ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI, sniegti 2007. gada 15. februārī [1]

I — Ievads

1. Izskatāmajā lietā par valsts pienākumu neizpildi Komisija Grieķijas Republikai pārmet, ka tā nav pareizi transponējusi Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai [2] (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklis").

2. Komisija uzskata, ka direktīvā paredzētajam pretējas ir Grieķijas tiesību normas, kurās regulēta kapitālsabiedrību juridiskās adreses maiņas uz Grieķiju aplikšana ar nodokli.

3. Turklāt Komisija par nesaderīgām ar Direktīvas 69/335 noteikumiem uzskata Grieķijas tiesību normas, ar kurām lauksaimniecības kooperatīvi un to apvienības un konsorciji, kā arī kuģniecības uzņēmumi, kuģniecības konsorciji un jebkāda veida kuģniecības sabiedrības ir atbrīvoti no kapitāla nodokļa.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Direktīva 69/335*

4. Direktīvas sākotnējais mērķis ir noteikts tās otrajā apsvērumā:

"Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai un kuri pašlaik ir spēkā dalībvalstīs, tas ir, nodokļi, ko iekasē no kapitāla iemaksām uzņēmējsabiedrībās, kā arī vērtspapīru zīmognodevas, rada diskrimināciju, divkāršu nodokļu uzlikšanu un atšķirības, kas traucē

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīva 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.) Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvas 85/303/EEK, ar ko groza Direktīvu 69/335/EEK par netiešiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335"), redakcijā.

brīvu kapitāla apriti un kas tālab ir jānovērš, saskaņojot nodokļus."

jāparedz iespēja šādu nodokli Grieķijā ieviest un dažiem darījumiem piešķirt atbrīvojumu no tā."

5. Direktīvas paplašinātais mērķis un tās konteksts ir atspoguļoti Direktīvas 85/303 [3], ar ko izdarīti grozījumi, otrajā un trešajā apsvērumā:

Atbilstoši tam direktīvā ir paredzēti atsevišķi noteikumi īpaši Grieķijai.

"kapitāla nodoklis ekonomiskā ziņā kaitē uzņēmumu pārgrupēšanai un attīstībai; tā kā tā ir īpaši kaitīga pašreizējā tautsaimniecības situācijā, kad ir ārkārtīgi svarīgi piešķirt prioritāti investīciju veicināšanai;

labākais risinājums šo mērķu sasniegšanai būtu atcelt kapitāla nodokli; [..]."

7. Direktīvas 69/335 1. pantā ir paredzēta kapitāla nodokļa iekasēšanas kārtība:

"Dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli, kas ir saskaņots, ievērojot 2.–9. pantu, še turpmāk — "kapitāla nodoklis"."

6. Situācija Grieķijā pēc tās pievienošanās Eiropas Savienībai ir ietverta Direktīvas 85/303 piektajā apsvērumā:

8. Ar nodokli apliekamās sabiedrības ir norādītas 3. panta 1. punktā:

"1984. gada 1. jūlijā Grieķijā nepastāvēja kapitāla nodoklis; tā kā šā iemesla dēļ būtu

"1. Šajā direktīvā vārdkopa "kapitāla sabiedrība" nozīmē:

a) [..]

3 — Minēta 2. zemsvītras piezīmē.

b) ikviena uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona, kuras kapitāla daļas vai aktīvus var pārdot biržā;

c) ikviena uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona, kas darbojas, lai gūtu peļņu, un kuras dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešajām pusēm bez iepriekšējas atļaujas un par uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskās personas parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām."

9. Ar 3. panta 2. punktu direktīvas piemērošanas joma tiek paplašināta, izmantojot likumīgu fikciju attiecībā uz noteiktām sabiedrībām, kuras nav kapitālsabiedrības, tomēr dalībvalstīm tiek saglabātas tiesības paredzēt šīm sabiedrībām citādāku nodokļu režīmu:

"2. Piemērojot šo direktīvu, visas citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kas darbojas, lai gūtu peļņu, uzskata par kapitāla sabiedrībām. Dalībvalstīm tomēr ir tiesības, iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitāla sabiedrībām."

10. Direktīvas 4. pantā ir paredzēts, kādus darījumus dalībvalstis drīkst aplikt ar kapitāla nodokli:

"1. Kapitāla nodokli uzliek šādiem darījumiem:

a) kapitāla sabiedrības izveidošanai;

[..]

g) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu faktiskā vadības centra pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ;

h) tādu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu, kuru faktiskais vadības centrs ir trešā valstī, ja pēdējā minētajā, iekasējot kapitāla nodokli, tās uzskata par kapitāla sabiedrībām, bet par tādām neuzskata dalībvalstī, no kuras tās pārceļ.

2. [..]

Grieķijas Republika tomēr nosaka, kuriem no iepriekš uzskaitītajiem darījumiem tā uzliek kapitāla nodokli.

3. Izveidošana 1. punkta a) apakšpunkta nozīmē neparedz nekādas pārmaiņas kapitāla sabiedrības dibināšanas dokumentā vai nolikumā un jo īpaši:

[..]

b) tādas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanu no vienas dalībvalsts uz citu, ja, uzliekot kapitāla nodokli, abās dalībvalstīs to uzskata par kapitāla sabiedrību;

[..]."

11. Direktīvas 7. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts šādi:

"1. Dalībvalstis no kapitāla nodokļa atbrīvo darījumus, kas nav 9. pantā minētie darījumi un kam 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,50 % vai mazāka.

[..]

Grieķijas Republika nosaka, kādiem darījumiem tā piešķir atbrīvojumu no kapitāla nodokļa.

2. Dalībvalstis var vai nu piešķirt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa visiem darījumiem, kas nav minēti 1. punktā, vai uzlikt tiem nodokli ar vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 %."

12. Tomēr 8. pantā ir paredzēts atsevišķu kapitālsabiedrību atbrīvojums no kapitāla nodokļa:

"Saskaņā ar 7. panta 1. punktu dalībvalstis var piešķirt atbrīvojumus no kapitāla nodokļa darījumiem, kas minēti 4. panta 1. un 2. punktā un kas attiecas uz:

— kapitāla sabiedrībām, kas sniedz sabiedriskus pakalpojumus, piemēram, sabiedriskā transporta uzņēmumiem, ostu pārvaldēm vai uzņēmumiem, kas no-

drošina ūdeni, gāzi vai elektrību, ja valstij vai reģionu vai vietējām pašvaldībām pieder vismaz puse no uzņēmējsabiedrības kapitāla;

— kapitāla sabiedrībām, kas saskaņā ar saviem noteikumiem, kā arī faktiski nodarbojas vienīgi un tieši ar kultūru, labdarību, palīdzības sniegšanu vai izglītību."

13. Direktīvas 9. pantā ir paredzēti nosacījumi, saskaņā ar kuriem dalībvalstis var atkāpties no kapitāla nodokļa uzlikšanas kārtības:

"Uz dažu tipu darījumiem vai kapitāla sabiedrībām var attiekties atbrīvojumi, likmju samazinājumi vai palielinājumi taisnīgas nodokļu uzlikšanas vai sociālu apsvērumu dēļ, vai arī, lai dalībvalsts varētu risināt īpašus jautājumus. Dalībvalsts, kas ierosina veikt šādus pasākumus, jautājumu laikus nodod Komisijai, ņemot vērā to, kā jāpiemēro Līguma 102. pants."

B — *Valsts tiesiskais regulējums*

14. Direktīva 69/335 Grieķijas tiesībās ir transponēta ar Likumu Nr. 1676/86. Grieķijas likuma 17. pantā ir paredzēts, ka ar kapitāla nodokli apliek uzņēmējsabiedrības, tirdzniecības konsorcijus, visa veida biedrības, kā arī jebkuras citas sabiedrības, juridiskas personas vai apvienības, kuras darbojas peļņas nolūkos.

15. Ar nodokli apliekamie darījumi, kā kapitālsabiedrības izveidošana, pārveide vai pamatkapitāla palielināšana, ir paredzēti 18. pantā. Tā otrā punkta c) un d) apakšpunktā juridiskas personas 17. panta izpratnē faktiskā vadības centra pārcelšana no citas dalībvalsts uz Grieķiju tiek atzīta kā pielīdzināma, ja vien šīs juridiskās personas to izcelsmes valstī nav nodokļu maksātājas. Tas pats ir attiecināms uz tādas juridiskas personas juridiskās adreses pārcelšanu no citas dalībvalsts uz Grieķiju, kuras faktiskais vadības centrs atrodas trešā valstī.

16. Likuma 18. panta 4. punktā turpretim ir paskaidrots, ka juridiskas personas 17. panta izpratnē faktiskā vadības centra vai attiecīgi juridiskās adreses pārcelšana nav kapitāla piesaistīšana un tādējādi šis darījums nav apliekams ar nodokli tad, ja juridiskā persona izcelsmes valstī ir bijusi nodokļu maksātāja.

17. Grieķijas likuma 22. panta 1. punktā jebkādiem lauksaimniecības kooperatīviem,

tostarp to apvienībām un konsorcijiem, bet b) apakšpunktā — kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām noteikts atbrīvojums no jebkāda veida kapitāla nodokļa.

18. Uz lauksaimniecības kooperatīviem attiecas Likums Nr. 2810/2000, kurā cita starpā ir reglamentēta lauksaimniecības kooperatīvu dibināšana, uzbūve un organizācija.

III — Process un lietas dalībnieku prasījumi

19. Pēc atbilstoši veiktas iepriekšējās procedūras Komisija 2005. gada 19. aprīlī cēla šo prasību, kurā tā pauž šādu prasījumu:

— atzīt, ka, pieņemot tiesību aktus attiecībā uz nodokļa piemērošanu juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra vietas pārcelšanai, kā arī visu lauksaimniecības kooperatīvu, neņemot vērā to līmeni, savienībām vai visa veida konsorcijiem, kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un kuģniecības sabiedrību, neatkarīgi no to veidiem, atbrīvojumu no šī nodokļa, Grieķijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Padomes Direktīvu 69/335/EEK;

— piespriest Grieķijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

20. Grieķijas Republikas prasījumi ir šādi:

— prasību noraidīt.

21. Spānijas Karaliste, kurai ar 2005. gada 19. septembra rīkojumu tika atļauts iestāties lietā, prasa:

— prasību noraidīt un piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;

— pakārtoti tiktāl, ciktāl Tiesa konstatē valsts pienākumu neizpildi, aprobežot sprieduma iedarbību laikā nākotnē.

IV — Pamatojums

A — *Pieņemamība*

22. Grieķija uz prasības nepieņemamību nav skaidri norādījusi. Šaubas par pieņemamību varētu radīt Grieķijas valdības iebildums par to, ka Likums Nr. 1676/86, ar kuru valsts tiesībās ir transponēta direktīva, Komisijai kā likumprojekts, ieskaitot normas, par kurām pašlaik ir strīds, tika paziņots jau 1986. gada septembrī. Tātad starp likumprojekta paziņošanu un Komisijas 2004. gada 1. aprīļa brīdinājuma vēstuli ir pagājuši 18 gadi. Līdz šīs prasības pamatā esošās iepriekšējās procedūras uzsākšanai Komisija Grieķijas valdībai nekad netika norādījusi uz jebkādu iespējamu direktīvā paredzēto pienākumu neizpildi.

23. Katrā ziņā EKL 226. pantā nav paredzēts termiņš prasības iesniegšanai. Saskaņā ar Tiesas judikatūru prasības par valsts pienākumu neizpildi pieņemamība nav atkarīga no tā, vai Komisija ir iekļāvusies noteiktā iepriekšējās procedūras uzsākšanas vai prasības celšanas termiņā; tai šajā ziņā ir rīcības brīvība, uz kuru tiesas kontrole nav attiecināma [4].

24. Citādi var būt tikai tad, ja pārlieku ilgas pirmstiesas procedūras dēļ attiecīgajai dalībvalstij rodas grūtības atbildēt uz Komisijas argumentiem un tādējādi tiek ietekmētas dalībvalsts tiesības uz aizstāvību [5]. Jautājums par to, vai tas pats ir attiecināms uz situāciju, kad ilga ir nevis pirmstiesas procedūra, bet gan prasība par valsts pienākumu neizpildi, kas celta ļoti ilgu laiku pēc apstrīdētā pasākuma pieņemšanas, var palikt atklāts. Jo katrā ziņā dalībvalstij ir jāpierāda negatīvā ietekme uz tās tiesībām uz aizstāvību [6]. Izskatāmajā lietā Grieķijas valdība tomēr nav norādījusi, ka vēlu uzsāktā tiesvedība saistībā ar valsts pienākumu neizpildi jebkādi būtu ietekmējusi tās aizstāvības iespējas.

4 — Skat. cita starpā 1995. gada 10. maija spriedumu lietā C-422/92 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-1097. lpp., 18. punkts) — prasība iesniegta vairāk nekā sešus gadus pēc apstrīdētā tiesiskā regulējuma stāšanās spēkā, 1991. gada 16. maija spriedumu lietā C-96/89 Komisija/Nīderlande (*Recueil*, I-2461. lpp., 15. punkts) un 1994. gada 1. jūnija spriedumu lietā C-317/92 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-2039. lpp., 4. punkts).

5 — Spriedums lietā Komisija/Nīderlande, minēts 4. zemsvītras piezīmē, 16. punkts.

6 — Skat. spriedumu lietā Komisija/Nīderlande, minēts 4. zemsvītras piezīmē, 14.–16. punkts, 1999. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-207/97 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-275. lpp., 24. un turpmākie punkti) un 2005. gada 8. decembra spriedumu lietā C-33/04 Komisija/Luksemburga (Krājums, I-10629. lpp., 76. punkts).

25. Grieķijas valdība tomēr, neceļot iebildumus par prasības pieņemamību, šajā sakarā apgalvoja, ka tā nav varējusi uzsākt Direktīvas 69/335 9. pantā paredzēto procedūru, jo Komisija nav nekādi reaģējusi, kad strīdīgās normas tika tai paziņotas.

26. Saskaņā ar direktīvas 9. pantu gadījumā, ja ir izpildīti atsevišķi noteikumi, var paredzēt izņēmumus no aplikšanas ar kapitāla nodokli. Lai to darītu, dalībvalstij laikus ir jāinformē Komisija. Fakts, ka Komisijas bezdarbība dalībvalstij rada iespaidu, ka 9. pantā paredzētais nav nepieciešams, tomēr nevar būt par pamatu tiesvedības par pienākumu neizpildi nepieņemamībai. Prasības par valsts pienākumu neizpildi mērķis nav Komisijas tiesību īstenošana, kura tās varētu zaudēt, ja dotu dalībvalstij iespēju atsaukties uz izņēmuma klauzulu. Drīzāk prasība par valsts pienākumu neizpildi kalpo Kopienu tiesību pārkāpuma objektīvai konstatācijai [7]. Turklāt dalībvalstij kā tiesvedības par valsts pienākumu neizpildi laikā, kā arī pēc tam vēl ir iespēja saskaņā ar direktīvas 9. pantā paredzēto, piedaloties Komisijai, ieviest izņēmumu.

27. Tādēļ prasība ir pieņemama.

7 — Skat. tikai 2006. gada 4. maija spriedumu lietā C-508/03 Komisija/Apvienotā Karaliste (Krājums, I-3969. lpp., 67. punkts).

B — *Pamatotība*

28. Komisija uzskata, ka Grieķijas tiesību normas ir pretrunā Direktīvai 69/335 trijos veidos. Pirmkārt, jautājums ir par aplikšanas ar nodokli saistībā ar juridiskās adreses pārcelšanu sakarību (skat. 1. apakšpunktā), otrkārt, par konkrētu uzņēmumu, proti, lauksaimniecības kooperatīvu, atbrīvojumu no kapitāla nodokļa (skat. 2.a apakšpunktā) un kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un kuģniecības sabiedrību atbrīvojumu no kapitāla nodokļa (skat. 2. b apakšpunktā).

1) Juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra pārcelšanas aplikšana ar nodokli sakarība

29. Komisija uzskata, ka Grieķijas Republika nav pienācīgi transponējusi Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu, kā arī 3. punkta b) apakšpunktu. Šajās normās ir paredzēti nosacījumi, ar kādiem ar nodokli var aplikt juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra pārcelšanu (turpmāk tekstā — "juridiskās adreses pārcelšana") no vienas dalībvalsts uz citu.

30. Komisija apgalvo, ka Direktīvā 69/335 kā izšķirošais kritērijs aplikšanai ar nodokli ir norādīts apstāklis, vai sabiedrība savā izcel-

smes valstī ir kvalificējama kā kapitālsabiedrība. Turpretim Grieķijas regulējumā juridiskās adreses pārcelšanas aplikšana ar kapitāla nodokli ir atkarīga no tā, vai attiecīgā sabiedrība savā izcelsmes valstī ir bijusi aplikta ar kapitāla nodokli (šādā gadījumā juridiskās adreses pārcelšana ar nodokli aplikta netiktu) vai nav (tad juridiskās adreses pārcelšana ar nodokli tiktu aplikta).

31. Grieķijas valdība atbildē uz prasību kritizē Komisijas izpratni par Grieķijas normu un uzsver, ka Grieķijas tiesībās nav nosacījuma par to, vai izcelsmes valstī ir bijis *uzlikts* kapitāla nodoklis, bet gan, vai sabiedrībai izcelsmes valstī bija *pienākums maksāt kapitāla nodokli*[8]. Ja sabiedrība savā izcelsmes valstī nav apliekama ar kapitāla nodokli, tad tās juridiskās adreses pārcelšana uz Grieķiju tiks aplikta ar kapitāla nodokli, turpretim, ja tā tur ir bijusi apliekama ar kapitāla nodokli, tad juridiskās adreses pārcelšana ar kapitāla nodokli aplikta netiks. Grieķijas valdība uzskata, ka šis kritērijs ir direktīvas prasībām atbilstošs. Tomēr Komisija domā, ka arī *pienākuma maksāt kapitāla nodokli* kritērijs nav ar direktīvu saderīgs.

8 — Tas, ka Grieķijas valdība šo atšķirību pirmo reizi tika minējusi tikai atbildes rakstā, nav svarīgi, jo dalībvalstij nav liegts būtiskus argumentus paust tikai pēc argumentētā atzinuma saņemšanas. Skat. 1999. gada 16. septembra spriedumu lietā C-414/97 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-5585. lpp., 19. punkts).

32. Tātad turpinājumā ir jānoskaidro, vai Grieķijas normā izmantotais kritērijs par pienākumu maksāt nodokli ir pareiza direktīvas transpozīcija. Šim nolūkam ir jāinterpretē Direktīvas 69/335 4. pants.

33. Saskaņā ar 4. panta 1. punkta g) apakšpunktu uzņēmējsabiedrību, apvienību vai juridisku personu faktiskā vadības centra pārcelšana no vienas dalībvalsts uz citu ar kapitāla nodokli tiek aplikta tad, ja tā kapitāla nodokļa iekasēšanas kontekstā valstī, uz kuru tiek pārcelta, tiek uzskatīta par kapitālsabiedrību, bet izcelsmes valstī nē. Direktīvas 4. panta 1. punkta h) apakšpunktā ir paredzēts paralēls regulējums uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras faktiskais vadības centrs ir trešā valstī, juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu.

34. Direktīvas 69/335 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka cita starpā šāds darījums nav uzskatāms par kapitālsabiedrības izveidošanu, kas apliekama ar kapitāla nodokli: tādas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšana no vienas dalībvalsts uz citu, ja, uzliekot kapitāla nodokli, abās dalībvalstīs to uzskata par kapitāla sabiedrību.

35. Vispirms ir jākonstatē, ka Grieķijas tiesībās lietotais *pienākuma maksāt nodokli* kritērijs neatbilst Direktīvai 69/335. Grieķijas valdība tomēr uzskata, ka tās izmantotais kritērijs sniedz tādus pašus rezultātus. Lai pārbaudītu šo atbildētājas apgalvojumu, ir jānoskaidro, kādos gadījumos juridiskās adreses pārcelšana ir apliekama ar kapitāla nodokli saskaņā ar direktīvu. Pēc tam, otrajā etapā, ir jāpārbauda, vai Grieķijas tiesībās paredzētajam kritērijam visos gadījumos ir vienāds rezultāts.

36. Saskaņā ar 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu juridiskās adreses pārcelšana ar kapitāla nodokli ir apliekama tad, ja attiecīgā sabiedrība valstī, uz kurieni tiek pārcelta tās juridiskā adrese, *tiek uzskatīta par kapitālsabiedrību attiecībā uz aplikšanu ar kapitāla nodokli*, bet izcelsmes valstī turpretim — *nē*. Tādējādi šī noteikuma piemērošanas priekšnosacījums ir atšķirības kvalificēšanā par kapitālsabiedrību. Tādējādi direktīvas 4. pants norāda uz 3. panta 2. punktu, kura terminoloģija ir pārņemta šajā pantā. 3. panta 2. punkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka, piemērojot direktīvu, visas citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kas darbojas, lai gūtu peļņu, uzskata par kapitālsabiedrībām. Otrajā teikumā dalībvalstīm tiek dotas tiesības, *iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitālsabiedrībām*. Tā kā pielīdzināto sabiedrību gadījumā var nonākt pie kapitālsabiedrību kvalifikācijas atšķirībām, juridiskās adreses pārcelšana tiek noregulēta 4. panta 1. punktā.

37. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras ietilpst Direktīvas 69/335 3. panta 1. punkta piemērošanas jomā, atšķirības kvalificēšanā par kapitālsabiedrību principā nav iespējamas. Jo 1. punktā kapitālsabiedrības ir definētas izsmeļoši un visām dalībvalstīm saistošā veidā. Daļēji kapitālsabiedrības tiek konkrēti uzskaitītas, bet daļēji tiek paredzēti nosacījumi, kādiem ir jāatbilst kapitālsabiedrībai direktīvas izpratnē. Tādēļ nav iespējams, ka šīs kapitālsabiedrības citā dalībvalstī saistībā ar kapitāla nodokļa iekasēšanu *netiktu uzskatītas par kapitālsabiedrībām*. Saskaņā ar 4. panta 3. punkta b) apakšpunktu juridiskās adreses pārcelšana tādējādi nav darījums, par kuru 3. panta 1. punktā ietvertās sabiedrības būtu apliekamas ar nodokli, jo tās obligātā veidā kā izcelsmes dalībvalstī, tā arī dalībvalstī, uz kuru tiek pārcelta juridiskā adrese, ir uzskatāmas par kapitālsabiedrībām.

38. Grieķijas valdība tika apgalvojusi, ka direktīvas kritērijs un Grieķijas tiesībās izmantotais *pienākuma maksāt nodokli* kritērijs noteiktās kombinācijās sniedz vienādu rezultātu. Ja sabiedrība izcelsmes valstī netiek uzskatīta par kapitālsabiedrību, tad juridiskās adreses pārcelšana saskaņā ar 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu ir apliekama ar kapitāla nodokli. Tā kā sabiedrībai, kura

savā izcelsmes valstī netiek uzskatīta par kapitālsabiedrību, nav pienākuma maksāt nodokli, šajā kombinācijā Grieķijas tiesību kritērijs atšķirīgu rezultātu nesniegtu.

39. Situācija atšķiras, ja izcelsmes valstī saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktu no kapitāla nodokļa ir atbrīvoti visi darījumi, tādējādi kapitāla nodokli atceļot.

40. Vai juridiskās adreses pārcelšanas aplikšana ar nodokli šādā kombinācijā ir vērtējama saskaņā ar 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktu (kā rezultātā tā ir apliekama ar nodokli), jeb arī saskaņā ar 4. panta 3. punkta b) apakšpunktu (kā rezultātā tā ar kapitāla nodokli aplikta netiek), izšķiras atkarībā no tā, vai sabiedrība izcelsmes valstī "kapitāla nodokļa iekasēšanai tiek uzskatīta par kapitālsabiedrību" [9].

41. Varētu apgalvot, ka sabiedrība tādā valstī, kurā ir atcelts kapitāla nodoklis, tur arī vairs netiek uzskatīta par kapitālsabiedrību kapitāla nodokļa iekasēšanas nolūkiem, jo ar šādu nodokli taču vairs neapliek. No šāda viedokļa raugoties, būtu jāpiemēro 4. panta 1. punkts, kā rezultātā juridiskās adreses pārcelšana tiktu aplikta ar nodokli.

42. Tomēr šāds risinājums nepārliecina. Jo tajā secinājumi tiek izdarīti no tā, ka kvalificēšana par kapitālsabiedrību ir atkarīga no šīs kvalificēšanas saskaņā ar valsts tiesībām. Tas tomēr nav pareizi. Drīzāk jau, ka pašā direktīvas 3. pantā ir izsmeļoši noteikts, kuras sabiedrības kapitāla nodokļa iekasēšanas nolūkos ir uzskatāmas par kapitālsabiedrībām. Kvalifikācijai saskaņā ar valsts tiesībām nozīme ir vienīgi, izmantojot iespēju sabiedrības, kuras *nav* kapitālsabiedrības, nošķirt no tā vispārīgā pielīdzinājuma kapitālsabiedrībām, kurš ir paredzēts 3. panta 2. punktā. Arī tad, ja dalībvalsts kapitāla nodokli saskaņā ar 7. panta 2. punktu ir atcēlusi, jautājums, kuras sabiedrības tad ir uzskatāmas par kapitālsabiedrībām, ir noskaidrojams vienīgi saskaņā ar direktīvas 3. pantu. Saskaņā ar šādu izpratni juridiskās adreses aplikšana ar nodokli ir izvērtējama saskaņā ar 4. panta 3. punktu, kas nozīmē, ka tā nav apliekama ar kapitāla nodokli.

43. Iepriekš paustais uzskats apstiprinājumu rod arī Tiesas spriedumā lietā *Senior Engineering Investments* [10]. Tajā Tiesa kā vienīgo

9 — Noteikumi par juridiskās adreses pārcelšanu netika mainīti, ieviešot 7. panta 2. punktu Direktīvā 85/303, ar kuru izdarīti grozījumi, minēta 2. zemsvītras piezīmē.

10 — 2006. gada 12. janvāra spriedums lietā C-494/03 *Senior Engineering Investments* (Krājums, I-525. lpp., 43. punkts).

punktu, lai izlemtu, kura valsts ir kompetenta uzlikt nodokli, ir minējusi to, vai šajā valstī ir veikts ar nodokli apliekams darījums direktīvas izpratnē. Tomēr nevar neņemt vērā, ka attiecīgā valsts kapitāla nodokli saskaņā ar 7. panta 2. punktu ir atcēlusi. Šajā sakarā Tiesa tika paudusi, ka Direktīva 69/335 nevar tikt interpretēta tādējādi, ka viena dalībvalsts otras dalībvalsts atturību nodokļu jomā varētu izmantot savu nodokļu ieņēmumu palielināšanai [11].

44. Atbilstoši tam arī šajā lietā pārbaudītajā kombinācijā viss ir atkarīgs tikai no tā, vai sabiedrība saskaņā ar direktīvas 3. pantu ir uzskatāma par kapitālsabiedrību, kas apliekama ar kapitāla nodokli. Šo kvalifikāciju neietekmē fakts, ka dalībvalsts kapitāla nodokli ir atcēlusi.

45. Šāda Direktīvas 69/335 izpratne katrā ziņā atbilst arī tās mērķim, kurš kopš grozījumu izdarīšanas direktīvā ir kapitāla nodokļa atcelšana [12]. Ja dalībvalsts šo mērķi sasniedz un kapitāla nodokli atceļ, tad noteikumi par juridiskās adreses pārcelšanu nevar tikt interpretēti tādējādi, ka šāds lēmums tiek atcelts valstī, uz kurieni juridiskā adrese tiek pārcelta, apliekot ar nodokļiem. Turklāt šāda interpretācija arī sekmē iespējami labāku pamatbrīvību īstenošanu — šajā gadījumā brīvības veikt uzņēmējdarbību —, jo ar to tiek atvieglota juridiskās adreses pārcelšana uz citu valsti.

46. Apkopojot ir jāatzīst, ka kapitāla nodokļa atcelšana izcelsmes valstī saskaņā ar 7. panta 2. punktu nenozīmē, ka direktīvā par kapitālsabiedrību uzskatītas sabiedrības juridiskās adreses pārcelšana ir apliekama ar kapitāla nodokli.

47. Piemērojot Grieķijas tiesību kritēriju — attiecīgās sabiedrības pienākums maksāt nodokli savā izcelsmes valstī — iepriekš pārbaudītajā kombinācijā, rezultāts ir atšķirīgs. Ja attiecīgajai kapitālsabiedrībai izcelsmes valstī vairs nav pienākuma maksāt kapitāla nodokli ne par vienu darījumu, tad saskaņā ar Grieķijas tiesībām — kā Grieķijas valdība pati tika bildusi tiesas sēdē — ir uzskatāms, ka tai *nav pienākuma maksāt kapitāla nodokli*. Saskaņā ar Grieķijas tiesībās lietoto kritēriju tādējādi šādā kombinācijā — pretēji nekā piemērojot kritēriju par uzskatīšanu par kapitālsabiedrību — juridiskās adreses pārcelšana vienmēr būtu apliekama ar kapitāla nodokli.

11 — Spriedums lietā *Senior Engineering Investments*, minēts 10. zemsvītras piezīmē, 43. punkts.

12 — Skat. Direktīvas 85/303, ar ko izdarīti grozījumi, trešo apsvērumu, minēta 2. zemsvītras piezīmē. Sākotnēji Direktīvas 69/335 mērķis bija diskriminācijas un dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršana; skat. tās otro un sesto apsvērumu.

48. Līdz ar to Grieķijas tiesībās lietotā kritērija rezultāts — pretēji Grieķijas valdības apgalvotajam — ne visos gadījumos ir tāds pats kā direktīvā izmantotā kritērija par uzskatīšanu par kapitālsabiedrību rezultāts. Tādējādi, izvēlēdamās *pienākuma maksāt nodokli* kritēriju, Grieķijas Republika nav pareizi transponējusi direktīvu.

49. Spānijas Karaliste, kura izskatāmajā lietā piedalījās kā persona, kas iestājusies lietā, norāda uz savām tiesību normām, kuras ir līdzīgas Grieķijas normām. Tāda struktūra, kāda izmantota Spānijas un Grieķijas tiesībās, esot nepieciešama, lai novērstu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

50. Pastāvīgajā judikatūrā ir atzīts, ka ļaunprātīga vai krāpnieciska Kopienu tiesību noteikumu izmantošana nav atļauta. Tas nozīmē, ka Kopienu tiesību regulējuma piemērošana nevar būt tik tālejoša, lai ar to varētu maskēt tirgus dalībnieku ļaunprātības, tas ir, darījumus, kuri neietilpst parastu komercdarījumu jēdzienā, bet kuru mērķis ir tikai ļaunprātīgi izmantot ar Kopienu tiesībām piešķirtās priekšrocības [13]. Kopienu tiesībās paredzēto strukturēšanas iespēju izmantošana vien nav pamats aizdomām par ļaunprātīgu izmantošanu [14].

51. Ar Direktīvas 69/335 4. pantu kapitālsabiedrībai, kura savā izcelsmes valstī ar kapitāla nodokli nav aplikta, tiek sniegta iespēja pārcelt savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti tā, ka šī pārcelšana netiek aplikta ar kapitāla nodokli. Šo ar direktīvu piešķirto priekšrocību dalībvalsts nevar vispārīgā veidā atcelt.

52. Tikai tad, ja iestātos īpaši apstākļi, kuru rezultātā šis Kopienu tiesiskais regulējums tiek izmantots ļaunprātīgi, dalībvalsts drīkstētu aizliegt atsaukties uz šo direktīvas noteikumu. Grieķijas regulējums tomēr neaprobežojas ar atsevišķu ļaunprātību apkarošanu vien, bet gan vispārīgā veidā apliek ar kapitāla nodokli tādu sabiedrību juridiskās adreses pārcelšanu, kuras to izcelsmes valstī saskaņā ar likumu ar kapitāla nodokli nav apliekamas. Tādējādi katrā ziņā tiek pārkāptas izvairīšanās no nodokļu maksāšanas apkarošanai nepieciešamās robežas. Arī ņemot vērā nodomu novērst izvairīšanos no

13 — Skat. 1999. gada 9. marta spriedumu lietā C-212/97 *Centros* (*Recueil*, I-1459. lpp., 24. punkts un tālākās norādes), 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-456/04 *Agip Petroli* (Krājums, I-3395. lpp., 20. punkts), 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 68. un 69. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 35. punkts); šajā sakarā skat. arī manus 2007. gada 8. februāra secinājumus lietā C-321/05 *Kofoed* (2007. gada 5. jūnija spriedums, Krājums, I-5795. lpp., 57. un turpmākie punkti).

14 — Skat. šajā sakarā spriedumu lietā *Centros*, minēts 13. zemsvītras piezīmē, 27. punkts, un spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, minēts 13. zemsvītras piezīmē, 36. un turpmākie punkti.

nodokļu maksāšanas, Grieķijas tiesiskais regulējums nav uzskatāms par pareizu Direktīvas 69/335 transpozīciju.

2) Noteiktu veidu sabiedrību atbrīvojums no kapitāla nodokļa

a) Lauksaimniecības kooperatīvu atbrīvojums

53. Saskaņā ar Grieķijas tiesībām no kapitāla nodokļa ir atbrīvoti visa veida lauksaimniecības kooperatīvi, kā arī to apvienības un konsorciji. Šis atbrīvojums, pēc Komisijas domām, nav saderīgs ar Direktīvu 69/335.

54. Direktīvas 69/335 1. pantā ir noteikts, ka dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē saskaņotu nodokli. Turpinājumā tātad ir jānoskaidro, vai Grieķijas tiesībās paredzētie lauksaimniecības kooperatīvi ir kapitālsabiedrības, no kā izriet, ka tiem pamatā ir uzliekams kapitāla nodoklis. Ja lauksaimniecības kooperatīvi izrādītos esam kapitālsabiedrības direktīvas izpratnē, tad nākamajā posmā būtu jānoskaidro, vai un kādā apmērā ar direktīvu ir ļauts izdarīt atkāpes no aplikšanas ar kapitāla nodokli.

55. Direktīvas 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir uzskaitīti vairāki sabiedrību veidi, kuras saskaņā ar dalībvalstu tiesībām ir kapitālsabiedrības, bet 3. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā ir uzskaitītas īpašības, kuru konstatācijas gadījumā uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona ir kapitālsabiedrība direktīvas izpratnē. Grieķijas tiesībās paredzētie lauksaimniecības kooperatīvi nav nedz a) apakšpunkta uzskaitījumā, nedz arī tiem ir b) un c) apakšpunktā norādītās īpašības, kuras ir nosacījums tam, lai sabiedrību varētu uzskatīt par kapitālsabiedrību.

56. Saskaņā ar b) apakšpunktu sabiedrība ir kapitālsabiedrība tādā gadījumā, ja tās kapitāla daļas vai aktīvus var pārdot dalībvalstu biržās. Kā norādījusi Komisija pati, lauksaimniecības kooperatīvu kapitāla daļas nevar pārdot biržās.

57. Saskaņā ar c) apakšpunktu par kapitālsabiedrību direktīvas izpratnē ir uzskatāma uzņēmējsabiedrība, apvienība vai juridiska persona, kas darbojas, lai gūtu peļņu, un kuras dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešām personām bez iepriekšējas atļaujas un par uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskās personas parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām. Komisija ir norādījusi, ka Grieķijas tiesībās ir paredzēts, ka lauksaimniecības kooperatīvu kapitāla daļas var pārdot tikai tad, ja tas ir paredzēts attiecīgā kooperatīva statūtos un tam piekrīt

kooperatīva valde. Grieķijas tiesībās paredzēta lauksaimniecības kooperatīva kapitāla daļas tādējādi bez iepriekšējas atļaujas nevar tikt pārdotas trešām personām. Jautājums par to, vai lauksaimniecības kooperatīvi atbilst otrajam c) apakšpunktā paredzētajam kritērijam — sabiedrības biedru atbildības aprobežojums vienīgi ar tiem piederošajām daļām — var palikt neatbildēts. Jo, lai sabiedrību varētu uzskatīt par kapitālsabiedrību saskaņā ar c) apakšpunktu, tai ir jāatbilst abiem tajā paredzētajiem kritērijiem. Tā kā Grieķijas tiesībās paredzētie lauksaimniecības kooperatīvi neatbilst jau pirmajam kritērijam, tad tie nav kapitālsabiedrības c) apakšpunkta izpratnē.

58. Direktīvas 3. panta 2. punktā ir noteikts, ka Direktīvas 69/335 piemērošanas ietvaros visas citas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kas darbojas, lai gūtu peļņu, uzskata par kapitāla sabiedrībām. Tiesa ir atzinusi, ka ar šo normu būtu jānovērš, ka ekonomiski vienlīdzīgi darījumi atkarībā no izvēlētās tiesību normas ar nodokļiem tiek aplikti atšķirīgi [15].

59. Lai Grieķijas tiesībās paredzētais lauksaimniecības kooperatīvs būtu kapitālsabiedrība 2. punkta izpratnē, tam ir jādarbojas peļņas gūšanas nolūkā.

60. Komisija pareizi norāda, ka kritērijs par peļņas gūšanu ir saprotams paplašināti. Sabiedrības darbības mērķis direktīvas 3. panta 2. punkta pirmā teikuma izpratnē ir peļņas gūšana ne tikai tad, ja tās darbības mērķis ir kapitāla atdeve. Tās mērķis ir gūt peļņu arī tad, ja — kā tas ir lauksaimniecības kooperatīvu gadījumā — tās darbības ekonomiskā veiksme tiešā veidā rada priekšrocības tās biedriem, kā arī palīdz sabiedrībai saimnieciski nostiprināties kā solidārai sabiedrībai, kaut arī ienākumi no kapitāla tiešā veidā izmaksāti netiek. To, ka vismaz vienas lauksaimniecības kooperatīvu kategorijas, proti, "zemnieku kooperatīvu" [16], darbības mērķis ir peļņas gūšana un tādējādi tie ir pielīdzināmi kapitālsabiedrībām, tika piebildusi arī Grieķijas valdība.

61. Direktīvas 69/335 3. panta 2. punkta otrais teikums tomēr sniedz iespēju dalībvalstij kapitālsabiedrības, kas pielīdzinātas pirmajā teikumā minētajām uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskajām personām, iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitāla sabiedrībām. Turpinājumā tātad ir jānoskaidro, vai uz lauksaimniecības kooperatīvu atbrīvojumu [no kapitāla nodokļa] attiecas piedāvātā iespēja paredzēt izņēmumus.

15 — 1987. gada 12. novembra spriedums lietā 112/86 *Amro Aandelen Fonds* (*Recueil*, 4453. lpp., 10. punkts).

16 — Grieķiski — "γεωργικοί συνεταιρισμοί".

62. Šajā nolūkā ir jānoskaidro, kā ir saprotama frāze "iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitāla sabiedrībām".

63. Vadoties pēc teksta, ir iespējamas vairākas interpretācijas iespējas.

64. No vienas puses, to varētu saprast tādējādi, ka dalībvalsts otrajā teikumā paredzēto pielīdzināšanu varētu neņemt vērā tikai visu kopā, tātad — vai nu atbrīvojot visas kapitālsabiedrībai pielīdzinātās sabiedrību formas, vai nevienu. Šāda izpratne tomēr neatbilstu Direktīvas 69/335 jēgai un mērķim. Jo viens no tās mērķiem, kopš ar Direktīvu 85/303 [17] ir izdarīti grozījumi, ir kapitāla nodokļa atcelšana. Ja 3. panta 2. punkta ietvaros atbrīvojumu varētu piemērot vai nu visām uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskajām personām, vai nevienai, tad tas būtu iespaidīgs šķērslis kapitāla nodokļa atcelšanai. Turpretim kapitāla nodokļa atcelšanu varētu atvieglot, ja to darītu secīgi. Tātad 3. panta 2. punkts nav saprotams tādējādi, ka atbrīvojums no kapitāla nodokļa ir piemērojams vai nu visām pielīdzinātajām sabiedrībām kopumā, vai arī nevienai [18].

65. No otras puses, 3. panta 2. punkta otro teikumu varētu izprast arī tādējādi, ka dalībvalstīm ir visas tiesības izdarīt izņēmumus no šī pielīdzinājuma attiecībā uz konkrētām sabiedrībām vai sabiedrību grupām. Tomēr direktīvas mērķis ir visas kapitālsabiedrības un tām pielīdzinātās sabiedrību formas nostādīt vienādā situācijā saistībā ar kapitāla nodokli. Atbrīvojumus konkrētos sektoros direktīvas 8. pants pieļauj tikai noteiktās jomās. Ar direktīvas sistēmu nebūtu saderīgi tas, ja dalībvalstis drīkstētu ieviest papildu atbrīvojumus sektoros saskaņā ar 3. panta 2. punktu. Turklāt iespēja no kapitāla nodokļa atbrīvot atsevišķas ražošanas nozares radītu draudus, ka varētu tikt pārkāpts EKL 87. pants par valsts atbalstu. Tādējādi 3. panta 2. punkta otrais teikums nav saprotams tādējādi, ka no kapitāla nodokļa var neierobežoti atbrīvot atsevišķas sabiedrības vai saimnieciskās darbības nozares.

17 — Skat. 2. zemsvītras piezīmi.

18 — Skaidrāk šī izpratne ir izteikta franču valodas redakcijā, kurā attiecībā uz sabiedrībām, kurām piemērojams atbrīvojums, tiek izmantots vienskaitlis: "Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." [Dalībvalstij tomēr ir tiesības, iekasējot kapitāla nodokli, to neuzskatīt par kapitālsabiedrību]. Grieķu valodas, gluži kā vācu valodas redakcijā, tiek izmantots daudzskaitlis: "Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."[Dalībvalstīm tomēr ir tiesības, iekasējot kapitāla nodokli, tās neuzskatīt par kapitālsabiedrībām].

66. Direktīvas 3. panta 2. punkta otrajā teikumā paredzētā iespēja piemērot atbrīvojumu visdrīzāk ir saprotama tādējādi, ka dalībvalsts direktīvu var nepiemērot atsevišķām, normas 1. punktā kapitālsabiedrībām pielīdzinātām *sabiedrību formām*, kuras tātad ir patstāvīgas juridiskas formas.

67. Par to liecina arī spriedums lietā *Amro Andeelen Fonds*, kurā Tiesa ir atzinusi, ka saskaņā ar 3. panta 2. punktu "noteiktas kapitāla piesaistes" var atbrīvot no kapitāla nodokļa [19]. Šāda normas izpratne ir labvēlīga it īpaši direktīvas mērķim atcelt kapitāla nodokli, lai dalībvalstis varētu rīkoties secīgi un pārskatāmiem etapiem.

68. Saskaņā ar Grieķijas tiesībām no kapitāla nodokļa tomēr atbrīvoti nav visi kooperatīvi, bet gan tikai lauksaimniecības kooperatīvi. Pirmajā mirklī šķiet, ka no kapitāla nodokļa ir atbrīvots saimnieciskās darbības sektors. Katrā ziņā lauksaimniecības kooperatīvu regulējums Grieķijas tiesībās ir ietverts atsevišķā likumā, kurā ir noteikta to struktūra, uzbūve un organizācija.

69. Komisija pati tika piebildusi, ka uz lauksaimniecības kooperatīviem attiecas īpašs tiesiskais regulējums. Lauksaimniecības kooperatīvi tādējādi ir patstāvīga sabiedrības forma, kuru saskaņā ar 3. panta 2. punkta otro teikumu var atbrīvot no kapitāla nodokļa. Tikai šajā gadījumā sakrīt, ka viena patstāvīga sabiedrības forma attiecas uz vienu atsevišķu saimnieciskās darbības sektoru. Tādēļ ir tikai jāpaskaidro, ka dalībvalsts, lai apietu sektoru atbrīvojumu aizliegumu, atsevišķiem saimnieciskās darbības sektoriem nedrīkstētu radīt patstāvīgas sabiedrību formas, lai tās tad veiksmīgi atbrīvotu no kapitāla nodokļa. Komisija izskatāmajā lietā tomēr nav sniegusi nekādas norādes uz to, ka Grieķijas tiesiskais regulējums būtu strukturēts ļaunprātīgos nolūkos.

70. Ja lauksaimniecības kooperatīvus var veiksmīgi atbrīvot no kapitāla nodokļa, tad tas ir jāpiemēro arī lauksaimniecības kooperatīvu apvienībām un asociācijām.

71. Tādēļ Grieķijas Republika ar Grieķijas Likuma Nr. 1676/86 22. panta 1. punkta a) apakšpunktu drīkstēja nepielīdzināt kapitālsabiedrībām un tādējādi atbrīvot no kapitāla nodokļa lauksaimniecības kooperatīvus, kā arī to apvienības un konsorcijus. Šajā gadījumā Direktīvas 69/335 noteikumi nav pārkāpti.

19 — Spriedums lietā *Amro Aandelen Fonds*, minēts 15. zemsvītras piezīmē, 12. punkts.

b) Kuģniecības uzņēmumu atbrīvojums

72. Visbeidzot, ir jāpārbauda atbrīvojuma attiecībā uz kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām saderīgums ar Direktīvu 69/335.

73. Saskaņā ar Direktīvu 69/335 vispārīgā veidā, saskaņā ar 3. panta 1. punktu — kapitālsabiedrības un saskaņā ar 3. panta 2. punktu — tām pielīdzināmās sabiedrības, t.i., tās uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, ir apliekamas ar kapitāla nodokli. Kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un jebkāda veida kuģniecības sabiedrību gadījumā runa ir vai nu par kapitālsabiedrībām 3. panta 1. punkta izpratnē vai, katrā ziņā, tā kā tās darbojas peļņas gūšanas nolūkā, par kapitālsabiedrībām pielīdzināmām sabiedrībām 3. panta 2. punkta izpratnē, no kā izriet, ka tās pamatā ir apliekamas ar kapitāla nodokli.

74. Kapitālsabiedrību Direktīvas 69/335 3. panta 1. punkta izpratnē atbrīvojums no kapitāla nodokļa ir iespējams tikai tad, ja ir izpildīti 8. un 9. pantā paredzētie nosacījumi. Tomēr šajā gadījumā minētie nosacījumi nav izpildīti. Jo, no vienas puses, kuģniecība nepieder saimnieciskās darbības nozarēm, attiecībā uz kurām 8. pantā ir paredzēta iespēja noteikt sektora atbrīvojumus. No otras puses, nav uzskaitīti arī nosacījumi 9. pantā paredzētā atbrīvojuma piemērošanai. Ja dalībvalsts izmanto kādu pasākumu saskaņā ar 9. pantu, tad tai EKL 97. panta piemērošanas dēļ ir laikus par to jāinformē Komisija. Šo procedūru to atbrīvojumu dēļ, par kuriem ir strīds, Grieķija nebija veikusi. Tā kā Grieķija nebija veikusi 9. pantā paredzēto procedūru, šajā gadījumā var arī neatbildēt uz jautājumu, vai saskaņā ar 9. pantu sektora atbrīvojumi vispār ir pieļaujami.

75. Arī ar Direktīvas 69/335 7. panta 1. punktu un 4. panta 2. punktu nevar pamatot kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un jebkāda veida kuģniecības sabiedrību atbrīvošanu, jo no to teksta jau vien izriet, ka Grieķijai tiek sniegta iespēja no kapitāla nodokļa atbrīvot atsevišķus *darījumus*. Izskatāmajā gadījumā ar Grieķijas regulējumu no kapitāla nodokļa tiek atbrīvoti ne tikai noteikti darījumi, bet gan noteiktā ekonomikas nozarē darbojošās sabiedrības.

76. Tas, ka kuģniecības sabiedrības, kā norāda Grieķijas valdība, vienmēr ir bijušas atbrīvotas no kapitāla nodokļa, tomēr nav attaisnojums atbrīvojumam no kapitāla nodokļa. Jo šāda atbrīvojuma iespēja Direktīvā 69/335 nav paredzēta.

77. Vēl viena atbrīvošanas no kapitāla nodokļa iespēja Direktīvā 69/335 ir paredzēta tikai sabiedrībām, kas pielīdzinātas kapitālsabiedrībām 3. panta 2. punkta izpratnē.

78. Tā kā šajā gadījumā ir runa par izņēmuma noteikumu, dalībvalstij, kura uz šo normu atsaucas, ir pienākums pierādīt, ka ir izpildīti nosacījumi. Tātad Grieķijai bija jāinformē, ka kuģniecības uzņēmumi, kuģniecības konsorciji un jebkāda veida kuģniecības sabiedrības nav kapitālsabiedrības 3. panta 1. punkta izpratnē, bet gan drīzāk tām pielīdzinātas sabiedrības 3. panta 2. punkta izpratnē, no kā izriet, ka tām paveras vēl viena iespēja piemērot atbrīvojumu. Ja attiecībā uz sabiedrībām, kurām piemērots izņēmums, runa būtu par pielīdzinātām sabiedrībām, tad, kā tika teikts iepriekš, šīs sabiedrības varētu tikt atbrīvotas no kapitāla nodokļa, ja tām būtu patstāvīgas sabiedrības formas statuss. Tā kā Grieķijas valdība to tomēr nav pierādījusi, izskatāmajā lietā atbrīvojumu no kapitāla nodokļa nevar pamatot arī ar 3. panta 2. punkta otro teikumu.

79. Grieķijas tiesībās paredzētais kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un jebkāda veida kuģniecības sabiedrību atbrīvojums no nodokļa tādējādi nav saderīgs ar Direktīvas 69/335 noteikumiem.

80. Šis secinājums arī nav pretrunā Komisijas Paziņojumam C(2004) 43 par Kopienas vadlīnijām valsts atbalstam kuģniecībai [20]. Šajā dokumentā Komisija dalībvalstu piešķirtus nodokļu atvieglojumus apzīmē kā pasākumus, kas varētu būt līdzeklis Kopienu flotes konkurētspējas ar trešās valstīs reģistrētiem kuģiem veicināšanai [21].

81. No šī Komisijas paziņojuma tomēr nevar secināt nodokļu atbrīvojumu pamatotību Direktīvas 69/335 ietvaros. Pirmkārt, tam ir pavisam cits regulatīvais mērķis, ar to ir jānosaka tikai tie kritēriji, pēc kuriem Komisija var atļaut valsts atbalstu kuģniecībai saskaņā ar Kopienu tiesību normām un procedūrām un, pamatojoties uz EKL 87. panta 3. punkta c) apakšpunktu vai 86. panta 2. punktu [22]. Otrkārt, tas kā vienkāršs paziņojums tiesību aktu hierarhijā ieņem zemāku vietu nekā Direktīva 69/335 un tādējādi nevar ietekmēt tās piemērošanas jomu un saturu.

82. Citādu secinājumu nevar izdarīt arī no EKL 80. panta 2. punkta, uz ko ir norādījusi Grieķijas valdība. EKL 80. panta 2. punkts ir patstāvīgs pamats tiesību normām kuģniecī-

20 — OV 2004, C 13, 3.–12. lpp.

21 — Komisijas Paziņojums, minēts 20. zemsvītras piezīmē, 6. lpp.

22 — *Ibidem*, 5. lpp.

bas jomā. Grieķijas valdība uzskata, ka tādēļ Direktīva 69/335 kuģniecībai nav piemērojama. Turklāt šai nozarei būtu nepieciešams atsevišķs regulējums, kas pamatots ar EKL 80. panta 2. punktu. Tomēr šī argumentācija nepārliecina. No EKL 80. panta 2. punkta neizriet, ka starpdisciplinārās jomās būtu jāpieņem regulējums attiecībā uz kuģniecību.

C — Sprieduma iedarbības laikā ierobežošana

83. Spānijas Karaliste savā iestāšanās rakstā ir lūgusi ierobežot sprieduma iedarbību laikā. Pamatojumam tā, pirmkārt, norāda uz to, ka starp apstrīdētā Grieķijas likuma paziņošanu Komisijai un valsts pienākumu neizpildes procedūras uzsākšanu ir pagājuši 18 gadi un Grieķija šajā laika posmā bija labticīga. Otrkārt, Grieķijai nozīmīgas ekonomiskas neērtības varētu sagādāt nodokļu atlīdzināšanas prasības, kuras, iespējams, tiktu iesniegtas pēc šī sprieduma pasludināšanas. Grieķijas valdība Spānijas valdības iestāšanās rakstā ietvertos argumentus par sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu ir pakārtoti iekļāvusi savā atbildes rakstā.

84. Iedarbības ierobežojums laikā skaidri ir paredzēts tikai EKL 231. panta otrajā daļā attiecībā uz prasību par tiesību akta atcelšanu. Turpretim Tiesa, sniedzot prejudiciālu nolēmumu, pamatojoties uz tiesiskās drošības principu, sprieduma ierobežošanu laikā ir atzinusi kā pieļaujamu tikai izņēmuma gadījumos. Arī tiesvedībā par valsts pienākumu neizpildi tā ir ņēmusi vērā sprieduma iedarbības ierobežošanu laikā [23]. Ja spriedumam tiesvedībā par valsts pienākumu neizpildi tajā ietvertās Kopienu tiesību interpretācijas dēļ ir ietekme, kura pārsniedz vienkāršu valsts pienākumu neizpildes konstatāciju, tad noteiktos apstākļos var būt nepieciešams ierobežot šāda sprieduma ietekmi laikā.

85. Tomēr izskatāmajā lietā šādam ierobežojumam nepieciešamo apstākļu nav. Saskaņā ar Tiesas judikatūru šāda ierobežošana ir iespējama tikai tad, ja ir izpildīti divi priekšnosacījumi [24]: no vienas puses, pastāv risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tiesisko attiecību lielo skaitu, kas labā ticībā nodibinātas, pamatojoties uz regulējumu, kurš atzīts par spēkā esošu, un, no otras puses, izrādās, ka

23 — Skat. 2002. gada 19. marta spriedumu lietā C-426/98 Komisija/Grieķija (*Recueil*, I-2793. lpp., 40. un turpmākie punkti) un 1998. gada 24. septembra spriedumu lietā C-35/97 Komisija/Francija (*Recueil*, I-5325. lpp., 49. un turpmākie punkti), bet attiecībā uz tikai hipotētisku iespēju sprieduma iedarbības laikā ierobežošanu piemērot tiesvedībā par valsts pienākumu neizpildi — 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-359/97 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-6355. lpp., 92. punkts).

24 — Papildus 23. zemsvītras piezīmē uzskaitītajiem spriedumiem skat. 2005. gada 15. marta spriedumu lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 69. punkts) un 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk* (*Recueil*, I-6193. lpp., 53. punkts).

privātpersonas un valsts iestādes ir iesaistītas rīcībā, kas neatbilst Kopienu tiesiskajam regulējumam objektīvas un būtiskas nenoteiktības attiecībā uz Kopienu tiesību normu piemērojamību dēļ; šo nenoteiktību var veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses.

86. Izskatāmajā lietā pirmais priekšnosacījums katrā ziņā nav izpildīts. Grieķijas Republika nav skaidri norādījusi, kādas smagas ekonomiskas sekas tai varētu iestāties, ja prasība ar spriedumu tiktu apmierināta. Šajā sakarā tā ir tikai pievienojusies Spānijas valdības apgalvojumiem. Spānijas valdība savukārt vispārīgā veidā ir norādījusi uz smagām ekonomiskām sekām Grieķijai. Turklāt Spānijas valdība nav norādījusi uz jebkādām savām ekonomiski nelabvēlīgām sekām.

V — Par tiesāšanās izdevumiem

87. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā Grieķijas Republikai spriedums attiecībā uz diviem no trim vienādas nozīmes prasības pamatiem nav labvēlīgs, tad Grieķijas Republika atlīdzina divas trešdaļas tiesāšanās izdevumu. Tā kā Grieķijas Republika ir prasījusi piespriest atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, lietas dalībnieki atlikušos tiesāšanās izdevumus saskaņā ar Reglamenta 69. panta 5. punktu sedz paši.

88. Saskaņā ar Reglamenta 69. panta 4. punktu Spānijas Karaliste, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

VI — Secinājumi

89. Mans priekšlikums Tiesai ir nospriest šādi:

1) pieņemot tiesību aktus attiecībā uz nodokļa piemērošanu juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra vietas pārcelšanai, kā arī kuģniecības uzņēmumu,

kuģniecības konsorciju un visa veida kuģniecības sabiedrību atbrīvojumu no kapitāla nodokļa, Grieķijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai;

2) prasību pārējā daļā noraidīt;

3) Grieķijas Republika atlīdzina divas trešdaļas tiesāšanās izdevumu. Pārējos tiesāšanās izdevumus tiesāšanās dalībnieki sedz paši;

4) Spānijas Karaliste savus tiesāšanās izdevumus sedz pati.