ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. června 2007 *

Ve věci C-178/05,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 226 ES, podaná dne 18. dubna 2005,

Komise Evropských společenství, zastoupená D. Triantafyllouem, jako zmocněncem, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Řecké republice, zastoupené S. Chala a M. Tassopoulou, jako zmocněnkyněmi, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalované,

* Jednací jazyk: řečtina.

podporované:

Španělským královstvím, zastoupeným N. Díaz Abad, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

vedlejším účastníkem,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann (zpravodaj), předseda senátu, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet a M. Ilešič, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 15. února 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Svou žalobou se Komise Evropských společenství domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Řecká republika svou právní úpravou týkající se ukládání daně z kapitálu v případě

přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení společnosti, jakož i osvobození od této daně pro všechna zemědělská družstva a všechny druhy jejich svazů nebo sdružení a pro spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a všechny druhy námořních společností, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122, dále jen „směrnice 69/335").

Právní rámec

Právní úprava Společenství

2 Cílem směrnice 69/335 je, jak vyplývá z prvního a druhého bodu jejího odůvodnění, podpora volného pohybu kapitálu, tedy svobody považované za nezbytnou pro vytvoření vnitřního trhu. Za tím účelem směřuje ke zrušení finančních překážek v oblasti kapitálových vkladů, a to zejména vkladů tvořících základní kapitál společností, tedy vkladů společníků nebo akcionářů do kapitálových společností, v nichž mají podíl.

3 Za tímto účelem upravují články 1 až 9 směrnice 69/335 ukládání harmonizované daně z vkladů do kapitálových společností (dále jen „daň z kapitálu").

4 Podle šestého bodu odůvodnění uvedené směrnice se tato daň z kapitálu v Evropském společenství ukládá pouze jednou a jeho výše musí být shodná ve všech členských státech.

5 Článek 1 téže směrnice tudíž stanoví, že „členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň [...]".

6 Článek 3 odst. 1 a 2 směrnice 69/335 definuje jí upravené „kapitálové společnosti" následovně:

„1. Kapitálovou společností se pro účely této směrnice rozumějí:

a) společnosti podle [...] řeckého, [...] práva:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [akciové společnosti] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [komanditní společnosti na akcie] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [společnosti s ručením omezeným] [...];

[...]

b) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba, jsou-li podíly na jejím základním kapitálu obchodovatelné na burze,

c) jakákoli společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku, jejíž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu.

2. [...] se za kapitálovou společnost považuje každá další společnost, sdružení nebo právnická osoba založená za účelem zisku. Členské státy ji však pro účely ukládání daně z kapitálu nemusí za kapitálovou společnost považovat."

7 Článek 4 směrnice 69/335 stanovuje seznam operací, u kterých členské státy mohou či musí, podle konkrétního případu, uložit daň z kapitálu.

8 Článek 4 odst. 1 uvedené směrnice tak stanoví, že členské státy daň z kapitálu uloží u:

„a) založení kapitálové společnosti;

[...]

g) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu [považována] za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována;

h) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu [považována] za kapitálovou společnost, do tohoto členského státu z členského státu, ve kterém není za kapitálovou společnost považována."

9 Článek 4 odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 upřesňuje, že „založením" kapitálové společnosti se ve smyslu odst. 1 písm. a) téhož článku nerozumí „přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho členského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou společnost pro účely ukládání daně z kapitálu".

10 Podle čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335:

„Členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 buď osvobodit od daně z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %."

11 Článek 8 uvedené směrnice členským státům povoluje „osvobodit od daně z kapitálu operace uvedené v čl. 4 odst. 1 a 2, které se týkají:

— kapitálových společností, které poskytují veřejné služby, například veřejnou dopravu, letiště a přístavy, zásobování vodou, plynem a elektřinou, jestliže stát nebo jiné územní samosprávy vlastní alespoň polovinu základního kapitálu společnosti,

— kapitálových společností, které v souladu se svými stanovami a svou skutečnou činností sledují výlučně a přímo kulturní, dobročinné, podpůrné a vzdělávací cíle."

12 Článek 9 téže směrnice zní následovně:

„Určité typy operací nebo kapitálových společností mohou být osvobozeny od daně nebo pro ně může být sazba daně snížena nebo zvýšena z důvodů daňové rovnosti nebo ze sociálních důvodů anebo proto, aby bylo státu umožněno řešit mimořádné situace. Členský stát, který zamýšlí přijmout taková opatření, o tom včas uvědomí Komisi s ohledem na použití článku [97] Smlouvy."

Vnitrostátní právní úprava

13 Článek 17 zákona 1676/86 ze dne 24. prosince 1986 o určování sazeb daně z přidané hodnoty a jiných ustanoveních (FEK A' 204) stanoví, že „daň z kapitálových vkladů" se ukládá jednak obchodním společnostem a profesním sdružením, a jednak družstvům všech stupňů.

14 Článek 18 uvedeného zákona definuje operace podléhající dani a odstavec 2 téhož článku do jejich výčtu zahrnuje:

„c) přenesení z [jiného] členského státu [...] do Řecka sídla skutečného vedení právnické osoby spadající do článku 17 a nepodléhající dani z kapitálu v [jiném] členském státě [...];

d) přenesení z [jiného] členského státu [...] do Řecka statutárního sídla právnické osoby spadající do článku 17, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi [...], a ohledně níž se nemá za to, že podléhá dani z kapitálu v [jiném] členském státě [...]".

15 Odstavec 4 písm. d) uvedeného článku 18 stanoví, že dani nepodléhá „přenesení z [jiného] členského státu [...] do Řecka sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla právnické osoby ve smyslu článku 17, který dani podléhá v [jiném] členském státě [...]", neboť tato operace nepředstavuje kapitálový vklad.

16 Článek 22 odst. 1 zákona 1676/86 od daně z kapitálových vkladů osvobozuje:

„a) zemědělská družstva všech stupňů a všechny druhy jejich svazů nebo sdružení;

b) spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a všechny druhy námořních společností."

Skutkový stav a postup před zahájením soudního řízení

17 Komise poté, co umožnila Řecké republice podat její vyjádření, jí dne 22. prosince 2004 zaslala odůvodněné stanovisko, ve kterém uvádí, že se jí některé aspekty

vnitrostátní právní úpravy týkající se daně z kapitálových vkladů zdají být neslučitelné se směrnicí 69/335. Komise proto tento členský stát vyzvala, aby splnil své povinnosti vyplývající z práva Společenství ve lhůtě dvou měsíců ode dne oznámení tohoto odůvodněného stanoviska.

18 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s odpovědí předloženou řeckými orgány dopisem ze dne 28. února 2005 spokojena, rozhodla se podat projednávanou žalobu.

19 Předseda Soudního dvora usnesením ze dne 19. září 2005 povolil vedlejší účastenství Španělského království na podporu návrhových žádání Řecké republiky.

K žalobě

20 Na podporu své žaloby Komise uplatňuje jediný žalobní důvod, který je v podstatě rozdělen na tři části, a sice:

— nesprávné provedení čl. 4 odst. 1 písm. g) a h), jakož i odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 do vnitrostátního práva vnitrostátní právní úpravou, podle níž má být daní z kapitálu zdaněno přenesení sídla v rámci Společenství, pokud dotyčná společnost nepodléhá dani z kapitálu v členském státě původu (dále jen „dotčená právní úprava přenesení sídla“);

— nesprávné provedení článků 1 a 3 směrnice 69/335 do vnitrostátního práva vnitrostátní právní úpravou, která od zdanění daní z kapitálu osvobozuje zemědělská družstva a všechny druhy jejich svazů nebo sdružení (dále jen „dotčené osvobození zemědělských družstev"), a

— nesprávné provedení článků 1 a 3 směrnice 69/335 do vnitrostátního práva vnitrostátní právní úpravou, která od zdanění daní z kapitálu osvobozuje spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a všechny druhy námořních společností (dále jen „dotčené osvobození námořních společností").

K první části žalobního důvodu, týkající se dotčené právní úpravy přenesení sídla

Argumentace účastníků řízení

21 Komise uplatňuje, že dotčená právní úprava přenesení sídla, podle které je přenesení sídla v rámci Společenství zdaňováno daní z kapitálu, pokud dotyčná společnost téže dani nepodléhá v členském státě původu, představuje nesprávné provedení čl. 4 odst. 1 písm. g) a h), jakož i odst. 3 písm. b) směrnice 69/335.

22 Tato právní úprava podle Komise umožňuje, v rozporu s požadavky uvedené směrnice, zdaňovat přenesení sídla společností, které jsou v členském státě původu pro účely uložení daně z kapitálu považovány za „kapitálové společnosti".

23 Řecká republika naproti tomu uplatňuje, že dotčená právní úprava přenesení sídla se netýká „skutečného zdaňování" kapitálových společností v členském státě původu, nýbrž jejich „podléhání dani" v tomto státě.

24 I když uvedený členský stát uznává, že toto rozlišení nebylo doposud jasně provedeno a mohlo vést k určitým zmatkům, má nicméně za to, že kritérium „podléhání dani" je v souladu s kritériem „kapitálové společnosti" stanoveným směrnicí 69/335, a představuje tak správné provedení čl. 4 odst. 1 písm. g) a h), jakož i odst. 3 písm. b) téže směrnice.

Závěry Soudního dvora

25 Úvodem je třeba připomenout, že podle čl. 10 prvního pododstavce ES musí členské státy přijmout veškerá obecná i zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají ze Smlouvy o ES nebo jsou důsledkem činnosti orgánů Společenství. Mezi tyto činnosti patří směrnice, které jsou v souladu s čl. 249 třetím pododstavcem ES závazné pro každý stát, kterému jsou určeny, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo. Tato povinnost zahrnuje povinnost přijmout v rámci vnitrostátního právního řádu veškerá opatření nezbytná k zajištění plné účinnosti směrnice v souladu s cílem, jenž sleduje (viz zejména rozsudky ze dne 17. června 1999, Komise v. Itálie, C-336/97, Recueil, s. I-3771, bod 19, a ze dne 10. března 2005, Komise v. Německo, C-531/03, nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 16).

26 Z čl. 4 odst. 1 písm. g) a h) směrnice 69/335 vyplývá, že dani z kapitálu podléhají přenesení sídla (skutečného nebo statutárního) společností, sdružení nebo právnických osob, které jsou v některém členském státě pro účely ukládání daně

z kapitálu považovány za kapitálové společnosti, do tohoto členského státu z prvního členského státu, ve kterém nejsou za kapitálové společnosti považovány.

27 Uvedená ustanovení tudíž nestanoví daň z kapitálu pro přenesení sídla společností, sdružení nebo právnických osob, které jsou v obou dotyčných členských státech pro účely ukládání daně z kapitálu považovány za „kapitálové společnosti".

28 Článek 4 odst. 3 písm. b) směrnice 69/335 stanoví, že taková přenesení nemohou dani z kapitálu podléhat ani na základě odst. 1 písm. a) téhož článku 4.

29 Jak přitom uznává i samotná řecká vláda, kritérium „podléhání dani" použité dotčenou právní úpravou přenesení sídla může mít za následek zdanění daní z kapitálu v Řecku, i když je dotyčná společnost za „kapitálovou společnost" považována rovněž v členském státě původu. Tak tomu je zejména, pokud tento posledně uvedený stát osvobozuje všechny operace podle čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 nebo pokud použije nulovou sazbu daně.

30 Kritérium „podléhání dani" použité dotčenou právní úpravou přenesení sídla proto neodpovídá kritériu „kapitálové společnosti" stanovenému v čl. 4 odst. 1 písm. g) a h), jakož i odst. 3 písm. b) směrnice 69/335. Naopak umožňuje zdanění daní z kapitálu v případě, kdy to směrnice 69/335 nestanoví.

31 Jelikož směrnice 69/335 úplně harmonizuje případy, v nichž členské státy mohou ukládat daň z kapitálu, dotčená právní úprava přenesení sídla tedy musí být považována za nesprávné provedení uvedených ustanovení článku 4 této směrnice.

32 Toto zjištění nemůže být vyvráceno argumentem uplatněným Španělským královstvím, podle něhož je kritérium „podléhání dani" nezbytné pro boj proti daňovým únikům. Pokud totiž směrnice 69/335 úplně harmonizuje případy, v nichž členské státy mohou ukládat daň z kapitálu, a tato směrnice neobsahuje žádné výslovné ustanovení povolující členským státům přijmout obecná opatření pro boj proti daňovým únikům, mohou členské státy použití práva Společenství bránit pouze ve výjimečných případech představujících zneužití nebo podvod. Použití právní úpravy Společenství totiž nemůže jít tak daleko, aby zahrnovalo zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy plnění, jež nejsou uskutečněna v rámci obvyklých obchodních podmínek, nýbrž pouze s cílem získat zneužívajícím způsobem výhody upravené právem Společenství (viz v tomto smyslu zejména rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, bod 69 a uvedená judikatura). Avšak v projednávané věci se jednak dotčená právní úprava přenesení sídla neomezuje na boj proti zneužití v konkrétním případě. Krom toho výkon práva vytvořeného právem Společenství, jakou je usazení společnosti v jiném členském státě nebo přenesení jejího sídla, nemůže sám o sobě odůvodňovat podezření ze zneužití.

33 Mimoto, jelikož Řecká republika uznává, že rozlišení mezi „skutečným zdaňováním" a „podléháním dani" nebylo dotčenou právní úpravou přenesení sídla jasně provedeno a mohlo vést k určitým zmatkům, je třeba dodat, že v každém případě taková právní úprava nesplňuje požadavky stanovené judikaturou v oblasti provádění směrnic. Podle této judikatury je totiž k vyhovění požadavku právní jistoty zvláště důležité, aby právní situace byla pro jednotlivce určena jasně a přesně,

způsobem, který jim umožňuje dozvědět se o všech jejich právech a tato práva v případě potřeby uplatnit před vnitrostátními soudy (viz v tomto smyslu zejména rozsudky ze dne 19. září 1996, Komise v. Řecko, C-236/95, Recueil, s. I-4459, bod 13, a ze dne 14. března 2006, Komise v. Francie, C-177/04, Sb. rozh. s. I-2461, bod 48). U uvedené právní úpravy však nelze mít za to, že stanovuje takovou jasnou a přesnou právní situaci.

34 Za těchto podmínek je první část žalobního důvodu uplatněného Komisí na podporu její žaloby opodstatněná.

K druhé části žalobního důvodu, týkající se dotčeného osvobození zemědělských družstev

Argumentace účastníků řízení

35 Komise uplatňuje, že zemědělská družstva nejsou zvláštním typem společností, kterému směrnice 69/335 vyhrazuje zvláštní zacházení, a že tudíž jejich osvobození představuje nesprávné provedení článků 1 a 3 této směrnice.

36 Řecká republika naproti tomu tvrdí, že s ohledem na rozlišení, na jehož základě řecké právo rozeznává čtyři různé typy družstev, totiž družstva zemědělská, občanskoprávní, svobodná a povinná, představují zemědělská družstva odlišný typ společností, jejichž osvobození od daně z kapitálu je povoleno podle čl. 3 odst. 2 směrnice 69/335.

Závěry Soudního dvora

37 Článek 1 směrnice 69/335 stanoví, že členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň z kapitálu.

38 Pro upřesnění toho, co je třeba rozumět „kapitálovou společností" ve smyslu směrnice 69/335, její čl. 3 odst. 1 písm. a) odkazuje na určité typy společností vnitrostátního práva členských států, v jejichž výčtu jsou, co se týče řeckého práva, uvedeny Ανώνυμος Εταιρία (akciové společnosti), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditní společnosti na akcie) a Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (společnosti s ručením omezeným).

39 Článek 3 odst. 1 písm. b) uvedené směrnice uvádí společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jsou-li podíly na jejich základním kapitálu obchodovatelné na burze, a odst. 1 písm. c) téhož článku odkazuje na společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku, jejichž společníci mají právo převést své podíly bez předchozího schválení na třetí osoby a odpovídají za závazky společnosti, sdružení nebo právnické osoby jen do výše svého členského podílu.

40 Mimoto čl. 3 odst. 2 směrnice 69/335 v zásadě za kapitálové společnosti považuje každou další společnost, sdružení nebo právnickou osobu založenou za účelem zisku.

41 V projednávané věci je třeba konstatovat, že dotčená zemědělská družstva nespadají do působnosti čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335. Ze spisu totiž jednak vyplývá, že podíly

v zemědělském družstvu nemohou být obchodovány na burze. Zároveň členové takového družstva mohou podíly, které vlastní, převést pouze po rozhodnutí představenstva a za podmínky, že stanovy dovolují takový převod, k němuž může dojít pouze ve prospěch dalších členů tohoto družstva.

42 Jak však uvedla generální advokátka v bodě 60 svého stanoviska, dotčená zemědělská družstva vykonávají hospodářskou činnost, na niž lze nahlížet tak, že zvyšuje hospodářský a sociální rozvoj svých členů, aniž by konkrétně měla za cíl dosahování finančního zisku. Tato družstva tak byla založena za účelem zisku a musí být pokládána za kapitálové společnosti podle čl. 3 odst. 2 směrnice 69/335.

43 Tento výklad je potvrzen cílem tohoto posledně uvedeného ustanovení, který spočívá v zabránění tomu, aby volba určité právní formy mohla mít za následek rozdílné daňové zacházení u operací, které jsou z hospodářského hlediska rovnocenné. Článek 3 odst. 2 směrnice 69/335 se má pro účely ukládání daně z kapitálu vztahovat na společnosti, sdružení nebo právnické osoby, které sice mají tutéž hospodářskou funkci jako kapitálové společnosti ve vlastním smyslu slova, totiž dosažení zisku sloučením kapitálu v samostatném majetku, avšak nesplňují kritéria pojmu „kapitálová společnost", jak je definován v odstavci 1 téhož článku (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 12. listopadu 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Recueil, s. 4453, body 10 a 11).

44 Článek 3 odst. 2 směrnice 69/335 však členským státům ponechává možnost omezit rozsah, v němž se některé subjekty považují za kapitálové společnosti, který je v něm stanoven, tím, že jim dovoluje z ukládání daně z kapitálu vyjmout určité typy společností považovaných za kapitálové společnosti (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 15. července 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Recueil, s. 2771, bod 3, a výše uvedený rozsudek Amro Aandelen Fonds, bod 12).

45 Jak uvedla generální advokátka v bodech 64 až 67 svého stanoviska, tuto výjimku je třeba chápat tak, že se vztahuje na formy společností, a nikoli pouze na jednotlivé společnosti nebo společnosti působící v tom či onom hospodářském odvětví.

46 V projednávané věci ze spisu vyplývá, že dotčená zemědělská družstva skutečně představují autonomní formu společností v řeckém právu. To totiž rozlišuje čtyři různé typy družstev, a sice družstva zemědělská, občanskoprávní, svobodná a povinná. Zemědělská družstva, jak poznamenala generální advokátka v bodech 68 a 69 svého stanoviska, podléhají autonomním právním předpisům obsahujícím zvláštní pravidla týkající se jejich struktury, jejich zřízení a jejich organizace. Nejsou tudíž pouze družstvy působícími ve zvláštním hospodářském odvětví.

47 Řecká republika proto měla právo od daně z kapitálu osvobodit, tak jak to učinila v čl. 22 odst. 1 písm. a) zákona 1676/86, zemědělská družstva, jakož i jejich svazy nebo sdružení.

48 Za těchto podmínek musí být druhá část žalobního důvodu uplatněného Komisí na podporu její žaloby zamítnuta jako neopodstatněná.

K třetí části žalobního důvodu, týkající se dotčeného osvobození námořních společností

Argumentace účastníků řízení

49 Komise uplatňuje, že jelikož osvobození stanovená v čl. 3 odst. 2 a v článcích 7, 8 a 9 směrnice 69/335 nejsou použitelná na námořní společnosti, představuje skutečnost,

že tyto společnosti byly osvobozeny od daně z kapitálu, nesprávné provedení článků 1 a 3 směrnice 69/335.

50 Řecká republika naproti tomu tvrdí, že nepřijme-li Rada Evropské unie výslovné rozhodnutí podle čl. 80 odst. 2 ES, směrnice 69/335 se na kapitálové společnosti v námořní oblasti nepoužije.

51 Mimoto osvobození od daně z kapitálu, na které mají nárok námořní společnosti, je údajně nezbytné pro posílení neuralgického odvětví, a je z tohoto důvodu dokonce podporováno sdělením Komise K(2004) 43 – obecné zásady o státní podpoře v námořní dopravě (Úř. věst. 2004, C 13, s. 3).

Závěry Soudního dvora

52 Úvodem je třeba připomenout, že čl. 80 odst. 2 ES v žádném případě nevylučuje použitelnost Smlouvy na námořní dopravu, nýbrž pouze stanoví, že její zvláštní ustanovení týkající se společné dopravní politiky, obsažená v části třetí, hlavě V téže Smlouvy, se *ex lege* nepoužijí na tuto oblast činnosti. Podle uvedeného ustanovení se tudíž na námořní dopravu, dokud v této věci Rada nerozhodne jinak, sice nevztahují pravidla uvedené hlavy V, avšak podobně jako ostatní způsoby dopravy nadále podléhá obecným pravidlům Smlouvy. Z toho vyplývá, že použití směrnice 69/335 v oblasti námořní dopravy představuje pro členské státy nikoli možnost, nýbrž povinnost (viz rozsudek ze dne 4. dubna 1974, Komise v. Francie, 167/73, Recueil, s. 359, body 30 až 33). Na rozdíl od tvrzení Řecké republiky se tudíž směrnice 69/335 použije i na kapitálové společnosti v odvětví námořní dopravy.

53 Jak již bylo řečeno v bodech 37 až 39 tohoto rozsudku, článek 1 směrnice 69/335 stanoví, že členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň z kapitálu.

54 Pro upřesnění toho, co se pro účely uvedené směrnice rozumí „kapitálovými společnostmi", její čl. 3 odst. 1 odkazuje jednak na Ανώνυμος Εταιρία (akciové společnosti), na Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditní společnosti na akcie) a na Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (společnosti s ručením omezeným), a jednak na charakter obchodovatelnosti podílů na burze [čl. 3 odst. 1 písm. b)], jakož i na jejich volnou převoditelnost, pokud vyjadřují účastnické riziko [čl. 3 odst. 1 písm. c)] (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Amro Aandelen Fonds, bod 8).

55 V projednávané věci Řecká republika nepopírá, že se dotčené osvobození námořních společností mimo jiné týká kapitálových společností uvedených v čl. 3 odst. 1 směrnice 69/335.

56 Kapitálové vklady do takových společností tudíž v zásadě musejí podléhat dani z kapitálu.

57 Směrnice 69/335 však ve svých článcích 8 a 9 stanoví možnost osvobodit od daně určité typy kapitálových společností.

58 Podle uvedeného článku 8 mohou členské státy osvobodit od daně kapitálové vklady týkající se kapitálových společností, které poskytují veřejné služby, jestliže stát nebo jiné územní samosprávy vlastní alespoň polovinu základního kapitálu společnosti,

jakož i kapitálových společností, které sledují výlučně a přímo kulturní, dobročinné, podpůrné a vzdělávací cíle.

59 Pokud jde o uvedený článek 9, ten stanoví, že členské státy mohou, po včasném oznámení Komisi, od daně osvobodit určité typy kapitálových společností z důvodů daňové rovnosti nebo ze sociálních důvodů anebo pro řešení mimořádných situací.

60 Jak však uvedla generální advokátka v bodě 74 svého stanoviska, podmínky vyžadované v článcích 8 a 9 směrnice 69/335 pro poskytnutí osvobození od daně z kapitálu nejsou v pojednávané věci splněny. Jednak, i když je možné, aby ta či ona námořní společnost skutečně poskytovala veřejné služby a byla alespoň z 50 % vlastněna státem nebo jinou územní samosprávou, v souladu s předpokladem stanoveným v uvedeném článku 8, nic to nemění na skutečnosti, že ve spise neexistuje žádný náznak, že by tomu tak bylo v případě všech námořních společností, na něž se vztahuje dotčená vnitrostátní právní úprava. Krom toho Řecká republika nedodržela oznamovací postup stanovený v uvedeném článku 9.

61 Jelikož směrnice 69/335 neupravuje žádnou jinou možnost osvobodit od daně některý typ „kapitálových společností" ve smyslu čl. 3 odst. 1 této směrnice, nebyla tudíž Řecká republika oprávněna osvobodit od daně z kapitálu, tak jak to učinila v čl. 22 odst. 1 písm. b) zákona 1676/86, spoluvlastnictví plavidel, námořní sdružení a všechny druhy námořních společností.

62 Toto zjištění nemůže být vyvráceno argumentem uplatněným Řeckou republikou na její obranu, podle něhož osvobození od daně z kapitálu, na které mají nárok námořní společnosti, je nezbytné pro posílení neuralgického odvětví, a je z tohoto důvodu

dokonce podporováno sdělením K(2004) 43. Neslučitelnost osvobození námořních společností od daně s ustanoveními směrnice 69/335 totiž nemůže být zhojena případnou slučitelností takového osvobození s opatřeními Společenství přijatými v jiných oblastech, jakou je oblast státních podpor.

63 Za těchto podmínek je třetí část žalobního důvodu uplatněného Komisí na podporu její žaloby opodstatněná.

64 V důsledku toho je třeba určit, že Řecká republika svou právní úpravou týkající se ukládání daně z kapitálu v případě přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení společnosti, jakož i osvobození spoluvlastnictví plavidel, námořních sdružení a všech druhů námořních společností od této daně, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice 69/335.

K časovým účinkům rozsudku Soudního dvora

65 Jak Řecká republika, tak i Španělské království se domáhají toho, aby v případě, že by Soudní dvůr určil vytýkané nesplnění povinnosti, byly výjimečně časové účinky tohoto rozsudku omezeny.

66 Podle uvedených států by žádosti o vrácení, které by mohly být důsledkem tohoto rozsudku, pro Řeckou republiku znamenaly závažnou hospodářskou škodu.

67 V tomto ohledu i za předpokladu, že by rozsudky vydané na základě článku 226 ES měly stejné účinky jako rozsudky vydané na základě článku 234 ES, a že by tudíž důvody právní jistoty mohly činit nezbytným omezení jejich časových účinků (viz rozsudek ze dne 12. září 2000, Komise v. Spojené království, C-359/97, Recueil, s. I-6355, bod 92), a tím by byly splněny podmínky stanovené judikaturou Soudního dvora v rámci článku 234 ES (viz zejména rozsudek ze dne 10. ledna 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Sb. rozh. s. I-199, bod 51), stačí uvést, že v projednávané věci Řecká republika nemůže tvrdit, že existuje riziko závažných hospodářských dopadů ve smyslu uvedené judikatury.

68 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 86 svého stanoviska, Řecká republika neuplatnila žádný argument, který by prokazoval takové riziko závažných hospodářských dopadů. Pouze přijala za vlastní argumenty uvedené ve spise vedlejšího účastníka, Španělského království. To se však omezilo na obecné uplatnění hospodářských škod, které by mohly pro dotyčný členský stát vyplývat z rozsudku Soudního dvora určujícího vytýkané nesplnění povinnosti.

K nákladům řízení

69 Podle čl. 69 odst. 2 jednacího řádu se účastníku řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Komise požadovala náhradu nákladů řízení a Řecká republika neměla úspěch v převážné části žalobních důvodů, je třeba jí uložit náhradu nákladů řízení.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

1) **Řecká republika svou právní úpravou týkající se uložení daně z kapitálu v případě přenesení statutárního sídla nebo sídla skutečného vedení společnosti, jakož i osvobození spoluvlastnictví plavidel, námořních sdružení a všech druhů námořních společností od této daně nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají ze směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985.**

2) **Ve zbývající části se žaloba zamítá.**

3) **Řecké republice se ukládá náhrada nákladů řízení.**

Podpisy.