РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

7 юни 2007 година *

По дело C-178/05

с предмет иск за установяване на неизпълнение на задължения, предявен на на основание член 226 ЕО на 18 април 2005 г.,

Комисия на Европейските общности, за която се явява г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

ищец,

срещу

Република Гърция, за която се явяват г-жа S. Chala и г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители, със съдебен адрес в Люксембург,

ответник,

* Език на производството: гръцки.

подпомагана от

Кралство Испания, за което се явява г-жа N. Díaz Abad, в качеството на представител, със съдебен адрес в Люксембург,

встъпила страна,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н P. Jann (докладчик), председател на състав, г-н R. Schintgen, г-н A. Tizzano, г-н A. Borg Barthet и г-н M. Ilešič, съдии,

генерален адвокат: г-жа J. Kokott,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 февруари 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 С исковата си молба Комисията на Европейските общности иска от Съда да установи, че със своята правна уредба относно облагането с данък върху

вноски в капитала при преместване на уставното седалище или на мястото на действително управление на дадено дружество, както и относно освобождаването от този данък на всички земеделски кооперативни организации и всички видове техни съюзи и обединения, както и на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, Република Гърция е нарушила задълженията си съгласно Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г. (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335“).

Правна уредба

Общностна правна уредба

2 Видно от първото и второто съображение от Директива 69/335, тя има за цел да насърчи свободното движение на капитали — основна свобода, считана за основополагаща при създаването на вътрешния пазар. Във връзка с това тази директива цели да премахне данъчните пречки във връзка с набирането на капитал, и по-конкретно с вноските в капитала на дружества, а именно вноските, извършвани от съдружници или акционери в капитала на капиталовите дружества, в които последните притежават дял.

3 В това отношение членове 1—9 от Директива 69/335 предвиждат облагане на вноските в капитала на дружества с хармонизиран данък (наричан по-нататък „данък върху вноски в капитала“).

4 Според шесто съображение от посочената директива, този данък върху вноски в капитала се събира еднократно в рамките на Европейската общност и ставката му следва да бъде еднаква за всички държави-членки.

5 Поради това член 1 от същата директива предвижда, че „[д]ържавите-членки облагат капиталовите вноски в капиталови дружества с данък [...]“.

6 Член 3, параграфи 1 и 2 от Директива 69/335 определя посочените в нея „капиталови дружества“ по следния начин:

„1. За целите на настоящата директива понятието „капиталово дружество“ означава:

а) дружествата съгласно гръцкото [...] право [...];

— [...] Ανώνυμος Εταιρία [акционерни дружества] [...],

— [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [командитни дружества с акции] [...],

— [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [дружества с ограничена отговорност] [...],

[...]

б) всяко дружество, асоциация [другаде в текста: „сдружение“] или юридическо лице, чиито акции [да се чете: „дялове“] от капитала или активи могат да се търгуват на фондова борса;

в) всяко дружество, асоциация или всяко юридическо лице, осъществяващи стопанска дейност, чиито членове имат правото техни акции да се предоставят [да се чете: „имат правото да прехвърлят своите дялове от капитала“] без предварително разрешение на трети страни и са солидарно отговорни [да се чете: „са отговорни“] за задълженията на дружеството, асоциацията или юридическото лице до размера на акциите си [да се чете: „дяловете си“].

2. [...] всяко друго дружество, асоциация или юридическо лице, осъществяващи стопанска дейност, се считат за капиталово дружество. Въпреки това, държавата-членка има правото да не ги приема за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската [другаде в текста: „данък върху вноски в капитала“]“.

7 Член 4 от Директива 69/335 съдържа списък с транзакциите, които държавите-членки според случая могат или трябва да облагат с данък върху вноски в капитала.

8 Така член 4, параграф 1 от посочената директива предвижда, че държавите-членки облагат с данък върху вноски в капитала:

„а) учредяването на капиталово дружество;

[...]

ж) прехвърлянето от една държава-членка в друга държава-членка на ефективния център на управление [другаде в текста: „мястото на действително управление“] на дружество, асоциация или юридическо лице, които се приемат в последната държава-членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава-членка;

з) преместването от една държава-членка в друга държава-членка на регистрирания офис [да се чете: „уставното седалище“] на дружество, асоциация или юридическо лице, чиито ефективен център на управление е в трета страна и които се приемат в последната държава-членка като капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската, но не се приемат за такава в другата държава-членка.“

9 Член 4, параграф 3, буква б) от Директива 69/335 уточнява, че не представлява „учредяване“ на капиталово дружество по смисъла на параграф 1, буква а) от същия член „прехвърлянето от една държава-членка в друга държава-членка на ефективния център на управление или регистрирания офис [да се чете: „уставното седалище“] на дружество, асоциация или юридическо лице, които се приемат за капиталови дружества в двете държави-членки за целите на облагането с данък върху вноската“.

10 Член 7, параграф 2 от Директива 69/335 гласи следното:

„Държавите-членки могат или да освобождават от налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“] всички транзакции, различни от упоменатите в параграф 1, или да ги облагат с налог [да се чете: „данък“] по единна ставка, която не превишава 1 %“.

11 Член 8 от посочената директива ,позволява на държавите-членки да „освобождават от налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“] транзакциите, посочени в член 4, параграфи 1 и 2 относно:

— капиталови дружества, които предоставят обществени услуги, такива като предприятия за обществен транспорт, пристанищни власти или предприятия за доставка на вода, газ и електричество, в случаите, когато държавата, регионалните или местните органи притежават поне половината от капитала на дружеството,

— капиталови дружества, които в съответствие с техните правила и практика упражняват изключително и директно културна, дарителска [да се чете: „благотворителна“], социална или образователна дейност“.

12 Член 9 от същата директива гласи следното:

„Определени видове транзакции или капиталови дружества могат да са обект на освобождаване, намаления или увеличения на ставките, за да се постигне справедливост при облагането или социален ефект, или да се позволи на държавите-членки да се справят в специфични ситуации. Държавата-членка, която предлага да се предприеме подобна мярка, представя своевременно този въпрос пред Комисията, с оглед прилагането на член [97] от Договора.“

Национална правна уредба

13 Член 17 от Закон № 1676/86 от 24 декември 1986 г. за определяне на ставките на данъка върху добавената стойност и други разпоредби (FEK A' 204) предвижда, че с „данък върху набирането на капитал“ се облагат главно, от една страна, търговските дружества и професионалните обединения, а от друга страна, всички видове кооперативни организации.

14 Член 18 от посочения закон определя облагаемите транзакции, а параграф 2 от същия член включва в тях:

„в) преместването от [друга] държава-членка [...] в Гърция на мястото на действително управление на юридическо лице по смисъла на член 17, което не е данъчнозадължено лице по отношение на данъка върху вноски в капитала в [другата] държава-членка [...];

г) преместването от [друга] държава-членка [...] в Гърция на уставното седалище на юридическо лице по смисъла на член 17, чието място на действително управление се намира в трета страна [...] и което не се счита за данъчнозадължено лице по отношение на данъка върху вноски в капитала в [другата] държава-членка [...].“

15 Параграф 4, буква г) на посочения член 18 посочва, че не е облагаемо, доколкото не представлява набиране на капитал, „преместването от [друга] държава-членка [...] в Гърция на мястото на действително управление или на уставното седалище на юридическо лице по смисъла на член 17, което е облагаемо в [другата] държава-членка [...]“.

16 Член 22, параграф 1 от Закон № 1676/86 освобождава от данъка върху набирането на капитал:

„а) земеделски кооперативни организации от всякакво ниво и всички видове техни съюзи и обединения;

б) обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества.“

Факти и досъдебна процедура

17 След като дава възможност на Република Гърция да изложи своите съображения, на 22 декември 2004 г. Комисията ѝ изпраща мотивирано

становище, в което посочва, че някои аспекти на националната правна уредба относно данъка върху набирането на капитал изглеждат несъвместими с Директива 69/335. Ето защо тя кани въпросната държава-членка да изпълни задълженията си, произтичащи от правото на Общността, в срок от два месеца от съобщаването на мотивираното становище.

18 Тъй като не е удовлетворена от отговора на гръцките власти, съдържащ се в писмо от 28 февруари 2005 г., Комисията решава да предяви настоящия иск.

19 С определение от 19 септември 2005 г. на председателя на Съда Кралство Испания е допуснато да встъпи в производството в подкрепа на исканията на Република Гърция.

По иска

20 В подкрепа на иска си Комисията изтъква едно-единствено нарушение, което по същество се състои от три части, а именно:

— неправилно транспониране във вътрешното право на член 4, параграф 1, букви ж) и з) и параграф 3, буква б) от Директива 69/335 чрез национална правна уредба, съгласно която с данък върху вноски в капитала се облага преместването на седалище в рамките на Общността, доколкото съответното дружество не е данъчнозадължено лице по отношение на данъка върху вноски в капитала в държавата-членка по произход (наричана понататък „разглежданата правна уредба относно преместването на седалище“),

— неправилно транспониране във вътрешното право на член 1 и член 3 от Директива 69/335 чрез национална правна уредба, която освобождава от облагане с данък върху вноски в капитала земеделските кооперативни организации и всички видове техни съюзи и обединения (наричано по-нататък „разглежданото освобождаване на земеделски кооперативни организации“) и

— неправилно транспониране във вътрешното право на член 1 и член 3 от Директива 69/335 чрез национална правна уредба, която освобождава от облагане с данък върху вноски в капитала обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества (наричано по-нататък „разглежданото освобождаване на корабните дружества“).

По първата част от твърдението за нарушение, свързана с разглежданата правна уредба относно преместването на седалище

Доводи на страните

21 Комисията изтъква, че разглежданата правна уредба относно преместването на седалище, според която преместването на седалище в рамките на Общността се облага с данък върху вноски в капитала, доколкото по отношение на този данък съответното дружество не е данъчнозадължено лице в държавата-членка по произход, представлява неправилно транспониране на член 4, параграф 1, букви ж) и з) и параграф 3, буква б) от Директива 69/335.

22 Противно на изискванията на посочената директива, тази правна уредба позволява да се облага преместването на седалище на дружества, които за целите на облагането с данък върху вноски в капитала се считат в държавата-членка по произход за „капиталови дружества“.

23 От своя страна Република Гърция изтъква, че разглежданата правна уредба относно преместването на седалище се отнася не до „действителното облагане“ на капиталовите дружества в държавата-членка по произход, а до тяхната „облагаемост“ в тази държава.

24 Макар посочената държава-членка да допуска, че до настоящия момент това разграничение не е било ясно направено и може да е довело до известно объркване, тя все пак счита, че критерият „облагаемост“ се съгласува с критерия „капиталово дружество“, предвиден в Директива 69/335 и следователно представлява правилно транспониране на член 4, параграф 1, букви ж) и з) и параграф 3, буква б) от същата директива.

Съображения на Съда

25 На първо място трябва да се напомни, че на основание член 10, първа алинея ЕО държавите-членки трябва да предприемат всички необходими мерки, общи или специални, за да осигурят изпълнението на задълженията, произтичащи от Договора за ЕО или от актове на институциите на Общността. Сред тези актове са директивите, които на основание член 249, трета алинея ЕО обвързват по отношение на постигането на даден резултат държавите-членки, до които са адресирани. Това задължение изисква в рамките на националния правен ред да се вземат всички мерки, необходими за осигуряване на пълния ефект на директивата, в съответствие с преследваната от нея цел (вж. по-конкретно Решение от 17 юни 1999 г. по дело Комисия/Италия, C-336/97, Recueil, стр. I-3771, точка 19 и Решение от 10 март 2005 г. по дело Комисия/Германия, C-531/03, все още непубликувано в Recueil, точка 16).

26 От член 4, параграф 1, букви ж) и з) от Директива 69/335 е видно, че с данък върху вноски в капитала се облага преместването от една държава-членка в друга на седалището (по място на действително управление или по устав) на

дружества, сдружения или юридически лица, които за целите на облагането с данък върху вноски в капитала се считат за капиталови дружества във втората държава-членка, но не са такива в първата.

27 Следователно посочените разпоредби не предвиждат данък върху вноски в капитала при преместване на седалището на дружества, сдружения или юридически лица, които за целите на облагането с този данък се считат за „капиталови дружества“ във всяка една от двете държави-членки.

28 Член 4, параграф 3, буква б) от Директива 69/335 уточнява, че такова преместване не може да се облага с данък върху вноски в капитала и по силата на параграф 1, буква а) от същия член 4.

29 Впрочем както признава самото гръцко правителство, критерият „облагаемост“, използван в разглежданата правна уредба относно преместването на седалище, може да доведе до облагане в Гърция с данък върху вноски в капитала дори съответното дружество да се счита за „капиталово дружество“ и в държавата-членка по произход. Такъв е в частност случаят, когато тази държава освобождава всички транзакции по смисъла на член 7, параграф 2 от Директива 69/335 или когато прилага нулева данъчна ставка.

30 Следователно критерият „облагаемост“, използван в разглежданата правна уредба относно преместването на седалище, не отговаря на критерия „капиталово дружество“, предвиден в член 4, параграф 1, букви ж) и з) и параграф 3, буква б) от Директива 69/335. Обратно, той позволява облагане с данък върху вноски в капитала в случаи, в които Директива 69/335 не предвижда това.

31 Тъй като Директива 69/335 хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите-членки могат да налагат данък върху вноски в капитала, разглежданата правна уредба относно преместването на седалище следва да се приеме за неправилно транспониране на посочените разпоредби на член 4 от тази директива.

32 Този извод не се опровергава от изтъкнатия от Кралство Испания довод, според който критерият „облагаемост" е необходим с оглед на борбата с избягването на данъци. Всъщност доколкото Директива 69/335 хармонизира изчерпателно случаите, в които държавите-членки могат да налагат данък върху вноски в капитала, и не съдържа никаква изрична разпоредба, която да позволява на държавите-членки да вземат общи мерки срещу избягването на данъци, държавите-членки могат да се противопоставят на прилагането на общностното право само при наличието на особени обстоятелства, свързани с практика, която представлява злоупотреба или измама. В действителност прилагането на общностната правна уредба не може да се разпростре така, че да обхване злоупотребите на икономическите оператори, тоест транзакциите, които са извършени не в рамките на обичайните търговски сделки, а единствено с цел злоупотреба с предимствата, предвидени в общностното право (вж. в този смисъл по-конкретно Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и други, C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 69 и цитираната съдебна практика). Впрочем в случая, от една страна, разглежданата правна уредба относно преместването на седалище не се ограничава с противодействие на злоупотреба в конкретен случай. От друга страна, упражняването на право, създадено от общностния правен ред, каквото е установяването на дадено дружество в друга държава-членка или преместването на неговото седалище, не може само по себе си да мотивира съмнение за наличие на злоупотреба.

33 Впрочем тъй като Република Гърция признава, че разграничението между „действително облагане" и „облагаемост" не е било ясно проведено в разглежданата правна уредба относно преместването на седалище и може да е довело до известно объркване, следва да се добави, че при всички случаи такава правна уредба не съответства на изискванията, установени от съдебната практика във връзка с транспонирането на директивите. Всъщност според тази съдебна практика, за да се отговори на изискването за правна сигурност, е

изключително важно на правните субекти да се осигури ясно и точно правно положение, позволяващо им да знаят всички свои права и при необходимост да се позоват на тях пред националните юрисдикции (вж. в този смисъл по-конкретно Решение от 19 септември 1996 г. по дело Комисия/Гърция, C-236/95, Recueil, стр. I-4459, точка 13 и Решение от 14 март 2006 г. по дело Комисия/Франция, C-177/04, Recueil, стр. I-2461, точка 48). Не би могло да се приеме обаче, че посочената правна уредба установява такова ясно и точно правно положение.

34 При тези обстоятелства първата част от твърдението за нарушение, изложено от Комисията в подкрепа на иска ѝ, е основателна.

По втората част от твърдението за нарушение, свързана с разглежданото освобождаване от облагане на земеделските кооперации

Доводи на страните

35 Комисията изтъква, че земеделските кооперации не са специфична категория дружества, за които Директива 69/335 предвижда специален режим, поради което тяхното освобождаване представлява неправилно транспониране на членове 1 и 3 от тази директива.

36 От своя страна, Република Гърция поддържа, че предвид проведеното в гръцкото право разграничение между четири различни категории кооперации, а именно земеделски кооперации, граждански кооперации, кооперации на лица със свободни професии и задължителни кооперации, първите представляват отделна категория дружества, чието освобождаване от данък върху вноски в капитала е допустимо по силата на член 3, параграф 2 от Директива 69/335.

Съображения на Съда

37 Член 1 от Директива 69/335 предвижда, че държавите-членки облагат с данък вноските в капиталови дружества.

38 За да уточни съдържанието на понятието „капиталово дружество“ по смисъла на Директива 69/335, член 3, параграф 1, буква а) от нея препраща към определени категории дружества според националното право на държавите-членки, като в гръцкото право те са: Ανώνυμος Εταιρία (акционерни дружества), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (командитни дружества с акции) и Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (дружества с ограничена отговорност).

39 Член 3, параграф 1, буква б) от посочената директива посочва дружествата, сдруженията или юридическите лица, чиито дялове от капитала или от имуществото могат да се търгуват на фондова борса, а параграф 1, буква в) от същия член има предвид дружествата, сдруженията или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност, чиито членове имат право без предварително разрешение да прехвърлят дружествените си дялове на трети лица и отговарят за задълженията на дружеството, сдружението или юридическото лице само до размера на своето дялово участие.

40 Освен това член 3, параграф 2 от Директива 69/335 по принцип приравнява на капиталовите дружества всички други дружества, сдружения или юридически лица, осъществяващи стопанска дейност.

41 В конкретния случай следва да се установи, че земеделските кооперации, за които става въпрос, не попадат в приложното поле на член 3, параграф 1 от

Директива 69/335. Всъщност от материалите по делото е видно, от една страна, че дружествените дялове на земеделските кооперации не могат да се търгуват на фондова борса. От друга страна, членовете на тези кооперации могат да прехвърлят притежаваните от тях дружествени дялове едва след решение на управителния съвет и при условие че уставът им допуска това, като прехвърлянето е възможно единствено в полза на другите членове на съответната кооперация.

42 При все това, както отбелязва генералният адвокат в точка 60 от заключението си, въпросните земеделските кооперации осъществяват стопанска дейност, която без да цели конкретно реализирането на финансова печалба, все пак предполага подобряване на икономическото и социално развитие на техните членове. Следователно тези кооперации преследват стопанска цел и трябва да се считат за приравнени капиталови дружества по смисъла на член 3, параграф 2 от Директива 69/335.

43 Това тълкуване се потвърждава от целта на последната разпоредба, а именно да се избегне положение, при което изборът на определена правноорганизационна форма може да доведе до различно данъчно третиране на транзакции, които от икономическа гледна точка са равностойни. Член 3, параграф 2 от Директива 69/335 има за цел да обхване, с оглед на събирането на данъка върху вноски в капитала, дружествата, сдруженията или юридическите лица, които, макар да имат еднаква икономическа функция с капиталовите дружества в тесен смисъл, а именно осъществяване на печалба чрез обединяване на капитали в едно обособено имущество, не отговарят на критериите, свързани с понятието „капиталово дружество“ съгласно дефиницията, съдържаща се в параграф 1 от същия член (вж. в този смисъл Решение от 12 ноември 1987 г. по дело Amro Aandelen Fonds, 112/86, Recueil, стр. 4453, точки 10 и 11).

44 Член 3, параграф 2 от Директива 69/335 все пак оставя възможност на държавите-членки да ограничат обхвата на предвиденото в тази разпоредба приравняване, като им позволява да освободят от облагане с данък върху вноски в капитала определени категории приравнени капиталови дружества (вж. в този смисъл Решение от 15 юли 1982 г. по дело Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Recueil, стр. 2771, точка 3 и Решение по дело Amro Aandelen Fonds, посочено по-горе, точка 12).

45 Както отбелязва генералният адвокат в точки 64—67 от заключението си, тази дерогация следва да се свързва с видовете дружества, а не само с отделни дружества или с дружества, осъществяващи дейност в един или друг икономически сектор.

46 В случая от материалите по делото е видно, че въпросните земеделски кооперации действително представляват самостоятелен вид дружество по гръцкото право. Всъщност последното разграничава четири различни категории кооперации, а именно земеделски кооперации, граждански кооперации, кооперации на лица със свободни професии и задължителни кооперации. Земеделските кооперации, както посочва генералният адвокат в точки 68 и 69 от заключението си, са подчинени на самостоятелен правен режим, съдържащ специфични правила относно тяхната структура, учредяване и организация. Поради това те не са просто кооперации, осъществяващи дейност в отделен икономически сектор.

47 Следователно Република Гърция е имала право да освободи земеделските кооперации и техните съюзи и обединения от облагане с данък върху вноски в капитала, както е направила в член 22, параграф 1, буква а) от Закон № 1676/86.

48 При тези обстоятелства втората част от твърдението за нарушение, изложено от Комисията в подкрепа на иска ѝ, трябва да се отхвърли като неоснователна.

По третата част от твърдението за нарушение, свързана с разглежданото освобождаване на корабните дружества

Доводи на страните

49 Комисията изтъква, че доколкото освобождаването, предвидено в член 3, параграф 2 и членове 7, 8 и 9 от Директива 69/335, не е приложимо спрямо

корабните дружества, обстоятелството, че последните са освободени от данък върху вноски в капитала, представлява неправилно транспониране на член 1 и член 3 от Директива 69/335.

50 От своя страна, Република Гърция поддържа, че при липсата на изрично решение на Съвета на Европейския съюз, взето на основание член 80, параграф 2 ЕО, Директива 69/335 не се прилага по отношение на капиталовите дружества в морския сектор.

51 Освен това освобождаването от данък върху вноски в капитала, от което се ползват корабните дружества, е необходимо за подпомагането на невралгичен сектор и поради тази причина дори се насърчава със Съобщение на Комисията C(2004) 43 — общностни насоки за държавните помощи за морския транспорт (ОВ C 13, 2004 г., стр. 3).

Съображения на Съда

52 На първо място следва да се напомни, че без да изключва прилагането на Договора по отношение на морския транспорт, член 80, параграф 2 ЕО предвижда единствено, че специфичните му разпоредби, свързани с общата транспортна политика и съдържащи се в част трета, дял V от този договор, не се прилагат по право спрямо дейностите в тази област. Ето защо, след като по силата на посочената разпоредба съдържащите се в дял V правила не се прилагат спрямо морския транспорт, и докато Съветът не реши друго, този вид транспорт, по подобие на другите начини на транспорт, остава подчинен на общите разпоредби на договора. От това следва, че прилагането на Директива 69/335 в областта на морския транспорт представлява за държавите-членки не възможност, а задължение (вж. Решение от 4 април 1974 г. по дело Комисия/Франция, 167/73, Recueil, стр. 359, точки 30—33). Следователно, противно на становището на Република Гърция, Директива 69/335 се прилага и по отношение на капиталовите дружества в морския отрасъл.

53 Както вече бе посочено в точки 37—39 от настоящото решение, член 1 от Директива 69/335 предвижда, че държавите-членки облагат с данък вноските в капиталови дружества.

54 За да уточни съдържанието на понятието „капиталови дружества“ по смисъла на посочената директива, член 3, параграф 1 от нея, от една страна, препраща към Ανώνυμος Εταιρία (акционерни дружества), Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (командитни дружества с акции) и Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (дружества с ограничена отговорност), а от друга страна, се позовава на възможността за търгуване на дружествените дялове на фондова борса (член 3, параграф 1, буква б) и на тяхното свободно прехвърляне, когато отговорността за задълженията на дружеството се ограничава до техния размер (член 3, параграф 1, буква в) (вж. в този смисъл Решение по дело Amro Aandelen Fonds, посочено по-горе, точка 8).

55 В конкретния случай Република Гърция не оспорва, че разглежданото освобождаване на корабните дружества се отнася, между другото, до капиталовите дружества, посочени в член 3, параграф 1 от Директива 69/335.

56 Следователно вноските в тези дружества по принцип трябва да бъдат облагани с данък върху вноски в капитала.

57 В членове 8 и 9 обаче Директива 69/335 предвижда възможност за освобождаване на някои категории капиталови дружества.

58 Според посочения член 8 държавите-членки могат да освободят от облагане вноските в капиталови дружества, които предоставят обществени услуги, в случаите, когато държавата или регионални или местни органи притежават

поне половината от дружествения капитал, както и вноските в капиталови дружества, които осъществяват изключително и пряко културна, благотворителна, социална или образователна дейност.

59 Що се отнася до цитирания член 9, той предвижда, че след своевременно уведомяване на Комисията държавите-членки могат да освободят определени категории капиталови дружества, за да постигнат справедливост при облагането или социален ефект, или за да се справят със специфични ситуации.

60 Впрочем както отбелязва генералният адвокат в точка 74 от заключението си, в конкретния случай не са изпълнени предвидените в членове 8 и 9 от Директива 69/335 изисквания за освобождаване от данък върху вноски в капитала. От една страна, макар да е възможно дадено корабно дружество действително да предоставя обществени услуги и в него държавата или регионални или местни органи да имат най-малко 50 % участие в съответствие с посочената в член 8 хипотеза, това не променя факта, че по делото липсват каквито и да било данни, че това се отнася до всички корабни дружества, към които е насочена разглежданата национална правна уредба. От друга страна, Република Гърция е нарушила предвидената в посочения член 9 процедура за уведомяване.

61 Доколкото Директива 69/335 не урежда никаква друга възможност за освобождаване на дадена категория „капиталови дружества" по смисъла на член 3, параграф 1 от нея, Република Гърция не е имала право да освободи от облагане с данък върху вноски в капитала обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички други видове корабни дружества, както е направила в член 22, параграф 1, буква б) от Закон № 1676/86.

62 Този извод не се опровергава от довода, изтъкнат от Република Гърция в нейна защита, според който освобождаването на корабните дружества от облагане с данък върху вноски в капитала е необходимо за подпомагането на невралгичен

отрасъл, поради което дори се насърчава от Съобщение C(2004) 43. Всъщност евентуалната съвместимост на освобождаването на корабните дружества с общностни мерки, приети в други области, като например тази на държавните помощи, не би могла да преодолее несъвместимостта на това освобождаване с разпоредбите на Директива 69/335.

63 При тези обстоятелства третата част от твърдението за нарушение, изложено от Комисията в подкрепа на иска ѝ, е основателна.

64 С оглед на горното следва да се приеме, че с приетата правна уредба относно облагането с данък върху вноски в капитала при преместване на уставното седалище или на мястото на действително управление на дадено дружество, както и относно освобождаването от този данък на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, Република Гърция е нарушила задълженията си съгласно Директива 69/335.

По последиците на решението на Съда във времето

65 Както Република Гърция, така и Кралство Испания искат, в случай че Съдът установи твърдяното неизпълнение на задължения, последиците на решението по изключение да бъдат ограничени във времето.

66 Според посочените държави-членки евентуалните искания за възстановяване въз основа на това решение ще причинят на Република Гърция значителни икономически вреди.

67 Във връзка с това дори да се допусне, че съдебните решения, постановени на основание член 226 ЕО, имат последиците на съдебните решения, постановени на основание член 234 ЕО, и следователно съображения, свързани с правната сигурност, биха могли да наложат ограничаване във времето на техните последици (вж. Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Обединено кралство, C-359/97, Recueil, стр. I-6355, точка 92) и че са изпълнени условията, установени от практиката на Съда във връзка с член 234 ЕО (вж. по-конкретно Решение от 10 януари 2006 г. по дело Skov и Bilka, C-402/03, Recueil, стр. I-199, точка 51), достатъчно е да се установи, че в случая Република Гърция няма основание да твърди, че съществува опасност от тежки икономически последици по смисъла на посочената съдебна практика.

68 Всъщност както отбелязва генералният адвокат в точка 86 от заключението си, Република Гърция не излага никакъв довод, доказващ наличие на подобна опасност от тежки икономически последици. Тя просто възприема доводите, развити в писменото становище при встъпване на Кралство Испания. То обаче само излага по общ начин евентуалните икономически вреди, които могат да настъпят за съответната държава-членка от решение на Съда, установяващо твърдяното неизпълнение на задължения.

По съдебните разноски

69 По силата на член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. След като Комисията е направила искане за осъждане на Република Гърция и последната е загубила делото, тя следва да бъде осъдена да заплати съдебните разноски.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

1) **Със своята правна уредба относно облагането с данък върху вноски в капитала при преместване на уставното седалище или на мястото на действително управление на дадено дружество, както и относно освобождаването от този данък на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, Република Гърция е нарушила задълженията си съгласно Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година.**

2) **Отхвърля иска в останалата му част.**

3) **Осъжда Република Гърция да заплати съдебните разноски.**

Подписи