TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 7. jūnijā *

Lieta C-178/05

par prasību sakarā ar valsts pienākumu neizpildi atbilstoši EKL 226. pantam,

ko 2005. gada 18. aprīlī cēla

Eiropas Kopienu Komisija, ko pārstāv D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvis, kas norādīja adresi Luksemburgā,

prasītāja,

pret

Grieķijas Republiku, ko pārstāv S. Hala [*S. Chala*] un M. Tasopulu [*M. Tassopoulou*], pārstāves, kas norādīja adresi Luksemburgā,

atbildētāju,

* Tiesvedības valoda — grieķu.

ko atbalsta —

Spānijas Karaliste, ko pārstāv N. Díasa Abada [*N. Díaz Abad*], pārstāve, kas norādīja adresi Luksemburgā,

persona, kas iestājusies lietā.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši R. Šintgens [*R. Schintgen*], A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un M. Ilešičs [*M. Ilešič*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 15. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Ar savu prasību Eiropas Kopienu Komisija lūdz Tiesu atzīt, ka, pieņemot tiesību aktus attiecībā uz nodokļa piemērošanu juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra

vietas pārcelšanai, kā arī paredzot visu veidu lauksaimniecības kooperatīvu savienību vai visa veida konsorciju, kuģniecības uzņēmumu, kuģniecības konsorciju un visu veidu kuģniecības sabiedrību atbrīvojumu no šī nodokļa, Grieķijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK (OV L 156, 23. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva 69/335").

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

2 Kā izriet no Direktīvas 69/335 pirmā un otrā apsvēruma, tās mērķis ir veicināt kapitāla brīvu apriti — pamatbrīvību, kas uzskatāma par būtisku iekšējā tirgus izveidē. Šajā sakarā tajā paredzēts novērst fiskālos šķēršļus kapitāla piesaistīšanas jomā, jo īpaši sabiedrību kapitāla nodokli, proti, nodokli, ko maksā kapitālsabiedrību dalībnieki vai akcionāri.

3 Tā Direktīvas 69/335 1.–9. pantā paredzēta saskaņota nodokļa iekasēšana par kapitālieguldījumiem sabiedrībās (turpmāk tekstā — "kapitāla nodoklis").

4 Saskaņā ar minētās direktīvas sesto apsvērumu šis kapitāla nodoklis Eiropas Kopienā būtu jāiekasē tikai vienreiz un tam ir jābūt vienādam visās dalībvalstīs.

5 Minētās direktīvas 1. pantā ir noteikts, ka "dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitāla sabiedrībās iekasē nodokli".

6 Direktīvas 69/335 3. panta 1. un 2. punktā tajā paredzētās "kapitālsabiedrības" ir definētas šādi:

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

a) uzņēmējsabiedrības, ko saskaņā ar [..] Grieķijas [..] likumiem attiecīgi sauc:

— [..] *Ανώνυμος Εταιρία* [sabiedrības] [..];

— [..] *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* [komandītakciju sabiedrības] [..];

— [..] *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* [sabiedrības ar ierobežotu atbildību] [..];

[..]

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

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

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

7 Direktīvas 69/335 4. pantā ir paredzēti darījumi, kurus dalībvalstis var vai tām, atkarībā no gadījuma, ir pienākums ieturēt kapitāla nodokli.

8 Minētās direktīvas 4. panta 1. punktā ir arī noteikts, ka dalībvalstis kapitāla nodokli piemēro:

"a) kapitāla sabiedrības izveidošanai;

[..]

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

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

9 Direktīvas 69/335 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā ir precizēts, ka par kapitālsabiedrības "izveidošanu" šī panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē nevar uzskatīt "tādas uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskas personas faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšanu no vienas dalībvalsts uz citu, ja, uzliekot kapitāla nodokli, abās dalībvalstīs to uzskata par kapitāla sabiedrību".

10 Saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktu:

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

11 Ar minētās direktīvas 8. pantu dalībvalstīm tiek atļauts "no kapitāla nodokļa daļēji vai pilnīgi atbrīvot darījumus, kas minēti 4. panta 1. un 2. punktā un attiecas uz:

— kapitāla sabiedrībām, kas sniedz sabiedriskus pakalpojumus, piemēram, sabiedriskā transporta uzņēmumiem, ostu pārvaldēm vai uzņēmumiem, kas nodrošina ūdeni, gāzi vai elektrību, ja valstij vai reģionu vai vietējām pašvaldībām pieder vismaz puse no uzņēmējsabiedrības kapitāla;

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

12 Minētās direktīvas 9. pants ir šāds:

"Uz dažu tipu darījumiem vai kapitāla sabiedrībām var attiekties atbrīvojumi, likmju samazinājumi vai palielinājumi taisnīgas nodokļu uzlikšanas vai sociālu apsvērumu dēļ, vai arī lai dalībvalsts varētu risināt īpašus jautājumus. Dalībvalsts, kas ierosina veikt šādus pasākumus, jautājumu laikus nodod Komisijai, ņemot vērā to, kā jāpiemēro Līguma [97.] pants."

Valsts tiesiskais regulējums

13 1986. gada 24. decembra Likuma 1676/86 par pievienotās vērtības nodokļa apmēra noteikšanu un citiem noteikumiem (*FEK* A' 204) 17. pantā noteikts, ka ar "kapitāla piesaistīšanas nodokli" apliek būtībā, pirmkārt, uzņēmējsabiedrības un profesionālos konsorcijus, kā arī, otrkārt, visu līmeņu kooperatīvās organizācijas.

14 Minētā likuma 18. pantā ir definēti ar nodokli apliekamie darījumi un šī paša panta 2. punktā ir ietverti vairāki šie darījumi:

"c) juridiskas personas 17. panta izpratnē, kura ar kapitāla nodokli nav aplikta [citā] dalībvalstī [..], faktiskā vadības centra pārcelšana no [citas] dalībvalsts uz Grieķiju;

d) juridiskas personas 17. panta izpratnē, kuras faktiskais vadības centrs atrodas trešā valstī un kura ar kapitāla nodokli nav aplikta [citā] dalībvalstī, faktiskā vadības centra pārcelšana no [citas] dalībvalsts uz Grieķiju."

15 Minētā 18. panta 4. punkta d) apakšpunktā ir noteikts, ka, tā kā tā nav kapitāla piesaistīšana, "juridiskas personas 17. panta izpratnē, kura ar nodokli ir apliekama [citā] dalībvalstī [..], faktiskā vadības centra vai juridiskās adreses pārcelšana no [citas] dalībvalsts uz Grieķiju [..]" ar nodokli nav apliekama.

16 Likuma 1676/86 22. panta 1. punktā ir paredzēti šādi atbrīvojumi no kapitāla nodokļa:

"a) jebkādiem lauksaimniecības kooperatīviem, tostarp to apvienībām un konsorcijiem;

b) kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām."

Fakti un pirmstiesas procedūra

17 Ļāvusi Grieķijas Republikai iesniegt savus apsvērumus, Komisija tai 2004. gada 22. decembrī nosūtīja argumentētu atzinumu par to, ka atsevišķi valsts tiesiskā

regulējuma par kapitāla nodokli aspekti šķiet neesam saderīgi ar Direktīvu 69/335. Tā lūdza dalībvalsti divu mēnešu laikā, skaitot no šī argumentēta atzinuma paziņošanas, izpildīt tai ar Kopienu tiesībām uzliktos pienākumus.

18 Tā kā Komisiju neapmierināja Grieķijas iestāžu ar 2005. gada 28. februāra vēstuli sniegtā atbilde, tā nolēma celt šo prasību.

19 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2005. gada 19. septembra rīkojumu Spānijas Karalistei tika atļauts iestāties lietā Grieķijas Republikas prasījumu atbalstam.

Par prasību

20 Savas prasības atbalstam Komisija izvirza vienu iebildumu, kurš būtībā ir iedalāms trijās daļās, proti:

— Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta, kā arī 3. punkta b) apakšpunkta nepareiza transpozīcija valsts tiesībās ar valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts kapitāla nodokli ieturēt par juridiskās adreses maiņu Kopienas iekšienē, ja vien no attiecīgās sabiedrības kapitāla nodokli neiekasē tās izcelsmes dalībvalstī (turpmāk tekstā — "apskatāmais regulējums par juridiskās adreses pārcelšanu");

— Direktīvas 69/335 1. un 3. panta nepareiza transpozīcija valsts tiesībās ar valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts no kapitāla nodokļa atbrīvot lauksaimniecības kooperatīvus un visu veidu to apvienības vai konsorcijus (turpmāk tekstā — "apskatāmo lauksaimniecības kooperatīvu atbrīvojums"), un

— Direktīvas 69/335 1. un 3. panta nepareiza transpozīcija valsts tiesībās ar valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts no kapitāla nodokļa atbrīvot kuģniecības uzņēmumus, kuģniecības konsorcijus un jebkāda veida kuģniecības sabiedrības (turpmāk tekstā — "apskatāmo kuģniecības sabiedrību atbrīvojums").

Par iebilduma pirmo daļu, kas saistīta ar apskatāmo regulējumu par juridiskās adreses pārcelšanu

Lietas dalībnieku argumenti

21 Komisija uzskata, ka apskatāmais regulējums par juridiskās adreses pārcelšanu, saskaņā ar kuru par juridiskās adreses maiņu Kopienas iekšienē iekasē kapitāla nodokli, ja no attiecīgās sabiedrības šo pašu nodokli neiekasē tās izcelsmes dalībvalstī, ir Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta, kā arī 3. punkta b) apakšpunkta pārkāpums.

22 Saskaņā ar šo regulējumu — pretēji minētās direktīvas prasībām — nodokli var ieturēt par tādu sabiedrību juridiskās adreses pārcelšanu, kuras savā izcelsmes dalībvalstī sakarā ar kapitāla nodokļa iekasēšanu tiek uzskatītas par "kapitālsabiedrībām".

23 Grieķijas Republika turpretim norāda, ka apskatāmais regulējums par juridiskās adreses pārcelšanu neattiecas uz kapitālsabiedrību "faktisku aplikšanu ar nodokļiem" to izcelsmes dalībvalstī, bet gan uz šo sabiedrību "apliekamību ar nodokli" minētajā valstī.

24 Ja minētā dalībvalsts piekrīt, ka šī atšķirība līdz šim nav skaidri norādīta un varēja radīt zināmus pārpratumus, tad tā katrā ziņā kritēriju "apliekamība ar nodokli" saista ar Direktīvā 69/335 paredzēto kritēriju "kapitālsabiedrība" un tādējādi ir veikta pareiza šīs direktīvas 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta, kā arī 3. punkta b) apakšpunkta transpozīcija.

Tiesas vērtējums

25 Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 10. panta pirmo daļu dalībvalstīm ir jāveic visi vispārējie vai īpašie pasākumi, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no EK līguma vai Kopienu iestāžu aktiem. Šo aktu starpā ir arī direktīvas, kuras saskaņā ar EKL 249. panta trešo daļu ir saistošas visām dalībvalstīm attiecībā uz sasniedzamo rezultātu. Šis pienākums ietver saistības valsts tiesiskā regulējuma ietvaros veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu direktīvas pilnīgu iedarbību saskaņā ar tajā paredzēto mērķi (skat. it īpaši 1999. gada 17. jūnija spriedumu lietā C-336/97 Komisija/Itālija, *Recueil*, I-3771. lpp., 19. punkts, un 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-531/03 Komisija/Vācija, Krājumā nav publicēts, 16. punkts).

26 No Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunkta izriet, ka ar kapitāla nodokli nav apliekama tādu sabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses (faktiskās vai statūtos paredzētās) pārcelšana no vienas dalībvalsts uz citu,

kuras attiecībā uz kapitāla nodokļa iekasēšanu par kapitālsabiedrībām tiek uzskatītas pēdējā dalībvalstī, bet netiek — pirmajā.

27 Tādēļ minētajos noteikumos nav paredzēts kapitāla nodoklis par tādu sabiedrību, apvienību vai juridisku personu juridiskās adreses pārcelšanu, kuras attiecībā uz kapitāla nodokļa iekasēšanu katrā attiecīgajā dalībvalstī tiek uzskatītas par "kapitālsabiedrībām".

28 Direktīvas 69/335 4. panta 3. punkta b) apakšpunktā ir precizēts, ka par šādu pārcelšanu nevar ieturēt kapitāla nodokli arī tā paša 4. panta 1. punkta a) apakšpunkta kārtībā.

29 Savukārt, kā atzinusi Grieķijas valdība pati, kritērija "apliekamība ar nodokli", kurš izmantots apskatāmajā regulējumā par juridiskās adreses pārcelšanu, sekas var būt tādas, ka Grieķijā kapitāla nodoklis var tikt uzlikts arī tad, ja attiecīgā sabiedrība ir uzskatāma par "kapitālsabiedrību" arī tās izcelsmes dalībvalstī. Tāds it īpaši ir gadījums, kad šī pēdējā valsts atbrīvo no nodokļa visus Direktīvas 69/355 7. panta 2. punktā paredzētos darījumus, vai kad tā piemēro nodokli ar nulles likmi.

30 Tādēļ kritērijs "apliekamība ar nodokli", kurš izmantots apskatāmajā regulējumā par juridiskās adreses pārcelšanu, neatbilst Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta g) un h) apakšpunktā, kā arī 3. punkta b) apakšpunktā paredzētajam "kapitālsabiedrības" kritērijam. Tieši pretēji, ar to tiek pieļauts ieturēt kapitāla nodokli gadījumos, kas Direktīvā 69/335 nav paredzēti.

31 Tā kā Direktīvā 69/335 izsmeļoši ir saskaņoti gadījumi, kādos dalībvalstis var noteikt kapitāla nodokļa piemērošanu, apskatāmais regulējums par juridiskās adreses pārcelšanu ir jāuzskata par nepareizu šīs direktīvas 4. pantā minēto noteikumu transpozīciju.

32 Šo atzinumu neatspēko Spānijas Karalistes arguments, ka "apliekamības ar nodokli" kritērijs ir nepieciešams cīņai ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Faktiski tiktāl, ciktāl ar Direktīvu 69/335 izsmeļoši tiek saskaņoti gadījumi, kādos dalībvalstis var piemērot kapitāla nodokli, un ka šajā direktīvā nav nevienas normas, ar ko dalībvalstīm atļautu veikt vispārīgus pasākumus cīņai ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, dalībvalstis pret Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošanu var vērsties vienīgi tad, ja ir notikusi ļaunprātīga vai krāpnieciska darbība. Kopienu tiesiskā regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., darījumus, kas netiek veikti parastu uzņēmējdarījumu ietvaros, bet gan tikai lai ļaunprātīgi baudītu Kopienu tiesību sniegtās priekšrocības (šajā sakarā skat. it īpaši 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 69. punkts un tajā minētā judikatūra). Izskatāmajā lietā, pirmkārt, apskatāmais regulējums par juridiskās adreses pārcelšanu nav vērsts pret cīņu ar izvairīšanos no nodokļu maksāšanas konkrētā gadījumā. Otrkārt, Kopienu tiesībās paredzētas iespējas — kā sabiedrības dibināšana citā dalībvalstī vai tās juridiskās adreses pārcelšana — izmantošana vien nav pamats aizdomām par [tiesību] ļaunprātīgu izmantošanu.

33 Turklāt tiktāl, ciktāl Grieķijas Republika atzīst, ka atšķirība starp "faktisku aplikšanu ar nodokļiem" un "apliekamību ar nodokli" pamata lietā minētajā regulējumā par juridiskās adreses pārcelšanu nav skaidri noteikta un varēja izraisīt zināmus pārpratumus, ir jāpiebilst, ka katrā ziņā šāds regulējums neatbilst prasībām, kādas ir izvirzītas judikatūrā attiecībā uz direktīvu transponēšanu. Saskaņā ar šo judikatūru, lai būtu izpildīta tiesiskās drošības prasība, īpaši svarīgi ir, lai indivīdiem būtu skaidra un precīza tiesiskā situācija, kurā tie zina visas savas tiesības un

vajadzības gadījumā var uz tām atsaukties valsts tiesās (šajā sakarā skat. it īpaši 1996. gada 19. septembra spriedumu lietā C-236/95 Komisija/Grieķija, *Recueil*, I-4459. lpp., 13. punkts, un 2006. gada 14. marta spriedumu lietā C-177/04 Komisija/Francija, Krājums, I-2461. lpp., 48. punkts). Minēto regulējumu nevar uzskatīt par tādu, ar ko tiek nodibināta šāda skaidra un precīza tiesiskā situācija.

34 Šajos apstākļos pirmā daļa iebildumam, ko Komisija izvirzījusi savas prasības atbalstam, ir pamatota.

Par iebilduma otro daļu, kas saistīta ar apskatāmo lauksaimniecības kooperatīvu atbrīvojumu

Lietas dalībnieku argumenti

35 Komisija uzskata, ka lauksaimniecības kooperatīvi neietilpst to specifisko sabiedrību kategorijā, kurām Direktīvā 69/335 ir paredzēts īpašs režīms, un ka tādējādi to atbrīvojums ir nepareiza šīs direktīvas 1. un 3. panta transpozīcija.

36 Turpretim Grieķijas Republika uzskata, ka, ņemot vērā Grieķijas tiesībās noteikto atšķirību dažādu kooperatīvu kategoriju starpā, proti, lauksaimniecības, civiltiesību, brīvprātīgajiem un uz pienākuma pamata dibinātajiem, pirmie ir noteikta sabiedrību kategorija, kuru atbrīvojums no nodokļa ir atļaujams saskaņā ar Direktīvas 69/335 3. panta 2. punktu.

Tiesas vērtējums

37 Direktīvas 69/335 1. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstis par kapitāla iemaksām kapitālsabiedrībās iekasē kapitāla nodokli.

38 Lai precizētu, kas tad ir uzskatāma par "kapitālsabiedrību" Direktīvas 69/335 izpratnē, tās 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir uzskaitītas dažas dalībvalstu tiesību sabiedrību kategorijas, kuru starpā ir arī Grieķijas tiesību *Ανώνυμος Εταιρία* (sabiedrības), *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* (akciju komandītsabiedrības) un *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* (sabiedrības ar ierobežotu atbildību).

39 Minētās direktīvas 3. panta 1. punkta b) apakšpunkts ir attiecināms uz sabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuru kapitāldaļas var pārdot biržā, un tā paša panta 1. punkta c) apakšpunktā ir izdarīta atsauce uz sabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kuras darbojas, lai gūtu peļņu, un kuru dalībnieki ir tiesīgi savas kapitāla daļas atsavināt trešām personām bez iepriekšējas atļaujas, un par uzņēmējsabiedrības, apvienības vai juridiskās personas parādiem atbild vienīgi ar savām kapitāla daļām.

40 Turklāt Direktīvas 69/335 3. panta 2. punktā principā kapitālsabiedrībām tiek pielīdzinātas visas sabiedrības, apvienības vai juridiskas personas, kuras darbojas, lai gūtu peļņu.

41 Šajā lietā jākonstatē, ka attiecīgie apskatāmie lauksaimniecības kooperatīvi neietilpst Direktīvas 69/335 3. panta 1. punkta piemērošanas jomā. No lietas materiāliem

izriet, ka, pirmkārt, lauksaimniecības kooperatīva kapitāla daļas nevar pārdot biržā. Otrkārt, šāda kooperatīva dalībnieki savas kapitāla daļas var atsavināt tikai pēc valdes lēmuma un ar nosacījumu, ka statūtos ir paredzēta šāda atsavināšana, kura var notikt tikai šī kooperatīva dalībnieku labā.

42 Turpretim, kā savu secinājumu 60. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, attiecīgie lauksaimniecības kooperatīvi veic saimniecisku darbību, kuras tiešais mērķis nav gūt peļņu, bet gan veicināt tā dalībnieku saimniecisko attīstību. Tādējādi šie kooperatīvi darbojas peļņas gūšanas nolūkā un tie ir jāuzskata par pielīdzināmiem kapitālsabiedrībām saskaņā ar Direktīvas 69/335 3. panta 2. punktu.

43 Šādu interpretāciju apstiprina pēdējā minētā noteikuma mērķis — izvairīties, ka konkrētas juridiskās formas izvēles rezultātā saimnieciskajām darbībām, kuras, no ekonomikas viedokļa raugoties, ir vienādas, tiktu piemēroti atšķirīgi nodokļu režīmi. Direktīvas 69/335 3. panta 2. punkts kapitāla nodokļa iekasēšanas nolūkiem ietver sabiedrības, apvienības vai juridiskās personas, kuras, kaut arī tām būtu tādi paši saimnieciskie uzdevumi kā konkrēti uzskaitītajām kapitālsabiedrībām, proti, peļņas gūšana, apvienojot kapitālu atsevišķā īpašumā, tomēr neatbilst tā paša panta 1. punktā definētās "kapitālsabiedrības" jēdziena kritērijiem (šajā sakarā skat. 1987. gada 12. novembra spriedumu lietā 112/86 *Amro Aandelen Fonds*, *Recueil*, 4453. lpp., 10. un 11. punkts).

44 Ar Direktīvas 69/335 3. panta 2. punktu tomēr dalībvalstīm tiek sniegta iespēja ierobežot pielīdzināšanas spektru, kurš ir paredzēts, lai tās varētu no kapitāla nodokļa atbrīvot atsevišķas pielīdzināto sabiedrību kategorijas (šajā sakarā skat. 1982. gada 15. jūlija spriedumu lietā 270/81 *Felicitas Rickmers-Linie*, *Recueil*, 2771. lpp., 3. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Amro Aandelen Fonds*, 12. punkts).

45 Kā to savu secinājumu 64.–67. punktā norādījusi arī ģenerāladvokāte, šī atkāpe ir saprotama tādējādi, ka tā paredz sabiedrību formas un nevis konkrētas sabiedrības vai sabiedrības, kas darbojas kādā saimnieciskās darbības nozarē.

46 Izskatāmajā lietā no lietas materiāliem izriet, ka apskatāmie lauksaimniecības kooperatīvi faktiski ir autonoma sabiedrību forma Grieķijas tiesībās. Tajās ir paredzēta atšķirība četru dažādu kooperatīvu kategoriju starpā, proti, starp lauksaimniecības, civiltiesību, brīvprātīgiem un uz pienākuma pamata dibinātajiem kooperatīviem. Lauksaimniecības kooperatīviem, kā to norādījusi arī ģenerāladvokāte savu secinājumu 68. un 69. punktā, ir piemērojams autonoms tiesiskais regulējums, kas ietver īpašus noteikumus par to struktūru, uzbūvi un organizāciju. Tādējādi tie nav kooperatīvi, kas darbojas konkrētā saimnieciskās darbības jomā.

47 Tādēļ Grieķijas Republikai bija tiesības lauksaimniecības kooperatīvus, to apvienības un konsorcijus atbrīvot no kapitāla nodokļa, ko tā izdarīja ar Likuma 1676/86 22. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

48 Šajos apstākļos otrā daļa iebildumam, ko Komisija izvirzījusi savas prasības atbalstam, ir noraidāma kā nepamatota.

Par iebilduma trešo daļu, kas saistīta ar apskatāmo kuģniecības sabiedrību atbrīvojumu

Lietas dalībnieku argumenti

49 Komisija uzskata, ka Direktīvas 69/335 3. panta 2., 7., 8. un 9. punktā paredzētie atbrīvojumi nav piemērojami kuģniecības sabiedrībām, bet tās ir atbrīvotas no kapitāla nodokļa, nepareizi transponējot Direktīvas 69/335 1. un 3. pantu.

50 Turpretim Grieķijas Republika uzskata, ka gadījumā, ja nav skaidra Eiropas Savienības Padomes lēmuma, kas pieņemts saskaņā ar EKL 80. panta 2. punktu, Direktīva 69/335 nav piemērojama kuģniecības nozares kapitālsabiedrībām.

51 Turklāt kuģniecības sabiedrību atbrīvojums no kapitāla nodokļa ir nepieciešams jutīgas nozares stiprināšanai un šā iemesla dēļ tiek pat veicināts ar Komisijas Paziņojumu C(2004) 43 — Kopienas nostādnes par valsts atbalstu jūras transportam (OV 2004, C 13, 3. lpp.).

Tiesas vērtējums

52 Iepriekš jāatgādina, ka EKL 80. panta 2. punkts, nemaz nenoraidot Līguma piemērošanu jūras transportam, paredz tikai to, ka šī paša Līguma trešās daļas V sadaļā ietvertie noteikumi par Kopienas transporta politiku nav automātiski piemērojami šai nozarei. Tādējādi, ja, ņemot vērā minēto noteikumu, jūras transports — tā kā Padome nav nolēmusi citādi — neietilpst minētās V sadaļas piemērošanas jomā, tam pretēji citiem transporta veidiem ir piemērojami Līguma vispārīgie noteikumi. No tā izriet, ka Direktīvas 69/335 piemērošana jūras transporta jomā dalībvalstīm ir nevis iespēja, bet gan pienākums (skat. 1974. gada 4. aprīļa spriedumu lietā 167/73 Komisija/Francija, *Recueil*, 359. lpp., 30.–33. punkts). Pretēji Grieķijas Republikas norādītajam Direktīva 69/335 ir piemērojama arī kuģniecības nozares kapitālsabiedrībām.

53 Kā tas jau ticis atzīts šā sprieduma 37.–39. punktā, Direktīvas 69/335 1. pantā ir paredzēts, ka dalībvalstis iekasē kapitāla nodokli par kapitāla ieguldījumiem kapitālsabiedrībās.

54 Lai precizētu, kas tad ir uzskatāma par "kapitālsabiedrību" minētās direktīvas izpratnē, tās 3. panta 1. punktā, pirmkārt, ir minētas *Ανώνυμος Εταιρία* (sabiedrības), *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* (akciju komandītsabiedrības) un *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* (sabiedrības ar ierobežotu atbildību) un, otrkārt, iespēja kapitāldaļas pārdot biržā [3. panta 1. punkta b) apakšpunkts], kā arī kapitāldaļu brīvas atsavināšanas iespēja, jo tajās ir atspoguļots dalības risks [3. panta 1. punkta c) apakšpunkts] (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Amro Aandelen Fonds*, 8. punkts).

55 Izskatāmajā lietā Grieķijas Republika neapstrīd, ka kuģniecības sabiedrību atbrīvojums cita starpā attiecas uz Direktīvas 69/335 3. panta 1. punktā uzskaitītajām sabiedrībām.

56 Tādēļ kapitāla ieguldījumiem šādās sabiedrībās ir jāpiemēro kapitāla nodoklis.

57 Tomēr Direktīvas 69/335 8. un 9. pantā ir paredzēta iespēja noteiktām kapitālsabiedrībām piemērot atbrīvojumu.

58 Saskaņā ar minēto 8. pantu dalībvalstis no nodokļa var atbrīvot ieguldījumus sabiedrībās, kuras sniedz sabiedriskus pakalpojumus, ja valstij vai citām teritoriālām iestādēm pieder vismaz puse no uzņēmējsabiedrības kapitāla, kā arī kapitāl-

sabiedrībās, kuras nodarbojas vienīgi un tieši ar kultūru, labdarību, palīdzības sniegšanu vai izglītību.

59 Saskaņā ar 9. pantu dalībvalstis, laikus informējot Komisiju, taisnīgas nodokļu uzlikšanas vai sociālu apsvērumu dēļ vai arī lai dalībvalsts varētu risināt īpašus jautājumus, var no nodokļa atbrīvot konkrētas sabiedrību kategorijas.

60 Kā savu secinājumu 74. punktā norādījusi arī ģenerāladvokāte, Direktīvas 69/335 8. un 9. pantā paredzētie nosacījumi atbrīvojuma no kapitāla nodokļa piešķiršanai šajā lietā nav izpildīti. Pirmkārt, ja pastāv iespēja, ka tā vai cita kuģniecības sabiedrība sniedz sabiedriskus pakalpojumus un vismaz 50 % tās kapitāldaļu pieder valstij vai citām teritoriālām iestādēm saskaņā ar minētajā 8. pantā paredzēto, lietas materiālos tomēr nav nekādu norāžu par to, ka tas būtu attiecināms uz visām kuģniecības sabiedrībām, kas paredzētas apskatāmajā valsts tiesiskajā regulējumā. Otrkārt, Grieķijas Republika nav ievērojusi minētajā 9. pantā paredzēto paziņošanas procedūru.

61 Tā kā Direktīvā 69/335 nav paredzēta cita iespēja piešķirt atbrīvojumu "kapitālsabiedrībām" tās 3. panta 1. punkta izpratnē, tad Grieķijas Republikai nebija tiesību paredzēt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām, ko tā izdarīja ar Likuma 1676/86 22. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

62 Šo atzinumu neatspēko arguments, ko aizstāvībai izvirza Grieķijas Republika — ka kuģniecības sabiedrību atbrīvojums no kapitāla nodokļa ir nepieciešams jutīgas nozares stiprināšanai un to pieņemt ir mudinājis Paziņojums C(2004) 43.

Kuģniecības sabiedrību atbrīvojuma nesaderīgums ar Direktīvas 69/335 noteikumiem nav atvieglojams, paredzot iespējamību, ka šāds atbrīvojums būtu saderīgs ar Kopienu veiktajiem pasākumiem citās nozarēs, kā, piemēram, valsts atbalsti.

63 Šajos apstākļos trešā daļa iebildumam, ko Komisija izvirzījusi savas prasības atbalstam, ir pamatota.

64 Līdz ar to ir jāatzīst, ka, pieņemot tiesisko regulējumu par kapitāla nodokļa iekasēšanu sabiedrības juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra pārcelšanas gadījumā, kā arī atbrīvojumu no šī nodokļa attiecībā uz kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām, Grieķijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Direktīvu 69/335.

Par Tiesas sprieduma iedarbību laikā

65 Gan Grieķijas Republika, gan arī Spānijas Karaliste, gadījumā, ja Tiesa atzītu izvirzīto pārkāpumu, lūdz izņēmuma kārtā ierobežot sprieduma iedarbību laikā.

66 Saskaņā ar minēto dalībvalstu teikto šim spriedumam sekojošie atmaksu pieprasījumi Grieķijas Republikai radītu smagus zaudējumus.

67 Šajā sakarā, pat pieņemot, ka uz EKL 226. panta pamata taisīto spriedumu sekas būtu tādas pašas kā uz EKL 234. panta pamata pieņemtajiem spriedumiem un ka tādēļ tiesiskās drošības apsvērumu dēļ vajadzētu ierobežot to iedarbību laikā (skat. 2000. gada 12. septembra spriedumu lietā C-359/97 Komisija/Apvienotā Karaliste, *Recueil*, I-6355. lpp., 92. punkts), ciktāl ir izpildīti Tiesas judikatūrā EKL 234. panta ietvaros nodibinātie nosacījumi (skat. it īpaši 2006. gada 10. janvāra spriedumu lietā C-402/03 *Skov* un *Bilka*, Krājums, I-199. lpp., 51. punkts), pietiek vien atzīt, ka konkrētajā gadījumā Grieķijas Republikai nav pamata uzskatīt, ka pastāv smagu ekonomisku seku iespējamība minētās judikatūras izpratnē.

68 Kā savu secinājumu 86. punktā norādījusi arī ģenerāladvokāte, Grieķijas Republika nav atsaukusies ne uz nevienu argumentu, kas ļautu atzīt šāda smagu ekonomisku seku riska pastāvēšanu. Tā vienkārši ir piebalsojusi argumentiem, kurus savā pieteikumā par iestāšanos lietā tika izvirzījusi Spānijas Karaliste. Savukārt, pēdējā ir aprobežojusies, vispārīgā veidā norādot uz ekonomisko zaudējumu, kāds attiecīgajai dalībvalstij varētu rasties, ja ar Tiesas spriedumu tiktu atzīta tai pārmestā pienākumu neizpilde.

Par tiesāšanās izdevumiem

69 Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Grieķijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus un tā kā šai dalībvalstij spriedums nav labvēlīgs, tad jāpiespriež Grieķijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) pieņemot tiesisko regulējumu par kapitāla nodokļa iekasēšanu sabiedrības juridiskās adreses vai faktiskā vadības centra pārcelšanas gadījumā, kā arī paredzot atbrīvojumu no šī nodokļa attiecībā uz kuģniecības uzņēmumiem, kuģniecības konsorcijiem un jebkāda veida kuģniecības sabiedrībām, Grieķijas Republika nav izpildījusi pienākumus, kas tai uzlikti ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvu 85/303/EEK;

2) pārējā daļā prasību noraidīt;

3) Grieķijas Republika atlīdzina tiesāšanās izdevumus.

[Paraksti]