WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 7 czerwca 2007 r. *

W sprawie C-178/05

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 18 kwietnia 2005 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Greckiej, reprezentowanej przez S. Chalę oraz M. Tassopoulou, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: grecki.

popieranej przez

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

interwenient,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 15 lutego 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wystąpiła do Trybunału o stwierdzenie, że Republika Grecka przyjmując uregulowanie dotyczące poboru podatku kapitałowego

w przypadku przeniesienia siedziby statutowej lub przeniesienia rzeczywistego centrum zarządzania spółki, jak również zwolnienia od tego podatku wszystkich spółdzielni rolniczych oraz wszelkiego rodzaju ich stowarzyszeń i konsorcjów, jak również współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi wszelkiego rodzaju, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r. (Dz.U. L 156, str. 23, zwanej dalej „dyrektywą 69/335").

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Zgodnie z motywem pierwszym i drugim dyrektywa 69/335 zmierza do wspierania swobodnego przepływu kapitału, swobody podstawowej niezbędnej do utworzenia rynku wewnętrznego. W tym celu dyrektywa zmierza do usunięcia przeszkód fiskalnych w dziedzinie gromadzenia kapitału, w tym w szczególności w odniesieniu do wkładów kapitałowych wnoszonych do spółek, a mianowicie wkładów wnoszonych do spółek kapitałowych przez wspólników lub akcjonariuszy.

3 W tym celu w art. 1–9 dyrektywy 69/335 przewidziano pobieranie ujednoliconego podatku od wkładów kapitałowych do spółek (zwanego dalej „podatkiem kapitałowym").

4 Zgodnie z motywem szóstym tej dyrektywy podatek ten pobierany jest jednokrotnie we Wspólnocie Europejskiej i powinien mieć taką samą wysokość we wszystkich państwach członkowskich.

5 Artykuł 1 tej dyrektywy stanowi, że „Państwa członkowskie naliczają [pobierają] podatek od wkładu kapitałowego do spółek kapitałowych […]”.

6 Artykuł 3 ust. 1 i 2 dyrektywy 69/335 definiuje „spółki kapitałowe”, o których mowa w dyrektywie, w następujący sposób:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy »spółki kapitałowe« to:

a) spółki prawa […] greckiego […]:

— […] Ανώνυμος Εταιρία [spółki akcyjne] […];

— […] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [spółki komandytowo-akcyjne] […];

— […] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [spółki z ograniczoną odpowiedzialnością];

[…]

b) każda spółka, stowarzyszenie lub osoba prawna, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie;

c) każda spółka, stowarzyszenie lub osoba prawna prowadzące działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbycia swoich udziałów osobom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów.

2. Do celów stosowania niniejszej dyrektywy, wszelkie inne spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne prowadzące działalność skierowaną na zysk uważa się za spółki kapitałowe. Jednak państwa członkowskie mają prawo, do celów naliczenia [poboru] podatku kapitałowego, nie uważać ich za takie spółki".

7 Artykuł 4 dyrektywy 69/335 określa wykaz czynności, od których państwa członkowskie mogą lub powinny, zależnie od danego przypadku, pobrać podatek kapitałowy.

8 Tak więc, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie opodatkowują podatkiem kapitałowym:

„a) utworzenie spółki kapitałowej;

[…]

g) przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania [poboru] podatku kapitałowego jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana;

h) przeniesienie z państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego statutowej siedziby spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim, i która, do celów naliczania [poboru] podatku kapitałowego, jest uważana w tym drugim państwie członkowskim za spółkę kapitałową, natomiast w tym innym państwie członkowskim nie jest za taką uważana".

9 W art. 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 wskazano, że „utworzenie" spółki kapitałowej, w rozumieniu ust. 1 lit. a) nie obejmuje „przeniesienia z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego rzeczywistego centrum zarządzania spółki lub statutowej siedziby spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej, która, do celów naliczania [poboru] podatku kapitałowego jest uważana w obu państwach członkowskich za spółkę kapitałową".

10 Zgodnie z art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 „państwa członkowskie mogą zwolnić z podatku kapitałowego wszystkie operacje inne niż określone w ust. 1 lub naliczyć [pobrać] od nich podatek o jednolitej stawce nieprzekraczającej 1%".

11 Artykuł 8 tej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na „zwolnienie z podatku kapitałowego operacji określonych w art. 4 ust. 1 i 2, odnoszących się do:

— spółek kapitałowych, które są dostarczycielami usług publicznych, takich jak przedsiębiorstwa transportu publicznego, przedsiębiorstwa zapewniające obsługę portów, przedsiębiorstwa zaopatrujące w wodę, gaz lub elektryczność, jeżeli ich kapitał przynajmniej w połowie jest własnością państwa, władz regionalnych lub lokalnych;

— spółki kapitałowe, które zgodnie ze swoim statutem i faktycznie realizują wyłącznie i bezpośrednio cele kulturalne, dobroczynne, pomocy lub edukacyjne".

12 Artykuł 9 tej dyrektywy na następujące brzmienie:

„Niektóre rodzaje operacji lub spółek kapitałowych mogą być przedmiotem wyłączeń, obniżenia lub podwyższenia stawek, o ile przemawiają za tym względy sprawiedliwości podatkowej, względy społeczne, bądź też aby umożliwić państwu członkowskiemu właściwe postępowanie w szczególnych sytuacjach. Państwo członkowskie, które zamierza zastosować takie środki, wnosi sprawę do Komisji we właściwym czasie, zgodnie z art. [97] traktatu".

Uregulowania krajowe

13 Artykuł 17 ustawy nr 1676/86 z dnia 24 grudnia 1986 r., zawierającej określenie stawek podatku od wartości dodanej i inne przepisy (FEK A' 204), stanowi, że „opodatkowaniu podatkiem kapitałowym" podlegają zasadniczo, po pierwsze, spółki handlowe oraz konsorcja przedsiębiorców, jak również, po drugie, spółdzielnie wszelkiego rodzaju.

14 Artykuł 18 określa czynności podlegające opodatkowaniu, a ust. 2 tego artykułu wymienia wśród tych czynności:

„c) przeniesienie z [innego] państwa członkowskiego […] do Grecji rzeczywistego centrum zarządzania osoby prawnej w rozumieniu art. 17, która nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym w [innym] państwie członkowskim […];

d) przeniesienie z [innego] państwa członkowskiego […] do Grecji rzeczywistego centrum zarządzania osoby prawnej w rozumieniu art. 17, której rzeczywiste centrum zarządzania znajduje się w państwie trzecim […], i która nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym w [innym] państwie członkowskim […]".

15 Artykuł 18 ust. 4 lit. d) przewiduje, że „przeniesienie z [innego] państwa członkowskiego […] do Grecji rzeczywistego centrum zarządzania lub siedziby statutowej osoby prawnej w rozumieniu art. 17, która jest opodatkowana w [innym] państwie członkowskim […]" nie podlega opodatkowaniu, o ile nie stanowi ono gromadzenia kapitału.

16 Artykuł 22 ust. 1 ustawy nr 1676/86 zwalnia od podatku od gromadzenia kapitału:

„a) spółdzielnie rolnicze każdego szczebla oraz ich stowarzyszenia i konsorcja;

b) współwłasność statków, konsorcja żeglugi i spółki żeglugi wszelkiego rodzaju".

Stan faktyczny i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

17 Po umożliwieniu Republice Greckiej przedstawienia uwag, Komisja w dniu 22 grudnia 2004 r. skierowała do Republiki Greckiej uzasadnioną opinię, wskazując,

że niektóre aspekty systemu krajowego dotyczącego podatku od gromadzenia kapitału są niezgodne z dyrektywą 69/335. Komisja wezwała to państwo członkowskie do wykonania zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego w terminie dwóch miesięcy od notyfikowania rzeczonej uzasadnionej opinii.

18 Ponieważ odpowiedź udzielona przez rząd grecki w piśmie z dnia 28 lutego 2005 r. nie zadowoliła Komisji, zdecydowała ona o wniesieniu niniejszej skargi.

19 Na podstawie postanowienia prezesa Trybunału z dnia 19 września 2005 r. Królestwo Hiszpanii zostało dopuszczone do sprawy w charakterze interwenienta, popierającego żądania Republiki Greckiej.

W przedmiocie skargi

20 Komisja na poparcie skargi podnosi jeden zarzut, który, zasadniczo, dzieli się na trzy części, a mianowicie:

— dokonanie nieprawidłowej transpozycji do prawa krajowego art. 4 ust. 1 lit. g) i h), jak również ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 przez uregulowanie krajowe przewidujące opodatkowanie podatkiem kapitałowym wewnątrzwspólnotowego przeniesienia siedziby, o ile dana spółka nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym w państwie członkowskim pochodzenia (zwane dalej „spornym uregulowaniem dotyczącym przeniesienia siedziby”);

— dokonanie nieprawidłowej transpozycji do prawa krajowego art. 1 i 3 dyrektywy 69/335 przez uregulowanie krajowe przewidujące zwolnienie od podatku kapitałowego spółdzielni rolniczych oraz wszelkiego rodzaju ich stowarzyszeń i konsorcjów (zwane dalej „spornym zwolnieniem dotyczącym spółdzielni rolniczych"), oraz

— dokonanie nieprawidłowej transpozycji do prawa krajowego art. 1 i 3 dyrektywy 69/335 przez uregulowanie krajowe przewidujące zwolnienie od podatku kapitałowego współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi wszelkiego rodzaju (zwane dalej „spornym zwolnieniem dotyczącym spółek żeglugi").

W przedmiocie pierwszej części zarzutu, odnoszącej się do spornego uregulowania dotyczącego przeniesienia siedziby

Argumentacja stron

21 Komisja podnosi, że uregulowanie dotyczące przeniesienia siedziby, zgodnie z którym wewnątrzwspólnotowe przeniesienie siedziby na opodatkowane jest podatkiem kapitałowym, o ile dana spółka nie podlega opodatkowaniu tym podatkiem w państwie członkowskim pochodzenia, stanowi nieprawidłową transpozycję art. 4 ust. 1 lit. g) i h), jak również ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335.

22 Zdaniem Komisji uregulowanie to umożliwia, wbrew wymogom rzeczonej dyrektywy, opodatkowanie przeniesienia siedziby spółek, które w państwie członkowskim pochodzenia są uważane za „spółki kapitałowe" dla celów poboru podatku kapitałowego.

23 Republika Grecka podnosi natomiast, że sporne uregulowanie dotyczące przeniesienia siedziby nie odwołuje się do „rzeczywistego opodatkowania" spółek kapitałowych w państwie członkowskim pochodzenia, lecz do „podlegania opodatkowaniu" tych spółek w tym państwie.

24 O ile rzeczone państwo członkowskie przyznaje, że rozróżnienie to nie zostało do tej pory wyraźnie dokonane i mogło prowadzić do pewnej niejasności, to uważa ono jednak, że kryterium „podlegania opodatkowaniu" jest zgodne z kryterium „spółki kapitałowej" przewidzianym w dyrektywie 69/335 i w rezultacie stanowi prawidłową transpozycję art. 4 ust. 1 lit. g) i h), jak również ust. 3 lit. b) tej dyrektywy.

Ocena Trybunału

25 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 10 WE akapit pierwszy państwa członkowskie powinny podejmować wszelkie właściwe środki ogólne lub szczególne w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatu lub z działań instytucji Wspólnoty. Do instrumentów tych należą dyrektywy, które zgodnie z art. 249 WE akapit trzeci wiążą każde państwo członkowskie, do którego są kierowane, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty. Zobowiązanie to oznacza obowiązek podejmowania w ramach krajowego porządku prawnego wszelkich właściwych środków w celu zapewnienia pełnej skuteczności dyrektywy, zgodnie z celem do którego realizacji dyrektywa ta zmierza (zob. w szczególności wyroki z dnia 17 czerwca 1999 r. w sprawie C-336/97 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-3771, pkt 19 i z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-531/03 Komisja przeciwko Niemcom, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 16).

26 Z art. 4 ust. 1 lit. g) i h) dyrektywy 69/335 wynika, że opodatkowaniu podatkiem kapitałowym podlega przeniesienie z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego siedziby (rzeczywistej lub statutowej) spółek, stowarzyszeń

lub osób prawnych, które dla celów podatku kapitałowego są uważane za spółki kapitałowe w tym ostatnim państwie członkowskim, podczas gdy nie są one uważane za takie spółki w pierwszym państwie członkowskim.

27 Zatem rzeczone przepisy nie przewidują opodatkowania podatkiem kapitałowym przeniesienia siedziby spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych, które są uważane dla celów poboru podatku kapitałowego za „spółki kapitałowe" w każdym z tych dwóch państw członkowskich.

28 Artykuł 4 ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335 wskazuje, że takie przeniesienie nie podlega opodatkowaniu podatkiem kapitałowym na podstawie ust. 1 lit. a) tego artykułu.

29 Natomiast, jak przyznaje to również rząd grecki, kryterium „podlegania opodatkowaniu" zastosowane w spornym uregulowaniu dotyczącym przeniesienia siedziby może powodować opodatkowanie podatkiem kapitałowym w Grecji, nawet jeśli dana spółka jest uważana za „spółkę kapitałową" również w państwie członkowskim pochodzenia. Dzieje się tak w przypadku gdy to ostatnie państwo zwalnia od podatku wszystkie czynności na podstawie art. 7 ust. 2 dyrektywy 69/335 lub stosuje zerową stawkę podatkową.

30 Toteż kryterium „podlegania opodatkowaniu" zastosowane w spornym uregulowaniu dotyczącym przeniesienia siedziby nie jest zgodne z kryterium „spółki kapitałowej" przewidzianym w art. 4 ust. 1 lit. g) i h), jak również ust. 3 lit. b) dyrektywy 69/335. Przeciwnie, umożliwia ono opodatkowanie podatkiem kapitałowym w przypadkach, w których dyrektywa 69/335 nie przewiduje opodatkowania.

31 Ponieważ dyrektywa 69/335 dokonuje wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą nałożyć podatek kapitałowy, to sporne uregulowanie dotyczące przeniesienia siedziby należy uznać za nieprawidłową transpozycję wskazanych przepisów art. 4 tej dyrektywy.

32 Twierdzenia tego nie podważa powołany przez Królestwo Hiszpanii argument, iż kryterium „podlegania opodatkowaniu" jest niezbędne w walce z unikaniem opodatkowania. W istocie, o ile dyrektywa 69/335 dokonuje wyczerpującej harmonizacji przypadków, w których państwa członkowskie mogą nałożyć podatek kapitałowy i nie zawiera postanowień, które w wyraźny sposób zezwalałyby państwom członkowskim na podejmowanie ogólnych środków w celu zwalczania unikania opodatkowania, to państwa członkowskie mogą sprzeciwiać się stosowaniu prawa wspólnotowego jedynie w szczególnych okolicznościach, stanowiących praktyki o charakterze nadużyć lub oszustwa. W rzeczywistości bowiem nie można poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. Halifax sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. str. I-1609, pkt 69 i przywołane tam orzecznictwo). Natomiast, w niniejszym przypadku, po pierwsze, sporne uregulowanie dotyczące przeniesienia siedziby nie ogranicza się do zwalczania nadużyć w konkretnym wypadku, a po drugie, korzystanie z uprawnienia ustanowionego w prawie wspólnotowym, takiego jak utworzenie spółki w innym państwie członkowskim lub przeniesienie siedziby takiej spółki, nie może, samo w sobie, uzasadniać podejrzenia nadużycia.

33 Ponadto w odniesieniu do kwestii, że Republika Grecka przyznaje, iż rozróżnienie między „rzeczywistym opodatkowaniem" a „podleganiem opodatkowaniu" nie zostało wyraźnie dokonane przez sporne uregulowanie dotyczące przeniesienia siedziby i mogło prowadzić do pewnej niejasności, należy dodać, że w każdym przypadku, uregulowanie takie nie spełniałoby wymogów ustalonych w orzecznictwie dotyczącym zagadnienia transpozycji dyrektyw. Zgodnie z tym orzecznictwem bowiem, dla zapewnienia pewności prawa szczególnie ważne jest to, by

stworzyć jednostkom jasną i wyraźnie określoną sytuację prawną, pozwalającą im na zapoznanie się z pełnią ich praw oraz powołanie się na nie, w razie potrzeby, przed sądem krajowym (zob. podobnie w szczególności wyroki z dnia 19 września 1996 r. w sprawie C-236/95 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-4459, pkt 13 i z dnia 14 marca 2006 r. w sprawie C-177/04 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. str. I-2461, pkt 48). Natomiast rzeczonego uregulowania nie można uznać za uregulowanie ustanawiające jasną i wyraźnie określoną sytuację prawną.

34 W związku z powyższym pierwsza część zarzutu powołanego przez Komisję na poparcie skargi jest zasadna.

W przedmiocie drugiej części zarzutu, dotyczącej spornego zwolnienia spółdzielni rolniczych

Argumentacja stron

35 Komisja zwraca uwagę, że spółdzielnie rolnicze nie należą do kategorii spółek, w odniesieniu do których dyrektywa 69/335 przewiduje szczególne traktowanie i że w konsekwencji zwolnienie ich od podatku stanowi nieprawidłową transpozycję art. 1 i 3 tej dyrektywy.

36 Natomiast Republika Grecka utrzymuje, że mając na uwadze przewidziane w prawie greckim rozróżnienie między czterema różnymi kategoriami spółdzielni, a mianowicie spółdzielniami rolniczymi, prawa prywatnego, fakultatywnymi i obligatoryjnymi, pierwszy z tych rodzajów spółdzielni stanowi odrębną kategorię spółek, których zwolnienie od podatku kapitałowego jest dopuszczalne na podstawie art. 3 ust. 2 dyrektywy 69/335.

Ocena Trybunału

37 Artykuł 1 dyrektywy 69/335 przewiduje, że państwa członkowskie pobierają podatek kapitałowy od wkładów do spółek kapitałowych.

38 W celu uściślenia, co należy rozumieć przez „spółkę kapitałową" w rozumieniu dyrektywy 69/335 art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy odsyła do określonych kategorii spółek prawa krajowego państw członkowskich, wśród których prawo greckie przewiduje Ανώνυμος Εταιρία (spółki akcyjne), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (spółki komandytowo-akcyjne) i Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością).

39 Artykuł 3 ust. 1 lit. b) tej dyrektywy dotyczy spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych, których udziały w kapitale lub majątku mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie, a ust. 1 lit. c) tego artykułu odnosi się do spółek, stowarzyszeń lub osób prawnych wykonujących działalność skierowaną na zysk, których członkowie mają prawo zbycia swoich udziałów osobom trzecim bez uprzedniego upoważnienia oraz odpowiadają za długi spółki, stowarzyszenia lub osoby prawnej tylko do wysokości swoich udziałów.

40 Ponadto art. 3 ust. 2 dyrektywy 69/335 zrównuje, co do zasady, ze spółkami kapitałowymi wszelkie inne spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne wykonujące działalność skierowaną na zysk.

41 W niniejszym przypadku należy stwierdzić, że omawiane spółdzielnie rolnicze nie podlegają zakresowi stosowania art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335. Z akt sprawy wynika

bowiem, że, po pierwsze, udziały w spółdzielni rolniczej nie mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie, a po drugie, że członkowie takiej spółdzielni mogą zbyć należące do nich udziały jedynie po podjęciu stosownej decyzji przez radę nadzorczą oraz pod warunkiem, że statut zezwala na zbycie, które może zostać dokonane wyłącznie na rzecz innych członków takiej spółdzielni.

42 Natomiast, jak wskazała to również rzecznik generalny w pkt 60 opinii, rzeczone spółdzielnie rolnicze wykonują działalność gospodarczą, która o ile nie ma na celu osiągania zysków kapitałowych, to niemniej jednak prowadzi do wzmocnienia rozwoju gospodarczego i społecznego jej członków. Spółdzielnie te wykonują zatem działalność skierowaną na zysk i powinny zostać uznane za podmioty zrównane ze spółkami kapitałowymi na podstawie art. 3 ust. 2 dyrektywy 69/335.

43 Interpretację taką potwierdza cel tego ostatniego przepisu, który polega na zapobieganiu temu, by wybór określonej formy prawnej mógł prowadzić do odmiennego traktowania pod względem podatkowym czynności, które z gospodarczego punktu widzenia są równoważne. Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 69/335 obejmuje, do celów poboru podatku kapitałowego, spółki, stowarzyszenia lub osoby prawne, które służą takim samym celom gospodarczym jak spółki kapitałowe w pełnym tego słowa znaczeniu, a mianowicie dążeniu do osiągnięcia zysku, poprzez wspólne wnoszenie kapitału do wyodrębnionego majątku, a które nie spełniają kryteriów pojęcia „spółki kapitałowej" określonego w ust. 1 tego artykułu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 listopada 1987 r. w sprawie 112/86 Amro Aandelen Fonds, Rec. str. 4453, pkt 10 i 11).

44 Artykuł 3 ust. 2 dyrektywy 69/335 pozostawia jednakże państwom członkowskim możliwość ograniczenia zakresu przewidzianego w nim zrównania, zezwalając im na zwolnienie z poboru podatku kapitałowego niektórych kategorii podmiotów zrównanych ze spółkami kapitałowymi (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 1982 r. w sprawie 270/81 Felicitas Rickmers-Linie, Rec. str. 2771, pkt 3 i ww. wyrok w sprawie Amro Aandelen Fonds, pkt 12).

45 Jak wskazała to również rzecznik generalny w pkt 64–67 opinii, odstępstwo to powinno być rozumiane jako dotyczące rodzaju spółki, a nie jedynie jako dotyczące pojedynczych spółek lub spółek działających w takim lub innym sektorze gospodarczym.

46 W niniejszym przypadku, z akt sprawy wynika, że rzeczone spółdzielnie rolnicze w rzeczywistości stanowią odrębny rodzaj spółki w prawie greckim. Prawo to przewiduje bowiem rozróżnienie między czterema różnymi kategoriami spółdzielni, a mianowicie między spółdzielniami rolniczymi, prawa cywilnego, fakultatywnymi i obligatoryjnymi. Spółdzielnie rolnicze, jak wskazała to również rzecznik generalny w pkt 68 i 69 opinii, podlegają odrębnemu reżimowi prawnemu, zawierającemu przepisy szczególne dotyczące ich struktury, tworzenia i działalności. Zatem nie są one jedynie spółdzielniami, które działają w określonym sektorze gospodarczym.

47 Toteż Republika Grecka miała prawo zwolnić od podatku kapitałowego, jak też uczyniła to w art. 22 ust. 1 lit. a) ustawy nr 1676/86, spółdzielnie rolnicze, jak również ich stowarzyszenia i konsorcja.

48 W związku z powyższym druga część zarzutu powołanego przez Komisję na poparcie skargi podlega oddaleniu jako bezzasadna.

W przedmiocie trzeciej części zarzutu, dotyczącej spornego zwolnienia spółek żeglugi

Argumentacja stron

49 Komisja zwraca uwagę, że zwolnienia przewidziane w art. 3 ust. 2, 7, 8 i 9 dyrektywy 69/335 nie znajdują zastosowania do spółek żeglugi, a zatem zwolnienie ich

od podatku kapitałowego stanowi nieprawidłową transpozycję do prawa krajowego art. 1 i 3 dyrektywy 69/335.

50 Natomiast, Republika Grecka utrzymuje, że w braku wyraźnej decyzji Rady Unii Europejskiej, wydanej na podstawie art. 80 ust. 2 WE, dyrektywa 69/335 nie znajduje zastosowania do spółek kapitałowych sektora żeglugi morskiej.

51 Ponadto zwolnienie od podatku kapitałowego, z którego korzystają spółki żeglugi, było niezbędne w celu wzmocnienia newralgicznego sektora, a nawet z tego właśnie powodu było popierane przez komunikat Komisji C (2004) 43 Wytyczne wspólnotowe w sprawie pomocy państwa dla transportu morskiego (Dz.U. 2004, C 13, str. 3).

Ocena Trybunału

52 Na wstępie należy przypomnieć, że art. 80 ust. 2 WE, daleki od wyłączenia stosowania traktatu do transportu morskiego, przewiduje jedynie, że jego przepisy szczególne dotyczące wspólnej polityki transportowej, znajdujące się w trzeciej części tytułu V traktatu, nie znajdują pełnego zastosowania do tego rodzaju działalności. Zatem, jeśli na podstawie rzeczonego przepisu, transport morski, o ile Rada nie podejmie odmiennej decyzji, jest wyłączony z zakresu stosowania postanowień tytułu V traktatu, to podlega on, tak jak inne rodzaje transportu, postanowieniom ogólnym traktatu. W związku z tym stosowanie dyrektywy 69/335 do transportu morskiego jest dla państw członkowskich obowiązkowe, a nie fakultatywne (zob. wyrok z dnia 4 kwietnia 1974 r. w sprawie 167/73 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 359, pkt 30–33). W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje Republika Grecka, dyrektywa 69/335 znajduje zastosowanie także do spółek kapitałowych sektora żeglugi morskiej.

53 Jak wskazano już w pkt 37–39 niniejszego wyroku, art. 1 dyrektywy 69/335 przewiduje, że państwa członkowskie pobierają podatek kapitałowy od wkładów kapitałowych do spółek kapitałowych.

54 W celu uściślenia, co należy rozumieć przez „spółki kapitałowe" w rozumieniu tej dyrektywy, art. 3 ust. 1 lit. a) dyrektywy, po pierwsze, odwołuje się do pojęcia Ανώνυμος Εταιρία (spółki akcyjne), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (spółki komandytowo-akcyjne) i Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością), a po drugie, wskazuje na to, że udziały mogą być przedmiotem transakcji na giełdzie [art. 3 ust. 1 lit. b)], jak również na to, że członkowie mają prawo swobodnego zbycia udziałów, jeżeli odpowiadają oni za długi spółki tylko do wysokości swoich udziałów [art. 3 ust. 1 lit. c)] (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Amro Aandelen Fonds, pkt 8).

55 W niniejszym przypadku, Republika Grecka nie kwestionuje, że sporne zwolnienie od podatku spółek żeglugi dotyczy, między innymi, spółek kapitałowych wymienionych w art. 3 ust. 1 dyrektywy 69/335.

56 Zatem, wkłady kapitałowe do takich spółek powinny, co do zasady, podlegać opodatkowaniu podatkiem kapitałowym.

57 Jednakże dyrektywa 69/335 przewiduje, w art. 8 i 9, możliwość zwolnienia niektórych kategorii spółek kapitałowych.

58 Tak więc, zgodnie z rzeczonym art. 8, państwa członkowskie mogą zwolnić wkłady kapitałowe do spółek kapitałowych, które są dostarczycielami usług publicznych, jeżeli ich kapitał przynajmniej w połowie jest własnością państwa, władz regionalnych

lub lokalnych, jak również spółki kapitałowe, które realizują wyłącznie i bezpośrednio cele kulturalne, dobroczynne, pomocy lub edukacyjne.

59 Artykuł 9 przewiduje natomiast, że państwa członkowskie mogą, po powiadomieniu Komisji we właściwym czasie, zwolnić od podatku niektóre kategorie spółek kapitałowych, jeśli przemawiają za tym względy sprawiedliwości podatkowej, względy społeczne, bądź też aby podjąć właściwe środki w szczególnych sytuacjach.

60 Jak wskazała to również rzecznik generalny w pkt 74 opinii, przesłanki przyznania zwolnienia od podatku kapitałowego określone w art. 8 i 9 dyrektywy 69/335 nie zostały w niniejszym przypadku spełnione. Po pierwsze, o ile możliwe jest, że taka czy inna spółka żeglugi będzie rzeczywiście świadczyła usługi publiczne, a jej kapitał przynajmniej w 50% będzie własnością państwa lub władz regionalnych, zgodnie z hipotezą normy określonej w art. 8, to niemniej jednak akta sprawy nie zawierają żadnej wskazówki, że będzie miało to miejsce w przypadku wszystkich spółek żeglugi, które są objęte spornym uregulowaniem krajowym. Po drugie, Republika Grecka nie zastosowała procedury notyfikacji przewidzianej w art. 9.

61 Ponieważ dyrektywa 69/335 nie przewiduje żadnej innej możliwości zwolnienia od podatku określonej kategorii „spółek kapitałowych" w rozumieniu art. 3 ust. 1, Republika Grecka nie była uprawniona do zwolnienia od podatku kapitałowego, jak uczyniła to w art. 22 ust. 1 lit. b) ustawy nr 1676/86, współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi wszelkiego rodzaju.

62 Twierdzenia tego nie podważa argument powołany przez Republikę Grecką, iż zwolnienie od podatku kapitałowego, z którego korzystały spółki żeglugi było niezbędne w celu wzmocnienia newralgicznego sektora, a nawet, z tego właśnie powodu, było

popierane przez komunikat Komisji C (2004) 43. W istocie bowiem niezgodności z postanowieniami dyrektywy 69/335 zwolnienia od podatku spółek żeglugi nie wyłącza ewentualna zgodność takiego zwolnienia z przepisami wspólnotowymi przyjętymi w innej dziedzinie, takiej jak dziedzina pomocy państwa.

63 W związku z powyższym trzecia część zarzutu powołanego przez Komisję na poparcie skargi jest zasadna.

64 W konsekwencji należy stwierdzić, że Republika Grecka przyjmując uregulowanie dotyczące poboru podatku w przypadku przeniesienia oraz zwolnienia od tego podatku współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi wszelkiego rodzaju, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy 69/335.

W przedmiocie skutków wyroku Trybunału w czasie

65 Zarówno Republika Grecka, jak i Królestwo Hiszpanii wniosły o ograniczenie, tytułem wyjątku, skutków wyroku w czasie, jeśli Trybunał stwierdzi zarzucane uchybienie.

66 Zdaniem rzeczonych państw członkowskich, żądania zwrotu, które mogłyby wiązać się z niniejszym wyrokiem, prowadziłyby do poważnych reperkusji gospodarczych dla Republiki Greckiej.

67 W tej kwestii, przyjmując nawet, że wyroki wydane na podstawie art. 226 WE miałyby takie same skutki jak wyroki wydane na podstawie art. 234 WE i że względy pewności prawa mogłyby uzasadniać ograniczenie ich skutków w czasie (zob. wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 92), oraz że spełnione są warunki określone przez orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 234 WE (zob. w szczególności wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r. w sprawie C-402/03 Skov i Bilka, Zb.Orz. str. I-199, pkt 51), wystarczy stwierdzić, że w niniejszym przypadku powoływanie się przez Republikę Grecką na ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych w rozumieniu przywołanego orzecznictwa jest bezzasadne.

68 W istocie, jak wskazała to również rzecznik generalny w pkt 86 opinii, Republika Grecka nie przedstawiła żadnego argumentu pozwalającego na stwierdzenie istnienia takiego ryzyka poważnych reperkusji gospodarczych. Republika Grecka poparła jedynie stanowisko przedstawione przez Królestwo Hiszpanii w uwagach interwenienta. Natomiast Królestwo Hiszpanii ograniczyło się do powołania się w sposób ogólny na konsekwencje gospodarcze, jakie mogłyby wynikać dla danego państwa członkowskiego z wyroku Trybunału stwierdzającego zarzucane uchybienie.

W przedmiocie kosztów

69 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Greckiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

1) **Przyjmując uregulowanie dotyczące poboru podatku kapitałowego w przypadku przeniesienia siedziby statutowej lub przeniesienia rzeczywistego centrum zarządzania spółki, jak również zwolnienia od tego podatku współwłasności statków, konsorcjów żeglugi i spółek żeglugi wszelkiego rodzaju, Republika Grecka uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy dyrektywy Rady 69/335/EWG z dnia 17 lipca 1969 r. dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.U. L 249, str. 25), zmienionej dyrektywą Rady 85/303/EWG z dnia 10 czerwca 1985 r.**

2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

3) **Republika Grecka zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy