JULIANE KOKOTT
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2007. február 15. [1]

I – Bevezetés

1. A jelen kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban a Bizottság azt állítja, hogy a Görög Köztársaság nem megfelelően ültette át a tőkefelhalmozást terhelő közvetett adókról (a továbbiakban: tőkeilleték) szóló 69/335/EGK irányelvet. [2]

2. A Bizottság véleménye szerint egyrészt a görög rendelkezések, amelyek a tőketársaságok székhelyének Görögországba történő áthelyezésének adóztatását szabályozzák, sértik az irányelv előírásait.

3. Másrészt a Bizottság azon görög rendelkezéseket, amelyek szerint a mezőgazdasági szövetkezetek és azok egyesülései és társulásai, valamint a hajótulajdonosi közösségek, tengerhajózási társulások és a tengerhajózási társaságok valamennyi formája mentes a tőkeilleték alól, összeegyeztethetetlennek tartja a 69/335 irányelvvel.

II – Jogi háttér

A – *A 69/335 irányelv*

4. Az irányelv eredeti célját a második preambulumbekezdés rögzíti:

„mivel a tőkeemelést terhelő, a tagállamokban jelenleg hatályos közvetett adók, nevezetesen a társaságokba apportként történő bevitelire kiróható adó és az értékpapírra kivetett adó megkülönböztetéshez, kettős adóztatáshoz és egyenlőtlenségekhez vezet, amelyek gátolják a tőke szabad mozgását, és

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – A tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló 69/335/EGK irányelv módosításáról szóló, 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet, 122. o.) módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelv (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 11. o., a továbbiakban: 69/335 irányelv).

amelyeket következésképpen az összehangolás révén ki kell küszöbölni".

okból gondoskodni kellene ilyen illeték görögországi bevezetéséről, valamint bizonyos ügyletek ez alól történő mentesítéséről".

5. Az irányelv kibővített célkitűzését és annak hátterét az irányelv módosításáról szóló 85/303 irányelv [3] második és harmadik preambulumbekezdése tartalmazza:

Ennek megfelelően az irányelv néhány területen különös szabályozást állapít meg Görögország vonatkozásában.

„mivel a tőkeilleték kedvezőtlenül hat a vállalkozások fejlődésére, valamint csoportjaik átszerveződésére; mivel e hatások különösen ártalmasak a jelenlegi gazdasági helyzetben, amikor kiemelkedő szükség van arra, hogy a beruházások ösztönzése elsőbbséget élvezzen;

7. A 69/335 irányelv 1. cikke alapvetően a következőképpen szabályozza a tőkeilleték megállapításának módját:

„A tagállamok a 2–9. cikk rendelkezéseinek megfelelően összehangolt mértékű illetéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre, amely a továbbiakban: »tőkeilleték«."

mivel e célok elérése szempontjából a legjobb megoldás az lenne, ha a tőkeilletéket megszüntetnék [...]".

6. Görögország helyzetét az Európai Unióhoz történő csatlakozását követően a módosító 85/303 irányelv ötödik preambulumbekezdése említi:

8. Az adóköteles társaságokat a 3. cikk (1) bekezdése jelöli meg:

„Ezen irányelv alkalmazásában »tőketársaság« a következő:

„mivel 1984. július 1-jén Görögországban semmilyen tőkeilleték nem létezett; mivel ez

a) [...]

3 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

b) minden olyan társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek;

c) minden olyan nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek tagjai (részvényesei) előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és a társaság, egyesület vagy jogi személy adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek."

9. A 3. cikk (2) bekezdése törvényi fikció segítségével kiterjeszti az irányelv alkalmazási körét egyes olyan társaságokra, amelyek nem tőketársaságok, biztosítja azonban a tagállamok számára, hogy e társaságokat adójogi szempontból eltérően kezelhessék:

„(2) Ezen irányelv alkalmazásában tőketársaság minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy. Mindazonáltal a tagállamok jogosultak ezeket nem tőketársaságnak tekinteni a tőkeilleték megállapítása szempontjából."

10. A 4. cikk szabályozza, hogy a tagállamok mely ügyleteket sorolhatják a tőkeilleték alá:

„(1) A következő ügyletek tartoznak a tőkeilleték alá:

a) egy tőketársaság alapítása;

[...]

g) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése harmadik országból egy tagállamba, ahol azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik;

h) egy társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak.

(2) [...]

Mindazonáltal a Görög Köztársaság dönti el, hogy a fent felsorol ügyletek közül melyek tartoznak a tőkeilleték alá.

(3) A tőketársaságnak az (1) bekezdés a) pontja értelmében való létrehozása nem foglalja magában a tőketársaság létesítő okiratának vagy szabályzatának módosítását, különösen nem a következőt:

[...]

b) egy olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a tőkeilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban tőketársaságnak tekintenek;

[...]"

11. A 7. cikk (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A 9. cikkben szereplők kivételével a tagállamok mentesítenek minden olyan ügyletet a tőkeilleték alól, amely 1984. július 1-jén mentes volt az illeték alól, illetve amely 0,50%-os vagy annál alacsonyabb mértékkel adózott.

[...]

A Görög Köztársaság eldönti, hogy mely ügyleteket mentesíti a tőkeilleték alól.

(2) A tagállamok az (1) bekezdésben említett ügyeleteken kívül minden ügyletet mentesíthetnek a tőkeilleték alól, vagy azokra legfeljebb 1%-os mértékű egységes kulcsú illetéket vethetnek ki."

12. Ezen túlmenően a 8. cikk lehetővé teszi a következő meghatározott tőketársaságok mentesítését a tőkeilleték alól:

„A 7. cikk (1) bekezdésére tekintettel a tagállamok mentesíthetik a tőkeilleték alól a 4. cikk (1) és (2) bekezdésében említett, következőkre vonatkozó ügyleteket:

– olyan tőketársaságok, amelyek közszolgáltatásokat látnak el, így a tömegközlekedési vállalkozások, kikötői hatóságok vagy a víz-, gáz- vagy áramszolgáltató

vállalkozások, olyan esetekben, amikor az állam, a regionális vagy a helyi szervek a társaság tőkéjének legalább felét birtokolják;

– olyan tőketársaságok, amelyek alapszabályuknak megfelelően és ténylegesen kizárólag és közvetlenül kulturális, közhasznú, jótékonysági vagy oktatási célokat követnek."

13. Azon feltételeket, amelyek fennállása esetén a tagállamok egyébként eltérhetnek a tőkeilleték megállapításának szabályaitól, a 9. cikk a következőképpen határozza meg:

„Bizonyos típusú ügyletek vagy tőketársaságok részesülhetnek mentességekben, tőkeilleték-csökkentésben vagy -emelésben az egyenlő adóterhelés érdekében, vagy szociális megfontolásokból, vagy hogy lehetővé váljon egy tagállam számára a különleges esetek kezelése. Azon tagállamok, amelyek ilyen intézkedést tartanak kívánatosnak, megfelelő időben a Bizottsághoz fordulnak, tekintettel a Szerződés 102. cikkének alkalmazására."

B – *A nemzeti jog*

14. Görögországban az 1676/86. sz. törvénnyel történt meg a 69/335 irányelv átültetése.

A görög törvény 17. cikke szerint a tőkeilleték alanyai a kereskedelmi társaságok, szakmai társulások, a szövetkezetek minden típusa, valamint minden egyéb nyereségszerzési céllal működő társaság, jogi személy és egyesület.

15. Az illetékköteles ügyleteket, mint például tőketársaság alapítását, tőketársasággá történő átalakulást vagy a társaság vagyonának növelését a 18. cikk tartalmazza. E rendelkezés második bekezdésében a c) és d) pont alatt egyenlőként kezeli a 17. cikk értelmében vett jogi személyek tényleges ügyvezetési központjának áthelyezését egy másik tagállamból Görögországba, amennyiben a jogi személyek a származás helye szerinti tagállamukban nem illetékkötelesek. Ugyanez vonatkozik a harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezésére egy másik tagállamból Görögországba.

16. Ezzel szemben a 18. cikk (4) bekezdése egyértelművé teszi, hogy a 17. cikk értelmében vett jogi személy tényleges ügyvezetési központjának, illetve létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése nem minősül tőkefelhalmozásnak, és így nem jelent illetékköteles ügyletet, ha a jogi személy a származás helye szerinti tagállamban illetékköteles.

17. A görög törvény 22. cikke a) pontjában a mezőgazdasági szövetkezetek minden típusát

és azok mindennemű egyesülését vagy társulását, b) pontjában pedig a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulást és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját mentesíti a tőkeilleték alól.

18. A mezőgazdasági szövetkezetekre a 2810/2000. sz. törvény vonatkozik, amely többek között szabályozza a mezőgazdasági szövetkezetek alapítását, felépítését és szervezetét.

III – Az eljárás és a felek kérelmei

19. A pert megelőző eljárás szabályszerű lefolytatását követően a Bizottság 2005. április 19-én benyújtotta a jelen keresetet, amelyben azt kéri, hogy a Bíróság

– állapítsa meg, hogy a Görög Köztársaság azon törvényi szabályozásával, amely tőkeilleték állapít meg a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése esetén, valamint mentesíti ezen illeték alól valamennyi mezőgazdasági szövetkezetet és azok mindennemű egyesülését vagy társulását, továbbá mentesíti a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, nem teljesítette a 69/335 irányelvből eredő kötelezettségeit,

– kötelezze a Görög Köztársaságot az eljárás költségeinek viselésére.

20. A Görög Köztársaság kéri

– a kereset elutasítását.

21. A Spanyol Királyság, amelynek beavatkozását az eljárásba a Bíróság a 2005. szeptember 19-i végzésében hagyta jóvá, azt kéri, hogy a Bíróság

– utasítsa el a kereset és kötelezze a Bizottságot a költségek viselésére,

– valamint másodlagosan, amennyiben a Bíróság megállapítaná a kötelezettségszegést, az ítélet időbeli hatályát a jövőre nézve korlátozza.

IV – A jogkérdésről

A – *Elfogadhatóság*

22. Görögország nem hivatkozott kifejezetten a kereset elfogadhatatlanságára. Az elfogadhatósággal szemben kétségeket támaszthat azonban a görög kormány azon kifogása, amely szerint az 1676/86. sz. törvényt, amely az irányelv nemzeti jogba történő átültetését szolgálja, beleértve a jelen ügyben vitás előírásokat is, már 1986 szeptemberében, törvénytervezetként megküldték a Bizottságnak. A törvénytervezetről való tájékoztatás és a Bizottság 2004. április 1-jei felszólító levele között tehát majdnem 18 év telt el. A jelen kereset alapjául szolgáló, pert megelőző eljárás megindításáig a Bizottság a görög kormánynak semmilyen időpontban nem jelezte az irányelvből származó kötelezettségeinek esetleges megsértését.

23. Az EK 226. cikk azonban nem tartalmaz keresetindítási határidőt. A Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás elfogadhatósága nem függ attól, hogy a Bizottság betart-e egy bizonyos határidőt a pert megelőző eljárás megindítására vagy a keresetindításra vonatkozóan, e tekintetben inkább mérlegelési jogkörrel rendelkezik, amely nem tartozik a Bíróság általi felülvizsgálat alá. [4]

24. Ez csak akkor alakulhat eltérően, ha a pert megelőző eljárás túlságosan hosszú időtartama megnehezíti az érintett tagállam számára a Bizottság érveinek megcáfolását, és így sérti a tagállam védekezéshez való jogait. [5] A jelen ügyben azonban, ahol nem önmagában a pert megelőző eljárás volt hosszú, hanem a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárást indították meg nagyon hosszú idővel a vitatott intézkedés elfogadása után, nem szükséges vizsgálni, hogy ez megfelelően alkalmazandó lenne-e. A tagállamnak kell ugyanis a védekezéshez való jogaira gyakorolt negatív hatást bizonyítania. [6] A jelen ügyben a görög kormány azonban nem hivatkozott arra, hogy a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás késői megindítása befolyásolta volna védekezése előterjesztését.

4 – Lásd többek között a C-422/92. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1995. május 10-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-1097. o.) 18. pontját, a keresetindítás több mint hat évvel a megtámadott szabályozás hatálybalépése után, a C-96/89. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 1991. május 16-án hozott ítélet (EBHT 1991., I-2461. o.) 15. pontját és a C-317/92. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1994. június 1-jén hozott ítélet (EBHT 1994., I-2039. o.) 4. pontját.

5 – A 4. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 16. pontja.

6 – Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Hollandia ügyben hozott ítélet 14–16. pontját, a C-207/97. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1999. január 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-275. o.) 24. és azt követő pontjait, valamint a C-33/04. sz., Bizottság kontra Luxemburg ügyben 2005. december 8-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10629. o.) 76. pontját.

25. A görög kormány ezenkívül előadta, anélkül hogy e tekintetben a kereset elfogadhatatlanságára hivatkozott volna, hogy azért nem indította meg a 69/335 irányelv 9. cikke szerinti eljárást, mert a jelen ügyben vitás előírások bejelentését követően a Bizottság nem intézkedett.

26. Az irányelv 9. cikke szerint bizonyos feltételek fennállása esetén a tőkeilleték megállapítása alóli kivételekről lehet rendelkezni. Ehhez az szükséges, hogy a tagállam maga forduljon megfelelő időben a Bizottsághoz. Az a körülmény azonban, hogy a bizottsági intézkedés elmaradása a tagállamban azt a benyomást kelti, hogy a 9. cikk szerinti eljárás nem szükséges, nem vezethet a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás elfogadhatatlanságához. A kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás ugyanis nem a Bizottság jogainak érvényesítését szolgálja, amelyeket esetleg elveszíthetne, ha meghiúsítja a tagállam hivatkozását valamely kivételt megállapító rendelkezésre. A kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás inkább a közösségi jog megszegésének objektív megállapítását szolgálja. [7] A tagállamnak egyebekben mind a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás során, mind azt követően lehetősége van arra, hogy az eltérést az irányelv 9. cikkében előírt, a Bizottság részvétele melletti eljárásban engedélyeztesse.

27. A kereset tehát elfogadható.

7 – Lásd a C-508/03. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2006. május 4-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-3969. o.) 67. pontját.

B – *Megalapozottság*

28. A Bizottság véleménye szerint a görög jogszabályok három vonatkozásban is sértik a 69/335 irányelvet. Egyrészt a székhelyáthelyezésről mint az adóztatás kapcsolóelvéről (a továbbiakban az 1. cím alatt) van szó, másrészt bizonyos vállalkozások, így a mezőgazdasági szövetkezetek (a továbbiakban a 2. cím, a) alcím alatt) és a hajótulajdonosi közösségek, tengerhajózási társulások és tengerhajózási társaságok (a továbbiakban a 2. cím, b) alcím alatt) tőkeilleték alóli mentesítéséről.

1. Az adóztatás kapcsolóelve a létesítő okirat szerinti székhely vagy a tényleges ügyvezetési központ áthelyezése esetén

29. A Bizottság álláspontja szerint a Görög Köztársaság nem megfelelően ültette át a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontját, valamint (3) bekezdésének b) pontját. E rendelkezések szabályozzák a tőkeilleték megállapításának feltételeit a létesítő okirat szerinti székhely vagy a tényleges ügyvezetési központ áthelyezése esetén (a továbbiakban még: székhelyáthelyezés) egy tagállamból egy másik tagállamba.

30. A Bizottság értelmezése szerint a 69/335 irányelv a székhelyáthelyezés kérdése szempontjából döntő kritériumként azt határozza

meg, hogy a társaság a származás helye szerinti államban tőketársaságnak minősüle. A görög szabályozás ezzel szemben a tőkeilleték megállapítását a székhelyáthelyezésre attól teszi függővé, hogy az érintett társaság a származás helye szerinti tagállamban alanya-e ezen illetéknek (akkor nem adóztatják a székhelyáthelyezést) vagy nem alanya (akkor adóztatják a székhelyáthelyezést).

31. A görög kormány ellenkérelmében kifogásolja a görög szabály Bizottság általi értelmezését, és hangsúlyozza, hogy a görög jogban nem az szerepel, hogy a származás helye szerinti tagállamban tőkeilletéket *állapítottak meg*, hanem az, hogy a társaság a származás helye szerinti tagállamban alapvetően *a tőkeilleték alanya*-e. [8] Ha a társaság a származási helye szerinti tagállamban nem alanya a tőkeilletéknek, akkor a Görögországba történő székhelyáthelyezést adóztatják, ha azonban ott a tőkeilleték alanya, akkor a székhelyáthelyezést nem adóztatják. A görög kormány véleménye szerint ez a kritérium megfelel az irányelv előírásainak. A Bizottság nézete szerint azonban a *tőkeilleték-alanyiság* mint kritérium sem összeegyeztethető az irányelvvel.

8 – Az a tény, hogy a görög kormány először ellenkérelmében tette ezt a megkülönböztetést, nem releváns, mivel nem tilos, hogy a tagállamok lényeges érveiket csak az indokolással ellátott vélemény kézhezvételét követően adják elő, lásd a C-414/97. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 1999. szeptember 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-5585. o.) 19. pontját.

32. A következőkben tehát azt kell megvizsgálni, hogy a görög rendelkezésben alkalmazott illetékalanyiság kritériuma az irányelv megfelelő átültetését jelenti-e. Ehhez a 69/335 irányelv 4. cikkét kell értelmezni.

33. A 4. cikk (1) bekezdésének g) pontja szerint a társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba akkor tartozik a tőkeilleték alá, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából a fogadó államban tőketársaságnak tekintik, a származás helye szerinti tagállamban pedig nem tekintik annak. A 4. cikk (1) bekezdésének h) pontja tartalmazza az ezzel párhuzamos szabályozást egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezésére vonatkozóan egy tagállamból egy másik tagállamba.

34. A 69/335 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja megállapítja, hogy többek között a következő ügylet nem tekintendő a tőketársaság tőkeilleték alá tartozó létrehozásának: egy olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a tőkeilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban tőketársaságnak tekintenek.

35. Először is meg kell állapítani, hogy a görög jogban alkalmazott *illetékalanyiság* kritériuma nem felel meg a 69/335 irányelv megfogalmazásának. A görög kormány azonban előadja, hogy ez a kritérium azonos eredményhez vezet, mint az irányelvben alkalmazott kritérium. E védekezés felülvizsgálata érdekében tehát meg kell vizsgálni, hogy az irányelv alapján a székhelyáthelyezés mikor tartozik a tőkeilleték alá. Második lépésben azt kell majd megvizsgálni, hogy a görög jogban alkalmazott kritérium minden esetben azonos eredményhez vezet-e.

36. A 4. cikk (1) bekezdésének g) és h) pontjának megfogalmazása szerint a székhelyáthelyezés akkor tartozik a tőkeilleték alá, ha az érintett társaságot a fogadó államban *a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik*, a származási hely szerinti tagállamban ellenben *nem* tekintik tőketársaságnak. Így e rendelkezés alkalmazásának előfeltétele a tőketársaságkénti minősítés eltérése. Ezzel a 4. cikk az irányelv 3. cikkének (2) bekezdésére utal, amelynek szóhasználatát is átveszi. A 3. cikk (2) bekezdése első mondatában rögzíti, hogy az irányelv alkalmazásában tőketársaság minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy. A második mondatban e rendelkezés lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy ezeket ne *tekintsék tőketársaságnak a tőkeilleték megállapítása szempontjából*. Mivel e tőketársaságnak tekintett társaságok esetében így előfordulhat a tőketársaságkénti minősítés eltérése, ezért ezek székhelyáthelyezését a 4. cikk (1) bekezdése szabályozza.

37. A 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése alá tartozó társaságok esetében a tőketársaságkénti minősítés eltérése alapvetően nem lehetséges. Az (1) bekezdés ugyanis kimerítően és valamennyi tagállam számára kötelező módon határozza meg a tőketársaságokat. Ebben a bekezdésben részben kifejezetten felsorolásra kerülnek, részben olyan feltételek kerülnek meghatározásra, amelyek fennállása esetén a társaságokat az irányelv értelmében vett tőketársaságnak kell tekinteni. Ezért nem lehetséges, hogy e társaságokat valamely tagállam a tőkeilleték megállapítása szempontjából ne *tekintse tőketársaságnak*. A 4. cikk (3) bekezdésének b) pontja szerint így a 3. cikk (1) bekezdése alá tartozó társaságok székhelyáthelyezése soha nem minősül a tőkeilleték alá tartozó ügyletnek, mivel az irányelv előírásainak megfelelően ezeket mind a származási hely szerinti tagállamban, mind a fogadó tagállamban kötelezően tőketársaságnak kell tekinteni.

38. Egyet kell érteni a görög kormánnyal abban, hogy az irányelv által alkalmazott kritérium, valamint a görög jogban alkalmazott „illetékalanyiság" kritériuma egyes esetekben ugyanahhoz az eredményhez vezethet. Ha egy társaságot a származási hely szerinti tagállamban nem tekintenek tőketársaságnak, úgy székhelyáthelyezése a 4. cikk (1) bekezdésének g) és h) pontja alapján a

tőkeilleték alá tartozik. Mivel az olyan társaság, amelyet a származási helye szerinti tagállamban nem tekintenek tőketársaságnak, ott nem is alanya a tőkeilletéknek, így ebben az esetben a görög kritérium nem vezetne eltérő eredményhez.

39. Más a helyzet azonban, ha a származási hely szerinti tagállam a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése szerint valamennyi ügyletet mentesíti a tőkeilleték alól, és így a tőkeilletéket megszüntette.

40. A kérdést, hogy a székhelyáthelyezés illetékkötelezettsége ebben az esetben a 4. cikk (1) bekezdése g) és h) pontjának megfelelően (azzal a következménnyel, hogy a tőkeilleték alá tartozik) vagy a 4. cikk (3) bekezdése b) pontjának megfelelően alakul (azzal a következménnyel, hogy nem tartozik a tőkeilleték alá), szintén annak alapján kell eldönteni, hogy a társaságot a származási helye szerinti tagállamban „a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekintik[-e]” [9].

41. Egyrészt lehetne azzal érvelni, hogy a társaságot olyan államban, amely megszüntette a tőkeilletéket, a tőkeilleték megállapítása szempontjából már nem tekintik tőketársaságnak, éppen mivel már nem állapítanak meg tőkeilletéket. Ez a szemléletmód a 4. cikk (1) bekezdésének alkalmazásához vezetne, azzal a következménnyel, hogy a székhelyáthelyezés illetékköteles lenne.

42. Ez a megoldás azonban nem meggyőző. Abból indul ki ugyanis, hogy a tőketársaságkénti minősítés kérdésében a nemzeti jog szerinti minősítés az irányadó. Ez azonban nem helytálló. Maga az irányelv rögzíti a 3. cikkben kimerítő jelleggel, hogy mely társaságokat kell a tőkeilleték megállapítása szempontjából tőketársaságnak tekinteni. A nemzeti jog szerinti minősítés egyedül azon lehetőség gyakorlása tekintetében bír jelentőséggel, hogy egyes társaságokra, amelyek *nem* tőketársaságok, ne alkalmazzák a 3. cikk (2) bekezdése szerinti általános tőketársaságkénti minősítést. Még ha valamely tagállam a 7. cikk (2) bekezdése szerint meg is szüntette a tőkeilletéket, a kérdést, hogy mely társaságokat kell tőketársaságnak tekinteni, egyedül az irányelv 3. cikke alapján kell eldönteni. Az itt képviselt értelmezés alapján a székhelyáthelyezésre alapvetően a 4. cikk (3) bekezdése vonatkozik, azaz a székhelyáthelyezést nem vetik alá a tőkeilletéknek.

43. Az itt képviselt felfogást megerősíti a Bíróság Senior Engineering ügyben hozott ítélete [10] is. Ebben ugyanis a Bíróság az

9 – A székhelyáthelyezésre vonatkozó rendelkezéseket a 7. cikk (2) bekezdésének beiktatása alkalmával a 2. lábjegyzetben hivatkozott, az irányelv módosításáról szóló 85/303 irányelv nem módosította.

10 – A C-494/03. sz. ügyben 2006. január 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-525. o.) 43. pontja.

adómegállapításra illetékes állam meghatározása során kizárólag azt tekintette irányadónak, hogy abban az államban megvalósult-e az irányelv értelmében vett adóköteles ügylet. Ezzel szemben nem releváns, hogy az érintett állam a tőkeilletéket a 7. cikk (2) bekezdése szerint megszüntette. Ennek a gondolatnak a lényegét a Bíróság úgy ragadta meg, hogy a 69/335 irányelvet nem lehet akként értelmezni, hogy a tagállam az adóbevételeinek növelése érdekében kihasználhatja azt, hogy valamely másik tagállam mértéktartást gyakorol az adókivetés terén. [11]

44. Ennek megfelelően a jelen ügyben vizsgált helyzetben is kizárólag az az irányadó, hogy a társaság az irányelv 3. cikke rendelkezéseinek értelmében a tőkeilleték alá tartozó tőketársaságnak tekintendő-e. Ez a minősítés független attól, hogy valamely tagállam már nem vet ki tőkeilletéket.

45. A 69/335 irányelv ezen értelmezése egyébként megfelel az irányelv céljának is, amely annak módosítása óta a tőkeilleték megszüntetésére irányul. [12] Amennyiben valamely tagállam teljesíti ezt a célt, és megszünteti a tőkeilletéket, akkor a székhelyáthelyezésről szóló rendelkezések nem értelmezhetők úgy, hogy ezt a döntést a fogadó államban történő adóztatás hatálytalanítja. Emellett ez az értelmezés az alapszabadságok – a jelen esetben a letelepedési szabadság – legteljesebb érvényesülését is eredményezi, mivel megkönnyíti a székhely más tagállamba történő áthelyezését.

46. Összefoglalásként tehát meg kell állapítani, hogy a tőkeilletéknek a származás helye szerinti állam általi, 7. cikk (2) bekezdése szerinti megszüntetése nem eredményezi azt, hogy az irányelvben tőketársaságként meghatározott társaság székhelyáthelyezése tőkeilleték alá esik.

47. A görög jog kritériumának – az érintett társaság származási helye szerinti állambeli illetékalanyisága – alkalmazása során ezzel szemben a vizsgált tényállás tekintetében más eredményre juthatunk. Ha a tőketársaság a származás helye szerinti állam joga alapján már egyik ügylet tekintetében sem köteles tőkeilleték fizetésére, akkor a görög jog alapján – mint azt a görög kormány a Bíróság előtti eljárás folyamán maga is elismerte – *nem minősül a tőkeilleték alanyának*. A görög jogban alkalmazott kritérium alapján így ebben a helyzetben – a tőketársaságként minősülés kritériumának alkalmazásától eltérően – a székhelyáthelyezés mindig tőkeilleték-köteles lenne.

11 – A 10. lábjegyzetben hivatkozott Senior Engineering ügyben hozott ítélet 43. pontja.

12 – Lásd a 2. lábjegyzetben hivatkozott, az irányelv módosításáról szóló 85/303 irányelv harmadik preambulumbekezdését. A 69/335 irányelv eredetileg a hátrányos megkülönböztetés és a kettős adóztatás megszüntetését tűzte célul, lásd a harmadik és hatodik preambulumbekezdést.

48. Következésképpen a görög jogban alkalmazott kritérium – a görög kormány által előadottakkal ellentétben – nem minden esetben vezet ugyanarra az eredményre, mint az irányelv által a tőketársaságkénti minősüléshez alkalmazott kritérium. Az *illetékalanyiság* kritériumának választásával a Görög Köztársaság tehát nem megfelelően ültette át az irányelvet.

49. A jelen eljárásban beavatkozóként részt vevő Spanyol Királyság saját, a görög joghoz hasonló szabályozására hivatkozik. A spanyol és a görög jogban kialakított szabályozás véleménye szerint az adókijátszás és az adóelkerülés megelőzése érdekében szükséges.

50. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jogi rendelkezésekből nem lehet csalárd módon vagy visszaélésszerűen előnyt szerezni. Ez azt jelenti, hogy egy közösségi jogi rendelkezés alkalmazása nem mehet olyan messzire, hogy fedezze a gazdasági szereplők visszaélésszerű gyakorlatát, azaz az olyan ügyleteit, amelyek nem tartoznak a rendes kereskedelmi ügyletek körébe, hanem csak azt a célt szolgálják, hogy a közösségi jogi rendelkezésekben szereplő előnyökben visszaélésszerűen részesüljenek. [13] A közösségi jog által biztosított lehetőségek igénybevétele önmagában mindazonáltal nem alapozhatja meg a visszaélés gyanúját. [14]

51. A 69/335 irányelv 4. cikke lehetővé teszi a – származás szerinti államában tőkeilleték alanyának nem minősülő – tőketársaság számára, hogy székhelyét egy másik tagállamba helyezze át, anélkül hogy a székhelyáthelyezés tőkeilleték-köteles lenne. Ezt az irányelv által a társaságoknak biztosított előnyt a tagállam nem szüntetheti meg teljes egészében.

52. Csak olyan különleges körülmények fennállása esetén tagadhatja meg valamely tagállam az irányelv rendelkezéseire történő hivatkozást, amelyek e közösségi jogi szabályozásra történő hivatkozást visszaélésszerűvé teszik. A görög szabályok azonban nem szorítkoznak arra, hogy kivételes esetekben megakadályozzák a visszaéléseket, hanem általánosan tőkeilleték-kötelessé teszik azon társaságok székhelyáthelyezését, amelyek a származás szerinti államukban a jog szerint nem alanyai a tőkeilleteknek. Ezzel mindenképpen meghaladják azt, ami az adóelkerülés kiküszöböléséhez szükséges. A görög rendelkezések így még az adóelke-

13 – Lásd a C-212/97. sz. Centros-ügyben 1999. március 9-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-1459. o.) 24. pontját további hivatkozásokkal, a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1609. o.) 68. és 69. pontját, a C-456/04. sz. Agip Petroli ügyben 2006. április 6-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-3395. o.) 20. pontját, valamint a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 35. pontját; lásd ehhez még a C-321/05. sz. Kofoed-ügyre vonatkozóan 2007. február 8-án előterjesztett indítványom (EBHT 2007., I-5795. o.) 57. és azt követő pontjait is.

14 – Lásd ebben az értelemben a 13. lábjegyzetben hivatkozott Centros-ügyben hozott ítélet 27. pontját és a 13. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes ügyben hozott ítélet 36. és azt követő pontjait.

rülés megakadályozására vonatkozó megfontolás figyelembevétele mellett sem jelentik a 69/335 irányelv megfelelő átültetését.

2. A társaságok egyes típusainak mentesítése a tőkeilleték alól

a) A mezőgazdasági szövetkezetek mentesítése

53. A görög jog szerint a mezőgazdasági szövetkezetek minden típusa és azok mindennemű egyesülése vagy társulása mentesül a tőkeilleték alól. Ez a mentesítés a Bizottság álláspontja szerint nem összeegyeztethető a 69/335 irányelvvel.

54. A 69/335 irányelv 1. cikke kimondja, hogy a tagállamok az irányelv rendelkezéseinek megfelelően összehangolt mértékű tőkeilletéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre. A továbbiakban azt kell tehát vizsgálni, hogy a görög jog szerinti mezőgazdasági szövetkezetek tőketársaságoknak minősülnek-e, amely esetben főszabály szerint tőkeilleték fizetésére kötelezettek. Amennyiben a mezőgazdasági szövetkezetek tőketársaságnak minősülnek az irányelv szerint, második lépcsőben azt kell vizsgálni, hogy az irányelv biztosítja-e a tőkeilleték alóli mentesítés lehetőségét, és ha igen, milyen mértékben.

55. A 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja a tagállami jogrendek bizonyos társasági formáit tőketársaságnak minősíti, míg a 3. cikk (1) bekezdésének b) és c) pontja olyan tulajdonságokat határoz meg, amelyek fennállása esetén egy társaságot, egyesületet vagy jogi személyt szintén tőketársaságnak kell tekintetni az irányelv értelmében. A görög jog szerinti mezőgazdasági szövetkezetek sem az a) pontban található felsorolásban nem szerepelnek, sem azokkal a tulajdonságokkal nem rendelkeznek, amelyet a b) és c) pont a tőketársaságként való minősülés feltételeként előír.

56. A b) pont szerint az a társaság minősül tőketársaságnak, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek. Mint azt maga a Bizottság előadta, a mezőgazdasági szövetkezetek részesedései az értéktőzsdén nem forgalomképesek.

57. A c) pont értelmében az irányelv szerinti tőketársaság minden olyan nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy, amelynek tagjai (részvényesei) előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és a társaság, egyesület vagy jogi személy adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek. A Bizottság előadása szerint a görög jog úgy rendelkezik, hogy a mezőgazdasági szövetkezetben fennálló részesedéseket csak abban az esetben lehet eladni, ha az adott szövetkezet alapszabálya erről rendelkezik, és a szövet-

kezet igazgatótanácsa az eladáshoz hozzájárulását adta. A görög jog szerinti mezőgazdasági szövetkezetben fennálló részesedéseket tehát előzetes engedély nélkül nem lehet eladni harmadik személynek. Nem szükséges vizsgálni, hogy a mezőgazdasági szövetkezetek a c) pontban foglalt második feltételt – miszerint a tagok a társaság adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek – teljesítik-e, mivel ahhoz, hogy a c) pont szerint tőketársaságnak minősüljön, a társaságnak az abban foglalt mindkét kritériumnak meg kell felelnie. Tekintettel arra, hogy a görög jog szerinti mezőgazdasági szövetkezetek már az első kritériumot sem teljesítik, nem minősülnek tőketársaságnak a c) pont értelmében.

58. A 3. cikk (2) bekezdése mindenesetre a 69/335 irányelv alkalmazásában a tőketársaságnak minősíti az összes egyéb, nyereségszerzési céllal működő társaságot, egyesületet vagy jogi személyt. A Bíróság megállapította, hogy e rendelkezés célja annak elkerülése, hogy valamely meghatározott jogi forma választása a gazdasági szempontból egyenértékű ügyletek eltérő adójogi bánásmódját eredményezze. [15]

59. Ennek alapján ahhoz, hogy a görög jog szerinti mezőgazdasági szövetkezetek a (2) bekezdés értelmében tőketársaságnak minősüljenek, nyereségszerzési céllal kellene működniük.

60. A Bizottság helyesen mutatott rá, hogy a nyereségszerzési célt tágan kell értelmezni. A társaság nemcsak akkor működik az irányelv 3. cikke (2) bekezdésének első mondata értelmében nyereségszerzési céllal, ha a gazdasági tevékenységének célja a tőkemegtérülés elérése. Akkor is nyereségszerzési céllal történő működésről van szó, ha – mint ahogy a mezőgazdasági szövetkezet esetében – tevékenységének gazdasági eredménye a tagok közvetlen javát szolgálja, és a társaságot mint szolidaritási közösséget erősíti, anélkül hogy mindez a közvetlen tőkemegtérülés kifizetését eredményezné. Egyébként azt a görög kormány is elismeri, hogy legalábbis a mezőgazdasági szövetkezetek egy típusa, nevezetesen a „szántóföldi növénytermesztést folytató szövetkezetek" [16], az irányelv értemében vett nyereségszerzési céllal működnek, és így tőketársaságnak minősülnek.

61. A 69/335 irányelv 3. cikke (2) bekezdésének második mondata lehetővé teszi mindazonáltal, hogy a tagállamok ezeket az első mondat alapján tőketársaságnak minősített társaságokat, egyesületeket vagy jogi személyeket ne tekintsék tőketársaságnak a tőkeilleték megállapítása szempontjából. A következőkben azt kell tehát vizsgálni, hogy a mezőgazdasági szövetkezetek mentesítése az itt lehetővé tett kivételek körébe tartozik-e.

15 – A 112/86. sz. Amro Aandelen Fonds ügyben 1987. november 12-én hozott ítélet (EBHT 1987., 4453. o.) 10. pontja.

16 – Görögül: „γεωργικοί συνεταιρισμοί".

62. Ehhez meg kell határozni, hogy mit kell azon megfogalmazás alatt érteni, miszerint „jogosultak ezeket nem tőketársaságnak tekinteni a tőkeilleték megállapítása szempontjából".

63. A rendelkezés szó szerinti szövege alapján több értelmezési lehetőség is szóba jöhet.

64. Egyrészt értelmezhető úgy a rendelkezés, hogy valamely tagállam a tőketársaságnak minősítéstől a második mondat szerint csak mindenre kiterjedően tekinthet el, tehát vagy a tőketársaságnak minősülő összes társasági formát mentesíti, vagy azok egyikét sem. Ez az értelmezés azonban nem felelne meg az irányelv értelmének és céljának, mivel annak egyik célja a módosításáról szóló 85/303 irányelv [17] óta a tőkeilleték megszüntetése. Ha a 3. cikk (2) bekezdése keretében csak a tőketársaságnak minősülő összes társaságot, egyesületet és jogi személyt lehetne mentesíteni, vagy azok egyikét sem, akkor az a tőkeilleték megszüntetésének igen nagy akadályát képezné. Ellenben segíthetné a tőkeilleték megszüntetését, ha ezt fokozatosan lehetne megtenni. A 3. cikk (2) bekezdését tehát úgy kell értelmezni, hogy nemcsak a tőketársaságnak minősülő valamennyi társaság együttes mentesítését teszi lehetővé a tőkeilleték alól. [18]

65. Másrészt viszont a 3. cikk (2) bekezdésének második mondata úgy is értelmezhető, hogy az a tagállamok számára teljesen szabad kezet ad ahhoz, hogy az egyes társaságokat vagy a társaságok bizonyos csoportjait ne minősítsék tőketársaságnak. Az irányelv célja azonban az, hogy minden tőketársaság és az annak minősülő társasági formák a tőkeilleték szempontjából alapvetően azonos bánásmódban részesüljenek. Az irányelv 8. cikke az ágazati mentesítéseket csak bizonyos területeken teszi lehetővé. Nem felelne meg az irányelv rendszerének, ha a tagállamok a 3. cikk (2) bekezdése alapján további ágazati mentesítéseket vezethetnének be. Egyébként pedig az egyes termelési ágazatok tőkeilleték alóli mentesítésének lehetősége az EK 87. cikk szerinti támogatási tilalomba ütközés veszélyét vonná maga után. Így a 3. cikk (2) bekezdésének második mondata nem értelmezhető úgy, hogy egyes társaságok vagy egyes gazdasági ágazatok korlátlanul mentesíthetők a tőkeilleték alól.

17 – Hivatkozás a 2. lábjegyzetben.

18 – Ez az értelmezés egyértelműbben jut kifejezésre a francia nyelvű változatban, amely a kivétel körébe tartozó társaságok tekintetében egyes számot használ: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport." A görög nyelvű változatban ezzel szemben a némethez hasonlóan többes szám szerepel: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς."

66. A 3. cikk (2) bekezdésének második mondatát inkább úgy kell értelmezni, hogy valamely tagállam az (1) bekezdés értelmében tőketársaságnak minősülő egyes *társasági formákat*, tehát önálló jogi formákat kivonhat az irányelv alkalmazási köréből.

67. Ebbe az irányba mutat az Amro Andeelen Fonds ügyben hozott ítélet is, amelyben a Bíróság kifejtette, hogy a 3. cikk (2) bekezdése alapján „bizonyos tőkefelhalmozások" mentesíthetők a tőkeilleték alól. [19] A rendelkezés ezen értelmezése különösen az irányelv tőkeilleték megszüntetésére irányuló céljának kedvez, mivel a tagállamok fokozatosan és így áttekinthető lépések útján valósíthatják meg azt.

58. A görög jog alapján azonban jelenleg nem minden szövetkezet mentesül a tőkeilleték alól, hanem csak a mezőgazdasági szövetkezetek. Első látásra úgy tűnik, hogy ezzel egy gazdasági ágazatot kivontak a tőkeilleték fizetési kötelezettség alól. A mezőgazdasági szövetkezetekről a görög jogban mindenesetre egy önálló törvény rendelkezik, amely átfogóan szabályozza a mezőgazdasági szövetkezetek szerkezetét, felépítését és szervezetét.

19 – A 15. lábjegyzetben hivatkozott Amro Aandelen Fonds ügyben hozott ítélet 12. pontja.

69. A Bizottság maga is elismerte, hogy a mezőgazdasági szövetkezetek külön törvényi szabályozás alá tartoznak. Ennek alapján a mezőgazdasági szövetkezetek önálló társasági formát képeznek, amely a 3. cikk (2) bekezdésének második mondata alapján mentesíthető a tőkeilleték alól. Csak a jelen esetben van egybeesés a tekintetben, hogy egy önálló társasági forma egyetlen gazdasági ágazathoz kapcsolódik. Csak az igényel tisztázást, hogy a tagállam az ágazati kivétel tilalmának megkerülése érdekében az egyes gazdasági ágazatok tekintetében nem létesíthet mindig egy adott önálló társasági formát, hogy ezt azután eredményesen mentesíthesse a tőkeilleték alól. A Bizottság azonban a jelen eljárásban nem utalt olyan ténykörülményre, amely a görög jog ilyen visszaélésszerű kialakítására vonatkozna.

70. Ha a mezőgazdasági szövetkezetek érvényesen mentesíthetők a tőkeilleték alól, akkor ennek a mezőgazdasági szövetkezetek egyesületeire és társulásaira is vonatkoznia kell.

71. Tehát a Görög Köztársaság az 1676/86. sz. görög törvény 22. cikke (1) bekezdésének a) pontjával mentesíthette a mezőgazdasági szövetkezeteket és azok egyesüléseit vagy társulásait a tőketársaságkénti minősülés, és így a tőkeilleték alól. Ezzel tehát nem sértette a 69/335 irányelv rendelkezéseit.

b) A tengerhajózási társaságok mentesítése

72. Végül a hajótulajdonosi közösségek, a tengerhajózási társulások és a tengerhajózási társaságok valamennyi formájának tőkeilleték alóli mentesítése vizsgálandó a 69/335 irányelvvel való összeegyeztethetőség szempontjából.

73. A 69/335 irányelv alapján lényegében minden, a 3. cikk (1) bekezdése szerinti tőketársaság és minden, a 3. cikk (2) bekezdése szerint tőketársaságnak minősülő társaság, azaz minden nyereségszerzési céllal működő társaság, egyesület vagy jogi személy tőkeilleték alá tartozik. A hajótulajdonosi közösségek, a tengerhajózási társulások és a tengerhajózási társaságok valamennyi formája esetében vagy a 3. cikk (1) bekezdése szerinti tőketársaságról vagy – mivel nyereségszerzési céllal működnek – mindenképpen a 3. cikk (2) bekezdése szerinti tőketársaságnak minősülő társaságról van szó; ezért ezek alapvetően tőkeilleték alá tartoznak.

74. A 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése szerinti tőketársaságok tőkeilleték alóli mentessége csak az irányelv 8. és 9. cikkében foglalt szigorú feltételek alapján lehetséges. Ezek a feltételek azonban a jelen ügyben nem teljesülnek. Ennek oka az, hogy egyrészt a tengeri hajózás nem tartozik azon gazdasági ágazatok közé, amelyekre vonatkozóan a 8. cikk az ágazati jellegű mentesítés lehetőségét tartalmazza. Másrészt a 9. cikkben foglalt mentesítési rendelkezés feltételei sem adottak. Ha ugyanis a tagállam egy 9. cikk szerinti intézkedést tart kívánatosnak, úgy az EK 97. cikk alkalmazására tekintettel megfelelő időben a Bizottsághoz kell fordulnia. Görögország azonban ezt az eljárást a jogvita tárgyát képező kivételek vonatkozásában nem folytatta le. Mivel Görögország a 9. cikkben előírt eljárást nem folytatta le, a jelen ügyben nem szükséges annak vizsgálata, hogy az ágazati jellegű kivételek a 9. cikk alapján egyáltalán megengedhetők-e.

75. A hajótulajdonosi közösségek, a tengerhajózási társulások és a tengerhajózási társaságok valamennyi formájának mentesítése a 69/335 irányelv 7. cikkének (1) bekezdése és 4. cikkének (2) bekezdése alapján sem igazolható, mert e rendelkezések szövege alapján Görögországnak csak arra van lehetősége, hogy bizonyos *ügyleteket* mentesítsen a tőkeilleték alól. A jelen ügyben azonban a görög rendelkezések nemcsak bizonyos ügyleteket mentesítenek a tőkeilleték alól, hanem egy bizonyos gazdasági ágazat valamennyi társaságát.

76. Egyebekben az sem jelenti a tőkeilleték alóli mentesítés igazolását, hogy a tengerhajózási társaságok a görög szabályozás szerint hagyományosan mentesülnek a tőkeilleték alól. Ennek oka az, hogy a 69/335 irányelv nem tartalmaz ilyen mentesítési lehetőséget.

77. A 69/335 irányelv a tőkeilleték alóli mentesítés további lehetőségét csak a 3. cikk (2) bekezdése szerinti, tőketársaságnak minősülő társaságok vonatkozásában tartalmazza.

78. Mivel ez a rendelkezés eltérést enged a főszabály alól, az annak feltételeivel kapcsolatos tényállítási és bizonyítási kötelezettség az eltérést biztosító rendelkezésre hivatkozó tagállamot terheli. Görögországnak tehát azt kellett volna előadnia, hogy a tőkeilleték alól mentesített hajótulajdonosi közösségek, tengerhajózási társulások és tengerhajózási társaságok nem a 3. cikk (1) bekezdése szerinti tőketársaságok, hanem inkább csak a 3. cikk (2) bekezdése szerinti, tőketársaságnak minősülő társaságok, amiből az következik, hogy vonatkozásukban további mentesítési lehetőség áll fenn. Ha ugyanis a mentesített társaságok tőketársaságnak minősülő társaságok lennének, úgy ezeket a fent kifejtettek szerint akkor lehetne mentesíteni a tőkeilleték alól, ha esetükben önálló társasági formáról van szó. Mivel ezt a görög kormány mindeddig nem bizonyította, a jelen ügyben a 3. cikk (2) bekezdésének második mondata szerinti tőkeilleték alóli mentesítés igazolása sem vehető figyelembe.

79. Ezért a hajótulajdonosi közösségek, tengerhajózási társulások és tengerhajózási társaságok görög jog alapján fennálló tőkeilleték alóli mentesítése sérti a 69/335 irányelvet.

80. Ez a következtetés a tengeri szállítás részére nyújtható állami támogatásokra vonatkozó közösségi iránymutatásokról szóló C(2004) 43. sz. bizottsági közleménnyel [20] sem áll ellentétben. Bár abban a Bizottság az egyes tagállamok által biztosított adójogi kedvezményeket olyan intézkedésekként jelöli meg, amelyek a közösségi flotta harmadik államban lajstromozott hajókkal szembeni versenyképessége növelésének lehetnek az eszközei. [21]

81. A Bizottság e közleményéből mégsem lehet a 69/335 irányelv alapján történő adójogi mentesítések megengedhetőségére következtetni. Egyrészt a közleménynek más a szabályozási célja; abban csak azokat a követelményeket határozták meg, amelyek alapján a Bizottság a tengeri szállítás részére nyújtható állami támogatásokat a közösségi előírások és eljárások, továbbá az EK 87. cikk (3) bekezdésének c) pontja vagy az EK 86. cikk (2) bekezdése alapján engedélyezi. [22] Másrészt az puszta közleményként a jogforrási hierarchiában a 69/335 irányelv alatt helyezkedik el, ezért nem határozhatja meg annak alkalmazási körét és tartalmát.

82. A görög kormány által hivatkozott EK 80. cikk (2) bekezdéséből sem lehet más következtetésre jutni. Az EK 80. cikk (2) bekezdése a tengeri szállításról szóló

20 – HL 2004. C 13., 3. o.

21 – A 20. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági közlemény (6. o.).

22 – A 20. lábjegyzetben hivatkozott bizottsági közlemény (5. o.).

előírások önálló jogalapját képezi. A görög kormány álláspontja szerint ezért a 69/335 irányelv nem alkalmazható a tengeri szállításra. Ehhez a görög kormány szerint ezen ágazat vonatkozásában a 80. cikk (2) bekezdésén alapuló, külön szabályozásra lenne szükség. Ez az érvelés azonban nem meggyőző. Az EK 80. cikk (2) bekezdéséből nem következik az, hogy egy több területet érintő esetben mindig meg kellene felelni a tengeri szállításra vonatkozó különleges szabályoknak.

C – Az ítélet időbeli hatályának korlátozása

83. A Spanyol Királyság beavatkozási beadványában az ítélet időbeli hatályának korlátozását kérte. Indokolásként egyrészt arra hivatkozik, hogy a vitatott görög törvény Bizottság felé történő bejelentése és a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárás megindítása között 18 év telt el, és Görögország ez alatt az idő alatt jóhiszeműen járt el. Másrészt az adó-visszaigénylések, amelyeket az ítélet kiválthat, súlyos gazdasági hátrányt jelentenének Görögország számára. A beavatkozási beadványra tett észrevételeiben a görög kormány másodlagosan csatlakozott a Spanyol Királyságnak az ítélet hatályának korlátozására vonatkozó indítványához.

84. Az ítélet hatályának időbeli korlátozásáról kifejezetten csak a megsemmisítés iránti keresetek vonatkozásában rendelkezik az EK 231. cikk második bekezdése. A Bíróság ezen túlmenően előzetes döntéshozatali eljárásokban a jogbiztonság általános elve alapján kivételes esetekben kimondta az ítélet hatályának időbeli korlátozását. A Bíróság a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásokban is vizsgálta az ítélet hatálya időbeli korlátozásának lehetőségét. [23] Ha a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban hozott ítélet az abban található közösségi jogértelmezés alapján a kötelezettségszegés puszta megállapításán túlterjedő hatással jár, úgy meghatározott körülmények között indokolt lehet az ilyen ítélet hatályának időbeli korlátozása.

85. A jelen ügyben azonban az ilyen korlátozásnak már az általános feltételei sem adottak. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a korlátozás csak kivételesen lehetséges, ha két feltétel teljesül: [24] először is, különösen az érvényesnek és hatályosnak ítélt szabályozáson alapuló, jóhiszeműen létrehozott jogviszonyok nagy számának következtében súlyos gazdasági következmények veszélye áll fenn, másodszor a közösségi rendelkezések terjedelmére vonatkozó objek-

23 – Lásd a C-35/97. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1998. szeptember 24-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-5325. o.) 49. és azt követő pontjait és a C-426/98. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 2002. március 19-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2793. o.) 40. és azt követő pontjait és a kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban az ítélet hatályának korlátozási lehetőségét csak elméleti szinten vizsgálva, a C-359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-6355. o.) 92. pontját.

24 – Lásd a 23. lábjegyzetben hivatkozott ítéletek mellett a C-184/99. sz. Grzelczyk-ügyben 2001. szeptember 20-án hozott ítélet (EBHT 2001., I-6193. o.) 53. pontját és a C-209/03. sz. Bidar-ügyben 2005. március 15-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-2119. o.) 69. pontját.

tív és jelentős bizonytalanság miatt a magánszemélyeket és a nemzeti hatóságokat a közösségi jogszabályoknak nem megfelelő magatartásra ösztönözték, és ehhez a bizonytalansághoz esetleg más tagállamok és a Bizottság magatartása is hozzájárult.

86. A jelen ügyben mindenesetre az első feltétel nem áll fenn. A Görög Köztársaság külön nem fejtette ki, hogy mely súlyos gazdasági következményekkel járhatna Görögországban a keresetnek helyt adó ítélet. A Görög Köztársaság e tekintetben pusztán csatlakozott a spanyol kormány beavatkozási beadványában kifejtettekhez. Márpedig a spanyol kormány csak általános jelleggel hivatkozott a Görögországot fenyegető súlyos gazdasági károkra. Ezen túlmenően a spanyol kormány azt sem fejtette ki, hogy Spanyolországban milyen gazdasági károk merülhetnek fel.

V – A költségekről

87. Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Görög Köztársaságot, mivel a jogalap lényegében azonos súlyú három része közül kettő tekintetében pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell az eljárási költségek kétharmadának viselésére. Mivel a Görög Köztársaság nem terjesztett elő költségviselés iránti kérelmet, az eljárási szabályzat 69. cikkének 5. §-a alapján a felek egyebekben maguk viselik saját költségeiket.

88. A Spanyol Királyság az eljárási szabályzat 69. cikkének 4. §-a alapján maga viseli a beavatkozása folytán felmerült költségeket.

VI – Végkövetkeztetések

1. A fentiekre tekintettel a Bíróságnak az alábbi döntés meghozatalát javasolom:

89. Mondja ki, hogy a Görög Köztársaság azon szabályozásával, amely tőkeilletéket állapít meg a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges

ügyvezetési központjának áthelyezése esetén, valamint mentesíti ezen illeték alól a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, nem teljesítette az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvből eredő kötelezettségeit.

2. Ezt meghaladó részében utasítsa el a keresetet.

3. Görög Köztársaságot kötelezze az eljárási költségek kétharmadának viselésére. Egyebekben mindegyik felet kötelezze a saját költségeinek viselésére.

4. A Spanyol Királyságot kötelezze a saját költségeinek viselésére.