A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2007. június 7. *

A C-178/05. sz. ügyben

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2005. április 18-án

az **Európai Közösségek Bizottsága** (képviseli: D. Triantafyllou, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a **Görög Köztársaság** (képviselik: S. Chala és M. Tassopoulou, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

alperes ellen,

* Az eljárás nyelve: görög.

támogatja:

a **Spanyol Királyság** (képviseli: N. Díaz Abad, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

beavatkozó,

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann (előadó) tanácselnök, R. Schintgen, A. Tizzano, A. Borg Barthet és M. Ilešič bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,
hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

a főtanácsnok indítványának a 2007. február 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az Európai Közösségek Bizottsága keresetlevelében annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Görög Köztársaság azon szabályozásával, amely tőkeilletéket

állapít meg a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése esetén, valamint mentesíti ezen illeték alól valamennyi mezőgazdasági szövetkezetet és azok mindennemű egyesülését vagy társulását, továbbá mentesíti a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, nem teljesítette az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 156., 23. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 122. o.) módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvből (HL L 249., 25. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet 1. kötet 11. o.; a továbbiakban: 69/335 irányelv) eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

2 A 69/335 irányelv első és második preambulumbekezdésének tanúbizonysága szerint az irányelv célja a tőke szabad mozgásának előmozdítása, amely alapvető szabadság nélkülözhetetlen a belső piac megteremtéséhez. Ennek keretében az irányelv célul tűzi ki a tőkefelhalmozás, illetve ennek körében különösen a vagyoni hozzájárulások, azaz a tőketársaságok tagjai vagy részvényesei által a tulajdonukban lévő társaság részére teljesített vagyoni hozzájárulások területén fennálló adózási akadályok megszüntetését.

3 Ennek érdekében a 69/335 irányelv 1–9. cikke összehangolt mértékű illeték kivetését írja elő a társaságok részére teljesített vagyoni hozzájárulásokra (a továbbiakban: tőkeilleték).

4 Az említett irányelv hatodik preambulumbekezdése szerint ezt a tőkeilletéket az Európai Közösségben csak egyszer lehet beszedni, és az illeték mértékének az egyes tagállamokban egyenlőnek kell lennie.

5 Így az irányelv 1. cikke akként rendelkezik, hogy „[a] tagállamok [...] illetéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott tőkékre [...]".

6 A 69/335 irányelv 3. cikkének (1) és (2) bekezdése az irányelvben szabályozott „tőketársaságokat" a következőképpen határozza meg:

„(1) Ezen irányelv alkalmazásában »tőketársaság« a következő:

a) a [...] görög [...] jog szerint az alábbi néven ismert társaságok: [...]

– [...] Ανώνυμος Εταιρία [részvénytársaságok] [...];

– [...] Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία [betéti társaságok] [...];

– [...] Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης [korlátolt felelősségű társaságok] [...];

[...]

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

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

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

7 A 69/335 irányelv 4. cikke felsorolja azokat az ügyleteket, amelyeket a tagállamok az esettől függően tőkeilletékkel sújtanak vagy sújthatnak.

8 Így az említett irányelv 4. cikkének (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy a tagállamok rendelkezése szerint a tőkeilleték alá tartozik:

„a) egy tőketársaság alapítása;

[...]

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

h) egy harmadik országban tényleges ügyvezetési központtal rendelkező társaság, egyesület vagy jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egy tagállamból egy másik tagállamba, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak".

9 A 69/335 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja kimondja, hogy az „olyan társaság, egyesület vagy jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének áthelyezése egyik tagállamból egy másik tagállamba, amelyet a tőkeilleték kivetése szempontjából mindkét tagállamban tőketársaságnak tekintenek", nem minősül ugyanezen cikk (1) bekezdésének a) pontja szerinti tőketársaság-alapításnak.

10 A 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése szerint:

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

11 Az említett irányelv 8. cikke olyan felhatalmazást ad, miszerint a tagállam „mentesítheti a tőkeilleték alól a 4. cikk (1) és (2) bekezdésében meghatározott, a következőkkel kapcsolatos ügyleteket:

– olyan tőketársaságok, amelyek közszolgáltatásokat látnak el, így a tömegközlekedési vállalkozások, kikötői hatóságok vagy a víz-, gáz- vagy áramszolgáltató vállalkozások, olyan esetekben, amikor az állam, a regionális vagy a helyi szervek a társaság tőkéjének legalább felét birtokolják,

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

12 Az irányelv 9. cikkének szövege a következő:

„Bizonyos típusú ügyletek vagy tőketársaságok részesülhetnek mentességekben, tőkeilleték-csökkentésben vagy -emelésben az egyenlő adóterhelés [helyesen: méltányos adóztatás] érdekében, vagy szociális megfontolásokból, vagy hogy lehetővé váljon egy tagállam számára a különleges esetek kezelése. Azon tagállamok, amelyek ilyen intézkedést tartanak kívánatosnak, megfelelő időben a Bizottsághoz fordulnak, tekintettel a Szerződés [97]. cikkének alkalmazására."

A nemzeti szabályozás

13 A hozzáadottérték-adó mértékének meghatározásáról és más rendelkezésekről szóló, 1986. december 24-i 1676/86. sz. törvény (FEK A' 204) 17. cikke előírja, hogy a „tőkefelhalmozást terhelő adó" alanyai főszabály szerint egyrészről a kereskedelmi társaságok és szakmai társulások, másrészről a szövetkezetek minden típusa.

14 Az említett törvény 18. cikke meghatározza az adóköteles ügyleteket, és e cikk (2) bekezdése ezek között említi a következőket:

„c) a 17. cikk szerinti jogi személy tényleges ügyvezetési központjának valamely [másik] tagállamból [...] Görögországba való áthelyezése, ha e jogi személy a [másik] tagállamban a tőkeilleteknek nem alanya [...];

d) a 17. cikk szerinti jogi személy létesítő okirat szerinti székhelyének valamely [másik] tagállamból [...] Görögországba való áthelyezése, amennyiben e jogi személy tényleges ügyvezetési központja harmadik országban található [...], és e jogi személy a [másik] tagállamban a tőkeilletéknek nem alanya [...]".

15 Az említett 18. cikk (4) bekezdésének d) pontja akként rendelkezik, hogy nem minősül tőkefelhalmozásnak, és ezért nem adóköteles a „17. cikk szerinti és a [másik] tagállamban adóköteles jogi személy tényleges ügyvezetési központjának vagy létesítő okirat szerinti székhelyének valamely [másik] tagállamból [...] Görögországba [...] való áthelyezése".

16 Az 1676/86. sz. törvény 22. cikkének (1) bekezdése alapján mentesül a tőkefelhalmozást terhelő adó alól:

„a) a mezőgazdasági szövetkezetek minden típusa és azok mindennemű egyesülése vagy társulása;

b) a hajótulajdonosi közösség, a tengerhajózási társulás és a tengerhajózási társaságok valamennyi formája".

A tényállás és a pert megelőző eljárás

17 Miután a Bizottság lehetőséget biztosított a Görög Köztársaságnak az észrevételei megtételére, 2004. december 22-én indokolással ellátott véleményt küldött a

számára azzal kapcsolatban, hogy a tőkefelhalmozást terhelő adóra vonatkozó nemzeti szabályozás egyes részei összeegyeztethetetlennek tűnnek a 69/335 irányelvvel. Ezért a Bizottság felszólította e tagállamot, hogy az indokolással ellátott vélemény kézhezvételétől számított két hónapon belül tegyen eleget a közösségi jogból eredő kötelezettségeinek.

18 Mivel nem tartotta kielégítőnek a görög hatóságok 2005. február 28-i levelében adott válaszát, a Bizottság a jelen kereset benyújtása mellett döntött.

19 A Bíróság elnöke 2005. szeptember 19-i végzésével engedélyezte a Spanyol Királyság számára, hogy a Görög Köztársaság kérelmét támogatva az eljárásban beavatkozóként vegyen részt.

A keresetről

20 A Bizottság keresetének alátámasztására egyetlen kifogást hoz fel, amely lényegében a következő három részből tevődik össze:

– az a nemzeti szabályozás, amely tőkeilletékkel sújtja a közösségen belüli székhelyáthelyezést, amennyiben az érintett társaság nem alanya a tőkeilletéknek a származás helye szerinti tagállamban (a továbbiakban: a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozás), nem megfelelően ültette át a belső jogba a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontját, valamint (3) bekezdésének b) pontját;

– az a nemzeti szabályozás, amely mentesíti a tőkeilleték alól a mezőgazdasági szövetkezeteket és azok mindennemű egyesülését vagy társulását (a továbbiakban: a mezőgazdasági szövetkezetek vitatott mentessége) nem megfelelően ültette át a belső jogba a 69/335 irányelv 1. és 3. cikkét, és

– az a nemzeti szabályozás, amely mentesíti a tőkeilleték alól a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját (a továbbiakban: a tengerhajózási társaságok vitatott mentessége) nem megfelelően ültette át a belső jogba a 69/335 irányelv 1. és 3. cikkét.

A kifogásnak a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozásra vonatkozó első részéről

A felek érvei

21 A Bizottság úgy érvel, hogy a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozás, amely szerint a közösségen belüli székhelyáthelyezést tőkeilleték terheli, amennyiben az érintett társaság nem alanya ezen illetéknek a származás helye szerinti tagállamban, nem megfelelően ülteti át a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontját, valamint (3) bekezdésének b) pontját.

22 A Bizottság szerint e szabályozás – az említett irányelv követelményeivel ellentétben – lehetővé teszi azon társaságok székhelyáthelyezésének adóztatását is, amelyek a származás helye szerinti tagállamban a tőkeilleték megállapítása szempontjából „tőketársaságnak" minősülnek.

23 A Görög Köztársaság ezzel szemben úgy érvel, hogy a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozásban nem az szerepel, hogy a tőketársaságokat a származás helye szerinti tagállamban „tényleges adóztatják", hanem az, hogy e társaságok az utóbbi államban ezen illeték „alanyai".

24 Noha az említett tagállam elismeri, hogy ezeket eddig nem különböztették meg egyértelműen, és ez félreértést okozhatott, mégis úgy ítéli meg, hogy az „illetékalanyiság" kritériuma összhangban van a 69/335 irányelvben említett „tőketársaság" kritériumával, tehát ez az irányelv 4. cikke (1) bekezdése g) és h) pontjának, valamint (3) bekezdése b) pontjának megfelelő átültetését jelenti.

A Bíróság álláspontja

25 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 10. cikk első bekezdése alapján a tagállamoknak az EK-Szerződésből, illetve a Közösség intézményeinek jogi aktusaiból eredő kötelezettségek teljesítésének biztosítása érdekében meg kell tenniük a megfelelő általános vagy különös intézkedéseket. E jogi aktusok közé tartozik az irányelv, amely az EK 249. cikk harmadik bekezdése szerint az elérendő célokat illetően minden címzett tagállamra kötelező. E kötelezettség azt jelenti, hogy az irányelv által követett célnak megfelelően a nemzeti jogrendben minden szükséges intézkedést meg kell hozni az irányelv teljes érvényesülésének biztosítása céljából (lásd különösen a C-336/97. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1999. június 17-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-3771. o.] 19. pontját és a C-531/03. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [az EBHT-ban nem tették közzé] 16. pontját).

26 A 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontjából következik, hogy tőkeilleték alá tartozik a társaság, egyesület vagy jogi személy (tényleges vagy létesítő okirat szerinti) székhelyének valamely tagállamból valamely másik tagállamba való

áthelyezése, ha azt a tőkeilleték megállapítása szempontjából az utóbbi tagállamban tőketársaságnak tekintik, és az előbbi tagállamban nem tekintik annak.

27 Következésképpen az említett rendelkezések nem írnak elő tőkeilletéket az olyan társaság, egyesület vagy jogi személy székhelyének áthelyezésére, amely a tőkeilleték megállapítása szempontjából mindkét érintett tagállamban „tőketársaságnak" minősül.

28 A 69/335 irányelv 4. cikke (3) bekezdésének b) pontja kimondja, hogy az ilyen áthelyezés nem vonható tőkeilleték alá e 4. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján.

29 Márpedig – amint azt maga a görög kormány is elismeri – az „illetékalanyiságnak" a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozásban alkalmazott kritériuma a jelen esetben tőkeilleték kiszabását eredményezheti Görögországban még abban az esetben is, ha az érintett társaság a származás helye szerinti tagállamban szintén „tőketársaságnak" minősül. Ez különösen akkor fordul elő, ha az utóbbi állam a 69/335 irányelv 7. cikkének (2) bekezdése alapján minden ügyletet mentesít az illeték alól, vagy az általa alkalmazott adómérték nulla.

30 Következésképpen az „illetékalanyiságnak" a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozásban alkalmazott kritériuma nem felel meg a 69/335 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontjában, valamint (3) bekezdésének b) pontjában előírt „tőketársasági" kritériumnak. Viszont olyan esetben is lehetővé teszi a tőkeilleték kiszabását, amelyet a 69/335 irányelv nem szabályoz.

31 Mivel a 69/335 irányelv kimerítően harmonizálja azokat az eseteket, amelyekben a tagállamok tőkeilletéket vethetnek ki, a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozást tehát úgy kell tekinteni, hogy az nem megfelelően ültette át az ezen irányelv 4. cikkének említett rendelkezéseit.

32 E megállapítást nem befolyásolja a Spanyol Királyság által felhozott érv, miszerint az „illetékalanyiság" kritériuma az adóelkerülés elleni küzdelemhez szükséges. Amennyiben ugyanis a 69/335 irányelv kimerítően harmonizálja azokat az eseteket, amelyekben a tagállamok tőkeilletéket vethetnek ki, és ez az irányelv nem tartalmaz olyan rendelkezéseket, amelyek kifejezetten felhatalmazzák a tagállamokat, hogy általános intézkedéseket tegyenek az adóelkerülés elleni küzdelem jegyében, a tagállamok csak visszaélésszerű vagy csalárd magatartást megvalósító, kivételes körülmények között tagadhatják meg a közösségi jog alkalmazását. A közösségi jogi szabályozás alkalmazását ugyanis nem lehet oly módon kiterjeszteni, hogy az vonatkozzon a gazdasági szereplők visszaélésszerű magatartására is, vagyis azon ügyletekre, amelyeket nem a rendes kereskedelmi ügyletek keretében hajtanak végre, hanem kizárólag abból a célból, hogy csalárd módon részesüljenek a közösségi jog által biztosított előnyökből (lásd e tekintetben különösen a C-255/02. sz., Halifax és társai ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1609. o.] 69. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Márpedig a jelen esetben a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozás egyrészről nem valamely sajátos esetben előforduló visszaélés elleni küzdelemre korlátozódik. Másrészről a közösségi jog által létrehozott jog gyakorlása, mint például valamely társaság letelepedése valamely másik tagállamban vagy e társaság székhelyének az áthelyezése, önmagában nem alapozhatja meg a visszaélés gyanúját.

33 Másfelől mivel a Görög Köztársaság elismeri, hogy a székhelyáthelyezéssel kapcsolatos vitatott szabályozás nem különböztette meg világosan a „tényleges adóztatást" és az „illetékalanyiságot", és ez félreértést okozhat, mindenképpen hozzá kell tenni, hogy az ilyen szabályozás nem felel meg az irányelv-átültetésre vonatkozó ítélkezési gyakorlatban felállított követelményeknek. Ezen ítélkezési gyakorlat szerint ugyanis a jogbiztonság követelményének való megfelelés érdekében különös jelentőséggel bír, hogy a jogalanyok jogi helyzete kellően pontos és egyértelmű

legyen ahhoz, hogy valamennyi jogukat megismerhessék, és azokra adott esetben a nemzeti bíróságok előtt hivatkozhassanak (lásd e tekintetben különösen a C-236/95. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1996. szeptember 19-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-4459. o.] 13. pontját és a C-177/04. sz., Bizottság kontra Franciaország 2006. március 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-2461. o.] 48. pontját). Márpedig az említett szabályozás nem tekinthető olyannak, mint amely ilyen pontos és egyértelmű jogi helyzetet teremt.

34 E feltételek mellett a Bizottság keresetének alátámasztására felhozott kifogás első része megalapozott.

A kifogásnak az érintett mezőgazdasági szövetkezetek mentességére vonatkozó második része

A felek érvei

35 A Bizottság úgy érvel, hogy a mezőgazdasági szövetkezet nem olyan konkrét társaságtípus, amelyre a 69/335 irányelv különleges bánásmódot irányoz elő, ennélfogva mentesítésük az irányelv 1. és 3. cikkének helytelen átültetését valósítja meg.

36 Ezzel szemben a Görög Köztársaság előadja, hogy – mivel a görög jogban négy szövetkezetfajtát különböztetnek meg, így a mezőgazdasági és a polgárjogi, valamint az önkéntes és a kötelező alapon létrejött szövetkezeteket – az első tehát önálló társaságtípus, amelynek a tőkeilleték alóli mentesítésére a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése ad felhatalmazást.

A Bíróság álláspontja

37 A 69/335 irányelv 1. cikke előírja, hogy a tagállamok tőkeilletéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásra.

38 A 69/335 irányelv szerinti „tőketársaság" fogalmának meghatározása során a 3. cikk (1) bekezdésének a) pontja a tagállamok nemzeti jogában meglévő egyes társaságfajtákra hivatkozik, amelyek közé tartoznak a görög jogban az Ανώνυμος Εταιρία (részvénytársaságok), az Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία (betéti társaságok) és az Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης (korlátolt felelősségű társaságok).

39 Az említett irányelv 3. cikke (1) bekezdésének b) pontja olyan társaságra, egyesületre vagy jogi személyre vonatkozik, amelynek a tőke- vagy vagyonrészei értéktőzsdén forgalomképesek, ugyanezen cikk (1) bekezdésének c) pontja pedig olyan nyereségszerzési céllal működő társaságra, egyesületre vagy jogi személyre utal, amelynek tagjai előzetes engedély nélkül jogosultak eladni részesedésüket harmadik személynek, és a társaság, egyesület vagy jogi személy adósságaiért csak részesedésük mértékéig felelősek.

40 Továbbá a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése főszabály szerint tőketársaságnak tekint minden nyereségszerzési céllal működő más társaságot, egyesületet vagy jogi személyt.

41 A jelen esetben meg kell állapítani, hogy a kérdéses mezőgazdasági szövetkezetek nem tartoznak a 69/335 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének hatálya alá. Az eljárási

iratokból ugyanis egyrészt kitűnik, hogy a mezőgazdasági szövetkezetben meglévő részesedések az értéktőzsdén nem forgalomképesek. Másrészről az ilyen szövetkezet tagjai a tulajdonukban álló részesedést csak az igazgatótanács határozatát követően ruházhatják át azzal a feltétellel, hogy az alapszabály megengedi az átruházást, amely kizárólag a többi szövetkezeti tag részére történhet.

42 Amint azonban arra a főtanácsnok indítványának 60. pontjában rámutatott, a kérdéses mezőgazdasági szövetkezetek gazdasági tevékenységet végeznek, amely pénzügyi nyereség elérésének kifejezett szándéka nélkül feltehetően a szövetkezeti tagok gazdasági és szociális gyarapodását szolgálja. Mivel tehát e szövetkezetek jövedelemszerzésre törekszenek, a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése alapján tőketársaságnak kell tekinteni őket.

43 Ezt az értelmezést ez utóbbi rendelkezés célja is megerősíti, amely abban áll, hogy el kell kerülni, hogy valamely meghatározott jogi forma választása a gazdasági szempontból egyenértékű ügyletek eltérő adójogi bánásmódját eredményezze. A 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése – a tőkeilleték megállapítása szempontjából – azokat a társaságokat, egyesületeket vagy jogi személyeket kívánja átfogni, amelyeknek jóllehet ugyanaz a gazdasági rendeltetése, mint a szó szoros értelmében vett tőketársaságoknak, azaz a tőkeegyesítéssel elkülönített vagyontömeg útján történő nyereségszerzés, mégsem felelnek meg a 3. cikk (1) bekezdésében meghatározott „tőketársaság" fogalmi feltételeinek (lásd e tekintetben a 112/86. sz. Amro Aandelen Fonds ügyben 1987. november 12-én hozott ítélet [EBHT 1987., 4453. o.] 10. és 11. pontját).

44 Mindazonáltal a 69/335 irányelv 3. cikkének (2) bekezdése azáltal, hogy megengedi a tagállamoknak, hogy a tőketársaságnak minősülő szervezetek egyes fajtáit kivonják a tőkeilleték alól, lehetőséget ad arra, hogy a tagállamok korlátozzák az e bekezdésben előírt tőketársaságkénti besorolás terjedelmét (lásd e tekintetben a 270/81. sz. Felicitas Rickmers-Linie ügyben 1982. július 15-én hozott ítélet [EBHT 1982., 2771. o.] 3. pontját és az Amro Aandelen Fonds ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 12. pontját).

45 Amint a főtanácsnok az indítványának 64–67. pontjában rámutatott, e kivétel úgy értendő, hogy az nem pusztán egyes társaságokra, illetve egyik vagy másik gazdasági ágazatban tevékenykedő társaságokra, hanem társasági formákra vonatkozik.

46 A jelen esetben az eljárási iratokból kitűnik, hogy a kérdéses mezőgazdasági szövetkezet valóban önálló társasági forma a görög jogban. Itt ugyanis a görög jog a szövetkezeteknek négy fajtáját különbözeti meg, így a mezőgazdasági és a polgárjogi, valamint az önkéntes és a kötelező alapon létrejött szövetkezeteket. Amint a főtanácsnok az indítványának 68. és 69. pontjában megjegyezte, a mezőgazdasági szövetkezetek olyan önálló jogi szabályozás alá tartoznak, amely összetételükre, alapításukra és szervezeti felépítésükre vonatkozó különös rendelkezéseket tartalmaz. Ezért ezek nem pusztán olyan szövetkezetek, amelyek egy sajátos gazdasági ágazatban működnek.

47 Következésképpen a Görög Köztársaságnak jogában állt mentesíteni a tőkeilleték alól a mezőgazdasági szövetkezeteket, valamint azok egyesüléseit vagy társulásait, amint azt az 1676/86. sz. törvény 22. cikke (1) bekezdésének a) pontjában tette.

48 E feltételek között a Bizottság keresetének alátámasztására felhozott kifogás második részét – mint megalapozatlant – el kell utasítani.

A kifogásnak az érintett tengerhajózási társaságok mentességével kapcsolatos harmadik részéről

A felek érvei

49 A Bizottság úgy érvel, hogy – mivel a 69/335 irányelv 3. cikkének (2), (7), (8) és (9) bekezdésében előírt mentesség nem alkalmazható a tengerhajózási társaságokra –

azáltal, hogy ezeket mentesítették a tőkeilleték alól, nem megfelelően ültették át a belső jogba a 69/335 irányelv 1. és 3. cikkét.

50 Ezzel szemben a Görög Köztársaság előadja, hogy tekintettel arra, hogy az Európai Unió Tanácsa nem hozott kifejezett határozatot az EK 80. cikk (2) bekezdése alapján, a 69/335 irányelv nem vonatkozik a tengeri szállítási ágazathoz tartozó tőketársaságokra.

51 Másfelől a tengerhajózási társaságokat megillető tőkeilleték-mentesség egy érzékeny ágazat megerősítéséhez szükséges, és azt éppen emiatt még a tengeri szállítás részére nyújtható állami támogatásokra vonatkozó közösségi iránymutatásokról szóló, C(2004) 43. sz. bizottsági közlemény (HL 2004. C 13., 3. o.) is támogatja.

A Bíróság álláspontja

52 Elöljáróban emlékeztetni kell arra, hogy az EK 80. cikk (2) bekezdése – távol attól, hogy kizárja a Szerződésnek a tengeri szállítási ágazatra való alkalmazását – csak azt írja elő, hogy a Szerződésnek a közös közlekedéspolitikára vonatkozó különös rendelkezései – amelyek a Szerződés harmadik részének V. címe alatt szerepelnek – nem vonatkoznak teljes körűen e tevékenységi területre. Ennélfogva, ha az említett rendelkezés alapján a tengeri szállítás – amíg a Tanács másként nem határoz – nem is tartozik az említett V. cím szabályainak hatálya alá, a többi szállítási módhoz hasonlóan a Szerződés általános szabályai vonatkoznak rá. Ebből következően a tagállamok a 69/335 irányelvet a tengeri szállítási ágazatra nem lehetőség szerint alkalmazzák, hanem alkalmazni kötelesek (lásd a 167/73. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1974. április 4-én hozott ítélet [EBHT 1974., 359. o.] 30-33. pontját). Ellentétben tehát azzal, amit a Görög Köztársaság állít, a 69/335 irányelv a tengeri szállítási ágazathoz tartozó tőketársaságokra is vonatkozik.

53 Amint a jelen ítélet 37–39. pontja is utal rá, a 69/335 irányelv 1. cikke előírja, hogy a tagállamok tőkeilletéket vetnek ki a tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásra.

54 Az említett irányelv szerinti „tőketársaság" fogalmának meghatározása végett az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése egyrészről az Ανώνυμος Εταιρία-ra (részvénytársaságok), az Ετερόρρυθμος κατά μετοχάς Εταιρία-ra (betéti társaságok) és az Εταιρία Περιωρισμένης Ευθύνης-ra (korlátolt felelősségű társaságok) hivatkozik, másrészről a társasági részesedések értéktőzsdei forgalomképességére (a 3. cikk (1) bekezdésének b) pontja), valamint azok szabad átruházhatóságára utal, amennyiben azok részesedésarányos kockázatot képviselnek (a 3. cikk (1) bekezdésének c) pontja) (lásd e tekintetben az Amro Aandelen Fonds ügyben hozott ítélet [hivatkozás fent] 8. pontját).

55 A jelen esetben a Görög Köztársaság nem vitatja, hogy a tengerhajózási társaságok vitatott mentessége többek között a 69/335 irányelv 3. cikkének (1) bekezdésében említett tőketársaságokat is érinti.

56 Következésképpen az ilyen társaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokat főszabály szerint a tőkeilleték alá kell vonni.

57 Mindazonáltal a 69/335 irányelv a 8. és a 9. cikkében lehetőséget ad arra, hogy a tőketársaságok egyes fajtáit mentességben részesítsék.

58 Így az említett 8. cikk szerint a tagállamok mentesíthetik az olyan tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokat, amelyek közszolgáltatásokat látnak el, olyan esetekben, amikor az állam, a regionális vagy a helyi szervek a társaság tőkéjének

legalább felét birtokolják, valamint mentesíthetik az olyan tőketársaságoknak juttatott vagyoni hozzájárulásokat is, amelyek kizárólag és közvetlenül kulturális, közhasznú, jótékonysági vagy oktatási célokat követnek.

59 Az említett 9. cikk pedig előírja, hogy a tagállamok azt követően, hogy a Bizottságot megfelelő időben értesítették, mentesíthetik a tőketársaságok egyes fajtáit a méltányos adóztatás érdekében, vagy szociális megfontolásokból, vagy a különleges esetek kezelése érdekében.

60 Márpedig – amint arra a főtanácsnok indítványának 74. pontjában is rámutatott – a jelen esetben nem teljesülnek a 69/335 irányelv 8. és 9. cikkében a tőkeilleték-mentességhez megkövetelt feltételek. Egyrészről, még ha lehetséges is, hogy egyik vagy másik tengerhajózási társaság valóban közszolgáltatást lát el, és a 8. cikkben említett esetnek megfelelően a társasági tőkéjének az állam, illetve a regionális vagy a helyi szervek legalább a felét birtokolják, ez nem változtat azon, hogy az eljárási iratokban nem utal semmi arra, hogy erről lenne szó az érintett nemzeti szabályozásban említett összes tengerhajózási társaság esetében. Másrészről a Görög Köztársaság nem kezdeményezte az említett 9. cikkben előírt bejelentési eljárást.

61 Mivel a 69/335 irányelv nem biztosít más lehetőséget az irányelv 3. cikkének (1) bekezdése szerinti „tőketársaság" mentesítésére, a Görög Köztársaság nem volt jogosult arra, hogy mentesítse a tőkeilleték alól a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, amint azt az 1676/86. sz. törvény 22. cikke (1) bekezdésének b) pontjában tette.

62 E megállapítást az az érv sem kérdőjelezheti meg, amelyet a Görög Köztársaság védekezésként felhozott, miszerint a tengerhajózási társaságokat megillető tőkeilleték-mentesség egy érzékeny ágazat megerősítéséhez szükséges, éppen ezért azt a

C(2004) 43. sz. bizottsági közlemény is támogatja. Az a körülmény ugyanis, hogy a tengerhajózási társaságok mentessége esetleg összeegyeztethető egyéb, például az állami támogatások területén hozott közösségi intézkedésekkel, nem orvosolhatja azt, hogy e mentesség összeegyeztethetetlen a 69/335 irányelv rendelkezéseivel.

63 E feltételek között a Bizottság keresetének alátámasztására felhozott kifogás harmadik része megalapozott.

64 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a Görög Köztársaság azon szabályozásával, amely tőkeilletéket állapít meg a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése esetén, valamint mentesíti ezen illeték alól a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, nem teljesítette a 69/335 irányelvből eredő kötelezettségeit.

A Bíróság ítéletének időbeli hatályáról

65 Mind a Görög Köztársaság, mind a Spanyol Királyság azt kéri, hogy a Bíróság kivételesen korlátozza az ítélet időbeli hatályát abban az esetben, ha megállapítja a felrótt kötelezettségszegést.

66 Az említett tagállamok szerint az ítéletet követő esetleges visszaigénylések súlyos gazdasági kárt okozhatnak a Görög Köztársaságnak.

67 E tekintetben még ha feltételezzük is, hogy az EK 226. cikk alapján hozott ítéletek ugyanolyan következménnyel járhatnak, mint az EK 234. cikk alapján hozott ítéletek, és ezért a jogbiztonsággal kapcsolatos megfontolások szükségessé tehetik ezen ítéletek időbeli hatályának korlátozását (lásd a C-359/97. sz., Bizottság kontra Egyesült Királyság ügyben 2000. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-6355. o.] 92. pontját), amennyiben teljesülnek a Bíróságnak az EK 234. cikkre vonatkozó ítélkezési gyakorlatában felállított feltételek (lásd különösen a C-402/03. sz., Skov és Bilka ügyben 2006. január 10-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-199. o.] 51. pontját), elegendő megállapítani, hogy a jelen esetben a Görög Köztársaság nem hivatkozhat megalapozottan arra, hogy az említett ítélkezési gyakorlat értelmében súlyos gazdasági következmények veszélye merül fel.

68 Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 86. pontjában rámutatott, a Görög Köztársaság nem hozott fel olyan érvet, amely igazolná a súlyos gazdasági következmények felmerülésének veszélyét. A Görög Köztársaság pusztán a Spanyol Királyság beavatkozási beadványában kifejtett érveket vette át. Márpedig ez utóbbi tagállam csak általános jelleggel hivatkozott azokra a gazdasági károkra, amelyek a Bíróságnak a felrótt kötelezettségszegést megállapító ítélete nyomán az érintett tagállamban felmerülhetnek.

A költségekről

69 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Görög Köztársaságot, mivel az általa felhozott jogalapok többsége tekintetében pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

1) **A Görög Köztársaság azon szabályozásával, amely tőkeilletéket állapít meg a társaság létesítő okirat szerinti székhelyének vagy tényleges ügyvezetési központjának áthelyezése esetén, valamint mentesíti ezen illeték alól a hajótulajdonosi közösséget, a tengerhajózási társulásokat és a tengerhajózási társaságok valamennyi formáját, nem teljesítette az 1985. június 10-i 85/303/EGK tanácsi irányelvvel módosított, a tőkeemelést [helyesen: tőkefelhalmozást] terhelő közvetett adókról szóló, 1969. július 17-i 69/335/EGK tanácsi irányelvből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Bíróság a keresetet ezt meghaladó részében elutasítja.**

3) **A Bíróság a Görög Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások