ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ GIUSEPPE TESAURO της 23ης Οκτωβρίου 1997 *

1. Τα τρία προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, αποβλέπουν στην ερμηνεία των άρθρων 4, 5, 7 και 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουνίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων [1] (στο εξής: οδηγία), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε [2].

Το κανονιστικό πλαίσιο

2. Προς απάντηση των ερωτημάτων που υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο θεωρώ σκόπιμο να υπενθυμίσω τις εθνικές και κοινοτικές διατάξεις που ασκούν εν προκειμένω επιρροή.

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3. Το άρθρο 1 της οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9. Κατά το άρθρο 4, υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, μεταξύ άλλων, «η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας» (παράγραφος 1, στοιχείο α΄,) και «η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής» (παράγραφος 1, στοιχείο γ΄).

Ειδικότερα, στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της κεφαλαιουχικής εταιρίας Solred SA και της Administración General del Estado τέθηκε το ζήτημα του συμβιβαστού προς την οδηγία ενός φόρου επί του συμβολαιογραφικού εγγράφου που βεβαίωνε την ετεροχρονισμένη εισφορά μέρους του εταιρικού κεφαλαίου, το οποίο είχε εγγραφεί ολόκληρο κατά τη στιγμή συστάσεως της εταιρίας.

Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α΄, ο φόρος εκκαθαρίζεται, στην περίπτωση της συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η ιταλική.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20.

2 — Οδηγίες 73/79/ΕΟΚ και 73/80/ΕΟΚ, αμφότερες της 9ης Απριλίου 1973 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 38 και 40, αντιστοίχως)· οδηγία 74/553/ΕΟΚ, της 7ης Νοεμβρίου 1974 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 42)· οδηγία 85/303/ΕΟΚ, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).

επί της πραγματικής αξίας των αγαθών οποιασδήποτε φύσεως, τα οποία έχουν εισενεχθεί ή πρέπει να εισενεχθούν από τους εταίρους, αφού αφαιρεθούν οι υποχρεώσεις οι οποίες έχουν αναληφθεί και οι επιβαρύνσεις οι οποίες έχουν βαρύνει την εταιρία για κάθε μια εισφορά. Η τελευταία πρόταση της διατάξεως αυτής παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εισπράττουν τον φόρο κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών [3].

4. Κατά το άρθρο 10: «Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανένα φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4·

β) για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 4·

γ) για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας και στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή νομικό πρόσωπο, που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, δύναται να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής».

Κατά παρέκκλιση από τις διατάξεις αυτές, τα κράτη μέλη μπορούν, ωστόσο, να επιβάλλουν «φόρους οι οποίοι έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα» (άρθρο 12, παράγραφος 1, στοιχείο ε').

Τέλος, αξίζει να μνημονευθεί η όγδοη και τελευταία αιτιολογική σκέψη της οδηγίας, κατά την οποία «η διατήρηση άλλων εμμέσων φόρων που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς ή τον φόρο χαρτοσήμου επί των τίτλων κινδυνεύει να θέσει εκ νέου υπό αμφισβήτηση τους σκοπούς, οι οποίοι επιδιώκονται από τα μέτρα τα οποία προβλέπονται από την παρούσα οδηγία και ότι, επομένως, η κατάργησή τους είναι επιβεβλημένη».

Η εθνική νομοθεσία

5. Η εθνική νομοθεσία που η ισπανική διοίκηση θεωρεί ότι έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση περιλαμβάνεται στον τροποποιηθέντα νόμο περί του φόρου επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών (Ley del

3 — Το άρθρο 7 ορίζει ότι «τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο» (παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο), και ότι «η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου» (παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο). Το ίδιο άρθρο ορίζει ότι «τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %» (παράγραφος 2).

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) που εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα νομοθετικού περιεχομένου 3050 της 30ής Δεκεμβρίου 1980 [4].

Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου ορίζει ότι ο φόρος επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών είναι έμμεσος φόρος ο οποίος, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν τα επόμενα άρθρα, πλήττει τις εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, τις εταιρικές πράξεις και τις διά δημοσίου εγγράφου συναπτόμενες δικαιοπραξίες. Ωστόσο, η παράγραφος 2 της ίδιας διατάξεως ορίζει ότι σε καμία περίπτωση η ίδια πράξη δεν μπορεί να είναι συγχρόνως αντικείμενο φορολογήσεως ως μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας και ως εταιρική πράξη. Προσθέτω ότι στην παρούσα περίπτωση ασκούν επιρροή ο φόρος επί των εταιρικών πράξεων και ο φόρος επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών.

6. Τέλος, βάσει του άρθρου 31 του νόμου, που περιλαμβάνεται στον τίτλο III και αφορά τις διά δημοσίου εγγράφου συναπτόμενες δικαιοπραξίες, «τα πρωτότυπα και τα αντίγραφα των συμβολαιογραφικών εγγράφων και πράξεων, καθώς και οι επικυρώσεις, συντάσσονται σε κάθε περίπτωση επί χάρτου χαρτοσημασμένου προς 50 ισπανικές πεσέτες ανά διπλό φύλλο ή προς 25 πεσέτες ανά απλό φύλλο, κατ' επιλογή του συμβολαιογράφου. Τα απλά αντίγραφα δεν υπόκεινται σε φόρο» (παράγραφος 1). Εξάλλου, διευκρινίζεται ότι, «αν τα συμβολαιογραφικά έγγραφα και οι συμβολαιογραφικές πράξεις έχουν ως αντικείμενο ποσότητα ή πράγμα που μπορεί να αποτιμηθεί, αν περιέχουν πράξεις ή συμβάσεις που μπορούν να καταχωρίζονται στο μητρώο ιδιοκτησίας, εμπορίου και βιομηχανικής ιδιοκτησίας χωρίς να υπόκεινται στον φόρο κληρονομιών και δωρεών ούτε στις φορολογικές επιβαρύνσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου, τα πρώτα αντίγραφα αυτών των εγγράφων και πράξεων υπόκεινται επιπλέον στην καταβολή τέλους με συντελεστή 0,5 % για τις πράξεις ή τις συμβάσεις αυτές. Τα αντίγραφα των πράξεων διαμαρτυρήσεως υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου με τον ίδιο συντελεστή» (παράγραφος 2).

4 — Το κείμενο του νόμου, όπως ισχύει σήμερα, δημοσιεύθηκε στο *Boletín Oficial del Estado* της 20ής Οκτωβρίου 1993.

Τα περιστατικά και τα προδικαστικά ερωτήματα

7. Με συμβολαιογραφική πράξη της 21ης Νοεμβρίου 1990, συστάθηκε η ανώνυμη εταιρία Solred, με εταιρικό κεφάλαιο 300 000 000 ισπανικές πεσέτες (PTA). Μόνον το 60 % (180 000 000 PTA) καταβλήθηκε την ίδια ημερομηνία. Στις 28 Νοεμβρίου 1990, η Solred κατέβαλε στη φορολογική αρχή ως φόρο επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των συναφθεισών διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών — υπό τίτλο «εταιρικές πράξεις» — το ποσό των 3 000 000 PTA, που αντιστοιχούσε στο 1 % της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου. Με συμβολαιογραφική πράξη της 17ης Ιανουαρίου 1991, έγινε εισφορά στην εταιρία για το 40 % του κεφαλαίου (120 000 000 PTA) που έπρεπε ακόμη να καταβληθεί.

Στις 7 Φεβρουαρίου 1991, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης εταιρία υπέβαλε στη φορολογική αρχή το έντυπο εκκαθαρίσεως του φόρου που αντιστοιχούσε στη δεύτερη αυτή πράξη, παρατηρώντας ότι δεν υπείχε

φορολογική υποχρέωση καθόσον, με τη σύστασή της, η εταιρία είχε ήδη καταβάλει φόρο 1 % επί του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου.

8. Παρά ταύτα, η φορολογική αρχή προέβη σε εκκαθάριση του φόρου εφαρμόζοντας συντελεστή 0,5 % επί του ποσού των 120 000 000 PTA. Κατά τη φορολογική αρχή, συγκεκριμένα, η καταβολή του φόρου (1 % επί του εταιρικού κεφαλαίου) ως φόρου επί των εταιρικών πράξεων κατά τον χρόνο συστάσεως της εταιρίας δεν απέκλειε το ότι το συμβολαιογραφικό έγγραφο, με το οποίο πραγματοποιήθηκε η εισφορά του υπολοίπου του εταιρικού κεφαλαίου, υπόκειται στον φόρο επί των «συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών», με συντελεστή 0,5 %. Διαφωνήσασα με την απόφαση αυτή, η Solred SA υπέβαλε διοικητική ένσταση ενώπιον του Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, η οποία απορρίφθηκε με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1993.

9. Κατά της αποφάσεως αυτής, η Solred άσκησε έφεση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, το οποίο αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο τα εξής τρία προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Ερωτάται αν η ορθή ερμηνεία της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969 (τροποποιηθείσα με τις οδηγίες 73/79 και 73/80, αμφότερες της 9ης Απριλίου 1973, 74/553, της 7ης Νοεμβρίου 1974, και 85/303, της 10ης Ιουνίου 1985), και ειδικότερα των άρθρων 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', 7 και 10, στοιχείο α', αποκλείει τη δυνατότητα — όταν η νομοθεσία κράτους μέλους επιβάλλει φόρο ο οποίος πλήττει τη σύσταση μιας ανώνυμης εταιρίας με συντελεστή 1 % που εφαρμόζεται σε κάθε περίπτωση επί της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου μολονότι αυτό δεν έχει καταβληθεί εξ ολοκλήρου — να επιβάλλεται εν συνεχεία φόρος που πλήττει, με συντελεστή 0,5 %, την εισφορά του μέρους του κεφαλαίου το οποίο ακόμη δεν είχε καταβληθεί.

2) Ερωτάται αν ο περιορισμός που περιλαμβάνει το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 ισχύει επίσης έστω και αν ο δεύτερος φόρος δεν πλήττει ειδικά την εισφορά κεφαλαίου αλλά επιβάλλεται επί της πράξεως μέσω της οποίας υλοποιείται η εισφορά αυτή, όταν η τυπική αυτή πράξη είναι υποχρεωτική κατά την εσωτερική νομοθεσία περί εταιριών και ο συντελεστής 0,5 % εφαρμόζεται ακριβώς επί του ποσού της εισφοράς που περιλαμβάνει η πράξη.

3) Ζητείται να διευκρινιστεί το άμεσο αποτέλεσμα της μνημονευθείσας οδηγίας 69/335 (και των μεταγενέστερων τροποποιήσεων) με προσδιορισμό του αποτελέσματος και της ενδεχόμενης υπεροχής της επί των εσωτερικών νομοθετικών διατάξεων στην περίπτωση κατά την οποία δεν είναι δυνατή ερμηνεία των διατάξεων αυτών που να είναι σύμφωνη προς την οδηγία αυτή.»

Το πρώτο και το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

10. Τα δύο πρώτα ερωτήματα που υπέβαλε το παραπέμπον δικαστήριο αποβλέπουν, τελικά, στο να διευκρινιστεί αν οι προαναφερθείσες διατάξεις της οδηγίας κωλύουν την είσπραξη φόρου με συντελεστή 0,5 % επί του μέρους του εταιρικού κεφαλαίου το οποίο καταβλήθηκε μετά τη σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας, αυτό δε στο μέτρο που, κατά τον χρόνο συστάσεως της εταιρίας, είχε ήδη επιβληθεί φόρος με συντελεστή 1 % επί του συνόλου της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου, επομένως, περιλαμβανομένου και του μέρους του μη καταβληθέντος κεφαλαίου.

11. Το Δικαστήριο είχε ήδη την ευκαιρία να διευκρινίσει τους σκοπούς και το περιεχόμενο της οδηγίας. Ειδικότερα, με την απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni [5] υπογράμμισε ότι, όπως συνάγεται από το προοίμιό της, με την οδηγία επιδιώκεται η προώθηση της ελεύθερης διακινήσεως κεφαλαίων, που θεωρείται ουσιώδες στοιχείο για τη δημιουργία μιας οικονομικής ενώσεως με χαρακτηριστικά γνωρίσματα ανάλογα εκείνων της εσωτερικής αγοράς. Κατά το Δικαστήριο, η επιδίωξη του σκοπού αυτού προϋποθέτει, όσον αφορά τη φορολόγηση των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, την κατάργηση των ισχυόντων στα κράτη μέλη εμμέσων φόρων και την αντικατάστασή τους από φόρο καταβαλλόμενο άπαξ στο πλαίσιο της κοινής αγοράς και του αυτού επιπέδου σε όλα τα κράτη μέλη.

12. Από το γράμμα και τους σκοπούς της οδηγίας, όπως αυτοί ερμηνεύθηκαν από τη νομολογία του Δικαστηρίου, απορρέει ένα πρώτο δεδομένο το οποίο έχει ειδικότερη σημασία για απάντηση των εν προκειμένω ερωτημάτων: οι διατάξεις της οδηγίας, και ειδικότερα οι επιβάλλουσες υποχρεώσεις στα κράτη μέλη, πρέπει να ερμηνεύονται κατά τον ευρύτερο δυνατό τρόπο. Αντιθέτως, οι επιτρέπουσες παρέκκλιση διατάξεις (άρθρο 12) είναι αυστηρής ερμηνείας. Επομένως, η επιταγή περί πρακτικής αποτελεσματικότητας της οδηγίας επιβάλλει όπως οποιοσδήποτε φόρος ο οποίος πλήττει, άμεσα ή έμμεσα, πράξη που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας πρέπει να εκτιμάται υπό το φως των διατάξεών της.

13. Όπως ελέχθη ήδη, το άρθρο 10 της οδηγίας έχει αποφασιστική σημασία. Η διάταξη αυτή απαγορεύει στα κράτη μέλη την επιβολή οποιουδήποτε φόρου, ανεξάρτητα από τη μορφή του, εκτός του φόρου εισφοράς. Αυτό ισχύει για τρεις κατηγορίες πράξεων: πρώτον, για τις προβλεπόμενες στο άρθρο 4 (μεταξύ των οποίων η σύσταση της εταιρίας)· δεύτερον, για τις εισφορές, δάνεια ή παροχές που πραγματοποιούνται «στο πλαίσιο» των πράξεων που προβλέπονται στο άρθρο 4· τέλος, για την «καταχώριση» ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση προς άσκηση μιας δραστηριότητας, στην οποία μια εταιρία, ένωση προσώπων ή

5 — Απόφαση της 20ής Απριλίου 1993, C-71/91 και C-178/91 (Συλλογή 1993, σ. I-1915)· βλ., επίσης, αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 1979, 161/78, Conradsen (Συλλογή τόμος 1979/II, σ. 109), της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit Internationaal κ.λπ. (Συλλογή 1996, σ. I-2827).

νομικό πρόσωπο που επιδιώκει κερδοσκοπικούς σκοπούς μπορεί να υπόκειται λόγω της νομικής της μορφής.

14. Το συνδυασμένο αποτέλεσμα αυτών των διατάξεων είναι να αποφεύγεται όπως περισσότεροι συντρέχοντες φόροι, πλήττοντες την ίδια βάση επιβολής του φόρου, αυξάνουν τη φορολογία με συντελεστή υπερβαίνοντα το 1 % που είναι ο υψηλότερος συντελεστής που προβλέπει το άρθρο 7 της οδηγίας. Στην αντίθετη περίπτωση, η εναρμόνιση του φόρου που πλήττει τις εισφορές κεφαλαίου θα διακυβευόταν από τη διατήρηση, εκ μέρους των κρατών μελών, των εμμέσων φόρων που πλήττουν το ίδιο γενεσιουργό γεγονός του φόρου.

15. Είναι αναμφισβήτητο ότι η επιβολή του φόρου επί της συμβολαιογραφικής πράξεως (η οποία έχει ως λόγο υπάρξεώς της το ότι η πράξη αποτελεί τη νομική μορφή της εισφοράς) συνεπάγεται ότι η εισφορά του μέρους του κεφαλαίου το οποίο καταβλήθηκε μετά τη σύσταση της εταιρίας πλήττεται με συντελεστή 1,5 %. Ούτε μπορεί να προβληθεί ο ισχυρισμός, όπως υποστήριξε η Ισπανική Κυβέρνηση, ότι ο φόρος δεν πλήττει την εισφορά ως εταιρική πράξη, αλλά το έγγραφο στο οποίο η πράξη αυτή υλοποιείται. Κατά το γράμμα της, η οδηγία έχει ακριβώς ως σκοπό, το επαναλαμβάνω, να αποφεύγεται η καταστρατήγηση της γενικού χαρακτήρα απαγορεύσεως του άρθρου 10 μ' έναν απλώς διαφορετικό χαρακτηρισμό του φόρου ενώ τα χαρακτηριστικά του είναι τα ίδια.

16. Δεν νομίζω λοιπόν ότι μπορεί να υπάρχει αμφιβολία ότι ο φόρος, αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, μολονότι τυπικά πλήττει τη νομική πράξη με την οποία υλοποιείται η εισφορά μέρους του κεφαλαίου, στην πράξη επιβάλλεται *επ' ευκαιρία* και λόγω της εισφοράς, που είναι αναγκαία προς συμπλήρωση του εταιρικού κεφαλαίου. Επομένως, πρόκειται για έμμεσο φόρο που έχει τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς [6]. Γι' αυτόν τον λόγο ο φόρος αυτός εμπίπτει καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 10.

17. Είναι αλήθεια ότι, όπως παρατήρησε η Ισπανική Κυβέρνηση, ο φόρος του οποίου η είσπραξη αμφισβητείται στην υπόθεση ενώπιον του αρμοδίου δικαστηρίου δεν επινοήθηκε κατά τρόπο ώστε να επιβάλλεται αποκλειστικά στις νομικές πράξεις με τις οποίες υλοποιείται η εισφορά κεφαλαίου, αλλά σε όλες τις πράξεις για τις οποίες απαιτούνται οι διατυπώσεις της εθνικής νομοθεσίας. Ωστόσο, όπως διευκρίνισε η Επιτροπή, αυτό και μόνον το γεγονός δεν αρκεί για να αποκλείσει τον υπό συζήτηση φόρο από το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, δεδομένου ότι η καταβολή του είναι υποχρεωτική, σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία, όταν πρόκειται για πράξεις όπως εκείνες με τις οποίες υλοποιείται η εισφορά κεφαλαίου. Είναι όντως πασίδηλον ότι, στην προκειμένη περίπτωση, η είσπραξη του φόρου αυτού δεν θα επιβαλλόταν αν δεν υπήρχε η εισφορά κεφαλαίου (έστω και ετεροχρονισμένη).

18. Αν τούτο είναι αληθές, προκύπτουν ήδη προφανείς λόγοι για τους οποίους ο βαλλόμενος φόρος είναι παράνομος. Συγκεκριμένα, μου φαίνεται δύσκολο να υποθέσω ότι ο φόρος εισφοράς κεφαλαίου

6 — Βλ. απόφαση Ponente Carni και Cispadana Costruzioni (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), σκέψη 29.

πρέπει να θεωρείται ότι απαγορεύεται αν επιβάλλεται κατά τον χρόνο συστάσεως της εταιρίας, αλλά επιτρέπεται αν επιβάλλεται μεταγενέστερα [7].

19. Τελικά, ο φόρος για τον οποίο γίνεται λόγος πλήττει, έστω και εμμέσως, την εισφορά κεφαλαίου στις κεφαλαιουχικές εταιρίες. Διαφορετική λύση θα επέτρεπε στα κράτη μέλη να αποφεύγουν με μεγάλη ευκολία τις υποχρεώσεις που προβλέπει η οδηγία. Εξάλλου, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο χαρακτηρισμός ενός φόρου δεν πρέπει να γίνεται βάσει του νομικού ονόματος που του αποδίδει η εθνική νομοθεσία, αλλά υπό το φως των αντικειμενικών στοιχείων που προκύπτουν από την αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως και από τα δεδομένα της δικογραφίας [8].

20. Επομένως, πρέπει να εξακριβωθεί αν ο φόρος που είναι αντικείμενο της ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου δίκης εμπίπτει σε μια από τις παρατεθείσες κατηγορίες του άρθρου 10. Το πρόβλημα αυτό εξετάστηκε εμπεριστατωμένα από την εταιρία Solred και από την Ισπανική Κυβέρνηση, ενώ η Επιτροπή περιορίστηκε στο να αναφέρει γενικώς ότι ο επίδικος φόρος δεν συμβιβάζεται προς το άρθρο 10. Ευθύς εξαρχής αναφέρω ότι η απάντηση στο ερώτημα ουδόλως προεξοφλείται· πάντως, σε τούτο μπορεί να βοηθήσει μια ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας αποβλέπουσα στο να διασφαλίσει την πρακτική της αποτελεσματικότητα.

21. Η θέση της προσφεύγουσας εταιρίας της κύριας δίκης συνίσταται κυρίως στο να θεωρεί ότι ο φόρος επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών δεν συμβιβάζεται προς το στοιχείο γ' του άρθρου 10. Κατά την άποψή της, συντρέχουν όντως οι αναγκαίες προϋποθέσεις προς εφαρμογή της διατάξεως αυτής. Πρώτον, ο βαλλόμενος φόρος πλήττει μια διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση δραστηριότητας: ελλείψει ορισμένου τύπου που πρέπει να περιβάλλεται η πράξη εισφοράς του υπολοίπου κεφαλαίου, η εταιρία δεν είναι σε θέση, σύμφωνα με την ισπανική νομοθεσία, να πραγματοποιήσει ορισμένες χαρακτηριστικές εταιρικές δραστηριότητες, όπως η μεταγενέστερη αύξηση του κεφαλαίου. Δεύτερον, ο εν λόγω φόρος πλήττει την εταιρία λόγω της νομικής της μορφής καθόσον, κατά την ισπανική νομοθεσία, η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου μετά την εγγραφή γίνεται υποχρεωτικά με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

22. Διαφορετική είναι η θέση της Ισπανικής Κυβερνήσεως, η οποία θεωρεί ότι δεν συντρέχουν οι αναγκαίες προϋποθέσεις προς εφαρμογή του στοιχείου γ' του άρθρου 10. Πράγματι, η καταβολή των ποσών

7 — Τα πραγματικά περιστατικά δεν διαφέρουν πάρα πολύ από εκείνα που έδωσαν την ευκαιρία στο Δικαστήριο, με την απόφαση Ponente Carni και Cispadana Construzioni (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), να κρίνει ως απαγορευόμενο τον ετήσιο φόρο καταχωρίσεως που προέβλεπε η ιταλική νομοθεσία. Βλ. σκέψη 31 της αποφάσεως, με την οποία το Δικαστήριο παρατήρησε ότι «το γεγονός ότι ο φόρος οφείλεται όχι μόνο κατά την καταχώριση της εταιρίας αλλά και κάθε έτος που ακολουθεί δεν αρκεί από μόνο του για να θέσει την εν λόγω επιβάρυνση εκτός του πεδίου εφαρμογής της απαγορεύσεως του άρθρου 10. (...) κάθε άλλη ερμηνεία θα στερούσε της αποτελεσματικότητάς τους τις διατάξεις του άρθρου 10». Η μόνη διαφορά ως προς την προκείμενη περίπτωση είναι ότι εδώ ο φόρος εισπράττεται μόνο ως συνέπεια μιας συγκεκριμένης επιλογής της κεφαλαιουχικής εταιρίας, δηλαδή της ετεροχρονισμένης μερικής καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου. Πάντως, θεωρώ ότι ούτε από το γράμμα ούτε από τους σκοπούς της οδηγίας προκύπτουν επαρκείς λόγοι για τους οποίους μια τέτοια επιλογή πρέπει να τιμωρείται κατά τον τρόπο που απαιτεί η Ισπανική Κυβέρνηση.

8 — Απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 1996, C-197/94 και C-252/94, Bautiaa και Société française maritime (Συλλογή 1996, σ. I-505, σκέψη 39).

για τις μετοχές που δεν είχαν προηγουμένως εξοφληθεί πλήρως δεν αποτελεί προϋπόθεση για τη σύσταση της εταιρίας, κατά το μέτρο που ο ισπανικός νόμος [9], κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της οδηγίας 77/91/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 13ης Δεκεμβρίου 1976 [10], παρέχει τη δυνατότητα συστάσεως ανωνύμων εταιριών με την καταβολή του ενός τετάρτου του εταιρικού κεφαλαίου, μολονότι το κεφάλαιο πρέπει να εγγραφεί εξ ολοκλήρου. Ωστόσο, η ίδια η κυβέρνηση αναγνωρίζει ότι, μολονότι η εταιρία θεωρείται πλήρως συσταθείσα εφόσον συντρέχουν οι ελάχιστες προϋποθέσεις που προβλέπει ο νόμος, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται ακριβώς η καταβολή τουλάχιστον του ενός τετάρτου του εταιρικού κεφαλαίου, εξακολουθεί ωστόσο να είναι αναγκαία η μεταγενέστερη πραγματοποίηση της εισφοράς του μέρους του κεφαλαίου που απομένει να καταβληθεί. Εξάλλου, η Ισπανική Κυβέρνηση αμφισβητεί ότι πρόκειται για διατύπωση στην οποία υποβάλλεται η εταιρία «λόγω της νομικής της μορφής».

23. Στην πραγματικότητα, η διάταξη του άρθρου 10, στοιχείο γ', είναι ασφαλώς διατυπωμένη κατά τρόπο πιο γενικό και εξαντλητικό απ' ό,τι θεωρεί η Ισπανική Κυβέρνηση. Η διάταξη αναφέρεται στις διατυπώσεις οι οποίες αποτελούν προϋπόθεση όχι για τη σύσταση της εταιρίας, αλλά για την «εκτέλεση μιας δραστηριότητας». Επομένως, το άρθρο 10 της οδηγίας απαγορεύει κάθε φορολογία, πλην του εναρμονισμένου φόρου εισφοράς, που πλήττει μια ουσιώδη προϋπόθεση για την πλήρη ανάπτυξη των δραστηριοτήτων που χαρακτηρίζουν την κεφαλαιουχική εταιρία. Στο πλαίσιο αυτό, λίγο ενδιαφέρει το ότι η φορολόγηση συνδέεται χρονολογικά με τη στιγμή συστάσεως ή καταχωρίσεως της εταιρίας ή γίνεται μεταγενέστερα. Το σημαντικό συνίσταται στο ότι αυτή πλήττει μια διατύπωση η οποία είναι απαραίτητη προκειμένου η εταιρία να αναπτύξει πλήρως τη δραστηριότητά της.

24. Στην προκειμένη περίπτωση, ωστόσο — παρά το λεχθέν ότι ο φόρος επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών, μολονότι τυπικά έχει ως αντικείμενο το συμβολαιογραφικό έγγραφο, στην πραγματικότητα πλήττει την εισφορά του εναπομένοντος μέρους του εταιρικού κεφαλαίου της Solred — δεν νομίζω ότι η πλήρης εξόφληση των μετοχών, ως συνέπεια της πραγματοποιηθείσας καταβολής, πρέπει να θεωρηθεί ως διατύπωση αποτελούσα προϋπόθεση προς άσκηση των εταιρικών δραστηριοτήτων. Η φράση «[άσκηση] μιας δραστηριότητας» του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας αναφέρεται προφανώς στην ανάπτυξη της εταιρικής δραστηριότητας, που πραγματοποιείται προς εκπλήρωση του εταιρικού σκοπού. Επομένως, το γεγονός ότι η μη πλήρης εξόφληση των μετοχών δεν επιτρέπει, για παράδειγμα, την τέλεση τυπικών εταιρικών πράξεων, όπως οι μεταγενέστερες αυξήσεις του εταιρικού κεφαλαίου, αποτελεί ένα στοιχείο που εκφεύγει του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 10, στοιχείο γ'.

25. Αντιθέτως, ο επίδικος φόρος είναι ασφαλώς ασυμβίβαστος προς το άρθρο 10 υπό διαφορετική έποψη. Υπενθυμίζω ότι τα στοιχεία α' και β' της εν λόγω διατάξεως απαγορεύουν στα κράτη μέλη να επιβάλλουν άλλους φόρους πλην του εναρμονισμένου φόρου εισφοράς, τόσο για «τις πράξεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4»,

9 — Ley de sociedades anónimas (νόμος περί ανωνύμων εταιριών), κωδικοποιημένο κείμενο, άρθρο 12 (*BOE*, αριθ. 310 της 27ης Δεκεμβρίου 1989).

10 — ΕΕ ειδ. έκδ. 06/001, σ. 230.

μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται η σύσταση της εταιρίας, όσο και για «τις εισφορές, δάνεια ή παροχές, που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των πράξεων των αναφερομένων στο άρθρο 4».

26. Η εισφορά του μέρους του κεφαλαίου που δεν καταβλήθηκε κατά τη στιγμή της συστάσεως δεν αποτελεί εν προκειμένω αναγκαία προϋπόθεση προς ολοκλήρωση της συστάσεως της εταιρίας καθόσον, όπως έχει λεχθεί ήδη, η σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας ολοκληρώνεται με την καταβολή του ενός τετάρτου (τουλάχιστον) του κεφαλαίου. Επομένως, δεν θεωρώ ότι ο επίδικος φόρος περιλαμβάνεται μεταξύ των πράξεων που απαγορεύει το στοιχείο α' του άρθρου 10. Αντιθέτως, θεωρώ ότι είναι δυνατό να συναχθεί διαφορετικό συμπέρασμα όσον αφορά το στοιχείο β' του ίδιου άρθρου. Πράγματι, η εισφορά του εγγεγραμμένου, αλλά μη καταβληθέντος προηγουμένως εταιρικού κεφαλαίου, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στην καθαυτό «σύσταση της εταιρίας», μπορεί να περιληφθεί στην περίπτωση των εισφορών που πραγματοποιούνται *στο πλαίσιο* μιας τέτοιας πράξεως.

27. Η τελευταία αυτή περίπτωση αφορά προφανώς ένα σύνολο πράξεων που βαίνει πέραν εκείνων που είναι απαραίτητες για τη σύσταση της εταιρίας. Επομένως, μπορεί να περιλαμβάνει επίσης δραστηριότητες — όπως η μεταγενέστερη εισφορά μέρους του αρχικώς εγγεγραμμένου εταιρικού κεφαλαίου — που ασφαλώς εμπίπτουν «στο πλαίσιο» της δραστηριότητας «συστάσεως της εταιρίας», καθόσον απηχούν, συμπληρώνοντάς την, την αρχική βούληση των εταίρων και είναι τεχνικά αναγκαίες προκειμένου η κεφαλαιουχική εταιρία να μπορεί να αναπτύξει όλες τις δραστηριότητες που τη χαρακτηρίζουν. Με άλλα λόγια, μολονότι η πλήρης καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου δεν αποτελεί *αναγκαία προϋπόθεση* για τη σύσταση της εταιρίας, αυτό δεν σημαίνει ότι πρόκειται για δραστηριότητα *άσχετη* με τη σύσταση της εταιρίας. Η πλήρης εξόφληση των μετοχών, συνέπεια της καταβολής ολοκλήρου του εταιρικού κεφαλαίου, είναι ασφαλώς δραστηριότητα η οποία εμπίπτει στο πλαίσιο της δραστηριότητας «συστάσεως της εταιρίας».

28. Προς στήριξη της ερμηνείας αυτής είναι δυνατό να παρατεθεί επωφελώς ένα γραμματικό στοιχείο αντλούμενο από το άρθρο 5 της οδηγίας. Ως γνωστόν, η διάταξη αυτή αφορά τις λεπτομέρειες εκκαθαρίσεως του φόρου. Στην παράγραφο 1, στοιχείο α', που αφορά τις πραγματοποιηθείσες εισφορές, μεταξύ άλλων, για τη *σύσταση* της εταιρίας, διευκρινίζεται ότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια (που η Ισπανική Κυβέρνηση επέλεξε να μη χρησιμοποιήσει) να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών. Είναι προφανές ότι σκοπός της διατάξεως είναι να εντάξει και τις ενδεχόμενες μεταγενέστερες εισφορές «στο πλαίσιο», ακριβώς, της συστάσεως της εταιρίας. Δεν χρειάζεται καν να λεχθεί ότι στερείται κάθε σημασίας το γεγονός ότι ο εν λόγω φόρος πλήττει το έγγραφο με το οποίο υλοποιείται η εισφορά και όχι την ίδια την εισφορά: συναφώς, έχω ήδη αναφέρει ότι ο γενικός χαρακτήρας της διατυπώσεως της τελευταίας φράσεως του πρώτου μέρους του άρθρου 10, κατά την οποία τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν κανένα φόρο «υπό οποιαδήποτε μορφή», διαλύει κάθε σχετική αμφιβολία.

29. Βάσει των προαναφερθέντων, θεωρώ ότι το άρθρο 10 της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κωλύει τη φορολόγηση, βάσει των διατάξεων περί του φόρου επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών, ποσού ίσου με 0,5 % του κεφαλαίου που καταβάλλεται μετά τη σύσταση της εταιρίας, όταν έχει ήδη καταβληθεί φόρος με συντελεστή 1 %, ως φόρος εισφοράς, επί της συνολικής ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου κατά τη στιγμή συστάσεως της εταιρίας.

30. Προσθέτω ότι, μολονότι η διάταξη του παραπέμποντος δικαστηρίου δεν περιέχει καμία σχετική αναφορά, πρέπει οπωσδήποτε να αποκλειστεί η δυνατότητα δικαιολογήσεως του επίδικου φόρου βάσει των εξαιρέσεων που προβλέπει το άρθρο 12 της οδηγίας. Μόνον η Επιτροπή ανέπτυξε επιχειρήματα επί του σημείου αυτού, αποκλείοντας άλλωστε ότι το άρθρο 12 μπορεί να ασκεί επιρροή στην προκειμένη περίπτωση. Εξάλλου, αρκεί η παρατήρηση ότι ο φόρος που πλήττει, με ποσοστό επί τοις εκατό, τη μεταγενέστερη εισφορά μέρους του κεφαλαίου είναι φόρος γενικού χαρακτήρα ο οποίος δεν έχει ως αντιπαροχή υπηρεσία παρεχόμενη από τη διοίκηση [11]. Αντιθέτως, αυτό ισχύει προφανώς για τα τέλη χαρτοσήμου τα οποία εισπράττονται για την ίδια πράξη.

11 — Βλ. απόφαση Ponente Carni και Cispadana Construzioni (παρατεθείσα στην υποσημείωση 5), σκέψεις 33 επ. Με την απόφαση της 2ας Φεβρουαρίου 1988, 36/86, Dansk Sparinvest (Συλλογή 1988, σ. 409), το Δικαστήριο κατέληξε στο ότι ο πίνακας των εξαιρέσεων από την απαγόρευση επιβολής άλλων φόρων πλην του φόρου εισφοράς του άρθρου 12 της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί περιοριστικός.

Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα

31. Με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα το παραπέμπον δικαστήριο εξετάζει το ενδεχόμενο ερμηνείας της επίμαχης διατάξεως εσωτερικού δικαίου κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία. Κατά τη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, τόσο η Επιτροπή όσο και η Solred πρότειναν μια τέτοια ερμηνεία των άρθρων 1 και 31 του ισπανικού νόμου που να συμβιβάζεται προς την οδηγία. Η Solred πρόσθεσε ότι η εκ μέρους της ισπανικής φορολογικής αρχής συγκεκριμένη ερμηνεία των εσωτερικών διατάξεων είναι, τελικά, ασυμβίβαστη προς την οδηγία.

32. Η θέση αυτή βασίζεται στο γράμμα του άρθρου 31 του νόμου περί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών. Υπενθυμίζω ότι η διάταξη αυτή επιβάλλει την καταβολή φόρου επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών μόνον όταν πρόκειται για πράξεις ή συμβάσεις για τις οποίες δεν έχει ήδη επιβληθεί ο φόρος που προβλέπουν οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι εταιρικές πράξεις. Σε τελική ανάλυση, σύμφωνα με τον ισπανικό νόμο, δεν μπορούν να υπόκεινται στον φόρο που προβλέπεται για τις διά δημοσίου εγγράφου συναπτόμενες δικαιοπραξίες όλες οι πράξεις οι οποίες δεν πλήττονται από τον φόρο ως εταιρικές πράξεις. Επομένως, η ίδια η εθνική νομοθεσία επιβάλλει τη μη σώρευση του φόρου που οφείλεται λόγω της εισφοράς κεφαλαίου (βάσει των διατάξεων περί των «εταιρικών πράξεων») και εκείνου που οφείλεται βάσει του άρθρου 31, παράγραφος 2, για την καταχώριση της συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία υλοποιείται η καταβολή του εναπομένοντος μέρους του κεφαλαίου. Η Επιτροπή καταλήγει, μολονότι με μεγαλύτερη προσοχή,

στο ίδιο συμπέρασμα, καθόσον παρατηρεί ότι από την απλή ανάγνωση των δύο διατάξεων μπορεί να συναχθεί ότι η εισφορά του εταιρικού κεφαλαίου στην υπό σύσταση εταιρία δεν μπορεί να υπόκειται σε κανένα άλλο φόρο πλην εκείνου που απαιτείται ως φόρος επί των εταιρικών πράξεων, έστω και αν μεταγενέστερες εισφορές υλοποιούνται με συμβολαιογραφική πράξη.

33. Θεωρώ ότι δεν απόκειται στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας της εθνικής νομοθεσίας. Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία, το εθνικό δικαστήριο οφείλει να ερμηνεύει την εσωτερική νομοθεσία υπό το φως του σκοπού και του γράμματος της οικείας κοινοτικής διατάξεως [12]. Εφόσον διασαφηνιστεί η έννοια του άρθρου 10, στοιχείο γ', της οδηγίας και υποδηλωθεί αυτό που η εν λόγω διάταξη δεν επιτρέπει, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να εξακριβώσει αν η εσωτερική διάταξη μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο σύμφωνο προς τη διάταξη της οδηγίας ή αν η πρώτη διάταξη πρέπει να μην εφαρμοστεί επιτρέποντας στην κοινοτική διάταξη να αναπτύξει ευθέως τα αποτελέσματά της στη συγκεκριμένη περίπτωση.

34. Τέλος, το εθνικό δικαστήριο ζήτησε από το Δικαστήριο «να διευκρινίσει» το άμεσο αποτέλεσμα της οδηγίας, την επίδρασή της και την ενδεχόμενη υπεροχή σε σχέση με τις εθνικές νομοθετικές διατάξεις που δεν συμβιβάζονται προς την εν λόγω οδηγία. Νομίζω ότι στο ερώτημα αυτό μπορεί να δοθεί μια πάρα πολύ σύντομη απάντηση. Οι διατάξεις της οδηγίας που επιβάλλουν υποχρεώσεις στα κράτη μέλη παράγουν άμεσα αποτελέσματα στις σχέσεις μεταξύ πολιτών και διοικήσεως [13]. Όσον αφορά το άρθρο 10, νομίζω ότι συγκεντρώνει οπωσδήποτε τις προϋποθέσεις (σαφήνεια, ακρίβεια, ανυπαρξία αιρέσεων) από τις οποίες το Δικαστήριο εξαρτά τη δυνατότητα των πολιτών να το επικαλούνται ευθέως ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Στην υποχρέωση μη επιβολής άλλων φόρων πλην του φόρου εισφοράς αντιστοιχεί το δικαίωμα του φορολογουμένου να επικαλείται την εν λόγω διάταξη ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου προκειμένου να αντιταχθεί στις φορολογικές αξιώσεις που είναι αντίθετες προς τη διάταξη αυτή.

35. Όσον αφορά την υπεροχή της κοινοτικής διατάξεως έναντι του ασυμβίβαστου προς αυτήν εσωτερικού νόμου, αρκεί να υπομνηστεί το «κλασικό» απόσπασμα της αποφάσεως Simmenthal, με την οποία το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι «ο εθνικός δικαστής, στον οποίο έχει ανατεθεί στο πλαίσιο της αρμοδιότητάς του να εφαρμόζει τις διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, έχει την υποχρέωση να εξασφαλίζει την πλήρη αποτελεσματικότητα των κανόνων αυτών, αφήνοντας εν ανάγκη κυριαρχικά ανεφάρμοστη κάθε αντίθετη διάταξη της εθνικής νομοθεσίας, έστω και μεταγενέστερη, χωρίς να υποχρεούται να ζητήσει ή να αναμείνει την προηγούμενη εξαφάνισή της είτε διά της νομοθετικής οδού είτε με οποιαδήποτε άλλη συνταγματική διαδικασία» [14].

12 — Απόφαση της 13ης Νοεμβρίου 1990, C-106/89, Marleasing (Συλλογή 1990, σ. I-4135).

13 — Απόφαση της 28ης Μαρτίου 1990, C-38/88, Siegen (Συλλογή 1990, σ. I-1447).

14 — Απόφαση της 9ης Μαρτίου 1978, 106/77 (Συλλογή τόμος 1978, σ. 239).

Πρόταση

36. Υπό το φως των προαναφερθέντων, προτείνω επομένως στο Δικαστήριο να απαντήσει ως εξής στα ερωτήματα του Tribunal Superior de Justicia de Madrid:

«1) Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κωλύει την επιβολή φόρου με συντελεστή 0,5 % επ' ευκαιρία της καταβολής του υπολοίπου του εταιρικού κεφαλαίου όταν, κατά τη στιγμή της συστάσεως της εταιρίας, έχει ήδη καταβληθεί εξ ολοκλήρου και μέχρι το ανώτατο όριο που επιτρέπει η οδηγία ο φόρος εισφοράς επί του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου.

2) Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335 είναι διάταξη επαρκώς σαφής, ακριβής και ανεπιφύλακτη ώστε είναι δυνατό οι πολίτες να την επικαλούνται έναντι της δημοσίας διοικήσεως και ο δικαστής να την εφαρμόζει αντί των αντιθέτων προς αυτήν εθνικών διατάξεων».