ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ JULIANE KOKOTT

представено на 15 февруари 2007 година [1]

I — Въведение

1. В настоящото производство за установяване на неизпълнение на задължения Комисията на Европейските общности твърди, че Република Гърция не е транспонирала правилно Директива 69/335/ЕИО относно косвените данъци върху набирането на капитал [2].

2. От една страна, според Комисията гръцките разпоредби, които уреждат облагането на преместването в Република Гърция на седалището на капиталови дружества, противоречат на предписанията на посочената директива.

3. От друга страна, Комисията счита за несъвместими с Директива 69/335 гръцките разпоредби, по силата на които земеделските кооперативни организации, техните съюзи и обединения, както и обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и корабните дружества, независимо от техния вид, са освободени от косвените данъци върху набирането на капитал (наричани по-нататък „данък върху вноски в капитала").

II — Правна уредба

A — *Директива 69/335*

4. Второто съображение от посочената директива определя първостепенната ѝ цел:

„косвените данъци върху набирането на капитал, които понастоящем са в сила в държавите-членки, а именно данъкът върху капиталовите вноски [другаде в текста: „вноски в капитала"] в търговските дружества и гербовият налог върху ценните книжа, пораждат дискриминация, двойно данъчно облагане и несъответствия, които са в противоречие със

1 — Език на оригиналния текст: немски.

2 – Директива на Съвета от 17 юли 1969 година (ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9), изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година (ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75, наричана по-нататък „Директива 69/335").

свободното движение на капитала и следователно трябва да бъдат елиминирани чрез хармонизиране“.

5. Второто и третото съображение от изменящата Директива 85/303 [3] посочват разширената цел на директивата, както и нейния контекст:

„икономическите ефекти от налога върху капитала [да се чете: „данъка върху вноски в капитала“] са в ущърб на прегрупирането и развитието на предприятията; [...] тези ефекти са особено вредни в настоящата икономическа ситуация, която налага да се даде приоритет на стимулирането на инвестициите;

[...] най-доброто разрешение за постигането на тези цели би било премахването на налога върху капитала [да се чете: „данъка върху вноски в капитала“] [...]“.

6. Петото съображение от изменящата Директива 85/303 третира положението в Република Гърция след нейното присъединяване към Европейския съюз:

„[...] към 1 юли 1984 г. в Гърция не съществуваха налози върху капитала [да се чете: „ не съществуваше данък върху вноски в капитала]; [...] поради тази причина би трябвало да се предвиди разпоредба за възможността за въвеждане на такъв налог [да се чете: „данък“] в Гърция и за освобождаване на определени транзакции от него.“

В резултат на това посочената директива формулира няколко специални разпоредби за Република Гърция.

7. По същество член 1 от Директива 69/335 определя условията за облагане с данък върху вноски в капитала по следния начин:

„Държавите-членки облагат капиталовите вноски в капиталови дружества с данък, който е хармонизиран в съответствие с разпоредбите на членове от 2 до 9, наричан по-нататък „данък върху вноската [другаде в текста: „данък върху вноски в капитала“]“.

8. Член 3, параграф 1 определя подлежащите на облагане капиталови дружества:

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

а) [...]

3 – Вж. бележка под линия 2.

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

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

9. Посредством правна фикция член 3, параграф 2 разширява приложното поле на директивата към определени дружества, които не са капиталови дружества, но запазва за държавите-членки възможността да подложат тези дружества на дерогационно данъчно третиране:

„За целите на прилагането на настоящата директива, всяко друго дружество, асоциация или юридическо лице, осъществяващи стопанска дейност, се считат за капиталово дружество. Въпреки това, държавата-членка има правото да не ги приема за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската.“

10. Член 4 определя транзакциите, които държавите-членки могат да облагат с данък върху вноски в капитала:

„1. Следните транзакции са облагаеми с данък върху вноската:

а) учредяването на капиталово дружество;

[...]

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

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

2. [...]

Независимо от това Република Гърция определя кои от изброените по-горе транзакции ще облага с налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“].

3. Не представлява учредяване по смисъла на параграф 1, буква а) каквото и да било изменение на учредителния акт или на устава на капиталово дружество, и по-специално:

[...]

б) прехвърлянето от една държава-членка в друга държава-членка на ефективния център на управление или регистрирания офис [да се чете: „уставното седалище“] на дружество, асоциация или юридическо лице, които се приемат за капиталови дружества в двете държави-членки за целите на облагането с данък върху вноската;

[...]“.

11. По смисъла на член 7, параграфи 1 и 2:

„1. Държавите-членки освобождават от налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“] транзакциите, които са различни от посочените в член 9 и които към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани по ставка от 0,50 % или по-малко.

[...]

Република Гърция определя кои транзакции са освободени от налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“].

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

12. Освен това член 8 разрешава освобождаването от данък върху вноски в капитала на определени капиталови дружества:

„При спазване на член 7, параграф 1 държавите-членки могат да освобождават от налог върху капитала [да се чете: „данък върху вноски в капитала“] транзакциите, посочени в член 4, параграфи 1 и 2, относно:

— капиталови дружества, които предоставят обществени услуги, такива като предприятия за обществен

транспорт, пристанищни власти или предприятия за доставка на вода, газ и електричество, в случаите, когато държавата, регионалните или местните органи притежават поне половината от капитала на дружеството,

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

13. Член 9 определя по следния начин условията, при които държавите-членки могат освен това да допускат дерогации от правилата за облагане с данък върху вноски в капитала:

„Определени видове транзакции или капиталови дружества могат да са обект на освобождаване, намаления или увеличения на ставките, за да се постигне справедливост при облагането или социален ефект, или да се позволи на държавите-членки да се справят в специфични ситуации. Държавата-членка, която предлага да се предприеме подобна мярка, представя своевременно този въпрос пред Комисията, с оглед прилагането на член 102 от Договора."

Б — *Национална правна уредба*

14. В Гърция Закон 1676/86 транспонира Директива 69/335. Съгласно член 17 от гръцкия закон с данък върху вноски в капитала се облагат търговските дружества, професионалните обединения, всички видове кооперативни организации, както и всяко друго дружество, юридическо лице или сдружение, което осъществява стопанска дейност.

15. Член 18 изброява облагаемите транзакции като учредяването на капиталово дружество, преобразуването в капиталово дружество или увеличаването на дружествения капитал. В параграф 2, букви в) и г) същата разпоредба приравнява към тези транзакции преместването от дадена държава-членка в Гърция на мястото на действително управление на юридическо лице по смисъла на член 17, доколкото тези юридически лица не са облагаеми в своята държава-членка по произход. Същото се отнася и до преместването от дадена държава-членка в Гърция на уставното седалище на юридическо лице, чието място на действително управление се намира в трета държава.

16. От друга страна, член 18, параграф 4 посочва, че преместването на мястото на действително управление или на уставното седалище на юридическо лице по смисъла на член 17 не представлява набиране на капитал и следователно облагаема транзакция, ако юридическото лице е облагаемо в държавата-членка по произход.

17. Член 22, параграф 1 от гръцкия закон в буква а) освобождава от данък върху

вноски в капитала всички видове земеделски кооперативни организации, включително всички съюзи и обединения между тях, както и — в буква б) — обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества.

18. Земеделските кооперативни организации са уредени от Закон № 2810/2000, който определя по-специално тяхното учредяване, устройство и организация.

III — Производство и искания на страните

19. След приключване на редовното развитие на досъдебната процедура Комисията предявява настоящия иск на 19 април 2005 г., с който иска от Съда:

— да установи, че като е приела законови разпоредби относно облагането с данък на преместването на уставното седалище или на мястото на действително управление, както и относно освобождаването от този данък на всички видове земеделски кооперативни организации, всички видове техни съюзи или обединения, обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, Република Гърция е нарушила задълженията, произтичащи от Директива 69/335/ЕИО,

— да осъди Република Гърция да заплати съдебните разноски.

20. Република Гърция иска от Съда:

— да отхвърли иска.

21. Кралство Испания, което с определение от 19 септември 2005 г. е допуснато да встъпи в производството, иска от Съда:

— да отхвърли иска и да осъди Комисията да заплати съдебните разноски,

— при условия на евентуалност, ако Съдът установи неизпълнение на задължения, да постанови решение без обратно действие.

IV — Съображения

A — *Допустимост*

22. Република Гърция не повдига изрично възражение за недопустимост на иска. Би могло да породи съмнения относно допустимостта обаче възражението на гръцкото правителство, според което Закон № 1676/86, предназначен да транспонира директивата във вътрешното право — включително оспорваните тук разпоредби — е бил изпратен на Комисията под формата на законопроект през септември 1986 г. Следователно са изминали почти 18 години между нотификацията на законопроекта и мотивираното становище на Комисията от 1 април 2004 г. До започването на досъдебната процедура, въз основа на която е предявен настоящият иск, Комисията в нито един момент не е уведомила гръцкото правителство за възможно неизпълнение на задълженията, произтичащи от Директива 69/335.

23. Член 226 ЕО обаче не предвижда срок за предявяване на иска. Според практиката на Съда допустимостта на производство за установяване на неизпълнение на задължения не зависи от спазването от страна на Комисията на определен срок за започване на досъдебната процедура или за предявяване на иска; напротив, в това отношение Комисията разполага с право на преценка, върху което Съдът не може да упражнява контрол [4].

24. Различно би било заключението само ако прекомерната продължителност на досъдебната процедура прави по-трудно за заинтересованата държава-членка да обори доводите на Комисията и по този начин нарушава правото ѝ на защита [5]. Не е необходимо произнасяне по това дали аналогично заключение следва да се прилага към хипотезата, при която дълга е не досъдебната процедура сама по себе си, а процедурата за установяване на неизпълнение на задължения от държава, която започва твърде дълго време след приемането на оспорваната мярка. Всъщност държавата-членка във всеки случай трябва да докаже отрицателното отражение върху нейното право на защита [6]. В конкретния случай обаче гръцкото правителство не поддържа, че късното започване на процедурата за установяване на неизпълнение на задължения от държава има отражение върху начина, по който то организира своята защита.

4 – Вж. по-специално Решение от 10 май 1995 г. по дело Комисия/Германия (C-422/92, Recueil, стр. I-1097, точка 18), по което искът е предявен повече от шест години след влизането в сила на оспорваната правна уредба, както и Решение от 16 май 1991 г. по дело Комисия/Нидерландия (C-96/89, Recueil, стр. I-2461, точка 15) и Решение от 1 юни 1994 г. по дело Комисия/Германия (C-317/92, Recueil, стр. I-2039, точка 4).

5 – Решение по дело по дело Комисия/Нидерландия, посочено по-горе в бележка под линия 4, точка 16.

6 – Вж. Решение по дело Комисия/Нидерландия, посочено по-горе в бележка под линия 4, точки 14—16, Решение от 21 януари 1999 г. по дело Комисия/Белгия (C-207/97, Recueil, стр. I-275, точка 24 и сл.) и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Комисия/Люксембург (C-33/04, Recueil, стр. I-10629, точка 76).

25. Освен това гръцкото правителство изтъква, без да оспорва допустимостта на иска в това отношение, че липсата на реакция от страна на Комисията по отношение на нотификацията на оспорваните тук разпоредби му е попречила да започне предвидената в член 9 от Директива 69/335 процедура.

26. По силата на посочения член 9 изключения от облагане с данък върху вноски в капитала могат да се предвидят, ако са налице определени условия. За тази цел държавата-членка следва своевременно да сезира Комисията. Фактът, че бездействие на Комисията оставя у дадена държава-членка впечатлението, че действие по реда на член 9 не е необходимо, не може обаче да доведе до недопустимост на производството за установяване на неизпълнение на задължения. Това производство всъщност не е предназначено да защитава правата на Комисията, които тя евентуално би могла да загуби, като възпрепятства държава-членка да се позове на дерогационна разпоредба. Напротив, производството за установяване на неизпълнение на задължения е насочено към обективното констатиране на неизпълнение на задължение по общностното право[7]. Освен това една държава-членка все още има възможността както по време, така и след производство за установяване на неизпълнение на задължения, да получи освобождаване по реда на предвидената в член 9 от Директива 69/335 процедура със съдействието на Комисията.

27. Следователно искът е допустим.

7 – Вж. ex multis Решение от 4 май 2006 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-508/03, Recueil, стр. I-3969, точка 67).

Б — *Основателност на иска*

28. Според Комисията гръцките разпоредби нарушават Директива 69/335 в три отношения. От една страна, става въпрос за отправната точка при облагане на преместването на седалище (точка 1 по-долу), а от друга страна — за освобождаването от данък върху вноски в капитала на определени предприятия, а именно земеделските кооперативни организации (точка 2, буква а) по-долу) и на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и дружества (точка 2, буква б) по-долу).

1. Отправна точка при облагането в случай на преместване на уставното седалище или на мястото на действително управление

29. Според Комисията Република Гърция не е транспонирала правилно член 4, параграф 1, букви ж) и з) и параграф 3, буква б) от Директива 69/335. Тези разпоредби определят условията за облагане с данък върху вноски в капитала на преместването от една държава-членка в друга на уставното седалище или на мястото на действително управление (по-нататък също „преместването на седалище“).

30. Според Комисията Директива 69/335 установява като решаващ критерий при облагането на преместването на седалище

това дали в държавата по произход дружеството е квалифицирано като капиталово дружество. По мнението на Комисията гръцката уредба обаче подчинява облагането на преместването на седалище с данък върху вноски в капитала на това дали данък върху вноски в капитала е наложен на съответното дружество в държавата по произход (тогава преместването на седалище не се облага) или не е наложен никакъв данък върху вноски в капитала (тогава преместването на седалище се облага).

31. В своята писмена защита гръцкото правителство подлага на критика начина, по който Комисията тълкува гръцката разпоредба, и подчертава, че гръцкото право не се основава на това дали данък върху вноски в капитала е бил *наложен* в държавата по произход, а напротив — на това дали дружеството по принцип е било *облагаемо с данък върху вноски в капитала* в държавата по произход [8]. Според гръцкото правителство, ако дадено дружество не е облагаемо с данък върху вноски в капитала в държавата по произход, преместването на неговото седалище в Гърция се облага, докато ако съответното дружество е облагаемо в тази държава, преместването на седалището му остава освободено. Според гръцкото правителство този критерий съответства на предписанията на Директива 69/335. Комисията обаче счита, че критерият за *облагаемостта с данък върху вноски в капитала* също не се намира в съответствие с посочената директива.

8 – Без значение е фактът, че гръцкото правителство за първи път изтъква това разграничение в писмената защита, тъй като държава-членка може да изтъква съществени доводи едва след получаване на мотивираното становище (вж. Решение от 16 септември 1999 г. по дело Комисия/Испания (C-414/97, Recueil, стр. I-5585, точка 19).

32. Следователно уместно е по-нататък да се разгледа дали използваният в гръцката разпоредба критерий за облагаемост представлява правилно транспониране на Директива 69/335. За тази цел следва да се подложи на тълкуване член 4 от посочената директива.

33. Съгласно член 4, параграф 1, буква ж) подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала преместването от една държава-членка в друга на мястото на действителното управление на дружество, сдружение или юридическо лице, което за целите на облагането с данък върху вноски в капитала се счита за капиталово дружество в приемащата държава, но не се приема за такова в държавата по произход. Член 4, параграф 1, буква з) се отнася до паралелното правило, приложимо към преместването от една държава-членка в друга на уставното седалище на дружество, сдружение или юридическо лице, чието място на действително управление се намира в трета страна.

34. Член 4, параграф 3, буква б) от Директива 69/335 предвижда, че не се счита за учредяване на капиталово дружество, подлежащо на облагане с данък върху вноски в капитала, по-специално следната транзакция: преместването от една държава-членка в друга на мястото на действително управление или на уставното седалище на дружество, сдружение или юридическо лице, което се приема за капиталово дружество във всяка от двете държави-членки за целите на облагането с данък върху вноски в капитала.

35. На първо място следва да се констатира, че използваният в гръцкото право критерий за *облагаемост* не отговаря на текста на Директива 69/335. Гръцкото правителство обаче поддържа, че прилагането на този критерий води до резултати, които са идентични с тези от прилагането на критерия, използван в тази директива. За да се разгледа това правно основание за защита, следователно трябва да се изследва кога преместването на седалище подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала според посочената директива. На следващ етап по-нататък ще бъде уместно да се прецени дали възприетият в гръцкото право критерий във всички случаи води до идентичен резултат.

36. Съгласно формулировката на член 4, параграф 1, букви ж) и з) преместването на седалище подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала, ако *за целите на облагането с данък върху вноски в капитала,* съответното дружество *се приема* за *капиталово дружество* в приемащата държава, но *не се приема за такова* в държавата по произход. Следователно условието за прилагане на тази разпоредба е различието при квалифицирането като капиталово дружество. По този начин член 4 препраща към член 3, параграф 2 от директивата, като възприема и терминологията на тази разпоредба. Член 3, параграф 2 определя в първото си изречение, че се приравнява на капиталово дружество всяко друго дружество, сдружение или юридическо лице, осъществяващо стопанска дейност. Във второто изречение разпоредбата позволява на държавите-членки *да не считат за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноски в капитала* това приравнено дружество. Следователно тъй като приравнени дружества може да се стигне до различие при квалифицирането като капиталови дружества, преместването на тяхното седалище се урежда от член 4, параграф 1.

37. Във връзка с дружествата, които попадат в приложното поле на член 3, параграф 1 от Директива 69/335, по принцип не е възможно различие при квалифицирането като капиталови дружества. Всъщност капиталовите дружества са дефинирани в параграф 1 по изчерпателен и обвързващ начин за всички държави-членки. Отчасти там те са изрично изброени; отчасти там се посочват условия, наличието на които прави тези дружества капиталови по смисъла на директивата. Следователно не е възможно тези дружества да не бъдат *приемани* за целите на облагането с данък върху вноски в капитала *за капиталови дружества* в една държава-членка. Следователно съгласно член 4, параграф 3, буква б) преместването на седалището на посочените в член 3, параграф 1 дружества никога не представлява облагаема транзакция, тъй като в съответствие с предписанията на директивата те задължително следва да се считат за капиталови дружества както в държавата по произход, така и в приемащата държава.

38. На гръцкото правителство следва да се признае, че въведеният с Директива 69/335 критерий и използваният в гръцкото право критерий за „облагаемост" в някои случаи могат да доведат до един и същи резултат. Ако дадено дружество не се счита в държавата по произход за капиталово дружество, преместването на неговото седалище подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала съгласно

член 4, параграф 1, букви ж) и з). Тъй като дружество, което не се счита за капиталово дружество в своята държава по произход, не е и облагаемо там с данък върху вноски в капитала, използваният от гръцката правна уредба критерий не би довел до различен резултат в този случай.

39. Изцяло различна е обаче ситуацията, ако съгласно член 7, параграф 2 от Директива 69/335 държавата по произход освобождава от данък върху вноски в капитала всички транзакции, като следователно по този начин премахва данъка върху вноски в капитала.

40. С оглед да се прецени дали в този случай преместването на седалище се облага съгласно член 4, параграф 1, букви ж) и з) (с последицата да подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала) или съгласно член 4, параграф 3, буква б) (с последицата да не подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала), следва също да се разгледа дали дадено дружество „се приема[...] за капиталов[о] [...] за целите на облагането с данък върху вноската“ в държавата по произход [9].

41. От една страна би могло да се твърди, че дружество, установено в държава, която е премахнала данъка върху вноски в капитала, повече не се счита там за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноски в капитала именно защото облагане с данък върху вноски в капитала вече няма. При този подход би се стигнало до прилагане на член 4, параграф 1, като това води до облагане с данък на преместването на седалище.

42. Това разрешение обаче не би изглеждало убедително. То всъщност изхожда от идеята, че въпросът за определянето на капиталово дружество се намира в зависимост от възприетата квалификация във вътрешното право. Това обаче е неточно. Напротив, самата директива по категоричен начин определя в член 3 дружествата, които за целите на облагането с данък върху вноски в капитала следва да се считат за капиталови дружества. Възприетата във вътрешното право квалификация е от значение само що се отнася до упражняването на възможността от предвиденото в член 3, параграф 2 общо приравняване към капиталови дружества да се изключват определени дружества, които *не са* капиталови дружества. Дори ако държава-членка е премахнала данъка върху вноски в капитала съгласно член 7, параграф 2, все пак единствено член 3 от Директива 69/335 определя дружествата, които трябва да се считат за капиталови дружества. Следователно при предлаганото тук тълкуване облагането на преместването на седалище по принцип се определя съгласно член 4, параграф 3, тоест преместването не подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала.

43. Поддържаната тук теза се потвърждава и в Решение по дело Senior Engineering Investments [10]. За да определи

9 – Разпоредбите относно преместването на седалището не са променени с включването от изменящата Директива 85/303 на член 7, параграф 2.

10 – Решение от 12 януари 2006 г. (C-494/03, Recueil, стр. I-525, точка 43).

компетентната по отношение на облагането държава, в това решение Съдът всъщност изхожда единствено от това дали в тази държава е била осъществена облагаема транзакция по смисъла на Директива 69/335. За сметка на това не е релевантно обстоятелството, че съответната държава е премахнала данъка върху вноски в капитала съгласно член 7, параграф 2. Накратко, Съдът изразява тази идея, като твърди, че Директива 69/335 не би могла да се тълкува по начин, позволяващ на държава-членка да се възползва от данъчната умереност на друга държава-членка, за да увеличи данъчните си приходи [11].

44. В резултат на това дори при разглежданите в конкретния случай обстоятелства от значение е единствено да се знае дали съгласно разпоредбите на член 3 от Директива 69/335 дадено дружество следва да се счита за капиталово дружество, подлежащо на облагане с данък върху вноски в капитала. Тази квалификация не се засяга от факта, че дадена държава-членка е престанала да събира данък върху вноски в капитала.

45. Впрочем това тълкуване на Директива 69/335 се намира в съответствие и с нейната цел, която след изменението ѝ се изразява в премахването на данъка върху вноски в капитала [12]. Ако една държава-членка се съобрази с тази цел и премахне данъка върху вноски в капитала, разпоредбите относно преместването на седалище не следва да се тълкуват така, че това решение да бъде обезсмислено поради осъществяваното в приемащата държава облагане. Освен това такова тълкуване постига и възможно най-доброто реализиране на основните свободи, в конкретния случай на свободата на установяване, тъй като улеснява преместването на седалище в друга държава-членка.

46. Накратко, необходимо е следователно да се констатира, че премахването на данъка върху вноски в капитала съгласно член 7, параграф 2 от Директива 69/335 от държавата по произход не води до облагане с данък върху вноски в капитала на преместването на седалище на дружество, което в посочената директива се квалифицира като капиталово дружество.

47. От друга страна, при прилагане на възприетия от гръцката правна уредба критерий — облагаемост на съответното дружество в държавата по произход, в разглеждания конкретен случай се стига до различен резултат. Ако според правото на държавата по произход нито една транзакция на дадено капиталово дружество вече не подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала, по гръцкото право това дружество се счита за *необлагаемо с данък върху вноски в капитала*, както самото гръцко правителство признава в хода на производството пред Съда. Следователно съгласно използвания в гръцкото право критерий преместването на седалище в този конкретен случай винаги би подлежало на облагане с данък върху вноски в капитала, противно на това, което би се получило при прилагане на критерия на квалифицирането като капиталово дружество.

11 – Решение по дело Senior Engineering Investments (посочено по-горе в бележка под линия 10), точка 43.

12 – Вж. трето съображение от изменящата Директива 85/303. Първоначално Директива 69/335 имаше за цел да премахне дискриминацията и двойното данъчно облагане (вж. второ и шесто съображение от нея).

48. Следователно за разлика от това, което изтъква гръцкото правителство, използваният в гръцкото право критерий не във всички случаи води до същия резултат, както използваният от Директива 69/335 критерий на квалифицирането като капиталово дружество. Ето защо, като е избрала критерия за *облагаемостта*, Република Гърция неправилно е транспонирала посочената директива.

49. Кралство Испания, което участва в настоящото производство като встъпила страна, посочва, че неговата правна уредба е аналогична с гръцкото право. Според Кралство Испания съдържащите се в испанското и в гръцкото право правила са абсолютно необходими, за да се предотвратява измамата и избягването на данъци.

50. В трайна съдебна практика се признава, че правните субекти не могат да се позовават на нормите на общностното право с цел измама или злоупотреба. Това означава, че прилагането на общностна правна уредба не би могло да се разпростре така, че да обхване злоупотребите на икономическите оператори, тоест транзакциите, които са извършени не в рамките на обичайните търговски сделки, а единствено с цел злоупотреба с предимствата, предвидени в общностното право [13]. Възползването обаче от възможности, предоставени от общностното право, не би могло само по себе си да обоснове подозрението за злоупотреба [14].

51. Член 4 от Директива 69/335 позволява на капиталово дружество, което неговата държава по произход не облага с данък върху вноски в капитала, да премести своето седалище в друга държава-членка, без това преместване на седалище да подлежи на облагане с данък върху вноски в капитала. Държава-членка не може по общ начин да премахне това предимство, което посочената директива предоставя на дружествата.

52. Държава-членка би имала право да се противопостави на това правните субекти да се ползват от разпоредбите на тази директива само при наличие на особени обстоятелства, които превръщат в злоупотреба позоваването на тази общностна правна уредба. Гръцките разпоредби обаче не се ограничават до борба със злоупотребата при особени обстоятелства, а по общ начин облагат с данък върху вноски в капитала преместването на седалището на дружества, които по закон не подлежат на облагане в държавата по произход. Следователно тези разпоредби във всеки случай излизат извън необходимото за борба срещу избягването на данъци. Ето защо дори като се вземе предвид загрижеността да се предотврати избягването на

13 – Вж. Решение от 9 март 1999 г. по дело Centros (C-212/97, Recueil, стр. I-1459, точка 24 и други позовавания), Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 68 и 69), Решение от 6 април 2006 г. по дело Agip Petroli (C-456/04, Recueil, стр. I-3395, точка 20) и Решение от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes (C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 35); по този въпрос вж. и моето заключение от 8 февруари 2007 г. по дело Kofoed (C-321/05, висящо пред Съда), точка 57 и сл.

14 – Вж. в този смисъл посочените по-горе в бележка под линия 13 Решение по дело Centros, точка 27 и Решение по дело Cadbury Schweppes, точка 36 и сл.

данъци, гръцките разпоредби не представляват правилно транспониране на Директива 69/335.

2. Освобождаване от данъка върху вноски в капитала на определени видове дружества

а) Освобождаване на земеделските кооперативни организации

53. Според гръцкото право всички видове земеделски кооперативни организации, както и съюзите и обединенията между тях, са освободени от данък върху вноски в капитала. Според Комисията това освобождаване не е в съответствие с Директива 69/335.

54. Член 1 от Директива 69/335 предвижда, че държавите-членки облагат капиталовите дружества с хармонизиран съгласно директивата данък върху вноски в капитала. Следователно по-нататък е уместно да се разгледа дали земеделските кооперативни организации по гръцкото право са капиталови дружества, което да доведе до облагането им по принцип с данък върху вноски в капитала. Ако земеделските кооперативни организации са капиталови дружества по смисъла на посочената директива, на второ място следва да се прецени дали и в каква степен директивата разрешава изключения от облагането с данък върху вноски в капитала.

55. Член 3, параграф 1, буква а) от Директива 69/335 изброява определени видове дружества според националните правни системи, които се считат за капиталови дружества, докато член 3, параграф 1, букви б) и в) посочва характеристиките, чието наличие също прави едно дружество, сдружение или юридическо лице капиталово дружество по смисъла на директивата. Земеделските кооперативни организации по гръцкото право нито са посочени в буква а), нито разкриват характеристиките, посочени в букви б) и в), като условия, които трябва да се изпълнят с оглед на квалифицирането като капиталово дружество.

56. Според буква б) едно дружество е капиталово, ако дялове от неговия дружествен капитал или от имуществото му могат да се търгуват на фондова борса. Както самата Комисия поддържа, дяловете на земеделските кооперативни организации не могат да се търгуват на фондова борса.

57. Според буква в) за капиталово дружество по смисъла на Директива 69/335 се счита всяко дружество, сдружение или юридическо лице, осъществяващо стопанска дейност, чиито членове имат право без предварително разрешение да прехвърлят дружествените си дялове на трети лица и отговарят за задълженията на дружеството, сдружението или юридическото лице само до размера на дяловото си участие. Според Комисията гръцката правна уредба предвижда, че притежаваните в земеделска кооперативна организация дялове могат да бъдат

прехвърляни само ако уставът на кооперативната организация предвижда това и ако нейният управителен съвет одобри прехвърлянето. Следователно дяловете в земеделска кооперативна организация по гръцкото право не могат да се прехвърлят на трети лица без предварително разрешение. Не е необходимо да се разглежда дали земеделските кооперативни организации изпълняват втория критерий, съдържащ се в буква в) — отговорност на членовете за задълженията на дружеството само до размера на дяловото им участие. Всъщност за да бъде считано за капиталово дружество според буква в), едно дружество трябва да отговаря на двата прогласени там критерия. Тъй като земеделските кооперативни организации по гръцкото право не отговарят на първия критерий, те не са капиталови дружества по смисъла на буква в).

58. За целите на прилагането на Директива 69/335 обаче член 3, параграф 2 приравнява на капиталовите дружества всяко друго дружество, сдружение или юридическо лице, осъществяващо стопанска дейност. Съдът е постановил, че тази разпоредба има за цел да се избегне положение, при което изборът на определена правноорганизационна форма може да доведе до различно данъчно третиране на дейности, които от икономическа гледна точка са равностойни [15].

59. Следователно за да бъдат капиталови дружества по смисъла на параграф 2, земеделските кооперативни организации по гръцкото право трябва да осъществяват стопанска дейност.

60. Комисията основателно посочва, че критерият за стопанска дейност следва да се разбира в широк смисъл. Дружество не развива стопанска дейност по смисъла на член 3, параграф 2, първо изречение от Директива 69/335 само когато чрез своята икономическа дейност се стреми да реализира възвращаемост на инвестициите си. Напротив, дружеството осъществява стопанска дейност и когато — какъвто е случаят с една земеделска кооперативна организация — икономическите резултати от неговата дейност пряко облагодетелстват членовете му и икономически укрепват дружеството като съвместно начинание, макар и това да не води до изплащането на пряка финансова печалба. Освен това гръцкото правителство също признава, че поне една категория земеделски кооперативни организации, а именно „фермерските кооперации“ [16], осъществява стопанска дейност по смисъла на Директива 69/335 и следователно се приравнява на капиталови дружества.

61. Член 3, параграф 2, второ изречение от Директива 69/335 обаче предоставя на държава-членка възможността за целите на облагането с данък върху вноски в капитала да не счита за капиталови дружества дружествата, сдруженията или юридическите лица, приравнени на капиталови дружества съгласно първото изречение. Ето защо по-нататък следва да се разгледа дали освобождаването на земеделските кооперативни организации попада в обсега на предоставената тук възможност за освобождаване.

15 – Решение от 12 ноември 1987 г. по дело Amro Aandelen Fonds (112/86, Recueil, стр. 4453, точка 10).

16 – На гръцки език: „γεωργικοί συνεταιρισμοί“.

62. За тази цел е необходимо да се дефинира какво следва да се разбира с частта от изречението „има правото да не ги приема за капиталово дружество за целите на облагането с данък върху вноската".

63. Въз основа на текста са възможни няколко тълкувания.

64. От една страна, той би могъл да се разбира в смисъл, че съгласно второто изречение държава-членка може да изключи приравняването само изцяло — следователно или да освободи всички видове дружества, приравнени на капиталови дружества, или да не освобождава нито едно. Това тълкуване обаче не би съответствало на смисъла и на крайната цел на Директива 69/335. Всъщност от приемането на изменящата Директива 85/303 [17] една от нейните цели е да премахне данъка върху вноски в капитала. Ако в рамките на член 3, параграф 2 бе възможно или само да се освободят всички приравнени дружества, сдружения или юридически лица, или да не се освобождава нито едно от тях, това би представлявало твърде голяма пречка пред премахването на данъка върху вноски в капитала. Напротив, премахването на данъка върху вноски в капитала би било улеснено, ако можеше да се осъществява на етапи. Ето защо член 3, параграф 2 не следва да се тълкува в смисъл, че единствено е възможно от данък върху вноски в капитала да бъдат освободени изцяло всички приравнени дружества [18].

65. От друга страна, член 3, параграф 2, второ изречение би могъл да се разбира и в смисъл, че държавите-членки имат пълна свобода да изключват от приравняването определени дружества или групи дружества. Целта на директивата обаче е по принцип да постави в еднакво положение по отношение на данъка върху вноски в капитала всички капиталови дружества, както и приравнените на тях видове дружества. Съгласно член 8 от нея Директива 69/335 допуска секторни освобождавания само за определени сектори. Не би било в съответствие със смисъла на посочената директива държавите-членки да имат правото да въвеждат допълнителни секторни освобождавания по силата на член 3, параграф 2. Освен това възможността отделни производствени отрасли да се освободят от данък върху вноски в капитала би създала опасност от противоречие с формулираната в член 87 ЕО забрана на държавните помощи. Следователно член 3, параграф 2, второ изречение не може да се тълкува в смисъл, че е възможно без ограничения да се освобождават от данък върху вноски в капитала определени дружества или икономически сектори.

17 – Вж. бележка под линия 2.

18 – Това тълкуване е по-ясно изразено във френската редакция, където по отношение подлежащите на изключване дружества е употребено единствено число: „Toutefois, un État membre peut ne pas la considérer comme telle pour la perception du droit d'apport". За разлика от това в гръцката и в немската редакция е използвано множествено число: „Εν τούτοις, ένα Κράτος μέλος δύναται να μη τις θεωρεί ως κεφαλαιουχικές εταιρίες για την είσπραξη του φόρου εισφοράς".

66. Предвидената в член 3, параграф 2, второ изречение възможност за дерогация трябва по-скоро да се схваща в смисъл, че държава-членка може да изключи от приложното поле на директивата отделни *видове дружества*, приравнени на капиталовите дружества по параграф 1, следователно самостоятелни правноорганизационни форми.

67. Това се подкрепя и от Решение по дело Amro Andeelen Fonds, в което Съдът посочва, че по силата на член 3, параграф 2 „определени категории набиране на капитал" могат да бъдат освободени от облагане с данък върху вноски в капитала [19]. Това тълкуване на разпоредбата благоприятства по-специално преследваната от Директива 69/335 цел да се премахне данъкът върху вноски в капитала, тъй като държавите-членки могат да действат поетапно и следователно посредством управляеми мерки.

68. Според гръцкото право обаче не всички кооперативни организации, а само земеделските кооперативни организации, са освободени от данък върху вноски в капитала. По този начин на пръв поглед изглежда, че един икономически сектор е освободен от данъка върху вноски в капитала. По гръцкото право обаче земеделските кооперативни организации се уреждат от отделен закон, който изчерпателно регламентира структурата, учредяването и организацията на земеделските кооперативни организации.

69. Самата Комисия признава, че земеделските кооперативни организации са подчинени на специален законов режим. Следователно земеделските кооперативни организации представляват обособен вид дружества, които на основание член 3, параграф 2, второ изречение могат да бъдат освободени от данък върху вноски в капитала. В конкретния случай това съвпада с факта, че самостоятелен вид дружество се свързва с отделен икономически сектор. Във връзка с това следва да се уточни, че с цел да заобиколи забраната за секторни освобождавания, държава-членка не би трябвало всеки път да създава самостоятелни видове дружества за отделни икономически сектори, за да ги освобождава впоследствие валидно от данък върху вноски в капитала. В настоящото производство обаче Комисията не привежда никакво доказателство, което да подсказва, че предвидените от гръцката правна уредба правила представляват злоупотреба в този смисъл.

70. Ако земеделските кооперативни организации могат валидно да бъдат освободени от данък върху вноски в капитала, така трябва да бъде и по отношение на съюзите и обединенията между тях.

71. В резултат на това Република Гърция е имала право в член 22, параграф 1, буква а) от своя Закон № 1676/86 да изключи от приравняването на капиталови дружества земеделските кооперативни организации, както и сдруженията и обединенията между тях, и следователно да ги освободи от данък върху вноски в капитала. Ето защо това не представлява неизпълнение на задълженията, произтичащи от разпоредбите на Директива 69/335.

19 – Решение, посочено по-горе в бележка под линия 15, точка 12.

б) Освобождаване на корабните дружества

72. В заключение следва да се разгледа съвместимостта с Директива 69/335 на освобождаването от данък върху вноски в капитала на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества.

73. Според Директива 69/335 на облагане с данък върху вноски в капитала по принцип подлежат всички капиталови дружества съгласно член 3, параграф 1 и приравнените на тях дружества съгласно член 3, параграф 2, тоест всички дружества, сдружения или юридически лица, осъществяващи стопанска дейност. Обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества представляват или капиталови дружества по смисъла на член 3, параграф 1, или във всеки случай приравнени дружества по смисъла на член 3, параграф 2, тъй като осъществяват стопанска дейност, като вследствие на това те по принцип подлежат на облагане с данък върху вноски в капитала.

74. Освобождаване на капиталовите дружества по смисъла на член 3, параграф 1 от Директива 69/335 от данък върху вноски в капитала е възможно само в рамките на стриктните условия, поставени от членове 8 и 9 от посочената директива. В конкретния случай обаче поставените от тях условия не са изпълнени. Всъщност, от една страна, корабоплаването не спада към икономическите сектори, за които член 8 предвижда възможността за секторни освобождавания. От друга страна, поставените от дерогационната разпоредба на член 9 условия също не са налице. Държавата-членка, която възнамерява да вземе такава мярка, следва своевременно да сезира за нея Комисията с оглед прилагането на член 97 ЕО. Република Гърция обаче не е започнала тази процедура във връзка с освобожданията, които са предмет на настоящия спор. Тъй като Република Гърция не е следвала предвидената в член 9 процедура, в конкретния случай повече не е необходимо да се преценява самото допускане на секторни освобождавания в рамките на този член.

75. Освобождаването, предвидено за обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, не може да се обоснове и съгласно член 7, параграф 1 и член 4, параграф 2 от Директива 69/335, тъй като дори само въз основа на своя текст те предвиждат единствено възможността Република Гърция да освободи от данък върху вноски в капитала определени *транзакции*. В конкретния случай обаче гръцките разпоредби освобождават от данък върху вноски в капитала не само определени транзакции, но и дружества от определен икономически сектор.

76. Обстоятелството, че корабните дружества винаги са били освободени от данък върху вноски в капитала, както изтъква гръцкото правителство, впрочем също не представлява основание за тяхното освобождаване от данък върху вноски в капитала. Всъщност Директива 69/335 не предвижда възможност за такова освобождаване.

77. Директива 69/335 предвижда друга възможност за освобождаване от данък върху вноски в капитала само за дружествата, приравнени на капиталови дружества по смисъла на член 3, параграф 2.

78. Тъй като в това отношение става въпрос за дерогационна разпоредба, тежестта по излагане и доказване наличието на условията за прилагане на тази разпоредба лежи върху държавата-членка, която се позовава на нея. Ето защо Република Гърция би следвало да поддържа, че обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и корабните дружества, освободени от данък върху вноски в капитала, не са капиталови дружества по смисъла на член 3, параграф 1, а напротив — единствено приравнени дружества по смисъла на член 3, параграф 2, като вследствие на това съществува допълнителна възможност за освобождаването им. Всъщност ако освободените дружества представляват приравнени дружества, те биха могли да бъдат освободени от данък върху вноски в капитала, както посочихме по-горе, ако представляват самостоятелен вид дружество. Тъй като обаче гръцкото правителство не е изложило това, в случая не е възможно освобождаването от данък върху вноски в капитала да бъде обосновано и съгласно член 3, параграф 2, второ изречение.

79. Следователно предоставеното от гръцкото право освобождаване на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и корабните дружества нарушава Директива 69/335.

80. Този извод не противоречи и на Съобщение на Комисията C(2004) 43 във връзка с общностните насоки за държавните помощи за морския транспорт [20]. Наистина, там Комисията определя предоставените от държавите-членки данъчни предимства като мерки, които могат да представляват способ за подобряване конкурентоспособността на общностната флота спрямо кораби, регистрирани в трети страни [21].

81. От това съобщение на Комисията обаче не може да се изведе заключение относно правомерността на данъчни освобождавания в рамките на Директива 69/335. От една страна, съобщението преследва друга цел; то се стреми само да определи параметрите, въз основа на които държавните помощи за морския транспорт ще бъдат одобрявани от Комисията в съответствие с общностните правила и процедури в областта на държавните помощи, в приложение на член 87, параграф 3, буква в) ЕО и/или на член 86, параграф 2 ЕО [22]. От друга страна, тъй като е само съобщение, то се намира по-ниско в нормативната йерархия от Директива 69/335 и следователно не може да определя нейното приложно поле и съдържание.

82. Не следва различен извод и от член 80, параграф 2 ЕО, към който препраща гръцкото правителство. Този член представлява самостоятелно правно

20 – ОВ C 13, 2004 г., стр. 3.

21 – Съобщение на Комисията, точка 6.

22 – Съобщение на Комисията, точка 5.

основание за приемане на разпоредбите, свързани с морския транспорт. Според гръцкото правителство Директива 69/335 следователно не се прилага към морския транспорт. Напротив, този сектор се нуждае от отделна правна уредба, основаваща се на член 80, параграф 2 ЕО. Тази аргументация обаче не е убедителна. От член 80, параграф 2 ЕО не може да се изведе заключение, че в хоризонталните сектори е необходимо всеки път да се приема специална правна уредба, приложима към морския транспорт.

В — *Ограничаване на последиците от съдебното решение във времето*

83. В своето писмено становище при встъпване Кралство Испания иска ограничаване на последиците от съдебното решение във времето. Като обосновка то, от една страна, се позовава на факта, че период от 18 години разделя нотифицирането на оспорвания гръцки закон пред Комисията от започването на процедурата за установяване на нарушение и че през цялото това време Република Гърция е била добросъвестна. От друга страна, евентуалните искания за възстановяване на данъци въз основа на това решение на Съда ще причинят на Република Гърция значителни икономически вреди. В своето писмено становище по писменото становище при встъпване гръцкото правителство се присъединява към тези доводи на Кралство Испания, като при условията на евентуалност цели да ограничи последиците на съдебното решение.

84. Ограничаване във времето на последиците от дадено съдебно решение е изрично предвидено само по отношение на жалбата за отмяна по член 231, втора алинея ЕО. Освен това при преюдициалните производства Съдът в извънредни случаи е ограничавал във времето последиците от дадено съдебно решение въз основа на общия принцип на правната сигурност. Той дори е обмислял ограничаване във времето на последиците от съдебно решение при производства за установяване на неизпълнение на задължения [23]. Ако поради съдържащото се в него тълкуване на общностното право постановено в производство за установяване на неизпълнение на задължения съдебно решение поражда последици, които надхвърлят обикновеното установяване на неизпълнение на задължения, при определени обстоятелства би било основателно последиците от такова съдебно решение да се ограничат във времето.

85. В конкретния случай обаче не са налице общите условия, за да се пристъпи към такова ограничаване. Съгласно практиката на Съда подобно ограничаване е възможно само по изключение, ако са изпълнени две условия [24]: първо, трябва да съществува риск от сериозни икономически отражения, дължащи се по-

23 — Вж. Решение от 24 септември 1998 г. по дело Комисия/Франция (C-35/97, Recueil, стр. I-5325, точка 49 и сл.) и Решение от 19 март 2002 г. по дело Комисия/Република Гърция (C-426/98, Recueil, стр. I-2793, точка 40 и сл.), както и — предвиждайки само по хипотетичен начин възможността за ограничаване на последиците на решение в производство за установяване на неизпълнение на задължения — Решение от 12 септември 2000 г. по дело Комисия/Обединено кралство (C-359/97, Recueil, стр. I-6355, точка 92).

24 — Освен посочените в бележка под линия 23 решения вж. и Решение от 20 септември 2001 г. по дело Grzelczyk (C-184/99, Recueil, стр. I-6193, точка 53) и Решение от 15 март 2005 г. по дело Bidar (C-209/03, Recueil, стр. I-2119, точка 69).

специално на големия брой добросъвестно създадени правоотношения въз основа на считаната за валидно действаща уредба; второ, частноправните субекти и националните власти следва да са били подтикнати към несъответстващо с общностната правна уредба поведение поради обективна и съществена несигурност относно значението на общностните разпоредби — несигурност, за която евентуално може да е допринесло дори поведението на други държави-членки или на Комисията.

86. В конкретната ситуация първото условие във всеки случай не е изпълнено. Република Гърция не развива специфична аргументация във връзка със сериозните икономически отражения, които би могло да има за нея уважаващото иска съдебно решение. В това отношение тя просто възприема доводите на испанското правителство. От своя страна обаче испанското правителство само по общ начин се позовава на значителните икономически вреди, които би претърпяла Република Гърция. Освен това испанското правителство не посочва и икономически вреди, които самото то би могло да претърпи.

V — По съдебните разноски

87. Съгласно член 69, параграф 2 от Процедурния правилник загубилата делото страна се осъжда да заплати съдебните разноски, ако е направено такова искане. Тъй като Комисията е направила такова искане и Република Гърция е загубила по две от трите части на правното основание, на които следва да се признае идентично по същество значение, уместно е Република Гърция да понесе две трети от съдебните разноски. Тъй като Република Гърция не е направила искане относно съдебните разноски, в останалата част страните понасят направените от тях съдебни разноски съгласно член 69, параграф 5 от Процедурния правилник.

88. Съгласно член 69, параграф 4 от Процедурния правилник Кралство Испания понася направените във връзка с встъпването съдебни разноски.

VI — Заключение

89. Следователно предлагам Съдът да се произнесе, както следва:

„1) Като е приела законови разпоредби относно облагането с данък на преместването на уставното седалище или на мястото на действително

управление, както и относно освобождаването от същия данък на обединенията на съсобственици на кораби, корабните обединения и всички видове корабни дружества, Република Гърция е нарушила задълженията си съгласно Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година.

2) В останалата му част искът се отхвърля.

3) Република Гърция понася две трети от съдебните разноски. В останалата част страните понасят направените от тях съдебни разноски.

4) Кралство Испания понася направените от него съдебни разноски.“