GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2007 m. vasario 15 d. [1]

I — Įvadas

1. Šioje byloje dėl įsipareigojimų neįvykdymo Komisija kaltina Graikijos Respubliką tinkamai neįgyvendinus Direktyvos 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių [2], (toliau – kapitalo mokestis).

2. Pirma, Komisijos nuomone, Graikijos teisės nuostatos dėl kapitalo bendrovių buveinės perkėlimo į Graikiją apmokestinimo pažeidžia minėtos direktyvos reikalavimus.

3. Antra, Komisija tvirtina, kad Graikijos teisės nuostatos, pagal kurias žemės ūkio kooperatyvų, jų asociacijų bei konsorciumų, laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimas kapitalo mokesčiu, yra nesuderinamos su Direktyva 69/335.

II — Teisinis pagrindas

A — *Direktyva 69/335*

4. Pirminį šios direktyvos tikslą išreiškia jos antra konstatuojamoji dalis:

„<...> dėl šiuo metu valstybėse narėse pritraukiant kapitalą taikomų netiesioginių mokesčių, būtent dėl kapitalo įnašų į bendroves bei firmas apmokestinimo ir vertybiniams popieriams taikomo žyminio mokesčio, atsiranda diskriminacija, dvigubas apmokestinimas ir skirtumai, kurie sudaro

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyva 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (pataisytas direktyvos pavadinimo vertimas, OL L 249, p. 25), su pakeitimais, padarytais 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB, iš dalies pakeičiančia Direktyvą 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (OL L 156, p. 23), toliau – Direktyva 85/303.

kliūtis laisvam kapitalo judėjimui ir kurie dėl to turi būti pašalinti derinimo priemonėmis.“

5. Platesnį šios direktyvos tikslą ir kontekstą atskleidžia Pakeitimų direktyvos 85/303[3] antra ir trečia konstatuojamosios dalys:

„<...> kapitalo mokesčių ekonominis poveikis kenkia įmonių pergrupavimui ir plėtrai; kadangi šis poveikis ypač kenksmingas esant dabartinei ekonominei padėčiai, kai būtina teikti pirmenybę investicijų skatinimui.

<...> geriausias sprendimas siekiant šių tikslų būtų panaikinti kapitalo mokestį <...>“.

6. Pakeitimų direktyvos 85/303 penktoje konstatuojamojoje dalyje kalbama apie Graikijos padėtį po jos įstojimo į Europos Sąjungą:

„<...> Graikijoje 1984 m. liepos 1 d. nebuvo kapitalo mokesčio; <...> todėl reikia numatyti galimybę įvesti tokį mokestį Graikijoje, atleidžiant nuo jo tam tikrus sandorius.“

Todėl šioje direktyvoje yra nuostatų, specialiai skirtų Graikijai.

7. Direktyvos 69/335 1 straipsnis numato tokius pagrindinius kapitalo mokesčio surinkimo būdus:

„Valstybės narės apmokestina kapitalo įnašus į kapitalo bendroves mokesčiu, suderintu pagal 2–9 straipsnių nuostatas ir toliau vadinamu kapitalo mokesčiu.“

8. 3 straipsnio 1 dalis apibrėžia apmokestinamąsias bendroves:

„Šioje direktyvoje terminas „kapitalo bendrovė“ – tai:

a) <...>

3 — Minėta 2 išnašoje.

b) kiekviena bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo, kurio kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje;

c) bet kuri bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo, kurių dalyviai turi teisę perduoti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be jų išankstinio leidimo ir kurie už bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens skolas atsako tiktai savo akcijomis (dalimis).“

9. 3 straipsnio 2 dalis teisinės fikcijos būdu išplečia direktyvos taikymo sritį tam tikroms bendrovėms, kurios nėra kapitalo bendrovės, tačiau leidžia valstybėms narėms taikyti šioms bendrovėms kitokį mokesčių režimą:

„2. Taikant šią direktyvą, kiekviena kita bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo yra laikomi kapitalo bendrovėmis. Tačiau apmokestinimo kapitalo mokesčių atžvilgiu valstybė narė turi teisę jų tokiomis nelaikyti.“

10. Kokius sandorius valstybės narės gali apmokestinti kapitalo mokesčiu, nustato 4 straipsnis:

„1. Kapitalo mokesčiu apmokestinami tokie sandoriai:

a) kapitalo bendrovės steigimas;

<...>

g) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio faktinis valdymo centras yra trečiojoje šalyje ir kuris toje valstybėje narėje kapitalo mokesčio taikymo atžvilgiu yra laikomas kapitalo bendrove, registruotos buveinės perkėlimas iš trečiosios šalies į tą valstybę narę;

h) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro perkėlimas iš valstybės narės, kurioje kapitalo mokesčio atžvilgiu jis nėra laikomas kapitalo bendrove, į valstybę narę, kurioje jis tokiu yra laikomas.

2. <...>

Tačiau Graikijos Respublika pati nustatys, kuriems anksčiau nurodytiems sandoriams taikys kapitalo mokestį.

minimus sandorius, kurie 1984 m. liepos 1 dieną buvo atleisti nuo šio mokesčio arba apmokestinami taikant 0,5 % ar mažesnę mokesčio normą.

3. Steigimas, apibrėžtas 1 dalies a punkte, nėra suprantamas kaip kapitalo bendrovės steigiamojo dokumento arba įstatų keitimas, ypač kaip:

<...>

<...>

Graikijos Respublika pati nustatys, kuriuos sandorius atleis nuo kapitalo mokesčio.

<...>

2. Valstybės narės gali visus sandorius, nenurodytus 1 straipsnio dalyje, arba atleisti nuo kapitalo mokesčio, arba jiems visiems nustatyti vienodą mokesčio normą, kurios dydis neviršytų 1 %."

b) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, kai abiejose valstybėse narėse kapitalo mokesčio atžvilgiu jis yra laikomas kapitalo bendrove;

12. Be to, 8 straipsnis leidžia atleisti nuo kapitalo mokesčio tam tikras kapitalo bendroves:

<...>"

„Atsižvelgdamos į 7 straipsnio 1 dalį, valstybės narės gali atleisti nuo kapitalo mokesčio sandorius, minimus 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse, jei jie susiję su:

11. 7 straipsnio 1 dalis numato:

„1. Valstybės narės atleidžia nuo kapitalo mokesčio sandorius, išskyrus 9 straipsnyje

— kapitalo bendrovėmis, kurios teikia viešąsias paslaugas, pvz., visuomeninio transporto įmonės, uosto administracija, arba įmonės, tiekiančios vandenį,

dujas arba elektros energiją, tais atvejais, kai valstybinėms, regioninėms arba vietinėms valdžios institucijoms priklauso bent pusė bendrovės kapitalo;

— kapitalo bendrovėmis, kurių veikla tiek pagal jų nuostatus, tiek faktiškai išimtinai yra susijusi su kultūra, labdara, šalpa arba švietimu."

13. 9 straipsnis apibrėžia tokias aplinkybes, kurioms esant valstybės narės gali, be kita ko, nukrypti nuo kapitalo mokesčio surinkimo tvarkos:

„Kad apmokestinimas būtų teisingas, taip pat socialiniais sumetimais arba siekiant įgalinti valstybę narę rasti sprendimus iškilus nebūdingoms situacijoms, kai kurių rūšių sandoriams ar kapitalo bendrovėms mokestis gali būti netaikomas, arba taikomas sumažinta ar padidinta norma. Valstybė narė, kuri pasiūlo imtis tokios priemonės, klausimą laiku perduoda svarstyti Komisijai, atsižvelgdama į Sutarties 102 straipsnio taikymą."

tato, kad kapitalo mokestis taikomas komercinėms bendrovėms ir asociacijoms, bet kokio lygmens kooperatyvams bei visoms kitoms pelno siekiančioms bendrovėms, juridiniams asmenims ir asociacijoms.

15. Šio įstatymo 18 straipsnis apibrėžia apmokestinamuosius sandorius, kaip antai kapitalo bendrovės steigimas, reorganizavimas į kapitalo bendrovę ar bendrovės turto padidinimas. Šios nuostatos antros dalies c ir d punktuose 17 straipsnyje nurodyto juridinio asmens faktinio valdymo centro perkėlimas iš kitos valstybės narės į Graikiją prilyginamas tokiam sandoriui, jei kilmės valstybėje narėje šie juridiniai asmenys neapmokestinami. Tai taikytina ir faktinį valdymo centrą trečiojoje šalyje turinčio juridinio asmens registruotos buveinės perkėlimui iš kitos valstybės narės į Graikiją.

16. Tačiau 18 straipsnio 4 dalyje paaiškinama, kad 17 straipsnyje nurodyto juridinio asmens faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš kitos valstybės narės į Graikiją nėra kapitalo pritraukimas ir todėl jis nėra apmokestinamasis sandoris, jei šis juridinis asmuo yra apmokestinamas kilmės valstybėje narėje.

B — *Nacionalinė teisė*

14. Direktyva 69/335 Graikijoje įgyvendinta Įstatymu Nr. 1676/86. Jo 17 straipsnis nus-

17. Pagal Graikijos įstatymo 22 straipsnio 1 dalies a punktą kapitalo mokesčiu neap-

mokestinami bet kokio lygmens žemės ūkio kooperatyvai ir bet kokio tipo jų asociacijos bei konsorciumai, o pagal šio straipsnio b punktą – laivų bendrasavininkių bendrijos, laivininkystės asociacijos ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovės.

18. Žemės ūkio kooperatyvams taikomas Įstatymas Nr. 2810/2000, kuriame, be kita ko, reguliuojamas žemės ūkio kooperatyvų steigimas, struktūra ir organizacija.

III — Procesas ir šalių reikalavimai

19. Tinkamai įvykdžiusi ikiteisminę procedūrą, 2005 m. balandžio 19 d. Komisija pareiškė šį ieškinį, kuriuo prašo:

— pripažinti, kad savo teisės aktais, susijusiais su bendrovių registruotos buveinės ar faktinio valdymo centro perkėlimo apmokestinimu bei žemės ūkio kooperatyvų, jų asociacijų bei konsorciumų, laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimu šiuo mokesčiu, Graikijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 69/335/EEB;

— priteisti iš Graikijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

20. Graikijos Respublika prašo:

— atmesti ieškinį.

21. Ispanijos Karalystė, kuriai 2005 m. rugsėjo 19 d. Nutartimi buvo leista įstoti į bylą, prašo:

— atmesti ieškinį ir priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas;

— subsidiariai, jei Teisingumo Teismas pripažintų pažeidimą, apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu.

IV — Vertinimas

A — *Priimtinumas*

22. Graikija nepateikė atskirų argumentų dėl ieškinio nepriimtinumo. Tačiau klausimas dėl priimtinumo gali kilti dėl Graikijos vyriausybės tvirtinimo, kad Įstatymas Nr. 1676/86, perkeliantis direktyvą į nacionalinę teisę, įskaitant šioje byloje ginčijamas nuostatas, dar 1986 m. rugsėjo mėnesį buvo pateiktas Komisijai kaip įstatymo projektas. Taigi nuo įstatymo projekto pateikimo Komisijai iki jos 2004 m. balandžio 1 d. išsiųsto oficialaus pranešimo praėjo beveik 18 metų. Iki pradėdama ikiteisminę procedūrą, kuria grindžiamas šis ieškinys, Komisija nė karto nedavė Graikijos vyriausybei suprasti, kad gali būti, jog ši neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 69/335.

23. Tačiau EB 226 straipsnis nenumato senaties termino pateikti ieškinį. Pagal Teisingumo Teismo praktiką, procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo priimtinumas priklauso ne nuo to, ar Komisija nepažeidė nustatyto termino ikiteisminei procedūrai pradėti ar ieškiniui pateikti – šiuo atveju ji turi diskreciją, o Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos kontroliuoti šios diskrecijos įgyvendinimą [4].

24. Kitaip gali būti tik tuomet, jei pernelyg ilga ikiteisminės procedūros trukmė atitinkamai valstybei narei apsunkina galimybę atmesti Komisijos pareikštus kaltinimus ir taip pažeidžia jos teisę į gynybą [5]. Nebūtina nagrinėti, ar šis principas taikytinas ir tuomet, kai ne pati ikiteisminė procedūra yra ilga, o priėmus ginčijamą teisės aktą labai ilgai nepradedama įsipareigojimų neįvykdymo procedūra. Bet kuriuo atveju valstybė narė turi įrodyti, kad buvo pažeista jos teisė į gynybą [6]. Tačiau šioje byloje Graikijos vyriausybė netvirtina, kad vėlai pradėta procedūra dėl įsipareigojimų neįvykdymo sutrukdė jai įgyvendinti savo teisę į gynybą.

4 — Žr. taip pat 1995 m. gegužės 10 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-422/92, Rink. p. I-1097, 18 punktas), kuriame nagrinėtas ieškinys pateiktas po daugiau kaip šešerių metų nuo skundžiamo teisės akto įsigaliojimo; 1991 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (C-96/89, Rink. p. I-2461, 15 punktas); 1994 m. birželio 1 d. Sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-317/92, Rink. p. I-2039, 4 punktas).

5 — 4 išnašoje minėto sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus* 16 punktas.

6 — Žr. 4 išnašoje minėtą sprendimą *Komisija prieš Nyderlandus* (14–16 punktai); 1999 m. sausio 21 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-207/97, Rink. p. I-275, 24 ir tolesni punktai) ir 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Komisija prieš Liuksemburgą* (C-33/04, Rink. p. I-10629, 76 punktas).

25. Be to, Graikijos vyriausybė teigia, kad, nesulaukusi iš Komisijos reakcijos į pranešimą apie ginčijamas nuostatas, ji nusprendė nepradėti Direktyvos 69/335 9 straipsnyje numatytos procedūros, tačiau šiuo pagrindu netvirtina, kad ieškinys nepriimtinas.

26. Direktyvos 9 straipsnis leidžia tam tikromis aplinkybėmis padaryti išimtį ir netaikyti kapitalo mokesčio. Apie tokį ketinimą valstybė narė turi pati iš anksto pranešti Komisijai. Tačiau dėl to, kad negavus iš Komisijos jokio atsakymo valstybei narei galėjo susidaryti įspūdis, jog 9 straipsnyje numatyta procedūra nereikalinga, negalima teigti, kad procedūra dėl įsipareigojimų neįvykdymo yra nepriimtina. Procedūra dėl įsipareigojimų neįvykdymo skirta ne įgyvendinti Komisijos teises, kurių ji galėjo netekti užkirsdama kelią valstybei narei pasinaudoti numatyta išimtimi. Iš tikrųjų procedūra dėl įsipareigojimų neįvykdymo skirta objektyviai konstatuoti, kad buvo pažeista Bendrijos teisė[7]. Kita vertus, valstybė narė ir per procedūrą dėl įsipareigojimų neįvykdymo, ir po jos, pasinaudojusi Direktyvos 9 straipsnyje numatyta procedūra ir dalyvaujant Komisijai, dar gali pasiekti, kad jai būtų leista taikyti išimtį.

27. Taigi ieškinys yra priimtinas.

7 — Taip pat žr. 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-508/03, Rink. p. I-3969, 67 punktas).

B — *Pagrįstumas*

28. Komisijos nuomone, Graikijos teisės aktas pažeidžia Direktyvą 69/335 trimis atžvilgiais. Pirma, kyla klausimas dėl pagrindo apmokestinti buveinės perkėlimus (toliau apie tai žr. 1 dalį), antra, dėl tam tikrų bendrovių, būtent žemės ūkio kooperatyvų (toliau apie tai žr. 2 dalies a punktą) ir laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės asociacijų ir laivininkystės bendrovių (toliau apie tai žr. 2 dalies b punktą), neapmokestinimo kapitalo mokesčiu.

1. Pagrindas apmokestinti bendrovės registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimą

29. Komisija mano, kad Graikijos Respublika netinkamai perkėlė į nacionalinę teisę Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktus bei 3 dalies b punktą. Šios nuostatos numato bendrovės registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimo (toliau – buveinės perkėlimas) iš vienos valstybės narės į kitą apmokestinimo kapitalo mokesčiu tvarką.

30. Komisijos nuomone, pagal Direktyvą 69/335 pagrindinis buveinės perkėlimo apmokestinimo kriterijus yra tai, ar kilmės

valstybėje bendrovė yra laikoma kapitalo bendrove. Tačiau, kaip teigia Komisija, pagal Graikijos teisės aktą buveinės perkėlimo apmokestinimas kapitalo mokesčiu priklauso nuo to, ar atitinkama bendrovė kilmės valstybėje buvo apmokestinama kapitalo mokesčiu (tuomet neapmokestinant buveinės perkėlimo), ar ne (tuomet apmokestinant buveinės perkėlimą).

31. Atsiliepime į ieškinį Graikijos vyriausybė nesutiko su Komisijos pateiktu Graikijos teisės akto aiškinimu ir pabrėžė, kad Graikijos teisėje svarbu ne tai, ar kilmės valstybėje kapitalo mokestis buvo *sumokėtas*, o tai, ar kilmės valstybėje bendrovė iš esmės buvo *apmokestinama* kapitalo mokesčiu [8]. Ji teigia, kad jei bendrovė kilmės valstybėje neprivalo mokėti kapitalo mokesčio, jos buveinės perkėlimas į Graikiją yra apmokestinamas, tačiau jei toje valstybėje ji turi mokėti kapitalo mokestį, buveinės perkėlimas daugiau neapmokestinamas. Graikijos vyriausybės nuomone, šis kriterijus atitinka Direktyvos 69/335 reikalavimus. Tačiau Komisija mano, kad *pareigos mokėti kapitalo mokestį* kriterijus taip pat nesuderinamas su šia direktyva.

8 — Tai, kad Graikijos vyriausybė pirmą kartą šiuos aspektus iškėlė atsiliepime į ieškinį, nėra svarbu, nes valstybei narei nedraudžiama pateikti svarbių argumentų po pagrįstos nuomonės gavimo, žr. 1999 m. rugsėjo 16 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-414/97, Rink. p. I-5585, 19 punktas).

32. Taigi reikia nustatyti, ar Graikijos teisės akte numatytas apmokestinimo kriterijus tinkamai perkelia Direktyvą 69/335 į nacionalinę teisę. Tam reikia išaiškinti šios direktyvos 4 straipsnį.

33. Pagal Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g punktą bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą apmokestinamas kapitalo mokesčiu tuomet, kai priimančiojoje valstybėje kapitalo mokesčio atžvilgiu jis laikomas kapitalo bendrove, o kilmės valstybėje jis tokiu nelaikomas. 4 straipsnio 1 dalies h punktas papildomai sureguliuoja bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio faktinis valdymo centras yra trečiojoje šalyje, registruotos buveinės perkėlimą iš vienos valstybės narės į kitą.

34. Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies b punktas nustato, kad, be kitų, kapitalo mokesčiu apmokestinamu bendrovės steigimu nėra laikomas, be kita ko, šis veiksmas: bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, kai abiejose valstybėse narėse kapitalo mokesčio atžvilgiu jis yra laikomas kapitalo bendrove.

35. Pirmiausia reikia konstatuoti, kad Graikijos teisėje pavartotas *buvimo apmokestinamu* kriterijus neatitinka Direktyvos 69/335 formuluotės. Tačiau Graikijos vyriausybė tvirtina, kad šis kriterijus lemia identiškus rezultatus, kaip ir naudojant šios direktyvos kriterijų. Siekiant išnagrinėti šį gynybos argumentą, reikia išsiaiškinti atvejus, kuriais direktyva reikalauja apmokestinti buveinės perkėlimą kapitalo mokesčiu. Toliau reikėtų išnagrinėti, ar vadovaujantis Graikijos teisėje įtvirtintu kriterijumi visais atvejais pasiekiamas identiškas rezultatas.

36. Pagal 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktų formuluotę, buveinės perkėlimas apmokestinamas kapitalo mokesčiu tuomet, kai atitinkama bendrovė priimančiojoje *valstybėje kapitalo mokesčio atžvilgiu* laikoma *kapitalo bendrove*, o kilmės valstybėje – *ne kapitalo bendrove*. Taigi ši nuostata taikytina tik tuomet, kai bendrovė vienur traktuojama kaip kapitalo bendrovė, o kitur ne. Tai nustatydamas 4 straipsnis nukreipia į direktyvos 3 straipsnio 2 dalį bei vartoja pastarosios terminus. 3 straipsnio 2 dalies pirmas sakinys nustato, kad taikant šią direktyvą kiekviena kita bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo prilyginami kapitalo bendrovėms. Antrasis šios nuostatos sakinys leidžia valstybėms narėms *apmokestinimo kapitalo mokesčiu atžvilgiu* šių kapitalo bendrovėms prilygintų bendrovių tokiomis *nelaikyti*. 4 straipsnio 1 dalis reglamentuoja kapitalo bendrovėms prilygintų subjektų buveinės perkėlimą, nes vienur jie gali būti pripažįstami kapitalo bendrovėmis, o kitur ne.

37. Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalyje įvardytų bendrovių atveju iš esmės neįmanoma, kad vienur jos galėtų būti laikomos kapitalo bendrovėmis, o kitur ne. Šio straipsnio 1 dalyje kapitalo bendrovių apibrėžimas yra išsamus ir privalomas visoms valstybėms narėms. Dalis jų yra įvardijamos tiesiogiai, o likusių atžvilgiu nurodomos sąlygos, kurioms esant bendrovės laikomos kapitalo bendrovėmis šios direktyvos prasme. Todėl neįmanoma, kad vienoje iš valstybių narių šios bendrovės kapitalo mokesčio atžvilgiu *nebūtų laikomos kapitalo bendrovėmis*. Taigi 3 straipsnio 1 dalyje įvardytų bendrovių buveinės perkėlimas pagal 4 straipsnio 3 dalies b punktą niekada nėra apmokestinamas veiksmas, nes atsižvelgiant į Direktyvos reikalavimus jos būtinai turi būti laikomos kapitalo bendrovėmis ir kilmės valstybėje, ir priimančiojoje valstybėje.

38. Reikia pripažinti, kad Graikijos vyriausybė teisi – tam tikromis aplinkybėmis Graikijos teisėje naudojamas „apmokestinamumo“ kriterijus kai kuriais atvejais gali duoti tokį patį rezultatą. Jei kilmės valstybėje bendrovė nėra laikoma kapitalo bendrove, pagal 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktus jos buveinės perkėlimas bus apmokestinamas

kapitalo mokesčiu. Kadangi bendrovė, kuri kilmės šalyje nėra laikoma kapitalo bendrove, joje neapmokestinama, šioje situacijoje pritaikius Graikijos kriterijų rezultatas nepasikeistų.

39. Tačiau situacija keičiasi, jei kilmės valstybė pagal Direktyvos 69/335 7 straipsnio 2 dalį nuo kapitalo mokesčio atleidžia visus sandorius, taip visai panaikindama kapitalo mokestį.

40. Ar tokiu atveju buveinės perkėlimas apmokestinamas pagal 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktus (tai reikštų, kad jam taikomas kapitalo mokestis), ar pagal 4 straipsnio 3 dalies b punktą (tai reikštų, kad jam netaikomas kapitalo mokestis), priklauso ir nuo to, ar kilmės valstybėje bendrovė „kapitalo mokesčio atžvilgiu laikoma kapitalo bendrove“ [9].

41. Viena vertus, galima būtų teigti, kad valstybėje, kuri panaikino kapitalo mokestį, bendrovė ir negali būti laikoma kapitalo bendrove apmokestinimo kapitalo mokesčio atžvilgiu, nes kapitalo mokestis iš viso nebėra renkamas. Laikantis šio požiūrio, reikėtų taikyti 4 straipsnio 1 dalį, o tai reikštų, kad buveinės perkėlimas yra apmokestinamas.

42. Tačiau man toks sprendimas neatrodo pagrįstas. Tokiu atveju laikoma, kad sprendžiant, ar bendrovė yra kapitalo bendrovė, vadovaujamasi nacionaline teise. Tačiau tai nėra teisinga. Juk minėtos direktyvos 3 straipsnyje išsamiai nustatyta, kokios bendrovės kapitalo mokesčio atžvilgiu laikomos kapitalo bendrovėmis. Bendrovių skirstymas pagal nacionalinę teisę svarbus tik tuo atveju, kai ketinama pasinaudoti galimybe tam tikrų bendrovių, kurios *nėra* kapitalo bendrovės, neprilyginti kapitalo bendrovėms, kaip numato 3 straipsnio 2 dalis. Net kai valstybė narė panaikina kapitalo mokestį pagal 7 straipsnio 2 dalį, spręsti apie tai, kokios bendrovės yra kapitalo bendrovės, reikia tik vadovaujantis Direktyvos 69/335 3 straipsniu. Vadovaujantis tokiu požiūriu, buveinės perkėlimo apmokestinimo klausimas sprendžiamas iš esmės pagal 4 straipsnio 3 dalį, t. y. jis nėra apmokestinamas kapitalo mokesčiu.

43. Šį požiūrį patvirtina ir Teisingumo Teismo sprendimas *Senior Engineering* [10]. Šiame sprendime Teisingumo Teismas, spręsdamas, kuri valstybė narė turi teisę

9 — 2 išnašoje minėta Pakeitimų direktyva 85/303 pakeitus 7 straipsnio 2 dalį, nuostatos dėl buveinės perkėlimo nepakito.

10 — 2006 m. sausio 12 d. Sprendimas *Senior Engineering* (C-494/03, Rink. p. I-525, 43 punktas).

reikalauti sumokėti mokestį, vadovavosi tik tuo, kur buvo įvykdytas apmokestinamasis sandoris Direktyvos 69/335 prasme. Tai, kad vadovaudamasi 7 straipsnio 2 dalimi atitinkama valstybė yra panaikinusi kapitalo mokestį, šiuo atveju nėra svarbu. Šią išvadą Teisingumo Teismas išreiškė teiginiu, kad Direktyva 69/335 negali būti aiškinama kaip leidžianti valstybei narei pasinaudoti kitos valstybės narės mokesčių mažinimu, kad padidintų savo mokestines įplaukas [11].

44. Atitinkamai ir šioje byloje nagrinėjamoje situacijoje svarbu tik tai, ar pagal Direktyvos 69/335 3 straipsnio nuostatas bendrovę reikia laikyti kapitalo mokesčiu apmokestinama kapitalo bendrove. Šiam vertinimui nėra svarbu, kad valstybė narė neberenka kapitalo mokesčio.

45. Be to, toks Direktyvos 69/335 aiškinimas atitinka ir jos tikslą, kuris po jos pakeitimo yra kapitalo mokesčio panaikinimas [12]. Jei valstybė narė, atsižvelgdama į šį tikslą, panaikina kapitalo mokestį, nuostatų dėl buveinės perkėlimo negalima aiškinti kaip panaikinančių šį sprendimą dėl apmokestinimo priimančiojoje valstybėje. Be to, toks aiškinimas leidžia geriausiai įgyvendinti pagrindines laisves, šiuo atveju steigimosi laisvę, nes supaprastina buveinės perkėlimą į kitą valstybę narę.

46. Taigi reikia konstatuoti, kad vadovaujantis 7 straipsnio 2 dalimi įvykdytas kapitalo mokesčio panaikinimas kilmės valstybėje nereiškia, kad Direktyvoje 69/335 kaip kapitalo bendrovė įvardytos bendrovės buveinės perkėlimas yra apmokestinamas kapitalo mokesčiu.

47. Tačiau taikydami Graikijos teisėje įtvirtintą kriterijų – atitinkamos bendrovės pareigos mokėti mokestį kilmės valstybėje – šioje byloje nagrinėjamoje situacijoje prieitume prie kitokios išvados. Jei pagal kilmės valstybės teisę jokie kapitalo bendrovės sandoriai nebėra apmokestinami kapitalo mokesčiu, ji pagal Graikijos teisę – kaip procese Teisingumo Teisme pripažino pati Graikijos vyriausybė – bus laikoma *neapmokestinama kapitalo mokesčiu.* Taigi pagal Graikijos teisėje naudojamą kriterijų, kitaip nei pagal pripažinimo kapitalo bendrove kriterijų, šioje situacijoje buveinės perkėlimas visada būtų apmokestinamas.

11 — 10 išnašoje minėto sprendimo *Senior Engineering* 43 punktas.

12 — Žr. 2 išnašoje minėtos Pakeitimų direktyvos 85/303 trečią konstatuojamąją dalį. Pradinis Direktyvos 69/335 tikslas buvo panaikinti diskriminaciją ir dvigubą apmokestinimą, žr. jos antrą ir šeštą konstatuojamąsias dalis.

48. Taigi Graikijos teisėje naudojamas kriterijus, priešingai nei tvirtina Graikijos vyriausybė, ne visada duoda tokius pačius rezultatus, kaip Direktyvoje 69/335 naudojamas pripažinimo kapitalo bendrove kriterijus. Todėl, pasirinkusi pareigos mokėti kapitalo mokestį kriterijų, Graikijos Respublika netinkamai perkėlė šią direktyvą į nacionalinę teisę.

49. Ispanijos Karalystė, kaip į bylą įstojusi šalis, nurodo turinti panašių į Graikijos teisę nuostatų. Ji teigia, kad tokia tvarka, kokią nustato Ispanijos ir Graikijos teisė, reikalinga norint užkirsti kelią sukčiavimui ir mokesčių vengimui.

50. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, apmokestinamieji asmenys negali apgaule arba piktnaudžiaudami remtis Bendrijos teisės aktais. Tai reiškia, kad Bendrijos teisės aktų taikymas neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastinėje komercinėje veikloje, bet dėl vienintelio tikslo – piktnaudžiaujant įgyti Bendrijos teisės numatytą naudą [13]. Tačiau vien naudojimasis Bendrijos teisės suteikiamomis veikimo galimybėmis nesudaro pagrindo įtarti piktnaudžiavimu [14].

51. Direktyvos 69/335 4 straipsnis leidžia kapitalo bendrovei, kuri kilmės valstybėje nėra apmokestinama kapitalo mokesčiu, perkelti savo buveinę į kitą valstybę narę, šio perkėlimo neapmokestinant kapitalo mokesčiu. Valstybė narė iš esmės neturi teisės panaikinti šios lengvatos, kurią bendrovėms suteikia Direktyva.

52. Tik esant ypatingoms aplinkybėms, kai šia Bendrijos teisės nuostata yra remiamasi piktnaudžiaujant, valstybė narė gali neleisti remtis šia Direktyvos nuostata. Tačiau Graikijos teisės aktais siekiama ne tik kovoti su piktnaudžiavimu ypatingais atvejais, bet apskritai apmokestinti kapitalo mokesčiu buveinių perkėlimą, jei kilmės valstybėje pagal joje galiojančią teisę bendrovės nėra apmokestinamos kapitalo mokesčiu. Taigi, numatydami tokią tvarką, jie bet kuriuo atveju peržengia kovos su mokesčių vengimu ribas. Net ir kalbant apie mokesčių vengimo

13 — Žr. 1999 m. kovo 9 d. Sprendimą *Centros* (C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktas ir jame pateiktas nuorodas); 2006 m. balandžio 6 d. Sprendimą *Agip Petroli* (C-456/04, Rink. p. I-3395, 20 punktas); 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 69 punktai) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 35 punktas); taip pat šiuo klausimu žr. mano 2007 m. vasario 8 d. išvadą byloje *Kofoed* (C-321/05, nagrinėjama Teisme, 57 ir paskesni punktai).

14 — Šiuo požiūriu žr. 13 išnašoje minėto sprendimo *Centros* 27 punktą ir toje pačioje išnašoje minėto sprendimo *Cadbury Schweppes* 36 ir paskesnius punktus.

prevenciją, šie Graikijos teisės aktai netinkamai perkelia Direktyvą 69/335 į nacionalinę teisę.

2. Tam tikrų tipų bendrovių neapmokestinimas kapitalo mokesčiu

a) Žemės ūkio kooperatyvų neapmokestinimas

53. Graikijos teisė atleidžia nuo kapitalo mokesčio bet kokio lygmens žemės ūkio kooperatyvus, jų asociacijas bei konsorciumus. Komisijos nuomone, ši lengvata nesuderinama su Direktyva 69/335.

54. Direktyvos 69/335 1 straipsnis nustato, kad valstybės narės apmokestina kapitalo bendroves šia direktyva suderintu kapitalo mokesčiu. Taigi toliau šioje išvadoje reikia nustatyti, ar pagal Graikijos teisę įkurti žemės ūkio kooperatyvai yra kapitalo bendrovės, nes tokiu atveju jie iš esmės turėtų būti apmokestinami kapitalo mokesčiu. Antra, jei žemės ūkio kooperatyvai yra kapitalo bendrovės šios direktyvos prasme, reikia nustatyti, ar ji leidžia ir kiek leidžia nukrypti ir nerinkti kapitalo mokesčio.

55. Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalies a punkte tam tikros įvairiose valstybėse narėse egzistuojančios bendrovių rūšys įvardijamos kaip kapitalo bendrovės, o 3 straipsnio 1 dalies b ir c punktai nurodo savybes, kurias turinti bendrovė, firma, asociacija arba juridinis asmuo taip pat laikomas kapitalo bendrove šios direktyvos prasme. Graikijos žemės ūkio kooperatyvų nėra a punkte pateiktame sąraše, o taip pat jie nepasižymi savybėmis, kurios b ir c punktuose nurodytos kaip būtinos kapitalo bendrovėms.

56. Pagal b punktą bendrovė laikoma kapitalo bendrove, kai jos kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje. Kaip teigė pati Komisija, žemės ūkio kooperatyvų dalimis biržoje prekiauti negalima.

57. Pagal c punktą kapitalo bendrove Direktyvos 69/335 prasme laikoma bet kuri bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo, kurių dalyviai turi teisę perduoti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be jų išankstinio leidimo ir kurie už bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens skolas atsako tiktai savo akcijomis (dalimis). Kaip tvirtina Komisija, Graikijos teisė nustato, kad žemės ūkio kooperatyvų dalis galima perduoti tik tuo atveju, kai tai numatyta atitinkamo kooperatyvo įstatuose ir kai perdavimui pritaria kooperatyvo valdyba. Taigi Graikijos žemės ūkio kooperatyvo

dalių negalima perduoti trečiosioms šalims be išankstinio leidimo. Todėl nebėra svarbu, ar žemės ūkio kooperatyvai atitinka antrąjį c punkte nurodytą kriterijų – ar jų dalyviai už bendrovės skolas atsako tiktai savo dalimis. Tam, kad pagal c punktą bendrovė būtų laikoma kapitalo bendrove, ji turi atitikti abu jame nurodytus kriterijus. Kadangi Graikijos žemės ūkio kooperatyvai neatitinka jau pirmojo kriterijaus, jie nėra kapitalo bendrovės c punkto prasme.

58. Tačiau taikant Direktyvą 69/335, pagal jos 3 straipsnio 2 dalį, kapitalo bendrovėms prilyginamos visos kitos bendrovės, firmos, asociacijos arba pelno siekiantys juridiniai asmenys. Teisingumo Teismas nusprendė, jog šia nuostata siekiama užtikrinti, kad dėl pasirinktos tam tikros teisinės formos ekonominiu požiūriu panašūs sandoriai nebūtų skirtingai traktuojami mokesčių atžvilgiu [15].

59. Taigi tam, kad pagal 2 dalį Graikijos žemės ūkio kooperatyvai būtų laikomi kapitalo bendrovėmis, jie turėjo siekti pelno.

60. Komisija teisingai pažymėjo, kad pelno siekimo kriterijų reikia suprasti plačiai. Bendrovė siekia pelno Direktyvos 3 straipsnio 2 dalies pirmo sakinio prasme ne tik tada, kai jos ekonominės veiklos tikslas yra investicijų grąža. Ji siekia pelno ir tuomet, kai jos veiklos ekonominė sėkmė yra tiesiogiai naudinga jos dalyviams ir stiprina bendrovę kaip bendrą įmonę, nors neduoda tiesioginės investicijų grąžos, kaip yra ir žemės ūkio kooperatyvų atveju. Beje, tai, kad mažiausiai vienas žemės ūkio kooperatyvų tipas, būtent „žemdirbystės kooperatyvai“ [16], siekia pelno Direktyvos 69/335 prasme ir todėl yra prilygintini kapitalo bendrovėms, pripažino ir Graikijos vyriausybė.

61. Tačiau Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalies antras sakinys numato, kad apmokestinimo kapitalo mokesčiu atžvilgiu valstybė narė turi teisę nelaikyti kapitalo bendrovėmis tų bendrovių, firmų, asociacijų arba juridinių asmenų, kuriuos pirmas sakinys prilygina kapitalo bendrovėms. Taigi toliau šioje išvadoje reikia nustatyti, ar ši išimtis gali būti taikoma neapmokestinant žemės ūkio kooperatyvų.

15 — 1987 m. lapkričio 12 d. Sprendimas *Amro Aandelen Fonds* (112/86, Rink. p. 4453, 10 punktas).

16 — Graikų kalba: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. Tam reikia išsiaiškinti, ką reiškia formuluotė „apmokestinimo kapitalo mokesčiu atžvilgiu turi teisę jų nelaikyti kapitalo bendrovėmis".

63. Šią formuluotę galima aiškinti keliais būdais:

64. Viena vertus, ją galima suprasti taip, kad valstybė narė antrame sakinyje numatytą galimybę gali taikyti tik visuotinai, tai yra arba neapmokestinti visų tipų kapitalo bendrovėms prilyginamų subjektų, arba nė vieno iš jų neatleisti. Tačiau toks požiūris prieštarautų Direktyvos 69/335 tikslui. Vienas jos tikslų, priėmus Pakeitimų direktyvą 85/303 [17], yra kapitalo mokesčio panaikinimas. Jei, vadovaujantis 3 straipsnio 2 dalimi, nuo mokesčio būtų galima atleisti tik visas kapitalo bendrovėms prilyginamas bendroves, firmas, asociacijas ir juridinius asmenis arba nebūtų galima atleisti nė vieno iš jų, tai būtų labai didelė kliūtis panaikinti kapitalo mokestį. Ir atvirkščiai, mokestį panaikinti būtų lengviau, jei tai būtų galima daryti laipsniškai. Taigi 3 straipsnio 2 dalis nėra aiškintina taip, kad nuo kapitalo mokesčio galima atleisti tik visas kapitalo bendrovėms prilyginamas bendroves kartu [18].

65. Kita vertus, 3 straipsnio 2 dalies antrą sakinį galima suprasti ir taip, kad valstybės narės turi teisę nelaikyti kapitalo bendrovėmis konkrečių bendrovių ar jų grupių. Tačiau minėtos direktyvos tikslas yra vienodai traktuoti visas kapitalo bendroves bei joms prilygintus bendrovių tipus kapitalo mokesčio atžvilgiu. Pagal Direktyvos 69/335 8 straipsnį atleisti nuo mokesčio tam tikrus sektorius galima tik nustatytose srityse. Jei, vadovaudamosi 3 straipsnio 2 dalimi, valstybės narės galėtų taikyti mokesčio lengvatą ir kituose sektoriuose, tai pažeistų šios direktyvos sistemą. Be to, dėl galimybės atleisti nuo kapitalo mokesčio konkrečias gamybos šakas gali būti pažeistas valstybės pagalbos draudimas pagal EB 87 straipsnį. Todėl 3 straipsnio 2 dalies antro sakinio negalima aiškinti taip, kad nuo kapitalo mokesčio galima atleisti tam tikras bendroves ar ūkio šakas be apribojimų.

17 — Minėta 2 išnašoje.

18 — Šis paaiškinimas aiškesnis tekste prancūzų kalba, kuriame kalbant apie neapmokestinamas bendroves vartojama vienaskaita: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." Graikiškame tekste, kaip ir vokiškame, vartojama daugiskaita: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. Iš tikrųjų 3 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą reikia suprasti taip, kad valstybė narė gali netaikyti šios direktyvos konkrečių *tipų* bendrovėms, pirmoje šio straipsnio dalyje prilygintoms kapitalo bendrovėms, tai yra atskiroms teisinėms formoms.

67. Panašiai buvo nuspręsta ir sprendime *Amro Andeelen Fonds*, kuriame Teisingumo Teismas teigė, kad pagal 3 straipsnio 2 dalį „tam tikras kapitalo pritraukimas" gali būti neapmokestinamas kapitalo mokesčiu [19]. Toks šios normos aiškinimas labai pasitarnautų siekiant Direktyvoje užsibrėžto tikslo – kapitalo mokesčio panaikinimo, nes tokiu atveju valstybės narės gali veikti laipsniškai ir todėl aiškesniais etapais.

68. Tačiau pagal Graikijos teisę nuo kapitalo mokesčio atleidžiami ne visi kooperatyvai, o tik žemės ūkio kooperatyvai. *Prima facie* tai parodo, kad kapitalo mokesčiu neapmokestinamas visas ekonomikos sektorius. Tačiau Graikijos teisėje žemės ūkio kooperatyvai reglamentuojami atskiru įstatymu, kuris numato išsamias žemės ūkio kooperatyvų struktūros, steigimo ir veikimo taisykles.

69. Komisija pati pripažino, kad žemės ūkio kooperatyvams taikomas specialus įstatymų režimas. Todėl žemės ūkio kooperatyvai yra atskiras bendrovių tipas ir jie gali būti neapmokestinami kapitalo mokesčiu pagal 3 straipsnio 2 dalies antrą sakinį. Tai, kad šioje byloje atskiras bendrovių tipas atitinka konkretų ekonomikos sektorių, yra sutapimas. Šiuo atžvilgiu telieka pažymėti, kad valstybė narė, siekdama apeiti draudimą atleisti nuo mokesčio atskirus sektorius, neturi teisės konkretiems ekonomikos sektoriams sukurti atitinkamus atskirus bendrovių tipus, kad galėtų veiksmingai atleisti juos nuo kapitalo mokesčio. Tačiau šiame procese Komisija nepateikė duomenų, kad Graikijos teisėje tuo būtų piktnaudžiaujama.

70. Jei žemės ūkio kooperatyvus galima teisėtai atleisti nuo kapitalo mokesčio, tai turi galioti ir jų asociacijoms bei konsorciumams.

71. Taigi Graikijos Respublika turėjo teisę Graikijos įstatymo Nr. 1676/86 22 straipsnio 1 dalies a punktu neprilyginti žemės ūkio kooperatyvų, jų asociacijų ir konsorciumų kapitalo bendrovėms ir taip atleisti juos nuo kapitalo mokesčio. Tuo ji nepažeidė Direktyvos 69/335 nuostatų.

19 — 15 išnašoje minėto sprendimo *Amro Aandelen Fonds* 12 punktas.

b) Laivininkystės bendrovių neapmokestinimas

72. Galiausiai reikia nustatyti, ar laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės asociacijų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimas kapitalo mokesčiu neprieštarauja Direktyvai 69/335.

73. Iš esmės pagal Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalį kapitalo mokesčiu apmokestinamos visos kapitalo bendrovės, o pagal 3 straipsnio 2 dalį – ir kapitalo bendrovėms prilyginamos bendrovės, tai yra pelno siekiančios bendrovės, firmos, asociacijos arba juridiniai asmenys. Laivų bendrasavininkių bendrijos, laivininkystės asociacijos ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovės yra arba kapitalo bendrovės 3 straipsnio 1 dalies prasme, arba, kadangi siekia pelno, bet kuriuo atveju yra prilyginamos kapitalo bendrovėms pagal 3 straipsnio 2 dalį, taigi iš esmės jos turi būti apmokestinamos kapitalo mokesčiu.

74. Neapmokestinti kapitalo bendrovių kapitalo mokesčiu Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalies prasme galima tik tuomet, jei tenkinamos griežtos Direktyvos 8 ir 9 straipsniuose nurodytos sąlygos. Tačiau šios sąlygos nagrinėjamoje byloje nėra tenkinamos. Pirma, laivininkystė nėra ūkio šaka, kuriai 8 straipsnis numato galimybę taikyti sektoriams skirtas išimtis. Antra, netenkinamos ir sąlygos, kurioms esant taikoma 9 straipsnyje numatytas leidimas nukrypti. Jei valstybė narė ketina taikyti kokią nors priemonę 9 straipsnio prasme, atsižvelgdama į EB 97 straipsnį ji privalo iš anksto pranešti apie tai Komisijai. Tačiau nagrinėjamų neapmokestinimų atžvilgiu Graikija šios procedūros nepradėjo. Kadangi Graikija nepradėjo 9 straipsnyje numatytos procedūros, šioje išvadoje galima nebenagrinėti, ar apskritai šiuo atveju galima taikyti sektoriams skirtas išimtis pagal 9 straipsnį.

75. Laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės asociacijų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimas negali būti grindžiamas ir Direktyvos 69/335 7 straipsnio 1 dalimi bei 4 straipsnio 2 dalimi, nes jau iš pačios šių nuostatų formuluotės matyti, kad Graikija gali atleisti nuo kapitalo mokesčio tik tam tikras *operacijas*. Tačiau šioje byloje nagrinėjamos Graikijos teisės nuostatos netaiko kapitalo mokesčio ne tam tikriems sandoriams, o konkretaus ekonomikos sektoriaus bendrovėms.

76. Tai, kad laivininkystės bendrovės, kaip teigia Graikijos vyriausybė, jau seniai yra atleistos nuo kapitalo mokesčio, taip pat nėra pateisinama priežastis netaikyti joms kapitalo mokesčio. Tokios išimties Direktyva 69/335 nenumato.

77. Kitą galimybę išimties tvarka netaikyti kapitalo mokesčio Direktyva 69/335 numato tik bendrovėms, kurios pagal 3 straipsnio 2 dalį laikomos kapitalo bendrovėmis.

78. Kadangi ši nuostata numato išimtį, ja besiremiančiai valstybei narei tenka našta įrodinėti, kad įvykdytos jos taikymo sąlygos. Taigi Graikija turėjo pareikšti, kad laivų bendrasavininkių bendrijos, laivininkystės asociacijos ir laivininkystės bendrovės nėra kapitalo bendrovės pagal 3 straipsnio 1 dalį, o tik kapitalo bendrovėmis laikomos bendrovės 3 straipsnio 2 dalies prasme, ir tai reiškia, kad atsiveria dar viena galimybė pritaikyti joms išimtį. Jei neapmokestinamos bendrovės būtų prilyginamos kapitalo bendrovėms, jos, kaip jau minėjau pirmiau, galėtų būti neapmokestinamos kapitalo mokesčiu, tačiau jos turi sudaryti vieną bendrovių tipą. Tačiau kadangi Graikijos vyriausybė šito neįrodinėjo, šioje byloje atleidimas nuo kapitalo mokesčio negali būti grindžiamas ir 3 straipsnio 2 dalies antru sakiniu.

79. Todėl Graikijos teisėje numatytas laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės asociacijų ir laivininkystės bendrovių atleidimas nuo mokesčio pažeidžia Direktyvą 69/335.

80. Ši išvada antrina ir Komisijos komunikatui K(2004) 43 – Bendrijos gairėms dėl valstybės pagalbos jūriniam transportui [20]. Jame Komisija konkrečių valstybių narių suteikiamas mokesčių lengvatas įvardija kaip priemonę, galinčią padidinti Bendrijos laivyno konkurencingumą prieš trečiosiose valstybėse registruotus laivus [21].

81. Tačiau šiame komunikate visai nekalbama apie neapmokestinimo Direktyvos 69/335 pagrindu teisėtumą. Pirma, juo siekiama kito tikslo; jame nustatomi tik kriterijai, pagal kuriuos Komisija skirsto valstybės pagalbą jūrinio transporto srityje, remdamasi Bendrijos teisės nuostatomis ir procedūromis bei EB 87 straipsnio 3 dalies c punktu arba EB 86 straipsnio 2 dalimi [22]. Antra, kaip komunikatas teisės normų hierarchijoje jis yra žemesnės galios dokumentas nei Direktyva 69/335 ir todėl negali keisti jos taikymo srities bei turinio.

82. Ne prie kitokios išvados prieitume ir pagal EB 80 straipsnio 2 dalį, kurią nurodė Graikijos vyriausybė. EB 80 straipsnio 2 dalis yra savarankiškas teisinis pagrindas, kuriuo

20 — OL L 2004, C 13, p. 3–12.

21 — 20 išnašoje minėtas Komisijos komunikatas, p. 6.

22 — 20 išnašoje minėtas Komisijos komunikatas, p. 5.

grindžiamos su laivininkyste susijusios nuostatos. Graikijos vyriausybės nuomone, dėl šios priežasties Direktyva 69/335 yra netaikytina laivininkystei. Ji teigia, kad šio sektoriaus veiklą turi reglamentuoti 80 straipsnio 2 dalies pagrindu priimtas teisės aktas. Tačiau šie argumentai neįtikina. Iš EB 80 straipsnio 2 dalies neišplaukia, kad kaskart susikirtus šių teisės aktų taikymo sritims reikia priimti specialias taisykles laivininkystės srityje.

C — Sprendimo poveikio laiko atžvilgiu apribojimas

83. Ispanijos Karalystė įstojimo į bylą paaiškinime paprašė apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu. Savo prašymą ji grindžia tuo, kad, pirma, nuo pranešimo Komisijai apie ginčijamą Graikijos įstatymą iki procedūros dėl įsipareigojimų neįvykdymo praėjo 18 metų ir visą šį laikotarpį Graikija veikė sąžiningai. Antra, priėmus šį sprendimą, dėl galimų reikalavimų grąžinti sumokėtus mokesčius Graikija gali patirti rimtą ekonominę žalą. Savo nuomonėje dėl įstojimo į bylą paaiškinimo Graikijos vyriausybė papildomai prisijungė prie šių Ispanijos Karalystės argumentų dėl sprendimo poveikio apribojimo.

84. Sprendimo poveikio laiko atžvilgiu apribojimą EB 231 straipsnio 2 dalis tiesiogiai numato tik ieškinio dėl panaikinimo atveju. Be to, ypatingais atvejais Teisingumo Teismas, remdamasis bendruoju teisinio saugumo principu, prejudiciniu sprendimu yra apribojęs sprendimo poveikį laiko atžvilgiu. Bylose dėl įsipareigojimų neįvykdymo jis taip pat yra svarstęs galimybę apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu [23]. Jei byloje dėl įsipareigojimų neįvykdymo išaiškintos Bendrijos teisės pagrindu priimtas sprendimas, be įsipareigojimų neįvykdymo konstatavimo, turi ir platesnį veikimą, tam tikromis aplinkybėmis gali būti pagrindo apriboti tokio sprendimo poveikį laiko atžvilgiu.

85. Tačiau šioje byloje netenkinamos net bendrosios tokio apribojimo sąlygos. Pagal Teisingumo Teismo praktiką, toks apribojimas galimas tik esant ypatingoms aplinkybėms, kai tenkinamos dvi sąlygos [24]: pirma, dėl didelio skaičiaus teisinių santykių, sukurtų veikiant sąžiningai, remiantis teisės aktu, laikomu teisėtu ir galiojančiu, egzistuodavo rimtų ekonominių pasekmių kilimo rizika, ir, antra, kai pasirodydavo, jog asmenys ir

23 — Žr. 2002 m. kovo 19 d. Sprendimą *Komisija prieš Graikiją* (C-426/98, Rink. p. I-2793, 40 ir paskesni punktai); 1998 m. rugsėjo 24 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-35/97, Rink. p. I-5325, 49 ir paskesni punktai) ir 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-359/97, Rink. p. I-6355, 92 punktas), kuriame tik hipotetiškai svarstoma galimybė apriboti sprendimo veikimą procedūroje dėl įsipareigojimų neįvykdymo.

24 — Be 20 išnašoje minėtų sprendimų, taip pat žr. 2005 m. kovo 15 d. Sprendimą *Bidar* (C-209/03, Rink. p. I-2119, 69 punktas) ir 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Grzelczyk* (C-184/99, Rink. p. I-6193, 53 punktas).

nacionalinės valdžios institucijos Bendrijos teisės neatitinkančioje situacijoje atsidurdavo dėl to, jog Bendrijos teisės normos turinio neapibrėžtumas būdavo objektyvus ir rimtas, o neapibrėžtumo atsiradimo priežastis galėjo būti net kitų valstybių narių ar Komisijos elgesys.

86. Tačiau šioje byloje pirmoji sąlyga nėra įvykdyta. Graikijos Respublika nepateikė konkrečių argumentų apie tai, kokių rimtų ekonominių pasekmių jai galėjo turėti ginčijamas sprendimas. Šiuo požiūriu ji tik prisijungė prie Ispanijos vyriausybės argumentų. Tačiau Ispanijos vyriausybė taip pat tik labai abstrakčiai paminėjo rimtą ekonominę žalą Graikijai. Be to, Ispanijos vyriausybė neminėjo ir pati patyrusi ekonominę žalą.

V — Išlaidos

87. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to prašė. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Graikijos Respublika pralaimėjo bylą pagal du iš trijų iš esmės vienodos reikšmės ieškinio pagrindus, pastaroji turi padengti du trečdalius išlaidų. Kadangi Graikijos Respublika neprašė priteisti bylinėjimosi išlaidų, pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 5 dalį likusias bylinėjimosi išlaidas šalys padengia pačios.

88. Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 4 dalį į bylą įstojusi Ispanijos Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

VI — Išvada

89. Todėl siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

1. Savo teisės aktais, susijusiais su apmokestinimu kapitalo mokesčiu bendrovės registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimo atveju bei

laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimu šiuo mokesčiu, Graikijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių.

2. Atmesti likusią ieškinio dalį.

3. Priteisti iš Graikijos Respublikos du trečdalius bylinėjimosi išlaidų. Likusias bylinėjimosi išlaidas šalys padengia pačios.

4. Ispanijos Karalystė pati padengia savo bylinėjimosi išlaidas.