

ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

19 maart 2002 *

In zaak C-426/98,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Gouloussis als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Helleense Republiek, vertegenwoordigd door P. Mylonopoulos als gemachtigde, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verweerster,

betreffende een verzoek om vast te stellen dat de Helleense Republiek, door bij de oprichting, publicatie en wijziging van de statuten van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid alsmede bij de vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal naast kapitaalrecht andere bijzondere bijdragen over het kapitaal te heffen, de verplichtingen niet is

* Procestaal: Grieks.

nagekomen die op haar rusten krachtens het EG-Verdrag en meer in het bijzonder de artikelen 7 en 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: N. Colneric, president van de Tweede kamer, waarnemend voor de president van de Zesde kamer, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, R. Schintgen (rapporteur) en V. Skouris, rechters,

advocaat-generaal: C. Stix-Hackl,
griffier: L. Hewlett, administrateur,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de pleidooien van partijen ter terechtzitting van 4 april 2001, waarbij de Commissie werd vertegenwoordigd door M. Patakia en R. Lyal als gemachtigden, en de Helleense Republiek door P. Mylonopoulos en G. Lazos als gemachtigde,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 juni 2001,

het navolgende

Arrest

1 Bij verzoekschrift, neergelegd ter griffie van het Hof op 26 november 1998, heeft de Commissie van de Europese Gemeenschappen krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) het Hof verzocht vast te stellen, dat de Helleense Republiek, door bij de oprichting, publicatie en wijziging van de statuten van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid alsmede bij de vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal naast kapitaalrecht andere bijzondere bijdragen over het kapitaal te heffen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens het Verdrag en meer in het bijzonder de artikelen 7 en 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn 69/335”).

Rechtskader

De gemeenschapsregeling

2 Artikel 7 van richtlijn 69/335 bepaalt:

„1. De lidstaten stellen de verrichtingen die op 1 juli 1984 van het kapitaalrecht waren vrijgesteld of tegen een tarief van ten hoogste 0,50 % werden belast, vrij met uitzondering van de in artikel 9 bedoelde verrichtingen.

Voor de vrijstelling gelden dezelfde voorwaarden als die welke op die datum golden voor de toekenning van de vrijstelling of voor het verlenen van een tarief van ten hoogste 0,50 %.

De Helleense Republiek bepaalt welke verrichtingen zij van het kapitaalrecht vrijstelt.

2. De lidstaten mogen ofwel alle andere dan de in lid 1 bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

3. In geval van vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal overeenkomstig artikel 4, lid 1, onder c), die volgt op een vermindering van het vennootschappelijk kapitaal wegens geleden verliezen, kan het gedeelte van de vermeerdering dat overeenkomt met de vermindering van het kapitaal, worden vrijgesteld, op voorwaarde dat deze vermeerdering plaatsvindt binnen vier jaar na de vermindering van het kapitaal.”

3 Artikel 10 van richtlijn 69/335 bepaalt:

„Behoudens het kapitaalrecht heffen de lidstaten met betrekking tot de op het maken van winst gerichte vennootschappen, verenigingen of rechtspersonen geen enkele andere belasting, in welke vorm ook, ter zake van:

a) de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

b) de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen;

c) de inschrijving of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen."

4 Artikel 12, lid 1, van richtlijn 69/335 geeft een uitputtende opsomming van de andere belastingen en rechten dan het kapitaalrecht waaraan kapitaalvennootschappen, in afwijking van de artikelen 10 en 11 van de richtlijn, ter zake van de in laatstgenoemde artikelen bedoelde verrichtingen kunnen worden onderworpen. Artikel 12, lid 1, sub e, van genoemde richtlijn spreekt van „rechten met het karakter van een vergoeding”.

5 Volgens de eerste overweging van de considerans beoogt richtlijn 69/335 het vrij kapitaalverkeer te bevorderen dat wordt beschouwd als een van de essentiële voorwaarden voor de totstandkoming van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt.

6 Volgens de laatste overweging van de considerans van richtlijn 69/335 zou de handhaving van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten, de doelstellingen van de richtlijn in gevaar kunnen brengen en dienen deze derhalve te worden afgeschaft.

7 Overeenkomstig artikel 3 van richtlijn 85/303 dienden de lidstaten de nodige maatregelen te nemen om uiterlijk op 1 januari 1986 aan die richtlijn te voldoen.

Nationale bepalingen

- 8 Overeenkomstig artikel 10, lid 1, sub p, aa, van wetsbesluit nr. 4114/1960 wordt het Fonds voor juristen onder andere gefinancierd „door betaling van een bedrag ter hoogte van één procent (1 %) van de waarde van het voorwerp van iedere bij notariële akte vastgestelde overeenkomst”. Bij artikel 14, lid 1, van wet nr. 1512/1985 is deze bijdrage op 1,30 % vastgesteld.
- 9 Een andere bron van inkomsten van het Fonds voor juristen vormt de heffing die is ingevoerd bij artikel 10, lid 1, sub p, bb, van wetsbesluit nr. 4114/1960, dat voorziet in:

„[...] de betaling van een bedrag ter hoogte van 5 pro mille (5 ‰) over het kapitaal van iedere nieuw opgerichte handelsvennootschap, zoals dat door de bevoegde belastingautoriteiten wordt vastgesteld voor de publicatie van de statuten van deze vennootschappen, overeenkomstig de artikelen 42 tot en met 46 van het wetboek van koophandel. Aan de betaling van dit bedrag overeenkomstig de voorgaande bepalingen zijn onderworpen ten tijde van de publicatie:

(1) kapitaalvermeerderingen als gevolg van een statutenwijziging van genoemde vennootschappen en van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, voorzover de kapitaalvermeerderingen van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid zich binnen twaalf (12) maanden na hun oprichting voordoen.

(2) [...] en

(3) handelingen die het bestaan van vennootschappen verlengen. In dat geval wordt bovengenoemd bedrag geheven over het deel van het vennootschappelijk

kapitaal waarover het desbetreffende zegelrecht verschuldigd is. Het recht dat krachtens voornoemde bepalingen aan het Fonds moet worden betaald, kan in geen geval lager zijn dan de helft van het voor de statuten van vennootschappen voorgeschreven minimumzegelrecht. Alle andere statutenwijzigingen en de ontbinding van vennootschappen zijn onderworpen aan een vast recht van honderd (100) GRD ten gunste van het Fonds.”

10 Artikel 17 van wet nr. 1676/1986 bepaalt:

„Overeenkomstig de bepalingen van deze wet wordt onder de naam ‚heffing over de concentratie van kapitaal’ een heffing opgelegd aan:

- a) handelsvennootschappen en beroepsorganisaties,
- b) coöperatieve organisaties op elk niveau, iedere andere vennootschap, rechtspersoon, vereniging van personen of ondeelbare gemeenschap, voorzover zij een winstoogmerk hebben,
- c) vestigingen van buitenlandse vennootschappen.”

11 De hoogte van deze heffing is in artikel 21 van deze wet vastgesteld op „één procent (1 %) van de belastbare waarde”.

- 12 Uit Koninklijk Besluit nr. 22/1956 volgt bovendien dat ten gunste van het Sociaal Fonds voor advocaten bij de publicatie van de statuten van personenvennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid bij het Polymeles Protodikeio Athinon (rechtbank van eerste aanleg van Athene) een heffing van 1 % van het kapitaal van deze vennootschappen wordt opgelegd, alsmede tweederde van het zegelrecht (0,5 % van het kapitaal) bij publicatie van handelingen die het bestaan van deze vennootschappen verlengen.

De precontentieuze procedure

- 13 Van mening dat de indirecte belastingen bij de oprichting van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, de publicatie en wijziging van hun statuten alsmede de vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal, in Griekenland het in artikel 7 van richtlijn 69/335 vastgestelde tarief ruimschoots overtrof en dus strijdig was met deze richtlijn, heeft de Commissie de Helleense Republiek bij brief van 3 februari 1993 aangemaand, binnen twee maanden haar opmerkingen in te dienen.
- 14 In haar antwoord van 6 mei 1993 heeft de Helleense Republiek opgemerkt dat de bedoelde heffingen geen indirecte belastingen vormden maar de tegenprestatie voor aan de betrokkenen verleende diensten die dus het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 hadden.
- 15 In het met redenen omkleed advies aan de Helleense Republiek van 23 februari 1996 heeft de Commissie haar standpunt herhaald. Zij verzocht haar daarbij binnen twee maanden de nodige maatregelen te nemen om aan de verplichtingen op grond van het Verdrag en richtlijn 69/335 te voldoen.

- 16 In de brief van 19 juni 1996 waarbij de Helleense Republiek antwoordde op dit met redenen omkleed advies, verdedigde zij hetzelfde standpunt als in haar antwoord op de schriftelijke aanmaning.
- 17 In die omstandigheden heeft de Commissie besloten het onderhavige beroep in te stellen.

Ten gronde

- 18 De Commissie verwijt de Helleense Republiek in wezen, dat zij de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 7, lid 2, en 10, van richtlijn 69/335, door naast de belasting op de concentratie van kapitaal, welke overeenkomt met het in richtlijn 69/335 voorziene kapitaalrecht, van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid andere belastingen te heffen bij de oprichting, publicatie of wijziging van statuten en vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal. In bepaalde gevallen zijn de betrokken verrichtingen onderworpen aan een belastingtarief van ongeveer 3,8 %, waardoor het in artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 vastgestelde maximum met 2,8 % wordt overschreden. Deze heffingen vormen bijgevolg bij artikel 10 van de richtlijn verboden belastingen.
- 19 Teneinde vast te stellen of er werkelijk van de gestelde niet-nakoming sprake is, moet allereerst worden onderzocht of de heffingen waarop het beroep betrekking heeft, bij artikel 10 van richtlijn 69/335 verboden belastingen zijn. Zo ja, moet worden gezien of deze niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van deze richtlijn hebben.

De kwalificatie van de onderhavige heffingen als belastingen

- 20 De Griekse regering stelt dat de rechten waarop het beroep betrekking heeft en die ten behoeve van het Fonds voor juristen en het Sociaal Fonds voor advocaten worden geheven, zijn verschuldigd voor de werkzaamheden van advocaten en notarissen die aan deze Fondsen zijn verbonden, bij het opstellen en waarmaken van aktes die worden opgemaakt van verrichtingen die onder richtlijn 69/335 vallen. De zo bijeengebrachte bedragen vormen noch „sociale bijdragen” noch „belastingen” in de zin van richtlijn 69/335.
- 21 De Griekse regering merkt in dit verband meer in het bijzonder op, dat om als „sociale bijdrage” of „belasting” in de zin van artikel 4 van de Griekse grondwet te kunnen worden gekwalificeerd, een heffing ten aanzien van de belastingplichtige niet het karakter van een vergoeding mag hebben. In het onderhavige geval kunnen de betreffende heffingen niet als „sociale bijdragen” worden gekwalificeerd aangezien de belastingplichtigen als tegenprestatie een dienst is verleend. Deze heffingen kunnen evenmin als „belastingen” worden gekwalificeerd aangezien een heffing die niet in de staatskas vloeit, niet ter financiering van algemene staatsuitgaven dient en waarvan de hoogte niet afhankelijk is van de draagkracht van de belastingplichtigen, evenmin als een recht dat als tegenprestatie voor een door de staat geleverde dienst wordt geheven, een „belasting” vormt.
- 22 De Griekse regering merkt nog op dat voorzover voor de belastingplichtige diensten worden verricht door personen die verbonden zijn aan de organisaties ten behoeve waarvan de rechten in kwestie worden geheven, deze heffingen meer met „werkgeversbijdragen” dan met „belastingen” gemeen hebben. Het bestaan van een relatie werkgever-werknemer is niet noodzakelijk om een bepaalde heffing als „werkgeversbijdrage” te kunnen kwalificeren. Zelfs wanneer deze relatie noodzakelijk zou zijn, zou de tussen advocaat en cliënt bestaande band voor de duur van het mandaat als zodanig moeten worden beschouwd. Dat degene die tot betaling van de betreffende heffingen is verplicht niet rechtstreeks via de ontvangende fondsen is verzekerd, heeft voor de juridische kwalificatie van genoemde heffingen geen gevolg, aangezien immers in het geval van de klassieke tripartiete verhouding op het gebied van verzekeringen, namelijk die van werkgever, werknemer en socialezekerheidsinstelling, de betaling van de „werk-

geversbijdrage” aan de socialezekerheidsinstelling de werkgever niet tot lid van deze instelling maakt.

- 23 Allereerst zij eraan herinnerd dat de kwalificatie van een belasting, recht of heffing vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt volgens vaste rechtspraak plaatsvindt aan de hand van objectieve kenmerken van de belasting, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd (zie, in deze zin, arresten van 13 februari 1996, *Bautiaa en Société française maritime*, C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 39, en 27 oktober 1998, *Nonwoven*, C-4/97, Jurispr. blz. I-6469, punt 19).
- 24 In de tweede plaats dient te worden opgemerkt dat artikel 10 van richtlijn 69/335, gelezen met inachtneming van haar laatste overweging, met name indirecte belastingen verbiedt die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht. Bedoeld zijn onder meer de belastingen die, in welke vorm ook, verschuldigd zijn voor de oprichting of vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap (artikel 10, sub a) of voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen (artikel 10, sub c). Dit laatste verbod wordt gerechtvaardigd door het feit dat hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het medium dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen (arrest van 11 juni 1996, *Denkavit Internationaal e.a.*, C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23).
- 25 Aangezien richtlijn 69/335 niet alleen de heffing van indirecte belastingen verbiedt maar zich ten aanzien van verrichtingen die binnen haar werkingsfeer vallen, verzet tegen iedere heffing of belasting, in welke vorm dan ook, is de redenering waarmee de Griekse regering probeert aan te tonen dat de heffingen waarop het beroep betrekking heeft geen indirecte belastingen zijn maar overeenkomen met werkgeversbijdragen, niet relevant.

- 26 In deze omstandigheden dienen de kenmerken van de heffingen waarop het beroep betrekking heeft te worden onderzocht teneinde vast te stellen of zij door artikel 10 van richtlijn 69/335 zijn verboden.
- 27 Wat allereerst het in artikel 10, lid 1, sub p, aa, van wetsbesluit nr. 4114/1960 bedoelde recht betreft, zij eraan herinnerd dat dit verschuldigd is wanneer van een overeenkomst een notariële akte wordt opgemaakt. Daar de oprichtingsakte van een naamloze vennootschap of een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid overeenkomstig respectievelijk wet nr. 2190/1920 inzake naamloze vennootschappen en wet nr. 3190/1955 inzake vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid voor een notaris verleden dient te worden, vormt de waarmerking van deze akte door een notaris een formaliteit die aan de uitoefening van de werkzaamheden van de vennootschap vooraf moet gaan in de zin van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335, en het verbod van deze bepaling ziet rechtstreeks op het ter zake geheven recht.
- 28 Vervolgens dient ten aanzien van het in artikel 10, lid 1, sub p, bb, van wetsbesluit nr. 4114/1960 voorziene recht, dat bij de oprichting van elke handelsvennootschap wordt geheven uit hoofde van de publicatie van de statuten, te worden opgemerkt dat in het onderhavige geval vaststaat dat deze publicatie verplicht is en dat kapitaalvennootschappen in de zin van richtlijn 69/335 dit recht verschuldigd zijn. Derhalve moet worden vastgesteld dat het verbod van artikel 10, sub c, van die richtlijn, om dezelfde redenen als in punt 27 van dit arrest zijn uiteengezet, rechtstreeks op dit recht ziet.
- 29 De rechten die overeenkomstig deze beide nationale bepalingen worden geheven wanneer een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid binnen twaalf maanden na haar oprichting tot een vermeerdering van haar vennootschappelijk kapitaal overgaat, vallen onder het verbod van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 voorzover zij verschuldigd zijn wegens formaliteiten die, ofschoon zij formeel geen formaliteit vormen die aan de uitoefening van de werkzaamheden van een dergelijke vennootschap vooraf gaat, niettemin een voorwaarde vormen om die activiteit uit te oefenen en voort te zetten (zie, in deze zin, arrest van 2 december 1997, Fantask e.a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 22).

- 30 Wat ten slotte het recht betreft dat krachtens Koninklijk Besluit nr. 22/1956 wordt geheven in geval van publicatie bij het Polymeles Protodikeio Athinon van oorspronkelijke of gewijzigde statuten van personenvennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid die hun zetel binnen het rechtsgebied van deze rechtbank hebben, dient te worden opgemerkt dat niet wordt bestreden dat genoemde publicatie voor deze vennootschappen een wettelijke verplichting vormt. Derhalve moet ervan worden uitgegaan dat dit recht, afhankelijk van het geval, moet worden beschouwd als een formaliteit die aan de uitoefening van de werkzaamheden van deze vennootschappen vooraf gaat, of als een formaliteit die een voorwaarde vormt om die werkzaamheden uit te oefenen en voort te zetten in de zin van artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335. Het in dat geval geheven recht valt dus onder het verbod van deze bepaling.
- 31 Gelet op het voorgaande moet worden geconstateerd dat de rechten waarop het beroep betrekking heeft, bij artikel 10, sub c, van richtlijn 69/335 verboden belastingen zijn.

Het karakter van vergoeding van de onderhavige heffingen

- 32 De Griekse regering stelt subsidiair dat de heffingen waarop het beroep betrekking heeft het karakter van een vergoeding hebben in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 en derhalve met deze richtlijn verenigbaar zijn. Gelet op de rechtspraak van het Hof, dat het mogelijk acht dat een jaarlijkse belasting verschuldigd aan een vennootschapsregister uit hoofde van de inschrijving van kapitaalvennootschappen (arrest van 20 april 1993, Ponente Carni en Cispadana Costruzioni, C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915) en een, zelfs forfaitaire, belasting die verschuldigd is als tegenprestatie voor een op grond van de wet in het algemeen belang voorgeschreven handeling (arrest Denkavit Internationaal e.a., reeds aangehaald), het karakter van een vergoeding in de zin van deze bepaling hebben, zijn de rechten waarop het beroep betrekking heeft en die ten behoeve van socialezekerheidsinstellingen worden geheven als tegenprestatie voor door de leden van deze instellingen verrichte diensten, immers duidelijk verenigbaar met richtlijn 69/335.

- 33 De Commissie is harerzijds van mening dat genoemde rechten geen rechten kunnen vormen met het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335, aangezien de advocaten die bij het opstellen van de in casu bedoelde akten optreden, worden betaald op grond van overeenkomsten met hun cliënten en uit geen enkele nationale wetsbepaling voortvloeit dat deze rechten enige relatie met het honorarium van advocaten hebben.
- 34 Zij is bovendien van mening dat de twee arresten waarop de Griekse regering zich beroept in casu niet relevant zijn omdat de rechten die in het eerste arrest zijn onderzocht immers van een heel andere aard waren dan de onderhavige en die welke in het tweede arrest werden bedoeld niet binnen de werkingssfeer van artikel 10 van richtlijn 69/335 vielen.
- 35 In dit verband zij in de eerste plaats herinnerd aan de vaste rechtspraak dat het onderscheid tussen de ingevolge artikel 10 van richtlijn 69/335 verboden belastingen en rechten met het karakter van een vergoeding, die overeenkomstig artikel 12, lid 1, sub e, van genoemde richtlijn wel mogen worden geheven, impliceert dat deze laatste uitsluitend retributies omvatten waarvan het bedrag wordt berekend op basis van de kosten van de verrichte dienst. Een retributie waarvan het bedrag geen enkel verband houdt met de kosten van deze bepaalde dienst of waarvan het bedrag niet wordt berekend op basis van de kosten van de verrichting waarvoor zij de tegenprestatie is, maar op basis van de totale beheers- en investeringskosten van de met die verrichting belaste dienst, moet worden beschouwd als een belasting, waarvoor enkel het in artikel 10 van de richtlijn neergelegde verbod geldt (zie, onder andere, arresten van 29 september 1999, *Modelo*, C-56/98, *Jurispr. blz. I-6427*, punt 29, en 21 juni 2001, *SONAE*, C-206/99, *Jurispr. blz. I-4679*, punt 32).
- 36 Ook moet er op worden gewezen dat een recht dat niet, op wat voor manier dan ook, geheel en al ten goede komt aan de natuurlijke of rechtspersoon die de dienst waarvoor het recht geacht wordt de tegenprestatie te vormen, verleent of bekostigt, niet het karakter van een vergoeding in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335 kan hebben.

- 37 Er is immers niet vastgesteld dat de publicaties uit hoofde waarvan een deel van de rechten waarop het beroep betrekking heeft, is geheven, diensten vormen die daadwerkelijk door bij het Fonds voor juristen of het Sociaal Fonds voor advocaten aangesloten advocaten of notarissen zijn verricht, noch dat deze rechten, die zouden worden geheven als vergoeding voor de door een bepaald persoon verrichte dienst en betaald aan de hiervoor genoemde fondsen, geheel en al ten goede komen aan diezelfde persoon of zijn rechthebbende.
- 38 In de tweede plaats moet worden opgemerkt dat de rechten in de zaken die tot de reeds aangehaalde arresten Ponente Carni en Cispadana Costruzioni en Denkavit Internationaal e.a. aanleiding hebben gegeven, van de rechten waarop het beroep betrekking heeft, verschillen doordat de begunstigden ervan rechtspersonen waren die al dan niet rechtstreeks diensten verrichten voor degenen die deze rechten verschuldigd waren en geen rechtspersonen die deze schuldenaren geen enkele dienst leverden.
- 39 Derhalve moet worden geconstateerd dat niet is aangetoond dat de rechten waarop het beroep betrekking heeft het karakter van een vergoeding hebben in de zin van artikel 12, lid 1, sub e, van richtlijn 69/335.

De beperking van de gevolgen van het arrest in de tijd

- 40 Ter terechtzitting heeft de Griekse regering het Hof verzocht de gevolgen van het huidige arrest in de tijd te beperken wanneer het zou vaststellen dat de rechten waarop het beroep betrekking heeft niet verenigbaar zijn met richtlijn 69/335. Zij heeft te dien aanzien gewezen op de financiële gevolgen van het arrest voor het Fonds voor juristen en op de bescherming van het gewettigd vertrouwen van degenen die bij dit fonds zijn aangesloten.

- 41 In dit verband moet worden vastgesteld dat het gewettigd vertrouwen waarvan aldus om bescherming wordt verzocht, in werkelijkheid het vertrouwen is dat de leden hebben in de capaciteit van het fonds om de verrichtingen te financieren waar zij op rekenen. Het betoog van de Griekse regering wordt dus louter ingegeven door overwegingen van financiële aard.
- 42 Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat, ook al kan het bij uitzondering, met toepassing van een aan de communautaire rechtsorde inherent algemeen beginsel van rechtszekerheid, aanleiding vinden om de werking van een arrest waarin wordt vastgesteld dat een lidstaat een van de krachtens het gemeenschapsrecht op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, in de tijd te beperken, de financiële gevolgen die een staat van een arrest van het Hof zou kunnen ondervinden, op zich nooit een dergelijke beperking hebben gerechtvaardigd. De beperking van de werking van een arrest enkel op grond van dergelijke overwegingen, zou leiden tot een aanzienlijke beperking van de rechterlijke bescherming van de rechten die particulieren aan het gemeenschapsrecht ontleen (zie, in die zin, arrest van 24 september 1998, Commissie/Frankrijk, C-35/97, Jurispr. blz. I-5325, punt 49 en 52).
- 43 Derhalve moet het verzoek van de Griekse regering om de werking van het onderhavige arrest in de tijd te beperken, worden afgewezen.
- 44 Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de Helleense Republiek, door bij de oprichting, publicatie en wijziging van de statuten van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid alsmede bij de vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal naast kapitaalrecht andere bijzondere bijdragen over het kapitaal te heffen, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 7 en 10 van richtlijn 69/335.

Kosten

- 45 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij in de kosten verwezen, indien dat is gevorderd. Aangezien de Commissie zulks heeft gevorderd en de Helleense Republiek in het ongelijk is gesteld, moet zij in de kosten worden verwezen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

rechtdoende, verstaat:

- 1) Door bij de oprichting, publicatie en wijziging van de statuten van naamloze vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid alsmede bij de vermeerdering van hun vennootschappelijk kapitaal naast kapitaalrecht andere bijzondere bijdragen over het kapitaal te heffen, is de Helleense Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 7 en 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985.

2) De Helleense Republiek wordt verwezen in de kosten.

Colneric

Gulmann

Puissochet

Schintgen

Skouris

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 19 maart 2002.

De griffier

De president van de Zesde kamer

R. Grass

F. Macken