DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 7 juni 2007 *

I mål C-178/05,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 18 april 2005,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av D. Triantafyllou, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Grekland, företrädd av S. Chala och M. Tassopoulou, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

* Rättegångsspråk: grekiska.

med stöd av:

Konungariket Spanien, företrätt av N. Díaz Abad, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

intervenient,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet och M. Ilešič,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

och efter att den 15 februari 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen skall fastställa att Republiken Grekland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt rådets

direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktiv 69/335), genom att i sin lagstiftning dels föreskriva att en skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid flyttning av ett bolags stadgeenliga säte eller av platsen för ett bolags verkliga ledning, dels att samtliga jordbrukskooperativ och samtliga former av förbund eller sammanslutningar av sådana samt partrederier, sjöfartssammanslutningar och samtliga former av sjöfartsbolag skall undantas från denna skatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

2 Direktiv 69/335 har som framgår av första och andra skälen till detta, som ändamål att främja den fria rörligheten för kapital, en grundläggande frihet som anses väsentlig för upprättandet av en inre marknad. Syftet är därför att avveckla de fiskala hindren vid kapitalanskaffning, däribland tillskott av kapital till bolag, närmare bestämt de tillskott som delägarna eller aktieägarna lämnar till sina kapitalassociationer.

3 I artiklarna 1–9 i direktiv 69/335 föreskrivs därför att en harmoniserad skatt skall tas ut vid tillskott av kapital till bolag (nedan kallad skatt på kapitaltillskott).

4 Enligt sjätte skälet i detta direktiv skall denna skatt tas ut en enda gång inom Europeiska gemenskapen och då på en nivå som är densamma i alla medlemsstater.

5 Enligt artikel 1 i detta direktiv skall "[m]edlemsstaterna ... [således] ... påföra kapitalassociationer en harmoniserad skatt på kapitaltillskott ...".

6 I artikel 3.1 och 3.2 i direktiv 69/335 definieras kapitalassociationer på följande sätt:

"1. Med kapitalassociationer förstås i den mening som avses i direktivet följande:

a) bolag som bildats enligt ... grekisk, ... rätt:

— ... Ανώνυμος Εταιρία (aktiebolag) ...,

— ... Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommanditaktiebolag), ...,

— ... Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (bolag med begränsat ansvar) ...,

...

b) varje bolag, sammanslutning eller juridisk person vars kapital- eller förmögenhetsandelar är börsnoterade i en av medlemsstaterna,

c) varje bolag, sammanslutning eller juridisk person som bedriver verksamhet i vinstsyfte, vars medlemmar har rätt att utan föregående tillstånd överlåta sina bolagsandelar till tredje man och vars medlemmar endast iklätt sig skyldigheten att med sin andel svara för bolagets, sammanslutningens eller den juridiska personens skulder.

2. Med kapitalassociationer likställs ... alla andra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte. En medlemsstat kan dock vid uppbörd av bolagsskatt låta bli att betrakta dem som sådana."

7 I artikel 4 i direktiv 69/335 fastställs en förteckning över transaktioner vid vilka medlemsstaterna efter omständigheterna kan eller skall ta ut en sådan skatt på kapitaltillskott.

8 Enligt artikel 4.1 i direktivet skall medlemsstaterna ta ut skatt på kapitaltillskott vid

"a) bildande av en kapitalassociation,

...

g) flyttning från en medlemsstat till en annan av platsen för den verkliga ledningen för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra,

h) flyttning från en medlemsstat till en annan av det stadgeenliga sätet för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person vars verkliga ledning befinner sig i ett tredje land och som vad beträffar uppbörd av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra."

9 Enligt artikel 4.3 b i direktiv 69/335 utgör en "flyttning från en medlemsstat till en annan av platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet för ett bolag, en sammanslutning eller en annan juridisk person som för påförandet av skatt på kapitaltillskott anses utgöra en kapitalassociation i båda dessa medlemsstater" inte ett "bildande" av en kapitalassociation i den mening som avses i punkt 1a i samma artikel.

10 Artikel 7.2 i direktiv 69/335 har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än de som avses i punkt 1 antingen undanta dessa från skatt på kapitaltillskott eller tillämpa en enhetlig skattesats på transaktionerna om högst 1 procent."

11 Enligt artikel 8 i nämnda direktiv får medlemsstaterna "undanta de transaktioner som avses i artikel 4.1 och 4.2 från skatt på kapitaltillskott" som rör:

— sådana kapitalassociationer som tillhandahåller allmännyttiga tjänster och utgör företag som tillhandahåller allmänna transporter, hamnföretag eller företag som tillhandahåller vatten, gas eller elektricitet, om minst hälften av bolagskapitalet ägs av staten eller annan offentlig verksamhet,

— kapitalassociationer vars verksamhetsföremål i enlighet med deras stadgar och i praktiken uteslutande och direkt avser kultur, välgörenhet, bistånd eller utbildning."

12 Artikel 9 i direktivet har följande lydelse:

"Vissa kategorier av transaktioner och kapitalassociationer kan undantas från skatt, eller bli föremål för en högre eller lägre skattesats, antingen i syfte att uppnå en rättvis beskattning, av sociala skäl eller för att göra det möjligt för en medlemsstat att bemöta särskilda situationer. Om en medlemsstat avser att vidta en sådan åtgärd skall den underrätta kommissionen härom i god tid och i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel [97] i fördraget."

Den nationella lagstiftningen

13 Enligt artikel 17 i lag 1676/86 av den 24 december 1986 om fastställande av mervärdesskattesatser och andra bestämmelser (FEK A' 204) skall en skatt på kapitalanskaffning huvudsakligen påföras dels kommersiella bolag och yrkessammanslutningar, dels kooperativa organisationer på alla nivåer.

14 I artikel 18 i denna lag definieras de skattepliktiga transaktionerna, och enligt punkt 2 i samma artikel omfattar dessa även:

"c) flyttningen från en [annan] medlemsstat ... till Grekland av platsen för den verkliga ledningen för en sådan juridisk person som avses i artikel 17 och som inte är skattskyldig för skatt på kapitaltillskott i den andra medlemsstaten ...,

d) flyttningen från en [annan] medlemsstat ... till Grekland av det stadgeenliga sätet för en sådan juridisk person som avses i artikel 17, vars verkliga ledning befinner sig i ett tredje land ... och som i den [andra] medlemsstaten inte anses vara skattskyldig för skatt på kapitaltillskott ...”

15 Enligt artikel 18.4 d är en sådan ”flyttning från en [annan] medlemsstat ... till Grekland av platsen för den verkliga ledningen och det stadgeenliga sätet för en sådan juridisk person som avses i artikel 17 och som är skattepliktig i den [andra] medlemsstaten ...” inte skattepliktig, eftersom den inte utgör en kapitalanskaffning.

16 Enligt artikel 22.1 i lag 1676/86 skall från skatt på kapitalanskaffning undantas:

”a) jordbrukskooperativ på alla nivåer och samtliga former av förbund eller sammanslutningar av dessa,

b) partrederier, sjöfartssammanslutningar och alla former av sjöfartsbolag.”

Bakgrund och det administrativa förfarandet

17 Efter att ha gett Republiken Grekland tillfälle att yttra sig sände kommissionen den 22 december 2004 ett motiverat yttrande, i vilket den angav att vissa delar av det

nationella systemet för skatt på kapitalanskaffning inte verkade vara förenliga med direktiv 69/335. Kommissionen uppmanade därför nämnda medlemsstat att uppfylla sina skyldigheter enligt gemenskapsrätten inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet.

18 Eftersom kommissionen inte var nöjd med det svar som de grekiska myndigheterna gav i en skrivelse av den 28 februari 2005, beslutade den att väcka förevarande talan.

19 Genom beslut av domstolens ordförande av den 19 september 2005 tilläts Konungariket Spanien att intervenera till stöd för Republiken Greklands yrkanden.

Talan

20 Till stöd för sin talan har kommissionen åberopat en anmärkning som i sin tur är uppdelad i tre delar, nämligen:

— artikel 4.1 g och h samt artikel 4.3 b i direktiv 69/335 har införlivats felaktigt med nationell rätt genom den nationella lagstiftning i vilken det föreskrivs att skatt på kapitalstillskott skall tas ut vid flyttning inom gemenskapen av sätet i den mån som det berörda bolaget inte är skattskyldigt för skatt på kapitaltillskott i ursprungsmedlemsstaten (nedan kallad den aktuella lagstiftningen om flyttning av säte),

— artiklarna 1 och 3 i direktiv 69/335 har införlivats felaktigt med nationell rätt genom nationell lagstiftning enligt vilken jordbrukskooperativ och samtliga former av förbund eller sammanslutningar av dessa undantas från skatt på kapitaltillskott (nedan kallat det aktuella undantaget för jordbrukskooperativ),

— artiklarna 1 och 3 i direktiv 69/335 har införlivats felaktigt med nationell rätt genom nationell lagstiftning enligt vilken partrederier, sjöfartssammanslutningar och samtliga former av sjöfartsbolag undantas från skatt på kapitaltillskott (nedan kallat det aktuella undantaget för sjöfartsbolag).

Anmärkningens första del, avseende de aktuella bestämmelserna om flyttning av säte

Parternas argument

21 Kommissionen har gjort gällande att den aktuella lagstiftningen om flyttning av säte, enligt vilken skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid en flyttning inom gemenskapen av sätet i den mån som det berörda bolaget inte är skattskyldigt för denna skatt i ursprungsmedlemsstaten, utgör ett felaktigt införlivande av artikel 4.1 g och h, och 4.3 b i direktiv 69/335.

22 Enligt dessa bestämmelser är det, i motsats till vad som gäller enligt nämnda direktiv, tillåtet att beskatta flyttning av sätet för bolag som i ursprungsmedlemsstaten betraktas som "kapitalassociationer" när det gäller påförandet av skatt på kapitaltillskott.

23 Republiken Grekland har däremot gjort gällande att de aktuella bestämmelserna om flyttning av säte inte avser "den faktiska beskattningen" av kapitalassociationer i ursprungsmedlemsstaten utan huruvida dessa är "skattskyldiga" i denna senare medlemsstat.

24 Även om nämnda medlemsstat medger att det hittills inte har gjorts någon sådan tydlig åtskillnad och att detta skulle kunna leda till en viss förvirring, anser den likväl att kriteriet "skattskyldighet" överensstämmer med kriteriet "kapitalassociation" i direktiv 69/335 och att detta därmed utgör ett korrekt införlivande av artikel 4.1 g och h, och 4.3 b i detta direktiv.

Domstolens bedömning

25 Domstolen erinrar inledningsvis om att medlemsstaterna enligt artikel 10 första stycket EG skall vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter fullgörs som följer av EG-fördraget eller av åtgärder som vidtagits av gemenskapens institutioner. Bland dessa åtgärder återfinns de direktiv som, i enlighet med artikel 249 tredje stycket EG, skall vara bindande med avseende på det resultat som skall uppnås för varje medlemsstat till vilken de är riktade. Denna skyldighet omfattar skyldigheten att i den nationella rättsordningen vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa direktivets fulla verkan i enlighet med det mål som eftersträvas med direktivet (se, bland annat, dom av den 17 juni 1999 i mål C-336/97, kommissionen mot Italien, REG 1999, s. I-3771, punkt 19, och av den 10 mars 2005 i mål C-531/03, kommissionen mot Tyskland, ej publicerad i rättsfallssamlingen, punkt 16).

26 Det framgår av artikel 4.1 g och h i direktiv 69/335 att skatt på kapitaltillskott skall betalas vid flyttning, från en medlemsstat till en annan, av sätet (platsen för den verkliga ledningen eller det stadgeenliga sätet) för ett bolag, en sammanslutning eller

en annan juridisk person som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses som en kapitalassociation i denna senare medlemsstat men inte i den förra.

27 Enligt dessa bestämmelser föreskrivs således ingen skatt på kapitaltillskott vid flyttning av sätet för bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som vad beträffar påförandet av skatt på kapitaltillskott anses som "kapitalassociationer" i båda de berörda medlemsstaterna.

28 Enligt artikel 4.3 b i direktiv 69/335 kan skatt på kapitaltillskott vid en sådan flyttning inte heller tas ut med stöd av artikel 4.1.

29 Såsom Republiken Grekland själv har medgett kan kriteriet "skattskyldighet", vilket används i den aktuella lagstiftningen om flyttning av säte, nämligen medföra att skatt på kapitaltillskott tas ut i Grekland även om det berörda bolaget anses som en kapitalassociation i ursprungsmedlemsstaten. Detta är bland annat fallet när denna senare medlemsstat undantar samtliga transaktioner med stöd av artikel 7.2 i direktiv 69/335 från skatt eller när den tillämpar en nollskattesats.

30 Således motsvaras kriteriet kapitalassociation i artikel 4.1 g och h, samt 4.3 b i direktiv 69/335 inte av kriteriet skattskyldighet i de aktuella bestämmelserna om flyttning av säte. Tvärtom är det enligt det senare kriteriet möjligt att ta ut skatt på kapitaltillskott i sådana situationer som inte omfattas av direktiv 69/335.

31 Eftersom direktiv 69/335 innebär en uttömmande harmonisering av de fall när medlemsstaterna kan ta ut en skatt på kapitaltillskott, skall den aktuella lagstiftningen om flyttning av säte anses utgöra ett felaktigt införlivande av nämnda bestämmelser i artikel 4 i detta direktiv.

32 Detta konstaterande påverkas inte av Konungariket Spaniens argument enligt vilket kriteriet skattskyldighet behövs för bekämpningen av skatteflykt. I den mån som direktiv 69/335 innebär en uttömmande harmonisering av de fall då medlemsstaterna kan ta ut en skatt på kapitaltillskott och som detta direktiv inte innehåller någon uttrycklig bestämmelse som ger medlemsstaterna rätt att vidta allmänna åtgärder för att bekämpa skatteflykt, kan medlemsstaterna nämligen bara under vissa omständigheter som utgör grund för missbruk eller bedrägeri motsätta sig en tillämpning av gemenskapsrätten. Tillämpningen av gemenskapslagstiftningen kan nämligen inte utsträckas till att omfatta missbruk från näringsidkares sida, det vill säga transaktioner som inte genomförs i samband med normala affärstransaktioner utan endast i syfte att genom missbruk erhålla förmåner som föreskrivs i gemenskapslagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 21 februari 2006 i mål C-255/02, Halifax m.fl., REG 2006, s. I-1609, punkt 69 och där angiven rättspraxis). I förevarande fall begränsas dock inte de aktuella bestämmelserna om flyttning av säte till en bekämpning av ett missbruk i ett enskilt fall. Vidare kan inte en misstanke om missbruk grundas endast på den omständigheten att ett bolag utnyttjar en av gemenskapsrätten skapad rätt till etablering i en annan medlemsstat eller till utflyttning av detta bolags säte.

33 Även för det fall att Republiken Grekland medger att den i den aktuella lagstiftningen om flyttning av säte inte gjort någon klar åtskillnad mellan "den faktiska beskattningen" och "skattskyldighet" och att detta kan ha lett till en viss förvirring, påpekar domstolen att en sådan lagstiftning i vilket fall som helst inte svarar mot de krav som uppställs i rättspraxis avseende införlivande av direktiv. I enlighet med denna rättspraxis är det nämligen särskilt viktigt, för att kravet på rättssäkerhet skall anses vara uppfyllt, att rättsläget är klart och exakt för enskilda, så att de kan få full kännedom om sina rättigheter och, i förekommande fall, åberopa

dessa vid de nationella domstolarna (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 19 september 1996 i mål C-236/95, kommissionen mot Grekland, REG 1996, s. I-4459, punkt 13, och av den 14 mars 2006 i mål C-177/04, kommissionen mot Frankrike, REG 2006, s. I-2461, punkt 48). Nämnda lagstiftning kan dock inte anses medföra ett sådant klart och exakt rättsläge.

34 Under dessa förhållanden skall kommissionen anses ha grund för den första delen av den anmärkning som den anfört till stöd för sitt överklagande.

Anmärkningens andra del, avseende det aktuella undantaget för jordbrukskooperativ

Parternas argument

35 Kommissionen har gjort gällande att jordbrukskooperativen inte utgör en specifik bolagskategori som enligt direktiv 69/335 skall åtnjuta en särskild behandling och att den omständigheten att dessa undantas från skattskyldighet således utgör ett felaktigt införlivande av artiklarna 1 och 3 i detta direktiv.

36 Vad gäller den åtskillnad som görs hävdar Republiken Grekland däremot att det bland de fyra kategorier av kooperativ som återfinns i den grekiska lagstiftningen – det vill säga jordbrukskooperativ, civila, fria och obligatoriska kooperativ – alltså endast är jordbrukskooperativ som utgör sådana bolag som kan undantas från skatt på kapitalanskaffning enligt artikel 3.2 i direktiv 69/335.

Domstolens bedömning

37 Enligt artikel 1 i direktiv 69/335 skall medlemsstaterna påföra kapitalassociationer skatt på kapitaltillskott.

38 I syfte att precisera innebörden av kapitalassociationer i den mening som avses i direktiv 69/335 hänvisas det i dess artikel 3.1 a däri till ett antal bolagskategorier i medlemsstaternas nationella lagstiftningar. Bland dessa återfinns i den grekiska lagstiftningen Ανώνυμος Εταιρία (aktiebolag), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommanditaktiebolag) och Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (bolag med begränsat ansvar).

39 I artikel 3.1 b i det berörda direktivet avses de bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer, vars andelar av kapitalet eller tillgångar i associationen är börsnoterade, och i punkt 1 c i samma artikel åsyftas bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som drivs med vinstsyfte, vars delägare utan föregående godkännande kan överlåta sina andelar till tredje man och endast ansvarar med sin andel för sammanslutningens eller bolagets skulder.

40 I artikel 3.2 i direktiv 69/335 likställs i princip dessutom kapitalassociationer med alla andra bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som drivs med vinstsyfte.

41 Domstolen konstaterar att de aktuella jordbrukskooperativen i förevarande fall inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 3.1 i direktiv 69/335. Det framgår

nämligen av handlingarna i målet att andelarna i ett jordbrukskooperativ inte kan vara börsnoterade. Vidare framgår det att dess medlemmar endast kan överlåta sina andelar efter ett beslut av styrelsen och under förutsättning att en sådan överlåtelse – som endast kan företas till förmån för kooperativets övriga medlemmar – är tillåten enligt stadgarna.

42 Dock gäller i likhet med vad generaladvokaten påpekade i punkt 60 i sitt förslag till avgörande att de aktuella jordbrukskooperativen bedriver en ekonomisk verksamhet som, utan att särskilt gå ut på att generera ekonomisk vinst, likväl anses öka medlemmarnas ekonomiska och sociala utveckling. Dessa kooperativ drivs således med vinstsyfte och skall betraktas som likställda kapitalassociationer i enlighet med artikel 3.2 i direktiv 69/335.

43 Denna tolkning bekräftas av ändamålet med denna senare bestämmelse, nämligen att undvika att valet av en viss rättslig form får till följd att verksamheter som ekonomiskt sett är likvärdiga behandlas olika i skattemässigt hänseende. När det gäller påförandet av skatt på kapitaltillskott är avsikten med artikel 3.2 i direktiv 69/335 att denna skall inbegripa de bolag, sammanslutningar eller andra juridiska personer som har samma ekonomiska funktion som kapitalassociationer i egentlig mening, nämligen en strävan att generera vinst genom att kapital läggs samman i en avskild förmögenhet, men som inte uppfyller kraven för att utgöra kapitalassociationer i den mening som avses i artikel 3.1 i direktiv 69/335 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 november 1987 i mål 112/86, Amro Aandelen Fonds, REG 1987, s. 4453, punkterna 10 och 11).

44 Enligt artikel 3.2 i direktiv 69/335 har medlemsstaterna emellertid möjlighet att begränsa räckvidden av det föreskrivna likställandet genom att de ges rätt att undanta vissa kategorier av likställda kapitalassociationer från skatt på kapitaltillskott (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 1982 i mål 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, REG 1982, s. 2771, punkt 3, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och domen i det ovannämnda målet Amro Aandelen Fonds, punkt 12).

45 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 64–67 i sitt förslag till avgörande skall detta undantag förstås så att det avser bolagsformer och inte endast enstaka bolag eller bolag som är verksamma inom den ena eller den andra ekonomiska sektorn.

46 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att de ifrågavarande jordbrukskooperativen faktiskt utgör en självständig bolagsform enligt grekisk rätt. Enligt den grekiska rätten görs det nämligen åtskillnad mellan fyra olika kategorier av kooperativ, nämligen jordbrukskooperativ, civila, fria och obligatoriska kooperativ. Som generaladvokaten noterade i punkterna 68 och 69 i sitt förslag till avgörande omfattas jordbrukskooperativ av en självständig rättslig reglering som innehåller särskilda bestämmelser om jordbrukskooperativens struktur, bildande och organisation. Således utgör dessa inte endast kooperativ som är verksamma inom en viss ekonomisk sektor.

47 Republiken Grekland hade följaktligen rätt att undanta jordbrukskooperativ och förbund eller grupperingar av dessa från skatt på kapitaltillskott, såsom den har gjort i artikel 22.1 a i lag 1676/86.

48 Under dessa omständigheter skall talan ogillas vad avser den andra delen av den anmärkning som kommissionen har anfört till stöd för sin talan.

Anmärkningens tredje del, avseende det aktuella undantaget för sjöfartsbolag

Parternas argument

49 Kommissionen har gjort gällande att undantaget från skatt på kapitaltillskott för sjöfartsbolag innebär ett felaktigt införlivande av artiklarna 1 och 3 i direktiv 69/335,

eftersom undantagen i artikel 3.2 och 3.7–9 i direktiv 69/335 inte är tillämpliga på dessa bolag.

50 Republiken Grekland har å sin sida hävdat att direktiv 69/335 inte är tillämpligt på kapitalassociationer inom sjöfartssektorn, eftersom Europeiska unionens råd inte har fattat något uttryckligt beslut med stöd av artikel 80.2 EG.

51 Dessutom är det undantag från skatt på kapitaltillskott som sjöfartsbolag åtnjuter nödvändigt för att stärka en känslig sektor, och undantaget har även, just på grund av detta, uppmuntrats genom meddelande K(2004) 43 från kommissionen – Gemenskapens riktlinjer för statligt stöd till sjötransport (EUT 2004, C 13, s. 3).

Domstolens bedömning

52 Det skall inledningsvis erinras om att det i artikel 80.2 EG, utan att fördragets tillämpning på sjöfartstransporter för den delen utesluts, endast föreskrivs att de särskilda bestämmelserna om den gemensamma transportpolitiken i avdelning V i fördragets tredje del inte utan vidare är tillämpliga på detta område. Även om sjöfartstransporter enligt denna bestämmelse, så länge som rådet inte har beslutat om annat, är undantagna från bestämmelserna i ovannämnda avdelning V, omfattas de emellertid på samma sätt som andra transportgrenar fortfarande av de allmänna bestämmelserna i fördraget. Följaktligen är tillämpningen av direktiv 69/335 på sjötransportområdet inte frivillig utan tvingande för medlemsstaterna (se dom av den 4 april 1974 i mål 167/73, kommissionen mot Frankrike, REG 1974, s. 359, punkterna 30–33; svensk specialutgåva, volym 2, s. 257). I motsats till vad Republiken Grekland har gjort gällande är direktiv 69/335 således tillämpligt på kapitalassociationer inom sjöfartssektorn.

53 Såsom redan har påpekats ovan i punkterna 37–39 i förevarande dom föreskrivs det i artikel 1 i direktiv 69/335 att medlemsstaterna skall påföra kapitalassociationer skatt på kapitaltillskott.

54 I syfte att precisera definitionen av kapitalassociationer i den mening som avses i nämnda direktiv, hänvisas i artikel 3.1 däri dels till Ανώνυμος Εταιρία (aktiebolag), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (kommanditaktiebolag) och Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (bolag med begränsat ansvar), dels till andelarnas karaktär av börsnoterade andelar (artikel 3.1 b), samt till att de i denna egenskap fritt kan överlåtas, när de representerar den risk som ett delägarskapet är förenat med (se artikel 3.1 c) (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Amro Aandelen Fonds, punkt 8).

55 Republiken Grekland har i förevarande fall inte bestritt att undantaget för de aktuella sjöfartsbolagen bland annat omfattar sådana kapitalassociationer som nämns i artikel 3.1 i direktiv 69/335.

56 Således skall tillskott i sådana bolag i princip beskattas med skatt på kapitaltillskott.

57 I artiklarna 8 och 9 i direktiv 69/335 föreskrivs emellertid en möjlighet att undanta vissa kategorier av kapitalassociationer.

58 Enligt artikel 8 i direktivet kan medlemsstaterna således undanta sådana kapitalassociationer som tillhandahåller allmännyttiga tjänster, såvida deras kapital till minst hälften ägs av staten eller andra territoriella organ, eller av sådana

kapitalassociationer som uteslutande och direkt har som syfte att främja kulturella eller allmännyttiga ändamål, eller ändamål som avser välgörenhet eller folkbildning.

59 Enligt nämnda artikel 9 kan medlemsstaterna, efter att rättidigt ha underrättat kommissionen, undanta vissa kategorier av kapitalassociationer i syfte att uppnå en rättvis beskattning, av sociala skäl eller för att göra det möjligt för en medlemsstat att hantera enskilda situationer.

60 Som generaladvokaten påpekade i punkt 74 i sitt förslag till avgörande är villkoren i artiklarna 8 och 9 i direktiv 69/335 för beviljande av undantag från skatt på kapitaltillskott inte uppfyllda i förevarande fall. Även om det är möjligt att ett eller annat sjöfartsbolag, i likhet med antagandet i nämnda artikel 8, faktiskt tillhandahåller allmännyttiga tjänster och till mer än 50 procent ägs av staten eller andra territoriella organ, finns det i handlingarna i målet ingenting som tyder på att detta är fallet för samtliga de sjöfartsbolag som avses i de aktuella nationella bestämmelserna. Dessutom har Republiken Grekland inte efterkommit det anmälningsförfarande som anges i nämnda artikel 9.

61 Eftersom det i direktiv 69/335 inte ges någon annan möjlighet att undanta en kategori av sådana kapitalassociationer som avses i artikel 3.1 i direktivet, har Republiken Grekland således inte haft rätt att undanta partrederier, sjöfartssammanslutningar och samtliga former av sjöfartsbolag från skatt på kapitaltillskott, på det sätt som gjorts i artikel 22.1 b i lag 1676/86.

62 Detta påverkas inte av Republiken Greklands försvarsargument, enligt vilket det undantag från skatt på kapitaltillskott som sjöfartsbolagen åtnjuter är nödvändigt för att stärka en känslig sektor och att undantaget, just på grund av detta, uppmuntrats

genom kommissionens meddelande K(2004) 43. Den omständigheten att undantaget för sjöfartsbolag inte är förenligt med bestämmelserna i direktiv 69/335 kan nämligen inte heller kompenseras med att sådana undantag eventuellt är förenliga med sådana gemenskapsåtgärder som vidtagits inom andra områden, såsom till exempel statligt stöd.

63 Under dessa omständigheter skall kommissionen anses ha grund för den tredje delen av den anmärkning som den anfört till stöd för sitt överklagande.

64 Domstolen konstaterar följaktligen att Republiken Grekland har åsidosatt sina skyldigheter enligt direktiv 69/335 genom att i sin lagstiftning dels föreskriva att skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid flyttning av ett bolags stadgeenliga säte eller platsen för ett bolags verkliga ledning, dels undanta partrederier, sjöfartssammanslutningar och samtliga former av sjöfartsbolag från denna skatt.

Rättsverkningar i tiden av domstolens dom

65 Såväl Republiken Grekland som Konungariket Spanien har begärt att domens rättsverkningar undantagsvis skall begränsas i tiden om domstolen skulle finna att det påtalade fördragsbrottet föreligger.

66 Enligt dessa medlemsstater riskerar Republiken Grekland att lida allvarlig ekonomisk skada till följd av de återbetalningskrav som en sådan dom skulle kunna medföra.

67 Även om det kan antas att domar som meddelats med stöd av artikel 226 EG skulle kunna ha samma rättsverkningar som de som meddelats med stöd av artikel 234 EG, och överväganden om rättssäkerhet således skulle kunna göra det nödvändigt att begränsa domarnas rättsverkningar i tiden (se dom av den 12 september 2000 i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkt 92), när de villkor som fastställts i domstolens rättspraxis avseende artikel 234 EG är uppfyllda (se, bland annat, dom av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, Skov och Bilka, REG 2006, s. I-199, punkt 51), anser domstolen det i detta avseende vara tillräckligt att konstatera att Republiken Grekland saknar fog för att påstå att det föreligger en sådan fara för allvarliga ekonomiska återverkningar som avses i nämnda rättspraxis.

68 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 86 i sitt förslag till avgörande har Republiken Grekland nämligen inte framfört ett enda argument för att belägga en sådan fara för allvarliga ekonomiska återverkningar. Republiken Grekland har endast anammat de argument som framförts i Konungariket Spaniens interventionsinlaga i vilken Spanien dock har nöjt sig med att i allmänna ordalag betona de ekonomiska skadeverkningar som kan uppstå i den berörda medlemsstaten i samband med en dom i vilken domstolen konstaterar ett fördragsbrott.

Rättegångskostnader

69 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Grekland skall ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Grekland har tappat målet, skall Republiken Grekland ersätta rättegångskostnaderna.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Republiken Grekland har åsidosatt sina skyldigheter enligt rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, genom att i sin lagstiftning dels föreskriva att skatt på kapitaltillskott skall tas ut vid flyttning av ett bolags stadgeenliga säte eller platsen för ett bolags verkliga ledning, dels undanta partrederier, sjöfartssammanslutningar och samtliga former av sjöfartsbolag från denna skatt.**

2) **Talan ogillas i övrigt.**

3) **Republiken Grekland förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter