb ne štejejo *kot kapitalske družbe za namene obračunavanja dajatve na kapital.* Ker lahko pri teh izenačenih družbah pride do razhajanja pri opredelitvi družbe kot kapitalske družbe, prenos sedeža ureja člen 4(1).

37. Glede družb, ki sodijo pod člen 3(1) Direktive 69/335, načeloma ne more priti do razhajanja pri opredelitvi družbe kot kapitalske družbe. V prvem odstavku so namreč kapitalske družbe dokončno in zavezujoče določene za vse države članice. Delno so v njem eksplicitno naštete, delno pa so navedeni pogoji, na podlagi katerih so družbe v smislu Direktive kapitalske družbe. Zato ni mogoče, da se te družbe v državi članici za obračunavanje dajatve na kapital ne *štejejo za kapitalske družbe.* V skladu s členom 4(3)(b) prenos sedeža družb, ki so zajete v členu 3(1), nikoli ne pomeni transakcije, ki je zavezana davku, saj se v skladu z zahtevami Direktive v državi izvora in tudi v državi sprejemnici obvezno štejejo za kapitalske družbe.

38. Grški vladi je treba priznati, da lahko merilo Direktive in merilo „davčne zavezanosti", ki se uporablja v grškem pravu, v nekaterih primerih pripeljeta do enakega rezultata. Če se družba v državi izvora ne šteje za kapitalsko družbo, je prenos njenega sedeža družbe v skladu s členom 4(1)(g) in

(h) zavezan dajatvi na kapital. Ker družba, ki se v državi izvora ne šteje za kapitalsko družbo, tam tudi ni zavezana k plačevanju dajatve na kapital, grško merilo v tem primeru ne bi dalo drugačnega rezultata.

39. Položaj pa je drugačen, če država izvora v skladu s členom 7(2) Direktive 69/335 oprosti dajatve na kapital vse transakcije, s čimer odpravi dajatev na kapital.

40. Ali se obdavčitev prenosa sedeža v tem primeru ravna po členu 4(1)(g) in (h) – zaradi česar je zavezan dajatvi na kapital – ali po členu 4(3)(b) – zaradi česar ni zavezan dajatvi na kapital –, se prav tako odloča po tem, ali se družba v državi izvora „za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo“.[9]

41. Po eni strani bi bilo mogoče trditi, da se družba v državi, ki je odpravila dajatev na kapital, v njej za obračunavanje dajatve na kapital ne šteje več za kapitalsko družbo, ker se dajatev na kapital več ne obračunava. S tega vidika bi se uporabil člen 4(1), kar bi posledično pomenilo, da se prenos sedeža obdavči.

42. Vendar pa ta rešitev ni dovolj prepričljiva. Izhaja namreč iz tega, da je vprašanje uvrstitve družbe kot kapitalske družbe odvisno od uvrstitve v skladu z nacionalno zakonodajo. Kar pa ne drži. Direktiva v členu 3 namreč dokončno določa, katere družbe se za obračunavanje dajatve na kapital štejejo za kapitalske družbe. Opredelitev po nacionalni zakonodaji je pomembna samo zaradi izvajanja opcije, da se določene družbe, ki *niso* kapitalske družbe, izvzamejo iz splošnega enačenja s kapitalskimi družbami po členu 3(2). Tudi če je država članica v skladu s členom 7(2) odpravila dajatev na kapital, se postavi vprašanje, katere družbe je treba obravnavati kot kapitalske družbe samo po členu 3 Direktive. Po tukaj zastopanem mnenju se torej obdavčitev prenosa sedeža ravna po členu 4(3), kar pomeni, da ni zavezan dajatvi na kapital.

43. Tukaj zastopano mnenje potrjuje tudi sodba Sodišča v zadevi Senior Engineering.[10] V tej sodbi se namreč Sodišče za določitev

9 — Določbe o prenosu sedeža ob uvedbi člena 7(2) z Direktivo o spremembi 85/303 (navedeno v opombi 2) niso bile spremenjene.

10 — Sodba z dne 12. januarja 2006 v zadevi Senior Engineering (C-494/03, ZOdl., I-525, točka 43).

države, ki je pristojna za obdavčitev, opira samo na to, ali je bila v tej državi v smislu Direktive izvedena transakcija, ki je zavezana davku. Vendar pri tem ni pomembno, da je zadevna država odpravila dajatev na kapital v skladu s členom 7(2). O tem je Sodišče izrazilo mnenje v izjavi, da Direktive 69/335 ni mogoče razlagati tako, da državam članicam dovoljuje, da za povečanje davčnih prihodkov izrabijo davčno zmernost druge države članice.[11]

44. Temu ustrezno je tudi v pričujočem raziskanem primeru bistveno samo to, ali se družba po določbah člena 3 Direktive šteje za kapitalsko družbo, ki je zavezana dajatvi na kapital. Ta opredelitev ni odvisna od tega, da država članica dajatve na kapital ne pobira več.

45. Takšno razumevanje Direktive 69/335 je tudi v skladu s ciljem, ki je bil zastavljen že ob njeni spremembi, in sicer z odpravo dajatve na kapital.[12] Če država članica deluje v skladu s tem ciljem in odpravi dajatev na kapital, potem določb o prenosu sedeža ni mogoče razlagati tako, da je ta odločitev z obdavčitvijo v državi sprejemnici razveljavljena. Poleg tega ta razlaga omogoča tudi najboljšo mogočo uresničitev temeljnih svoboščin, v tem primeru svobode ustanavljanja, saj olajša prenos sedeža v drugo državo članico.

46. Skratka, treba je torej ugotoviti, da če država izvora v skladu s členom 7(2) odpravi dajatev na kapital, to ne pomeni, da je prenos sedeža družbe, ki je v Direktivi opredeljena kot kapitalska družba, zavezan dajatvi na kapital.

47. Pri uporabi merila grškega prava – davčna zavezanost zadevne družbe v državi izvora – pa je v raziskanem primeru rezultat drugačen. Če kapitalska družba po pravu države izvora ni več v nobeni transakciji zavezana dajatvi na kapital, po grškem pravu – kot je v postopku pred Sodiščem priznala sama grška vlada – *ni zavezana dajatvi na kapital.* Po merilu, ki je uporabljeno v grškem pravu, bi bil tako v tem primeru prenos sedeža vedno zavezan dajatvi na kapital, kar je drugače kot pri uporabi merila za opredelitev družbe kot kapitalske družbe.

11 — V opombi 10 navedena sodba Senior Engineering, točka 43.

12 — Glej tretjo uvodno izjavo Direktive o spremembi 85/303 (navedeno v opombi 2). Prvotno je Direktiva 69/335 želela odpraviti diskriminacijo in dvojno obdavčenje, glej drugo in šesto uvodno izjavo Direktive.

48. Merilo, ki je uporabljeno v grškem pravu, torej v vseh primerih ne pripelje do enakega rezultata kot merilo za opredelitev družbe kot kapitalske družbe, ki ga uporablja Direktiva, kar je v nasprotju s tem, kar navaja grška vlada. Z izbiro merila *davčne zavezanosti* Helenska republika torej ni pravilno prenesla Direktive.

49. Kraljevina Španija, ki je bila v pričujočem postopku udeležena kot intervenient, opozarja na svoje predpise, ki so podobni grškemu zakonu. Oblika, ki jo imata španski in grški zakon, je potrebna za preprečevanje goljufij in izogibanja davkom.

50. Stalna sodna praksa priznava, da sklicevanje na pravo Skupnosti za goljufije ali zlorabe ni dovoljeno. To pomeni, da uporabe režima Skupnosti ni mogoče toliko razširiti, da bi z njim pokrili zlorabe gospodarskih subjektov, in sicer transakcije, ki niso v okviru normalnih gospodarskih transakcij, temveč samo nameravajo z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravnimi določbami Skupnosti.[13] Vendar uveljavljanje postopkovnih možnosti, ki jih ponuja pravo Skupnosti, ne sme utemeljevati suma zlorabe.[14]

51. Člen 4 Direktive 69/335 omogoča kapitalski družbi, ki v državi izvora ni zavezana dajatvi na kapital, da prenese svoj sedež v drugo državo članico, ne da bi bil ta prenos sedeža zavezan dajatvi na kapital. Te ugodnosti, ki jo Direktiva daje družbam, država članica ne sme ukiniti na splošno.

52. Samo v posebnih okoliščinah, zaradi katerih sklicevanje na pravni sistem Skupnosti pomeni zlorabo, bi lahko država članica nasprotovala sklicevanju na določbo Direktive. Vendar se grška zakonodaja ne omejuje na to, da se v posebnih primerih bojuje proti zlorabi, temveč vsak prenos sedeža družb, ki v državi izvora zakonsko niso zavezane dajatvi na kapital, obdavči z dajatvijo na kapital. S tem seveda presega tisto, kar je potrebno za boj proti izogibanju davkom. Tudi ob upoštevanju namere preprečevanja

13 — Glej sodbe z dne 9. marca 1999 v zadevi Centros (C-212/97, Recueil, str. I-1459, točka 24 z drugimi dokazili); z dne 6. aprila 2006 v zadevi Agip Petroli (C-456/04, ZOdl., str. I-3395, točka 20); z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax idr. (C-255/02, ZOdl., I-1609, točki 68 in 69) in z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 35), glej tudi moje sklepne predloge z dne 8. februarja 2007 v zadevi Kofoed (C-321/05, še nerešena zadeva pred Sodiščem, št. 57 in naslednje).

14 — Glej v tem smislu v opombi 13 navedeni sodbi Centros, točka 27, in Cadbury Schweppes, točka 36 in naslednje.

izogibanja davkom grška določila torej ne predstavljajo pravilnega prenosa Direktive 69/335.

55. Člen 3(1)(a) našteva določene oblike družb v pravnih redih držav članic kot kapitalske družbe, medtem ko člen 3(1)(b) in (c) navaja lastnosti, zaradi katerih je družba, združenje ali pravna oseba v smislu Direktive ravno tako kapitalska družba. Kmetijske zadruge v grškem pravu niso navedene niti pod točko a niti nimajo lastnosti, ki so v točkah b in c navedene kot pogoji za opredelitev kot kapitalska družba.

2. Oprostitev od dajatve na kapital za določene vrste družb

a) Oprostitev za kmetijske zadruge

56. V skladu s točko b je družba kapitalska družba, ko lahko z deleži v kapitalu ali sredstvih v eni od držav članic trguje na borzi. Kot je navedla Komisija sama, z deleži kmetijskih zadrug ni mogoče trgovati na borzi.

53. Po grškem pravu so kmetijske zadruge vseh stopenj ter njihova združenja in konzorciji oproščeni dajatve na kapital. Po mnenju Komisije ta izjema ni v skladu z Direktivo 69/335.

54. Člen 1 Direktive 69/335 določa, da države članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala v skladu z določbami Direktive. V nadaljevanju je zato treba ugotoviti, ali so kmetijske zadruge po grškem pravu kapitalske družbe, da se jih zato načeloma obdavči z dajatvijo na kapital. Če so kmetijske zadruge kapitalske družbe v smislu Direktive, je v drugem koraku treba ugotoviti, ali in v kakšnem obsegu Direktiva dovoljuje odstopanje od obračunavanja dajatve na kapital.

57. V skladu s točko c je v smislu Direktive kapitalska družba vsaka družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička in katere člani imajo pravico odstopiti svoje deleže v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja ter odgovarjajo za dolgove družbe, združenja ali pravne osebe samo do višine svojih deležev. Po izjavi Komisije grško pravo predvideva, da se deleži kmetijske zadruge lahko odstopajo samo, če to predvideva statut zadevne zadruge in če se upravni odbor zadruge strinja z odstopom. Deležev kmetijske zadruge grškega prava torej ni mogoče odstopiti tretjim osebam brez predhodnega dovoljenja. Vprašanje, ali kmetijske zadruge izpolnjujejo drugo merilo,

ki je navedeno pod točko c – odgovarjanje članov za dolgove družbe samo do višine svojih deležev –, lahko pustimo ob strani. Če družba želi v skladu s točko c šteti za kapitalsko družbo, mora izpolnjevati obe tam navedeni merili. Ker kmetijske zadruge grškega prava ne izpolnjujejo niti ne izpolnjujejo prvega merila, niso kapitalske družbe v smislu točke c.

58. Vendar pa člen 3(2) za uporabo Direktive 69/335 enači s kapitalskimi družbami vse druge družbe, združenja ali pravne osebe, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička. Sodišče je ugotovilo, da naj bi ta določba preprečevala, da bi bile gospodarsko enakovredne dejavnosti glede na izbiro ene ali druge pravne oblike predmet različne davčne obremenitve.[15]

59. Da bi bile kmetijske zadruge grškega prava po drugem odstavku kapitalske družbe, morajo poslovati zaradi pridobivanja dobička.

60. Komisija upravičeno opozarja, da je treba merilo pridobivanja dobička razumeti širše. Družba ne posluje zaradi pridobivanja dobička v smislu prvega stavka člena 3(2) Direktive samo takrat, kadar je cilj njenega gospodarjenja doseganje donosnosti naložb. Družba posluje zaradi pridobivanja dobička tudi, če gospodarski uspehi njene dejavnosti prinašajo neposredne koristi za njene člane in gospodarsko krepitev družbe kot solidarnostne skupnosti, ne da bi to pomenilo izplačilo neposrednega finančnega donosa, kar se dogaja v primeru kmetijske zadruge. Da vsaj ena kategorija kmetijskih zadrug, namreč „poljedelske zadruge“[16], v smislu Direktive posluje zaradi pridobivanja dobička in da so tako izenačene s kapitalskimi družbami, sicer priznava tudi grška vlada.

61. Drugi stavek člena 3(2) Direktive 69/335 daje državi članici tudi pravico, da družbe, združenja ali pravne osebe, ki so po prvem stavku izenačene s kapitalskimi družbami, ne šteje kot take za obračunavanje dajatve na kapital. V nadaljevanju je torej treba ugotoviti, ali se ta možnost odstopanja nanaša tudi na oprostitev kmetijskih zadrug.

15 — Sodba z dne 12. novembra 1987 v zadevi Amro Aandelen Fonds (112/86, Recueil, str. 4453, točka 10).

16 — Po grško: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. V ta namen je treba določiti, kaj pomeni formulacija „ima pravico, da je ne šteje kot tako za namene obračunavanja dajatve na kapital".

63. Besedilo dopušča več razlag.

64. Po eni strani se lahko razume, da lahko država članica v skladu z drugim stavkom izključi izenačenje samo vseh skupaj, torej ali oprosti vse oblike družb, ki se enačijo s kapitalskimi družbami, ali pa nobene od njih. Takšno razumevanje pa ne bi bilo v skladu s smislom in z namenom Direktive 69/335. Kajti eden izmed njenih ciljev od uvedbe Direktive o spremembi 85/303[17] naprej je odprava dajatve na kapital. Če bi bila v okviru člena 3(2) dovoljena oprostitev plačevanja dajatve na kapital samo za vse izenačene družbe, združenja ali pravne osebe oziroma za nobeno, bi bila to zelo velika ovira za odpravo dajatve na kapital. Če pa bi lahko ukrepali postopno, bi to odpravo dajatve na kapital olajšalo. Člen 3(2) torej ne pomeni, da bi morale biti oproščene dajatve na kapital samo vse izenačene družbe skupaj.[18]

65. Po drugi strani pa je mogoče drugi odstavek člena 3(2) razumeti tako, da imajo države vso pravico, da posamezne družbe ali skupine družb ne štejejo za izenačene. Vendar pa je cilj Direktive, da se vse kapitalske družbe in z njimi izenačene družbe glede dajatve na kapital načelno izenačijo. Oprostitev po sektorjih Direktiva v skladu s členom 8 dovoljuje samo za določena področja. Ne bi bilo v skladu s sistematiko Direktive, če bi države članice v skladu s členom 3(2) lahko uvedle dodatne izjeme po sektorjih. Poleg tega bi možnost, da so posamezne proizvodne dejavnosti oproščene dajatve na kapital, povzročila nevarnost navzkrižja s prepovedjo pomoči v členu 87 ES. Drugega stavka člena 3(2) torej ni mogoče razumeti tako, da so lahko posamezne družbe ali panoge neomejeno oproščene dajatve na kapital.

17 — Sklicevanje, glej opombo 2.

18 — Tako razumevanje pride jasneje do izraza v francoski jezikovni različici, v kateri se za družbe, ki jih je treba izvzeti, uporablja ednina: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." Nasprotno pa se v grški in v nemški različici uporablja množina: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. Možnost izjeme v drugem stavku člena 3 (2) je nasprotno treba razumeti tako, da država članica lahko izključi iz uporabe Direktive posamezne *oblike družb*, ki so v prvem odstavku izenačene s kapitalskimi družbami, torej samostojne pravne oblike.

67. Na to kaže tudi sodba Amro Andeelen Fonds, v kateri je Sodišče navedlo, da je v skladu s členom 3(2) „določeno zbiranje kapitala" lahko oproščeno dajatve na kapital.[19] Takšno razumevanje določbe potrjuje predvsem cilj, ki ga poskuša uresničiti Direktiva, in sicer odprava dajatve na kapital, ker lahko države članice napredujejo postopno in zato pregledno.

68. Po grškem pravu pa dajatve na kapital niso oproščene vse zadruge, temveč samo kmetijske zadruge. Na prvi pogled se zdi, da je s tem en gospodarski sektor oproščen dajatve na kapital. Kmetijske zadruge po grškem pravu ureja samostojen zakon, ki obširno določa strukturo, zgradbo in organizacijo kmetijskih zadrug.

19 — V opombi 15 navedena sodba Amro Aandelen Fonds, točka 12.

69. Komisija je sama priznala, da so kmetijske zadruge zavezane posebni zakonski ureditvi. Pri kmetijskih zadrugah gre torej za samostojno obliko družbe, ki je po drugem stavku člena 3(2) lahko oproščena dajatve na kapital. Samo v pričujočem primeru se dogaja, da samostojna oblika družbe zadeva samo en gospodarski sektor. Pri tem je treba jasno povedati, da država članica za izognitev prepovedi sektorskih izjem za posamezne gospodarske sektorje ne bi smela vsakokrat oblikovati samostojne družbe, da bi jih potem lahko veljavno oprostila dajatve na kapital. Toda Komisija v pričujočem postopku ni navedla nobenih opornih točk, da bi bil namen ustreznega oblikovanja grškega prava zloraba.

70. Če so lahko kmetijske zadruge veljavno oproščene dajatve na kapital, mora to veljati tudi za združenja in zveze kmetijskih zadrug.

71. Helenska republika je posledično smela po členu 22(1)(a) grškega zakona št. 1676/86 izvzeti kmetijske zadruge ter njihova združenja in konzorcije iz izenačenja s kapitalskimi družbami in jih s tem oprostiti dajatve na kapital. Tu ni kršitve določb Direktive 69/335.

b) Oprostitev za ladijske družbe

72. Nazadnje je treba preučiti, ali je oprostitev dajatve na kapital za pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe vseh vrst združljiva z Direktivo 69/335.

73. Po Direktivi 69/335 so načeloma po členu 3(1) vse kapitalske družbe in po členu 3(2) družbe, ki so izenačene s kapitalskimi družbami, in sicer tiste družbe, združenja ali pravne osebe, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, zavezane dajatvi na kapital. Pri pomorskih družbah, skupnih lastništvih ladij in ladijskih družbah vseh vrst gre za kapitalske družbe v smislu člena 3(1), ali ker poslujejo zaradi pridobivanja dobička, za izenačene družbe v smislu člena 3(2), zaradi česar so zavezane dajatvi na kapital.

74. Oprostitev od dajatve na kapital za kapitalske družbe v smislu člena 3(1) Direktive 69/335 je mogoča le v okviru strogih pogojev iz členov 8 in 9 Direktive. V obravnavani zadevi pa ti pogoji niso izpolnjeni. Kot prvo, ladijski prevoz ne sodi med gospodarske dejavnosti, za katere je v členu 8 predvidena možnost oprostitev po sektorjih. Kot drugo, tudi pogoji iz določb o odstopanju člena 9 niso izpolnjeni. Če namreč država članica namerava sprejeti ukrep v smislu člena 9, mora za uporabo člena 97 ES pravočasno obvestiti Komisijo. Toda Grčija glede oprostitev, ki so predmet spora, ni uporabila tega postopka. Ker ni uporabila postopka, predvidenega v členu 9, v pričujočem primeru lahko ostane odprto, ali so oprostitve po sektorjih v okviru člena 9 sploh dopustne.

75. Tudi po členih 7(1) in (4)(2) Direktive 69/335 oprostitev za pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe vseh vrst ni upravičena, ker ta člena za Grčijo predvidevata samo možnost, da oprosti dajatve na kapital določene *transakcije.* V pričujočem primeru pa po grških določilih dajatve na kapital niso oproščene samo določene transakcije, temveč tudi družbe določenega gospodarskega sektorja.

76. Da so ladijske družbe, kot navaja grška vlada, že od nekdaj oproščene dajatve na kapital, sicer tudi ni opravičilo za odstopanje od dajatve na kapital. Takšna možnost odstopanja v Direktivi 69/335 ni na voljo.

77. Še eno možnost za oprostitev od dajatve na kapital predvideva Direktiva 69/335 samo za družbe, ki so v smislu člena 3(2) izenačene s kapitalskimi družbami.

78. Ker gre tu za določbo o odstopanju, mora država članica, ki se sklicuje na določbo o odstopanju, sama prevzeti razlago in dokazno breme. Grčija bi torej morala navesti, da pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe, ki so oproščene dajatve na kapital, niso kapitalske družbe v smislu člena 3(1), temveč le izenačene družbe v smislu člena 3(2), zaradi česar je zanje na voljo dodatna možnost izjeme. Če je pri oproščenih družbah šlo za izenačene družbe, bi lahko te, kot je bilo navedeno zgoraj, bile oproščene dajatve na kapital, če bi imele obliko samostojne družbe. Ker pa grška vlada tega ni pojasnila, v pričujočem primeru tudi ni upravičena oprostitev od dajatve na kapital v skladu z drugim stavkom člena 3(2).

79. V grškem pravu izražena davčna oprostitev za pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe s tem krši Direktivo 69/335.

80. Ta izid tudi ni v nasprotju s sporočilom Komisije C(2004) 43 o smernicah Skupnosti za državno pomoč v pomorskem prometu.[20] V njem Komisija sicer določa davčne olajšave, ki jih dajejo posamezne države članice kot ukrepe, ki so lahko sredstvo za povečanje konkurenčnosti flote Skupnosti nasproti ladjam, ki so registrirane v tretjih državah.[21]

81. Vendar v tem sporočilu Komisije ne najdemo izjave o dopustnosti davčnih olajšav v okviru Direktive 69/335. Po eni strani je njegov namen drugačen; določiti mora samo merila, po katerih Komisija odobri državno pomoč za pomorski prevoz v skladu z določbami in s postopki Skupnosti ter na podlagi člena 87(3)c ali člena 86(2) ES.[22] Po drugi strani pa je kot golo sporočilo v hierarhiji norm podrejeno Direktivi 69/335 in zato ne more določati njenega področja uporabe in vsebine.

82. Tudi člen 80(2) ES, na katerega se sklicuje grška vlada, ne prinese drugačnega rezultata. Člen 80(2) ES tvori samostojno pravno podlago za predpise o pomorskem

20 — UL L 2004, C 13, str. od 3 do 12.

21 — V opombi 20 navedeno sporočilo Komisije, str. 6.

22 — V opombi 20 navedeno sporočilo Komisije, str. 5.

prometu. Grška vlada meni, da zato Direktive 69/335 ni mogoče uporabiti v pomorskem prometu. Za ta sektor je torej potrebna posebna ureditev, ki bi temeljila na členu 80(2). Vendar pa te trditve niso prepričljive. Iz člena 80(2) ES ni mogoče razbrati, da bi bilo v transverzalnih območjih treba vsakokrat določiti posebna pravila za pomorski promet.

84. Časovna omejitev učinka sodbe je izrecno predvidena samo za ničnostno tožbo v členu 231(2) ES. Poleg tega se je Sodišče v postopkih za predhodno odločanje na podlagi splošnega načela pravne varnosti v izjemnih primerih izreklo za časovno omejitev učinka sodbe. Sodišče je tudi v postopkih za ugotavljanje kršitev pogodbe upoštevalo časovno omejitev učinka sodbe.[23] Če ima sodba v postopku za ugotavljanje kršitev Pogodbe zaradi razlage prava Skupnosti večji učinek kot samo ugotovitev kršitve Pogodbe, lahko v določenih okoliščinah obstaja povod za časovno omejitev učinkov takšne sodbe.

C – Omejitev časovnega učinka sodbe

83. Kraljevina Španija je v intervencijski vlogi zahtevala časovno omejitev učinka sodbe. Za utemeljitev tega se po eni strani sklicuje na to, da je med priglasitvijo spornega grškega zakona Komisiji in uvedbo postopka za ugotavljanje kršitev minilo 18 let, Grčija pa je bila v tem času v dobri veri. Po drugi strani bi morebitni zahtevki za vračilo davka, ki bi jih sprožila sodba, za Grčijo pomenili hudo gospodarsko škodo. V stališču glede intervencijske vloge se je grška vlada v pomoč Kraljevini Španiji pridružila njenim izvajanjem o omejitvi učinka sodbe.

85. Vendar pa v pričujočem primeru splošni pogoji za takšno omejitev ne obstajajo. V skladu s sodno prakso Sodišča je taka omejitev mogoča le izjemoma, in sicer če sta izpolnjena dva pogoja[24]: prvič, obstajati mora tveganje hudih gospodarskih posledic, zlasti zaradi velikega števila pravnih razmerij, vzpostavljenih v dobri veri na podlagi ureditve, za katero se je štelo, da je veljavna;

23 — Glej sodbi z dne 19. marca 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-426/98, Recueil, str. I-2793, točka 40 in naslednje) in z dne 24. septembra 1998 v zadevi Komisija proti Franciji (C-35/97, Recueil, str. I-5325, točka 49 in naslednje) ter samo hipotetična možnost omejitve učinka sodbe v postopku za ugotavljanje kršitev Pogodbe: sodba z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu (C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 92).

24 — Poleg sodb, navedenih v opombi 23, glej tudi sodbi z dne 15. marca 2005 v zadevi Bidar (C-209/03, Recueil, I-2119, točka 69) in z dne 20. septembra 2001 v zadevi Grzelczyk (C-184/99, Recueil, I-6193, točka 53).

drugič, posamezniki in nacionalni organi so bili vodeni k ravnanju, ki zaradi objektivne in pomembne negotovosti glede dometa določb Skupnosti ni bilo v skladu z ureditvijo Skupnosti in h kateremu so morebiti prispevala tudi ravnanja drugih držav članic ali Komisije.

86. V tem primeru prva predpostavka vsekakor ni izpolnjena. Helenska republika ni predstavila vsebinskih navedb, kakšne hude gospodarske posledice bi zanjo lahko imela sodba, odločena v prid tožbi. Glede tega se samo pridružuje navedbam španske vlade. Španska vlada je samo splošno opozorila na hude gospodarske posledice za Grčijo. Sicer španska vlada tudi ni navedla nobenih posebnih gospodarskih posledic.

V – Stroški

87. Po členu 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Ker Komisija zahteva plačilo stroškov in ker je Helenska republika izgubila pri dveh od treh tožbenih razlogov, katerih ponderiran delež je v glavnem enak, se ji naloži plačilo dveh tretjin stroškov. Ker Helenska republika ni zahtevala plačila stroškov, plačajo udeleženci preostale stroške v skladu s členom 69(5) Pravilnika sami.

88. Kraljevina Španija plača v skladu s členom 69(4) Pravilnika stroške v zvezi z intervencijo.

VI – Predlog

89. Sodišču zato predlagam, naj odloči, kot sledi:

1. Helenska republika z zakonsko ureditvijo o obračunavanju dajatve na prenos registriranega sedeža družbe ali na prenos sedeža dejanske uprave ter o

oprostitvi od tega davka za pomorske družbe, skupna lastništva ladij in ladijske družbe vseh vrst ni izpolnila obveznosti iz Direktive 69/335/EGS Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala.

2. V preostalem se tožba zavrne.

3. Helenska republika plača dve tretjini stroškov postopka. V preostalem stranke plačajo stroške same.

4. Kraljevina Španija plača svoje stroške.