ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 7ης Ιουνίου 2007 *

Στην υπόθεση C-178/05,

με αντικείμενο προσφυγή του άρθρου 226 ΕΚ λόγω παραβάσεως, η οποία ασκήθηκε στις 18 Απριλίου 2005,

Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

προσφεύγουσα,

κατά

Ελληνικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενης από τις Σ. Χαλά και Μ. Τασσοπούλου, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

καθής,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ελληνική.

υποστηριζόμενης από:

το Βασίλειο της Ισπανίας, εκπροσωπούμενο από την N. Díaz Abad, με τόπο επιδόσεων στο Λουξεμβούργο,

παρεμβαίνον,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet και M. Ilešič, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Φεβρουαρίου 2007,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με το δικόγραφό της, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων ζητεί από το Δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι η Ελληνική Δημοκρατία, με τη νομοθεσία της περί

της εισπράξεως φόρου εισφοράς σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας και της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης μιας εταιρίας καθώς και περί της απαλλαγής από τον εν λόγω φόρο όλων των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων και των πάσης φύσεως ενώσεων ή κοινοπραξιών των τελευταίων και της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία 69/335).

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

2 Όπως προκύπτει από την πρώτη και τη δεύτερη αιτιολογική της σκέψη, η οδηγία 69/335 αποσκοπεί στην προώθηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, η οποία αποτελεί θεμελιώδη ελευθερία και βασική προϋπόθεση για τη δημιουργία εσωτερικής αγοράς. Για τον λόγο αυτό, αποσκοπεί στην εξάλειψη των φορολογικών εμποδίων στον τομέα των συγκεντρώσεων των κεφαλαίων, ιδίως όσον αφορά τις εταιρικές εισφορές, ήτοι τις εισφορές που καταβάλλουν οι εταίροι ή οι μέτοχοι στις κεφαλαιουχικές εταιρίες στις οποίες αυτοί συμμετέχουν.

3 Προς τον σκοπό αυτό, τα άρθρα 1 έως 9 της οδηγίας 69/335 προβλέπουν την είσπραξη εναρμονισμένου φόρου επί των εταιρικών εισφορών (στο εξής: φόρος εισφοράς).

4 Κατά την έκτη αιτιολογική σκέψη της εν λόγω οδηγίας, αυτός ο φόρος εισφοράς εισπράττεται μία μόνο φορά εντός της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και πρέπει να είναι του αυτού επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη.

5 Έτσι, το άρθρο 1 της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι «τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες [...]».

6 Το άρθρο 3, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335 ορίζει τις «κεφαλαιουχικές εταιρίες», στις οποίες αυτή αναφέρεται, ως εξής:

«1. Κατά την έννοια της παρούσης οδηγίας, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες νοούνται:

α) οι εταιρίες του [...], ελληνικού, [...] δικαίου [...]:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [...]·

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

— [...] Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης [...]·

[...]

β) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο,

γ) κάθε εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτους και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως προσώπων ή του νομικού προσώπου, παρά μόνο κατά το μέτρο της εισφοράς τους.

2. Εξομοιούται προς κεφαλαιουχικές εταιρίες [...] κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς. Εν τούτοις ένα κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς.»

7 Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335 καθορίζει τις πράξεις επί των οποίων τα κράτη μέλη μπορούν ή οφείλουν, κατά περίπτωση, να επιβάλουν φόρο εισφοράς.

8 Έτσι, το άρθρο 4, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη επιβάλλουν τον φόρο εισφοράς:

«α) [στη] σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας·

[...]

ζ) [στη] μεταφορά από κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρείται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχική εταιρία στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρείται ως κεφαλαιουχική εταιρία στο άλλο κράτος μέλος·

η) [στη] μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, συνεταιρισμού ή νομικού προσώπου, των οποίων η έδρα της πραγματικής διευθύνσεως ευρίσκεται σε τρίτη χώρα και που θεωρούνται, για την καταβολή του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος αυτό, ενώ δεν θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο άλλο κράτος μέλος.»

9 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335 διευκρινίζει ότι δεν αποτελεί «σύσταση» κεφαλαιουχικής εταιρίας, κατά την έννοια της παραγράφου 1, στοιχείο α΄, του ιδίου άρθρου, «η μεταφορά από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως ή της καταστατικής έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου, που θεωρούνται για την είσπραξη του φόρου εισφοράς ως κεφαλαιουχικές εταιρίες, σε κάθε ένα από τα ως άνω κράτη μέλη».

10 Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335:

«Τα κράτη μέλη μπορούν, είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.»

11 Το άρθρο 8 της εν λόγω οδηγίας επιτρέπει στα κράτη μέλη να «απαλλάξ[ουν] [...] από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις που προβλέπονται στο άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, και οι οποίες αφορούν:

— τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφελείας, όπως οι επιχειρήσεις δημοσίων μεταφορών, οι λιμενικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις παροχής ύδατος, αερίου ή ηλεκτρικού, σε περίπτωση κατά την οποία το κράτος ή τοπικοί οργανισμοί, κατέχουν τουλάχιστο το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου·

— τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, οι οποίες, σύμφωνα με το καταστατικό τους και στην πράξη, επιδιώκουν αποκλειστικώς και αμέσως σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας και εκπαιδευτικούς».

12 Το άρθρο 9 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:

«Ορισμένες κατηγορίες πράξεων ή κεφαλαιουχικών εταιριών δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο απαλλαγών, μειώσεων ή επαυξήσεων των συντελεστών για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης ή για λόγους κοινωνικούς ή για να δυνηθεί κράτος μέλος να αντιμετωπίσει ειδικές καταστάσεις. Το κράτος μέλος, το οποίο προτίθεται να λάβει τέτοια μέτρα, ειδοποιεί την Επιτροπή εντός ευλόγου χρόνου προς τον σκοπό της εφαρμογής του άρθρου [97] της Συνθήκης.»

Η εθνική νομοθεσία

13 Το άρθρο 17 του νόμου 1676/86, της 24ης Δεκεμβρίου 1986, για τον καθορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθεμένης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων (ΦΕΚ Α΄ 204) προβλέπει ότι «φόρος στη συγκέντρωση κεφαλαίων» επιβάλλεται κυρίως, αφενός, στις εμπορικές εταιρίες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών καθώς και, αφετέρου, στις συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού.

14 Το άρθρο 18 του εν λόγω νόμου ορίζει τις φορολογούμενες πράξεις και η παράγραφος 2 του ιδίου άρθρου περιλαμβάνει μεταξύ αυτών:

«γ) [τ]η μεταφορά στην Ελλάδα, από [άλλο] κράτος μέλος [...] της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης προσώπου του άρθρου 17, το οποίο δεν υπάγεται σε φόρο στο [άλλο] κράτος μέλος [...]·

δ) [τ]η μεταφορά στην Ελλάδα από [άλλο] κράτος μέλος [...] της καταστατικής έδρας προσώπου του άρθρου 17, του οποίου η έδρα της πραγματικής διεύθυνσης βρίσκεται σε τρίτο κράτος [...], και δεν θεωρείται ότι υπάγεται στο φόρο εισφοράς στο [άλλο] κράτος μέλος [...].»

15 Η παράγραφος 4, στοιχείο δ΄, του εν λόγω άρθρου 18 ορίζει ότι δεν υπόκεινται στον φόρο, κατά το μέρος που δεν αποτελούν συγκέντρωση κεφαλαίων, «η μεταφορά στην Ελλάδα από [άλλο] κράτος μέλος [...] της έδρας της πραγματικής διεύθυνσης ή της καταστατικής έδρας προσώπου του άρθρου 17, το οποίο υπάγεται στον φόρο στο [άλλο] κράτος μέλος [...]».

16 Το άρθρο 22, παράγραφος 1, του νόμου 1676/86 απαλλάσσει του φόρου επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων:

«α) [τις] αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού και [τις] κάθε φύσης ενώσεις και κοινοπραξίες αυτών·

β) [τη] συμπλοιοκτησία, [τις] ναυτιλιακές κοινοπραξίες και [τις] κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρίες.»

Τα πραγματικά περιστατικά και η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

17 Αφού έδωσε στην Ελληνική Δημοκρατία τη δυνατότητα να υποβάλει τις παρατηρήσεις της, η Επιτροπή της απηύθυνε, στις 22 Δεκεμβρίου 2004,

αιτιολογημένη γνώμη, παρατηρώντας ότι ορισμένες πτυχές της εθνικής νομοθεσίας για την επιβολή φόρου στη συγκέντρωση κεφαλαίων ήταν ενδεχομένως ασυμβίβαστες με την οδηγία 69/335. Κατόπιν αυτού, κάλεσε το εν λόγω κράτος μέλος να συμμορφωθεί προς τις υποχρεώσεις του που απορρέουν από το κοινοτικό δίκαιο εντός προθεσμίας δύο μηνών από την κοινοποίηση της αιτιολογημένης αυτής γνώμης.

18 Επειδή η Επιτροπή δεν έμεινε ικανοποιημένη από την απάντηση των ελληνικών αρχών που δόθηκε με έγγραφο της 28ης Φεβρουαρίου 2005, αποφάσισε να ασκήσει την παρούσα προσφυγή.

19 Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου, της 19ης Σεπτεμβρίου 2005, επιτράπηκε στο Βασίλειο της Ισπανίας να παρέμβει προς στήριξη των αιτημάτων της Ελληνικής Δημοκρατίας.

Επί της προσφυγής

20 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Επιτροπή προβάλλει μία μόνον αιτίαση, η οποία κατ' ουσίαν αποτελείται από τρία σκέλη, ήτοι:

— την εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 4, παράγραφοι 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, καθώς και 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335 με την εθνική νομοθεσία η οποία προβλέπει την επιβολή του φόρου εισφοράς στις ενδοκοινοτικές μεταφορές της έδρας, εφόσον η οικεία εταιρία δεν υπόκειται στον φόρο εισφοράς στο κράτος μέλος προελεύσεως (στο εξής: η επίδικη ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας)·

— την εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 1 και 3 της οδηγίας 69/335 με την εθνική νομοθεσία περί απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων και των πάσης φύσεως ενώσεων ή κοινοπραξιών αυτών (στο εξής: η επίδικη απαλλαγή των αγροτικών συνεταιρισμών), και

— την εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 1 και 3 της οδηγίας 69/335 με την εθνική νομοθεσία περί απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών (στο εξής: η επίδικη απαλλαγή των ναυτιλιακών εταιριών).

Επί του πρώτου σκέλους της αιτιάσεως της προσφυγής, σχετικά με την επίδικη ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας

Επιχειρήματα των διαδίκων

21 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η επίδικη ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας, σύμφωνα με την οποία οι ενδοκοινοτικές μεταφορές της έδρας φορολογούνται με τον φόρο εισφοράς, εφόσον η οικεία εταιρία δεν υπόκειται στον φόρο αυτόν στο κράτος μέλος προελεύσεως, συνιστά εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 4, παράγραφοι 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, καθώς και 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335.

22 Η ρύθμιση αυτή καθιστά δυνατή, αντίθετα προς τις απαιτήσεις της εν λόγω οδηγίας, τη φορολόγηση των μεταφορών της έδρας εταιριών οι οποίες, στο κράτος μέλος προελεύσεως, θεωρούνται για την επιβολή του φόρου εισφοράς ως «κεφαλαιουχικές εταιρίες».

23 Η Ελληνική Δημοκρατία ισχυρίζεται, αντιθέτως, ότι η επίδικη ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας δεν αναφέρεται στην «πραγματική επιβολή του φόρου» στις κεφαλαιουχικές εταιρίες στο κράτος μέλος προελεύσεως, αλλά στην «υπαγωγή στον φόρο» στο τελευταίο αυτό κράτος.

24 Το εν λόγω κράτος μέλος δέχεται μεν ότι μέχρι στιγμής η διάκριση αυτή δεν είχε διευκρινιστεί σαφώς με αποτέλεσμα να υπάρξει σύγχυση, πλην όμως θεωρεί ότι το κριτήριο της «υπαγωγής στον φόρο» συνάδει με αυτό της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» που προβλέπει η οδηγία 69/335 και συνιστά, επομένως, ορθή μεταφορά του άρθρου 4, παράγραφοι 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, καθώς και 3, στοιχείο β΄, της ίδιας οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

25 Πρέπει να υπομνησθεί προκαταρκτικώς ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 10, πρώτο εδάφιο, ΕΚ, τα κράτη μέλη λαμβάνουν κάθε γενικό ή ειδικό μέτρο κατάλληλο να εξασφαλίσει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη Συνθήκη ΕΚ ή προκύπτουν από πράξεις των οργάνων της Κοινότητας. Μεταξύ των πράξεων αυτών περιλαμβάνονται οι οδηγίες οι οποίες, σύμφωνα με το άρθρο 249, τρίτο εδάφιο, ΕΚ, δεσμεύουν κάθε κράτος μέλος στο οποίο απευθύνονται, όσον αφορά το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα. Η υποχρέωση αυτή συνεπάγεται την υποχρέωση λήψεως, στο πλαίσιο της εθνικής έννομης τάξης, όλων των αναγκαίων μέτρων προκειμένου να εξασφαλιστεί η πλήρης εφαρμογή της οδηγίας, σύμφωνα με τον επιδιωκόμενο στόχο της (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 17ης Ιουνίου 1999, C-336/97, Επιτροπή κατά Ιταλίας, Συλλογή 1999, σ. I-3771, σκέψη 19, και της 10ης Μαρτίου 2005, C-531/03, Επιτροπή κατά Γερμανίας, μη δημοσιευθείσα στη Συλλογή, σκέψη 16).

26 Από το άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, της οδηγίας 69/335 προκύπτει ότι στον φόρο εισφοράς υπόκεινται οι μεταφορές, από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος, της έδρας (πραγματικής ή καταστατικής) μιας εταιρίας, ενώσεως

προσώπων ή νομικού προσώπου που θεωρούνται, για την είσπραξη του φόρου εισφοράς, ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο τελευταίο κράτος μέλος, ενώ δεν θεωρούνται ως κεφαλαιουχικές εταιρίες στο πρώτο κράτος μέλος.

27 Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις δεν προβλέπουν φόρο εισφοράς για τις μεταφορές της έδρας μιας εταιρίας, ενώσεως προσώπων ή νομικού προσώπου που θεωρούνται, για την είσπραξη του φόρου εισφοράς, ως «κεφαλαιουχικές εταιρίες» σε κάθε ένα από τα δύο ενδιαφερόμενα κράτη μέλη.

28 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335 διευκρινίζει ότι αυτές οι μεταφορές δεν είναι δυνατόν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς ούτε δυνάμει της παραγράφου 1, στοιχείο α΄, του ιδίου άρθρου 4.

29 Όπως αναγνωρίζει η ίδια η Ελληνική Κυβέρνηση, το κριτήριο της «υπαγωγής» που χρησιμοποιείται στην επίδικη ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας μπορεί να έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή του φόρου εισφοράς στην Ελλάδα, ακόμα και αν η οικεία εταιρία θεωρείται ως «κεφαλαιουχική εταιρία» και στο κράτος μέλος προελεύσεως. Αυτό συμβαίνει, ιδίως, οσάκις το τελευταίο κράτος απαλλάσσει όλες τις πράξεις δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 ή οσάκις εφαρμόζει μηδενικό φορολογικό συντελεστή.

30 Επομένως, το κριτήριο της «υπαγωγής» που χρησιμοποιείται στην οικεία νομοθεσία περί των μεταφορών της έδρας δεν αντιστοιχεί στο κριτήριο της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» του άρθρου 4, παράγραφοι 1, στοιχεία ζ΄ και η΄, καθώς και 3, στοιχείο β΄, της οδηγίας 69/335. Αντιθέτως, καθιστά δυνατή την επιβολή του φόρου εισφοράς σε περιπτώσεις που δεν προβλέπονται από την οδηγία 69/335.

31 Εφόσον η οδηγία 69/335 εναρμονίζει εξαντλητικώς τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλουν φόρο εισφοράς, η οικεία νομοθεσία περί των μεταφορών της έδρας πρέπει επομένως να θεωρείται ως εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των εν λόγω διατάξεων του άρθρου 4 της οδηγίας αυτής.

32 Το προβαλλόμενο από το Βασίλειο της Ισπανίας επιχείρημα, σύμφωνα με το οποίο το κριτήριο της «υπαγωγής» είναι αναγκαίο για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, δεν μπορεί να αναιρέσει την εν λόγω διαπίστωση. Συγκεκριμένα, εφόσον η οδηγία 69/335 εναρμονίζει κατά τρόπο εξαντλητικό τις περιπτώσεις κατά τις οποίες τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν φόρο εισφοράς και η οδηγία αυτή δεν περιέχει καμία ρητή διάταξη επιτρέπουσα στα κράτη μέλη να λαμβάνουν γενικά μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαγορεύσουν την εφαρμογή του κοινοτικού δικαίου μόνον υπό ειδικές περιστάσεις, συνιστώσες καταχρηστική ή δόλια πρακτική. Πράγματι, η εφαρμογή της κοινοτικής κανονιστικής ρυθμίσεως δεν μπορεί να επεκτείνεται μέχρι σημείου που να καλύπτει την καταχρηστική πρακτική των επιχειρηματιών, δηλαδή τις πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών αλλά με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, C-255/02, Halifax κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-1609, σκέψη 69 και παρατιθέμενη νομολογία). Όμως, εν προκειμένω, αφενός, η οικεία ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας δεν περιορίζεται στην καταπολέμηση καταχρήσεως σε ειδική περίπτωση. Αφετέρου, η άσκηση δικαιώματος που αντλείται από το κοινοτικό δίκαιο, όπως η εγκατάσταση εταιρίας σε άλλο κράτος μέλος ή η μεταφορά της έδρας αυτής, δεν μπορεί αυτή καθεαυτή να συνιστά ένδειξη καταχρηστικής συμπεριφοράς.

33 Εξάλλου, στο μέτρο που η Ελληνική Δημοκρατία δέχεται ότι η διάκριση μεταξύ «πραγματικής επιβολής του φόρου» και «υπαγωγής στον φόρο» δεν είχε διευκρινιστεί πλήρως από την οικεία ρύθμιση περί των μεταφορών της έδρας με αποτέλεσμα να υπάρχει σύγχυση, πρέπει να προστεθεί ότι, εν πάση περιπτώσει, αυτή η ρύθμιση δεν ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις που καθιέρωσε η νομολογία σχετικά με τη μεταφορά των οδηγιών στο εσωτερικό δίκαιο. Πράγματι, κατά τη νομολογία αυτή, για την τήρηση της επιταγής της ασφάλειας δικαίου είναι ιδιαίτερα

σημαντικό να είναι η νομική κατάσταση των ιδιωτών σαφής και συγκεκριμένη και να τους παρέχει τη δυνατότητα να γνωρίζουν το πλήρες περιεχόμενο των δικαιωμάτων τους και, ενδεχομένως, να τα επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων (βλ., υπό την έννοια αυτή, μεταξύ άλλων, τις αποφάσεις της 19ης Σεπτεμβρίου 1996, C-236/95, Επιτροπή κατά Ελλάδας, Συλλογή 1996, σ. I-4459, σκέψη 13, και της 14ης Μαρτίου 2006, C-177/04, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2006, σ. I-2461, σκέψη 48). Όμως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι με την εν λόγω ρύθμιση δημιουργείται αυτή η σαφής και συγκεκριμένη κατάσταση.

34 Υπό τις συνθήκες αυτές, το πρώτο σκέλος της αιτιάσεως που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της προσφυγής της είναι βάσιμο.

Επί του δευτέρου σκέλους της αιτιάσεως της προσφυγής, σχετικά με την επίδικη απαλλαγή των αγροτικών συνεταιρισμών

Επιχειρήματα των διαδίκων

35 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι οι αγροτικοί συνεταιρισμοί δεν αποτελούν ειδική κατηγορία εταιριών στην οποία η οδηγία 69/335 επιφυλάσσει ειδική μεταχείριση και ότι, συνεπώς, η απαλλαγή τους συνιστά εσφαλμένη μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο των άρθρων 1 και 3 της οδηγίας αυτής.

36 Αντιθέτως, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, λαμβάνοντας υπόψη την πραγματοποιούμενη στο ελληνικό δίκαιο διάκριση μεταξύ τεσσάρων διαφορετικών κατηγοριών συνεταιρισμών, ήτοι των γεωργικών, αστικών, ελεύθερων και αναγκαστικών συνεταιρισμών, οι πρώτοι αποτελούν επομένως ξεχωριστή κατηγορία εταιριών, των οποίων η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς επιτρέπεται δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

37 Το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες.

38 Προς διευκρίνιση του τι πρέπει να νοείται ως «κεφαλαιουχική εταιρία» κατά την έννοια της οδηγίας 69/335, το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, της οδηγίας αυτής παραπέμπει σε ορισμένες κατηγορίες εταιριών εθνικού δικαίου των κρατών μελών, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται, στο ελληνικό δίκαιο, η ανώνυμη εταιρία, η ετερόρρυθμη εταιρία και η εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

39 Το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας περιλαμβάνει τις εταιρίες, ενώσεις ή νομικά πρόσωπα των οποίων τα μερίδια, τα αντιπροσωπεύοντα κεφάλαιο ή εταιρική εισφορά, δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο και η παράγραφος 1, στοιχείο γ΄, του ιδίου άρθρου αναφέρεται στις εταιρίες, ενώσεις ή νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς, των οποίων τα μέλη έχουν το δικαίωμα να εκχωρούν άνευ προηγουμένης εγκρίσεως τα εταιρικά τους μερίδια σε τρίτον και δεν ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας, της ενώσεως ή του νομικού προσώπου, παρά μόνον κατά το μέτρο της εισφοράς τους.

40 Επιπλέον, το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 εξομοιώνει, κατ' αρχήν, προς κεφαλαιουχικές εταιρίες κάθε άλλη εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς.

41 Εν προκειμένω, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι επίμαχοι αγροτικοί συνεταιρισμοί δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας

69/335. Πράγματι, από τον φάκελο προκύπτει ότι, αφενός, τα εταιρικά μερίδια αγροτικού συνεταιρισμού δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο. Αφετέρου, τα μέλη αυτού του συνεταιρισμού μπορούν να εκχωρήσουν τα εταιρικά τους μερίδια μόνο μετά από απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου και υπό την προϋπόθεση ότι το καταστατικό επιτρέπει αυτή την εκχώρηση, η οποία μπορεί να επέλθει μόνον προς όφελος των λοιπών μελών του συνεταιρισμού αυτού.

42 Πάντως, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 60 των προτάσεών της, οι επίμαχοι αγροτικοί συνεταιρισμοί επιδιώκουν οικονομική δραστηριότητα η οποία, χωρίς να αποσκοπεί ειδικά στην πραγματοποίηση οικονομικών κερδών, θεωρείται εν τούτοις ότι αυξάνει την οικονομική και κοινωνική ανάπτυξη των μελών τους. Οι εν λόγω συνεταιρισμοί επιδιώκουν, επομένως, κερδοσκοπικό σκοπό και πρέπει να θεωρούνται ως εξομοιούμενοι προς κεφαλαιουχικές εταιρίες δυνάμει του άρθρου 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335.

43 Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται από τον σκοπό της τελευταίας αυτής διατάξεως, ο οποίος συνίσταται στο να αποφεύγεται η διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση ισοδυνάμων από οικονομικής απόψεως πράξεων ως συνέπεια της επιλογής ορισμένης νομικής μορφής. Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 περιλαμβάνει, ενόψει της εισπράξεως του φόρου εισφοράς, τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα τα οποία, μολονότι έχουν την ίδια οικονομική λειτουργία με τις καθ' εαυτές κεφαλαιουχικές εταιρίες, ήτοι την επιδίωξη κέρδους μέσω της συγκεντρώσεως κεφαλαίων σε χωριστή περιουσία, δεν πληρούν τα κριτήρια της εννοίας της «κεφαλαιουχικής εταιρίας» όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 1 του ιδίου άρθρου (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1987, 112/86, Amro Aandelen Fonds, Συλλογή 1987, σ. 4453, σκέψεις 10 και 11).

44 Το άρθρο 3, παράγραφος 2, της οδηγίας 69/335 αφήνει εντούτοις στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να περιορίσουν την έκταση της προβλεπομένης εξομοιώσεως, παρέχοντάς τους τη δυνατότητα να μην εισπράττουν φόρο εισφοράς για ορισμένες κατηγορίες εξομοιουμένων κεφαλαιουχικών εταιριών (βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 15ης Ιουλίου 1982, 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Συλλογή 1982, σ. 2771, σκέψη 3, και Amro Aandelen Fonds, προπαρατεθείσα, σκέψη 12).

45 Όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 64 έως 67 των προτάσεών της, η εξαίρεση αυτή πρέπει να νοείται ως αφορώσα μορφές εταιριών και όχι απλώς μεμονωμένες εταιρίες ή εταιρίες απασχολούμενες σε συγκεκριμένο οικονομικό κλάδο.

46 Εν προκειμένω, από τον φάκελο προκύπτει ότι οι επίμαχοι αγροτικοί συνεταιρισμοί αποτελούν πράγματι αυτοτελή μορφή εταιριών κατά το ελληνικό δίκαιο. Συγκεκριμένα, το δίκαιο αυτό διακρίνει μεταξύ τεσσάρων διαφορετικών κατηγοριών συνεταιρισμών, ήτοι των αγροτικών, αστικών, ελευθέρων και αναγκαστικών συνεταιρισμών. Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στα σημεία 68 και 69 των προτάσεών της, υπάγονται σε αυτοτελές νομικό καθεστώς που περιέχει ειδικούς κανόνες σχετικά με τη δομή τους, τη σύστασή τους και την οργάνωσή τους. Επομένως, αυτοί δεν είναι μόνον συνεταιρισμοί οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε ένα ειδικό οικονομικό κλάδο.

47 Συνεπώς, η Ελληνική Δημοκρατία είχε το δικαίωμα να απαλλάξει από τον φόρο εισφοράς, όπως έπραξε με το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, του νόμου 1676/86, τους αγροτικούς συνεταιρισμούς καθώς και τις ενώσεις και τις κοινοπραξίες τους.

48 Υπό τις συνθήκες αυτές, το δεύτερο σκέλος της αιτιάσεως που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της προσφυγής της πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.

Επί του τρίτου σκέλους της αιτιάσεως, σχετικά με την επίδικη απαλλαγή των ναυτιλιακών εταιριών

Επιχειρήματα των διαδίκων

49 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι, εφόσον οι απαλλαγές που προβλέπονται από τα άρθρα 3, παράγραφος 2, 7, 8 και 9 της οδηγίας 69/335 δεν εφαρμόζονται στις ναυτιλιακές

εταιρίες, το γεγονός ότι οι τελευταίες απαλλάσσονται από τον φόρο εισφοράς συνιστά εσφαλμένη μεταφορά των άρθρων 1 και 3 της οδηγίας 69/335.

50 Αντιθέτως, η Ελληνική Δημοκρατία υποστηρίζει ότι, ελλείψει ρητής αποφάσεως του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σύμφωνα με το άρθρο 80, παράγραφος 2, ΕΚ, η οδηγία 69/335 δεν εφαρμόζεται στις κεφαλαιουχικές εταιρίες του ναυτιλιακού τομέα.

51 Εξάλλου, η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς των ναυτιλιακών εταιριών είναι αναγκαία για την ενίσχυση ενός νευραλγικού τομέα και μάλιστα, για τον λόγο αυτό, ενθαρρύνεται με την ανακοίνωση C(2004) 43 της Επιτροπής — Κοινοτικές κατευθυντήριες γραμμές για τις κρατικές ενισχύσεις στον τομέα των θαλασσίων μεταφορών (ΕΕ 2004, C 13, σ. 3).

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

52 Πρέπει προκαταρκτικώς να υπομνησθεί ότι το άρθρο 80, παράγραφος 2, ΕΚ ουδόλως αποκλείει την εφαρμογή της Συνθήκης στις θαλάσσιες μεταφορές, αλλά προβλέπει μόνον ότι οι ειδικές διατάξεις αυτής σχετικά με την κοινή πολιτική μεταφορών, που περιλαμβάνονται στο τρίτο μέρος, τίτλος V, της Συνθήκης, δεν εφαρμόζονται αυτομάτως σ' αυτόν τον τομέα δραστηριότητας. Επομένως, δυνάμει της διατάξεως αυτής, οι θαλάσσιες μεταφορές δεν εμπίπτουν στους κανόνες του εν λόγω τίτλου V, ενόσω το Συμβούλιο δεν αποφασίζει άλλως, πλην όμως, όπως και οι άλλοι τρόποι μεταφοράς, διέπονται από τις γενικές διατάξεις της Συνθήκης. Συνεπώς, η εφαρμογή της οδηγίας 69/335 στον τομέα των θαλασσίων μεταφορών δεν αποτελεί για τα κράτη μέλη δικαίωμα αλλά υποχρέωση (βλ. απόφαση της 4ης Απριλίου 1974, 167/73, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή τόμος 1974, σ. 179, σκέψεις 30 έως 33). Αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Ελληνικής Δημοκρατίας, η οδηγία 69/335 εφαρμόζεται επομένως και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες του ναυτιλιακού τομέα.

53 Όπως προαναφέρθηκε στις σκέψεις 37 έως 39 της παρούσας αποφάσεως, το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 προβλέπει ότι τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες.

54 Προς διευκρίνιση του ποιες νοούνται «κεφαλαιουχικές εταιρίες» κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, το άρθρο 3, παράγραφος 1, αυτής, αφενός, παραπέμπει στην ανώνυμη εταιρία, την ετερόρρυθμη εταιρία και την εταιρία περιορισμένης ευθύνης και, αφετέρου, αναφέρεται στη δυνατότητα διαπραγματεύσεως στο χρηματιστήριο των εταιρικών μεριδίων (άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο β΄), καθώς και στο δικαίωμα ελεύθερης εκχωρήσεως αυτών εφόσον η προς αυτά συνδεομένη ευθύνη δεν υπερβαίνει το ποσό της εταιρικής εισφοράς (άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο γ΄) (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Amro Aandelen Fonds, σκέψη 8).

55 Εν προκειμένω, η Ελληνική Δημοκρατία δεν αμφισβητεί ότι η επίδικη απαλλαγή των ναυτιλιακών εταιριών αφορά, μεταξύ άλλων, τις κεφαλαιουχικές εταιρίες του άρθρου 3, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335.

56 Επομένως, οι εισφορές σε αυτές τις εταιρίες πρέπει, κατ' αρχήν, να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς.

57 Πάντως, η οδηγία 69/335 προβλέπει στα άρθρα της 8 και 9 τη δυνατότητα απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών κεφαλαιουχικών εταιριών.

58 Έτσι, κατά το εν λόγω άρθρο 8, τα κράτη μέλη δύνανται να απαλλάσσουν από τον φόρο τις εισφορές στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που παρέχουν υπηρεσίες κοινής ωφελείας, σε περίπτωση κατά την οποία το κράτος ή τοπικοί οργανισμοί κατέχουν

τουλάχιστον το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου, καθώς και στις κεφαλαιουχικές εταιρίες που επιδιώκουν αποκλειστικώς και αμέσως σκοπούς μορφωτικούς, φιλανθρωπικούς, αλληλοβοηθείας ή εκπαιδευτικούς.

59 Κατά το άρθρο 9 της οδηγίας, τα κράτη μέλη δύνανται, κατόπιν ειδοποιήσεως της Επιτροπής εντός ευλόγου χρόνου, να απαλλάξουν ορισμένες κατηγορίες κεφαλαιουχικών εταιριών για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης ή για λόγους κοινωνικούς ή για να αντιμετωπισθούν ειδικές καταστάσεις.

60 Όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών της, οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τα άρθρα 8 και 9 της οδηγίας 69/335 για τη χορήγηση απαλλαγής από τον φόρο εισφοράς δεν πληρούνται εν προκειμένω. Αφενός, είναι μεν δυνατόν η μία ή η άλλη ναυτιλιακή εταιρία να παρέχει πράγματι υπηρεσίες κοινής ωφελείας και το κράτος ή άλλοι τοπικοί οργανισμοί να κατέχουν τουλάχιστον το 50 % του εταιρικού κεφαλαίου της, σύμφωνα με την προϋπόθεση του εν λόγω άρθρου 8, πλην όμως δεν υφίσταται καμία ένδειξη στη δικογραφία ότι αυτό συμβαίνει με όλες τις ναυτιλιακές εταιρίες στις οποίες αναφέρεται η επίδικη εθνική νομοθεσία. Αφετέρου, η Ελληνική Δημοκρατία δεν τήρησε τη διαδικασία ειδοποιήσεως του εν λόγω άρθρου 9.

61 Επειδή η οδηγία 69/335 δεν προβλέπει καμία άλλη δυνατότητα απαλλαγής μιας κατηγορίας «κεφαλαιουχικών εταιριών» κατά την έννοια του άρθρου της 3, παράγραφος 1, η Ελληνική Δημοκρατία, επομένως, δεν είχε το δικαίωμα να απαλλάξει από τον φόρο εισφοράς, όπως έπραξε με το άρθρο 22, παράγραφος 1, στοιχείο β', του νόμου 1676/86, τη συμπλοιοκτησία, τις ναυτιλιακές κοινοπραξίες και τις κάθε μορφής ναυτιλιακές εταιρίες.

62 Η διαπίστωση αυτή δεν αναιρείται από το επιχείρημα που προβάλλει η Ελληνική Δημοκρατία προς υπεράσπισή της, σύμφωνα με το οποίο η απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς που εφαρμόζεται στις ναυτιλιακές εταιρίες είναι αναγκαία για την

ενίσχυση ενός νευραλγικού τομέα και ενθαρρύνεται μάλιστα, για τον λόγο αυτό, από την ανακοίνωση C(2004) 43. Πράγματι, το ασυμβίβαστο της απαλλαγής των ναυτιλιακών εταιριών προς τις διατάξεις της οδηγίας 69/335 δεν μπορεί να θεραπευθεί με την ενδεχόμενη συμβατότητα αυτής της απαλλαγής προς κοινοτικά μέτρα που θεσπίστηκαν σε άλλους τομείς, όπως σ' αυτόν των κρατικών ενισχύσεων.

63 Υπό τις συνθήκες αυτές, το τρίτο σκέλος της αιτιάσεως που προβάλλει η Επιτροπή προς στήριξη της προσφυγής της είναι βάσιμο.

64 Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Ελληνική Δημοκρατία, με τη νομοθεσία της σχετικά με την είσπραξη φόρου εισφοράς σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας ή της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας καθώς και με την απαλλαγή από τον φόρο αυτό της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335.

Επί των χρονικών αποτελεσμάτων της αποφάσεως του Δικαστηρίου

65 Τόσο η Ελληνική Δημοκρατία όσο και το Βασίλειο της Ισπανίας ζητούν, σε περίπτωση που το Δικαστήριο αναγνωρίσει την προσαπτομένη παράβαση, τον κατ' εξαίρεση χρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων της αποφάσεως.

66 Κατά τα εν λόγω κράτη μέλη, οι αιτήσεις επιστροφής στις οποίες θα μπορούσε να οδηγήσει η εν λόγω απόφαση θα συνεπάγονταν για την Ελληνική Δημοκρατία σοβαρή οικονομική ζημία.

67 Συναφώς, ακόμη και εάν υποτεθεί ότι οι εκδιδόμενες βάσει του άρθρου 226 ΕΚ αποφάσεις έχουν τα ίδια αποτελέσματα με αυτές που εκδίδονται βάσει του άρθρου 234 ΕΚ και ότι, συνεπώς, εκτιμήσεις για την ασφάλεια δικαίου μπορούν να καταστήσουν αναγκαίο τον περιορισμό των διαχρονικών αποτελεσμάτων τους (βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, C-359/97, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή 2000, σ. I-6355, σκέψη 92), εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που καθιέρωσε η νομολογία του Δικαστηρίου στο πλαίσιο του άρθρου 234 ΕΚ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2006, C-402/03, Skov και Bilka, Συλλογή 2006, σ. I-199, σκέψη 51), αρκεί η διαπίστωση ότι, εν προκειμένω, η Ελληνική Δημοκρατία δεν μπορεί να ισχυριστεί βασίμως ότι υφίσταται κίνδυνος σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων κατά την έννοια της εν λόγω νομολογίας.

68 Πράγματι, όπως παρατήρησε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 86 των προτάσεών της, η Ελληνική Δημοκρατία δεν προέβαλε κανένα επιχείρημα δυνάμενο να αποδείξει αυτόν τον κίνδυνο σοβαρών οικονομικών επιπτώσεων. Απλώς, οικειοποιήθηκε τα επιχειρήματα που ανέπτυξε με το υπόμνημά του παρεμβάσεως το Βασίλειο της Ισπανίας. Όμως, το τελευταίο αναφέρθηκε μόνο γενικώς στις οικονομικές ζημίες που θα μπορούσαν να προκύψουν για το οικείο κράτος μέλος από την απόφαση του Δικαστηρίου περί αναγνωρίσεως της προσαπτομένης παραβάσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

69 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Επειδή η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα και η τελευταία ηττήθηκε κατά το κύριο μέρος των ισχυρισμών της, η Ελληνική Δημοκρατία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πρώτο τμήμα) αποφασίζει:

1) Η Ελληνική Δημοκρατία, με τη νομοθεσία της σχετικά με την είσπραξη φόρου εισφοράς σε περίπτωση μεταφοράς της καταστατικής έδρας ή της έδρας της πραγματικής διευθύνσεως μιας εταιρίας καθώς και με την απαλλαγή από τον φόρο αυτό της συμπλοιοκτησίας, των ναυτιλιακών κοινοπραξιών και των κάθε μορφής ναυτιλιακών εταιριών, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την οδηγία 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ, του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985.

2) Απορρίπτει την προσφυγή κατά τα λοιπά.

3) Καταδικάζει την Ελληνική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

(υπογραφές)