DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

7. juni 2007 *

I sag C-178/05,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 18. april 2005,

Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

Den Hellenske Republik ved S. Chala og M. Tassopoulou, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

* Processprog: græsk.

støttet af:

Kongeriget Spanien ved N. Díaz Abad, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg,

intervenient,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet og M. Ilešič,

generaladvokat: J. Kokott
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 15. februar 2007,

afsagt følgende

Dom

1 Med sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at Domstolen fastslår, at Den Hellenske Republik har tilsidesat sine

forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktiv 69/335«), som følge af de græske bestemmelser om opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af et selskabs vedtægtsmæssige hjemsted eller stedet for den egentlige ledelse, og om fritagelse af alle landbrugskooperativer og alle former for sammenslutninger eller konsortier af disse samt partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for denne afgift.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

2 Som det fremgår af første og anden betragtning til direktiv 69/335, har direktivet til formål at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en grundlæggende frihed, der er væsentlig for skabelsen af et indre marked. Direktivet har således til formål at fjerne skattemæssige hindringer på området for kapitaltilførsler, og navnlig med hensyn til de kapitaltilførsler, som selskabsdeltagerne eller aktionærerne foretager til deres kapitalselskaber.

3 I den henseende er der i artikel 1-9 i direktiv 69/335 fastsat opkrævning af en harmoniseret afgift på kapitaltilførsel til selskaber (herefter »kapitaltilførselsafgift«).

4 Ifølge sjette betragtning til direktivet opkræves afgiften én gang inden for Det Europæiske Fællesskab, og den skal være lige høj i samtlige medlemsstater.

5 Direktivets artikel 1 bestemmer herefter, at »[m]edlemsstaterne opkræver en [...] afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber [...]«.

6 Artikel 3, stk. 1 og 2, i direktiv 69/335 definerer »kapitalselskaber« således:

»1. Ved kapitalselskaber forstås i dette direktiv:

a) Selskaber efter [...] græsk [...] ret:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [aktieselskaber] [...]

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [kommanditaktieselskaber] [...]

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [anpartsselskaber] [...]

[...]

b) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person, hvis kapital- eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne

c) ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel.

2. [...] [A]lle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, [er] ligestillet med kapitalselskaber. En medlemsstat kan dog undlade at betragte dem som kapitalselskaber med hensyn til opkrævning af kapitaltilførsels[afgiften].«

7 Artikel 4 i direktiv 69/335 indeholder en liste over de dispositioner, medlemsstaterne efter omstændighederne kan eller skal undergive kapitaltilførselsafgift.

8 Ifølge direktivets artikel 4, stk. 1, skal medlemsstaterne således opkræve kapitaltilførselsafgiften ved:

»a) stiftelse af et kapitalselskab

[...]

g) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet for den egentlige ledelse for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat

h) forlæggelse fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, hvis sæde for den egentlige ledelse befinder sig i et tredjeland, når vedkommende selskab, personsammenslutning eller juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses som et kapitalselskab, men derimod ikke anses som et kapitalselskab i førstnævnte medlemsstat.«

9 I artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335 præciseres det, at »forlæggelse fra en medlemsstat til en anden af sædet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person, når det pågældende selskab, personsammenslutningen eller den juridiske person med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskab i begge stater« ikke anses som »stiftelse« af et kapitalselskab i henseende til denne artikels stk. 1, litra a).

10 Artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.«

11 Ifølge direktivets artikel 8 kan medlemsstaterne »indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift for de i artikel 4, stk. 1 og 2, nævnte dispositioner:

— kapitalselskaber, der er offentlige servicevirksomheder, såsom offentlige trafikselskaber eller havne, vand-, gas- eller elværker, når deres kapital for mindst halvdelens vedkommende ejes af staten eller lokale offentlige organer

— kapitalselskaber, der i henhold til deres vedtægter og deres faktiske forvaltning udelukkende og umiddelbart tjener kulturelle, almennyttige eller velgørende formål eller folkeoplysningen.«

12 Direktivets artikel 9 har følgende ordlyd:

»For bestemte arter af dispositioner eller kapitalselskaber kan der ske fritagelser, nedsættelser eller forhøjelser af satserne enten for at skabe skattemæssig rimelighed eller af sociale grunde eller for at gøre det muligt for en medlemsstat at tage hensyn til en særlig situation. En medlemsstat, der overvejer en sådan forholdsregel, skal tidligst muligt henvende sig til Kommissionen med henblik på anvendelse af traktatens artikel [97].«

De nationale bestemmelser

13 I henhold til artikel 17 i lov 1676/86 af 24. december 1986 om fastsættelsen af merværdiafgiftssatsen og andre bestemmelser (FEK A' 16 204) skal »kapitaltilførselsafgift« hovedsageligt pålægges dels handelsselskaber og erhvervsdrivende sammenslutninger, dels kooperative organisationer på ethvert niveau.

14 I lovens artikel 18 defineres de afgiftspligtige dispositioner, og ifølge stk. 2 omfatter disse bl.a.:

»c) forlæggelse fra en [anden] medlemsstat [...] til Grækenland af sædet for den egentlige ledelse af en juridisk person i artikel 17's forstand, der ikke skal betale kapitaltilførselsafgift i den [anden] medlemsstat [...]

d) forlæggelse fra en [anden] medlemsstat [...] til Grækenland af det vedtægtsmæssige hjemsted for en juridisk person i artikel 17's forstand, hvis egentlige ledelse befinder sig i et tredjeland [...], og som ikke er forpligtet til at betale kapitaltilførselsafgift i den [anden] medlemsstat [...]«.

15 Ifølge artikel 18, stk. 4, litra d), er »forlæggelsen fra en [anden] medlemsstat [...] til Grækenland af den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted for en juridisk person i artikel 17's forstand, som er afgiftspligtig i den [anden] medlemsstat [...]« ikke afgiftspligtig, eftersom forlæggelsen ikke udgør nogen kapitaltilførsel.

16 Ifølge artikel 22, stk. 1, i lov 1676/86 svares der ikke kapitaltilførselsafgift for:

»a) landbrugskooperativer på ethvert niveau samt alle sammenslutninger og konsortier af disse

b) partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art«.

Sagens faktiske omstændigheder og den administrative procedure

17 Efter at have givet Den Hellenske Republik lejlighed til at fremsætte sine bemærkninger, fremsatte Kommissionen den 22. december 2004 en begrundet

udtalelse, hvori den anførte, at den var af den opfattelse, at visse dele af de nationale bestemmelser vedrørende afgifter på kapitaltilførsel var uforenelige med direktiv 69/335. Kommissionen opfordrede derfor Den Hellenske Republik til at opfylde de forpligtelser, der følger af fællesskabsretten, inden for en frist på to måneder fra meddelelsen af den begrundede udtalelse.

18 Da Kommissionen ikke var tilfreds med det svar, som de græske myndigheder afgav ved skrivelse af 28. februar 2005, besluttede den at anlægge denne sag.

19 Domstolens præsident har ved kendelse afsagt den 19. september 2005 tilladt Kongeriget Spanien at indtræde i sagen til støtte for Den Hellenske Republiks påstande.

Om søgsmålet

20 Kommissionen har til støtte for sit søgsmål fremført et enkelt anbringende, som i det væsentlige består af tre led:

— Artikel 4, stk. 1, litra g) og h), og artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335 er ikke gennemført korrekt i national ret, da der efter de nationale bestemmelser skal svares kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af hjemstedet inden for Fællesskabet, for så vidt som det omhandlede selskab ikke skal betale kapitaltilførselsafgift i oprindelsesmedlemsstaten (herefter »de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse«).

— Artikel 1 og 3 i direktiv 69/335 er ikke gennemført korrekt i national ret, idet de nationale bestemmelser fritager landbrugskooperativer og alle former for sammenslutninger eller konsortier af disse for kapitaltilførselsafgiften (herefter »den omhandlede fritagelse af landbrugskooperativer«).

— Artikel 1 og 3 i direktiv 69/335 er ikke gennemført korrekt i national ret, idet de nationale bestemmelser fritager partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for kapitaltilførselsafgiften (herefter »den omhandlede fritagelse af rederierne«).

Klagepunktets første led vedrørende de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse

Parternes argumenter

21 Kommissionen har gjort gældende, at de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse, hvorefter der svares kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af hjemstedet inden for Fællesskabet, for så vidt som det omhandlede selskab ikke skal betale denne afgift i oprindelsesmedlemsstaten, udgør en ukorrekt gennemførelse af artikel 4, stk. 1, litra g) og h), og artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335.

22 Ifølge disse bestemmelser er det tilladt at beskatte forlæggelsen af sådanne selskabers hjemsted, som med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgiften i oprindelsesmedlemsstaten anses for »kapitalselskaber«, hvilket er i strid med direktivets krav.

23 Den Hellenske Republik har derimod gjort gældende, at de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse ikke vedrører den »faktiske beskatning« af kapitalselskaber i oprindelsesmedlemsstaten, men spørgsmålet om, hvorvidt de er »afgiftspligtige« i denne medlemsstat.

24 Selv om Den Hellenske Republik har medgivet, at der hidtil ikke er foretaget nogen tydelig sondring i den nævnte henseende, og at dette har kunnet medføre en vis forvirring, finder den ikke desto mindre, at »afgiftspligtskriteriet« er i overensstemmelse med »kapitalselskabskriteriet« i direktiv 69/335, og at direktivets artikel 4, stk. 1, litra g) og h), og artikel 4, stk. 3, litra b), således er korrekt gennemført.

Domstolens bemærkninger

25 Det skal indledningsvis bemærkes, at medlemsstaterne ifølge artikel 10, stk. 1, EF træffer alle almindelige eller særlige foranstaltninger, som er egnede til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af EF-traktaten eller af retsakter foretaget af Fællesskabets institutioner. Disse retsakter er bl.a. direktiver, der efter artikel 249, stk. 3, EF med hensyn til det tilsigtede mål er bindende for enhver medlemsstat, som de rettes til. Dette krav indebærer, at der inden for den nationale retsorden skal træffes alle de foranstaltninger, der er nødvendige for at sikre direktivet fuld virkning i overensstemmelse med dets formål (jf. bl.a. dom af 17.6.1999, sag C-336/97, Kommissionen mod Italien, Sml. I, s. 3771, præmis 19, og af 10.3.2005, sag C-531/03, Kommissionen mod Tyskland, ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 16).

26 Det fremgår af artikel 4, stk. 1, litra g) og h), i direktiv 69/335, at der skal opkræves kapitaltilførselsafgift ved forlæggelser fra en medlemsstat til en anden medlemsstat af sædet (stedet for den egentlige ledelse eller det vedtægtsmæssige hjemsted) for

selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, når disse selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift i sidstnævnte stat anses for kapitalselskaber, men derimod ikke anses for kapitalselskaber i førstnævnte medlemsstat.

27 Ifølge disse bestemmelser opkræves der således ikke afgift på kapitaltilførsler ved forlæggelser af sædet for selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, når disse med hensyn til opkrævning af kapitaltilførselsafgift anses for kapitalselskaber i begge de berørte medlemsstater.

28 Artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335 præciserer, at der heller ikke kan opkræves afgift på kapitaltilførsler ved sådanne forlæggelser ifølge artikel 4, stk. 1, litra a).

29 Som Den Hellenske Republik selv har anerkendt, kan »afgiftspligtskriteriet«, der anvendes i de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse, medføre, at der opkræves kapitaltilførselsafgift i Grækenland, selv om det omhandlede selskab også anses for et »kapitalselskab« i oprindelsesmedlemsstaten. Dette er navnlig tilfældet, når sidstnævnte medlemsstat fritager samtlige dispositioner i medfør af artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335, eller når den anvender en nulsats.

30 Dermed er »afgiftspligtskriteriet«, der anvendes i de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse, ikke i overensstemmelse med »kapitalselskabskriteriet« i artikel 4, stk. 1, litra g) og h), og artikel 4, stk. 3, litra b), i direktiv 69/335. Det tillader tværtimod, at der opkræves afgift på kapitaltilførsel i sådanne situationer, som ikke er omfattet af direktiv 69/335.

31 Eftersom direktiv 69/335 har medført en fuldstændig harmonisering af de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift, må de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse dermed anses for en ukorrekt gennemførelse af de nævnte bestemmelser i direktivets artikel 4.

32 Dette resultat afkræftes ikke af Kongeriget Spaniens argument om, at »afgiftspligtskriteriet« er nødvendigt med henblik på bekæmpelsen af skatteunddragelse. For så vidt som direktiv 69/335 fuldstændigt har harmoniseret de tilfælde, hvor medlemsstaterne kan opkræve kapitaltilførselsafgift, og eftersom det ikke indeholder nogen udtrykkelig bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan vedtage generelle foranstaltninger med henblik på bekæmpelse af skatteunddragelse, er det kun i særlige tilfælde af misbrug eller svig, at medlemsstaterne kan modsætte sig anvendelsen af fællesskabsretten. Anvendelsesområdet for fællesskabsretten kan nemlig ikke udvides til at dække erhvervsdrivendes transaktioner, der udgør misbrug, dvs. transaktioner, der ikke gennemføres som led i almindelige kommercielle transaktioner, men alene har haft til formål retsstridigt at opnå fordele hjemlet i fællesskabsretten (jf. navnlig i denne retning bl.a. dom af 21.2.2006, sag C-255/02, Halifax m.fl., Sml. I, s. 1609, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis). I den foreliggende sag er de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse for det første ikke afgrænset med henblik på bekæmpelse af misbrug i et særligt tilfælde, og udnyttelsen af en ret, som fællesskabsretten giver — såsom etableringen af et selskab i en anden medlemsstat eller forlæggelse af dets hjemsted — kan for det andet ikke i sig selv begrunde en mistanke om misbrug.

33 For så vidt som Den Hellenske Republik har medgivet, at der ikke er foretaget nogen tydelig sondring i de omhandlede bestemmelser om hjemstedsforlæggelse mellem begreberne »faktiske beskatning« og »afgiftspligtig«, og at denne omstændighed kan have medført en del forvirring, skal det bemærkes, at sådanne bestemmelser under alle omstændigheder ikke opfylder kravene i henhold til retspraksis vedrørende gennemførelse af direktiver. I henhold til denne praksis er det nemlig af hensyn til

retssikkerheden særlig vigtigt, at borgernes retsstilling er klar og bestemt, så de sættes i stand til at få fuldt kendskab til deres rettigheder og i givet fald kan håndhæve rettighederne ved de nationale domstole (jf. i denne retning bl.a. dom af 19.9.1996, sag C-236/95, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4459, præmis 13, og af 14.3.2006, sag C-177/04, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I. s. 2461, præmis 48). De omhandlede bestemmelser kan ikke anses for at skabe en sådan klar og bestemt retsstilling.

34 Herefter er det første led i Kommissionens klagepunkt til støtte for søgsmålet begrundet.

Klagepunktets andet led vedrørende den omhandlede fritagelse af landbrugskooperativer

Parternes argumenter

35 Kommissionen har gjort gældende, at landbrugskooperativerne ikke udgør en særlig kategori af selskaber, som ifølge direktiv 69/335 indrømmes særbehandling, og at den omstændighed, at de fritages for afgiften, følgelig udgør en ukorrekt gennemførelse af direktivets artikel 1 og 3.

36 Den Hellenske Republik har derimod gjort gældende, at ifølge sondringen i græsk ret mellem fire kategorier af forskellige kooperativer — nemlig landbrugskooperativer, kooperativer af civilretlig karakter, inden for liberale erhverv og dem, der er fastsat ved lov — er det kun landbrugskooperativerne, som udgør en klart afgrænset gruppe, som kan fritages for kapitaltilførselsafgiften i henhold til artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335.

Domstolens bemærkninger

37 Artikel 1 i direktiv 69/335 bestemmer, at medlemsstaterne skal opkræve afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber.

38 Med henblik på at præcisere, hvad der menes med »kapitalselskab« i direktiv 69/335's forstand, henvises der i direktivets artikel 3, stk. 1, litra a), til visse kategorier af selskaber i medlemsstaternes nationale lovgivninger, heriblandt Ανώνυμος Εταιρία (aktieselskaber), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommanditaktieselskaber) og Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (anpartsselskaber) i græsk ret.

39 Direktivets artikel 3, stk. 1, litra b), omhandler selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, hvis kapital eller formueandele er omsættelige på børsen i en af medlemsstaterne, og artikel 3, stk. 1, litra c), henviser til ethvert selskab, enhver personsammenslutning eller juridisk person med erhvervsformål, hvis medlemmer er berettigede til uden forudgående godkendelse at afhænde deres andele til tredjemand, og hvis medlemmer kun hæfter for selskabets, personsammenslutningens eller den juridiske persons gæld med deres andel.

40 Desuden ligestiller artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 i princippet alle andre selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer, der har et erhvervsformål, med kapitalselskaber.

41 I det foreliggende tilfælde må det konstateres, at de omhandlende landbrugskooperativer ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 3, stk. 1, i direktiv

69/335. For det første fremgår det nemlig af sagen, at andelene i et landbrugskooperativ ikke er omsættelige på børsen. Derudover kan et sådant kooperativs medlemmer kun afhænde deres andele, når bestyrelsen har truffet afgørelse herom, og under forudsætning af, at en sådan afhændelse er tilladt ifølge vedtægterne, og de kan kun afhændes til andre medlemmer i kooperativet.

42 Som generaladvokaten har anført i punkt 60 i sit forslag til afgørelse, driver de omhandlede landbrugskooperativer ganske vist en økonomisk virksomhed, der, uden specifikt at have en økonomisk gevinst for øje, dog har til formål at styrke medlemmernes økonomiske og sociale udvikling. Disse landbrugskooperativer har således et erhvervsformål, og de skal anses for ligestillet med kapitalselskaber ifølge artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335.

43 En sådan fortolkning understøttes af sidstnævnte bestemmelses formål, som er at undgå, at valget af en bestemt retlig form medfører, at dispositioner, der ud fra et økonomisk synspunkt er ligeværdige, behandles forskelligt afgiftsmæssigt. Artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 omfatter med henblik på opkrævning af kapitaltilførselsafgift de selskaber, sammenslutninger eller juridiske personer, der har samme økonomiske funktion som egentlige kapitalselskaber, nemlig stræben efter fortjeneste ved fælles placering af kapital i en særskilt formue, uden dog at fremvise kendetegnene ved begrebet »kapitalselskaber«, således som det er defineret i artikel 3, stk. 1 (jf. i denne retning dom af 12.11.1987, sag 112/86, Amro Aandelen Fonds, Sml. s. 4453, præmis 10 og 11).

44 Artikel 3, stk. 2, i direktiv 69/335 giver imidlertid medlemsstaterne mulighed for at begrænse rækkevidden af den deri foreskrevne ligestilling, idet den giver dem mulighed for at undtage visse ligestillede kapitalselskaber fra opkrævning af kapitaltilførselsafgift (jf. i denne retning dom af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 3, og Amro Aandelen Fonds-dommen, præmis 12).

45 Som generaladvokaten har anført i punkt 64-67 i forslaget til afgørelse, skal denne undtagelse forstås således, at den henviser til selskabsformer og ikke kun til individuelle selskaber eller selskaber, der driver virksomhed inden for en bestemt økonomisk sektor.

46 I den foreliggende sag fremgår det af sagens akter, at de omhandlede landbrugskooperativer udgør en selvstændig form for selskaber i græsk ret. I græsk ret sondres der således mellem fire forskellige former for kooperativer, nemlig landbrugskooperativerne, kooperativer af civilretlig karakter, inden for liberale erhverv og dem, der er fastsat ved lov. Som generaladvokaten har påpeget i punkt 68 og 69 i forslaget til afgørelse, er landbrugskooperativerne omfattet af en selvstændig lovgivning, som indeholder særskilte bestemmelser om landbrugskooperativernes struktur, opbygning og organisation. De er således ikke kun kooperativer, som driver virksomhed inden for en særlig sektor.

47 Den Hellenske Republik var således berettiget til at fritage landbrugskooperativer såvel som sammenslutninger og konsortier af disse for kapitaltilførselsafgiften, således som den har gjort i medfør af artikel 22, stk. 1, litra a), i lov 1676/86.

48 Under disse omstændigheder må det andet led af Kommissionens klagepunkt til støtte for søgsmålet herefter forkastes som ubegrundet.

Klagepunktets tredje led vedrørende den omhandlede fritagelse af rederier

Parternes argumenter

49 Kommissionen har gjort gældende, at rederiernes fritagelse fra afgiften på kapitaltilførsel indebærer en ukorrekt gennemførelse af artikel 1 og 3 i direktiv

69/335, eftersom undtagelserne i artikel 3, stk. 2, og artikel 7, 8 og 9, ikke finder anvendelse på sådanne selskaber.

50 Den Hellenske Republik har derimod anført, at eftersom Rådet for Den Europæiske Union ikke har truffet nogen udtrykkelig beslutning i medfør af artikel 80, stk. 2, EF, finder direktiv 69/335 ikke anvendelse på kapitalselskaber inden for søfart.

51 Den fritagelse for kapitaltilførselsafgift, som tilkommer rederierne, er desuden nødvendig med henblik på at støtte en følsom sektor, hvilket der tillige tilskyndes til ifølge Kommissionens meddelelse K(2004) 43 — EU-retningslinjer for statsstøtte til søtransportsektoren (EUT 2004 C 13, s. 3).

Domstolens bemærkninger

52 Det skal indledningsvis bemærkes, at søtransport på ingen måde er udelukket fra traktatens anvendelsesområde, og at den eneste virkning af artikel 80, stk. 2, EF, er, at traktatens særlige bestemmelser om den fælles transportpolitik i tredje del, afsnit V, ikke uden videre finder anvendelse på dette erhverv. Selv om søtransport ifølge denne bestemmelse er undtaget fra bestemmelserne i afsnit V, så længe Rådet ikke har truffet nogen anden beslutning, er søtransport imidlertid på samme vilkår som andre transportformer omfattet af traktatens almindelige regler. Følgelig er anvendelsen af direktiv 69/335 på søtransportområdet ikke fakultativ, men obligatorisk for medlemsstaterne (jf. dom af 4.4.1974, sag 167/73, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 359, præmis 30-33). I modsætning til, hvad Den Hellenske Republik har gjort gældende, finder direktiv 69/335 således også anvendelse på kapitalselskaber inden for søfartssektoren.

53 Som det allerede er anført i præmis 37-39 i denne dom, bestemmer artikel 1 i direktiv 69/335, at medlemsstaterne skal opkræve afgift på kapitaltilførsel til kapitalselskaber.

54 Til bestemmelse af, hvad der skal forstås ved »kapitalselskaber« i direktivets forstand, henviser direktivets artikel 3, stk. 1, dels til Ανώνυμος Εταιρία (aktieselskaber), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommanditaktieselskaber) og til Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (anpartsselskaber), dels til omsættelighed på børsen af selskabernes formueandele [artikel 3, stk. 1, litra b)], og til den omstændighed, at formueandelene frit kan afhændes, når disse repræsenterer hæftelsen [artikel 3, stk. 1, litra c)] (jf. i denne retning Amro Aandelen Fonds-dommen, præmis 8).

55 I den foreliggende sag har Den Hellenske Republik ikke bestridt, at fritagelsen af de omhandlede rederier bl.a. vedrører sådanne kapitalselskaber, som der er henvist til i artikel 3, stk. 1, i direktiv 69/335.

56 Derfor er indskud i sådanne selskaber i princippet undergivet kapitaltilførselsafgift.

57 Ifølge direktivets artikel 8 og 9 er det imidlertid muligt at undtage visse kategorier af kapitalselskaber fra kapitaltilførselsafgiften.

58 Ifølge artikel 8 kan medlemsstaterne således indrømme fritagelse for indskud i kapitalselskaber, der er offentlige servicevirksomheder, når deres kapital for mindst halvdelens vedkommende ejes af staten eller lokale offentlige organer, og i

kapitalselskaber, der udelukkende og umiddelbart tjener kulturelle, almennyttige eller velgørende formål eller folkeoplysningen.

59 Ifølge artikel 9 kan medlemsstaterne, efter at have underrettet Kommissionen i god tid, indrømme fritagelse til bestemte kategorier af kapitalselskaber med henblik på at skabe skattemæssig rimelighed, af sociale grunde eller med henblik på at tage hensyn til en særlig situation.

60 Som generaladvokaten har påpeget i punkt 74 i sit forslag til afgørelse, er betingelserne i artikel 8 og 9 i direktiv 69/335 for at opnå fritagelse for kapitaltilførselsafgiften imidlertid ikke opfyldt i den foreliggende sag. Det bemærkes for det første, at selv om det kan tænkes, at et givent rederi i overensstemmelse med artikel 8 reelt er en offentligt servicevirksomhed, hvis kapital for mindst halvdelens vedkommende ejes af staten eller lokale offentlige organer, er der intet i sagens akter, der tyder på, at dette er tilfældet for samtlige de rederier, som er omfattet af de omtvistede nationale bestemmelser. For det andet har Den Hellenske Republik ikke iagttaget.

61 Eftersom direktiv 69/335 ikke angiver andre muligheder for at fritage en kategori af sådanne »kapitalselskaber«, som er omfattet af direktivets artikel 3, stk. 1, var Den Hellenske Republik således ikke berettiget til at fritage partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for kapitaltilførselsafgiften i medfør af artikel 22, stk. 1, litra b), i lov 1676/86.

62 Dette resultat afkræftes ikke af Den Hellenske Republiks forsvarsargument om, at den fritagelse for kapitaltilførselsafgift, som tilkommer rederierne, er nødvendig med henblik på at støtte en følsom sektor, hvilket der tillige tilskyndes til ifølge

meddelelse K(2004) 43. Den omstændighed, at den fritagelse, som rederierne er indrømmet, er i strid med direktiv 69/335, kan nemlig ikke afhjælpes med en henvisning til, at en sådan fritagelse eventuelt er i overensstemmelse med fællesskabsforanstaltninger, som vedtages inden for andre områder, som f.eks. på området for statsstøtte.

63 Under disse omstændigheder er tredje led i Kommissionens klagepunkt til støtte for søgsmålet begrundet.

64 Det må herefter fastslås, at Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til direktiv 69/335 som følge af de græske bestemmelser om opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af et selskabs vedtægtsmæssige hjemsted eller stedet for dets egentlige ledelse, og om fritagelse af partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for denne afgift.

De tidsmæssige virkninger af Domstolens dom

65 Såvel Den Hellenske Republik som Kongeriget Spanien har i tilfælde af, at Domstolen skulle fastslå, at der foreligger et traktatbrud, anmodet om, at dommens virkning undtagelsesvis begrænses tidsmæssigt.

66 Ifølge disse medlemsstater kunne Den Hellenske Republik få alvorlige økonomiske problemer som følge af de tilbagebetalingskrav, en sådan dom måtte medføre.

67 Selv hvis det antoges, at domme afsagt i medfør af artikel 226 EF kunne have samme retsvirkninger som domme afsagt i medfør af artikel 234 EF, og at retssikkerhedsmæssige hensyn dermed kunne føre til, at det er nødvendigt at begrænse dommenes tidsmæssige virkninger (jf. dom af 12.9.2000, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 6355, præmis 92), når betingelserne ifølge Domstolens praksis vedrørende artikel 234 EF er opfyldt (jf. bl.a. dom af 10.1.2006, sag C-402/03, Skov og Bilka, Sml. I, s. 199, præmis 51), er det tilstrækkeligt at konstatere, at Den Hellenske Republik ikke med føje kan hævde, at der i den foreliggende sag foreligger en risiko for sådanne alvorlige økonomiske problemer som omhandlet i Domstolens praksis.

68 Som generaladvokaten har anført i punkt 86 i sit forslag til afgørelse, har Den Hellenske Republik nemlig ikke anført et eneste argument, der kan understøtte påstanden om risikoen for sådanne alvorlige økonomiske problemer. Den har blot tilsluttet sig bemærkningerne i Kongerige Spaniens interventionsindlæg, der på sin side blot i generelle vendinger henviser til de økonomiske problemer, som kunne opstå i den omhandlede medlemsstat som følge af en dom, hvorved Domstolen konstaterer, at der foreligger et traktatbrud.

Sagens omkostninger

69 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Den Hellenske Republik tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Den Hellenske Republik har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Første Afdeling):

1) **Den Hellenske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, som følge af de græske bestemmelser om opkrævning af kapitaltilførselsafgift ved forlæggelse af et selskabs vedtægtsmæssige hjemsted eller stedet for den egentlige ledelse, og om fritagelse af partrederier, skibsfartskonsortier og rederier af enhver art for denne afgift.**

2) **I øvrigt frifindes Den Hellenske Republik.**

3) **Den Hellenske Republik betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter