FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 23. oktober 1997 *

1. De tre præjudicielle spørgsmål, der er stillet af Tribunal Superior de Justicia de Madrid, vedrører fortolkningen af artikel 4, 5, 7 og 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [1] (herefter »direktivet«), således som det er blevet ændret og suppleret [2].

De relevante retsregler

2. Med henblik på besvarelsen af den nationale rets spørgsmål finder jeg det hensigtsmæssigt at nævne de nationale og fællesskabsretlige bestemmelser, der er relevante i sagen.

Fællesskabsbestemmelserne

Der er konkret under en sag mellem kapitalselskabet Solred SA og Administración General del Estado opstået spørgsmål om foreneligheden med direktivet af en afgift på det notarialdokument, som udstedes ved udskudt indbetaling af en del af selskabskapitalen, idet denne var blevet tegnet fuldt ud ved stiftelsen af selskabet.

3. Direktivet bestemmer i artikel 1, at medlemsstaterne af kapitalselskaber opkræver en afgift på kapitaltilførsel, der er harmoniseret i overensstemmelse med bestemmelserne i direktivets artikel 2-9. Ifølge artikel 4 betales kapitaltilførselsafgiften bl.a. ved »stiftelse af et kapitalselskab« [stk. 1, litra a)] og ved »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art« [stk. 1, litra c)].

Ifølge artikel 5, stk. 1, litra a), opkræves afgiften ved stiftelse af et kapitalselskab af den faktiske værdi af de indskud af enhver

* Originalsprog: italiensk.

1 — EFT 1969 II, s. 405.

2 — Rådets direktiv 73/79/EØF om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet, og Rådets direktiv 73/80/EØF om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften, begge af 9.4.1973 (EFT L 103, henholdsvis s. 13 og s. 15); Rådets direktiv 74/553/EØF af 7.11.1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktivet (EFT L 303, s. 9) og Rådets direktiv 85/303/EØF af 10.6.1985 (EFT L 156, s. 23).

art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet. Efter bestemmelsens sidste led er medlemsstaterne berettigede til først at opkræve kapitaltilførselsafgiften, når indskuddene faktisk præsteres [3].

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

Som en undtagelse til disse bestemmelser kan medlemsstaterne dog opkræve »afgifter, der har karakter af vederlag« [artikel 12, stk. 1, litra e)].

4. Artikel 10 bestemmer: »Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

Det er endelig ikke uden interesse at nævne direktivets ottende og sidste betragtning, hvori det anføres, at »opretholdelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer strider mod de mål, der forfølges med de i dette direktiv indeholdte forholdsregler; som følge deraf er det påkrævet at ophæve disse afgifter«.

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

De nationale bestemmelser

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

5. De nationale bestemmelser, som efter de spanske myndigheders opfattelse finder anvendelse i sagen, fremgår af den ændrede version af »Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados« (lov om afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument), der er

3 — Artikel 7 bestemmer endvidere, at »medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1.7.1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder« (stk. 1, første afsnit), og at »fritagelsen er undergivet de betingelser, der på nævnte dato gjaldt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50% eller derunder« (stk. 1, andet afsnit). Det bestemmes i samme artikel: »medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%« (stk. 2).

godkendt ved kongeligt lovdekret nr. 3050 af 30. december 1980 [4].

Det bestemmes i denne lovs artikel 1, stk. 1, at afgiften på overdragelse af formuegoder og retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument, er en indirekte beskatning, som på de i lovens følgende artikler fastlagte betingelser pålægges overdragelse af formuegoder mod vederlag, selskabsdispositioner og retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument. I artikel 1, stk. 2, bestemmes det dog, at i intet tilfælde kan samme retshandel både pålægges afgift for overdragelse af formuegoder mod vederlag og for selskabsdispositioner. Jeg gør opmærksom på, at de i nærværende sag omhandlede afgifter er afgiften på selskabsdispositioner og afgiften på retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument.

6. Endelig bestemmer lovens artikel 31, der findes i afsnit III vedrørende retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument, at »originaler og kopier af notarialdokumenter og andre dokumenter samt vitterlighedserklæringer oprettes i alle tilfælde på stempelpapir, der berigtiges med 50 ESP pr. dobbeltark eller med 25 ESP pr. folio efter myndighedens bestemmelse. Der betales ikke afgift af ubekræftede kopier« (stk. 1). Det bestemmes endvidere, at »når notarialdokumenter og andre dokumenter angår en mængde eller en genstand, der kan værdiansættes, og indeholder retshandler eller aftaler, der kan indføres i tingbogen, handelsregisteret eller registeret for intellektuelle ejendomsrettigheder uden at være undergivet arve- eller gaveafgift eller de i denne lovs artikel 1, stk. 1 og 2, omhandlede afgifter, pålægges de første genparter af disse dokumenter desuden en afgift på 0,5% for sådanne retshandler eller aftaler. For genparter af protestdokumenter betales samme afgift efter samme sats ved hjælp af stempelmærker« (stk. 2).

De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

7. Aktieselskabet Solred blev stiftet ved notarialdokument af 21. november 1990 med en selskabskapital på 300 mio. ESP. På den nævnte dato var kun 60% af kapitalen (180 mio. ESP) blevet indbetalt. Den 28. november 1990 betalte Solred 3 mio. ESP til afgiftsmyndighederne i afgift på overdragelse af formuegoder og retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument — efter reglerne om »dispositioner vedrørende selskaber« — svarende til 1% af selskabskapitalens nominelle værdi. Ved notarialdokument oprettet den 17. januar 1991 blev de 40% af kapitalen, som endnu skulle indbetales (120 mio. ESP), derefter formeligt indskudt i selskabet.

Den 7. februar 1991 indgav sagsøgeren i hovedsagen selvangivelse til skattemyndighederne vedrørende afgiften i forbindelse med denne anden transaktion, hvori selskabet anførte, at der ikke skulle betales afgift af

4 — Den nugældende version er offentliggjort i *Boletín Oficial del Estado* af 20.10.1993.

denne transaktion, fordi afgiften på 1% af hele selskabskapitalen allerede var blevet indbetalt ved stiftelsen af selskabet.

8. Afgiftsmyndighederne beregnede derimod afgift efter en sats på 0,5% af beløbet på 120 mio. ESP. Myndighederne var nemlig af den opfattelse, at betalingen af afgiften (på 1% af selskabskapitalen) på dispositioner vedrørende selskaber, som havde fundet sted ved stiftelsen af selskabet, ikke udelukkede, at det dokument, hvorved der var sket indbetaling af den del af kapitalen, som manglede at blive indskudt, var underlagt afgiften på 0,5% på »retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument«. Solred var ikke enig i denne afgørelse og anlagde sag ved Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, som ikke gav selskabet medhold ved afgørelse af 13. december 1993.

9. Solred har indbragt denne afgørelse for Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Afdelingen for Forvaltningssager, Første Afdeling, som har besluttet at forelægge Domstolen tre præjudicielle spørgsmål, der lyder således:

»1) Skal Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 (som ændret ved direktiverne 73/79 og 73/80, begge af 9.4.1973, direktiv 74/553 af 7.11.1974 og direktiv 85/303 af 10.6.1985), navnlig artikel 4, stk. 1, litra a), artikel 5, stk. 1, litra a), artikel 7 og artikel 10, litra a), fortolkes således, at det er til hinder for, at der, såfremt der i henhold til lovgivningen i en medlemsstat opkræves en afgift på stiftelse af et aktieselskab på 1%, som i alle tilfælde beregnes af den nominelle værdi af selskabskapitalen, selv om denne ikke er indbetalt fuldt ud, efterfølgende opkræves en afgift på 0,5% på indbetalingen af den resterende del af kapitalen?

2) Gælder begrænsningen i artikel 10 i direktiv 69/335 også, selv om den sidstnævnte afgift ikke særligt pålægges kapitalindskuddet, men det dokument, hvorved dette gennemføres, når det i henhold til den nationale selskabslovgivning er obligatorisk at oprette et sådant dokument, og afgiften på 0,5% netop pålægges det i dokumentet angivne indskud?

3) Der ønskes endvidere en præcisering af den direkte virkning af direktiv 69/335 (med senere ændringer) og en stillingtagen til dets betydning og eventuelle forrang for bestemmelserne i national ret, såfremt det viser sig umuligt at fortolke disse således, at de er i overensstemmelse med direktivet.«

Det første og det andet præjudicielle spørgsmål

10. Med de to første spørgsmål ønsker den spanske domstol nærmere bestemt fastslået, om de bestemmelser i direktivet, der nævnes i spørgsmålene, er til hinder for opkrævning af en afgift på 0,5% af den del af selskabskapitalen, der indbetales efter stiftelsen af et kapitalselskab, når der ved stiftelsen af selskabet allerede var blevet opkrævet en afgift på 1% af hele den nominelle værdi af selskabskapitalen og således også af den endnu ikke indbetalte del af kapitalen.

11. Domstolen har allerede haft lejlighed til at præcisere direktivets mål og indhold. Navnlig har Domstolen i dommen i sagen Ponente Carni og Cispadana Costruzioni [5] understreget, at direktivet, således som det fremgår af betragtningerne, tilsigter at fremme de frie kapitalbevægelser, der anses for væsentlige for tilvejebringelsen af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. Ifølge Domstolen forudsætter dette mål, for så vidt angår afgifter på kapitaltilførsler, at hidtil gældende indirekte afgifter i medlemsstaterne ophæves, og at der i stedet indføres en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked, og som er lige høj i samtlige medlemsstater.

12. Direktivet giver — både efter sin ordlyd og på grundlag af sine mål, således som de er angivet i Domstolens praksis — et første, særlig væsentligt bidrag til løsningen af de spørgsmål, som skal behandles her: Direktivets bestemmelser, og især de, der pålægger medlemsstaterne forpligtelser, skal fortolkes så vidt som muligt for ikke at lægge hindringer i vejen for direktivets målsætning. Dernæst skal de bestemmelser, der hjemler undtagelser (artikel 12), fortolkes snævert. For at sikre, at direktivet får virkning som tilsigtet, er det derfor et krav, at enhver afgift, som direkte eller indirekte påhviler en disposition, der falder inden for direktivets anvendelsesområde, skal bedømmes i lyset af dets bestemmelser.

13. Som jeg allerede har nævnt, er direktivets artikel 10 af afgørende betydning for besvarelsen af hovedspørgsmålet. Denne bestemmelse forbyder medlemsstaterne at opkræve afgifter af enhver art bortset fra kapitaltilførselsafgiften. Dette forbud omfatter tre grupper af dispositioner: for det første dispositionerne i direktivets artikel 4 (herunder stiftelse af et selskab); for det andet indskud, lån eller ydelser »i forbindelse med« de i artikel 4 nævnte dispositioner; endelig »indregistrering« eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan

5 — Dom af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Sml. I, s. 1915; jf. også dom af 27.6.1979, sag 161/78, Conradsen, Sml. s. 2221, og af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827.

underkastes på grund af deres juridiske karakter.

14. Disse bestemmelser har tilsammen den virkning at udelukke, at afgiftsbyrden som følge af flere afgifter, der oven i hinanden pålignes det samme beskatningsgrundlag, kommer op på en højere sats end den sats på 1%, der er fastsat som maksimum i direktivets artikel 7. Hvis dette ikke var tilfældet, ville harmoniseringen af kapitaltilførselsafgifterne blive hindret derved, at medlemsstaterne opretholder indirekte afgifter, hvor afgiftspligten indtræder på grund af det samme forhold.

15. Det er ubestrideligt, at beskatningen af notarialdokumentet (der har det formål at attestere et indskud) medfører, at kapitalindskuddet i selskabet, for så vidt angår den del, der indbetales efter selskabets stiftelse, belægges med en afgift på 1,5%. Det kan heroverfor ikke anføres (således som den spanske regering har gjort i sit indlæg), at afgiften ikke påhviler kapitalindskuddet som en disposition vedrørende et selskab, men derimod det dokument, hvorved dette indskud finder sted, for dette ville gøre den ordning, som jeg har beskrevet ovenfor, betydningsløs. Efter sine egne ord tilsigter direktivet netop — lad det være sagt endnu en gang — at forebygge omgåelser af det generelle forbud i artikel 10 derved, at en afgift, som har de samme kendetegn, blot tillægges et andet navn.

16. Jeg kan herefter ikke se, at det er muligt at bestride, at den i nærværende sag omhandlede afgift — selv om den formelt påhviler det retlige dokument, hvorved indskuddet af en del af kapitalen finder sted — reelt opkræves *i anledning af* og på grund af det indskud, der er nødvendigt for at supplere selskabskapitalen. Der er følgelig tale om en indirekte afgift, som har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften [6]. Afgiften er følgelig principielt omfattet af artikel 10.

17. Den i hovedsagen omhandlede afgift er ganske vist, som den spanske regering har fremhævet, ikke udformet således, at den udelukkende opkræves for retlige dokumenter, som attesterer en kapitaltilførsel, men gælder derimod alle de retshandler, for hvilke der i national lovgivning er fastsat særlige betingelser. Som Kommissionen har anført, er denne ene omstændighed dog ikke tilstrækkelig til, at direktivet ikke finder anvendelse på denne afgift, for efter spansk lovgivning skal afgiften bl.a. betales i forbindelse med retshandler, som attesterer et kapitalindskud. Det er således helt klart, at afgiften ikke ville være blevet pålagt i den foreliggende sag, hvis der ikke havde foreligget et kapitalindskud (også selv om det sker senere).

18. Når det forholder sig således, fremgår det allerede klart, at den omtvistede afgift er ulovlig på en række punkter. Jeg mener således, at man vanskeligt kan forestille sig,

6 — Jf. dommen i Ponente Carni og Cispadana Costruzioni-sagen, a.st., note 5, præmis 29.

at en kapitaltilførselsafgift skulle anses for forbudt, såfremt den opkræves på tidspunktet for selskabets stiftelse, men for lovlig, hvis den opkræves senere [7].

19. Alt taget i betragtning rammer den omhandlede afgift, om end indirekte, tilførsel af kapital til kapitalselskaber. En anden løsning ville gøre det alt for let for medlemsstaterne at omgå forpligtelserne i henhold til direktivet. Det fremgår i øvrigt af Domstolens faste praksis, at kvalificeringen af en afgift ikke afhænger af den juridiske betegnelse, som er givet den i den nationale lovgivning, men derimod af de objektive omstændigheder, der fremgår af den præjudicielle anmodning og af oplysningerne i sagens akter [8].

20. Det må følgelig undersøges, om den i hovedsagen omhandlede afgift falder ind under en af de grupper, der omhandles i artikel 10, og som er nævnt ovenfor. Dette spørgsmål har Solred og den spanske regering behandlet indgående, mens Kommissionen blot har anført, at den omtvistede afgift generelt er uforenelig med artikel 10. Jeg skal med det samme sige, at svaret på spørgsmålet på ingen måde er indlysende; en vis hjælp kan dog findes, såfremt direktivets bestemmelser fortolkes med henblik på at sikre deres tilsigtede virkning.

21. Selskabet, som er sagsøger i hovedsagen, har i det væsentlige indtaget det standpunkt, at afgiften på registrerede retshandler er uforenelig med artikel 10, litra c). Efter selskabets opfattelse er de betingelser, der kræves for anvendelsen af denne bestemmelse, faktisk opfyldt. For det første opkræves den omtvistede afgift i forbindelse med en formalitet, der er en forudsætning for udøvelsen af virksomheden: så længe indbetalingen af den resterende kapital ikke er formelt attesteret, kan selskabet efter spansk lovgivning ikke iværksætte visse typiske selskabsdispositioner, såsom en supplerende kapitalforhøjelse. For det andet påhviler afgiften selskabet på grund af dets juridiske karakter, for så vidt som der efter spansk lovgivning stilles krav om, at indbetaling af selskabskapitalen efter tegningen skal attesteres ved et notarialdokument.

22. Den spanske regering har en anden opfattelse, idet den finder, at betingelserne for anvendelsen af artikel 10, litra c), ikke er opfyldt, hverken i den ene eller den anden henseende. Indbetalinger, der sker på aktier,

7 — Omstændighederne i nærværende sag adskiller sig ikke meget fra dem, på grundlag af hvilke Domstolen i den tidligere nævnte dom i Ponente Carni og Cispadana Costruzioni-sagen fastslog, at den årlige registreringsafgift som foreskrevet i italiensk lovgivning var forbudt. Der henvises til dommens præmis 31, hvori Domstolen anførte, at den »omstændighed, at afgiften ikke alene skal erlægges i forbindelse med selskabets registrering, men også hvert følgende år ... ikke i sig selv [kan] bevirke, at afgiften ikke er omfattet af det forbud, der er indført ved artikel 10 ... enhver anden fortolkning [vil] medføre, at bestemmelserne i artikel 10 mister den tilsigtede virkning«. Den eneste forskel i forhold til den her foreliggende sag er, at i denne opkræves afgiften blot som følge af et konkret valg, som kapitalselskabet har foretaget, nemlig delvis at udskyde indbetalingen af selskabskapitalen. Jeg mener dog ikke, at direktivet, hverken henset til sin ordlyd eller sit formål, indeholder noget grundlag for at tillægge dette valg bebyrdende virkninger, således som hævdet af den spanske regering.

8 — Dom af 13.2.1996, forenede sager C-197/94 og C-252/94, Bautiaa og Société française maritime, Sml. I, s. 505, præmis 39.

der ikke er fuldt indbetalt på et tidligere tidspunkt, er nemlig ikke en betingelse for stiftelse af selskabet, idet spansk lovgivning [9] i medfør af artikel 9 Rådets direktiv 77/91/EØF af 13. december 1976 [10] tillader stiftelse af aktieselskaber med indbetaling af en fjerdedel af selskabskapitalen, idet kapitalen dog skal være tegnet fuldt ud. Den spanske regering erkender dog, at selv om selskabet er fuldt ud stiftet, når lovens minimumskrav er opfyldt, herunder indbetaling af mindst en fjerdedel af selskabskapitalen, er det stadigt nødvendigt derefter at foretage indskud af de resterende kapitalandele. Den spanske regering bestrider endvidere, at der er tale om formaliteter, som selskabet er underkastet »på grund af dets juridiske karakter«.

23. Bestemmelsen i artikel 10, litra c), er faktisk med sikkerhed mere generelt og udtømmende formuleret end den spanske regering mener. Denne bestemmelse henviser nemlig til formaliteter, der ikke går forud for stiftelsen af selskabet, men for »udøvelse af en virksomhed«. Direktivets artikel 10 forbyder således enhver anden beskatning end den harmoniserede kapitaltilførselsafgift, der opkræves vedrørende en formalitet, der er nødvendig for den fulde udøvelse af de typiske aktiviteter i et kapitalselskab. Det er i den forbindelse uden betydning, om beskatningen kronologisk er knyttet til tidspunktet for stiftelsen eller registreringen af selskabet, eller om den pålægges senere. Det væsentlige er, at beskatningen vedrører en formalitet, der er nødvendig for, at selskabet fuldt ud kan udøve sin virksomhed.

24. For så vidt angår den foreliggende sag bemærkes imidlertid — for at sige det endnu en gang — at mens afgiften på registrerede retshandler, selv om den formelt vedrører notarialdokumentet, alene virker som en beskatning af tilførslen af den resterende del af selskabskapitalen i Solred, mener jeg ikke, at den fulde indbetaling på aktierne, der er resultatet af det foretagne indskud, skal betragtes som en formalitet forud for udøvelsen af selskabets virksomhed. Udtrykket »udøvelse af en virksomhed«, som findes i direktivets artikel 10, litra c), må ganske klart gå på udøvelsen af selskabets virksomhed, forstået som gennemførelsen af selskabets formål. Den omstændighed, at en manglende fuldstændig indbetaling på aktierne bevirker, at der ikke kan foretages f.eks. typiske dispositioner, såsom senere forhøjelser af selskabskapitalen, er følgelig et forhold, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 10, litra c).

25. Derimod er den omtvistede afgift klart uforenelig med artikel 10 på et andet punkt. Som det vil huskes, forbyder denne artikels artikel litra a) og b), medlemsstaterne at påkræve andre afgifter end den harmoniserede kapitaltilførselsafgift, såvel for de »i artikel 4

9 — Ley de sociedades anonimas (lov om aktieselskaber), den kodificerede version, artikel 12 (BOE af 27.12.1989, nr. 310).

10 — Direktiv om samordning af de garantier, der kræves i medlemsstaterne af de i artikel 58, stk. 2, i traktaten nævnte selskaber til beskyttelse af såvel selskabsdeltagernes som tredjemands interesser, for så vidt angår stiftelsen af aktieselskaber samt bevarelse af og ændringer af dets kapital, med det formål at gøre disse garantier lige byrdefulde (EFT 1977 L 26, s. 1).

nævnte dispositioner« som for »indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner«.

26. Den del af kapitalen, der ikke er indbetalt på tidspunktet for selskabets stiftelse, er ikke i den foreliggende sag en betingelse for gennemførelsen af denne stiftelse, eftersom et kapitalselskab, således som jeg allerede har forklaret, er fuldt stiftet med indbetalingen af (mindst) en fjerdedel af kapitalen. Jeg må således afvise, at den omtvistede afgift skulle kunne anses for at vedrøre de situationer, der er forbudt efter artikel 10, litra a). Derimod mener jeg, at man kan komme til et andet resultat for så vidt angår artikel 10, litra b). For såfremt indskuddet af den tegnede, men ikke tidligere indbetalte selskabskapital ikke udgør en disposition vedrørende »selskabsstiftelse« i egentlig forstand, kan den betragtes som led i indbetalinger, der foretages *i forbindelse med* en sådan disposition.

27. Denne sidste situation omfatter åbenbart en række dispositioner, der rækker videre end dem, der er nødvendige for stiftelsen af selskabet. Den kan således også omfatte foranstaltninger såsom senere indbetaling af en del af den oprindeligt tegnede selskabskapital, som utvivlsomt sker »i forbindelse med« dispositionen »stiftelse af selskabet«, fordi den er udtryk for og fuldbyrder selskabsdeltagernes oprindelige hensigt, og fordi den er teknisk nødvendig for, at kapitalselskabet kan udøve alle sine typiske aktiviteter. Med andre ord: Selv om indbetalingen af hele selskabskapitalen ikke er den *nødvendige* betingelse for stiftelsen af selskabet, vil dette ikke sige, at der er tale om en foranstaltning *uden forbindelse med* stiftelsen. Den fulde indbetaling på aktierne, som er følgen af indbetalingen af hele selskabskapitalen, er med sikkerhed en aktivitet, der finder sted i forbindelse med dispositionen »stiftelse af selskabet«.

28. Til støtte for denne fortolkning kan man med føje henvise til ordlyden af direktivets artikel 5. Som det vil huskes, vedrører denne bestemmelse de nærmere regler for opkrævningen af kapitaltilførselsafgiften. I stk. 1, litra a), som vedrører kapitaltilførsler ved bl.a. *stiftelsen* af selskabet, angives det, at medlemsstaterne har den ret (som den spanske regering ikke har fundet anledning til at benytte) først at opkræve kapitaltilførselsafgiften, når indskuddene faktisk præsteres. Det er klart hensigten med bestemmelsen, at også eventuelle senere indskud netop skal anses for foretaget »i forbindelse med« stiftelsen af selskabet. Der er næppe behov for at gentage, at den omstændighed, at den omhandlede afgift påhviler det dokument, der attesterer indskuddet, og ikke indskuddet selv, er uden betydning: Jeg har herom allerede anført, at det generelle udtryk, der findes i slutningen af det første afsnit i artikel 10, hvorefter medlemsstaterne ikke opkræver andre skatter eller afgifter »af nogen art«, udelukker enhver tvivl i så henseende.

29. I lyset af ovenstående bemærkninger er det min opfattelse, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at der opkræves en afgift af registrerede retshandler, hvis beløb svarer til 0,5% af den kapital, der er indbetalt efter stiftelsen af selskabet, når der ved stiftelsen af selskabet allerede er opkrævet en afgift på 1% af den samlede selskabskapitals nominelle værdi.

Det tredje præjudicielle spørgsmål

31. Med det tredje præjudicielle spørgsmål berører den forelæggende ret muligheden for at fortolke ordlyden af den omtvistede nationale lovgivning på en måde, der er i overensstemmelse med direktivet. Under retsforhandlingerne for Domstolen har såvel Kommissionen som Solred foreslået en fortolkning af artikel 1 og 31 i den spanske lov, hvorved det sikres, at denne er i overensstemmelse med ordlyden af direktivet. Solred har endvidere anført, at det i sidste ende netop er de spanske afgiftsmyndigheders fortolkning af de nationale bestemmelser, som er uforenelig med direktivet.

30. Jeg skal tilføje, at selv om forelæggelseskendelsen intet indeholder herom, må det under alle omstændigheder udelukkes, at den omtvistede afgift skulle være berettiget på grundlag af undtagelserne i direktivets artikel 12. Kommissionen har som den eneste fremført en argumentation vedrørende dette spørgsmål, men har i øvrigt udelukket, at artikel 12 kan være relevant i nærværende sag. Det er i øvrigt tilstrækkeligt at bemærke, at en afgift, der med en vis procent opkræves ved efterfølgende indskud af dele af kapitalen, er en beskatning af generel karakter, som ikke er vederlag for en tjenesteydelse fra administrationen [11]. Dette er derimod klart tilfældet for så vidt angår den stempelafgift, der opkræves i forbindelse med den samme disposition.

32. Udgangspunktet for disse opfattelser er bestemmelsen i artikel 31 i loven om overdragelse af formuegoder og om registrerede retshandler. Som det vil huskes, foreskriver denne bestemmelse kun betaling af en afgift af registrerede retshandler, såfremt der er tale om retshandler eller kontrakter, som ikke allerede er undergivet afgifterne i medfør af den nævnte lovs artikel 1, stk. 1 og 2, som bl.a. omfatter dispositioner vedrørende selskaber. Det endelige resultat ifølge den spanske lov er, at en retshandel, der er afgiftspligtig, fordi den er en selskabsdisposition, ikke kan være omfattet af den afgift, der er fastsat for retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument. Det er således disse nationale bestemmelser, der antages at forbyde samtidig opkrævning af afgiften på tilførsel af kapital (denne betragtet som »selskabsdisposition«) og den afgift, der i henhold til artikel 31, stk. 2, skal betales ved registreringen af notarialdokumentet, der attesterer indbetalingen af den resterende kapital. Selv om Kommissionen er mere forsigtig, når den til den samme konklusion,

11 — Jf. dommen i Ponente Carni og Cispadana Costruzioni-sagen, a.st., note 5, præmis 33 ff. I dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, fastslog Domstolen, at listen over undtagelser fra forbuddet mod andre afgifter end kapitaltilførselsafgiften, som nævnes i direktivets artikel 12, skal anses for udtømmende.

idet den bemærker, at det fremgår af en simpel gennemlæsning af de to bestemmelser, at indskud af selskabskapital i et selskab under stiftelse ikke kan underkastes en supplerede beskatning i forhold til den afgift, der opkræves af selskabsdispositioner, selv om de senere indskud attesteres ved et notarialdokument.

33. Efter min mening tilkommer det ikke Domstolen at tage stilling til fortolkningen af den nationale lovgivning. Som det fremgår af fast retspraksis, er den nationale dommer forpligtet til at fortolke den nationale lovgivning i lyset af den relevante fællesskabsbestemmelses formål og ordlyd [12]. Når indholdet af artikel 10, litra c), én gang er fastlagt, og det er anført, hvad der ikke er tilladt efter denne bestemmelse, tilkommer det den nationale ret at undersøge, om den nationale bestemmelse kan fortolkes i overensstemmelse med det således fastlagte, eller om den ikke skal finde anvendelse, således at fællesskabsbestemmelsen kan udfolde sine retsvirkninger direkte i den konkrete sag.

34. Den nationale ret har endelig anmodet Domstolen om at meddele en »præcisering« om direktivets direkte virkning, om dets betydning og om dets eventuelle forrang for de nationale lovbestemmelser, der er uforenelige med det. Jeg mener, at dette spørgsmål kan besvares yderst kortfattet. Bestemmelserne i direktivet, som pålægger medlemsstaterne forpligtelser, har direkte virkning i forholdet mellem borgerne og myndighederne [13]. For så vidt angår artikel 10 fremgår det efter min mening klart, at de betingelser, som Domstolen opstiller for, at borgerne direkte kan påberåbe sig fællesskabsretten for de nationale domstole (klarhed, præcision, ubetinget karakter), er opfyldt. Forbuddet mod at opkræve afgifter i tillæg til kapitaltilførselsafgiften har sidestykke i borgerens ret til at gøre den omhandlede bestemmelse gældende for den nationale domstol som grundlag for at afvise skattekrav, der er uforenelige med bestemmelsen.

35. For så vidt angår fællesskabsbestemmelsens forrang for den modstridende nationale lov er det tilstrækkeligt at henvise til den nu »klassiske« udtalelse i Simmenthal-dommen, hvori Domstolen fastslog, at den »nationale dommer, der inden for sin kompetence har til opgave at anvende fællesskabsrettens bestemmelser, har pligt til at sikre disse reglers fulde virkning, idet han i påkommende tilfælde af egen drift skal undlade at anvende en modstridende — selv nyere — bestemmelse i national lovgivning, uden at han behøver at anmode om eller afvente en forudgående ophævelse af denne bestemmelse ad lovgivningsvejen eller ved noget andet forfatningsmæssigt middel« [14].

12 — Dom af 13.11.1990, sag C-106/89, Marleasing, Sml. I, s. 4135.

13 — Dom af 28.3.1990, sag C-38/88, Siegen, Sml. I, s. 1447.

14 — Dom af 9.3.1978, sag 106/77, Sml. s. 629.

Forslag til afgørelse

36. I lyset af de anførte betragtninger foreslår jeg følgelig Domstolen at besvare spørgsmålene fra Tribunal Superior de Justicia de Madrid som følger:

1) Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 skal fortolkes således, at den er til hinder for opkrævning af en afgift på 0,5% ved indbetaling af en resterende del af selskabskapitalen, når kapitaltilførselsafgiften allerede ved selskabets stiftelse er blevet fuldstændig opkrævet af den samlede selskabskapital efter den højeste sats, som er tilladt efter direktivet.

2) Artikel 10 i direktiv 69/335 er en regel, der er tilstrækkelig klar, præcis og ubetinget til, at den kan påberåbes af borgerne i forhold til statsforvaltningen og kan anvendes af domstolene i stedet for de bestemmelser i national ret, som er uforenelige med artiklen.