SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 7. junija 2007*

V zadevi C-178/05,

zaradi tožbe zaradi neizpolnitve obveznosti na podlagi člena 226 ES, vložene 18. aprila 2005,

Komisija Evropskih skupnosti, ki jo zastopa D. Triantafyllou, zastopnik, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožeča stranka,

proti

Helenski republiki, ki jo zastopata S. Chala in M. Tassopoulou, zastopnici, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

tožena stranka,

* Jezik postopka: grščina.

ob intervenciji:

Kraljevine Španije, ki jo zastopa N. Díaz Abad, zastopnica, z naslovom za vročanje v Luxembourgu,

intervenientka,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet in M. Ilešič, sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,
sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 15. februarja 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija Evropskih skupnosti s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Helenska republika z ureditvijo o obračunu dajatve na kapital v primeru prenosa registriranega

sedeža ali sedeža dejanske uprave družbe ter o oprostitvi te dajatve za vse kmetijske zadruge in vse vrste zvez ali združenj teh zadrug ter za solastništvo ladij, ladjarska združenja in vse oblike ladjarskih družb ni izpolnila obveznosti iz Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

2 Direktiva 69/335, kot izhaja iz njenih prve in druge uvodne izjave, skuša pospeševati prosti pretok kapitala, temeljno svoboščino, ki se jo šteje za bistveno pri ustvarjanju notranjega trga. Zato skuša odstraniti davčne ovire na področju zbiranja kapitala, zlasti pri vložkih v družbo, in sicer vložkih, ki so jih družbeniki ali delničarji vložili v kapitalske družbe, katerih lastniki so.

3 V ta namen je v členih od 1 do 9 Direktive 69/335 določen obračun usklajene dajatve na vložke kapitala (v nadaljevanju: dajatev na kapital).

4 V skladu s šesto uvodno izjavo te direktive je ta dajatev na kapital v Evropski skupnosti obračunana samo enkrat, njena raven pa mora biti enaka v vseh državah članicah.

5 Tako člen 1 te direktive določa: „Države članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala [...]“.

6 Člen 3(1) in (2) Direktive 69/335 „kapitalske družbe“, na katere se ta nanaša, opredeljuje tako:

„1. Za namene te direktive izraz ‚kapitalska družba‘ pomeni:

a) družbe po [...] zakonodaji [...] Helenske republike:

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [delniške družbe] [...];

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [komanditne delniške družbe] [...];

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [družbe z omejeno odgovornostjo] [...];

[...]

b) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi;

c) katero koli družbo, združenje ali pravno osebo, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, katere člani imajo pravico ravnanja s svojimi deleži v korist tretjih oseb brez poprejšnjega dovoljenja in odgovarjajo za dolgove te družbe, združenja ali pravne osebe samo v višini svojih deležev.

2. [...] katera koli druga družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, šteje za kapitalsko družbo. Kljub temu ima država članica pravico, da je ne šteje kot tako za namene obračunavanja dajatve na kapital."

7 V členu 4 Direktive 69/335 je določen seznam transakcij, za katere države članice smejo ali morajo, odvisno od primera, obračunati dajatev na kapital.

8 Tako je v členu 4(1) te direktive določeno, da države članice naložijo dajatev na kapital za:

„a) ustanovitev kapitalske družbe;

[...]

g) prenos sedeža dejanske uprave družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v tej drugi državi članici šteje za kapitalsko družbo, ne šteje pa se za kapitalsko družbo v prvi državi članici;

h) prenos registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe, ki ima sedež dejanske uprave v tretji državi, iz tretje države v državo članico, ki se v tej državi članici za namene obračunavanja dajatve na kapital šteje za kapitalsko družbo."

9 Člen 4(3)(b) Direktive 69/335 pojasnjuje, da „ustanovitev" kapitalske družbe v smislu odstavka 1(a) istega člena ne vključuje „prenosa sedeža dejanske uprave ali registriranega sedeža družbe, združenja ali pravne osebe iz države članice v drugo državo članico, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital v obeh državah članicah šteje za kapitalsko družbo".

10 V skladu s členom 7(2) Direktive 69/335:

„Države članice lahko bodisi oprostijo dajatve na kapital vse transakcije razen tistih, navedenih v odstavku 1, bodisi jih obdavčijo po enotni stopnji, ki ne presega 1 %."

11 Člen 8 te direktive državam članicam dovoljuje, da „oprostijo dajatve na kapital transakcije iz člena 4(1) in (2), ki se nanašajo na:

— kapitalske družbe, ki opravljajo javne storitve, kot so prevozna podjetja, pristaniške uprave ali podjetja za oskrbo z vodo, plinom ali elektriko, v primerih, ko imajo država ali regionalne ali lokalne oblasti v lasti najmanj polovico kapitala družbe;

— kapitalske družbe, ki si v skladu s svojimi pravili in dejansko prizadevajo izključno in neposredno za kulturne, dobrodelne, podporne ali izobraževalne cilje."

12 Člen 9 iste direktive določa:

„Določene vrste transakcij ali kapitalskih družb so lahko predmet oprostitev, znižanj ali povečanj stopenj, da bi se dosegla poštenost obdavčitve, ali zaradi socialnih vidikov, ali da bi državi članici omogočili obravnavo posebnih situacij. Država članica, ki predlaga uvedbo takega ukrepa, predloži zadevo Komisiji pravočasno in ob upoštevanju uporabe člena [97] Pogodbe."

Nacionalna ureditev

13 V členu 17 zakona 1676/86 z dne 24. decembra 1986 o določitvi stopnje davka na dodano vrednost in drugih določbah (FEK A' 204) je določeno, da je „davek na zbiranje kapitala" naložen zlasti, prvič, trgovskim družbam in poklicnim združenjem ter, drugič, zadrugam vseh stopenj.

14 Člen 18 tega zakona opredeljuje obdavčljive transakcije in odstavek 2 istega člena mednje vključuje:

„c) prenos sedeža dejanske uprave pravne osebe iz člena 17, ki ji ni naložena dajatev na kapital v [drugi] državi članici, iz [druge] države članice [...] v Grčijo [...];

d) prenos registriranega sedeža pravne osebe iz člena 17, katere sedež dejanske uprave je v tretji državi [...] in ki ne šteje za zavezanko za plačilo dajatve na kapital v [drugi] državi članici [...], iz [druge] države članice [...] v Grčijo".

15 Člen 18(4)(d) določa, da če „prenos sedeža dejanske uprave družbe ali registriranega sedeža pravne osebe iz člena 17, ki je davčna zavezanka v [drugi] državi članici [...], iz [druge] države članice [...] v Grčijo" ne pomeni zbiranja kapitala, se ga ne obdavči.

16 Člen 22(1) zakona 1676/86 določa oprostitev davka na zbiranje kapitala za:

„a) kmetijske zadruge vseh stopenj in vse vrste zvez ter združenj teh zadrug;

b) solastništvo ladij, ladjarska združenja in vse oblike ladjarskih družb."

Dejansko stanje in predhodni postopek

17 Komisija je, potem ko je Helenski republiki omogočila, da predloži svoja stališča, 22. decembra 2004 nanjo naslovila obrazloženo mnenje, v katerem je poudarila, da

se zdi, da so določeni vidiki nacionalne ureditve v zvezi z davkom na zbiranje kapitala nezdružljivi z Direktivo 69/335. Zato je to državo članico pozvala, naj izpolni svoje obveznosti, ki izhajajo iz prava Skupnosti, v roku dveh mesecev od vročitve tega obrazloženega mnenja.

18 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovorom grških organov v dopisu z dne 28. februarja 2005, se je odločila, da bo vložila to tožbo.

19 S sklepom predsednika Sodišča prve stopnje z dne 19. septembra 2005 je bilo Kraljevini Španiji dovoljeno, da intervenira v podporo predlogom Helenske republike.

Tožba

20 Komisija v utemeljitev svoje tožbe navaja en sam očitek, ki je v bistvu razdeljen na tri dele, in sicer:

— nepravilen prenos členov 4(1)(g) in (h) ter (3)(b) Direktive 69/335 v nacionalno pravo z nacionalno ureditvijo, ki iz naslova dajatve na kapital določa obdavčitev prenosov sedeža med državami članicami, če zadevna družba ni zavezanka za plačilo dajatve na kapital v državi članici izvora (v nadaljevanju: sporna ureditev o prenosih sedeža);

— nepravilen prenos členov 1 in 3 Direktive 69/335 v nacionalno pravo z nacionalno ureditvijo, ki določa oprostitev obdavčitve iz naslova dajatve na kapital za kmetijske zadruge in vse vrste zvez ali združenj teh zadrug (v nadaljevanju: sporna oprostitev za kmetijske zadruge), in

— nepravilen prenos členov 1 in 3 Direktive 69/335 v nacionalno pravo z nacionalno ureditvijo, ki določa oprostitev obdavčitve iz naslova dajatve na kapital za solastništvo ladij, ladjarska združenja in vse oblike ladjarskih družb (v nadaljevanju: sporna oprostitev za ladjarske družbe).

Prvi del očitka, ki se nanaša na sporno ureditev o prenosih sedeža

Trditve strank

21 Komisija trdi, da sporna ureditev o prenosih sedeža, v skladu s katero so iz naslova dajatve na kapital obdavčeni prenosi sedežev med državami članicami, če zadevna družba ni zavezanka za to dajatev v državi članici izvora, pomeni nepravilen prenos členov 4(1)(g) in (h) ter (3)(b) Direktive 69/335.

22 V nasprotju z zahtevami navedene direktive naj bi ta ureditev določala, da se obdavčijo prenosi sedeža družb, ki se v državi članici izvora za obračun dajatve na kapital štejejo za „kapitalske družbe“.

23 Helenska republika nasprotno trdi, da se sporna ureditev o prenosih sedeža ne nanaša na „dejansko obdavčenje" kapitalskih družb v državi članici izvora, temveč na njihovo „zavezanost za plačilo davka" v slednji državi.

24 Če navedena država članica priznava, da to razlikovanje do zdaj ni bilo jasno izpeljano in je lahko privedlo do določene zmešnjave, pa kljub temu meni, da se merilo „zavezanosti za plačilo davka" ujema z merilom „kapitalske družbe", ki ga določa Direktiva 69/335, in torej pomeni pravilen prenos členov 4(1)(g) in (h) ter (3)(b) te direktive.

Presoja Sodišča

25 Uvodoma je treba poudariti, da morajo v skladu s členom 10, prvi odstavek, ES države članice sprejeti vse ustrezne splošne ali posebne ukrepe, da bi zagotovile izpolnjevanje obveznosti, ki izhajajo iz pogodbe ES ali so posledica ukrepov institucij Skupnosti. Med temi ukrepi so tudi direktive, ki v skladu s členom 249, tretji pododstavek, ES zavezujejo vsako državo članico, na katero so naslovljene, glede cilja, ki ga je treba doseči. Ta obveznost zajema to, da v okviru nacionalnega pravnega reda sprejme vse potrebne ukrepe za zagotovitev popolnega učinka direktive v skladu s ciljem, ki ga slednja zasleduje (glej zlasti sodbi z dne 17. junija 1999 v zadevi Komisija proti Italiji, C-336/97, Recueil, str. I-3771, točka 19, in z dne 10. marca 2005 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-531/03, neobjavljena v ZOdl., točka 16).

26 Iz člena 4(1)(g) in (h) Direktive 69/335 izhaja, da se naloži dajatev na kapital za prenos iz ene države članice v drugo državo članico sedeža (dejanske uprave ali registriranega) družb, združenj ali pravnih oseb, ki se za namene obračunavanja

dajatve na kapital v tej drugi državi članici štejejo za kapitalske družbe, ne štejejo pa se za kapitalske družbe v prvi državi članici.

27 Zato navedene določbe ne določajo dajatve na kapital za prenose sedeža družb, združenj ali pravnih oseb, ki se za namene obračunavanja dajatve na kapital štejejo za „kapitalske družbe" v obeh zadevnih državah članicah.

28 Člen 4(3)(b) Direktive 69/335 natančno določa, da taki prenosi na podlagi člena 4(1)(a) prav tako ne morejo biti predmet dajatve na kapital.

29 Kot pa priznava tudi sama grška vlada, lahko merilo „zavezanosti za plačilo davka", ki se je uporabilo v sporni ureditvi o prenosih sedeža, povzroči obdavčitev iz naslova dajatve na kapital v Grčiji, čeprav se zadevna družba prav tako šteje za „kapitalsko družbo" v državi članici izvora. Tak je zlasti primer, če slednja država določi oprostitev za vse transakcije iz naslova člena 7(2) Direktive 69/335 ali če uporabi ničelno davčno stopnjo.

30 Zato merilo „zavezanosti za plačilo davka", ki je bilo uporabljeno pri sporni ureditvi o prenosih sedeža, ne ustreza merilu „kapitalske družbe", ki je določeno v členih 4(1)(g) in (h) ter (3)(b) Direktive 69/335. Nasprotno, omogoča obdavčitev iz naslova dajatve na kapital v primerih, ki jih Direktiva 69/335 ne predvideva.

31 Ker Direktiva 69/335 izčrpno usklajuje primere, v katerih lahko države članice naložijo dajatev na kapital, je treba sporno ureditev o prenosih sedeža torej šteti za nepravilen prenos navedenih določb člena 4 te direktive.

32 Te ugotovitve ne more izpodbiti trditev, ki jo je navedla Kraljevina Španija, v skladu s katero naj bi bilo merilo „zavezanosti za plačilo davka" potrebno za boj proti davčnemu izogibanju. Ker Direktiva 69/335 izčrpno usklajuje primere, v katerih lahko države članice naložijo dajatev na kapital in ker ta direktiva ne vsebuje nobene izrecne določbe, ki bi državam članicam dovoljevala, da sprejmejo splošne ukrepe za boj proti davčnemu izogibanju, lahko države članice dejansko nasprotujejo uporabi prava Skupnosti le v posebnih okoliščinah, ki pomenijo zlorabo ali goljufijo. Uporabe prava Skupnosti namreč ni mogoče razširiti, tako da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov, to je transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Skupnosti (glej v tem smislu zlasti sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi, C-255/02, ZOdl., str. I-1609, točka 69 in navedena sodna praksa). V tem primeru pa se po eni strani sporna ureditev o prenosih sedeža ne omejuje na boj proti zlorabam v določenem posebnem primeru. Po drugi strani izvajanje pravice, ki jo uvaja pravo Skupnosti, kot je ustanovitev družbe v drugi državi članici ali prenos njenega sedeža, ne more samo po sebi upravičiti suma zlorabe.

33 Poleg tega, ker Helenska republika priznava, da razlikovanje med „dejanskim obdavčenjem" in „zavezanostjo za plačilo davka" s sporno ureditvijo o prenosih sedeža ni bilo jasno izpeljano in lahko vodi do določene zmešnjave, je treba dodati, da taka ureditev v nobenem primeru ne izpolnjuje zahtev, ki jih je izoblikovala sodna praksa na področju prenosa direktiv. V skladu s to sodno prakso je za izpolnitev zahteve po pravni varnosti dejansko posebej pomembno, da imajo posamezniki na voljo jasen in natančen pravni položaj, ki jim omogoča, da se seznanijo z vsemi

svojimi pravicami in da jih po potrebi uveljavljajo pred nacionalnimi sodišči (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 19. septembra 1996 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-236/95, Recueil, str. I-4459, točka 13, in z dne 14. marca 2006 v zadevi Komisija proti Franciji, C-177/04, ZOdl., str. I-2461, točka 48). Vendar pa navedena ureditev ne more šteti za tako, ki bi ustvarjala tak jasen in natančen pravni položaj.

34 V teh okoliščinah je prvi del očitka, ki ga Komisija navaja v utemeljitev svoje tožbe, utemeljen.

Drugi del očitka, ki se nanaša na sporno oprostitev za kmetijske zadruge

Trditve strank

35 Komisija trdi, da kmetijske zadruge niso posebna vrsta družb, za katere Direktiva 69/335 določa posebno obravnavo, in da zato njihova oprostitev pomeni nepravilen prenos členov 1 in 3 te direktive.

36 Nasprotno pa Helenska republika trdi, da so glede na izvedeno razlikovanje v grškem pravu med štirimi različnimi vrstami zadrug, in sicer kmetijskimi, civilnopravnimi, prostovoljnimi in obveznimi zadrugami, prve torej ločena kategorija družb, katerih oprostitev od dajatve na kapital naj bi bila dovoljena na podlagi člena 3(2) Direktive 69/335.

Presoja Sodišča

37 Člen 1 Direktive 69/335 določa, da države članice obračunajo kapitalskim družbam dajatev na vložke kapitala.

38 Da bi se pojasnilo, kaj je treba razumeti s „kapitalsko družbo" v smislu Direktive 69/335, člen 3(1)(a) te direktive napotuje na določene kategorije družb nacionalnega prava držav članic, med katerimi so v grškem pravu Ανώνυμος Εταιρία (delniške družbe), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditne delniške družbe) in Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (družbe z omejeno odgovornostjo).

39 Člen 3(1)(b) navedene direktive se nanaša na družbe, združenja ali pravne osebe z deleži v kapitalu ali sredstvih, s katerimi se lahko trguje na borzi, odstavek 1(c) istega člena pa se nanaša na družbe, združenja ali pravne osebe, ki imajo pridobitni namen, katerih člani imajo pravico, da svoje deleže brez predhodnega dovoljenja odsvojijo tretjim osebam, in za dolgove teh družb, združenj ali pravnih oseb odgovarjajo samo v višini svojih deležev.

40 Poleg tega člen 3(2) Direktive 69/335 načeloma izenačuje s kapitalskimi družbami katero koli drugo družbo, združenje ali pravno osebo, ki ima pridobitni namen.

41 V tem primeru je treba ugotoviti, da zadevne kmetijske zadruge ne spadajo na področje uporabe člena 3(1) Direktive 69/335. Iz spisa dejansko izhaja, prvič, da se z

deleži kmetijske zadruge ne da trgovati na borzi. Drugič, člani take zadruge lahko prenesejo svoje deleže samo po odločbi upravnega sveta in pod pogojem, da statut dovoljuje tak prenos, ki se ga lahko opravi samo v korist drugih članov te zadruge.

42 Vseeno pa, kot poudarja generalna pravobranilka v točki 60 svojih sklepnih predlogov, zadevne kmetijske zadruge opravljajo gospodarsko dejavnost, ki naj bi, ne da bi bila posebej usmerjena k ustvarjanju dobička, vseeno pospeševala gospodarski in socialni razvoj njihovih članov. Te zadruge imajo torej pridobitni namen in morajo biti v skladu s členom 3(2) Direktive 69/335 izenačene s kapitalskimi družbami.

43 To razlago podpira namen te določbe, to je, da se izogne temu, da bi izbira določene pravne oblike lahko imela vpliv na različno davčno obravnavanje transakcij, ki so z gospodarskega vidika primerljive. Člen 3(2) Direktive 69/335 skuša v okviru obračunavanja dajatve na kapital zajeti družbe, združenja ali pravne osebe, ki ob tem, da imajo isto gospodarsko funkcijo kot prave kapitalske družbe, torej zasledovanje dobička z zbiranjem kapitala v ločenem premoženju, ne izpolnjujejo meril pojma „kapitalska družba", kot je opredeljen v odstavku 1 istega člena (glej v tem smislu sodbo z dne 12. novembra 1987 v zadevi Amro Aandelen Fonds, 112/86, Recueil, str. 4453, točki 10 in 11).

44 Člen 3(2) Direktive 69/335 državam članicam vseeno dopušča možnost, da omejijo obseg izenačitve, ki je v tem členu določena, s tem da se jim dopusti, da iz obračunavanja dajatve na kapital izvzamejo določene s kapitalskimi družbami izenačene družbe (glej v tem smislu sodbo z dne 15. julija 1982 v zadevi Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Recueil, str. 2771, točka 3, in zgoraj navedeno sodbo Amro Aandelen Fonds, točka 12).

45 Kot poudarja generalna pravobranilka v točkah od 64 do 67 svojih sklepnih predlogov, je treba to izjemo razumeti tako, kot da zajema oblike družb in ne samo posamezne družbe ali družbe, ki delujejo v določenem gospodarskem sektorju.

46 V tem primeru iz spisa izhaja, da so zadevne kmetijske zadruge dejansko samostojna oblika družb v grškem pravu. To namreč razlikuje med štirimi različnimi vrstami zadrug, in sicer med kmetijskimi, civilnopravnimi, prostovoljnimi in obveznimi zadrugami. Kmetijske zadruge so, kot je navedla generalna pravobranilka v točkah 68 in 69 svojih sklepnih predlogov, predmet samostojne zakonske ureditve, ki vsebuje posebna pravila v zvezi z njihovo ureditvijo, ustanovitvijo in organizacijo. Tako niso le zadruge, ki delujejo v posebnem gospodarskem sektorju.

47 Zato je Helenska republika upravičeno določila oprostitev od dajatve na kapital, kot je storila v členu 22(1)(a) zakona 1676/86, za kmetijske zadruge ter za zveze in združenja teh zadrug.

48 V teh okoliščinah je treba drugi del očitka, ki ga Komisija navaja v utemeljitev svoje tožbe, zavrniti kot neutemeljenega.

Tretji del očitka, ki se nanaša na sporno oprostitev za ladjarske družbe

Trditve strank

49 Komisija trdi, da dejstvo, da so bile ladjarske družbe oproščene dajatve na kapital, pomeni nepravilen prenos členov 1 in 3 Direktive 69/335, saj se oprostitve, ki so določene v členu 3(2), (7), (8) in (9) Direktive 69/335, zanje ne uporabljajo.

50 Nasprotno pa Helenska republika trdi, da se zaradi neobstoja izrecne odločbe Sveta Evropske unije, sprejete na podlagi člena 80(2) ES, Direktiva 69/335 ne uporablja za kapitalske družbe iz pomorskega sektorja.

51 Poleg tega naj bi bila oprostitev v korist ladjarskih družb nujna za okrepitev občutljivega sektorja in naj bi jo Sporočilo Komisije C(2004) 43 – Smernice Skupnosti o državni pomoči za pomorski promet (UL 2004, C 13, str. 3) celo spodbujalo.

Presoja Sodišča

52 Uvodoma je treba poudariti, da člen 80(2) ES, daleč od tega, da bi izključil uporabo Pogodbe za pomorski promet, določa le, da se njegove posebne določbe v zvezi s skupno prometno politiko, ki so v tretjem delu, Naslov V, Pogodbe, na tem področju ne uporabljajo v polnem obsegu. Če je tako v skladu z navedeno določbo pomorski promet, vse dokler Svet ne odloči drugače, izvzet iz pravil navedenega naslova V, je iz istih razlogov kot drugi načini prevoza podvržen splošnim pravilom Pogodbe. Iz tega izhaja, da uporaba Direktive 69/335 na področju pomorskega prometa za države članice ni možnost, ampak obveznost (glej sodbo z dne 4. aprila 1974 v zadevi Komisija proti Franciji, 167/73, Recueil, str. 359, točke od 30 do 33). Direktiva 69/335 se v nasprotju s tem, kar trdi Helenska republika, torej prav tako uporablja za kapitalske družbe iz pomorskega sektorja.

53 Kot je bilo že rečeno v točkah od 37 do 39 te sodbe, člen 1 Direktive 69/335 določa, da države članice kapitalskim družbam obračunajo dajatev na vložke kapitala.

54 Da bi se pojasnilo, kaj je treba razumeti s „kapitalsko družbo" v smislu navedene direktive, člen 3(1) te direktive po eni strani napotuje na Ανώνυμος Εταιρία (delniške družbe), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (komanditne delniške družbe) in Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (družbe z omejeno odgovornostjo) po drugi strani pa se nanaša na to, da se z deleži trguje na borzi (člen 3(1)(b)), ter na prost prenos teh deležev, če gre za odgovornost v višini vložka (člen 3(1)(c)) (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Amro Aandelen Fonds, točka 8).

55 V tem primeru Helenska republika ne ugovarja, da oprostitev za ladjarske družbe zadeva med drugim kapitalske družbe, navedene v členu 3(1) Direktive 69/335.

56 Zato morajo biti vložki teh družb načeloma obdavčeni z dajatvijo na kapital.

57 Vseeno pa Direktiva 69/335 v členih 8 in 9 določa možnost oprostitve določenih vrst kapitalskih družb.

58 Tako lahko v skladu s členom 8 države članice določijo oprostitev za vložke v zvezi s kapitalskimi družbami, ki opravljajo javne storitve, v primerih, ko imajo država ali regionalne ali lokalne oblasti v lasti najmanj polovico kapitala družbe, ter

kapitalskami družbami, ki si prizadevajo izključno in neposredno za kulturne, dobrodelne, podporne ali izobraževalne cilje.

59 V navedenem členu 9 pa je določeno, da lahko države članice po pravočasni uradni priglasitvi Komisiji oprostijo določene vrste kapitalskih družb, da bi se dosegla poštenost obdavčitve ali zaradi socialnih vidikov ali za obravnavo posebnih situacij.

60 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 74 svojih sklepnih predlogov, pa zahtevani pogoji iz členov 8 in 9 Direktive 69/335 za oprostitev dajatve na kapital v tem primeru niso izpolnjeni. Po eni strani, čeprav je mogoče, da določena ladjarska družba dejansko opravlja javne storitve in da imajo država ali regionalne ali lokalne oblasti v skladu s predpostavko iz navedenega člena 8 v lasti najmanj 50 % kapitala družbe, pa vseeno v spisu nič ne kaže na to, da bi to veljalo za vse ladjarske družbe, na katere se nanaša sporna nacionalna ureditev. Po drugi strani pa Helenska republika ni spoštovala postopka uradne priglasitve, določenega v členu 9.

61 Direktiva 69/335 ne predvideva nobene druge možnosti oprostitve določene kategorije „kapitalskih družb" v smislu njenega člena 3(1), zato Helenska republika ni bila upravičena določiti oprostitev dajatve na kapital, kot je to naredila v členu 22(1)(b) zakona 1676/86, za solastništvo ladij, ladjarska združenja in vse vrste ladjarskih družb.

62 Te ugotovitve ne more izpodbiti trditev, ki jo je v obrambo navedla Helenska republika, v skladu s katero naj bi bila oprostitev dajatve na kapital za ladjarske družbe nujna za okrepitev občutljivega sektorja in naj bi se jo zato celo spodbujalo s

Sporočilom C(2004) 43. Nezdružljivosti oprostitve ladjarskih družb z določbami Direktive 69/335 se namreč ne da odpraviti z morebitno združljivostjo take oprostitve z ukrepi Skupnosti, ki so bili sprejeti na drugem področju, kot na primer na področju državnih pomoči.

63 V teh okoliščinah je tretji del očitka, ki ga Komisija navaja v utemeljitev svoje tožbe, utemeljen.

64 Zato je treba ugotoviti, da Helenska republika z ureditvijo o obračunu dajatve na kapital v primeru prenosa registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave družbe ter o oprostitvi te dajatve za solastništvo ladij, ladjarskih združenj in vse oblike ladjarskih družb ni izpolnila obveznosti iz Direktive 69/335.

Časovni učinki sodbe Sodišča

65 Helenska republika in Kraljevina Španija predlagata, da bi se, če bi Sodišče ugotovilo očitano neizpolnitev obveznosti, učinke sodbe izjemoma časovno omejilo.

66 Kot trdita navedeni državi članici, bi zahteve po povračilu, ki bi jih ta sodba lahko povzročila, pomenile resno gospodarsko škodo za Helensko republiko.

67 Glede na to, čeprav bi se predpostavljalo, da imajo razglašene sodbe na podlagi člena 226 ES enake učinke kot tiste, ki so razglašene na podlagi člena 234 ES, in bi zato lahko upoštevanje pravne varnosti narekovalo omejitev njihovih časovnih učinkov (glej sodbo z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Združenemu kraljestvu, C-359/97, Recueil, str. I-6355, točka 92), če so izpolnjeni pogoji, ki jih je izoblikovala sodna praksa Sodišča v okviru člena 234 ES (glej zlasti sodbo z dne 10.januarja 2006 v zadevi Skov in Bilka, C-402/03, ZOdl., str. I-199, točka 51), zadošča ugotovitev, da v tem primeru Helenska republika ne more utemeljeno zatrjevati, da obstaja tveganje resnih gospodarskih posledic v smislu navedene sodne prakse.

68 Kot je poudarila generalna pravobranilka v točki 86 svojih sklepnih predlogov, Helenska republika dejansko ni navedla nobene utemeljitve, ki bi lahko dokazovala tako tveganje resnih gospodarskih posledic. Helenska republika se zgolj pridružuje argumentom, ki jih je v intervencijski vlogi razvila Kraljevina Španija. Slednja pa je samo na splošno opozorila na gospodarsko škodo, ki bi lahko za zadevno državo članico izhajala iz sodbe Sodišča, v kateri bi bila ugotovljena očitana neizpolnitev obveznosti.

Stroški

69 V skladu s členom 69(2) Poslovnika se neuspeli stranki naloži plačilo stroškov, če so bili ti priglašeni. Komisija je predlagala, naj se Helenski republiki naloži plačilo stroškov, in ker ta z bistvenim delom predlogov ni uspela, se ji naloži plačilo stroškov.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

1. **Helenska republika z ureditvijo o obračunu dajatve na kapital v primeru prenosa registriranega sedeža ali sedeža dejanske uprave družbe ter o oprostitvi te dajatve za solastništvo ladij, ladjarskih združenj in vse oblike ladjarskih družb ni izpolnila obveznosti iz Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985.**

2. **V preostalem se tožba zavrne.**

3. **Helenski republiki se naloži plačilo stroškov.**

Podpisi