SENTENZA TAL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla)

7 ta' Ġunju 2007 *

Fil-kawża C-178/05,

li għandha bħala suġġett rikors għal nuqqas ta' twettiq ta' obbligu skond l-Artikolu 226 KE, imressaq fit-18 ta' April 2005,

Il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej, irrappreżentata minn D. Triantafyllou, bħala aġent, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

rikorrenti,

vs

Ir-Repubblika Ellenika, irrappreżentata minn S. Chala u M. Tassopoulou, bħala aġenti, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

konvenuta,

* Lingwa tal-kawża: il-Grieg.

sostnuta minn:

Ir-Renju ta' Spanja, irrappreżentat minn N. Díaz Abad, bħala aġent, b'indirizz għan-notifika fil-Lussemburgu,

intervenjent,

IL-QORTI TAL-ĠUSTIZZJA (L-Ewwel Awla),

komposta minn P. Jann (Relatur), President ta' l-Awla, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet u M. Ilešič, Imħallfin,

Avukat Ġenerali: J. Kokott,
Reġistratur: R. Grass,

wara li rat il-proċedura bil-miktub,

wara li semgħet il-konklużjonijiet ta' l-Avukat Ġenerali, ippreżentati fis-seduta tal-15 ta' Frar 2007,

tagħti l-preżenti

Sentenza

1 Permezz tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni tal-Komunitajiet Ewropej titlob lill-Qorti tal-Ġustizzja tikkonstata li, bil-liġi tagħha dwar l-impożizzjoni ta' taxxa kapitali fil-

każ ta' trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni ta' kumpannija, kif ukoll għall-eżenzjoni minn din it-taxxa tal-kooperattivi agrikoli kollha u t-tipi kollha ta' assoċjazzjonijiet jew ta' konsorzji fformati minnhom u l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip, ir-Repubblika Ellenika naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE tas-17 ta' Lulju 1969, li tikkonċerna taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital (ĠU L 249, p. 25), kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE ta' l-10 ta' Ġunju 1985 (ĠU L 156, p. 23, aktar 'il quddiem id-"Direttiva 69/335").

Il-kuntest ġuridiku

Il-leġiżlazzjoni Komunitarja

2 Kif jirriżulta mill-ewwel u t-tieni premessi tagħha, id-Direttiva 69/335 hija intiża sabiex tippromwovi l-moviment liberu ta' kapitali, li huwa libertà fundamentali meqjusa bħala essenzjali għall-ħolqien ta' suq intern. Għal dan il-għan, din timmira sabiex tneħħi l-ostakli fiskali fil-qasam tal-ġbir tal-kapital, fosthom, b'mod partikolari, il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lill-kumpanniji, jiġifieri l-kontribuzzjonijiet mis-soċji jew mill-azzjonisti lill-kumpanniji kapitali tagħhom.

3 Għal dan il-għan, l-Artikoli 1 sa 9 tad-Direttiva 69/335 jistabbilixxu l-impożizzjoni ta' taxxa armonizzata fuq il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lill-kumpanniji (aktar 'il quddiem "taxxa kapitali").

4 Skond is-sitt premessa ta' l-imsemmija Direttiva, din it-taxxa kapitali hija imposta darba biss fil-Komunità, u għandu jkun ta' l-istess livell fl-Istati Membri kollha.

5 Għaldaqstant, l-Artikolu 1 ta' l-istess Direttiva jistabbilixxi li "l-Istati Membri għandhom jimponu [...] fuq il-kontribuzzjonijiet ta' kapital lil kumpanniji ta' kapital taxxa [...]".

6 L-Artikolu 3(1) u (2) tad-Direttiva 69/335, jagħti d-definizzjoni segwenti għal "kumpanniji kapitali" imsemmija fiha:

"1. Għall-iskopijiet ta' din id-Direttiva l-espressjoni 'kumpannija kapitali' tfisser:

a) il-kumpanniji taħt il-liġi [...] Ellenika [...]:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [soċjetajiet anonimi] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [soċjetajiet in akkomandita] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [kumpanniji ta' responsabbiltà limitata] [...];

[...]

b) kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li l-ishma tal-kapital jew l-assi tagħha jistgħu jiġu ttrattati f'borża;

ċ) kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li taħdem għal profitt, li l-membri tagħha għandhom id-dritt li jiddisponu mill-ishma tagħhom lil partijiet terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u huma responsabbli biss għad-djun tal-kumpannija, d-ditta jew il-persuna ġuridika sal-limitu ta' l-ishma tagħhom.

2. [...], kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt għandha titiqes kumpannija kapitali. Madanakollu, Stat Membru għandu jkollu d-dritt li ma jikkunsidrahiex b'dan il-mod għall-iskop ta' l-impożizzjoni ta' taxxa kapitali."

7 L-Artikolu 4 tad-Direttiva 69/335 jistabbilixxi l-lista ta' l-operazzjonijiet li l-Istati Membri jistgħu jew, skond il-każ, huma obbligati li jissuġġettaw għat-taxxa kapitali.

8 Għaldaqstant, l-Artikolu 4(1) tad-Direttiva msemmija jiddisponi li l-Istati Membri għandhom jissuġġettaw għat-taxxa kapitali:

"a) il-formazzjoni ta' kumpannija kapitali;

[...]

g) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' impożizzjoni ta' taxxa kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhix ikkunsidrata hekk fl-Istat Membru l-ieħor;

h) it-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' kumpannija, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li ċ-ċentru effettiv ta' am[m]inistrazzjoni tagħhom huwa f'pajjiz terz u li hu kkunsidrat fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet li tiġi imposta taxxa kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhix hekk ikkunsidrata fl-Istat Membru l-ieħor."

9 L-Artikolu 4(3)(b) tad-Direttiva 69/335 jgħid li "t-trasferiment minn Stat Membru għal Stat Membru ieħor taċ-ċentru effettiv ta' ammini[s]trazzjoni jew ta' l-uffiċ[ċ]ju rreġistrat ta' kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li hi kkunsidrata fiż-żewġ Stati Membri, għall-iskopijiet li jiġi [i]mpost dazju [taxxa] kapitali, bħala kumpannija kapitali", mhuwiex "formazzjoni" ta' kumpannija kapitali skond il-paragrafu (1)(a) ta' l-istess Artikolu.

10 Skond l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/335, "l-Istati Membri jistgħu jew jeżentaw mid-dazju [taxxa] kapitali kull transazzjoni barra dawk li għalihom saret referenza fil-paragrafu 1, jew iżżomm dazju fuqhom b'rata waħda li ma taqbiżx il-1%."

11 L-Artikolu 8 tad-Direttiva msemmija jawtorizza lill-Istati Membri sabiex "jeżentaw mid-dazju kapitali t-transazzjonijiet li għalihom saret referenza fl-Artikolu 4(1) u (2) rigward:

— kumpanniji kapitali li jfornu servizzi pubbliċi, bħal impriżi ta' trasport pubbliku, awtoritajiet tal-port jew impriżi li jfornu l-ilma, l-gass jew l-elettriku, f'każijiet meta l-Istat jew l-awtoritajiet reġjonali jew lokali jippossjedu ta' l-anqas nofs il-kapital tal-kumpannija;

— kumpanniji kapitali li, skond ir-regolamenti tagħhom u fil-fatt, iwettqu esklussivament u direttament objettivi kulturali, karitatevoli, ta' *relief* jew eduka[ttivi]".

12 L-Artikolu 9 ta' l-istess Direttiva jgħid is-segwenti:

"Ċerti tipi ta' operazzjonijiet jew ta' kumpanniji kapitali jistgħu jkunu s-suġġett ta' eżenzjonijiet, tnaqqis jew żiediet fir-rati sabiex tiġi miksuba imparzjalità fl-intaxxar, jew għal kunsiderazzjonijiet soċjali, jew sabiex Stat Membru jkun jista' jittratta sitwazzjonijiet speċjali. L-Istat Membru li jipproponi li jieħu din il-miżura għandu jirreferi l-każ lill-Kummissjoni fi żmien xieraq, in kunsiderazzjoni ta' l-applikazzjoni ta' l-Artikolu [97] tat-Trattat."

Il-leġiżlazzjoni nazzjonali

13 L-Artikolu 17 tal-liġi Nru 1676/86 ta' l-24 ta' Diċembru 1986 li tiddetermina r-rati tat-taxxa fuq il-valur miżjud u dispożizzjonijiet oħra (FEK A' 204) jistabbilixxi li "taxxa fuq il-ġbir tal-kapital" essenzjalment tolqot, minn naħa, lill-kumpanniji kummerċjali u l-għaqdiet professjonali kif ukoll, min-naħa l-oħra, l-organizzazzjonijiet kooperativi ta' kull livell.

14 L-Artikolu 18 tal-liġi msemmija jagħti definizzjoni ta' l-operazzjonijiet taxxabbli u l-paragrafu 2 ta' l-istess Artikolu jinkludi fih numru minhom:

"ċ) it-trasferiment minn Stat Membru [ieħor] [...] lejn il-Greċja taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni ta' persuna ġuridika li taqa' taħt l-Artikolu 17 u li mhijiex suġġetta għat-taxxa kapitali fl-Istat Membru [l-ieħor] [...];

d) it-trasferiment minn Stat Membru [ieħor] [...] lejn il-Greċja ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' persuna ġuridika li taqa' taħt l-Artikolu 17, li ċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni tagħha jinsab f'pajjiż terz [...], u li mhijiex ikkunsidrata bħala suġġetta għat-taxxa kapitali fl-Istat Membru [l-ieħor] [...]".

15 Il-paragrafu (4)(d) ta' l-imsemmi Artikolu 18 jiddisponi li, kemm-il darba ma jikkostitwix ġbir tal-kapital, "it-trasferiment minn Stat Membru [ieħor] [...] lejn il-Greċja taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni jew ta' l-uffiċċju rreġistrat ta' persuna ġu ridika skond l-Artikolu 17 li huwa suġġett għat-taxxa fl-Istat Membru [l-ieħor] [...]" mhuwiex taxxabbli.

16 L-Artikolu 22(1) tal-liġi Nru 1676/86 jeżenta mit-taxxa fuq il-ġbir tal-kapital:

"a) il-kooperativi agrikoli ta' kull livell u t-tipi kollha ta' assoċjazzjonijiet u konsorzji fformati minnhom;

b) l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip".

Il-fatti u l-proċedura prekontenzjuża

17 Wara li l-Kummissjoni tat lir-Repubblika Ellenika l-possibbiltà li tippreżenta l-osservazzjonijiet tagħha, fit-22 ta' Diċembru 2004, hija bagħtitilha opinjoni motivata

fejn qalet li ċerti aspetti tas-sistema nazzjonali relattiva għat-taxxa fuq il-ġbir tal-kapital kienu jidhru li ma kinux kumpatibbli mad-Direttiva 69/335. Għaldaqstant, din stiednet lil dan l-Istat Membru jieħu l-miżuri neċessarji sabiex jikkonforma ruħu ma' l-obbligi tiegħu taħt id-dritt Komunitarju fi żmien xahrejn min-notifika ta' l-opinjoni motivata.

18 Billi ma kinitx sodisfatta mir-risposta mogħtija mill-awtoritajiet Griegi fl-ittra tat-28 ta' Frar 2005, il-Kummissjoni ddeċidiet li tressaq dan ir-rikors.

19 B'digriet tal-President tal-Qorti tal-Ġustizzja tad-19 ta' Settembru 2005, ġie ammess l-intervent fil-kawża tar-Renju ta' Spanja, in sostenn tat-talbiet tar-Repubblika Ellenika.

Fuq ir-rikors

20 In sostenn tar-rikors tagħha, il-Kummissjoni tinvoka lment wieħed biss, li huwa, essenzjalment, maqsum fi tliet partijiet, jiġifieri:

— it-traspożizzjoni ħażina fid-dritt nazzjonali ta' l-Artikolu 4(1)(g) u (h) kif ukoll 3 (b) tad-Direttiva 69/335 permezz ta' liġi nazzjonali li tistabbilixxi l-intaxxar, bħala taxxa kapitali, tat-trasferimenti intrakomunitarji ta' l-uffiċċju rreġistrat jew iċ-ċentru effettiv ta' amministrazzjoni, kemm-il darba l-kumpannija kkonċernata ma tkunx suġġetta għat-taxxa kapitali fl-Istat Membru minn fejn toriġina (aktar 'il quddiem il-"liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni");

— it-traspożizzjoni ħażina fid-dritt nazzjonali ta' l-Artikoli 1 u 3 tad-Direttiva 69/335 permezz ta' liġi nazzjonali li teżenta mit-tassazzjoni bħala taxxa kapitali lill-kooperativi agrikoli u t-tipi kollha ta' assoċjazzjonijiet u ta' konsorzji fformati minnhom (aktar 'il quddiem l-"eżenzjoni tal-kooperativi agrikoli in kwistjoni"), u

— it-traspożizzjoni ħażina fid-dritt nazzjonali ta' l-Artikoli 1 u 3 tad-Direttiva 69/335 permezz ta' liġi nazzjonali li teżenta mit-tassazzjoni bħala taxxa kapitali l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip (aktar 'il quddiem l-"eżenzjoni tal-kumpanniji marittimi in kwistjoni").

Fuq l-ewwel parti ta' l-ilment, dwar il-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni

L-argumenti tal-partijiet

21 Il-Kummissjoni ssostni li l-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni, li tiddisponi li taxxa kapitali għandha tiġi imposta fuq it-trasferimenti intrakomunitarji ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni, kemm-il darba l-kumpannija kkonċernata ma tkunx suġġetta għal din l-istess taxxa fl-Istat Membru ta' oriġini, tikkostitwixxi traspożizzjoni ħażina ta' l-Artikolu 4(1)(g) u (h) kif ukoll (3)(b) tad-Direttiva 69/335.

22 Din il-liġi tippermetti, b'mod kuntrarju għal dak stabbilit mid-Direttiva msemmija, li jiġu ntaxxati trasferimenti ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministarazzjoni ta' kumpanniji li, fl-Istat Membru ta' oriġini, huma kkunsidrati, għall-ħlas tat-taxxa kapitali, bħala "kumpanniji kapitali".

23 Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika Ellenika tgħid li l-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni ma tagħmilx referenza għat-"tassazzjoni effettiva" tal-kumpanniji kapitali fl-Istat Membru ta' oriġini, iżda għall-"assoġġettar" tagħhom f'dan l-Istat.

24 Għalkemm l-Istat imsemmi jammetti li din id-distinzjoni saret biss b'mod ċar f'dan l-istadju u setgħet wasslet għal ċertu konfużjoni, madankollu dan iqis li l-kriterju ta' "assoġġettar" jaqbel ma' dak ta' "kumpannija kapitali" previst mid-Direttiva 69/335 u għaldaqstant jikkostitwixxi traspożizzjoni korretta ta' l-Artikoli 4(1)(g) u (h) u (3)(b) ta' l-istess Direttiva.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

25 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li, skond l-ewwel subparagrafu ta' l-Artikolu 10 KE, l-Istati Membri għandhom jieħdu l-miżuri xierqa ġenerali jew speċjali biex jassiguraw it-twettiq ta' l-obbligi li jirriżultaw mit-Trattat jew mill-atti ta' l-istituzzjonijiet tal-Komunità. Fost dawn l-atti hemm id-Direttivi li, b'mod konformi mat-tielet subparagrafu ta' l-Artikolu 249 KE, jorbtu lil kull Stat Membru destinatarju f'dak li għandu x'jaqsam mar-riżultat li jrid jinkiseb. Dan l-obbligu jimplika li għandhom jittieħdu, fil-kuntest ta' l-ordinament ġuridiku nazzjonali, il-miżuri kollha neċessarji bil-għan li jiġi assigurat l-effett sħiħ tad-Direttiva, b'mod konformi ma' l-għan imfittex minnha (ara, b'mod partikolari, is-sentenza tas-17 ta' Ġunju 1999, Il-Kummissjoni vs L-Italja, C-336/97, Ġabra p. I-3771, punt 19, u ta' l-10 ta' Marzu 2005, Il-Kummissjoni vs Il-Ġermanja, C-531/03, li għadha ma ġietx ippubblikata fil-Ġabra, punt 16).

26 Mill-Artikolu 4(1)(g) u (h) tad-Direttiva 69/335 jirriżulta li huma suġġetti għat-taxxa kapitali t-trasferimenti, minn Stat Membru lejn Stat Membru ieħor, ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni tal-kumpanniji, assoċjaz-

zjonijiet jew persuni ġuridiċi li huma kkunsidrati fl-Istat Membru ta' l-aħħar, għall-iskopijiet ta' l-impożizzjoni tat-taxxa kapitali, bħala kumpannija kapitali, imma li mhumiex hekk ikkunsidrati fl-Istat Membru l-ieħor

27 Għaldaqstant, id-dispożizzjonijiet imsemmija ma jipprevedu l-ebda taxxa kapitali għat-trasferimenti ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni tal-kumpanniji, ditti, assoċjazzjonijiet jew persuni ġuridiċi li huma kkunsidrati, għall-iskopijiet ta' l-impożizzjoni tat-taxxa kapitali, bħala "kumpannija kapitali" f'kull wieħed miż-żewġ Stati Membri kkonċernati.

28 L-Artikolu 4(3)(b) tad-Direttiva 69/335 jgħid li dawn it-trasferimenti lanqas ma jistgħu jiġu ssuġġettati għat-taxxa kapitali skond il-paragrafu (1)(a) ta' l-istess Artikolu 4.

29 Kif jammetti l-Gvern Elleniku stess, il-kriterju ta' l-"assoġġettar" użat mil-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni jista' jinvolvi impożizzjoni ta' dazju kapitali fil-Greċja, anki jekk il-kumpannija kkonċernata titqies ukoll li hija "kumpannija kapitali" fl-Istat Membru ta' oriġini. B'mod partikolari, dan huwa l-każ meta dan l-aħħar Stat jeżenta l-operazzjonijiet kollha taħt l-Artikolu 7(2) tad-Direttiva 69/335 jew meta japplika rata ta' taxxa ta' żero.

30 Għaldaqstant, il-kriterju ta' l-"assoġġettar" użat mil-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni ma jikkorrispondix għall-kriterju tal-"kumpannija kapitali" stabbilit fl-Artikoli 4(1)(g) u (h) kif ukoll (3)(b) tad-Direttiva 69/335. Għall-kuntrarju, dan jippermetti li jiġi impost dazju kapitali f'każijiet fejn id-Direttiva 69/335 ma tipprevedix hekk.

31 Għaldaqstant, peress li d-Direttiva 69/335 tarmonizza b'mod eżawrjenti l-każijiet li fihom l-Istati Membri jistgħu jimponu dazju kapitali, il-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni għandha tkun ikkunsidrata bħala traspożizzjoni ħażina tad-dispożizzjonijiet imsemmija ta' l-Artikolu 4 ta' din id-Direttiva.

32 Din il-konstatazzjoni ma tistax tiġi invalidata mill-argument tar-Renju ta' Spanja li l-kriterju ta' l-"assoġġettar" huwa neċessarju għall-ġlieda kontra l-evażjoni fiskali. Fil-fatt, safejn id-Direttiva 69/335 tarmonizza b'mod eżawrjenti l-każijiet li fihom l-Istati Membri jistgħu jimponu dazju kapitali u din id-Direttiva m'għandhiex dispożizzjoni espressa li tawtorizza lill-Istati Membri jieħdu miżuri ġenerali biex jiġġieldu kontra l-evażjoni fiskali, l-Istati Membri jistgħu jipprevjenu l-applikazzjoni tad-dritt Komunitarju biss f'ċirkustanzi partikolari li jikkostitwixxu prattika abbużiva jew qarrieqa. Fil-fatt, l-applikazzjoni tal-leġiżlazzjoni Komunitarja ma tistax tiġi estiża biex tkopri l-prattiċi abbużivi ta' operaturi ekonomiċi, jiġifieri t-tranżazzjonijiet li mhumiex imwettqa fil-kuntest ta' tranżazzjonijiet kummerċjali normali, iżda biss bl-iskop li jinkiseb benefiċċju b'mod abużiv mill-vantaġġi previsti mid-dritt Komunitarju (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari s-sentenza tal-21 ta' Frar 2006, Halifax *et.*, C-255/02, Ġabra p. I-1609, punt 69 u l-ġurisprudenza ċċitata). F'dan il-każ, minn naħa waħda, il-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni ma tillimitax ruħha biex tiġġieled kontra abbuż f'każ partikolari. Min-naħa l-oħra, l-eżerċizzju ta' dritt maħluq mid-dritt Komunitarju, bħalma huwa l-istabbiliment ta' kumpannija fi Stat Membru ieħor jew it-trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministarzzjoni ta' din, ma jistax, minnu nnifsu, jiġġustifika suspett ta' abbuż.

33 Barra minn hekk, safejn ir-Repubblika Ellenika tammetti li d-distinzjoni bejn "tassazzjoni effettiva" u "assoġġettar" ma saritx b'mod ċar mil-liġi fuq it-trasferiment in kwistjoni u jista' jkun li wasslet għal ċerta konfużjoni, għandu jingħad ukoll li, f'kull każ, liġi bħal din ma tissodisfax l-eżiġenzi stabbiliti mill-ġurisprudenza dwar it-traspożizzjoni tad-Direttivi. Fil-fatt, skond din il-ġurisprudenza, huwa partikolarment importanti, sabiex jiġu sodisfatti l-eżiġenzi ta' ċertezza legali, li l-individwi jibbenifikaw minn sitwazzjoni ġuridika ċara u preċiża, li tippermettilhom jagħrfu d-

drittijiet kollha tagħhom u li jagħmlu użu minnhom, jekk jagħti l-każ, quddiem il-qrati nazzjonali (ara, f'dan is-sens, b'mod partikolari s-sentenzi tad-19 ta' Settembru 1996, Il-Kummissjoni vs Il-Greċja, C-236/95, Ġabra p. I-4459, punt 13, u ta' l-14 ta' Marzu 2006, Il-Kummissjoni vs Franza, C-177/04, Ġabra p. I-2461, punt 48). L-imsemmija leġiżlazzjoni ma tistax tiġi kkunsidrata bħala li tistabbilixxi tali sitwazzjoni ġuridika ċara u preċiża.

34 F'dawn iċ-ċirkustanzi, l-ewwel parti ta' l-ilment invokat mill-Kummissjoni in sostenn tar-rikors tagħha huwa fondat.

Fuq it-tieni parti ta' l-ilment, dwar l-eżenzjoni tal-kooperativi agrikoli in kwistjoni

L-argumenti tal-partijiet

35 Il-Kummissjoni ssostni li l-kooperativi agrikoli mhumiex kategorija ta' kumpanniji speċifika li fil-konfront tagħhom id-Direttiva 69/335 tipprovdi trattament partikolari u li, konsegwentement, l-eżenzjoni tagħhom tikkostitwixxi traspożizzjoni ħażina ta' l-Artikoli 1 u 3 ta' din id-Direttiva.

36 Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika Ellenika ssostni li, fid-dawl tad-distinzjoni magħmula, fid-dritt Grieg, bejn erba' kategoriji differenti ta' kooperativi, jiġifieri l-kooperativi agrikoli, ċivili, liberali u obbligatorji, b'hekk l-ewwel tip jikkostitwixxu kategorija ta' kumpanniji distinta, li l-eżenzjoni tagħha mit-taxxa kapitali hija awtorizzata skond l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335.

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

37 L-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335 jistabbilixxi li l-Istati Membri għandhom jimponu dazju kapitali fuq il-kontribuzzjonijiet lil kumpanniji kapitali.

38 Sabiex jippreċiża x'għandu jinftiehem b'"kumpanniji kapitali" skond id-Direttiva 69/335, l-Artikolu 3(1)(a) tagħha jirreferi għal ċerti kategoriji ta' kumpanniji tad-dritt nazzjonali ta' l-Istati Membri, fost liema jidhru, fid-dritt Grieg, il-Ανώνυμος Εταιρία (soċjetajiet anonimi), il-Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (soċjetajiet in akkomandita) u l-Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (kumpanniji ta' responsabbiltà limitata).

39 L-Artikolu 3(1)(b) ta' l-imsemmija Direttiva jsemmi l-kumpanniji, id-ditti, l-assoċjazzjonijiet jew il-persuni ġuridiċi li l-ishma li jirrappreżentaw il-kapital jew l-assi tagħhom ikunu jistgħu jiġu nnegozjati fil-borża u l-paragrafu (1)(ċ) ta' l-istess artikolu jirreferi għal kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika li topera għal profitt, li l-membri tagħha jkoolhom id-dritt li jiddisponu mill-ishma tagħhom lil partijiet terzi mingħajr awtorizzazzjoni minn qabel u jkunu responsabbli biss għad-djun tal-kumpannija, id-ditta, l-assoċjazzjoni jew il-persuna ġuridika sal-limitu ta' l-ishma tagħhom.

40 Barra minn hekk, bħala regola, l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 jqis li hija kumpannija kapitali, kull kumpannija, ditta, assoċjazzjoni jew persuna ġuridika oħra li topera għal profitt.

41 F'dan il-każ, għandu jingħad li l-kooperativi agrikoli in kwistjoni ma jaqgħux taħt il-kamp ta' applikazzjoni ta' l-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335. Fil-fatt, mill-

inkartament jirriżulta li, minn naħa, l-ishma ta' kooperativa agrikola ma jistgħux jiġu nnegozjati fil-borża. Min-naħa l-oħra, il-membri ta' kooperativa bħal din ma jistgħux jiddisponu mill-ishma tagħhom ħlief wara d-deċiżjoni tal-bord tad-diretturi u bil-kundizzjoni li l-istatuti jawtorizzaw dan it-trasferiment, li jista' jsir biss favur il-membri l-oħra ta' din il-kooperativa.

42 Madankollu, kif qalet l-Avukat Ġenerali fil-punt 60 tal-konklużjonijiet tagħha, il-kooperativi agrikoli in kwistjoni jeżerċitaw attività ekonomika li, mingħajr ma għandha l-iskop speċifiku li tagħmel profitti finanzjarji, hija madankollu mistennija li tkabbar l-iżvilupp ekonomiku u soċjali tal-membri tal-kooperattivi. B'hekk, dawn il-kooperativi joperaw għal profitt u għandhom jitqiesu bħala kumpanniji kapitali skond l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335.

43 Din l-interpretazzjoni hija msaħħa mill-għan ta' din l-aħħar dispożizzjoni, li huwa li jiġi evitat li l-għażla ta' ċertu forma ġuridika jista' jkollha bħala konsegwenza t-trattament fiskali differenti minn operazzjonijiet li, minn perspettiva ekonomika, huma ekwivalenti. L-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 huwa intiż li japplika, għall-finijiet ta' l-impożizzjoni tat-taxxa kapitali, fil-konfront tal-kumpanniji, id-ditti, l-assoċjazzjonijiet jew il-persuni ġuridiċi li, għalkemm ikollhom l-istess funzjoni ekonomika bħall-kumpanniji kapitali proprji, jiġifieri t-tfittxija ta' profitt permezz tat-tqegħid in komun tal-kapital f'patrimonju separat, ma jissodisfawx il-kriterji tal-kunċett ta' "kumpannija kapitali" kif iddefinit fil-paragrafu (1) ta' l-istess artikolu (ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-12 ta' Novembru 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Ġabra p. 4453, punti 10 u 11).

44 Madankollu, l-Artikolu 3(2) tad-Direttiva 69/335 iħalli f'idejn l-Istati Membri l-fakultà li jillimitaw il-portata ta' l-assimilazzjoni stabbilita f'dan l-Artikolu billi jippermettilhom jeżentaw mill-impożizzjoni tat-taxxa kapitali ċerti kategoriji ta' kumpanniji kapitali assimilati (ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tal-15 ta' Lulju 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Ġabra p. 2771, punt 3, u Amro Aandelen Fonds, iċċitata aktar 'il fuq, punt 12).

45 Kif qalet l-Avukat Ġenerali fil-punti 64 sa 67 tal-konklużjonijiet tagħha, din id-deroga għandha tinftiehem bħala li tirreferi għal tipi ta' kumpanniji u mhux sempliċement għal kumpanniji individwali jew għal kumpanniji li joperaw f'settur ekonomiku partikolari.

46 F'dan il-każ, mill-inkartament jirriżulta li l-kooperativi agrikoli in kwistjoni effettivament jikkostitwixxu tip awtonomu ta' kumpanniji fid-dritt Grieg. Fil-fatt, dan jagħmel distinzjoni bejn erba' kategoriji differenti ta' kooperativi, jiġifieri l-kooperativi agrikoli, ċivili, liberali u obbligatorji. Il-kooperativi agrikoli, kif qalet l-Avukat Ġenerali fil-punti 68 u 69 tal-konklużjonijiet tagħha, huma suġġetti għal sistema regolatorja awtonoma li fiha regoli speċifiċi li jirrigwardaw l-istruttura, il-formazzjoni u l-organizzazzjoni tagħhom. B'hekk, dawn mhumiex biss kooperattivi li joperaw f'settur ekonomiku partikolari.

47 Għaldaqstant, ir-Repubblika Ellenika kellha d-dritt teżenta mit-taxxa kapitali, kif fil-fatt għamlet fl-Artikolu 22(1)(a) tal-liġi Nru. 1676/86, lill-kooperativi agrikoli kif ukoll lill-assoċjazzjonijiet u l-konsorzji fformati minnhom.

48 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tieni parti ta' l-ilment invokat mill-Kummissjoni in sostenn tar-rikors tagħha għandu jiġi miċħud bħala infondat.

Fuq it-tielet parti ta' l-ilment, dwar l-eżenzjoni tal-kumpanniji marittimi in kwistjoni

L-argumenti tal-partijiet

49 Il-Kummissjoni ssostni li, peress li l-eżenzjonijiet stabbiliti fl-Artikoli 3(2), (7), (8) u (9) tad-Direttiva 69/335 ma japplikawx għall-kumpanniji marittimi, il-fatt li dawn

ġew eżentati mit-taxxa kapitali jikkostitwixxi traspożizzjoni ħażina ta' l-Artikoli 1 u 3 tad-Direttiva 69/335.

50 Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika Ellenika ssostni li, fin-nuqqas ta' deċiżjoni espressa tal-Kunsill ta' l-Unjoni Ewropea meħuda skond l-Artikolu 80(2) KE, id-Direttiva 69/335 ma tapplikax għall-kumpanniji kapitali tas-settur marittimu.

51 Barra minn hekk, l-eżenzjoni mit-taxxa kapitali li jibbenefikaw minnha l-kumpanniji marittimi hija neċessarja sabiex issaħħaħ settur ċentrali u hija wkoll, minħabba f'hekk, imħeġġa mill-Komunikazzjoni tal-Kummissjoni C(2004) 43 — Linji Gwida Komunitarji dwar l-għajnuna mogħtija mill-Istat għat-trasport marittimu (ĠU 2004, C 13, p. 3).

Il-kunsiderazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja

52 Preliminarjament, għandu jiġi mfakkar li t-tieni paragrafu ta' l-Artikolu 80 KE, minflok ma jeskludi l-applikazzjoni tat-trattat għat-trasport marittimu, jistabbilixxi biss li d-dispożizzjonijiet speċifiċi tiegħu relattivi għall-politika komuni tat-trasport, li tidher fit-Tielet Parti tat-Titolu V ta' dan l-istess Trattat, ma japplikawx awtomatikament għal dan is-settur ta' attività. Għaldaqstant, għalkemm, skond id-dispożizzjoni msemmija, it-trasport marittimu huwa, kemm-il darba l-Kunsill ma ddeċidiex mod ieħor, esklużmir-regoli ta' l-imsemmi Titolu V, dawn jibqgħu, bħal fil-każ tal-mezzi l-oħra ta' trasport, suġġetti għar-regoli ġenerali tat-Trattat. Isegwi minn dan kollu li l-applikazzjoni tad-Direttiva 69/335 għas-settur tat-trasporti marittimi tikkostitwixxi obbligu għall-Istati Membri, u mhux fakultà (ara s-sentenza ta' l-4 ta' April 1974, Il-Kummissjoni vs Franza, 167/73, Ġabra p. 359, punti 30 sa 33). B'hekk, kuntrarjament għal dak li ssostni r-Repubblika Ellenika, id-Direttiva 69/335 tapplika wkoll għall-kumpanniji kapitali tas-settur marittimu.

53 Kif diġà ntqal fil-punti 37 sa 39 ta' din is-sentenza, l-Artikolu 1 tad-Direttiva 69/335 jipprovdi li l-Istati Membri għandhom jimponu dazju kapitali fuq il-kontribuzzjonijiet lil kumpanniji kapitali.

54 Sabiex jiċċara x'għandu jinftiehem b'"kumpanniji kapitali" skond id-Direttiva, l-Artikolu 3(1) tagħha, minn naħa, jirreferi għall-Ανώνυμος Εταιρία (soċjetajiet anonimi), għall-Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (soċjetajiet in akkomandita) u għall-Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (kumpanniji ta' responsabbiltà limitata) u, min-naħa l-oħra, jirreferi għall-karattru negozjabbli fil-borża ta' l-ishma [Artikolu 3 (1)(b)], u għat-trasferiment liberu tagħhom meta jirrappreżentaw ir-responsabbiltà ta' l-azzjonista [Artikolu 3(1)(ċ)] (ara, f'dan is-sens, is-sentenza Amro Aandelen Fonds, iċċitata aktar 'il fuq, punt 8).

55 F'dan il-każ, ir-Repubblika Ellenika ma tikkontestax li l-eżenzjoni tal-kumpanniji marittimi in kwistjoni tirrigwarda, fost oħrajn, kumpanniji kapitali msemmija fl-Artikolu 3(1) tad-Direttiva 69/335.

56 Għaldaqstant, il-kontribuzzjonijiet lil dawn il-kumpanniji għandhom, bħala regola, jkunu suġġetti għat-taxxa kapitali.

57 Madankollu, id-Direttiva 69/335 tipprovdi, fl-Artikoli 8 u 9 tagħha, il-possibbiltà li ċerti kategoriji ta' kumpanniji kapitali jiġu eżentati.

58 Għaldaqstant, skond l-imsemmi Artikolu 8, l-Istati Membri jistgħu jeżentaw il-kontribuzzjonijiet li jirrigwardaw lill-kumpanniji kapitali li jipprovdu servizzi ta' utilità pubblika fil-każ fejn l-Istat jew awtoritajiet lokali oħrajn għandhom mill-anqas

nofs il-kapital tal-kumpannija kif ukoll lill-kumpanniji kapitali li għandhom skopijiet unikament u direttament ta' għanijiet kulturali, karitatevoli, ta' assistenza jew edukattivi.

59 Fir-rigward ta' l-imsemmi Artikolu 9, dan jistabbilixxi li l-Istati Membri jistgħu, wara notifika lill-Kummissjoni fi żmien xieraq, jeżentaw ċerti kategoriji ta' kumpanniji kapitali għal raġunijiet ta' imparzjalità fl-intaxxar jew għal kunsiderazzjonijiet soċjali, jew sabiex jaffrontaw sitwazzjonijiet partikolari.

60 Kif qalet l-Avukat Ġenerali fil-punt 74 tal-konklużjonijiet tagħha, il-kundizzjonijiet imposti mill-Artikoli 8 u 9 tad-Direttiva 69/335 għall-għoti ta' eżenzjoni mit-taxxa kapitali mhumiex sodisfatti f'dan il-każ. Minn naħa, għalkemm huwa possibbli li waħda jew oħra mill-kumpanniji marittimi effettivament tipprovdi servizzi ta' utilità pubblika u mill-anqas 50 % ta' l-ishma tagħha jkunu miżmuma mill-Istat jew minn awtoritajiet lokali oħra, skond il-każ imsemmi fl-Artikolu 8, dan ma jbiddilx il-fatt li ma jeżisti xejn fl-inkartament li juri li dan huwa l-każ tal-kumpanniji marittimi kollha koperti mil-liġi nazzjonali in kwistjoni. Min-naħa l-oħra, ir-Repubblika Ellenika ma rrispettatx il-proċedura tan-notifika stabbilita fl-imsemmi Artikolu 9.

61 Għaldaqstant, peress li d-Direttiva 69/335 ma tipprevedi l-ebda possibbiltà ta' eżenzjoni oħra ta' kategorija ta' "kumpanniji kapitali" skond l-Artikolu 3(1) tagħha, ir-Repubblika Ellenika ma kellhiex dritt teżenta mit-taxxa kapitali, kif fil-fatt għamlet fl-Artikolu 22(1)(b) tal-liġi Nru 1676/86, lill-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip.

62 Din il-konstatazzjoni ma tistax tiġi affettwata mill-argument invokat bħala difiża mir-Repubblika Ellenika li l-eżenzjoni tat-taxxa kapitali li jibbenifikaw minnha l-kumpanniji marittimi hija neċessarja sabiex jissaħħaħ settur ċentrali u hija wkoll,

għal din ir-raġuni, imħeġġa mill-Komunikazzjoni C(2004) 43 tal-Kummissjoni. Fil-fatt, in-nuqqas ta' kompatibbiltà ta' l-eżenzjoni tal-kumpanniji marittimi mad-dispożizzjonijiet tad-Direttiva 69/335 ma jistax jiġi rrimedjat mill-eventwali kompatibbiltà ta' tali eżenzjoni ma' miżuri Komunitarji adottati f'setturi oħra, bħal dak ta' l-għajnuna mogħtija mill-Istat.

63 F'dawn iċ-ċirkustanzi, it-tielet parti ta' l-ilment invokat mill-Kummissjoni in sostenn tar-rikors tagħha huwa fondat.

64 Konsegwentement, għandu jingħad li, permezz tal-liġi relattiva għall-impożizzjoni ta' dazju kapitali fil-każ ta' trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni ta' kumpannija, kif ukoll għall-eżenzjoni minn din it-taxxa ta' l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip, ir-Repubblika Ellenika naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond id-Direttiva 69/335.

Fuq l-effetti tas-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fiż-żmien

65 Kemm ir-Repubblika Ellenika kif ukoll ir-Renju ta' Spanja jitolbu li, fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja ssib li jeżisti n-nuqqas allegat, l-effetti tas-sentenza jkunu, b'mod eċċezzjonali, limitati fiż-żmien.

66 Skond l-imsemmija Stati Membri, it-talbiet għal rimborż tat-taxxa li din is-sentenza tista' twassal għalihom jistgħu jinvolvu ħsara ekonomika gravi għar-Repubblika Ellenika.

67 F'dan ir-rigward, anki kieku kellu jitqies li s-sentenzi mogħtija fir-rigward ta' l-Artikolu 226 KE għandhom l-istess effetti bħal dawk mogħtija fir-rigward ta' l-Artikolu 234 KE u li, b'hekk, kunsiderazzjonijiet ta' ċertezza legali jistgħu jagħmlu neċessarja l-limitazzjoni ta' l-effetti tagħhom fiż-żmien (ara s-sentenza tat-12 ta' Settembru 2000, Il-Kummissjoni vs Ir-Renju Unit, C-359/97, Ġabra p. I-6355, punt 92), peress li l-kundizzjonijiet stabbiliti mill-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja fil-kuntest ta' l-Artikolu 234 KE huma sodisfatti (ara, b'mod partikolari, is-sentenza ta' l-10 ta' Jannar 2006, Skov u Bilka, C-402/03, Ġabra p. I-199, punt 51), ikun biżżejjed li jingħad li, f'dan il-każ, ir-Repubblika Ellenika m'għandha l-ebda bażi biex tgħid li jeżisti riskju ta' konsegwenzi ekonomiċi gravi fis-sens ta' l-imsemmija ġurisprudenza.

68 Fil-fatt, kif tgħid l-Avukat Ġenerali fil-punt 86 tal-konklużjonijiet tagħha, ir-Repubblika Ellenika ma invokat l-ebda argument li huwa kapaċi jistabbilixxi dan ir-riskju ta' konsegwenzi ekonomiċi gravi. Din sempliċement għamlet tagħha l-argumenti żviluppati fin-nota ta' l-intervent tar-Renju ta' Spanja. Issa, dan ta' l-aħħar limita ruħu biex isemmi b'mod ġenerali l-ħsarat ekonomiċi gravi li jistgħu jirriżultaw għall-Istat Membru kkonċernat jekk is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja ssib li jeżisti n-nuqqas allegat.

Fuq l-ispejjeż

69 Skond l-Artikolu 69(2) tar-Regoli tal-Proċedura, il-parti li titlef il-kawża għandha tbati l-ispejjeż, jekk dawn ikunu ġew mitluba. Peress li r-Repubblika Ellenika tilfet il-parti l-kbira tal-kawża, din għandha tiġi ordnata tbati l-ispejjeż kif mitlub mill-Kummissjoni.

Għal dawn il-motivi, Il-Qorti tal-Ġustizzja (L-Ewwel Awla) taqta' u tiddeċiedi:

1) **Bil-liġi tagħha dwar l-impożizzjoni ta' dazju kapitali fil-każ ta' trasferiment ta' l-uffiċċju rreġistrat jew taċ-ċentru effettiv ta' l-amministrazzjoni ta' kumpannija, kif ukoll l-eżenzjoni minn din it-taxxa ta' l-impriżi ta' l-armaturi, il-konsorzji marittimi u l-kumpanniji tal-bastimenti ta' kull tip, ir-Repubblika Ellenika naqset milli twettaq l-obbligi tagħha skond id-Direttiva tal-Kunsill 69/335/KEE, tas-17 ta' Lulju 1969, dwar taxxi indiretti fuq il-ġbir tal-kapital, kif emendata bid-Direttiva tal-Kunsill 85/303/KEE ta' l-10 ta' Ġunju 1985.**

2) **Il-bqija tar-rikors huwa miċħud.**

3) **Ir-Repubblika Ellenika hija kkundannata tbati l-ispejjeż.**

Firem