ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

7 juni 2007 *

In zaak C-178/05,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 18 april 2005,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Helleense Republiek, vertegenwoordigd door S. Chala en M. Tassopoulou als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

* Procestaal: Grieks.

ondersteund door:

Koninkrijk Spanje, vertegenwoordigd door N. Díaz Abad als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

interveniënt,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann (rapporteur), kamerpresident, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet en M. Ilešič, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,
griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 februari 2007,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Helleense Republiek, door haar regeling ter zake van de heffing van

kapitaalrecht bij de overbrenging van de statutaire zetel of de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, en ter zake van de vrijstelling van dit recht voor elke vorm van coöperatieve landbouworganisatie en elke soort unie of consortium hiervan, alsmede voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335").

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

2 Zoals uit de eerste en de tweede overweging van de considerans van richtlijn 69/335 blijkt, heeft deze de bevordering van het vrije kapitaalverkeer tot doel, welke fundamentele vrijheid essentieel wordt geacht voor de totstandbrenging van een interne markt. Daartoe beoogt de richtlijn een einde te maken aan fiscale belemmeringen op het gebied van het bijeenbrengen van kapitaal, met name op het gebied van de inbreng in vennootschappen, te weten de inbreng door vennoten of aandeelhouders in hun kapitaalvennootschappen.

3 Met het oog hierop voorzien de artikelen 1 tot en met 9 van richtlijn 69/335 in de heffing van een geharmoniseerd recht op de inbreng in vennootschappen (hierna: „kapitaalrecht").

4 Volgens de zesde overweging van de considerans van die richtlijn wordt dit kapitaalrecht slechts eenmaal geheven in de Europese Gemeenschap en dient de hoogte ervan in alle lidstaten gelijk te zijn.

5 Zo bepaalt artikel 1 van richtlijn 69/335 dat „[d]e lidstaten [...] een [...] recht [heffen] op de inbreng in kapitaalvennootschappen".

6 In artikel 3, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 worden de in deze richtlijn bedoelde „kapitaalvennootschappen" als volgt gedefinieerd:

„1. Onder kapitaalvennootschappen in de zin van deze richtlijn worden verstaan:

a) de vennootschappen naar [...] Grieks recht [...]

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [naamloze vennootschappen] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [commanditaire vennootschappen op aandelen] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid] [...];

[...]

b) iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld;

c) iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming.

2. [...] [W]orden aan kapitaalvennootschappen gelijkgesteld: alle andere op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen. Het staat een lidstaat echter vrij deze voor de heffing van het kapitaalrecht niet als kapitaalvennootschap aan te merken."

7 Artikel 4 van richtlijn 69/335 noemt de verrichtingen waarover de lidstaten, naargelang het geval, kapitaalrecht kunnen of moeten heffen.

8 Zo bepaalt artikel 4, lid 1, van die richtlijn dat de lidstaten aan het kapitaalrecht onderwerpen:

„a) de oprichting van een kapitaalvennootschap;

[...]

g) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt;

h) de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de zetel van de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt en die voor de heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, doch in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap geldt."

9 Artikel 4, lid 3, sub b, van richtlijn 69/335 preciseert dat geen sprake is van „oprichting" van een kapitaalvennootschap in de zin van artikel 4, lid 1, sub a, bij „de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de zetel van de werkelijke leiding of van de statutaire zetel van een vennootschap, vereniging of rechtspersoon die voor de heffing van het kapitaalrecht in deze beide lidstaten als kapitaalvennootschap geldt".

10 Artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 luidt:

„De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen."

11 Op basis van artikel 8 van die richtlijn kunnen de lidstaten „de in artikel 4, leden 1 en 2, bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht [vrijstellen], indien het betreft:

— kapitaalvennootschappen die diensten van openbaar nut verrichten, zoals ondernemingen voor openbaar vervoer, havenondernemingen, ondernemingen voor water-, gas- en elektriciteitsvoorziening, mits ten minste de helft van het vennootschappelijk kapitaal in het bezit is van de staat of van andere territoriale publiekrechtelijke lichamen;

— kapitaalvennootschappen die volgens [hun] statuten en in feite uitsluitend en rechtstreeks doeleinden nastreven op het gebied van cultuur, weldadigheid, hulpverlening of volksontwikkeling".

12 Artikel 9 van richtlijn 69/335 luidt als volgt:

„Ten aanzien van bepaalde groepen verrichtingen of kapitaalvennootschappen kunnen vrijstellingen, alsmede verlagingen of verhogingen van het tarief worden toegepast om redenen van fiscale billijkheid, uit sociale overwegingen of om een lidstaat in de gelegenheid te stellen aan bijzondere omstandigheden het hoofd te bieden. Een lidstaat die voornemens is een dergelijke maatregel te nemen, stelt de Commissie hiervan tijdig op de hoogte ter toepassing van artikel [97] van het Verdrag."

Nationale regeling

13 Overeenkomstig artikel 17 van wet 1676/86 van 24 december 1986 houdende vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en andere bepalingen (FEK A' 204), treft een „belasting op het bijeenbrengen van kapitaal" in wezen handelsvennootschappen en beroepsorganisaties enerzijds en coöperatieve organisaties op elk niveau anderzijds.

14 Artikel 18 van die wet definieert de belastbare verrichtingen. Volgens artikel 18, lid 2, gaat het daarbij om, onder meer:

„c) de overbrenging, van een [andere] lidstaat [...] naar Griekenland, van de zetel van de werkelijke leiding van een rechtspersoon die onder artikel 17 valt en niet is onderworpen aan het kapitaalrecht in de [andere] lidstaat [...];

d) de overbrenging, van een [andere] lidstaat [...] naar Griekenland, van de statutaire zetel van een rechtspersoon die onder artikel 17 valt, waarvan de zetel van de werkelijke leiding zich in een derde land bevindt [...], en die niet wordt geacht te zijn onderworpen aan het kapitaalrecht in de [andere] lidstaat [...]".

15 Overeenkomstig artikel 18, lid 4, sub d, kan, omdat geen sprake is van bijeenbrengen van kapitaal, geen belasting worden geheven op „de overbrenging, van een [andere] lidstaat [...] naar Griekenland, van de zetel van de werkelijke leiding of de statutaire zetel van een rechtspersoon in de zin van artikel 17 die belastbaar is in de [andere] lidstaat [...]".

16 Artikel 22, lid 1, van wet 1676/86 stelt vrij van de belasting over het bijeenbrengen van kapitaal:

„a) coöperatieve landbouworganisaties op elk niveau en elke soort unie en consortium hiervan;

b) rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij."

Feiten en precontentieuze procedure

17 Na de Helleense Republiek in staat te hebben gesteld haar opmerkingen te maken, heeft de Commissie deze lidstaat op 22 december 2004 een met redenen omkleed

advies gezonden met de mededeling dat bepaalde aspecten van de nationale regeling ter zake van de belasting op het bijeenbrengen van kapitaal in strijd leken te zijn met richtlijn 69/335. Zij heeft deze lidstaat derhalve verzocht, binnen een termijn van twee maanden na de kennisgeving van dit met redenen omkleed advies te voldoen aan de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen.

18 Daar zij geen genoegen kon nemen met het antwoord van de Griekse autoriteiten in de brief van 28 februari 2005, heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

19 Bij beschikking van de president van het Hof van 19 september 2005 is het Koninkrijk Spanje toegelaten te interveniëren ter ondersteuning van de conclusies van de Helleense Republiek.

Beroep

20 Tot staving van haar beroep voert de Commissie één bezwaar aan. Dit bestaat in wezen uit drie onderdelen, namelijk:

— de onjuiste omzetting in nationaal recht van artikel 4, leden 1, sub g en h, en 3, sub b, van richtlijn 69/335 door de nationale regeling die op overbrengingen van zetel binnen de Gemeenschap kapitaalrecht heft, tenzij de betrokken vennootschap aan kapitaalrecht is onderworpen in de lidstaat van herkomst (hierna: „aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel");

— de onjuiste omzetting in nationaal recht van de artikelen 1 en 3 van richtlijn 69/335 door de nationale regeling die coöperatieve landbouworganisaties en elke soort unie of consortium hiervan vrijstelt van kapitaalrecht (hierna: „aan de orde zijnde vrijstelling van landbouwcoöperaties"), en

— de onjuiste omzetting in nationaal recht van de artikelen 1 en 3 van richtlijn 69/335 door de nationale regeling die rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij vrijstelt van kapitaalrecht (hierna: „aan de orde zijnde vrijstelling van scheepvaartmaatschappijen").

Eerste onderdeel van het bezwaar, betreffende de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel

Argumenten van partijen

21 De Commissie betoogt dat de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel, die op overbrengingen van zetel binnen de Gemeenschap kapitaalrecht heft, tenzij de betrokken vennootschap aan ditzelfde recht is onderworpen in de lidstaat van herkomst, een onjuiste uitvoering is van artikel 4, leden 1, sub g en h, en 3, sub b, van richtlijn 69/335.

22 Op basis van die regeling kan, in strijd met de vereisten van richtlijn 69/335, belasting worden geheven op overbrengingen van zetel van vennootschappen die in de lidstaat van herkomst als „kapitaalvennootschappen" gelden voor de heffing van kapitaalrecht.

23 De Helleense Republiek voert daarentegen aan dat de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel niet verwijst naar de „werkelijke belasting" van kapitaalvennootschappen in de lidstaat van herkomst, maar naar de „belastingplicht" van die vennootschappen in deze laatste staat.

24 De Helleense Republiek geeft toe dat dit onderscheid tot nu toe niet duidelijk is gemaakt en tot een zekere verwarring aanleiding kan hebben gegeven. Zij is evenwel van mening dat het criterium van „belastingplicht" overeenstemt met het in richtlijn 69/335 gebruikte criterium van „kapitaalvennootschap" en dus een juiste uitvoering is van artikel 4, leden 1, sub g en h, en 3, sub b, van die richtlijn.

Beoordeling door het Hof

25 Vooraf zij eraan herinnerd dat de lidstaten volgens artikel 10, eerste alinea, EG alle algemene of bijzondere maatregelen moeten treffen welke geschikt zijn om de nakoming van de uit het EG-Verdrag of handelingen van de instellingen van de Gemeenschap voortvloeiende verplichtingen te verzekeren. Tot deze handelingen behoren de richtlijnen, die overeenkomstig artikel 249, derde alinea, EG ten aanzien van het te bereiken resultaat verbindend zijn voor elke lidstaat waarvoor zij bestemd zijn. Deze verplichting houdt de verplichting in om in het kader van de nationale rechtsorde alle maatregelen te treffen die nodig zijn om de volle werking van de richtlijn overeenkomstig het ermee beoogde doel te verzekeren (zie met name arresten van 17 juni 1999, Commissie/Italië, C-336/97, Jurispr. blz. I-3771, punt 19, en 10 maart 2005, Commissie/Duitsland, C-531/03, niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 16).

26 Blijkens artikel 4, lid 1, sub g en h, van richtlijn 69/335 wordt kapitaalrecht geheven op de overbrenging, van een lidstaat naar een andere lidstaat, van de (werkelijke of statutaire) zetel van vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen die voor de

heffing van het kapitaalrecht in de laatstbedoelde lidstaat wel, maar in de eerste lidstaat niet als kapitaalvennootschap gelden.

27 Die bepalingen voorzien dus niet in kapitaalrecht voor de overbrengingen van de zetel van vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen die in elk van beide betrokken lidstaten als „kapitaalvennootschappen" gelden voor de heffing van het kapitaalrecht.

28 Artikel 4, lid 3, sub b, van richtlijn 69/335 preciseert dat zulke overbrengingen evenmin aan kapitaalrecht kunnen worden onderworpen op basis van artikel 4, lid 1, sub a.

29 Zoals de Helleense regering zelf toegeeft, kan het criterium van „belastingplicht" dat wordt gebruikt in de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel ertoe leiden dat in Griekenland een kapitaalrecht wordt geheven, zelfs indien de betrokken vennootschap ook als „kapitaalvennootschap" geldt in de lidstaat van herkomst. Dit is met name het geval wanneer deze laatste staat alle verrichtingen uit hoofde van artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 vrijstelt of wanneer hij een nultarief toepast.

30 Bijgevolg stemt het criterium „belastingplicht" in de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel niet overeen met het criterium „kapitaalvennootschap" in artikel 4, leden 1, sub g en h, en 3, sub b, van richtlijn 69/335. Integendeel, aan de hand van dit criterium kan kapitaalrecht worden geheven in gevallen waarin richtlijn 69/335 dit niet voorziet.

31 Aangezien richtlijn 69/335 de gevallen waarin de lidstaten kapitaalrecht kunnen heffen, volledig harmoniseert, moet de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel dus worden geacht een onjuiste uitvoering te zijn van de genoemde bepalingen van artikel 4 van die richtlijn.

32 Deze vaststelling kan niet op de helling worden gezet door het argument van het Koninkrijk Spanje dat het criterium „belastingplicht" noodzakelijk is in de strijd tegen belastingontwijking. Aangezien richtlijn 69/335 de gevallen waarin de lidstaten kapitaalrecht kunnen heffen, volledig harmoniseert, en deze richtlijn geen enkele uitdrukkelijke bepaling bevat die de lidstaten toestaat algemene maatregelen te treffen om belastingontwijking te bestrijden, kunnen de lidstaten zich immers slechts in bijzondere omstandigheden verzetten tegen de toepassing van het gemeenschapsrecht, namelijk wanneer sprake is van misbruik of fraude. De gemeenschapsregeling mag immers niet zo ruim worden toegepast dat zij misbruiken van ondernemers zou dekken, dat wil zeggen transacties die niet zijn verricht in het kader van normale handelstransacties, maar uitsluitend met het doel om de door het gemeenschapsrecht toegekende voordelen ten onrechte te verkrijgen (zie in die zin met name arrest van 21 februari 2006, Halifax e.a., C-255/02, Jurispr. blz. I-1609, punt 69 en aangehaalde rechtspraak). De in casu aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel beperkt zich niet tot het bestrijden van misbruik in een bepaald geval. Bovendien kan de omstandigheid dat gebruik wordt gemaakt van een door het gemeenschapsrecht verleend recht, bijvoorbeeld een vennootschap oprichten in een andere lidstaat of de zetel van een vennootschap overbrengen, op zich geen verdenking van misbruik rechtvaardigen.

33 Daar komt overigens nog bij dat, voor zover de Helleense Republiek toegeeft dat de aan de orde zijnde regeling inzake overbrengingen van zetel geen duidelijk onderscheid maakt tussen „werkelijke belasting" en „belastingplicht" en tot een zekere verwarring aanleiding kan hebben gegeven, een dergelijke regeling hoe dan ook niet voldoet aan de eisen die de rechtspraak stelt ter zake van de uitvoering van richtlijnen. Volgens deze rechtspraak is het immers met het oog op het vereiste van rechtszekerheid van bijzonder belang dat de rechtspositie van particulieren duidelijk

en nauwkeurig is, zodat deze al hun rechten kunnen kennen en zo nodig voor de nationale rechter kunnen doen gelden (zie in die zin met name arresten van 19 september 1996, Commissie/Griekenland, C-236/95, Jurispr. blz. I-4459, punt 13, en 14 maart 2006, Commissie/Frankrijk, C-177/04, Jurispr. blz. I-2461, punt 48). Deze regeling kan niet worden geacht een dergelijke duidelijke en nauwkeurige rechtspositie te creëren.

34 Het eerste onderdeel van het door de Commissie ter onderbouwing van haar beroep aangevoerde bezwaar is derhalve gegrond.

Tweede onderdeel van het bezwaar, betreffende de aan de orde zijnde vrijstelling van landbouwcoöperaties

Argumenten van partijen

35 De Commissie betoogt dat de landbouwcoöperatie geen specifieke categorie van vennootschap is waarvoor richtlijn 69/335 in een bijzondere behandeling voorziet, zodat de vrijstelling ervan een onjuiste uitvoering is van de artikelen 1 en 3 van die richtlijn.

36 De Helleense Republiek stelt daarentegen dat het Griekse recht een onderscheid maakt tussen vier verschillende soorten coöperaties, te weten landbouwcoöperaties, burgerlijke coöperaties, liberale coöperaties en verplichte coöperaties, zodat de landbouwcoöperatie een aparte categorie van vennootschap vormt, die kan worden vrijgesteld van kapitaalrecht op basis van artikel 3, lid 2, van richtlijn 69/335.

Beoordeling door het Hof

37 Artikel 1 van richtlijn 69/335 bepaalt dat de lidstaten kapitaalrecht heffen op de inbreng in kapitaalvennootschappen.

38 Ter precisering van wat in de zin van richtlijn 69/335 onder „kapitaalvennootschappen" moet worden verstaan, verwijst artikel 3, lid 1, sub a, van die richtlijn naar bepaalde categorieën van vennootschappen naar nationaal recht van de lidstaten, waaronder de Griekse Ανώνυμος Εταιρία (naamloze vennootschappen), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (commanditaire vennootschappen op aandelen) en Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid).

39 Artikel 3, lid 1, sub b, van richtlijn 69/335 ziet op iedere vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de aandelen in het kapitaal of in het vermogen ter beurze kunnen worden verhandeld, en artikel 3, lid 1, sub c, verwijst naar iedere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon waarvan de leden het recht hebben hun aandelen zonder voorafgaande goedkeuring over te dragen aan derden en voor de schulden van de vennootschap, vereniging of rechtspersoon slechts aansprakelijk zijn tot het bedrag van hun deelneming.

40 Bovendien stelt artikel 3, lid 2, van richtlijn 69/335 in beginsel aan kapitaalvennootschappen gelijk, iedere andere op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon.

41 Artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 is niet van toepassing op de in casu aan de orde zijnde landbouwcoöperaties. Uit het dossier blijkt immers dat de aandelen van een

landbouwcoöperatie niet ter beurze kunnen worden verhandeld. Bovendien kunnen de leden van een dergelijke coöperatie hun aandelen slechts overdragen na een beslissing van de raad van bestuur. De overdracht moet in de statuten zijn toegestaan en kan enkel ten gunste van de overige leden van de coöperatie plaatsvinden.

42 De aan de orde zijnde landbouwcoöperaties verrichten evenwel, zoals de advocaat-generaal in punt 60 van haar conclusie heeft opgemerkt, een economische activiteit die weliswaar niet specifiek beoogt vermogensvoordelen te realiseren, maar toch wordt geacht bij te dragen aan de economische en sociale ontwikkeling van hun leden. Deze coöperaties zijn dus op winst gericht en moeten worden beschouwd als gelijkgestelde kapitaalvennootschappen in de zin van artikel 3, lid 2, van richtlijn 69/335.

43 Die uitlegging wordt bevestigd door de doelstelling van laatstgenoemde bepaling, namelijk te vermijden dat de keuze van een bepaalde rechtsvorm met zich kan brengen dat activiteiten die vanuit economisch oogpunt gelijkwaardig zijn, een verschillende fiscale behandeling krijgen. Met artikel 3, lid 2, van richtlijn 69/335 wordt beoogd, voor de heffing van kapitaalrecht de vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen te omvatten die, ofschoon zij dezelfde economische functie hebben als kapitaalvennootschappen in eigenlijke zin, te weten het behalen van winst door kapitaal samen te brengen in een afgescheiden vermogen, niet voldoen aan de criteria van het in artikel 3, lid 1, omschreven begrip „kapitaalvennootschappen" (zie in die zin arrest van 12 november 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Jurispr. blz. 4453, punten 10 en 11).

44 Artikel 3, lid 2, van richtlijn 69/335 biedt de lidstaten evenwel de mogelijkheid om de draagwijdte van de erin voorziene gelijkstelling te beperken, door hen toe te staan bepaalde categorieën van gelijkgestelde vennootschappen vrij te stellen van de heffing van kapitaalrecht (zie in die zin arresten van 15 juli 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Jurispr. blz. 2771, punt 3, en Amro Aandelen Fonds, reeds aangehaald, punt 12).

45 Zoals de advocaat-generaal in de punten 64 tot en met 67 van haar conclusie heeft opgemerkt, moet deze vrijstelling aldus worden opgevat dat zij ziet op vennootschapsvormen, en niet enkel op individuele vennootschappen of vennootschappen die in een economische sector werkzaam zijn.

46 In casu blijkt uit het dossier dat de aan de orde zijnde landbouwcoöperaties inderdaad een zelfstandige vennootschapsvorm zijn in het Griekse recht. Dit maakt immers een onderscheid tussen vier verschillende soorten coöperaties, namelijk landbouwcoöperaties, burgerlijke coöperaties, liberale coöperaties en verplichte coöperaties. De landbouwcoöperatie valt, zoals de advocaat-generaal in de punten 68 en 69 van haar conclusie heeft opgemerkt, onder een zelfstandige wettelijke regeling met specifieke voorschriften ter zake van de structuur, de oprichting en de organisatie ervan. Bijgevolg gaat het niet alleen om een coöperatie die in een bepaalde economische sector werkzaam is.

47 Bijgevolg mocht de Helleense Republiek landbouwcoöperaties en de unies en consortia hiervan vrijstellen van kapitaalrecht, zoals zij in artikel 22, lid 1, sub a, van wet 1676/86 heeft gedaan.

48 Het tweede onderdeel van het door de Commissie ter onderbouwing van haar beroep aangevoerde bezwaar moet derhalve ongegrond worden verklaard.

Derde onderdeel van het bezwaar, betreffende de aan de orde zijnde vrijstelling van scheepvaartmaatschappijen

Argumenten van partijen

49 De Commissie betoogt dat de in de artikelen 3, lid 2, 7, 8 en 9 van richtlijn 69/335 bepaalde vrijstellingen niet van toepassing zijn op scheepvaartmaatschappijen, zodat

de omstandigheid dat deze laatste van kapitaalrecht zijn vrijgesteld, een onjuiste uitvoering van de artikelen 1 en 3 van richtlijn 69/335 is.

50 De Helleense Republiek stelt daarentegen dat richtlijn 69/335 bij gebreke van een uitdrukkelijk besluit van de Raad van de Europese Unie krachtens artikel 80, lid 2, EG, niet van toepassing is op kapitaalvennootschappen in de maritieme sector.

51 Bovendien is de vrijstelling van kapitaalrecht ten gunste van scheepvaartmaatschappijen noodzakelijk om een essentiële sector te versterken, en wordt zij om die reden zelfs aangemoedigd door mededeling C(2004) 43 van de Commissie — Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (PB 2004, C 13, blz. 3).

Beoordeling door het Hof

52 Vooraf zij eraan herinnerd dat artikel 80, lid 2, EG de toepassing van het Verdrag op het vervoer over zee geenszins uitsluit, maar alleen zegt dat de specifieke bepalingen ervan betreffende het gemeenschappelijke vervoerbeleid, die in titel V van het derde deel van dit Verdrag staan, op dit gebied niet van rechtswege van toepassing zullen zijn. Ofschoon op basis van die bepaling het zeevervoer, zolang de Raad niet anders heeft besloten, onttrokken is aan de regels van titel V, blijft het derhalve, op dezelfde voet als de andere takken van vervoer, onderworpen aan de algemene regels van het Verdrag. Bijgevolg staat het de lidstaten niet vrij naar goeddunken richtlijn 69/335 op het gebied van het zeevervoer toe te passen, maar zijn zij daartoe verplicht (zie arrest van 4 april 1974, Commissie/Frankrijk, 167/73, Jurispr. blz. 359, punten 30-33). Anders dan de Helleense Republiek betoogt, is richtlijn 69/335 dus ook van toepassing op kapitaalvennootschappen in de maritieme sector.

53 Zoals reeds in de punten 37 tot en met 39 van het onderhavige arrest is gezegd, bepaalt artikel 1 van richtlijn 69/335 dat de lidstaten kapitaalrecht heffen op de inbreng in kapitaalvennootschappen.

54 Ter precisering van wat in de zin van die richtlijn onder het begrip „kapitaalvennootschappen" moet worden verstaan, verwijst artikel 3, lid 1, van deze richtlijn in de eerste plaats naar de Ανώνυμος Εταιρία (naamloze vennootschappen), de Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (commanditaire vennootschappen op aandelen) en de Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid), en in de tweede plaats naar de verhandelbaarheid ter beurze van de aandelen (artikel 3, lid 1, sub b) en naar de vrije verhandelbaarheid daarvan wanneer zij het participatierisico belichamen (artikel 3, lid 1, sub c) (zie in die zin arrest Amro Aandelen Fonds, reeds aangehaald, punt 8).

55 In casu betwist de Helleense Republiek niet dat de aan de orde zijnde vrijstelling van scheepvaartmaatschappijen onder meer betrekking heeft op in artikel 3, lid 1, van richtlijn 69/335 vermelde kapitaalvennootschappen.

56 Inbreng in die vennootschappen dient bijgevolg in beginsel te worden onderworpen aan kapitaalrecht.

57 De artikelen 8 en 9 van richtlijn 69/335 bepalen echter dat bepaalde categorieën van kapitaalvennootschappen kunnen worden vrijgesteld.

58 Zo kunnen de lidstaten volgens artikel 8 een vrijstelling verlenen voor de inbreng in kapitaalvennootschappen die diensten van openbaar nut verrichten, mits ten minste de helft van het vennootschappelijk kapitaal in het bezit is van de staat of van andere

territoriale publiekrechtelijke lichamen, of in kapitaalvennootschappen die uitsluitend en rechtstreeks doeleinden nastreven op het gebied van cultuur, weldadigheid, hulpverlening of volksontwikkeling.

59 Artikel 9 bepaalt dat de lidstaten, na de Commissie hiervan tijdig op de hoogte te hebben gebracht, bepaalde categorieën van kapitaalvennootschappen kunnen vrijstellen om redenen van fiscale billijkheid, uit sociale overwegingen of om aan bijzondere omstandigheden het hoofd te bieden.

60 Zoals de advocaat-generaal in punt 74 van haar conclusie heeft opgemerkt, is in casu niet voldaan aan de in de artikelen 8 en 9 van richtlijn 69/335 gestelde voorwaarden voor het verlenen van een vrijstelling van kapitaalrecht. Weliswaar kan een scheepvaartmaatschappij werkelijk diensten van openbaar nut verrichten en voor ten minste 50 % in het bezit zijn van de staat of van andere territoriale publiekrechtelijke lichamen — het in genoemd artikel 8 bedoelde geval — maar niets in het dossier wijst erop dat dit het geval zou zijn voor alle scheepvaartmaatschappijen waarop de aan de orde zijnde nationale regeling ziet. Bovendien heeft de Helleense Republiek de in artikel 9 bedoelde kennisgevingsprocedure niet gevolgd.

61 Aangezien richtlijn 69/335 geen enkele andere mogelijkheid voor vrijstelling van een categorie van „kapitaalvennootschappen" in de zin van artikel 3, lid 1, van deze richtlijn biedt, had de Helleense Republiek dus niet het recht, rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij vrij te stellen van kapitaalrecht, zoals zij in artikel 22, lid 1, sub b, van wet 1676/86 heeft gedaan.

62 Deze vaststelling kan niet op de helling worden gezet door het verweer van de Helleense Republiek dat de vrijstelling van kapitaalrecht ten gunste van scheepvaartmaatschappijen noodzakelijk is om een essentiële sector te versterken, en om

die reden zelfs wordt aangemoedigd door mededeling C(2004) 43. De strijdigheid van de vrijstelling van scheepvaartmaatschappijen met de bepalingen van richtlijn 69/335 wordt immers niet verholpen door de eventuele verenigbaarheid van die vrijstelling met communautaire maatregelen op andere gebieden, bijvoorbeeld op het gebied van staatssteun.

63 Het derde onderdeel van het door de Commissie ter onderbouwing van haar beroep aangevoerde bezwaar is derhalve gegrond.

64 Bijgevolg is de Helleense Republiek door haar regeling ter zake van de heffing van kapitaalrecht bij de overbrenging van de statutaire zetel of de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, en ter zake van de vrijstelling van dit recht voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij, de krachtens richtlijn 69/335 op haar rustende verplichtingen niet nagekomen.

Werking in de tijd van het arrest van het Hof

65 Zowel de Helleense Republiek als het Koninkrijk Spanje verzoeken het Hof, voor het geval dit de verweten niet-nakoming zou vaststellen de werking van het arrest bij wijze van uitzondering te beperken in de tijd.

66 Volgens die lidstaten zouden de restitutieaanvragen waartoe dit arrest aanleiding zou kunnen geven, voor de Helleense Republiek een ernstig economisch nadeel meebrengen.

67 Gesteld al dat arresten die krachtens artikel 226 EG worden gewezen, dezelfde werking hebben als die welke krachtens artikel 234 EG worden gewezen en dat het derhalve uit overwegingen van rechtszekerheid noodzakelijk kan zijn de werking van die arresten te beperken in de tijd (zie arrest van 12 september 2000, Commissie/ Verenigd Koninkrijk, C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 92), wanneer is voldaan aan de voorwaarden die de rechtspraak van het Hof in het kader van artikel 234 EG heeft gesteld (zie met name arrest van 10 januari 2006, Skov en Bilka, C-402/03, Jurispr. blz. I-199, punt 51), kan in dit verband worden volstaan met vast te stellen dat de Helleense Republiek in casu niet kan beweren dat er gevaar bestaat voor ernstige economische repercussies in de zin van die rechtspraak.

68 Zoals de advocaat-generaal in punt 86 van haar conclusie heeft opgemerkt, heeft de Helleense Republiek zich immers op geen enkel argument beroepen dat een dergelijk gevaar voor ernstige economische repercussies aantoont. Zij heeft enkel de argumenten overgenomen uit de memorie in interventie van het Koninkrijk Spanje. Deze laatste lidstaat heeft enkel op algemene wijze de economische schade ter sprake gebracht die voor de betrokken lidstaat zou kunnen voortvloeien uit het arrest van het Hof waarbij de verweten niet-nakoming wordt vastgesteld.

Kosten

69 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Helleense Republiek op de wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart:

1) **Door haar regeling ter zake van de heffing van kapitaalrecht bij de overbrenging van de statutaire zetel of de zetel van de werkelijke leiding van een vennootschap, en ter zake van de vrijstelling van dit recht voor rederijen, maritieme consortia en elke vorm van scheepvaartmaatschappij, is de Helleense Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985.**

2) **Het beroep wordt voor het overige verworpen.**

3) **De Helleense Republiek wordt verwezen in de kosten.**

ondertekeningen