JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS CHRISTINE STIX-HACKL 7 päivänä kesäkuuta 2001 [1]

I Oikeudenkäynnin kohde

1. Komissio vaatii nyt käsiteltävällä kanteellaan yhteisöjen tuomioistuinta toteamaan, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen ja erityisesti pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, [2] sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY (jäljempänä direktiivi), [3] 7 ja 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ylimääräisiä maksuja, jotka on maksettava Tameio Nomikoniin (jäljempänä lakimieskassa) ja Tameio Pronoias Dikegoroniin (jäljempänä asianajajien sosiaalikassa) osakeyhtiöitä ja rajavastuuyhtiöitä perustettaessa sekä näiden yhtiöjärjestystä julkaistaessa tai muutettaessa ja näiden yhtiöpääomaa korotettaessa.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.
2 — EYVL 1969, L 249, s. 25.
3 — EYVL 1985, L 156, s. 23.

II Asiaa koskeva lainsäädäntö

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Direktiivin 69/335/ETY 7 artiklassa, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, säädetään seuraavaa:

"1. Jäsenvaltiot vapauttavat pääoman hankintaverosta sellaiset muut kuin 9 artiklassa tarkoitetut toimet, jotka olivat 1.7.1984 vapautettuja verosta tai joista tuolloin kannettiin veroa 0,5 prosenttia tai tätä vähemmän.

Vapautuksen edellytyksenä on, että vapautuksen myöntämisen tai tarvittaessa 0,5 prosentin suuruisen tai tätä pienemmän veron kantamisen edellytyksenä tuona päivämääränä olleet ehdot täyttyvät.

Helleenien tasavalta määrää, mitkä toimet se vapauttaa pääoman hankintaverosta.

2. Jäsenvaltiot voivat joko vapauttaa pääoman hankintaverosta kaikki muut kuin 1 kohdassa tarkoitetut toimet tai kantaa niistä yhtenäisen veron, joka ei ole yhtä prosenttia suurempi.

3. Jos osakepääomaa korotetaan 4 artiklan 1 kohdan c alakohdan mukaisesti sen jälkeen, kun osakepääomaa on alennettu kärsittyjen tappioiden vuoksi, se osa korotuksesta, joka vastaa pääoman alentamista voidaan vapauttaa verosta edellyttäen, että korotus tehdään neljässä vuodessa pääoman alentamisesta."

3. Direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot eivät pääoman hankintaveron lisäksi saa kantaa voittoa tavoittelevilta yhtiöiltä, yhteenliittymiltä tai oikeushenkilöiltä minkäänlaisia muita veroja:

a) edellä 4 artiklassa tarkoitetuista toimista;

b) edellä 4 artiklassa tarkoitettuihin toimiin liittyvistä sijoituksista, lainoista tai suorituksista;

c) rekisteröinnistä tai muista ennen toiminnan harjoittamisen aloittamista edellytetyistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä saatetaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi."

4. Direktiivin 69/335/ETY 12 artiklassa luetellaan tyhjentävästi verot ja maksut, joita jäsenvaltiot voivat 10 ja 11 artiklan säännöksistä poiketen kantaa ja periä siinä mainittujen toimien yhteydessä. Näihin maksuihin kuuluvat 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan mukaan "korvauksenluonteiset maksut".

B *Kansallinen lainsäädäntö*

5. *Asetuksen nro 4114/1960* 10 §:n 1 momentin p kohdan aa alakohdan mukaan lakimieskassan toiminta rahoitetaan erityisesti siten, että "jokaisen notaarin vahvistaman sopimuksen kohteena olevan omaisuuden arvosta maksetaan kassaan yksi prosentti (1 %)".

6. Edellä mainittu prosenttiosuus vahvistettiin 1,30 prosentiksi lain nro 1512/1985 14 §:n 1 momentilla.

7. Myös asetuksen nro 4114/1960 10 §:n 1 momentin p kohdan bb alakohdan mukainen maksu on lakimiesten eläkekassan tulonlähde; kyseisen säännöksen sanamuoto on seuraava:

" — — jokaisen perustettavan uuden liiketoimintaa harjoittavan osakeyhtiön yhtiöpääomasta maksetaan viisi promillea (5‰), siten kuin toimivaltainen verovirasto sen vahvistaa kauppalain 42—46 §:n mukaisesti näiden yhtiöiden yhtiöjärjestysten julkaisemista varten. Kyseinen maksu maksetaan julkaisemisen yhteydessä seuraavista toimista:

1. edellä mainittujen yhtiöiden sekä rajavastuuyhtiöiden yhtiöjärjestyksen muuttamisesta johtuvat yhtiöpääoman korotukset, siltä osin kuin rajavastuuyhtiöiden yhtiöpääomaa korotetaan kahdentoista (12) kuukauden kuluessa yhtiön perustamisesta;

2. sellaisten avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden yhtiöpääoma, jotka muutetaan osakeyhtiöiksi tai rajavastuuyhtiöiksi, tai päinvastoin ja

3. toimet, joilla jatketaan yhtiöiden olemassaoloa. Tässä tapauksessa edellä mainittu määrä on maksettava yhtiöpääoman siitä osasta, josta kannetaan vastaava leimavero. Maksun, joka on näiden säännösten mukaan maksettava lakimieskassaan, on oltava vähintään puolet yhtiöiden yhtiöjärjestyksen osalta vahvistetun leimaveron vähimmäismäärästä. Kaikista muista yhtiöjärjestyksen muutoksista ja yhtiön purkamisesta kannetaan kiinteä sadan (100) Kreikan drakman maksu lakimieskassaan."

8. *Lain nro 1676/1986* 17 §:ssä säädetään lisäksi seuraavaa:

"Tämän lain säännösten nojalla seuraavien yhteisöjen on maksettava 'pääoman hankinnasta maksettava maksu':

a) liiketoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden ja ammatillisten yhteenliittymien,

b) kaikenlaisten osuuskuntien sekä kaikkien muiden voittoa tavoittelevien yhtiöiden, oikeushenkilöiden, henkilöiden yhteenliittymien tai yhteisöjen,

c) ulkomaisten osakeyhtiöiden tytäryhtiöiden."

9. Lain 21 §:n mukaan tämän maksun prosenttiosuudeksi vahvistetaan "yksi prosentti (1 %) verotusarvosta".

10. Lisäksi *kuninkaan päätöksestä nro 22/1956* seuraa, että asianajajien sosiaalikassalle maksetaan 1 prosentti henkilöyhtiöiden tai rajavastuuyhtiöiden yhtiöpääomasta sillä hetkellä, kun näiden yhtiöiden yhtiöjärjestykset julkaistaan Protodikeio Azenonissa (Ateenan alioikeus) sekä toinen maksu, joka on kaksi kolmasosaa leimaverosta (0,5 prosenttia yhtiöpääomasta), sillä hetkellä, kun kyseisten yhtiöiden olemassaolon jatkamista koskeva asiakirja julkaistaan.

III Oikeudenkäyntiä edeltänyt menettely ja oikeudenkäynti

11. Koska komissio katsoo, että Kreikassa yhtiön perustamiskirjoihin sekä yhtiöjärjestyksen julkaisemiseen ja muuttamiseen samoin kuin yhtiöpääoman korotukseen kohdistuva välillisinä veroina kannettava kokonaisverorasitus ylittää huomattavasti direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 7 artiklassa säädetyn ylärajan, se aloitti EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) nojalla jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn Helleenien tasavaltaa vastaan 3.2.1993 päivätyllä virallisella huomautuksella. Kreikan hallitus vastasi 6.5.1993 päivätyllä kirjeellä. Koska tämä kirje ei komission mielestä poistanut jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskenutta epäilystä, se osoitti Helleenien tasavallalle 23.2.1996 perustellun lausunnon, jossa se vaati tätä toteuttamaan tarpeelliset toimet kahden kuukauden kuluessa. Kreikan hallitus vastasi 19.6.1996 päivätyllä kirjeellä.

12. Koska komissio teki sen päätelmän, että Helleenien tasavalta ei ollut noudattanut velvoitteitaan, se nosti yhteisöjen tuomioistuimessa 20.11.1998 päivätyllä kannekirjelmällä, joka kirjattiin yhteisöjen tuomioistuimen rekisteriin 26.11.1998, kanteen Helleenien tasavaltaa vastaan.

13. Komissio vaatii, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut EY:n perustamissopimuksen ja erityisesti direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10.6.1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 7 ja 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut käyttöön ylimääräisiä maksuja, jotka on maksettava lakimieskassaan ja asianajajien sosiaalikassaan osakeyhtiöitä ja rajavastuuyhtiöitä perustettaessa sekä näiden yhtiöjärjestystä julkaistaessa tai muutettaessa ja näiden yhtiöpääomaa korotettaessa ja

2) velvoittaa Helleenien tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.

IV Komission kanneperusteen tutkiminen

14. Komissio perustelee nyt käsiteltävien Kreikan oikeussääntöjen yhteensopimattomuutta direktiivin 69/335/ETY säännösten kanssa lähinnä sillä, että riidanalaiset maksut ovat direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuja välillisiä veroja, joiden suuruus ylittää sallitun määrän. Helleenien tasavalta sitä vastoin väittää lähinnä, että riidanalaiset maksut eivät ole direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettuja välillisiä veroja, vaan pikemminkin työnantajan osuus sosiaalivakuutusmaksuista. Toissijaisesti Helleenien tasavalta pitää kyseisiä maksuja joka tapauksessa direktiivin mukaisina, koska ne ovat direktiivissä tarkoitetulla tavalla korvauksenluonteisia.

15. Asianosaisten väitteiden mukaisesti on aluksi tutkittava riidanalaisten maksujen oikeudellista luonnetta. Mikäli ne kuuluvat direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin, on tutkittava, onko niihin sovellettava 12 artiklan mukaista poikkeusta.

A *Riidanalaisten maksujen oikeudellinen luonne*

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

16. Komissio pitää lähtökohtana direktiivin 7 artiklan 2 kohtaa, jonka mukaan pääoman hankintaveron verokanta ei saa ylittää yhtä prosenttia, ja toteaa tämän jälkeen, että Kreikan lainsäädännön mukaan yhtiön perustamisesta,[4] yhtiöjärjestyksen julkaisemisesta ja muuttamisesta sekä yhtiöpääoman korotuksesta välillisinä veroina kannettava kokonaisverorasitus on 3,8 prosenttia. Se päättelee tämän perusteella, että direktiiviä on rikottu, koska sen 10 artiklassa nimenomaisesti kielletään jäsenvaltioita kantamasta pääoman hankintaveron lisäksi muita vastaavanlaisia veroja tai perimästä vastaavanlaisia maksuja.

17. Komissio korostaa vastauksena Helleenien tasavallan oikeudenkäyntiä edeltäneessä menettelyssä esittämiin väitteisiin, että maksuvelvollisten ja kassan, johon maksu maksetaan, välillä ei ole mitään vakuutussuhdetta, koska maksuvelvollisia ei voida pitää oikeutettuina kassasta saataviin suorituksiin eikä myöskään työnantajina. Riidanalaisia maksuja on pidettävä välillisinä veroina sen vuoksi, että maksuvelvollisen ja kassan välillä ei ole oikeudellista suhdetta.

4 — Nyt käsiteltävät toimet liittyvät komission mukaan Kreikan oikeuden mukaan perustettuihin osakeyhtiöihin ja rajavastuuyhtiöihin.

18. Komissio on eri mieltä Kreikan hallituksen kanssa, joka katsoo, että kyseiset maksut eivät ole välillisiä veroja, koska ne eivät ensinnäkään varsinaisesti kuulu valtion talousarvioon vaan tuloina julkisoikeudellisen oikeushenkilön talousarvioon, koska toiseksi niiden perimisen tarkoituksesta säädetään laissa ja koska ne kolmanneksi peritään maksuvelvollisen veronmaksukyvystä riippumatta.

19. Helleenien tasavalta kiistää komission perustelut ja liittää näkemyksensä riidanalaisten maksujen oikeudellisesta luonteesta työnantajasuorituksina toissijaisesti kysymykseen direktiivissä tarkoitetusta korvauksenluonteisuudesta. Sen mukaan kyseiset maksut ovat työnantajan osuus notaareille tai asianajajille tulevista korvauksista.

Asian tarkastelu

20. Aluksi on muistutettava yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan "yhteisöjen tuomioistuimen on suoritteen objektiivisten ominaisuuksien perusteella määriteltävä, onko kyseessä yhteisön oikeuden kannalta vero, tulli vai maksu, riippumatta siitä, miten se on määritelty kansallisessa oikeudessa". [5]

5 — Ks. yhdistetyt asiat C-197/94 ja C-252/94, Bautiaa ja Société française maritime, tuomio 13.2.1996 (Kok. 1996, s. I-505, 39 kohta) ja asia C-4/97, Nonwoven, tuomio 27.10.1998 (Kok. 1998, s. I-6469, 19 kohta).

21. Näin ollen riidanalaisten maksujen oikeudellinen luonne riippuu niiden objektiivisista ominaisuuksista, ilman että — vastoin Helleenien tasavallan väitettä — verovelvollisen näkemyksellä tai kansallisen oikeuden mukaisella luokittelulla olisi tältä osin merkitystä.

22. Yksittäisten eri maksujen objektiiviset ominaisuudet on siten tutkittava.

23. Aluksi on todettava, että Kreikan lain nro 1676/1986 17 ja 21 §:n mukainen maksu on selvästi direktiivissä 69/335/ETY tarkoitettu pääoman hankintavero.

24. Kreikan asetuksen nro 4114/1960 10 §:n 1 momentin p kohdan aa alakohdan ja Kreikan lain nro 1512/1985 14 §:n 1 momentin mukaisen maksun, joka on nyttemmin 1,30 prosenttia sopimuksen kohteen arvosta ja joka maksetaan lakimieskassaan, objektiivisten ominaisuuksien osalta on huomautettava, että tämä maksu liittyy notaarin vahvistaman sopimuksen kohteen arvoon. On kiistatonta, että toimista, joiden verotus pyritään yhdenmu-

kaistamaan direktiivillä 69/335/ETY,[6] ainakin osan vahvistaa Kreikassa notaari. Mainittakoon tässä yhteydessä erityisesti osakeyhtiön tai rajavastuuyhtiön perustaminen ja yhtiöpääoman korottaminen, kun siihen liittyy yhtiöjärjestyksen muutos.

25. Samoin on todettava, että Kreikan asetuksen nro 4114/1960 10 §:n 1 momentin p kohdan aa alakohdan ja Kreikan lain nro 1512/1985 14 §:n 1 momentin mukainen maksu kuuluu direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin, siltä osin kuin laissa säädetty notaarin vahvistus kyseisille toimille on olennainen muotomääräys, joka johtuu asianomaisen yhtiön oikeudellisesta muodosta ja on edellytys sen toiminnan harjoittamiselle ja jatkamiselle.

26. Kreikan asetuksen nro 4114/1960 10 §:n 1 momentin p kohdan bb alakohdan mukaisen maksun objektiivisten ominaisuuksien osalta on todettava, että asianomaista maksua on sovellettava muun muassa perustamisen yhteydessä maksettavaan yhtiöpääomaan tai yhtiöpääoman korotukseen. Tämä maksu kuuluu näin ollen siltä osin direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin kuin se peritään yhtiöjärjestyksen julkaisemisen tai sen muuttamisen yhteydessä. Tämän maksun kantamisella asiakirjoista, joilla jatketaan yhtiöiden olemassaoloa, ei ole tässä yhteydessä merkitystä.

27. Lopuksi on käsiteltävä kuninkaan päätöksen nro 22/1956 mukaisen asianajajien sosiaalikassaan suoritettavan maksun objektiivisia ominaisuuksia. Tämä maksu peritään sekä yhtiöjärjestyksen julkaisemisen että rajavastuuyhtiöiden olemassaolon jatkamisen yhteydessä, ja se lasketaan kulloisenkin yhtiöpääoman mukaan. Näin ollen se peritään "rekisteröinnistä tai muista toiminnan harjoittamisen edellyttämistä muodollisuuksista, joiden täyttämistä voidaan vaatia voittoa tavoittelevalta yhtiöltä, yhteenliittymältä tai oikeushenkilöltä sen oikeudellisen muodon vuoksi",[7] rajavastuuyhtiöiltä, jotka rekisteröidään Protodikeio Azenonissa.[8] Se kuuluu tästä syystä niin ikään direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin.

28. Välipäätelmänä voidaan todeta, että nyt käsiteltävän asian kohteena olevat ylimääräiset maksut kuuluvat ensi arviolta direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin siltä osin kuin niitä peritään Kreikan lain nro 1676/1986 17 ja 21 §:n mukaisten maksujen lisäksi.

6 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 5 mainitussa asiassa Nonwoven annetun tuomion 20 kohta: " — — niille eri toimille, joista direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan on kannettava pääoman hankintaveroa, on ominaista pääomien tai varojen siirto pääomayhtiölle siinä jäsenvaltiossa, joka kantaa veron. Samoin ne toimet, joista direktiivin 4 artiklan 2 kohdan mukaan voidaan kantaa tätä veroa, johtavat yhtiöiden pääoman tai yhtiövarallisuuden tosiasialliseen lisääntymiseen".

7 — Direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c kohta.

8 — Tässä yhteydessä on huomautettava, että kyseisten maksujen perimisellä henkilöyhtiöiltä ei ole tämän asian kannalta merkitystä, koska ne eivät kuulu direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin.

29. On kuitenkin käsiteltävä Kreikan hallituksen väitteitä, joiden mukaan kyseiset maksut eivät voi olla direktiivissä tarkoitettuja välillisiä veroja, koska niitä ei varsinaisesti oteta valtion talousarvioon vaan tuloina julkisoikeudellisten oikeushenkilöiden talousarvioon, ja niiden perimisen tarkoituksesta säädetään laissa, ja ne peritään maksuvelvollisten veronmaksunkyvystä riippumatta.

30. Maksuvelvollisten veronmaksukyvyn huomiotta jättäminen puhuu — Helleenien tasavallan näkemyksen vastaisesti — kuitenkin sen puolesta, että kyseessä ovat välilliset verot, koska välillisille veroille on tunnusomaista juuri se, että niitä kannetaan verovelvollisen veronmaksukyvystä riippumatta. Sitä vastoin perittyjen maksujen tarkoituksen määrittäminen ja niiden ottaminen julkisten sosiaalivakuutuslaitosten talousarvioon puhuisi tällaista luokittelua vastaan ja viittaisi siihen, että niitä olisi pidettävä sosiaalivakuutusmaksuina. Tältä osin komission väitteet eivät vaikuta kovin valaisevilta, koska se ei perustele tätä koskevaa näkemystään tarkemmin.

31. Ratkaisevaa saattaisi joka tapauksessa olla se, että luokittelua ei voida tehdä irrallaan kulloinkin tarkasteltavasta yhteisön oikeussäännöstä. Sosiaalivakuutusmaksujen ja välillisten verojen välisellä rajauksella on nimittäin merkitystä paitsi direktiivin 69/335/ETY yhteydessä, myös esimerkiksi sovellettaessa asetusta N:o 1408/71 [9] kaksinkertaisia maksuja koskevan kiellon osalta. Eräs yhteisöjen tuomioistuimen äskettäin antama tuomio [10] osoittaa, että luokittelu on tästä syystä tehtävä sovellettavien oikeussääntöjen päämäärät huomioon ottaen.

32. Näin ollen nyt käsiteltävässä asiassa saattaisi olla ratkaisevaa se, että direktiivillä pyritään muun muassa edistämään pääoman vapaata liikkumista yhdenmukaistamalla pääoman hankinnasta kannettavat välilliset verot. [11] Tästä syystä direktiivin 69/335/ETY 10 artiklassa kielletään nimenomaisesti sekä direktiivin 7 artiklan mukaista enimmäisverokantaa korkeamman verokannan suuruiset pääoman hankintaverot (a ja b kohta) että myös ominaisuuksiltaan vastaavat välilliset verot ja maksut (c kohta).

33. Komissio on mielestäni osoittanut, että nyt käsiteltävät maksut kuuluvat direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon piiriin. Kun otetaan huomioon direktiivin päämäärät, näitä maksuja on näin ollen pidettävä välillisinä veroina, ilman että tältä osin olisi merkitystä sillä, miten ja mihin tarkoitukseen niistä saatavat varat käytetään.

9 — Sosiaaliturvajärjestelmien soveltamisesta yhteisön alueella liikkuviin palkattuihin työntekijöihin ja heidän perheenjäseniinsä 14 päivänä kesäkuuta 1971 annettu neuvoston asetus (ETY) N:o 1408/71 (EYVL L 149, s. 2).

10 — Asia C-169/98, komissio v. Ranska, tuomio 15.2.2000 (Kok. 2000, s. I-1049, erityisesti 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

11 — Ks. direktiivin 69/335/ETY johdanto-osan ensimmäinen perustelukappale.

34. Tästä syystä Kreikan hallituksen väite siitä, että riidanalaiset maksut olisi luokiteltava työnantajamaksuiksi, on tutkittava vain toissijaisesti. Tämä väite ei ole vakuuttava seuraavista syistä. Ensinnäkään maksuvelvollisen yhtiön — työnantajana — ja notaarin tai asianajajan — työntekijänä — välillä ei ole palvelussuhdetta, joten mikäli tällainen luokittelu ylipäänsäkään voitaisiin tehdä, se voisi tulla kysymykseen vain analogiapäätelmän perusteella.[12] Myös Kreikan hallitus myöntää tämän lopulta vastauksessaan, kun se puhuu "suhteiden muodostamasta kokonaisuudesta", jonka yhteydessä suoritettavat maksut käytännössä vastaavat työnantajamaksuja.

35. Ei voida myöskään ajatella, että olisi olemassa sosiaalivakuutukselle tyypillinen kolmikantasuhde asianomaisen sosiaalivakuutuslaitoksen, työnantajan ja työntekijän välillä. Kyseiset maksut maksetaan nimittäin alun perin notaarille tai asianajajalle, joten asianomaiset yhtiöt eivät ole missään yhteydessä asianomaiseen kassaan. Tämä lienee syy myös siihen, että siihen liittyvä notaarin tai asianajajan tehtävä kerätä maksut valtion puolesta ja suorittaa ne edelleen ei ilmeisesti Kreikassakaan ole kiistaton. Lisäksi on korostettava, että sekä lakimieskassalla että asianajajien sosiaalikassalla on ilmeisesti — toisin kuin Helleenien tasavalta vastauksessaan esittää — muitakin rahoituslähteitä.

36. Kaiken edellä esitetyn perusteella komissio on pitänyt riidanalaisia maksuja perustellusti välillisinä veroina. Tästä seuraa, että pääomayhtiöiden perustamisesta ja yhtiöjärjestyksen julkaisemisesta ja muuttamisesta sekä niiden yhtiöpääoman korotuksesta kannettavat välilliset verot mukaan lukien kokonaisverorasitus ylittää selvästi direktiivin 69/335/ETY 7 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, mukaisen enimmäisverokannan.

B *Riidanalaisten maksujen korvauksenluonteisuus*

37. Riidanalaiset maksut voisivat kuitenkin olla korvauksenluonteisia direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

Asianosaisten väitteet ja niiden perustelut

38. Siltä varalta, että riidanalaiset maksut kuitenkin kuuluisivat direktiivin

12 — Ks. julkisasiamies Cosmasin asiassa C-56/98, Modelo, antamassaan ratkaisuehdotuksessa esittämä kuvaus notaarien oikeudellisesta asemasta Kreikassa (Kok. 1999, s. I-6427, 53 kohta ja alaviite 17).

69/335/ETY soveltamisalaan, Helleenien tasavalta esittää, että ne ovat korvauksenluonteisia direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

39. Se väittää erityisesti, että kyseisiä maksuja on pidettävä osana asianomaisten sosiaalivakuutettujen toiminnasta suoritettavasta vastikkeesta.[13] Se vetoaa tässä yhteydessä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni annettuun tuomioon[14] sekä asiassa Denkavit annettuun tuomioon,[15] joiden perusteella sen mielestä pääomayhtiöiden rekisteröinnistä vuosittain perittävä maksu saattaa olla korvauksenluonteinen. Myös lakisääteisen maksun periminen yleisen edun nimissä on sallittua. Näin ollen nyt käsiteltävät maksut ovat sallittuja, koska ne peritään sosiaalivakuutuslaitosten hyväksi vastikkeena sosiaalivakuutettujen toteuttamista toimista.

40. Komissio sitä vastoin katsoo, että asianajajien ja notaarien toimista yhtiön perustamisen, yhtiöpääoman korottamisen tai yhtiösopimuksen muuttamisen yhteydessä suoritettava palkkio perustuu sopimukseen. Sen näkemyksen mukaan kyseiset maksut eivät ole myöskään yhteydessä asianajajille maksettaviin palkkioihin.

41. Komissio huomauttaa Helleenien tasavallan mainitseman oikeuskäytännön osalta, että asioiden Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni kohteina olleiden maksujen ominaisuudet poikkesivat merkittävästi nyt käsiteltävien maksujen ominaisuuksista, kun taas asiassa Denkavit annettu tuomio ei koskenut maksuja, jotka kuuluisivat direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan soveltamisalaan.

Asian tarkastelu

42. Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan korvauksenluonteiset maksut käsittävät pelkät korvaukset, "joiden suuruus määritetään suoritetusta palvelusta aiheutuneiden kustannusten perusteella. Sellaisen korvauksen, jolla ei ole minkäänlaista yhteyttä tästä nimenomaisesta palvelusta aiheutuneisiin kustannuksiin tai jonka suuruutta ei ole määritetty sen hallintotoimen kustannusten perusteella, josta se on vastike, vaan hallintotoimesta vastaavalle viranomaiselle sen toiminnasta ja investoinneista aiheutuneiden kokonaismenojen pohjalta, pitäisi katsoa kokonaisuudessaan kuuluvan direktiivin 10 artiklassa säädetyn kiellon soveltamisalaan (yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993, Kok. 1993, s. I-1915, 41 ja 42 kohta ja asia C-56/98,

13 — Tämän mukaan notaarien tai asianajajien toimintana on pidettävä heidän lakisääteistä osallistumistaan yhtiön perustamiseen, yhtiöpääoman korotukseen tai yhtiöjärjestyksen muuttamiseen.

14 — Yhdistetyt asiat C-71/91 ja C-178/91, Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni, tuomio 20.4.1993 (Kok. 1993, s. I-1915).

15 — Asia C-2/94, Denkavit, tuomio 11.6.1996 (Kok. 1996, s. I-2827).

Modelo I, tuomio 29.9.1999, Kok. 1999, s. I-6427, 29 kohta)". [16]

43. On tosin kyseenalaista, ovatko nyt käsiteltävässä asiassa asianomaisilta yhtiöiltä perittävät maksut näiden ominaisuuksien mukaisia. Siltä osin kuin nämä maksut nimittäin maksetaan sosiaalivakuutuslaitoksille, kuten mainittuihin kahteen kassaan, ne ovat ensi arviolta pikemminkin vastiketta näiden molempien kassojen suorittamista palveluista kuin vastiketta notaarien tai asianajajien harjoittamasta toiminnasta, vaikka näitä palveluja ei suoritetakaan maksuvelvollisille yhtiöille. Kyseiset maksut ja notaarien ja asianajajien toiminta eivät näin ollen ole minkäänlaisessa vastavuoroisuussuhteessa.

44. Toisin kuin Helleenien tasavalta katsoo, on myös kyseenalaista, onko yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni annetulla tuomiolla [17] merkitystä nyt käsiteltävän asian kannalta. Kyseisen tuomion mukaan direktiivin 69/335/ETY 10 artikla on näet lähtökohtaisesti sovellettavissa pääomayhtiöiden rekisteröinnistä vuosittain maksettavaan maksuun "myös silloin, kun tällä maksulla rahoitetaan sitä laitosta, joka vastaa sen rekisterin ylläpidosta, johon yhtiö kirjataan".

45. Helleenien tasavalta korostaa tässä yhteydessä, että yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut kyseisten maksujen korvauksenluonteisuuden. Se on näet todennut, että korvauksenluonteiset maksut "voivat olla maksuja, joita peritään vastikkeeksi yleisen edun vuoksi laissa säädetyistä toimista kuten pääomayhtiöiden rekisteröinnistä". Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi, että "näiden maksujen suuruus, joka saattaa vaihdella yhtiömuodon mukaan, — — on laskettava toimesta aiheutuneiden kustannusten perusteella, jotka voidaan määrittää yhteissummana". Koska nyt käsiteltäviä maksuja ei kuitenkaan voida pitää tällaisena vastikkeena yleisen edun vuoksi laissa säädetystä asianajajien ja notaarien toiminnasta, mainittu tuomio ei vaikuta nyt käsiteltävän asian kannalta merkitykselliseltä.

46. Myöskään asiassa Denkavit annetun tuomion [18] merkityksellisyys ei ole mitenkään ilmeinen. Kyseisen tuomion mukaan "direktiivin 69/335/ETY 10 artiklan c alakohtaa on tulkittava siten, että sen vastainen ei ole sellainen maksu, joka on maksettava vuosittain yrityksen rekisteröimisestä kauppa- ja teollisuuskamarissa, vaikka tämä toimenpide merkitsee myös yrityksen omistavan pääomayhtiön rekisteröintiä, kun tähän muodollisuuteen ei liity kyseisen maksun korotusta". Nyt käsiteltävässä asiassa maksuja ei kuiten-

16 — Asia C-134/99, IGI, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7717, 26 kohta).

17 — Mainittu alaviitteessä 14.

18 — Mainittu alaviitteessä 15.

kaan peritä säännöllisin väliajoin eivätkä ne myöskään liity asianomaisten yhtiöiden rekisteröintiin.

47. Välipäätelmänä on näin ollen todettava, että kyseisiä maksuja ei voida pitää osana notaareille tai asianajajille suoritettavaa korvausta.

48. Muunlainen arviointi olisi mahdollinen vain siinä tapauksessa, että notaarit ja asianajajat olisi luettava valtion "oikeushallintoelimiksi", jolloin heidän vanhuus- ja sairausvakuutuksensa rahoittamista niiden yhtiöiden varoilla, jotka käyttävät heidän palvelujaan, voitaisiin mahdollisesti pitää osana heidän saamastaan vastikkeesta.

49. Tällainen tulkinta ei kuitenkaan vakuuta: on aluksi muistutettava siitä, että lakimieskassaa rahoittavat suurimmaksi osaksi asianajajat ja notaarit itse — tämä tapahtuu tulojen perusteella lasketuilla maksuilla, kiinteämääräisillä maksuilla tai myös juuri tietyistä toimista suoritettavilla maksuilla. Mikäli nyt käsiteltävien maksujen todettaisiin olevan korvauksenluonteisia, tämä merkitsisi sitä, että niitä käsiteltäisiin työnantajamaksuina, vaikka tämä ei ole niiden luokittelun perusteella mahdollista. Edellä tiivistetysti esitetyt komission vastaväitteet [19] vaikuttavat näin ollen pitäviltä, joten maksut eivät ole korvauksenluonteisia.

50. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin katsoisi, että kyseiset maksut liittyvät notaarien ja asianajajien toimintaan, ainakin niiden suuruuden määrittäminen — suhteutettu yhtiöpääomaan ilman ylärajaa — on kyettävä selittämään aikaisemman oikeuskäytännön valossa.

51. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa IGI antamassaan tuomiossa [20] muun muassa seuraavaa: "maksu pääomayhtiön osakepääoman korotuksen rekisteröinnistä kansalliseen oikeushenkilörekisteriin, kuten pääasiassa kyseessä olevan kaltainen maksu, jonka määrä nousee suoraan ja rajoituksitta suhteessa merkittyyn osakepääomaan, ei ole direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 85/303/ETY, 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitettu korvausluonteinen maksu."

19 — Ks. edellä 40 kohta.

20 — Mainittu edellä alaviitteessä 16.

52. Yhteisöjen tuomioistuin tukeutui siinä yhteydessä edellä esitettyyn periaatteeseen,[21] jonka mukaan maksun on liityttävä suoritetun palvelun todellisiin kuluihin ja se on kohdistettava näihin kuluihin, joiden vastike se on. Siinä yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "maksu, jonka suuruus kasvaa suorassa ja rajoittamattomassa suhteessa merkityn pääoman nimellisarvoon, ei voi luonteensakaan vuoksi olla direktiivissä tarkoitettu korvausluonteinen maksu. Vaikka joissakin tapauksissa voi olla yhteys rekisteröintitoimien monimutkaisuuden ja merkityn pääoman suuruuden välillä, tällaisen maksun määrä ei yleensä ole suhteessa viranomaiselle rekisteröintimenettelystä todellisuudessa aiheutuneisiin kuluihin (asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997, Kok. 1997, s. I-6783, 31 kohta)."[22]

53. Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että kaikki kyseiset maksut lasketaan rajoittamattomassa suhteessa yhtiöpääomaan. Tästäkään syystä ne eivät siis voi olla korvauksenluonteisia, ilman että olisi tarpeen tutkia muita periaatteita, jotka koskevat maksun laskemistapojen hyväksyttävyyttä direktiivin 69/335/ETY[23] 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan kannalta.

21 — Ks. edellä 42 kohta.

22 — Mainittu edellä alaviitteessä 16, 31 kohta.

23 — Ks. tästä edellä alaviitteessä 14 mainitun yhdistetyissä asioissa Ponente Carni ja Cispadana Costruzioni annetun tuomion 41 ja 42 kohta; asia C-56/98, Modelo I, tuomio 29.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6427, 29 kohta) ja asia C-188/95, Fantask ym., tuomio 2.12.1997 (Kok. 1997, s. I-6783, 30 ja 31 kohta).

54. Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että riidanalaiset maksut eivät ole direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdassa tarkoitetulla tavalla korvauksenluonteisia.

C *Helleenien tasavallan vaatimus, jonka mukaan yhteisöjen tuomioistuimen antaman tuomion ajallisia vaikutuksia olisi rajoitettava*

55. Helleenien tasavallan asiamies on suullisen käsittelyn päätteeksi vaatinut, että siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin ei ratkaise asiaa sen ehdottamalla tavalla, sen olisi "annettava sellainen ratkaisu, jolla — — ei missään tapauksessa ole taannehtivia vaikutuksia". Helleenien tasavallan asiamies perustelee vaatimusta sillä, että lakimieskassalle saattaisi aiheutua rahoitusvaikeuksia, joita hän ei ole kuitenkaan yksilöinyt, ja vetoaa myös luottamuksensuojan vaatimuksiin.

56. Tämä vaatimus on useastakin syystä tutkimisen arvoinen.

57. Vaatimuksen esittämisen viivästymistä koskevan kysymyksen lisäksi myös sen oikeudellinen luonne — itsenäinen vastavaatimus vai yhteisöjen tuomioistuimen

työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu puolustautumisperuste — on ensi arviolta kyseenalainen. Jälkimmäisessä tapauksessa olisi — toisin kuin uusien perusteiden osalta [24] — työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdan mukaisesti tutkittava, onko uusi kanne- tai puolustautumisperuste perusteltavissa tosiseikkojen tai oikeudellisen tilanteen muuttumisen vuoksi.

58. Koska vaatimus on kuitenkin esitetty vasta suullisen käsittelyn päätteeksi ja ilman yksityiskohtaisesti esitettyjä sisällöllisiä perusteluja [25] sekä ilman myöhäistä esittämisajankohtaa koskevia perusteluja, ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin jättäisi vaatimuksen tutkimatta työjärjestyksen 42 artiklan 2 kohdan nojalla tai toissijaisesti hylkäisi sen perusteettomana.

59. Täydellisyyden vuoksi on vielä huomautettava, että on niin ikään edelleen epäselvää, mitä yhteisöjen tuomioistuimen tuomion vaikutuksia olisi rajattava ajallisesti. EY:n perustamissopimuksen 169 artiklan (josta on tullut EY 226 artikla) mukainen kanne on näet vahvistuskanne; [26] yhteisöjen tuomioistuimen tuomio on siten luonteeltaan vahvistava. [27]

60. Tältä osin on viitattava myös yhdistetyissä asioissa Waterkeyn ym. 14.12.1982 annettuun tuomioon, [28] jossa todetaan, että "jos yhteisöjen tuomioistuin toteaa perustamissopimuksen 169—171 artiklan mukaisessa menettelyssä jäsenvaltion lainsäädännön yhteensopimattomaksi sille perustamissopimuksen nojalla kuuluvien jäsenyysvelvoitteiden kanssa, kyseisen valtion tuomioistuinten on 171 artiklan perusteella tehtävä yhteisöjen tuomioistuimen tuomiosta tarpeelliset päätelmät; yksityisille kuuluvat oikeudet eivät kuitenkaan johdu kyseisestä tuomiosta vaan niistä yhteisön oikeussäännöistä, joilla on valtionsisäisessä oikeusjärjestyksessä välitön oikeusvaikutus." [29]

61. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan "oikeus saada takaisin sellaiset verot tai maksut, jotka jäsenvaltio on kan-

24 — Groeben/Thiesing/Ehlermann-Hackspiel, *Kommentar zum EU-/EG-Vertrag*, 4. osa, EY:n perustamissopimuksen 127—209 a artikla, 5. painos 1997, 188 artikla, EY:n tuomioistuimen perussäännön 19 artikla, 34 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja alaviitteessä 99 mainittu oikeuskäytäntö.

25 — Esitetyillä oikeusvarmuuden näkökohdilla ei ole merkitystä asianomaisten yhtiöiden mahdollisten korvausvaatimusten kannalta; ne koskevat pikemminkin kassassa vakuutettujen asemaa. Yhteisöjen tuomioistuimen tekemä ratkaisu ei kuitenkaan vaikuta heidän luottamukseensa kassan maksukykyyn, koska jäsenvaltiolla on edelleen mahdollisuus "voittaa taloudelliset vaikeudet asianmukaisilla toimenpiteillä" (asia C-42/89, komissio v. Belgia, tuomio 5.7.1990 (Kok. 1990, s. I-2821, 24 kohta).

26 — Ks. Groeben/Thiesing/Ehlermann (Hrsg.), *Kommentar zum EU-/EG-Vertrag*, 4. osa, 169 artikla, 7 kohta; Borchardt, *Der Europäische Gerichtshof*, 2000, EY 228 artikla, 1 kohta.

27 — Boulouis/Darmon/Huglo, *Contentieux communautaire*, 2001, 537 kohta; Lenaerts/Arts, *Europees Procesrecht*, 1995, 168 kohta.

28 — Yhdistetyt asiat 314/81—315/81, 316/81 ja 83/82, Waterkeyn ym., tuomio 14.12.1982 (Kok. 1982, s. 4337, 26 kohta; Kok. Ep. VI, s. 601).

29 — Ks. tästä seikasta 10 artiklan osalta, tosin luettuna yhdessä direktiivin 69/335/ETY 12 artiklan 1 kohdan e alakohdan kanssa, sellaisena kuin se on muutettuna, edellä alaviitteessä 23 mainittu asiassa Fantask ym. annettu tuomio.

tanut tai perinyt yhteisön oikeuden vastaisesti, seuraa niistä oikeuksista, joita yksityisille on annettu yhteisön oikeusnormeilla, joilla tällaiset verot tai maksut kielletään, ja täydentää näitä oikeuksia".[30] [31]

62. Siltä osin kuin Helleenien tasavallan asiamiehen esittämällä vaatimuksella pyritään löytämään yhtymäkohta ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä annettujen tulkintatuomioiden ajallisten vaikutusten rajoittamista koskeviin ratkaisuihin,[32] lähtökohtatilanne vaikuttaa ensi arviolta ehkä siltä osin vertailukelpoiselta, että molempien menettelyjen kohteena on — toisessa välillisesti, toisessa välittömästi — kansallisten säännösten yhteensopivuutta yhteisön oikeuden kanssa koskeva kysymys, mutta tässä yhteydessä on muistutettava siitä, että ennakkoratkaisumenettely ja jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeva menettely ovat erilaisia menettelyjä, mikä näkyy myös kummankin menettelyn päätteeksi annettavan tuomion erilaisista vaikutuksista. Ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin voi siten poikkeuksellisesti "ryhtyä rajoittamaan asianomaisten henkilöiden mahdollisuutta vedota näin tulkittuun säännökseen vilpittömässä mielessä perustettujen oikeussuhteiden pätevyyden kyseenalaistamiseksi".[33]

63. Näiden seikkojen vuoksi Helleenien tasavallan asiamiehen esittämällä vaatimuksella ei ole tältä osin myöskään kohdetta.

64. Edellä esitetyn perusteella Helleenien tasavallan asiamiehen vaatimus on hylättävä.

V Oikeudenkäyntikulut

65. Yhteisöjen tuomioistuimen työjärjestyksen 69 artiklan 2 kohdan mukaan asianosainen, joka häviää asian, on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut, jos vastapuoli on sitä vaatinut. Koska Helleenien tasavalta on hävinnyt asian, se on velvoitettava korvaamaan oikeudenkäyntikulut komission vaatimusten mukaisesti.

30 — Yhdistetyt asiat C-192/95—C-218/95, Comateb ym., tuomio 14.1.1997 (Kok. 1997, s. I-165, 20 kohta), jossa viitataan asiassa 199/82, San Giorgio, 9.11.1983 annettuun tuomioon (Kok. 1983, s. 3595, 12 kohta; Kok. Ep. VII, s. 373).

31 — Vrt. kansallista prosessioikeutta koskevan kysymyksen osalta yhdistetyt asiat C-279/96, C-280/96 ja C-281/96, Ansaldo Energia ym., tuomio 15.9.1998 (Kok. 1998, s. I-5025, 16 kohta), jossa viitataan asiassa 33/76, Rewe, 16.12.1976 annettuun tuomioon (Kok. 1976, s. 1989, 5 kohta; Kok. Ep. III, s. 271), asiassa 45/76, Comet, 16.12.1976 annettuun tuomioon (Kok. 1976, s. 2043, 13 ja 16 kohta) sekä asiassa C-312/93, Peterbroeck, 14.12.1995 annettuun tuomioon (Kok. 1995, s. I-4599, 12 kohta).

32 — Ks. jo asia 43/75, Defrenne, tuomio 8.4.1976 (Kok. 1976, s. 455, 69 kohta ja sitä seuraavat kohdat; Kok. Ep. III, s. 63).

33 — Asia C-163/90, Legros ym., tuomio 16.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4625, 30 kohta; Kok. Ep. XIII, s. 53) ja julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin asiassa C-231/96, Edis, antama ratkaisuehdotus (Kok. 1998, s. I-4951, 29 kohta).

Ratkaisuehdotus

66. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin

1) toteaa, että Helleenien tasavalta ei ole noudattanut pääoman hankinnasta kannettavista välillisistä veroista 17 päivänä heinäkuuta 1969 annetun neuvoston direktiivin 69/335/ETY, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 10 päivänä kesäkuuta 1985 annetulla neuvoston direktiivillä 85/303/ETY, 7 ja 10 artiklan mukaisia velvoitteitaan, koska se on ottanut Kreikan lain nro 1676/1986 17 ja 21 §:n mukaisten pääoman hankintaa koskevien maksujen lisäksi käyttöön ylimääräisiä maksuja, jotka on maksettava lakimieskassaan ja asianajajien sosiaalikassaan osakeyhtiöitä ja rajavastuuyhtiöitä perustettaessa sekä näiden yhtiöjärjestystä julkaistaessa tai muutettaessa ja näiden yhtiöpääomaa korotettaessa;

2) hylkää tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamista koskevan Helleenien tasavallan vaatimuksen; ja

3) velvoittaa Helleenien tasavallan korvaamaan oikeudenkäyntikulut.