TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS
2007 m. birželio 7 d.*

Byloje C-178/05

dėl įsipareigojimų neįvykdymo pagal EB 226 straipsnį, pareikšto 2005 m. balandžio 18 d.,

Europos Bendrijų Komisija, atstovaujama D. Triantafyllou, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Graikijos Respubliką, atstovaujamą S. Chala ir M. Tassopoulou, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

* Proceso kalba: graikų.

palaikomą:

Ispanijos Karalystės, atstovaujamos N. Díaz Abad, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

įstojusios į bylą šalies,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann (pranešėjas), teisėjai R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet ir M. Ilešič,

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

susipažinęs su 2007 m. vasario 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad savo teisės aktais, susijusiais su apmokestinimu kapitalo mokesčiu bendrovės

registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimo atveju bei su visų žemės ūkio kooperatyvų, jų bet kokio tipo asociacijų bei konsorciumų, laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimu šiuo mokesčiu, Graikijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių (pataisytas direktyvos pavadinimo vertimas, OL L 249, p. 25), iš dalies pakeistą 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB (OL L 156, p. 23, toliau – Direktyva 69/335).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

2 Kaip matyti iš pirmos ir antros konstatuojamųjų dalių, Direktyva 69/335 siekiama skatinti laisvą kapitalo judėjimą – vidaus rinkai sukurti būtina laikomą pagrindinę laisvę. Šiuo pagrindu ji siekia pašalinti mokestines kliūtis kapitalo pritraukimo srityje, apimančioje, be kita ko, kapitalo įnašus į bendrovę, t. y. narių arba akcininkų įnašus į jų turimas kapitalo bendroves.

3 Todėl Direktyvos 69/335 1–9 straipsniai numato kapitalo įnašų į bendrovę apmokestinimą suderintu mokesčiu (toliau – kapitalo mokestis).

4 Pagal šios direktyvos šeštą konstatuojamąją dalį šis kapitalo mokestis Europos Bendrijoje imamas tik vieną kartą ir turi būti vienodas visose valstybėse narėse.

5 Taigi šios direktyvos 1 straipsnyje nurodoma, kad „valstybės narės apmokestina kapitalo įnašus į kapitalo bendroves mokesčiu <...>“.

6 Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 ir 2 dalyse šioje direktyvoje nurodytos „kapitalo bendrovės“ apibrėžiamos taip:

„1. Šioje direktyvoje terminas „kapitalo bendrovė“ – tai:

a) bendrovės, pagal <...> Graikijos įstatymus <...>:

— <...> *Ανώνυμος Εταιρία* (akcinės bendrovės) <...>;

— <...> *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* (komanditinės bendrovės) <...>;

— <...> *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* (ribotos atsakomybės bendrovės) <...>;

<...>

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

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

2. <...> kiekviena kita bendrovė, firma, asociacija arba pelno siekiantis juridinis asmuo yra laikomi kapitalo bendrovėmis. Tačiau apmokestinimo kapitalo mokesčiu atžvilgiu valstybė narė turi teisę jų tokiomis nelaikyti."

7 Direktyvos 69/335 4 straipsnis įtvirtina sandorių, kuriems valstybės narės gali arba privalo taikyti kapitalo mokestį, sąrašą.

8 Taigi, šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad valstybėse narėse kapitalo mokesčiu apmokestinami:

„a) kapitalo bendrovės steigimas;

<...>

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

h) bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens, kurio faktinis valdymo centras yra trečiojoje šalyje, registruotos buveinės perkėlimas iš valstybės narės, kurioje kapitalo mokesčio atžvilgiu jis nėra laikomas kapitalo bendrove, į valstybę narę, kurioje jis tokiu yra laikomas."

9 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies b punktas paaiškina, kad kapitalo bendrovės „steigimu" to paties straipsnio 1 dalies a punkto prasme nėra „bendrovės, firmos, asociacijos arba juridinio asmens faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę, kai abiejose valstybėse narėse kapitalo mokesčio atžvilgiu jis yra laikomas kapitalo bendrove".

10 Pagal Direktyvos 69/335 7 straipsnio 2 dalį:

„Valstybės narės gali visus sandorius, nenurodytus 1 straipsnio dalyje, arba neapmokestinti kapitalo mokesčiu, arba jiems visiems nustatyti vienodą mokesčio normą, kurios dydis neviršytų 1 %". (Pataisytas vertimas)

11 Šios direktyvos 8 straipsnis leidžia valstybėms narėms „neapmokestinti kapitalo mokesčiu 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse minimų sandorių, jei jie susiję su:

— kapitalo bendrovėmis, kurios teikia viešąsias paslaugas, pvz., visuomeninio transporto įmonės, uosto administracija, arba įmonės, tiekiančios vandenį, dujas arba elektros energiją, tais atvejais, kai valstybinėms, regioninėms arba vietinėms valdžios institucijoms priklauso bent pusė bendrovės kapitalo,

— kapitalo bendrovėmis, kurių veikla tiek pagal jų nuostatus, tiek faktiškai išimtinai yra susijusi su kultūra, labdara, šalpa arba švietimu“. (Pataisytas vertimas)

12 Šios direktyvos 9 straipsnis suformuluotas taip:

„Kad apmokestinimas būtų teisingas, taip pat socialiniais sumetimais arba siekiant sudaryti valstybei narei galimybes rasti sprendimus iškilus nebūdingoms situacijoms, kai kurių rūšių sandoriai ar kapitalo bendrovės gali būti neapmokestinamos, arba jiems taikomas sumažinto ar padidinto dydžio mokestis. Valstybė narė, kuri pasiūlo imtis tokios priemonės, klausimą laiku perduoda svarstyti Komisijai, atsižvelgdama į Sutarties (97) straipsnio taikymą.“ (Pataisytas vertimas)

Nacionalinės teisės aktai

13 1986 m. gruodžio 24 d. Įstatymo 1676/86 dėl pridėtinės vertės mokesčio dydžio nustatymo ir kitų nuostatų (FEK A' 204) 17 straipsnis numato, kad „kapitalo pritraukimo mokestis“ iš esmės taikomas, pirma, komercinėms bendrovėms ir asociacijoms ir, antra, bet kokio lygmens kooperatyvams.

14 Šio įstatymo 18 straipsnis apibrėžia apmokestinamuosius sandorius, o jo 2 dalyje, be kitų, minimas:

„c) 17 straipsnyje nurodyto ir kapitalo mokesčiu (kitoje) valstybėje narėje neapmokestinamo juridinio asmens faktinio valdymo centro <...> perkėlimas iš (kitos) valstybės narės <...> į Graikiją;

d) 17 straipsnyje nurodyto, faktinį valdymo centrą trečiojoje šalyje turinčio <...> ir kapitalo mokesčiu (kitoje) valstybėje narėje neapmokestinamo juridinio asmens registruotos buveinės <...> perkėlimas iš (kitos) valstybės narės <...> į Graikiją."

15 Šio 18 straipsnio 4 dalies d punkte nurodyta: kadangi „juridinio asmens 17 straipsnio prasme, kuris apmokestinamas (kitoje) valstybėje narėje), faktinio valdymo centro arba registruotos buveinės perkėlimas iš (kitos) valstybės narės <...> į Graikiją" nėra kapitalo pritraukimas, jis nėra apmokestinamas.

16 Įstatymo 1676/86 22 straipsnio 1 dalis netaiko kapitalo mokesčio:

„a) bet kokio lygmens žemės ūkio kooperatyvams ir bet kokio tipo jų asociacijoms bei konsorciumams;

b) laivų bendrasavininkių bendrijoms, laivininkystės asociacijoms ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovėms."

Ikiteisminės procedūros faktinės aplinkybės

17 Pateikusi Graikijos Respublikai oficialų pranešimą ir paprašiusi pateikti savo pastabas, 2004 m. gruodžio 22 d. Komisija jai išsiuntė pagrįstą nuomonę, kuria

tam tikrus nacionalinės kapitalo pritraukimo mokesčio schemos elementus pripažino nesuderinamus su Direktyva 69/335. Taigi, ji nurodė šiai valstybei narei per du mėnesius nuo pagrįstos nuomonės įteikimo įvykdyti įsipareigojimus pagal Bendrijos teisę.

18 Kadangi 2005 m. vasario 28 d. Graikijos valdžios institucijų atsakymas Komisijos netenkino, ji nusprendė pareikšti šį ieškinį.

19 2005 m. rugsėjo 19 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi Ispanijos Karalystei buvo leista įstoti į bylą palaikyti Graikijos Respublikos reikalavimus.

Dėl ieškinio

20 Grįsdama savo ieškinį Komisija nurodo vienintelį pagrindą, kurį iš esmės sudaro trys dalys, t. y.:

— netinkamas Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktų bei 3 dalies b punkto perkėlimas į vidaus teisę nacionalinės teisės aktu, numatančiu buveinės perkėlimų Bendrijos viduje apmokestinimą kapitalo mokesčiu, jei perkeliančioji bendrovė neapmokestinama kapitalo mokesčiu kilmės valstybėje narėje (toliau – nagrinėjamas teisės aktas dėl buveinės perkėlimų),

— netinkamas Direktyvos 69/335 1 ir 3 straipsnių perkėlimas į vidaus teisę nacionalinės teisės aktu, neapmokestinančiu kapitalo mokesčiu žemės ūkio kooperatyvų ir bet kokio tipo jų asociacijų arba konsorciumų (toliau – nagrinėjamas kooperatyvų neapmokestinimas), ir

— netinkamas Direktyvos 69/335 1 ir 3 straipsnių perkėlimas į vidaus teisę nacionalinės teisės aktu, neapmokestinančiu kapitalo mokesčiu laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės asociacijų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių (toliau – nagrinėjamas laivininkystės bendrovių neapmokestinimas).

Dėl pirmosios ieškinio pagrindo dalies, susijusios su nagrinėjamu teisės aktu dėl buveinės perkėlimų

Šalių argumentai

21 Komisija nurodo, kad nagrinėjamas teisės aktas dėl buveinės perkėlimų, pagal kurį buveinės perkėlimai Bendrijos viduje apmokestinami kapitalo mokesčiu, jei atitinkama bendrovė neapmokestinama šiuo mokesčiu kilmės valstybėje narėje, yra netinkamas Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktų perkėlimas.

22 Priešingai nei to reikalauja minėta direktyva, šis teisės aktas leidžia apmokestinti bendrovių, kurios kilmės valstybėje narėje kapitalo mokesčio mokėjimo tikslais laikomos „kapitalo bendrovėmis“, buveinių perkėlimus.

23 Kita vertus, Graikijos Respublika nurodo, kad nagrinėjamas teisės aktas dėl buveinės perkėlimų susijęs ne su kapitalo bendrovių „realiu apmokestinimu" kilmės valstybėje narėje, bet su jų „apmokestinimu" šioje valstybėje.

24 Nors ši valstybė narė pripažįsta, kad iki šiol šis skirtumas nebuvo aiškus ir kad tai galėjo suklaidinti, ji mano, kad „apmokestinimo" kriterijus atitinka Direktyvoje 69/335 numatytą „kapitalo bendrovės" kriterijų ir todėl tinkamai perkelia šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktus bei 3 dalies b punktą.

Teisingumo Teismo vertinimas

25 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal EB 10 straipsnio pirmąją pastraipą valstybės narės turi imtis visų atitinkamų bendrų ar specialių priemonių, kad užtikrintų iš EB sutarties ir Bendrijos institucijų priimtų aktų išplaukiančių pareigų vykdymą. Šie aktai apima direktyvas, pagal EB 249 straipsnio trečiąją pastraipą privalomas kiekvienai valstybei narei, kuriai jos skirtos, rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu. Ši pareiga reikalauja nacionalinėje teisinėje sistemoje imtis visų priemonių, kurios yra būtinos užtikrinti direktyvos veiksmingumą jos siekiamo tikslo atžvilgiu (žr., be kita ko, 1999 m. birželio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-336/97, Rink. p. I-3771, 19 punktą ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-531/03, dar nepaskelbta Rinkinyje, 16 punktą).

26 Iš Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktų išplaukia, kad kapitalo mokesčiu apmokestinami bendrovių, asociacijų arba juridinių asmenų, kurie kapitalo mokesčio mokėjimo tikslais laikomi kapitalo bendrovėmis toje valstybėje

narėje, į kurią perkeliami, nors jomis nelaikomi kilmės valstybėje narėje, (faktinių ir registruotų) buveinių perkėlimai iš vienos valstybės narės į kitą valstybę narę.

27 Taigi, šios nuostatos nenumato kapitalo mokesčio už bendrovių, asociacijų ar juridinių asmenų, kurie kapitalo mokesčio mokėjimo tikslais laikomi „kapitalo bendrovėmis" abiejose valstybėse narėse, buveinės perkėlimus.

28 Direktyvos 69/335 4 straipsnio 3 dalies b punktas paaiškina, kad tokie perkėlimai negali būti apmokestinami kapitalo mokesčiu ir to paties 4 straipsnio 1 dalies a punkto pagrindu.

29 Be to, kaip pripažįsta pati Graikijos vyriausybė, dėl nagrinėjamame teisės akte, susijusiame su buveinės perkėlimu, pavartoto „apmokestinimo" kriterijaus kapitalo mokesčiu Graikijoje gali būti apmokestinama, net jei atitinkama bendrovė kilmės valstybėje narėje pripažįstama „kapitalo bendrove". Taip yra būtent tuo atveju, kai pastaroji valstybė Direktyvos 69/335 7 straipsnio 2 dalies pagrindu neapmokestina visų sandorių arba kai ji taiko nulinį mokesčio tarifą.

30 Todėl nagrinėjamame teisės akte dėl buveinės perkėlimų pavartotas „apmokestinimo" kriterijus neatitinka Direktyvos 69/335 4 straipsnio 1 dalies g ir h punktuose numatyto „kapitalo bendrovės" kriterijaus. Atvirkščiai, jis leidžia apmokestinti kapitalo mokesčiu tais atvejais, kai Direktyva 69/335 to nenumato.

31 Kadangi Direktyva 69/335 išsamiai suderina atvejus, kada valstybės narės gali apmokestinti kapitalo mokesčiu, nagrinėjamas teisės aktas dėl buveinės perkėlimų turi būti laikomas netinkamai perkeliančiu šios direktyvos 4 straipsnio nuostatas.

32 Šios išvados nepaneigia Ispanijos Karalystės argumentas, kad „apmokestinimo" kriterijus yra būtinas kovai su mokesčių vengimu. Faktiškai, kadangi Direktyva 69/335 išsamiai suderina atvejus, kuomet valstybės narės gali apmokestinti kapitalo mokesčiu, ir šioje direktyvoje nėra aiškios nuostatos, leidžiančios valstybėms narėms imtis bendrųjų kovos su mokesčių vengimu priemonių, valstybės narės gali netaikyti Bendrijos teisės tik konkrečiomis aplinkybėmis – esant piktnaudžiavimui arba apgavystei. Bendrijos teisės aktų taikymas faktiškai neturėtų būti išplėstas tiek, kad apimtų ūkio subjektų piktnaudžiavimą, t. y. sandorius, kurie sudaromi ne įprastoje komercinėje veikloje, bet turint vienintelį tikslą – įgyti Bendrijos teise numatytos naudos piktnaudžiaujant (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 69 punktą ir nurodytą teismo praktiką). Šioje byloje, pirma, nagrinėjamo teisės akto dėl buveinės perkėlimų taikymas neribojamas kova su konkrečiais piktnaudžiavimais. Antra, tik naudojimasis Bendrijos teise sukurta teise, pavyzdžiui, steigti bendrovę kitoje valstybėje narėje arba perkelti jos buveinę, nepateisina prielaidos dėl piktnaudžiavimo.

33 Be to, kadangi Graikijos Respublika pripažįsta, jog nagrinėjamame teisės akte dėl buveinės perkėlimų skirtumas tarp „realaus apmokestinimo" ir „apmokestinimo" nebuvo aiškus ir tai galėjo supainioti, reikia papildomai nurodyti, kad toks teisės aktas bet kuriuo atveju neatitinka su direktyvų perkėlimu susijusioje teismo praktikoje nustatytų reikalavimų. Pagal šią teismo praktiką, siekiant patenkinti teisinio saugumo reikalavimą, ypač svarbu, kad privatiems asmenims būtų sudaryta aiški ir tiksli teisinė situacija, kuri jiems leistų žinoti visas savo teises ir prireikus

pasinaudoti jomis nacionaliniuose teismuose (šiuo atžvilgiu žr.1996 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-236/95, Rink. p. I-4459, 13 punktą ir 2006 m. kovo 14 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-177/04, Rink. p. I-2461, 48 punktą). Tačiau nagrinėjamas teisės aktas negali būti laikomas įtvirtinančiu tokią aiškią ir tikslią teisinę situaciją.

34 Tokiomis aplinkybėmis Komisijos savo ieškiniui pagrįsti nurodyto pagrindo pirmoji dalis yra pagrįsta.

Dėl antrosios ieškinio pagrindo dalies, susijusios su nagrinėjamu kooperatyvų neapmokestinimu

Šalių argumentai

35 Komisija nurodo, kad žemės ūkio kooperatyvai nepatenka į specifinę bendrovių, kurioms Direktyvoje 69/335 numatytos specialios taisyklės, kategoriją, todėl jų neapmokestinimas yra netinkamas šios direktyvos 1 ir 3 straipsnių perkėlimas.

36 Kita vertus, Graikijos Respublika tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog pagal Graikijos teisę skiriamos keturios skirtingos kooperatyvų kategorijos, t. y. žemės ūkio, ūkio, savanoriško ir privalomojo dalyvavimo kooperatyvai, pirmieji kooperatyvai sudaro atskirą bendrovių kategoriją, kurias neapmokestinti leidžiama pagal Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalį.

Teisingumo Teismo vertinimas

37 Direktyvos 69/335 1 straipsnis numato, kad valstybės narės apmokestina kapitalo bendroves kapitalo mokesčiu.

38 Patikslinant „kapitalo bendrovės" sąvoką Direktyvos 69/335 prasme, jos 3 straipsnio 1 dalies a punkte nurodomos kelios nacionalinėje valstybių narių teisėje numatytos bendrovių kategorijos, įskaitant pagal Graikijos teisę: *Ανώνυμος Εταιρία* (akcinės bendrovės), *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* (komanditinės bendrovės) ir *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* (ribotos atsakomybės bendrovės).

39 Šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos bendrovės, asociacijos arba juridiniai asmenys, kurių kapitalo arba turto akcijomis (dalimis) gali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje, o tos pačios dalies c punkte – bendrovės, asociacijos arba pelno siekiantys juridiniai asmenys, kurių dalyviai turi teisę perduoti savo akcijas (dalis) trečiosioms šalims be jų išankstinio leidimo ir kurie už bendrovės, asociacijos arba juridinio asmens skolas atsako tiktai savo akcijomis (dalimis).

40 Be to, Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalis bet kokią pelno siekiančią bendrovę, asociaciją arba pelno siekiantį juridinį asmenį iš principo prilygina kapitalo bendrovėms.

41 Šioje byloje reikia konstatuoti, kad nagrinėjami žemės ūkio kooperatyvai nepatenka į Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalies taikymo sritį. Iš bylos medžiagos matyti,

pirma, kad žemės ūkio kooperatyvo dalimis negali būti prekiaujama vertybinių popierių biržoje. Antra, tokio kooperatyvo nariai gali perleisti turimas dalis tik valdybos sprendimu bei su sąlyga, kad įstatai leidžia tokį perleidimą, o perleisti galima tik kitiems šio kooperatyvo nariams.

42 Tačiau, kaip savo išvados 60 punkte nurodė generalinė advokatė, nagrinėjami žemės ūkio kooperatyvai vykdo ekonominę veiklą, kuri, nors ja specialiai ir nesiekiama gauti pelno, vis dėlto yra skirta jų narių ekonominei ir socialinei plėtrai skatinti. Taigi, šie kooperatyvai siekia pelno ir turi būti laikomi prilygintais kapitalo bendrovėms Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalies prasme.

43 Tokį aiškinimą patvirtina pastarosios nuostatos tikslas išvengti to, kad dėl tam tikros teisinės formos pasirinkimo sandoriai, kurie ekonominiu požiūriu yra panašūs, būtų skirtingai traktuojami mokesčių atžvilgiu. Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalis kapitalo mokesčio apmokestinimo tikslais mini bendroves, asociacijas ir juridinius asmenis, kurie turėdami tapačią tikrosioms kapitalo bendrovėms ekonominę paskirtį, t. y. naudos siekimas kartu su kitais asmenimis suteikiant kapitalą atskiram vienetui, neatitinka to paties straipsnio 1 dalyje apibrėžtos „kapitalo bendrovės“ kriterijų (šiuo klausimu žr. 1987 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Amro Aandelen Fonds*, 112/86, Rink. p. 4453, 10 ir 11 punktus).

44 Tačiau Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2 dalis palieka valstybėms narėms galimybę riboti jame numatyto prilyginimo apimtį, leisdama nerinkti kapitalo mokesčio iš tam tikros kategorijos bendrovių, kurios prilyginamos kapitalo bendrovėms (šiuo klausimu žr. 1982 m. liepos 15 d. Sprendimo *Felicitas Rickmers-Linie*, 270/81, Rink. p. 2771, 3 punktą ir minėto sprendimo *Amro Aandelen Fonds* 12 punktą).

45 Kaip savo išvados 64–67 punktuose nurodė generalinė advokatė, ši nukrypti leidžianti nuostata turi būti suprantama kaip apimanti tam tikro tipo bendroves, o ne vien konkrečias arba viename ar kitame ekonomikos sektoriuje veikiančias bendroves.

46 Šioje byloje iš jos medžiagos matyti, kad nagrinėjami žemės ūkio kooperatyvai pagal Graikijos teisę faktiškai yra atskiras bendrovių tipas. Ši teisė iš tikrųjų skiria keturias skirtingas kooperatyvų kategorijas, t. y. žemės ūkio, ūkio, savanoriško ir privalomojo dalyvavimo kooperatyvus. Žemės ūkio kooperatyvai, kaip savo išvados 68 ir 69 punktuose pastebėjo generalinė advokatė, reglamentuojami atskirais teisės aktais, numatančiais specialias taisykles dėl jų struktūros, steigimo ir veikimo. Taigi, jie nėra vien konkrečiame ekonomikos sektoriuje veikiantys kooperatyvai.

47 Todėl Graikijos Respublika turėjo teisę neapmokestinti kapitalo mokesčiu žemės ūkio kooperatyvų bei jų asociacijų ir konsorciumų, kaip ji ir padarė Įstatymo 1676/86 22 straipsnio 1 dalies a punktu.

48 Tokiomis aplinkybėmis Komisijos savo ieškiniui pagrįsti nurodyto pagrindo antrąją dalį reikia atmesti kaip nepagrįstą.

Dėl trečiosios ieškinio pagrindo dalies, susijusios su nagrinėjamu laivininkystės bendrovių neapmokestinimu

Šalių argumentai

49 Komisija tvirtina: kadangi Direktyvos 69/335 3 straipsnio 2, 7, 8 ir 9 dalyse numatytas neapmokestinimas netaikomas laivininkystės bendrovėms, jų neapmo-

kestinimas kapitalo mokesčiu yra netinkamas Direktyvos 69/335 1 ir 3 straipsnių perkėlimas į nacionalinę teisę.

50 Kita vertus, Graikijos Respublika tvirtina, kad nesant pagal EB 80 straipsnio 2 dalį priimto aiškaus Europos Sąjungos Tarybos sprendimo, Direktyva 69/335 netaikoma laivininkystės sektoriaus kapitalo bendrovėms.

51 Be to, numatytas laivininkystės bendrovių neapmokestinimas kapitalo mokesčiu yra būtinas jautriam sektoriui stiprinti ir dėl šios priežasties – netgi skatinamas Komisijos komunikatu C(2004) 43 – Bendrijos gairės dėl valstybės pagalbos jūriniam transportui (OL C 13, 2004, p. 3).

Teisingumo Teismo vertinimas

52 Iš pradžių reikia priminti, jog EB 80 straipsnio 2 dalis, neatmetanti Sutarties taikymo jūriniam transportui galimybės, tik nustato, kad Sutarties trečiojo skyriaus V antraštinėje dalyje numatytos specialiosios bendros transporto politikos nuostatos šiai veiklos sričiai netaikomos *ipso jure*. Taigi, iš šios nuostatos matyti, kad jei Tarybai nenusprendus kitaip jūriniam transportui taikomos šios V antraštinės dalies taisyklės, kaip ir kitoms transporto rūšims, jam taikomos bendrosios Sutarties taisyklės. Iš to išplaukia, kad jūrinio transporto srityje valstybės narės turi ne galimybę, bet pareigą taikyti Direktyvą 69/335 (žr. 1974 m. balandžio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 167/73, Rink. p. 359, 30–33 punktus). Priešingai nei teigia Graikijos Respublika, Direktyva 69/335 taikoma ir laivininkystės sektoriuje veikiančiomis kapitalo bendrovėms.

53 Kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 37–39 punktuose, Direktyvos 69/335 1 straipsnis numato, kad valstybės narės apmokestina įnašus į kapitalo bendroves kapitalo mokesčiu.

54 Detalizuojant „kapitalo bendrovės“ sąvoką šios direktyvos prasme, jos 3 straipsnio 1 dalis nurodo, viena vertus, *Ανώνυμος Εταιρία* (akcines bendroves), *Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία* (komanditines bendroves) ir *Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης* (ribotos atsakomybės bendroves) bei, kita vertus, galimybę prekiauti bendrovės dalimis vertybinių popierių biržoje (3 straipsnio 1 dalies b punktas), taip pat jų nevaržomą perleidimą tuo atveju, kai jos susijusios su dalyvavimo rizika (3 straipsnio 1 dalies c punktas) (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Amro Aandelen Fonds* 8 punktą).

55 Šioje byloje Graikijos Respublika neginčija to, kad nagrinėjamas laivininkystės bendrovių neapmokestinimas yra susijęs, be kita ko, su Direktyvos 69/335 3 straipsnio 1 dalyje minėtomis kapitalo bendrovėmis.

56 Todėl įnašai į tokias bendroves iš principo turi būti apmokestinti kapitalo mokesčiu.

57 Tačiau Direktyvos 69/335 8 ir 9 punktuose numatyta galimybė neapmokestinti tam tikrų kategorijų kapitalo bendrovių.

58 Taigi, pagal šį 8 straipsnį valstybės narės gali neapmokestinti įnašų į viešąsias paslaugas teikiančias kapitalo bendroves tais atvejais, kai bent pusė jų kapitalo priklauso valstybės arba vietos valdžios institucijoms, ir į kapitalo bendroves, kurių

veikla tiek pagal jų nuostatus, tiek faktiškai išimtinai yra susijusi su kultūra, labdara, šalpa arba švietimu.

59 Nurodytas 9 straipsnis numato, kad teisingo apmokestinimo ar socialiniais sumetimais arba spręsdamos ypatingas situacijas valstybės narės gali, laiku apie tai pranešusios Komisijai, neapmokestinti kai kurių kategorijų kapitalo bendrovių.

60 Kaip savo išvados 74 punkte nurodė generalinė advokatė, šioje byloje neįvykdytos Direktyvos 69/335 8 ir 9 straipsniais reikalaujamos sąlygos, kad būtų galima neapmokestinti kapitalo mokesčiu. Pirma, tikėtina, kad viena arba kita laivininkystės bendrovė iš tikrųjų teikia viešąsias paslaugas ir bent 50 % jų kapitalo priklauso valstybės ar vietos valdžios institucijoms, kaip tai numato 8 straipsnio hipotezė, tačiau akivaizdu ir tai, kad byloje nėra jokio įrodymo, kad tokios būtų visos laivininkystės bendrovės, kaip jas apibrėžia nagrinėjami nacionalinės teisės aktai. Antra, Graikijos Respublika nesilaikė minėtame 9 straipsnyje numatytos pranešimo Komisijai tvarkos.

61 Kadangi Direktyva 69/335 nenumato jokios kitos galimybės neapmokestinti tam tikrų kategorijų „kapitalo bendrovių“, kaip jos apibrėžiamos šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalyje, Graikijos Respublika neturėjo teisės neapmokestinti laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių, kaip ji tai padarė Įstatymo 1676/86 22 straipsnio 1 dalies b punktu.

62 Šios išvados nepaneigia Graikijos Respublikos pareikštas gynybos argumentas, kad laivininkystės bendrovių neapmokestinimas kapitalo mokesčiu yra būtinas jautriam sektoriui stiprinti ir dėl šios priežasties tai net skatinama Komisijos komunikatu

K(2004) 43. Iš tikrųjų laivininkystės bendrovių neapmokestinimo nesuderinamumo su Direktyvos 69/335 nuostatomis nepašalina galimas tokio neapmokestinimo suderinamumas su kitose srityse, pavyzdžiui, valstybės pagalbos srityje, Bendrijos priimtomis priemonėmis.

63 Tokiomis aplinkybėmis Komisijos savo ieškiniui pagrįsti nurodyto pagrindo trečioji dalis yra pagrįsta.

64 Todėl reikia konstatuoti, kad savo teisės aktais, susijusiais su apmokestinimu kapitalo mokesčiu bendrovės registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimo atveju bei su laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimu šiuo mokesčiu, Graikijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvą 69/335.

Dėl Teisingumo Teismo sprendimo poveikio laiko atžvilgiu

65 Tiek Graikijos Respublika, tiek Ispanijos Karalystė prašo apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu tuo atveju, jei Teisingumo Teismas pripažintų nurodytą pažeidimą.

66 Šių valstybių narių teigimu, dėl prašymų grąžinti permoką, kurie gali būti pateikti priėmus šį sprendimą, Graikijos Respublika patirtų didelių ekonominių nuostolių.

67 Šiuo atžvilgiu, net jeigu EB 226 straipsnio pagrindu priimti sprendimai turėtų tokią pačią galią kaip ir priimtieji EB 234 straipsnio pagrindu, ir todėl, vadovaujantis teisinio saugumo sumetimais, reikėtų riboti jų poveikį laiko atžvilgiu (žr. 2000 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-359/97, Rink. p. I-6355, 92 punktą), bei būtų įvykdytos Teisingumo Teismo praktikoje pagal EB 234 straipsnį nusistovėjusios sąlygos (žr., be kita ko, 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Skov ir Bilka*, C-402/03, Rink. p. I-199, 51 punktą), pakanka konstatuoti, kad šiuo atveju Graikijos Respublika nepagrindė teiginio, jog egzistuoja sunkių ekonominių pasekmių pavojus šios teismo praktikos prasme.

68 Iš tiesų, kaip savo išvados 86 punkte nurodė generalinė advokatė, Graikijos Respublika nepateikė jokio argumento, kuris patvirtintų šį didelių ekonominių pasekmių pavojų. Ji tiesiog pakartojo Ispanijos Karalystės įstojimo į bylą paaiškinime išdėstytus argumentus, kuriuose pateikiama bendro pobūdžio pastaba apie ekonominius nuostolius, kurių atitinkama valstybė narė galėtų patirti dėl Teisingumo Teismo sprendimo, pripažįstančio nurodytą įsipareigojimų nevykdymą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

69 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Graikijos Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **Savo teisės aktais, susijusiais su apmokestinimu kapitalo mokesčiu bendrovės registruotos buveinės arba jos faktinio valdymo centro perkėlimo atveju bei su laivų bendrasavininkių bendrijų, laivininkystės konsorciumų ir bet kokio tipo laivininkystės bendrovių neapmokestinimu šiuo mokesčiu, Graikijos Respublika neįvykdė įsipareigojimų pagal 1969 m. liepos 17 d. Tarybos direktyvą 69/335/EEB dėl netiesioginių pritraukto kapitalo mokesčių, iš dalies pakeistą 1985 m. birželio 10 d. Tarybos direktyva 85/303/EEB.**

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. **Priteisti iš Graikijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.