CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO

van 23 oktober 1997 *

1. De drie prejudiciële vragen van het Tribunal Superior de Justicia de Madrid hebben betrekking op de uitlegging van de artikelen 4, 5, 7 en 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal [1] (hierna: „richtlijn"), zoals gewijzigd en aangevuld. [2]

Rechtskader

2. Voor een antwoord op de vragen van de nationale rechter lijkt het mij nuttig de in casu relevante nationale en gemeenschapsrechtelijke bepalingen in herinnering te brengen.

De communautaire regeling

Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen de kapitaalvennootschap Solred SA en de Administración General del Estado over de verenigbaarheid met de richtlijn van een belasting op de notariële akte waarbij de uitgestelde inbreng van een deel van het vennootschappelijk kapitaal wordt geattesteerd, dat bij de oprichting van de vennootschap in zijn geheel was geplaatst.

3. In artikel 1 van de richtlijn wordt bepaald, dat de lidstaten een overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 2 tot en met 9 geharmoniseerd recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen heffen. Ingevolge artikel 4 van de richtlijn zijn onder meer aan het kapitaalrecht onderworpen: „de oprichting van een kapitaalvennootschap" (lid 1, sub a) en „de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook" (lid 1, sub c).

Volgens artikel 5, lid 1, sub a, wordt in geval van oprichting van een kapitaalvennootschap het kapitaalrecht geheven over de werkelijke

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB L 249, blz. 25.

2 — Richtlijn 73/79/EEG van de Raad tot wijziging van de werkingssfeer van het in artikel 7, lid 1, sub b, van de richtlijn betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal bedoelde verlaagde tarief van het kapitaalrecht voor bepaalde verrichtingen tot hergroepering van vennootschappen en richtlijn 73/80/EEG van de Raad betreffende de vaststelling van de gemeenschappelijke tarieven voor het kapitaalrecht, beide van 9 april 1973 (PB L 103, blz. 13 resp. 15); richtlijn 74/553/EEG van de Raad van 7 november 1974 tot wijziging van artikel 5, lid 2, van de richtlijn (PB L 303, blz. 9) en richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23).

waarde van de zaken, van welke aard ook, die door de vennoten zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen. Volgens de laatste zin van deze bepaling staat het de lidstaten vrij, het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang het kapitaal daadwerkelijk wordt gestort. [3]

4. Artikel 10 van de richtlijn luidt als volgt:

„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."

In afwijking van deze bepalingen kunnen de lidstaten evenwel „rechten met het karakter van een vergoeding" heffen (artikel 12, lid 1, sub e).

Ten slotte dient te worden herinnerd aan de achtste en laatste overweging van de considerans van de richtlijn, waarin wordt verklaard, „dat de handhaving van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht of het zegelrecht op effecten, het doel dat met de in deze richtlijn bedoelde maatregelen wordt nagestreefd in gevaar zou kunnen brengen, en dat deze belastingen derhalve dienen te worden afgeschaft".

De nationale regeling

5. De nationale regeling die door de Spaanse administratie in de onderhavige zaak van toepassing wordt geacht, is de gewijzigde tekst van de „Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" (wet inzake de belasting op overdracht van kapitaal en op authentieke

3 — Vervolgens bepaalt artikel 7: „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" (lid 1, eerste alinea), en „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 %" (lid 1, tweede alinea). In hetzelfde artikel heet het ook: „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" (lid 2).

akten), goedgekeurd bij koninklijk wetgevend decreet 3050 van 30 december 1980. [4]

Artikel 1, lid 1, van die wet bepaalt, dat de belasting op de overdracht van kapitaal en op authentieke akten een indirecte belasting is die, onder de voorwaarden vastgesteld in de daarna volgende artikelen, wordt geheven over overdracht van kapitaal onder bezwarende titel, verrichtingen betreffende vennootschappen en authentieke akten. In artikel 1, lid 2, wordt evenwel gepreciseerd, dat dezelfde akte in geen geval het voorwerp kan uitmaken van een heffing wegens overdracht van kapitaal onder bezwarende titel en wegens verrichtingen betreffende vennootschappen. Ik voeg hieraan toe, dat het in casu gaat om de belasting over verrichtingen betreffende vennootschappen en over authentieke akten.

6. Volgens artikel 31 van de wet, dat valt onder titel III betreffende de authentieke akten, worden de „minuten en de afschriften van de notarieel verleden geschriften en akten, evenals de getuigenissen, neergeschreven op papier voorzien van een zegel van 50 PTA per dubbel blad of van 25 PTA per blad, naar keuze van de ambtenaar. Eenvoudige afschriften zijn niet onderworpen aan de belasting" (lid 1). Voorts wordt gepreciseerd, dat „wanneer de notarieel verleden geschriften en akten die betrekking hebben op een hoeveelheid of een waardeerbare zaak, akten of overeenkomsten bevatten die in het eigendomsregister, het handelsregisters of het register voor industriële eigendom kunnen worden ingeschreven en niet onderworpen zijn aan de belasting over nalatenschappen en schenkingen, of aan de heffingen bedoeld in artikel 1, leden 1 en 2, van deze wet, over de eerste afschriften van deze geschriften en akten bovendien een recht van 0,5 % voor deze akten en overeenkomsten moet worden betaald. Over de afschriften van protestakten moet door middel van fiscale zegels hetzelfde recht worden betaald" (lid 2).

4 — De thans geldende tekst is gepubliceerd in het *Boletín Oficial del Estado* van 20 oktober 1993.

De feiten en de prejudiciële vragen

7. De vennootschap op aandelen Solred is bij notariële akte van 21 november 1990 opgericht met een vennootschappelijk kapitaal van 300 000 000 PTA. Op die datum werd slechts 180 000 000 PTA, ofwel 60 % van het kapitaal, ingebracht. Op 28 november daaraanvolgend betaalde Solred de belastingdienst een bedrag van 3 000 000 PTA uit hoofde van belasting over de overdracht van kapitaal en over authentieke akten, zijnde „verrichtingen betreffende vennootschappen", hetgeen overeenstemde met 1 % van de nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal. Bij notariële akte van 17 januari 1991 is de 40 % van het kapitaal die nog moest worden gestort, te weten 120 000 000 PTA, in de vennootschap ingebracht.

Op 7 februari 1991 diende de vennootschap, verzoekster in het hoofdgeding, bij de belastingdienst het aangifteformulier voor de heffing in verband met de tweede verrichting in, waarbij zij opmerkte, dat deze verrichting niet aan belasting onderworpen was, omdat

zij reeds bij de oprichting van de vennootschap de heffing van 1 % over het gehele vennootschappelijk kapitaal had betaald.

8. De belastingdienst stelde evenwel de heffing vast door toepassing van het tarief van 0,5 % op 120 000 000 PTA. De belastingdienst was namelijk van mening, dat de belasting op de verrichtingen betreffende vennootschappen (ten belope van 1 % van het vennootschappelijk kapitaal) die bij de oprichting van de vennootschap was betaald, niet uitsloot dat het document waarbij het nog in te brengen kapitaal werd gestort, als „authentieke akte" aan een heffing van 0,5 % was onderworpen. Solred stelde tegen dit besluit een vordering in bij het Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, welke bij beschikking van 13 december 1993 werd afgewezen.

9. Solred is van deze beschikking in beroep gegaan bij het Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, dat heeft besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende drie prejudiciële vragen te stellen:

„1) Moet richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 (nadien gewijzigd bij de richtlijnen 73/79 en 73/80 van 9 april 1973, 74/553 van 7 november 1974, en 85/303 van 10 juni 1985), in het bijzonder de artikelen 4, lid 1, sub a, 5, lid 1, sub a, 7 en 10, sub a, aldus worden uitgelegd, dat zij zich ertegen verzet, dat indien de wettelijke regeling van een lidstaat een belasting op de oprichting van een naamloze vennootschap heft tegen een tarief van 1 %, dat wordt toegepast over de nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal, ook wanneer dit nog niet is volgestort, later een belasting tegen een tarief van 0,5 % kan worden geheven op de inbreng van het gedeelte van het kapitaal dat nog niet was gestort?

2) Geldt de in artikel 10 van richtlijn 69/335 neergelegde beperking eveneens, indien de tweede belasting niet specifiek wordt geheven op de inbreng van kapitaal, maar op de akte waarbij deze inbreng wordt geformaliseerd, wanneer het verlijden van de desbetreffende akte door de nationale wettelijke regeling inzake vennootschappen is voorgeschreven en het tarief van 0,5 % wordt toegepast over het bedrag van de in de akte vermelde inbreng?

3) In hoeverre heeft richtlijn 69/335 (en de latere wijzigingen) rechtstreekse werking en is zij van invloed op en heeft zij, in voorkomend geval, voorrang boven de nationale wettelijke bepalingen, wanneer het niet mogelijk blijkt deze bepalingen in overeenstemming met de richtlijn uit te leggen?"

De eerste en de tweede prejudiciële vraag

10. Met zijn eerste twee vragen wenst de Spaanse rechter in wezen te vernemen, of de bedoelde bepalingen van de richtlijn zich verzetten tegen de heffing van een recht van 0,5 % over het deel van het vennootschappelijk kapitaal dat na de oprichting van een kapitaalvennootschap wordt gestort, wanneer bij de oprichting van die vennootschap reeds een recht van 1 % is geheven over de volledige nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal, met inbegrip dus van het nog niet gestorte deel van het kapitaal.

11. Het Hof heeft de strekking en de inhoud van de richtlijn reeds nader omschreven. In het arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni [5] heeft het Hof beklemtoond, dat de richtlijn, zoals blijkt uit haar considerans, strekt tot bevordering van het vrije kapitaalverkeer, dat essentieel wordt geacht voor de verwezenlijking van een economische unie waarvan de kenmerken overeenkomen met die van een binnenlandse markt. Volgens het Hof veronderstelt het nastreven van dit doel met betrekking tot de belastingheffing op het bijeenbrengen van kapitaal, dat de tot dan toe in de lidstaten van kracht zijnde indirecte belastingen worden afgeschaft en vervangen door een eenmalig binnen de gemeenschappelijke markt geheven belasting, waarvan de hoogte in alle lidstaten gelijk is.

12. Uit zowel de bewoordingen als de doelstellingen van de richtlijn, zoals die door het Hof zijn gedefinieerd, is een eerste element af te leiden dat van bijzonder belang is voor de oplossing van de vragen die hier aan de orde zijn: de bepalingen van de richtlijn, en inzonderheid die welke de lidstaten verplichtingen opleggen, moeten zo ruim mogelijk worden uitgelegd om de doelstellingen van de richtlijn niet in het gedrang te brengen. De bepalingen die afwijkingen toestaan (artikel 12), moeten daarentegen strikt worden uitgelegd. De noodzaak de richtlijn een nuttige werking te verlenen, brengt dus mee, dat elke belasting die direct of indirect een handeling treft die onder de werkingssfeer van de richtlijn valt, in het licht van haar bepalingen moet worden beoordeeld.

13. Zoals ik reeds heb opgemerkt, komt aan artikel 10 van de richtlijn het grootste belang toe. Dit artikel verbiedt de lidstaten een andere belasting dan het kapitaalrecht te heffen, in welke vorm ook. Dit verbod heeft betrekking op drie categorieën van verrichtingen: in de eerste plaats de in artikel 4 bedoelde verrichtingen (waaronder de oprichting van een vennootschap); in de tweede plaats de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht „binnen het kader" van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen, en ten slotte de „inschrijving" of elke andere formaliteit die een op het maken van winst gerichte vennootschap, vereniging of rechtspersoon vanwege haar rechtsvorm in acht moet

5 — Arrest van 20 april 1993 (C-71/91 en C-178/91, Jurispr. blz. I-1915); zie eveneens de arresten van 27 juni 1979, Conradsen (161/78, Jurispr. blz. 2221), en 11 juni 1996, Denkavit International e. a. (C-2/94, Jurispr. blz. I-2827).

nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen.

14. Door de combinatie van deze bepalingen wordt vermeden, dat door verschillende samenlopende belastingen, die op dezelfde grondslag worden geheven, de fiscale druk hoger uitvalt dan het tarief van 1 % dat in artikel 7 van de richtlijn als maximum is vastgesteld. Ware dit niet zo, dan zou afbreuk aan de harmonisatie van de belasting over de verrichtingen betreffende kapitaalinbreng worden gedaan, doordat de lidstaten indirecte belastingen handhaven die hetzelfde feit belasten.

15. Vaststaat evenwel, dat het heffen van belasting over de notariële akte (die haar bestaansreden heeft als akte waarbij de inbreng wordt geformaliseerd) betekent, dat de inbreng van vennootschappelijk kapitaal, wat het deel betreft dat na de oprichting van de vennootschap wordt gestort, aan een belasting van 1,5 % wordt onderworpen. Daartegen kan niet worden ingebracht, zoals de Spaanse regering in haar opmerkingen doet, dat de belasting niet wordt geheven over de kapitaalinbreng als een verrichting betreffende vennootschappen, maar over de akte waarbij deze inbreng wordt gerealiseerd, want daardoor zou het stelsel dat ik zonet in herinnering heb gebracht, alle betekenis verliezen. Zoals ik reeds heb opgemerkt, beoogt de richtlijn volgens haar eigen bewoordingen juist te vermijden, dat het algemene verbod van artikel 10 wordt ontdoken door een belasting met dezelfde kenmerken gewoon een andere naam te geven.

16. Ik denk dat onmogelijk kan worden betwist, dat de onderhavige belasting, hoewel zij formeel de authentieke akte treft waarbij de inbreng van een deel van het kapitaal wordt gerealiseerd, in feite wordt geheven *ter gelegenheid van* en wegens de inbreng die nodig is om het vennootschappelijk kapitaal vol te storten. Het gaat dus om een indirecte belasting met dezelfde kenmerken als de belasting over kapitaalinbreng. [6] Deze belasting valt derhalve in beginsel onder de werkingssfeer van artikel 10.

17. Zoals de Spaanse regering onderstreept, is de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting weliswaar niet zodanig gestructureerd dat zij uitsluitend wordt toegepast op juridische akten waarbij een kapitaalinbreng wordt geformaliseerd, doch zij wordt geheven op alle akten waarvoor in de nationale wet bepaalde vormen worden voorgeschreven. Zoals de Commissie heeft opgemerkt, volstaat dat feit op zich evenwel niet om deze belasting aan de toepassing van de richtlijn te onttrekken, aangezien de betaling van de belasting volgens de Spaanse wet verplicht is voor onder andere akten waarbij een kapitaalinbreng wordt geformaliseerd. Het spreekt immers voor zich, dat deze belasting in casu niet verschuldigd was geweest, indien er geen (zelfs uitgestelde) kapitaalinbreng had plaatsgevonden.

18. Indien dat het geval is, zijn er reeds duidelijke aspecten waaronder de betrokken belasting onwettig is. Ik kan mij namelijk moeilijk voorstellen, dat een belasting op

6 — Zie arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (aangehaald in voetnoot 5), punt 29.

kapitaalinbreng als onwettig moet worden beschouwd indien zij bij de oprichting van de vennootschap wordt geheven, en als wettig wanneer zij later wordt geheven. [7]

19. Uiteindelijk treft de betrokken belasting wel degelijk, zij het indirect, de inbreng van kapitaal in kapitaalvennootschappen. Een andere conclusie zou het de lidstaten te gemakkelijk maken om de verplichtingen van de richtlijn te omzeilen. Volgens vaste rechtspraak dient het Hof overigens een belasting te kwalificeren aan de hand van de objectieve gegevens zoals die blijken uit de prejudiciële vraag en uit de stukken, onafhankelijk van de wijze waarop deze naar nationaal recht wordt gekwalificeerd. [8]

20. Bijgevolg moet worden onderzocht, of de belasting die in het hoofdgeding aan de orde is, onder een van de in artikel 10 bedoelde en hiervóór aangehaalde categorieën valt. Solred en de Spaanse regering zijn diep op deze vraag ingegaan, terwijl de Commissie enkel een algemene onverenigbaarheid van de bestreden belasting met artikel 10 heeft gesteld. Het antwoord op de vraag ligt zeker niet voor de hand; een uitlegging van de bepalingen van de richtlijn die erop is gericht, de nuttige werking ervan te verzekeren, kan evenwel uitkomst bieden.

21. Het standpunt van de vennootschap, verzoekster in het hoofdgeding, komt in wezen erop neer, dat de belasting over authentieke akten als onverenigbaar met artikel 10, sub c, moet worden beschouwd. Zij meent dat aan de voorwaarden voor toepassing van deze bepaling is voldaan. In de eerste plaats wordt de bestreden belasting geheven over een formaliteit die de vennootschap in acht moet nemen alvorens zij haar werkzaamheden kan uitoefenen: bij gebreke van formalisering van de akte van inbreng van het resterende kapitaal kan de vennootschap volgens de Spaanse wet bepaalde typische verrichtingen van vennootschappen niet uitoefenen, zoals de latere vermeerdering van het kapitaal. In de tweede plaats treft de belasting de vennootschap wegens haar rechtsvorm, voor zover de Spaanse wettelijke regeling eist, dat de storting van vennootschappelijk kapitaal na de oprichting bij notariële akte wordt geformaliseerd.

22. De Spaanse regering verdedigt een andere opvatting. Zij stelt dat aan geen van de voorwaarden voor de toepassing van artikel 10, sub c, is voldaan. De storting van bedragen voor voordien nog niet volledig volgestorte aandelen, is geen voorwaarde

7 — De omstandigheden van dit geval verschillen niet veel van de omstandigheden waarin het Hof in het arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (reeds aangehaald) oordeelde, dat de bij de Italiaanse wet opgelegde jaarlijkse heffing over de inschrijving verboden was. In punt 31 van het arrest merkte het Hof op: „De omstandigheid dat de belasting niet alleen verschuldigd is bij de inschrijving van de vennootschap, maar ook ieder volgend jaar, kan op zichzelf deze belasting niet buiten de werking van het verbod van artikel 10 brengen. (...) zou iedere andere uitleg de bepalingen van artikel 10 ontkrachten (...)". Het enige verschil met het onderhavige geval bestaat erin, dat de belasting in casu enkel wordt geheven als gevolg van een bepaalde keuze van de kapitaalvennootschap, te weten de keuze om de storting van het vennootschappelijk kapitaal gedeeltelijk uit te stellen. Mijns inziens blijkt evenwel noch uit de tekst noch uit de strekking van de richtlijn, dat deze keuze zou kunnen worden bestraft op de door de Spaanse regering verdedigde wijze.

8 — Arrest van 13 februari 1996, Bautiaa en Société française maritime (C-197/94 en C-252/94, Jurispr. blz. I-505, punt 39).

voor de oprichting van de vennootschap, aangezien ingevolge de Spaanse wettelijke regeling [9], ter uitvoering van artikel 9 van richtlijn 77/91/EEG van de Raad van 13 december 1976 [10], naamloze vennootschappen mogen worden opgericht wanneer een vierde van het vennootschappelijk kapitaal wordt gestort, terwijl het kapitaal in zijn geheel moet worden geplaatst. De Spaanse regering erkent evenwel zelf, dat de oprichting van de vennootschap weliswaar perfect is, wanneer aan de minimumvoorwaarden van de wet is voldaan, waaronder specifiek de storting van ten minste een vierde van het vennootschappelijk kapitaal, doch dat later nog wel het restant van het kapitaal moet worden ingebracht. Bovendien bestrijdt de Spaanse regering, dat het gaat om formaliteiten die de vennootschap „vanwege haar rechtsvorm" in acht moet nemen.

23. In werkelijkheid is de formulering van artikel 10, sub c, stellig ruimer en algemener dan de Spaanse regering denkt. Deze bepaling spreekt immers niet van de formaliteiten die de vennootschap vóór haar oprichting, maar „alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen" moet vervullen. Artikel 10 van de richtlijn verbiedt dus behoudens het geharmoniseerde kapitaalrecht iedere belasting die wordt geheven over een formaliteit die essentieel is om de typische werkzaamheden van een kapitaalvennootschap ten volle uit te oefenen. In dat verband is het van weinig belang, of de belasting chronologisch verbonden is met de oprichting of de inschrijving van de vennootschap, dan wel later wordt geheven. Wat van belang is, is dat zij wordt geheven over een formaliteit die onontbeerlijk is opdat de vennootschap haar werkzaamheden ten volle kan uitoefenen.

24. Hoewel zoals gezegd de belasting over authentieke akten, die formeel geldt voor de notariële akte, in dit geval enkel tot gevolg heeft dat belasting wordt geheven over de inbreng van het resterende deel van het vennootschappelijk kapitaal van Solred, moet de volledige volstorting van de aandelen, welke het gevolg is van de verrichte betaling, mijns inziens in casu niet worden beschouwd als een formaliteit die de vennootschap moet vervullen alvorens zij met haar werkzaamheden kan beginnen. De uitdrukking „met haar werkzaamheden te kunnen beginnen" in artikel 10, sub c, van de richtlijn verwijst uiteraard naar de uitoefening van de werkzaamheden van de vennootschap die worden verricht ter verwezenlijking van haar doel. Het feit dat de vennootschap, wanneer de aandelen niet volledig zijn volgestort, bijvoorbeeld typische handelingen, zoals de latere vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal, niet mag verrichten, is een element dat niet binnen de werkingssfeer van artikel 10, sub c, valt.

25. De bestreden belasting is daarentegen zeker vanuit een ander gezichtspunt onverenigbaar met artikel 10. Artikel 10, sub a en sub b, bepaalt, dat de lidstaten, behoudens het geharmoniseerde kapitaalrecht, geen andere belastingen mogen heffen ter zake van „de in artikel 4 bedoelde verrichtingen" en

9 — Ley de sociedades anonimas (wet betreffende de naamloze vennootschap), gecodificeerde tekst, artikel 12 (*BOE* van 27 december 1989, nr. 310).

10 — Richtlijn strekkende tot het coördineren van de waarborgen welke in de lidstaten worden verlangd van de vennootschappen in de zin van artikel 58, tweede alinea, van het Verdrag, om de belangen te beschermen zowel van de deelnemers in deze vennootschappen als van derden met betrekking tot de oprichting van de naamloze vennootschap, alsook de instandhouding en wijziging van haar kapitaal, zulks teneinde die waarborgen gelijkwaardig te maken (PB 1977, L 26, blz. 1).

„de inbreng, de leningen of de prestaties, verricht binnen het kader van de in artikel 4 bedoelde verrichtingen".

26. De inbreng van het deel van het kapitaal dat niet is gestort ten tijde van de oprichting van de vennootschap vormt in casu evenwel geen voorwaarde voor de totstandkoming van de oprichting, omdat de oprichting van de kapitaalvennootschap, zoals ik reeds heb aangetoond, perfect is door de storting van (ten minste) een vierde van het kapitaal. Ik acht het daarom uitgesloten, dat de bestreden belasting als een verboden belasting over de in artikel 10, sub a, bedoelde verrichtingen kan worden aangemerkt. Een andere conclusie is daarentegen mogelijk met betrekking tot artikel 10, sub b. De inbreng van het vennootschappelijk kapitaal dat is geplaatst, maar voordien nog niet is gestort, maakt weliswaar geen deel uit van de „oprichting van een vennootschap" in eigenlijke zin, maar kan als een inbreng verricht ***binnen het kader*** van een dergelijke oprichting worden beschouwd.

27. Dit laatste geval doelt duidelijk op een aantal verrichtingen die geen verrichtingen meer zijn die onontbeerlijk zijn voor de oprichting van de vennootschap. Het kan dus ook activiteiten omvatten, zoals de latere inbreng van een deel van het oorspronkelijk geplaatste vennootschappelijk kapitaal, die zeker plaatsvinden „binnen het kader" van de „oprichting van de vennootschap", voor zover deze, aangezien zij de oprichting vervolledigen, de oorspronkelijke bedoeling van de vennoten tot uiting brengen, en technisch noodzakelijk zijn opdat de kapitaalvennootschap al haar typische werkzaamheden kan uitoefenen. Hoewel de storting van het volledige vennootschappelijk kapitaal met andere woorden geen *noodzakelijke* voorwaarde voor de oprichting van de vennootschap is, wil dit niet zeggen dat het om een verrichting gaat die *niets van doen heeft* met de oprichting. De volstorting van de aandelen, die een gevolg is van de betaling van het volledige vennootschappelijk kapitaal, is ongetwijfeld een activiteit die binnen het kader van de „oprichting van de vennootschap" valt.

28. Tot staving van deze uitlegging kan worden herinnerd aan een element dat letterlijk in artikel 5 van de richtlijn staat. Deze bepaling heeft betrekking op de wijze van heffing van het kapitaalrecht. In lid 1, sub a, betreffende de inbreng die wordt verricht voor onder meer de *oprichting* van de vennootschap, wordt gepreciseerd, dat het de lidstaten vrijstaat het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang het kapitaal daadwerkelijk wordt gestort (de Spaanse regering heeft van deze optie geen gebruik gemaakt). Het spreekt voor zich dat deze bepaling ook de eventuele latere inbreng specifiek „binnen het kader" van de oprichting van de vennootschap wil laten vallen. Het behoeft geen betoog meer, dat het feit dat de betrokken belasting wordt geheven over de authentieke akte waarbij de inbreng wordt geformaliseerd, en niet over de inbreng zelf, van geen belang is: ik heb dienaangaande reeds gezegd, dat de algemene formulering in de aanhef van artikel 10, volgens welke de lidstaten geen enkele andere belasting heffen, „in welke vorm ook", alle twijfel op dat vlak uitsluit.

29. Gelet op bovenstaande overwegingen ben ik van mening, dat artikel 10 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan de heffing van een recht aan belasting over authentieke akten, gelijk aan 0,5 % van het kapitaal dat na de oprichting van de vennootschap wordt gestort, wanneer bij de oprichting reeds een recht van 1 % aan kapitaalrecht is betaald over de volledige nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal.

30. Hoewel in de verwijzingsbeschikking niet ter sprake gebracht, dient hoe dan ook de mogelijkheid te worden uitgesloten dat de betrokken belasting wordt gerechtvaardigd op basis van de vrijstellingen van artikel 12 van de richtlijn. Alleen de Commissie heeft argumenten betreffende dat punt aangevoerd, waarbij zij overigens uitsloot, dat artikel 12 in casu relevant kon zijn. Het volstaat op te merken, dat de belasting die in de vorm van een percentage over de latere inbreng van delen van het kapitaal wordt geheven, een algemene heffing is, die geen tegenprestatie vormt voor een door de administratie verrichte dienst. [11] Dat is duidelijk wel het geval voor het zegelrecht dat binnen het kader van dezelfde verrichting wordt geheven.

11 — Zie arrest Ponente Carni en Cispadana Costruzioni (aangehaald in voetnoot 5), punten 33 e. v. In zijn arrest van 2 februari 1988, Dansk Sparinvest (36/86, Jurispr. blz. 409), concludeerde het Hof, dat artikel 12 van de richtlijn een uitputtende opsomming geeft van de andere belastingen en rechten dan het kapitaalrecht waaraan kapitaalvennootschappen kunnen worden onderworpen.

De derde prejudiciële vraag

31. Met zijn derde vraag snijdt de verwijzende rechter de mogelijkheid van een richtlijnconforme uitlegging van de tekst van de in geding zijnde nationale wettelijke regeling aan. In het kader van de procedure voor het Hof hebben zowel de Commissie als Solred een uitlegging van de artikelen 1 en 31 van de Spaanse wet voorgesteld, die de verenigbaarheid ervan met de tekst van de richtlijn verzekert. Solred heeft daaraan toegevoegd, dat het uiteindelijk nu juist de door de Spaanse belastingdienst voorgestane uitlegging van de nationale regels is, die in strijd is met de richtlijn.

32. Deze standpunten gaan uit van de tekst van artikel 31 van de wet inzake de belasting op overdracht van kapitaal en op authentieke akten. Volgens deze bepaling is de betaling van een belasting over authentieke akten enkel verplicht wanneer het gaat om akten of overeenkomsten die niet reeds onderworpen zijn aan de belastingen bedoeld in artikel 1, leden 1 en 2, van voornoemde wet, waaronder de verrichtingen betreffende vennootschappen. Volgens de Spaanse wet kunnen de akten die als verrichtingen betreffende vennootschappen aan belasting onderworpen zijn, niet worden onderworpen aan de belasting over authentieke akten. De nationale regeling zelf verbiedt dus de cumulatie van de belasting over de inbreng van kapitaal (als „verrichting betreffende vennootschappen") met de krachtens artikel 31, lid 2, verschuldigde belasting over de inschrijving van de notariële akte waarbij de storting van het resterende deel van het kapitaal wordt geformaliseerd. Hoewel met meer bedachtzaamheid komt de Commissie tot dezelfde conclusie,

wanneer zij opmerkt dat reeds bij lezing van de twee bepalingen blijkt, dat de achtereenvolgende inbreng van het vennootschappelijk kapitaal van de vennootschap in oprichting niet aan andere fiscale lasten kan worden onderworpen dan de belasting die over verrichtingen betreffende vennootschappen moet worden betaald, ook al wordt de latere inbreng bij notariële akte geformaliseerd.

33. Het staat mijns inziens niet aan het Hof zich over de uitlegging van de nationale wettelijke regeling uit te spreken. Volgens vaste rechtspraak moet de nationale rechter de nationale wettelijke regeling uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de betrokken communautaire regeling. [12] Wanneer de betekenis van artikel 10, sub c, van de richtlijn eenmaal is verduidelijkt en is aangegeven wat deze bepaling niet toestaat, dient de nationale rechter na te gaan, of de nationale regeling in overeenstemming met deze bepaling kan worden uitgelegd, dan wel buiten toepassing moet worden gelaten, waarbij de communautaire bepaling haar werking in het concrete geval rechtstreeks kan ontplooien.

34. Ten slotte heeft de nationale rechter het Hof nadere preciseringen omtrent de rechtstreekse werking van de richtlijn, de invloed ervan, en de eventuele voorrang van de richtlijn boven daarmee onverenigbare nationale bepalingen gevraagd. Het antwoord op deze vraag kan mijns inziens zeer kort zijn. De bepalingen van de richtlijn die de lidstaten verplichtingen opleggen, hebben rechtstreekse werking in de verhoudingen tussen particulieren en de administratie. [13] Artikel 10 voldoet mijns inziens zonder meer aan de voorwaarden (voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk) die volgens het Hof vereist zijn opdat particulieren zich voor de nationale rechter rechtstreeks daarop kunnen beroepen. Het verbod om andere belastingen dan het kapitaalrecht toe te passen, verleent de burger het recht om de betrokken bepaling voor de nationale rechter in te roepen teneinde zich te verzetten tegen daarmee onverenigbare fiscale vorderingen.

35. Wat de voorrang van de gemeenschapsregel boven de onverenigbare nationale wet betreft, volstaat het de „klassiek" geworden passage van het arrest Simmenthal in herinnering te brengen, waarin het Hof verklaarde, dat „de nationale rechter, belast met de toepassing, in het kader zijner bevoegdheid, van de bepalingen van het gemeenschapsrecht, verplicht is zorg te dragen voor de volle werking dezer normen, daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke strijdige bepaling van de — zelfs latere — nationale wetgeving buiten toepassing latende, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure heeft te vragen of af te wachten". [14]

12 — Arrest van 13 november 1990, Marleasing (C-106/89, Jurispr. blz. I-4135).

13 — Arrest van 28 maart 1990, Siegen (C-38/88, Jurispr. blz. I-1447).

14 — Arrest van 9 maart 1978 (106/77, Jurispr. blz. 629).

Conclusie

36. Gelet op een en ander, geef ik het Hof in overweging, de vragen van het Tribunal Superior de Justicia de Madrid te beantwoorden als volgt:

„1) Artikel 1 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, moet aldus worden uitgelegd, dat het in de weg staat aan de heffing van een belasting van 0,5 % ter gelegenheid van de storting van het resterende deel van het vennootschappelijk kapitaal, wanneer bij de oprichting van de vennootschap reeds het volledig kapitaalrecht tegen het hoogste door de richtlijn toegestane tarief is geheven over de volledige waarde van het vennootschappelijk kapitaal.

2) Artikel 10 van richtlijn 69/335 is voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk om door particulieren tegen de staatsadministratie te kunnen worden ingeroepen en door de rechter in de plaats van daarmee onverenigbare nationale bepalingen te worden toegepast."