ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 7. júna 2007 *

Vo veci C-178/05,

ktorej predmetom je žaloba o nesplnenie povinnosti podľa článku 226 ES, podaná 18. apríla 2005,

Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Helénskej republike, v zastúpení: S. Chala a M. Tassopoulou, splnomocnené zástupkyne, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanej,

* Jazyk konania: gréčtina.

ktorú v konaní podporuje:

Španielske kráľovstvo, v zastúpení: N. Díaz Abad, splnomocnená zástupkyňa, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

vedľajší účastník konania,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet a M. Ilešič,

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 15. februára 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Komisia Európskych spoločenstiev navrhuje, aby Súdny dvor určil, že Helénska republika si tým, že prijala právnu úpravu týkajúcu sa vyrubovania

dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, ako aj oslobodenia od tejto dane všetkých poľnohospodárskych družstiev, všetkých druhov ich zväzov alebo združení a spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a všetkých druhov námorných spoločností, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122, ďalej len „smernica 69/335“).

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

2 Ako vyplýva z prvého a druhého odôvodnenia smernice 69/335, táto smernica je zameraná na podporovanie voľného pohybu kapitálu ako slobody považovanej za rozhodujúcu pre vytvorenie vnútorného trhu. V tomto zmysle jej cieľom je odstraňovanie finančných prekážok v oblasti zvýšenia základného imania, najmä pokiaľ ide o vklady do spoločnosti, a to vklady spoločníkov alebo akcionárov do kapitálových spoločností, ktorých sú vlastníkmi.

3 Na tento účel články 1 až 9 smernice 69/335 upravujú vyrubovanie harmonizovanej dane z vkladov do kapitálových spoločnosti (ďalej len „daň z vkladu“).

4 Podľa šiesteho odôvodnenia uvedenej smernice sa táto daň z vkladu v Európskom spoločenstve vyrubuje iba raz a výška tejto dane musí byť totožná vo všetkých členských štátoch.

5 Článok 1 tejto smernice stanovuje, že „členské štáty zaťažia daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov [členské štáty zdania vklady do kapitálových spoločností daňou z vkladu — *neoficiálny preklad*]…“.

6 Článok 3 ods. 1 a 2 smernice 69/335 definuje „kapitálové spoločnosti“ takto:

„1. Na účely tejto smernice výraz kapitálový podnik [kapitálová spoločnosť — *neoficiálny preklad*] znamená:

a) spoločnosti podľa… gréckeho práva,…:

— … Ανώνυμος Εταιρία [akciové spoločnosti]…,

— … Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [komanditné spoločnosti na akcie]…,

— … Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [spoločnosti s ručením obmedzeným]…,

…

b) podnik, firmu, združenie alebo právnickú osobu, s ktorej akciami, či už kapitál alebo aktíva, môže byť obchodované na burze [akúkoľvek obchodnú spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu, ktorej podiely na základnom imaní alebo majetku spoločnosti sú obchodovateľné na burze — *neoficiálny preklad*],

c) podnik, firmu, združenie alebo právnickú osobu, prevádzkované s cieľom zisku, ktorých členovia majú právo odpredávať ich akcie tretím stranám bez predchádzajúceho oprávnenia a sú zodpovední len za dlhy podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby do rozsahu akcií [akúkoľvek obchodnú spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu vykonávajúcu svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, ktorej spoločníci majú právo previesť svoje obchodné podiely v spoločnosti bez predchádzajúceho schválenia na tretie osoby a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby iba do výšky svojho obchodného podielu — *neoficiálny preklad*].

2. … sa ľubovolný ďalší podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk budú považovať za kapitálový podnik [… sa za kapitálovú spoločnosť považuje akákoľvek iná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk — *neoficiálny preklad*]. Členský štát však bude mať právo nerešpektovať to vzhľadom na vyberanie kapitálovej dane [Členský štát je však na účely vyrubenia dane z vkladu oprávnený nepovažovať ich za kapitálové spoločnosti — *neoficiálny preklad*].“

7 Článok 4 smernice 69/335 stanovuje zoznam transakcií, na ktoré členské štáty podľa konkrétneho prípadu môžu alebo musia vyrubiť daň z vkladu.

8 Článok 4 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje, že členské štáty zdania daňou z vkladu:

„a) vytváranie kapitálového podniku [založenie kapitálovej spoločnosti — *neoficiálny preklad*];

…

g) transfer z tretej krajiny do členského štátu registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorého výkonné centrum manažmentu je v tretej krajine a ktorý sa považuje v tom členskom štáte na účely platenia kapitálovej dane za kapitálový podnik; ale nie je za taký považovaný v inom členskom štáte [premiestnenie skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu, v ktorom na účely vyrubenia dane z vkladu nie je spoločnosť považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého členského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná — *neoficiálny preklad*];

h) prenos štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné ústredné vedenie sa nachádza v tretej krajine a ktorá je v niektorom členskom štáte na účely ukladania dane zo základného imania kapitálovej spoločnosti, z členského štátu do iného členského štátu, v ktorom nie je považovaná za kapitálovú spoločnosť [premiestnenie štatutárneho sídla spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorej skutočné sídlo vedenia spoločnosti sa nachádza v tretej krajine a ktorá je na účely vyberania dane z vkladu považovaná v členskom štáte za kapitálovú spoločnosť, do tohto členského štátu z členského štátu, v ktorom za kapitálovú spoločnosť nie je považovaná — *neoficiálny preklad*].“

9 Článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 upresňuje, že „vytvorenie“ kapitálovej spoločnosti podľa odseku 1 písm. a) toho istého článku nebude zahŕňať „transfer z členského štátu na iný členský štát výkonného centra manažmentu alebo registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorá je považovaná v obidvoch členských štátoch na účely uvaľovania kapitálovej dane za kapitálový podnik [premiestnenie štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby z jedného členského štátu do druhého členského štátu, ak na účely vyrubovania dane z vkladu je spoločnosť v obidvoch týchto členských štátoch považovaná za kapitálovú spoločnosť — *neoficiálny preklad*]“.

10 Podľa článku 7 ods. 2 smernice 69/335:

„Členské štáty môžu alebo vyňať z kapitálovej dane všetky transakcie iné než tie, na ktoré sa vzťahuje odsek 1, alebo uvaľovať na nich daň pri jednoduchej sadzbe nepresahujúcej 1 % [Členské štáty môžu oslobodiť od dane z vkladu alebo zdaniť jednotnou sadzbou nepresahujúcou 1 % všetky transakcie neuvedené v odseku 1 — *neoficiálny preklad*].“

11 Článok 8 uvedenej smernice dovoľuje členským štátom „oslobodiť od dane z vkladu transakcie uvádzané v článku 4 ods. 1 a 2 vzťahujúce sa na:

— kapitálové podniky [kapitálové spoločnosti — *neoficiálny preklad*], ktoré poskytujú verejné služby ako podniky verejnej dopravy, správa prístavov alebo podniky zásobujúce vodou, plynom a elektrinou v prípade, keď štát alebo regionálne alebo lokálne úrady vlastnia prinajmenšom polovicu z podnikového kapitálu [ak štát alebo iné územné celky vlastnia aspoň polovicu základného imania spoločnosti — *neoficiálny preklad*],

— kapitálové podniky, ktoré v súlade s ich smernicami sledujú výlučne a priamo [kapitálové spoločnosti, ktoré v súlade so svojimi stanovami a praxou sledujú výlučne a bezprostredne — *neoficiálny preklad*] kultúrne, charitatívne, podporné alebo vzdelávacie ciele“.

12 Článok 9 tej istej smernice znie takto:

„Určité typy transakcií alebo kapitálových podnikov [spoločností — *neoficiálny preklad*] môžu podliehať vyňatiu, redukcii alebo zvýšeniu sadzieb s cieľom dosiahnutia spravodlivosti v zdaňovaní alebo na sociálne účely, alebo aby sa umožnilo členskému štátu zvládnuť výnimočné situácie [z dôvodu daňovej rovnosti alebo spoločenského poriadku alebo zvládnutia mimoriadnych situácií — *neoficiálny preklad*]. Členský štát, ktorý navrhuje vykonať takéto opatrenia, oznámi túto záležitosť Komisii vo vhodnom čase so zreteľom na aplikáciu článku [97] tejto zmluvy.“

Vnútroštátna právna úprava

13 Článok 17 zákona č. 1676/86 z 24. decembra 1986 o stanovovaní sadzieb dane z pridanej hodnoty a iných opatreniach (FEK A’ 204) uvádza, že „dani z tvorby a zvýšenia základného imania“ v zásade podliehajú jednak obchodné spoločnosti a profesijné združenia a jednak tiež družstvá akéhokoľvek druhu.

14 Článok 18 uvedeného zákona definuje plnenia podliehajúce dani a odsek 2 tohto článku medzi ne zaraďuje:

„c) premiestnenie skutočného sídla vedenia právnickej osoby podľa článku 17 z [iného] členského štátu… do Grécka, ak právnická osoba v [inom] členskom štáte nepodlieha dani z vkladu…;

d) premiestnenie štatutárneho sídla právnickej osoby podľa článku 17, ktorej skutočné sídlo vedenia sa nachádza v treťom štáte, z [iného] členského štátu… do Grécka…, ak v [inom] členskom štáte nie je považovaná za subjekt podliehajúci dani z vkladu…“

15 Odsek 4 písm. d) uvedeného článku 18 stanovuje, že pokiaľ nepredstavuje zvýšenie kapitálu, dani nepodlieha „premiestnenie skutočného sídla vedenia alebo štatutárneho sídla právnickej osoby v zmysle článku 17 z [iného] členského štátu… do Grécka, ak právnická osoba podlieha dani z vkladu v [inom] členskom štáte…“.

16 Článok 22 ods. 1 zákona č. 1676/86 oslobodzuje od dane z tvorby a zvýšenia základného imania:

„a) poľnohospodárske družstvá na akejkoľvek úrovni a všetky druhy ich zväzov a združení;

b) spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a všetky druhy námorných spoločností“.

Skutkový stav a konanie pred podaním žaloby

17 Po tom, čo Komisia umožnila Helénskej republike predložiť pripomienky, listom z 22. decembra 2004 jej zaslala odôvodnené stanovisko, v ktorom ju upozorňuje

na to, že niektoré aspekty vnútroštátnej právnej úpravy týkajúce sa dane z tvorby a zvýšenia základného imania sú pravdepodobne nezlučiteľné so smernicou 69/335. Komisia preto vyzvala tento členský štát, aby si splnil svoje povinnosti vyplývajúce z práva Spoločenstva v lehote dvoch mesiacov od doručenia tohto odôvodneného stanoviska.

18 Keďže odpoveď gréckych orgánov obsiahnutá v liste z 28. februára 2005 Komisiu neuspokojila, rozhodla sa podať túto žalobu.

19 Uznesením z 19. septembra 2005 predseda Súdneho dvora povolil Španielskemu kráľovstvu vstúpiť do konania ako vedľajší účastník na podporu návrhov Helénskej republiky.

O žalobe

20 Na podporu svojej žaloby Komisia uvádza jediný žalobný dôvod, ktorý možno v podstate rozdeliť do troch častí, a to:

— nesprávne prebratie článku 4 ods. 1 písm. g) a h), ako aj ods. 3 písm. b) smernice 69/335 do vnútroštátneho právneho poriadku prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá stanovuje vyrubenie dane z vkladu v prípade premiestnenia sídla v rámci Spoločenstva, ak dotknutá spoločnosť nepodlieha dani z vkladu v členskom štáte pôvodu (ďalej len „dotknutá právna úprava o premiestnení sídla“),

— nesprávne prebratie článkov 1 a 3 smernice 69/335 do vnútroštátneho právneho poriadku prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá oslobodzuje poľnohospodárske družstvá a všetky druhy ich zväzov alebo spolkov (ďalej len „dotknuté oslobodenie poľnohospodárskych družstiev od dane“) od dane z vkladu, a

— nesprávne prebratie článkov 1 a 3 smernice 69/335 do vnútroštátneho právneho poriadku prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá oslobodzuje spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a všetky druhy námorných spoločností (ďalej len „dotknuté oslobodenie námorných spoločností od dane“) od dane z vkladu.

O prvej časti žalobného dôvodu týkajúcej sa dotknutej právnej úpravy o premiestnení sídla

Argumentácia účastníkov konania

21 Komisia uvádza, že dotknutá právna úprava o premiestnení sídla, podľa ktorej premiestnenia sídla v rámci Spoločenstva sú zdaňované daňou z vkladu v prípade, ak dotknutá spoločnosť nepodlieha rovnakej dani v členskom štáte pôvodu, predstavuje nesprávne prebratie článku 4 ods. 1 písm. g) a h), ako aj článku 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335.

22 Táto právna úprava v rozpore s požiadavkami uvedenej smernice umožňuje zdaniť premiestnenia sídla spoločností, ktoré sú v členskom štáte pôvodu na účely vyrubenia dane z vkladu považované za „kapitálové spoločnosti“.

23 Helénska republika naopak tvrdí, že dotknutá právna úprava o premiestnení sídla sa nevzťahuje na „skutočné vyrubovanie dane“ obchodným spoločnostiam v členskom štáte pôvodu, ale na ich „podliehanie dani“ v tomto štáte.

24 Hoci uvedený členský štát pripúšťa, že k takémuto rozlišovaniu dosiaľ nedošlo a takéto rozlišovanie mohlo viesť k určitým nedorozumeniam, domnieva sa však, že kritérium „podliehanie dani“ sa zhoduje s kritériom „kapitálovej spoločnosti“ stanoveným v smernici 69/335, a predstavuje tak správne prebratie článku 4 ods. 1 písm. g) a h), ako aj článku 4 ods. 3 písm. b) tejto smernice do vnútroštátneho právneho poriadku.

Posúdenie Súdnym dvorom

25 Na úvod je potrebné pripomenúť, že na základe článku 10 prvého odseku ES členské štáty prijmú všetky potrebné opatrenia všeobecnej alebo osobitnej povahy, aby zabezpečili plnenie záväzkov vyplývajúcich zo Zmluvy ES alebo z opatrení prijatých orgánmi Spoločenstva. Medzi tieto opatrenia patria smernice, ktoré podľa článku 249 tretieho odseku ES sú záväzné pre každý členský štát, ktorému sú určené, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť. Táto povinnosť vyžaduje, aby boli v rámci vnútroštátneho právneho poriadku prijaté všetky opatrenia nevyhnutné na zabezpečenie úplného účinku smernice v súlade s cieľom, ktorý sleduje (pozri najmä rozsudky zo 17. júna 1999, Komisia/Taliansko, C-336/97, Zb. s. I-3771, bod 19, a z 10. marca 2005, Komisia/Nemecko, C-531/03, neuverejnený v Zbierke, bod 16).

26 Z článku 4 ods. 1 písm. g) a h) smernice 69/335 vyplýva, že daňou z vkladu je zdaňované premiestnenie sídla (skutočného alebo štatutárneho) spoločností, združení

alebo právnických osôb z jedného členského štátu, v ktorom na účely vyrubenia dane z vkladu nie je spoločnosť považovaná za kapitálovú spoločnosť, do druhého členského štátu, v ktorom je za takúto kapitálovú spoločnosť považovaná.

27 Uvedené ustanovenia teda nezdaňujú daňou z vkladu premiestnenie sídla spoločností, združení alebo právnických osôb, ktoré sú na účely vyrubenia dane z vkladu v oboch členských štátov považované za „kapitálové spoločnosti“.

28 Článok 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335 upresňuje, že takéto premiestnenia nemôžu podliehať dani z vkladu ani podľa odseku 1 písm. a) toho istého článku 4.

29 Ako však samotná grécka vláda uznáva, kritérium „podliehania dani“ použité dotknutou právnou úpravou o premiestnení sídla môže viesť k vyrubeniu dane z vkladu v Grécku aj vtedy, ak je dotknutá spoločnosť považovaná za „kapitálovú spoločnosť“ v členskom štáte pôvodu. Tak je to najmä v prípade, ak tento štát oslobodí všetky transakcie podľa článku 7 ods. 2 smernice 69/335 alebo ak ich zdaní nulovou sadzbou dane.

30 Kritérium „podliehania dani“ použité dotknutou právnou úpravou premiestnenia sídla sa teda nezhoduje s kritériom „kapitálovej spoločnosti“ stanoveným v článku 4 ods. 1 písm. g) a h) a tiež v článku 4 ods. 3 písm. b) smernice 69/335. Naopak, toto kritérium umožňuje vyrubenie dane z vkladu v prípadoch, kde to smernica 69/335 nestanovuje.

31 Keďže smernica 69/335 vyčerpávajúcim spôsobom harmonizuje prípady, keď sú členské štáty oprávnené vyrubovať daň z vkladu, dotknutá právna úprava o premiestnení sídla teda musí byť považovaná za nesprávne prebratie uvedených ustanovení článku 4 tejto smernice do vnútroštátneho právneho poriadku.

32 Tento záver nemôže vyvrátiť tvrdenie Španielskeho kráľovstva, podľa ktorého kritérium „podliehania dani“ je nevyhnutné v rámci boja proti daňovým únikom. Ak totiž smernica 69/335 vyčerpávajúcim spôsobom harmonizuje prípady, v ktorých členské štáty môžu vyrubiť daň z vkladu, a táto smernica neobsahuje žiadne výslovné ustanovenia dovoľujúce členským štátom prijať všeobecné opatrenia zamerané na boj proti daňovým únikom, potom členské štáty môžu brániť uplatneniu práva Spoločenstva iba v osobitných prípadoch, akými sú zneužitie alebo podvod. Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zahŕňalo zneužívanie zo strany hospodárskych subjektov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody poskytnuté právom Spoločenstva (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok z 21. januára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, bod 69 a citovanú judikatúru). V prejednávanej veci sa však dotknutá právna úprava o premiestnení sídla jednak neobmedzuje iba na boj proti zneužitiu v konkrétnom prípade. Okrem toho výkon tohto oprávnenia vyplývajúceho z práva Spoločenstva, akým je usadenie sa spoločnosti v inom členskom štáte alebo premiestnenie sídla tejto spoločnosti, nemôže samo osebe odôvodňovať podozrenie zo zneužitia.

33 Okrem toho, keďže Helénska republika pripúšťa, že rozlíšenie medzi „skutočným vyrubením dane“ a „podliehaním dani“ nebolo dotknutou právnou úpravou o premiestnení sídla jasne uskutočnené a mohlo viesť k určitým nedorozumeniam, je potrebné dodať, že takáto právna úprava v každom prípade nevyhovuje požiadavkám zavedeným judikatúrou v oblasti zosúlaďovania smerníc s vnútroštátnym právnym poriadkom. Podľa tejto judikatúry je totiž pre splnenie požiadavky právnej

istoty zvlášť dôležité to, aby právna situácia bola pre jednotlivca vymedzená presne a jasne, a to tak, aby mohol rozpoznať všetky svoje práva a prípadne ich uplatniť pred vnútroštátnymi súdmi (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 19. septembra 1996, Komisia/Grécko, C-236/95, Zb. s. I-4459, bod 13, a zo 14. marca 2006, Komisia/Francúzsko, C-177/04, Zb. s. I-2461, bod 48). Pri uvedenej právnej úprave však nemožno vychádzať z toho, že tá vymedzuje právnu situáciu jasne a presne.

34 Za týchto okolností je prvá časť žalobného dôvodu, ktorý Komisia uviedla na podporu svojej žaloby, dôvodná.

O druhej časti žalobného dôvodu týkajúcej sa dotknutého oslobodenia poľnohospodárskych družstiev od dane

Argumentácia účastníkov konania

35 Komisia uvádza, že poľnohospodárske družstvá nepatria do kategórie špecifických spoločností, pre ktoré smernica 69/335 vyhradzuje osobitné zaobchádzanie, a že v dôsledku toho oslobodenie družstiev od platenia dane predstavuje nesprávne prebratie článkov 1 a 3 tejto smernice do vnútroštátneho právneho poriadku.

36 Helénska republika naopak tvrdí, že vzhľadom na rozlišovanie medzi štyrmi rôznymi kategóriami družstiev v Gréckom práve, a to poľnohospodárskymi, občianskoprávnymi, slobodnými a povinnými družstvami, predstavuje prvá kategória odlišnú kategóriu družstiev, ktorých oslobodenie od dane z vkladu je dovolené na základe článku 3 ods. 2 smernice 69/335.

Posúdenie Súdnym dvorom

37 Článok 1 smernice 69/335 stanovuje, že členské štáty zdania vklady do kapitálových spoločností daňou z vkladu.

38 S cieľom upresniť, čo sa má rozumieť pod výrazom „kapitálová spoločnosť“ v zmysle smernice 69/335, článok 3 ods. 1 písm. a) tejto smernice odkazuje na určité kategórie spoločností vnútroštátneho práva členských štátov, medzi ktorými sa nachádzajú spoločnosti gréckeho práva, Ανώνυμος Εταιρία (akciové spoločnosti), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditné spoločnosti na akcie) a Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (spoločnosti s ručením obmedzeným).

39 Článok 3 ods. 1 písm. b) uvedenej smernice sa vzťahuje na obchodné spoločnosti, združenia alebo právnické osoby, ktorých podiely na základnom imaní alebo majetku spoločnosti sú obchodovateľné na burze, a článok 3 ods. 1 písm. c) odkazuje na obchodné spoločnosti, združenia alebo právnické osoby vykonávajúce svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk, ktorých spoločníci majú právo previesť svoje obchodné podiely v spoločnosti bez predchádzajúceho schválenia na tretie osoby a ručia za záväzky spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby iba do výšky svojho obchodného podielu.

40 Okrem toho článok 3 ods. 2 smernice 69/335 v zásade za kapitálové spoločnosti považuje akúkoľvek ďalšiu spoločnosť, združenie alebo právnickú osobu, ktorá vykonáva svoju činnosť s cieľom dosiahnuť zisk.

41 V prejednávanej veci je potrebné konštatovať, že dotknuté poľnohospodárske družstvá nespadajú do pôsobnosti článku 3 ods. 1 smernice 69/335. Zo spisu totiž vyplýva,

že s podielmi v poľnohospodárskom družstve nemožno obchodovať na burze. Okrem toho členovia takéhoto družstva môžu previesť podiely, ktorých sú vlastníkmi, iba po predchádzajúcom rozhodnutí predstavenstva a za predpokladu, že stanovy umožňujú takýto prevod, ktorý sa môže uskutočniť iba v prospech iných členov tohto družstva.

42 Ako však zdôraznila generálna advokátka v bode 60 svojich návrhov, dotknuté poľnohospodárske družstvá uskutočňujú ekonomickú činnosť, ktorá je bez toho, aby sa osobitne zameriavala na dosiahnutie hospodárskeho zisku, predsa len považovaná za činnosť, ktorá podporuje ekonomický a sociálny rozvoj jej členov. Tieto družstvá teda vykonávajú svoju činnosť s cieľom zisku a musia byť považované za kapitálové spoločnosti v zmysle článku 3 ods. 2 smernice 69/335.

43 Takýto výklad je podporený cieľom tohto ustanovenia, ktorý spočíva v zabránení tomu, aby voľba určitej právnej formy mohla mať za následok rozdielne daňové zaobchádzanie s transakciami, ktoré sú z ekonomického hľadiska rovnocenné. Článok 3 ods. 2 smernice 69/335 sa v kontexte vyrubenia dane z vkladu zameriava na spoločnosti, združenia alebo právnické osoby, ktoré síce sledujú rovnaký hospodársky cieľ ako kapitálové spoločnosti v pravom slova zmysle, teda dosiahnutie zisku z vlastného majetku vytvoreného zhromaždením kapitálu, avšak nespĺňajú kritériá pojmu „kapitálová spoločnosť“, ako je definovaný v odseku 1 tohto článku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 1987, Amro Aandelen Fonds, 112/86, Zb. s. 4453, body 10 a 11).

44 Článok 3 ods. 2 smernice 69/335 však ponecháva členským štátom právo zúžiť okruh spoločností, ktoré majú byť považované za kapitálové spoločnosti, vymedzený v tomto odseku, a to tým spôsobom, že im dovoľuje vyňať zo zdanenia daňou z vkladu určité kategórie spoločností považovaných za kapitálové spoločnosti (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Zb. s. 2771, bod 3, a Amro Aandelen Fonds, už citovaný, bod 12).

45 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 64 až 67 svojich návrhov, tejto výnimke treba rozumieť tak, že sa týka foriem spoločností a nie iba jednotlivých spoločností alebo spoločností pôsobiacich v určitom hospodárskom odvetví.

46 V prejednávanej veci zo spisu vyplýva, že dotknuté poľnohospodárske družstvá sú skutočne autonómnou formou spoločností v gréckom práve. Grécke právo totiž rozlišuje štyri rozličné kategórie družstiev, a to poľnohospodárske, občianskoprávne, slobodné a povinné družstvá. Poľnohospodárske družstvá, ako poznamenala generálna advokátka v bodoch 68 a 69 svojich návrhov, podliehajú samostatnému právnemu režimu, ktorého súčasťou sú osobitné pravidlá týkajúce sa ich štruktúry, zakladania a organizácie. Nie sú teda len družstvami, ktoré vykonávajú činnosť v určitej osobitnej ekonomickej oblasti.

47 Helénska republika preto bola oprávnená oslobodiť poľnohospodárske družstvá, ako aj ich zväzy a združenia, od dane z vkladu, tak ako to urobila v článku 22 ods. 1 písm. a) zákona č. 1676/86.

48 Za týchto okolností musí byť druhá časť žalobného dôvodu, ktorý Komisia uviedla na podporu svojej žaloby, zamietnutá ako nedôvodná.

O tretej časti žalobného dôvodu týkajúcej sa dotknutého oslobodenia námorných spoločností

Argumentácia účastníkov konania

49 Komisia uvádza, že oslobodenia stanovené v článku 3 ods. 2 a článkoch 7, 8 a 9 smernice 69/335 nemožno uplatniť na námorné spoločnosti, v dôsledku čoho oslobodenie

týchto spoločností od dane z vkladu predstavuje nesprávne prebratie článkov 1 a 3 smernice 69/335 do vnútroštátneho právneho poriadku.

50 Helénska republika naproti tomu tvrdí, že v prípade, ak Rada Európskej únie neprijala výslovné rozhodnutie podľa článku 80 ods. 2 ES, smernica 69/335 sa neuplatní na kapitálové spoločnosti v námornej oblasti.

51 Okrem toho oslobodenie od dane z vkladu, ktorému podliehajú námorné spoločnosti, je nevyhnutné na posilnenie citlivého odvetvia a z toho dôvodu bolo dokonca potvrdené oznámením Komisie K(2004) 43 — Usmernenia Spoločenstva pre štátnu pomoc v námornej doprave [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. EÚ C 13, 2004, s. 3).

Posúdenie Súdnym dvorom

52 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 80 ods. 2 ES, ktorý ani zďaleka nevylučuje uplatnenie Zmluvy na oblasť námornej dopravy, iba stanovuje, že osobitné ustanovenia Zmluvy o spoločnej dopravnej politike obsiahnuté v časti III hlave V tejto Zmluvy sa zo zákona neuplatnia na túto oblasť činnosti. Ak sa teda podľa uvedeného ustanovenia pravidlá obsiahnuté v hlave V nevzťahujú na námornú dopravu, a pokiaľ v tejto veci Rada nerozhodne inak, naďalej námorná doprava, rovnako ako iné formy dopravy, podlieha všeobecným pravidlám Zmluvy. Z toho vyplýva, že uplatňovanie smernice 69/335 v oblasti námornej dopravy nepredstavuje pre členské štáty oprávnenie, ale povinnosť (pozri rozsudok zo 4. apríla 1974, Komisia/Francúzsko, 167/73, Zb. s. 359, body 30 až 33). V rozpore s tvrdením Helénskej republiky sa teda smernica 69/335 uplatní rovnako na kapitálové spoločnosti z odvetvia námornej dopravy.

53 Ako už bolo uvedené v bodoch 37 až 39 tohto rozsudku, článok 1 smernice 69/335 stanovuje, že členské štáty zdaňujú vklady do kapitálových spoločností daňou z vkladu.

54 Pre upresnenie, čo sa má rozumieť pod výrazom „kapitálové spoločnosti“ v zmysle uvedenej smernice, článok 3 ods. 1 tejto smernice jednak odkazuje na Ανώνυμος Εταιρία (akciové spoločnosti), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditné spoločnosti na akcie) a Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (spoločnosti s ručením obmedzeným) a jednak na povahu obchodovateľnosti podielov spoločností na burze [článok 3 ods. 1 písm. b)] a aj na právo previesť tieto podiely v kontexte ručenia za záväzky spoločnosti [článok 3 ods. 1 písm. c)] (pozri v tomto zmysle rozsudok Amro Aandelen Fonds, už citovaný, bod 8).

55 V prejednávanej veci Helénska republika nespochybňuje skutočnosť, že dotknuté oslobodenie námorných spoločností sa okrem iného týka aj kapitálových spoločností spomenutých v článku 3 ods. 1 smernice 69/335.

56 Z toho dôvodu kapitálové vklady do týchto spoločností musia v zásade podliehať dani z vkladu.

57 Smernica 69/335 však vo svojich článkoch 8 a 9 stanovuje možnosť oslobodenia určitých kategórií kapitálových spoločností.

58 Podľa uvedeného článku 8 sú členské štáty oprávnené oslobodiť od dane vklady týkajúce sa kapitálových spoločností, ktoré poskytujú verejné služby, v prípade, ak štát

alebo iné územné celky vlastnia aspoň polovicu základného imania spoločnosti, ako aj obchodných spoločností, ktoré sledujú výlučne a bezprostredne kultúrne, charitatívne, podporné alebo vzdelávacie ciele.

59 Pokiaľ ide o uvedený článok 9, ten stanovuje, že členské štáty sú oprávnené po včasnom oznámení Komisii oslobodiť určité kategórie kapitálových spoločností z dôvodu daňovej rovnosti alebo spoločenského poriadku alebo zvládnutia mimoriadnych situácií.

60 Ako však zdôraznila generálna advokátka v bode 74 svojich návrhov, podmienky oslobodenia od dane z vkladu stanovené článkami 8 a 9 smernice 69/335 nie sú v prejednávanej veci splnené. Na jednej strane, ak by aj niektorá námorná spoločnosť skutočne vykonávala verejné služby a aspoň 50 % jej majetku by vlastnil štát alebo iné územné celky v súlade s domnienkou uvedenou v článku 8, nič to nemení na skutočnosti, že v spise niet žiadnej zmienky o tom, že by to tak malo byť v prípade všetkých námorných spoločností, na ktoré sa dotknutá vnútroštátna úprava vzťahuje. Na druhej strane Helénska republika nedodržala postup oznamovania stanovený v uvedenom článku 9.

61 Keďže smernica 69/335 neupravuje žiadnu inú možnosť oslobodenia od dane určitej kategórie „obchodných spoločností“ v zmysle článku 3 ods. 1 tejto smernice, Helénska republika nebola oprávnená oslobodiť spoluvlastníctvo plavidiel, námorné združenia a všetky druhy námorných spoločností od dane z vkladov tak, ako to urobila v článku 22 ods. 1 písm. b) zákona č. 1676/86.

62 Toto zistenie nemôže vyvrátiť ani dôvod, ktorý Helénska republika uviedla na svoju obranu, teda dôvod, že oslobodenie od dane z vkladu, ktorému podliehajú námorné spoločnosti, je nevyhnutné na posilnenie citlivého odvetvia a z toho dôvodu bolo

dokonca potvrdené oznámením Komisie K(2004) 43. Nezlučiteľnosť oslobodenia námorných spoločností od dane s ustanoveniami smernice 69/335 nemožno konvalidovať prípadnou zlučiteľnosťou takéhoto oslobodenia s opatreniami Spoločenstva prijatými v iných oblastiach, ako je oblasť štátnej pomoci.

63 Za týchto okolnosti je tretia časť žalobného dôvodu, ktorý Komisia uvádza na podporu svojej žaloby, dôvodná.

64 V dôsledku toho je potrebné konštatovať, že Helénska republika si tým, že prijala právnu úpravu týkajúcu sa vyrubovania dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, ako aj oslobodenia spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a všetkých druhov námorných spoločností od dane z vkladov, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice 69/335.

O časových účinkoch rozsudku Súdneho dvora

65 Tak Helénska republika, ako aj Španielske kráľovstvo žiadajú, aby v prípade, ak Súdny dvor konštatuje, že došlo k vytýkanému nesplneniu povinnosti, výnimočne obmedzil časové účinky tohto rozsudku.

66 Podľa týchto členských štátov by žiadosti o vrátenie v dôsledku tohto rozsudku mohli Helénskej republike spôsobiť závažnú ekonomickú škodu.

67 V tejto súvislosti aj za predpokladu, že rozsudky vydané na základe článku 226 ES by mali rovnaké účinky ako rozsudky vydané na základe článku 234 ES, a že teda úvahy o právnej istote by mohli viesť k nevyhnutnosti obmedziť ich časové účinky (pozri rozsudok z 12. septembra 2000, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-359/97, Zb. s. I-6355, bod 92), keďže podmienky stanovené judikatúrou Súdneho dvora v rámci článku 234 ES by boli splnené (pozri najmä rozsudok z 10. januára 2006, Skov a Bilka, C-402/03, Zb. s. I-199, bod 51), stačí uviesť, že Helénska republika nie je v prejednávanej veci oprávnená tvrdiť, že existuje nebezpečenstvo závažných ekonomických dôsledkov v zmysle uvedenej judikatúry.

68 Ako totiž generálna advokátka v bode 86 svojich návrhov uviedla, Helénska republika nepredložila žiaden argument, ktorým by mohla preukázať nebezpečenstvo týchto závažných ekonomických dôsledkov. Helénska republika jednoducho iba prebrala tvrdenia z vyjadrení Španielskeho kráľovstva ako vedľajšieho účastníka konania. Španielske kráľovstvo sa pritom iba obmedzilo na všeobecné zdôraznenie ekonomických škôd, ktoré by pre dotknutý členský štát mohli vyplývať z rozsudku Súdneho dvora konštatujúceho vytýkané nesplnenie povinnosti.

O trovách

69 Podľa článku 69 ods. 2 rokovacieho poriadku účastník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradiť trovy konania, ak to bolo v tomto zmysle navrhnuté. Keďže Komisia navrhla zaviazať Helénsku republiku na náhradu trov konania a Helénska republika nemala úspech v prevažnej časti svojich dôvodov, je opodstatnené zaviazať ju na náhradu trov konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol a vyhlásil:

1. **Helénska republika si tým, že prijala právnu úpravu týkajúcu sa vyrubovania dane z vkladu v prípade premiestnenia štatutárneho alebo skutočného sídla vedenia spoločnosti, ako aj oslobodenia spoluvlastníctva plavidiel, námorných združení a všetkých druhov námorných spoločností od tejto dane, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú zo smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985.**

2. **V zostávajúcej časti sa žaloba zamieta.**

3. **Helénska republika je povinná nahradiť trovy konania.**

Podpisy