FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

föredraget den 23 oktober 1997 *

1. Tribunal Superior de Justicia de Madrid har ställt tre frågor om tolkningen av artiklarna 4, 5, 7 och 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning [1] (nedan kallat direktivet) i dess ändrade och uppdaterade lydelse. [2]

I en tvist mellan aktiebolaget Solred SA och Administración General del Estado har frågan uppkommit huruvida en skatt på en handling upprättad inför notarius publicus, i vilken det intygas att en del av det kapital som i sin helhet tecknades vid bolagsbildningen har betalats in till bolaget i efterhand, är förenlig med direktivet.

Tillämpliga bestämmelser

2. För att kunna besvara den nationella domstolens frågor är det lämpligt att redogöra för de nationella bestämmelser och gemenskapsbestämmelser som är av intresse i förevarande fall.

Gemenskapslagstiftningen

3. Enligt artikel 1 i direktivet skall medlemsstaterna på kapitaltillskott till aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar utta en avgift som harmoniserats i enlighet med bestämmelserna i artikel 2—9. Enligt artikel 4.1 i direktivet skall avgift på kapitaltillskott bland annat tas ut vid "bildande av ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar" (4.1 a) och vid "ökning av kapitalet i ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar genom tillskott av egendom av vad slag det än må vara" (4.1 c).

Vid bildande av aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar skall enligt artikel 5.1 a i direktivet avgiften på kapitaltillskottet

* Originalspråk: italienska.

1 — EGT L 249, s. 25.

2 — Rådets direktiv 73/79/EEG om ändring av tillämpningsområdet för den reducerade avgift på kapitaltillskott som beträffande vissa omstruktureringar av bolag föreskrivs i artikel 7.1 b i rådets direktiv 73/80/EEG om fastställande av gemensamma satser för avgifter på kapitaltillskott, båda av den 9 april 1973 (EGT L 103, s. 13 respektive s. 15); rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 om ändring av artikel 5.2 i direktivet (EGT L 303, s. 9) och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23).

påföras det faktiska värdet av den egendom, av vad slag det än må vara, som tillskjuts eller skall tillskjutas av delägarna, med avdrag för de förpliktelser som åläggs och de kostnader som påförs bolaget i samband med varje tillskott. Medlemsstaterna har enligt denna sistnämnda bestämmelse möjlighet att ta ut avgiften på kapitaltillskottet fortlöpande i takt med att kapitalet faktiskt tillskjutits. [3]

4. I artikel 10 i direktivet föreskrivs följande: "Medlemsstaterna får, utöver avgiften på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet med vinstsyfte, någon annan pålaga, av vad slag det än må vara, avseende:

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller prestationer som tillhandahållits som ett led i transaktioner som anges i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form."

Med undantag av dessa bestämmelser kan emellertid medlemsstaterna ta ut "avgifter av vederlagskaraktär" (artikel 12.1 e).

Slutligen är det lämpligt att påminna om det åttonde och sista övervägandet i direktivet i vilket följande påpekas: "Bibehållandet av andra indirekta skatter med samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper, innebär en risk för att de eftersträvade målen i direktivet äventyras och skall därför avskaffas."

Den nationella lagstiftningen

5. Den lagstiftning som de spanska myndigheterna anser vara tillämplig förekommer i den ändrade versionen av "Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" (lag om skatt på överlåtelse av egendom och på handlingar

3 — I artikel 7 föreskrivs vidare att: "Medlemsstaterna skall undanta de transaktioner från avgiftsplikt för kapitaltillskott som den 1 juli 1984 var undantagna från avgiftsplikt eller som då var föremål för en avgiftssats om 0,50 procent eller lägre. Undantaget skall dock inte omfatta de transaktioner som avses i artikel 9" (punkt 1 första stycket) och att "för undantag gäller de villkor som var gällande detta datum för beviljande av undantag eller i förekommande fall för beskattning upp till 0,5 procent" (punkt 1 andra stycket). I samma artikel föreskrivs följande: "Medlemsstaterna får, beträffande alla andra transaktioner än de som anges i punkt 1, antingen undanta transaktionerna från avgiftsplikt eller utta avgifter efter en enhetlig avgiftssats som får uppgå till högst en procent" (punkt 2).

upprättade i viss föreskriven form), godkänd genom kungligt lagdekret nr 3050 av den 30 december 1980. [4]

I artikel 1 i denna lag föreskrivs att skatten på överlåtelse av egendom och på handlingar upprättade i viss föreskriven form utgör en indirekt skatt, som på de villkor som föreskrivs i följande artiklar tas ut beträffande överlåtelser av egendom mot vederlag, bolagstransaktioner och handlingar upprättade i viss föreskriven form. I artikel 1.2 föreskrivs emellertid att en och samma handling aldrig kan beskattas till följd av överlåtelser av egendom mot vederlag och till följd av bolagstransaktioner. I detta mål är det skatten på bolagstransaktioner och på handlingar upprättade i viss föreskriven form som är aktuella.

6. Enligt artikel 31 i lagen, som förekommer under avdelning III om handlingar upprättade i viss föreskriven form, skall "originalhandlingar och kopior på skrifter och handlingar upprättade inför notarius publicus samt på vittnesuppgifter alltid beskattas med 50 PTA per dubbelsida eller 25 PTA per helark enligt tjänstemannens val. Enskilda kopior beskattas inte" (punkt 1). Det föreskrivs även att "[i] de fall då skrifter eller handlingar upprättade inför notarius publicus avser en kvantitet eller en sak som låter sig värderas, förutsatt att de innehåller rättsakter eller kontrakt som kan registreras i ägarregistret, handelsregistret och registret över industriell äganderätt utan att vara underkastade beskattning vid succession och donation eller den beskattning som avses i artikel 1.1 och artikel 1.2 i denna lag, skall det beträffande de första kopiorna av dessa skrifter och handlingar även tas ut en skatt på 0,5 procent för dessa rättsakter eller kontrakt. Samma skatt av samma storlek skall genom ett skattemärke tas ut på kopior på växlar" (punkt 2).

Bakgrund och den nationella domstolens frågor

7. Aktiebolaget Solréd bildades genom en handling upprättad inför notarius publicus den 21 november 1990 med ett aktiekapital på 300 000 000 PTA. Den dagen betalades endast 60 procent av aktiekapitalet (180 000 000 PTA) in till bolaget. Den 28 november 1990 betalade Solred in 3 000 000 PTA till skattemyndigheten i skatt för överföringar av egendom och för handlingar upprättade i viss föreskriven form — under rubriken "sociala transaktioner". Detta belopp vilket motsvarade 1 procent av det nominella aktiekapitalet. Genom en handling upprättad inför notarius publicus den 17 januari 1991 betalades de resterande 40 procenten av aktiekapitalet (120 000 000 PTA) formellt in till bolaget.

Den 7 februari 1991 lämnade Solred in en skattedeklaration till skattemyndigheten avseende den andra transaktionen, i vilken den påpekade att denna transaktion inte

4 — Den nu gällande versionen är publicerad i Boletín Oficial del Estado av den 20 oktober 1993.

skulle påföras skatt, eftersom skatt på 1 procent på hela kapitalet redan hade erlagts vid bolagets bildande.

8. Skattemyndigheten tog dock ut en skatt efter en skattesats på 0,5 procent av beloppet 120 000 000 PTA. Den ansåg nämligen att den handling genom vilken det kvarvarande aktiekapitalet tillsköts skulle beskattas, i egenskap av "handling upprättad i viss föreskriven form", med en skattesats om 0,5 procent, oavsett om skatten (1 procent av aktiekapitalet) beträffande bolagstransaktioner erlagts vid bolagets bildande. Solred väckte talan mot detta beslut vid Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid som ogillade talan genom beslut av den 13 december 1993.

9. Solred överklagade detta beslut till Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, som har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tre frågor till domstolen:

"1) Om det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att en skatt skall erläggas vid bildande av aktiebolag och att denna alltid uppgår till 1 procent av det nominella kapitalet, även om detta inte har erlagts i sin helhet, skall då rådets direktiv 69/335 av den 17 juli 1969 (i dess lydelse enligt direktiv 73/79 och 73/80, båda av den 9 april 1973, och enligt direktiv 74/553 av den 7 november 1974, samt 85/303 av den 10 juni 1985), i synnerhet dess artiklar 4.1 a, 5.1 a, 7 och 10 a, tolkas så, att det är oförenligt med direktivet att en skatt som uppgår till 0,5 procent därefter tas ut när den resterande delen av kapitalet betalas in?

2) Är den begränsning som anges i artikel 10 i direktiv 69/335 tillämplig även om den andra skatten inte uttryckligen tas ut på kapitaltillskottet utan på den handling genom vilken detta formaliseras, när sådan skriftlig form är obligatorisk enligt den interna bolagsrätten och skatten på 0,5 procent tas ut på det belopp som anges i handlingen?

3) Vad gäller i fråga om den direkta effekten av ovan nämnda direktiv 69/335 (och av senare tillkomna ändringar) med avseende på dess inverkan på och eventuella företräde framför bestämmelser i nationell rätt, för det fall det visar sig vara omöjligt att tolka dessa i överensstämmelse med direktivet?"

De två första frågorna

10. Genom de två första frågorna vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i om de aktuella bestämmelserna i direktivet är till hinder för att en skatt på 0,5 procent tas ut på den del av kapitalet som har betalats in till ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar efter bolagets bildande, då det vid detta bolags bildande redan har tagits ut en skatt på 1 procent av hela kapitalets nominella värde, inbegripet den del av kapitalet som ännu inte har betalats in.

11. Domstolen har redan haft möjlighet att tolka syftet med och innehållet i direktivet. Domstolen har särskilt i målet Ponente Carni och Cispadana Costruzioni [5] påpekat att det framgår av ingressen att direktivet har till syfte att främja den fria rörligheten för kapital, vilken anses väsentlig för inrättandet av en ekonomisk union med egenskaper liknande dem som betecknar en inre marknad. Enligt domstolen förutsätter fullföljandet av ett sådant ändamål — vad beträffar beskattningen av kapitalanskaffning — att de indirekta skatter avskaffas som dittills gällt i medlemsstaterna och att det i stället för dem tillämpas en engångsskatt som är lika hög i alla medlemsstater inom den gemensamma marknaden.

12. Av direktivets lydelse och syften, såsom de har tolkats i domstolens rättspraxis, framgår en viktig faktor som berör detta mål: direktivets bestämmelser, i synnerhet de som medför skyldigheter för medlemsstaterna, skall tolkas så vidsträckt som möjligt för att direktivets syften inte skall äventyras. För övrigt skall bestämmelser om undantag (artikel 12) tolkas restriktivt. För att direktivet skall ha en ändamålsenlig verkan skall varje form av skatt, som direkt eller indirekt påförs en handling som omfattas av direktivets tillämpningsområde, bedömas mot bakgrund av dessa bestämmelser.

13. Som redan nämnts är artikel 10 i direktivet av avgörande betydelse i detta mål. Enligt denna artikel skall medlemsstaterna, förutom avgiften på kapitaltillskott, inte uppbära någon som helst pålaga. Detta förbud avser tre kategorier av transaktioner: för det första dem som avses i artikel 4 i direktivet (bland annat bolagsbildning); för det andra tillskott, lån eller prestationer som tillhandahållits "som ett led" i transaktioner som anges i artikel 4; slutligen "registrering" eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som kan utkrävas av ett

5 — Dom av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91 (REG 1993, s. I-1915). Se även dom av den 27 juni 1979 i mål 161/78, Conradsen (REG 1979, s. 2221), och av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal BV m. fl. (REG 1996, s. I-2887).

bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte på grund av dess rättsliga form.

14. Syftet med dessa bestämmelser är sammantaget att undvika att flera konkurrerande pålagor, vilka påförs samma beskattningsunderlag, medför att skattebördan överstiger den maximigräns på 1 procent som föreskrivs i artikel 7 i direktivet. I annat fall skulle harmoniseringen av avgifter på kapitaltillskott äventyras genom att medlemsstaterna bibehåller indirekta skatter som tas ut på samma beskattningsunderlag.

15. Det är emellertid ostridigt att det faktum att handlingen upprättad inför notarius publicus underkastas beskattning (vilket beror på att den utgör en handling som formaliserar ett tillskott) får till följd att bolagets kapitaltillskott avseende den del som betalas in efter bolagets bildande beskattas med 1,5 procent. Den spanska regeringen har i sitt yttrande invänt att skatten inte drabbar kapitaltillskottet i egenskap av bolagstransaktion utan tvärtom den handling varigenom detta tillskott genomförs. En sådan invändning kan dock inte godtas, eftersom detta strider mot det ovan beskrivna systemet. Jag vill än en gång påminna om att det framgår av direktivets lydelse att det avser att hindra att det allmänna förbudet i artikel 10 kringgås genom att en skatt med samma egenskaper ges ett annat namn.

16. Det kan enligt min mening inte bestridas att den i detta mål aktuella skatten i själva verket tas ut *vid* och på grund av det nödvändiga tillskottet för att komplettera kapitalet, även om skatten formellt tas ut på den rättsakt varigenom en del av kapitalet tillskjuts. Det är således fråga om en indirekt skatt som har samma egenskaper som den som tas ut vid kapitaltillskott. [6] Följaktligen omfattas denna skatt i princip av artikel 10.

17. Som den spanska regeringen har betonat är den aktuella skatten förvisso inte utformad på ett sådant sätt att den enbart tillämpas på rättshandlingar varigenom ett kapitaltillskott formaliseras, utan tvärtom på alla handlingar för vilka det i den nationella lagstiftningen föreskrivs särskilda villkor. Som kommissionen har påpekat är detta emellertid inte i sig tillräckligt för att den aktuella skatten skall falla utanför direktivets tillämpningsområde, eftersom skatt enligt den spanska lagstiftningen bland annat tas ut på handlingar som formaliserar ett kapitaltillskott. Det är nämligen helt uppenbart att skatten inte hade tagits ut i det aktuella fallet om det inte hade tillskjutits kapital (inte ens ett uppskjutet tillskott).

18. Om så är fallet är det redan nu uppenbart att den omtvistade skatten enligt vissa aspekter är förbjuden. Det är enligt min mening svårt att föreställa sig att en skatt på

6 — Se domen i målet Ponente Carni (nämnd i fotnot 5) punkt 29.

ett kapitaltillskott skall anses vara förbjuden om den tas ut vid bolagsbildningen men tillåten om den tas ut senare. [7]

19. I slutändan tas den aktuella skatten, om än indirekt, ut till följd av tillskottet på kapital till aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar. Medlemsstaterna skulle annars alltför lätt kunna kringgå de skyldigheter som föreskrivs i direktivet. Det framgår för övrigt av domstolens fasta rättspraxis att klassificeringen av en skatt inte skall göras med utgångspunkt i hur den betecknats i nationell rätt utan med utgångspunkt i objektiva kriterier som framgår av beslutet om hänskjutande och av handlingarna i målet. [8]

20. Det är således lämpligt att undersöka om den aktuella skatten omfattas av en av de två ovannämnda kategorier som avses i artikel 10. Denna fråga har genomgåtts noggrant av Solred och den spanska regeringen medan kommissionen har begränsat sig till att hävda att den omtvistade skatten strider mot artikel 10. Det kan omedelbart konstateras att svaret inte alls är uppenbart. En viss hjälp kan dock fås om direktivets bestämmelser tolkas på ett sådant sätt att dess ändamålsenliga verkan garanteras.

21. Sökanden vid den nationella domstolen har i huvudsak gjort gällande att skatten på registrerade rättshandlingar strider mot artikel 10 c, eftersom villkoren för att tillämpa denna bestämmelse är uppfyllda. För det första avser den omtvistade skatten en formalitet som föregår verksamhetens utövande: om handlingen avseende det resterande kapitaltillskottet inte formaliseras, kan bolaget inte enligt spansk rätt genomföra vissa vanliga verksamhetsåtgärder, såsom ytterligare ökning av kapitalet. För det andra tas skatten ut av bolaget på grund av dess juridiska form, eftersom det enligt den spanska lagstiftningen krävs att inbetalningar av kapital till bolag efter bolagsbildningen skall formaliseras i en handling upprättad inför notarius publicus.

22. Den spanska regeringen anser däremot att inte något av villkoren för tillämpning av artikel 10 c är uppfyllda. Det utgör nämligen inte ett krav för bolagsbildning att tidigare icke helt emitterade aktier betalas, eftersom

7 — Omständigheterna i förevarande fall skiljer sig inte i någon större omfattning från de i det ovannämnda målet Ponente Carni. I det målet fastställde domstolen att den årliga registreringsskatt som föreskrevs i italiensk lag var förbjuden. I punkt 31 i den domen påpekade domstolen att "den omständigheten att pålagan inte bara tas ut när bolaget registreras utan även en gång om året innebär inte i sig att den inte omfattas av förbudet i artikel 10 ... En annan tolkning skulle innebära att bestämmelserna i artikel 10 berövas sin ändamålsenliga verkan". Den enda skillnaden i förhållande till det nu aktuella fallet är att skatten i det senare fallet endast tas ut till följd av ett precist val av aktiebolaget, det vill säga att delvis uppskjuta inbetalningen av aktiekapitalet. Enligt min mening finns det varken enligt direktivets lydelse eller syfte tillräckliga skäl för att bestraffa detta val på det sätt som den spanska regeringen har gjort gällande.

8 — Dom av den 13 februari 1996 i de förenade målen C-197/94 och C-252/94, Bautiaa (REG 1996, s. I-505), punkt 39.

det enligt spansk lagstiftning [9], med tillämpning av artikel 9 i rådets direktiv 77/91/EEG av den 13 december 1976 [10], är tillåtet att vid bildande av aktiebolag erlägga en fjärdedel av kapitalet, trots att detta kapital skall tecknas i sin helhet. Den spanska regeringen har dock medgett att även om bolaget anses vara bildat när de lagstadgade minimikraven är uppfyllda, däribland kravet på att minst en fjärdedel av kapitalet måste vara erlagt, är det dock nödvändigt att därefter tillskjuta de resterande delarna av kapitalet. Vidare har den spanska regeringen bestritt att det är fråga om formella regler som bolaget är underkastat "på grund av dess juridiska form".

23. Artikel 10 c är helt klart formulerad på ett mycket mera allmänt och uttömmande sätt än vad den spanska regeringen anser. I denna bestämmelse hänvisas till formaliteter som föregår "utövandet av en verksamhet" och inte till formaliteter som föregår bolagsbildning. I artikel 10 i direktivet föreskrivs ett förbud för alla former av beskattning, förutom den harmoniserade avgiften på kapitaltillskott, av sådana formaliteter som är essentiella för att aktiebolag eller andra bolag med begränsat ansvar fritt skall kunna utöva den verksamhet som är kännetecknande för respektive bolag. Det saknar i detta sammanhang betydelse om beskattningen kronologiskt är sammankopplad med tidpunkten för bolagets bildande eller registrering eller om beskattningen sker senare. Det viktigaste är att beskattningen avser en formalitet som är nödvändig för att bolaget fullt ut skall kunna utöva sin verksamhet.

24. Även om skatten på de registrerade rättshandlingarna, trots att den formellt avser handlingen upprättad inför notarius publicus, i förevarande fall enbart tas ut på tillskottet av den kvarvarande delen av Solreds kapital, anser jag emellertid inte att full betalning av aktierna till följd av den genomförda betalningen skall anses utgöra en formalitet som föregår utövandet av bolagets verksamhet. Uttrycket "utövandet av en verksamhet" i artikel 10 c i direktivet avser utan tvekan utövandet av bolagets verksamhet, tolkat som att avse den fortsatta driften av företagets verksamhet. Den omständigheten att det, till följd av att aktierna inte är fullt ut betalade, inte går att genomföra till exempel typiska bolagsåtgärder, såsom senare ökningar av kapitalet, utgör en omständighet som följaktligen inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 10 c.

25. Den omtvistade skatten förefaller dock strida mot artikel 10 i direktivet av en annan orsak. Jag påminner om att medlemsstaterna enligt artikel 10 a och 10 b utöver den harmoniserade avgiften på kapitaltillskott inte får påföra någon annan pålaga avseende "transaktioner som avses i artikel 4" och

9 — Ley de sociedades anonimas (lag om aktiebolag), konsoliderad version artikel 12 (*BOE* nr 310 av den 27 december 1989).

10 — Direktivet avser samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga (EGT L 26, s. 1; svensk specialutgåva, område 17, volym 1, s. 7).

"tillskott, lån eller prestationer som tillhandahållits som ett led i transaktioner som anges i artikel 4".

26. Det är i förevarande fall inte ett krav att man måste betala den del av kapitalet som inte har tillskjutits vid bolagsbildning för att bolaget skall anses vara bildat, eftersom, vilket redan har påpekats, bolaget anses vara bildat när (minst) en fjärdedel av kapitalet är erlagt. Jag anser därför att den omtvistade skatten inte kan utgöra ett av de fall som är förbjudna enligt artikel 10 a. Slutsatsen kan dock bli en annan beträffande artikel 10 b. Inbetalning av det tidigare inte inbetalda tecknade kapitalet kan anses utgöra en betalning som "ett led" i denna transaktion, även om det inte inbegrips i transaktionen "bolagsbildning" i strikt mening.

27. Det sistnämnda fallet avser uppenbarligen en rad transaktioner som är mera långtgående än dem som är nödvändiga för bolagets bildande. Det skulle således även kunna innefatta åtgärder, såsom senare inbetalning av en del av det ursprungligen tecknade kapitalet, som helt klart utgör "ett led" i transaktionen "bolagsbildning", eftersom den, som ett komplement, avspeglar bolagsmännens ursprungliga vilja och eftersom den är tekniskt nödvändig för att ett aktiebolag eller ett bolag med begränsat ansvar skall kunna utföra alla typiska bolagsåtgärder. Med andra ord, om full betalning av kapitalet inte är ett *nödvändigt* villkor för bolagsbildning betyder detta inte att det är fråga om en transaktion som *inte hänger samman* med detta bildande. Full emittering av aktierna, som är följden av att hela aktiekapitalet har erlagts, är helt klart en verksamhet som utgör ett led i transaktionen "bolagsbildning".

28. Det kan vara av betydelse att till stöd för denna tolkning påminna om lydelsen av artikel 5 i detta direktiv. Denna regel avser som ovan nämnts det sätt på vilket avgiften på kapitaltillskott skall uttas. I punkt 1 a, om tillskjutna medel för bland annat bolags *bildande*, föreskrivs att medlemsstaterna har möjlighet (vilket den spanska regeringen inte har ansett sig kunna utnyttja) att vänta med att ta ut avgiften på kapitaltillskott till dess att kapitalet faktiskt har tillskjutits. Det är uppenbart att avsikten med denna bestämmelse är att även eventuella senare tillskott "som ett led" i bolagsbildningen skall omfattas. Det är knappast nödvändigt att påminna om att den omständigheten att den aktuella skatten tas ut på handlingen som formaliserar tillskottet och inte själva tillskottet saknar betydelse. Jag har redan påpekat att detta är uppenbart i och med att det sista ledet i det första avsnittet av artikel 10, enligt vilket medlemsstaterna inte får påföra någon annan pålaga "av vad slag det än må vara", inte lämnar några tvivel i detta hänseende.

29. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att artikel 10 i direktivet skall tolkas på så sätt att den är till hinder för en beskattning, i form av en skatt på registrerade rättshandlingar, på 0,5 procent av det kapital som erlagts efter bolagets bildande, då en skatt på 1 procent, i form av avgift på kapitaltillskott, redan har erlagts på hela det nominella aktiekapitalet vid bolagets bildande.

30. Även om det i beslutet om hänskjutande inte hänvisas till artikel 12 i direktivet, kan det i vart fall tilläggas att den omtvistade skatten inte är tillåten till följd av undantagen i denna bestämmelse. Endast kommissionen har yttrat sig i denna fråga. Den anser inte att artikel 12 är relevant i förevarande fall. Det är för övrigt tillräckligt att notera att den skatt som med en procentsats tas ut på senare tillskott av delar av kapitalet är en beskattning av allmän karaktär som inte utgör motprestation för en tjänst som förvaltningen har utfört. [11] Så är däremot uppenbart fallet med den stämpelskatt som tas ut som ett led i denna transaktion.

11 — Se domen i målet Ponente Carni (nämnd i fotnot 5) punkt 33 och följande punkter. Domstolen fastslog i dom av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk sparinvest (REG 1988, s. 409) att listan över andra undantag från förbudet mot beskattning än avgiften på kapitaltillskott i artikel 12 i direktivet skall anses vara uttömmande.

Den tredje frågan

31. Genom den tredje frågan vill den hänskjutande domstolen veta om den nationella lagstiftningen är förenlig med direktivet. I förfarandet vid domstolen har både kommissionen och Solred föreslagit att artiklarna 1 och 31 i den spanska lagen skall tolkas på ett sådant sätt att de kan anses vara förenliga med direktivet. Solred har även påpekat att det definitivt är de spanska skattemyndigheternas tolkning av de nationella reglerna som strider mot fördraget.

32. Dessa påpekanden har sin grund i lydelsen av artikel 31 i lagen om överlåtelse av egendom och om registrerade rättshandlingar. Som påpekats ovan tas enligt denna regel skatt ut på registrerade rättshandlingar endast när det är fråga om handlingar eller kontrakt som inte redan omfattas av de skatter som föreskrivs i artikel 1.1 och 1.2 i nämnda lag, bland vilka förekommer bolagstransaktioner. Enligt den spanska lagen kan inte alla de handlingar, för vilka det tas ut en avgift på grund av att de utgör en bolagstransaktion, omfattas av skatten på handlingar upprättade i viss föreskriven form. Det är således enligt denna nationella lagstiftning förbjudet att ta ut både skatten på kapitaltillskottet (i egenskap av "bolagstransaktion") och skatten enligt artikel 31.2 för registrering av den handling upprättad inför notarius publicus som formaliserar betalningen av den kvarvarande delen av kapitalet. Även kommissionen har uttryckt denna uppfattning,

om än i något försiktigare ordalag. Den har påpekat att det framgår av ordalydelsen av dessa två bestämmelser att tillskott av kapital till bolag under bildande inte kan beskattas ytterligare i förhållande till beskattningen på bolagstransaktioner, även om senare tillskott formaliseras genom en handling upprättad inför notarius publicus.

33. Jag anser inte att det är domstolens uppgift att uttala sig om tolkningen av den nationella lagstiftningen. Som framgår av fast rättspraxis är de nationella domstolarna skyldiga att tolka den inhemska lagstiftningen mot bakgrund av ändamålet med och lydelsen av den relevanta gemenskapslagstiftningen. [12] När innebörden av artikel 10 c har definierats och när det har angetts vad som inte är tillåtet enligt denna bestämmelse, åligger det den nationella domstolen att undersöka om den inhemska bestämmelsen kan tolkas i enlighet med dessa uppgifter eller om den nationella bestämmelsen inte skall tillämpas, vilket i så fall innebär att gemenskapsbestämmelsen skall tillämpas direkt i det konkreta fallet.

34. Den nationella domstolen har slutligen begärt att domstolen skall lämna "närmare upplysningar om" direktivets direkta effekt, direktivets betydelse och direktivets eventuella företräde framför de nationella bestämmelser som strider mot dessa. Jag anser att denna fråga kan besvaras mycket kortfattat. De bestämmelser i direktivet som medför skyldigheter för medlemsstaterna har direkt effekt i förhållandet mellan förvaltningen och enskilda. [13] Beträffande artikel 10 förefaller det som om domstolens villkor för att enskilda skall kunna åberopa gemenskapsrätten direkt vid nationella domstolar (klara, precisa och ovillkorliga) är uppfyllda. Förbudet mot ytterligare beskattning utöver avgiften på kapitaltillskott motsvaras av den berördes rättighet att åberopa den aktuella bestämmelsen vid nationell domstol för att invända mot de skatter eller avgifter som är oförenliga med den sistnämnda regeln.

35. Beträffande gemenskapsregelns företräde framför den nationella regel som strider mot den förstnämnda regeln, är det tillräckligt att hänvisa till den numera "klassiska" formuleringen i domen i målet Simmenthal, i vilken domstolen fastslog att "en nationell domstol, som inom ramen för sin behörighet skall tillämpa gemenskapsbestämmelserna, är skyldig att säkerställa att dessa regler ges full verkan genom att med stöd av sin egen behörighet, om det behövs, underlåta att tillämpa varje motstridande — även senare — bestämmelse i nationell lagstiftning, utan att domstolen behöver begära eller avvakta ett föregående avskaffande av en sådan bestämmelse genom lagstiftning eller något annat konstitutionellt förfarande". [14]

12 — Dom av den 13 november 1990 i mål C-106/89, Marleasing (REG 1990, s. I-4135; svensk specialutgåva, häfte 10).

13 — Dom av den 28 mars 1990 i mål C-38/88, Siegen (REG 1990, s. I-1447).

14 — Dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77 (REG 1978, s. 629; svensk specialutgåva, häfte 4).

Förslag till avgörande

36. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de frågor som har ställts av Tribunal Superior de Justicia de Madrid enligt följande:

1. Artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekt beskattning av kapitaltillskott skall tolkas så, att den utgör hinder för att en skatt på 0,5 procent tas ut i samband med att den resterande delen av kapitalet inbetalas, då avgift på kapitaltillskott redan har tagits ut då bolaget bildades, i sin helhet och enligt den högsta sats som tillåts i direktivet, på hela kapitalet.

2. Artikel 10 i direktiv 69/335/EEG är tillräckligt klar, precis och ovillkorlig för att enskilda skall kunna göra den gällande gentemot statliga myndigheter och för att domstolar skall kunna tillämpa den i stället för de nationella bestämmelser som är oförenliga med artikeln.