DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
5. marts 1998 *

I sag C-347/96,

angående en anmodning, som Tribunal Superior de Justicia de Madrid i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Solred SA

mod

Administración General del Estado,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra a), artikel 5, stk. 1, litra a), artikel 7 og artikel 10, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, H. Ragnemalm (refererende dommer), og dommerne R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn og G. Hirsch,

* Processprog: spansk.

generaladvokat: G. Tesauro
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Solred SA ved advokat Fernando Lorente Hurtado, Madrid

— den spanske regering ved statens advokat Paloma Plaza García, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent Miguel Díaz-Llanos samt Hélène Michard og Carlos Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Solred SA, den spanske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 16. september 1997,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 23. oktober 1997,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 3. juli 1996, indgået til Domstolen den 21. oktober 1996, har Tribunal Superior de Justicia de Madrid i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra a),

artikel 5, stk. 1, litra a), artikel 7 og artikel 10, litra a), i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Solred SA (herefter »Solred«) og Administración General del Estado (herefter »afgiftsmyndighederne«) angående betaling af en afgift på det notarialdokument, som attesterer den udskudte indbetaling af en del af selskabskapitalen, som er blevet tegnet fuldt ud ved stiftelsen af selskabet.

3 Formålet med direktivet er bl.a. at harmonisere de regler, der vedrører fastsættelsen og opkrævningen af afgiften på indskud i selskaber inden for Fællesskabet, som led i ophævelsen af de fiskale hindringer for de frie kapitalbevægelser.

4 I henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, er bl.a. »stiftelse af et kapitalselskab« [litra a)] og »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art« [litra c)] undergivet kapitaltilførselsafgiften.

5 Ifølge direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), opkræves kapitaltilførselsafgiften, ved stiftelse af et kapitalselskab eller udvidelse af kapitalen, af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af deltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet. Medlemsstaterne er i henhold til bestemmelsen berettigede til først at opkræve kapitaltilførselsafgiften, når indskuddene faktisk præsteres.

6 Direktivets artikel 7, stk. 2, bestemmer, at medlemsstaterne for visse dispositioner, der er nævnt i direktivet, enten kan indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

7 Direktivet bestemmer ligeledes, i overensstemmelse med den sidste betragtning, at andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse kan bringe de med direktivet forfulgte formål i fare, skal ophæves. Disse afgifter, som det er forbudt at opkræve, er bl.a. opregnet i direktivets artikel 10, der har følgende ordlyd:

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

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

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

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

8 De spanske regler, der finder anvendelse i hovedsagen, er indeholdt i Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (bekendtgørelse af loven om afgift på overdragelse af formuegoder og retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument), godkendt ved kongeligt lovdekret 3050/1980 af 30. december 1980; den nugældende lovbekendtgørelse blev godkendt ved kongeligt lovdekret 1/1993 af 24. september 1993 (*Boletín Oficial del Estado* af 20.10.1993, herefter »loven«).

9 Lovens artikel 1 lyder således:

»1. Afgiften på overdragelse af formuegoder og retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument, er en indirekte beskatning, som på de i de følgende artikler fastlagte betingelser pålægges:

1. overdragelse af formuegoder mod vederlag

2. selskabsdispositioner

3. retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument.

2. I intet tilfælde kan samme retshandel både pålægges afgift for overdragelse af formuegoder mod vederlag og for selskabsdispositioner.«

10 Lovens artikel 31, der har overskriften »Afgiftssats« og er indeholdt i kapitlet »Notarialdokumenter« i afsnittet om afgift på »Retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument«, bestemmer følgende:

»...

2. Når notarialdokumenter og andre dokumenter angår en mængde eller en genstand, der kan værdiansættes, og indeholder retshandeler eller aftaler, der kan indføres i tingbogen, handelsregisteret eller registeret for intellektuelle ejendomsrettigheder uden at være undergivet arve- eller gaveafgift eller de i denne lovs artikel 1, stk. 1 og 2, omhandlede afgifter, pålægges de første genparter af disse

dokumenter desuden en afgift på 0,5% for sådanne retshandeler eller aftaler. For genparter af protestdokumenter betales samme afgift efter samme sats ved hjælp af stempelmærker.«

11 Solred blev stiftet ved notarialdokument af 21. november 1990 med en selskabskapital på 300 000 000 ESP. Ved stiftelsen blev 180 000 000 ESP svarende til 60% af selskabskapitalens nominelle værdi indskudt i selskabet. Den 28. november 1990 betalte Solred et beløb på 3 000 000 ESP til afgiftsmyndighederne, svarende til 1% af selskabskapitalens nominelle værdi.

12 Ved notarialdokument af 17. januar 1991 blev de 40% af kapitalen, som endnu ikke var indbetalt, dvs. 120 000 000 ESP, indskudt i Solred. Den 7. februar 1991 indgav Solred anmeldelse til afgiftsmyndighederne om den sidstnævnte disposition, idet selskabet anførte, at der ikke skulle betales afgift heraf, da man ved stiftelsen af selskabet allerede havde betalt afgiften på 1% af den samlede selskabskapital.

13 Afgiftsmyndighederne opkrævede ikke desto mindre afgiften på 0,5% af de 120 000 000 ESP. De var af den opfattelse, at den ved stiftelsen af selskabet betalte afgift på selskabsdispositioner ikke udelukker, at det dokument, hvorved der sker indbetaling af den resterende del af kapitalen, er underlagt afgiften på »retshandler, for hvilke der er oprettet et dokument«.

14 Solred indbragte en klage over denne afgørelse for Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, som ved afgørelse af 13. december 1993 frifandt afgiftsmyndighederne. Solred indankede denne afgørelse for Tribunal Superior de

Justicia de Madrid, som har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende tre præjudicielle spørgsmål:

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

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

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

De to første spørgsmål

15 Med de to første spørgsmål, som bør behandles samlet, ønsker den nationale ret nærmere bestemt at få oplyst, om direktivet er til hinder for opkrævning af en afgift på 0,5% på det notarialdokument, der attesterer indskuddet af en del af

selskabskapitalen, som indbetales efter stiftelsen af et kapitalselskab, når der ved stiftelsen af selskabet allerede er opkrævet en afgift på 1% af den samlede selskabskapitals nominelle værdi.

16 Den spanske regering har indledningsvis henvist til, at loven hjemler en afgift på overdragelse af formuegoder mod vederlag, selskabsdispositioner og retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument. Når en disposition, der formelt er bekræftet ved et notarialdokument, falder ind under en af de første afgiftsbestemmelser, er dokumentet som sådant fritaget for afgiften.

17 I det foreliggende tilfælde var stiftelsen af selskabet som selskabsdisposition blevet pålagt en afgift på 1% af den tegnede kapital. Efter at der var truffet beslutning om indbetaling af den del af kapitalen, som ikke blev indbetalt ved stiftelsen af selskabet, hvilket er en senere og selvstændig disposition, blev notarialdokumentet pålagt afgiften på retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument, fordi den disposition, der formelt bekræftes ved dokumentet, ikke er undergivet nogen anden afgift.

18 Den spanske regering har understreget, at den i hovedsagen omhandlede afgift således pålægges notarialdokumentet, men ikke selve dispositionen, som ikke er blevet pålagt nogen afgift.

19 Regeringen har dernæst gjort gældende, at hverken indbetalingen af den kapital, som ikke blev indskudt ved stiftelsen, eller den formelle bekræftelse heraf ved notarialdokument er en betingelse, der går forud for udøvelsen af selskabets virksomhed. Selskabet er stiftet, når stiftelsesdokumentet indføres i handelsregisteret, og kan derefter handle frit.

20 Den spanske regering har endelig anført, at der ikke er tale om en formalitet, som selskaberne underkastes på grund af deres juridiske karakter, men en formalitet,

der skal opfyldes, når den samlede kapital ikke er blevet indbetalt ved stiftelsen af selskabet. Det er således udelukkende selskabsdeltagerne, der afgør, om en efterfølgende indbetaling skal finde sted.

21 Hertil bemærkes, at direktivets artikel 10, fortolket på baggrund af sidste betragtning til direktivet, ud over afgiften på kapitaltilførsler bl.a. forbyder afgifter med samme kendetegn som denne. Hermed sigtes der bl.a. til afgifter, som, uanset deres form, skal betales ved stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af dets kapital [artikel 10, litra a)] eller ved indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab kan pålægges på grund af dets juridiske karakter [artikel 10, litra c)]. Det sidstnævnte forbud har sin berettigelse i det forhold, at uanset at de pågældende afgifter ikke opkræves af kapitaltilførsler som sådanne, opkræves de dog på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23, og af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 21).

22 Gebyrer, som skal svares for registrering af nye aktieselskaber og anpartsselskaber, er umiddelbart omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c). Tilsvarende må gælde, når gebyrerne skal svares for registrering af kapitalforhøjelser i sådanne selskaber, idet de i så fald også opkræves for en væsentlig formalitet, der skyldes selskabernes juridiske karakter. Selv om registrering af kapitalforhøjelser strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (dommen i sagen Fantask m.fl., jf. ovenfor, præmis 22).

23 Afgiften på retshandeler, for hvilke der er oprettet et dokument, er ganske vist en generel afgift, men den pålægges under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede de notarialdokumenter, der kræves for registrering af indbetalingen af

den del af selskabskapitalen, der endnu ikke er indskudt, og dermed for en fuld indbetaling på aktierne. Der er således tale om en afgift, der opkræves for en væsentlig formalitet, der skyldes selskabernes juridiske karakter.

24 Det må endvidere konstateres, at selv om hverken indbetalingen af den resterende del af selskabskapitalen eller attesteringen heraf ved notarialdokument udgør en formalitet, der går forud for udøvelse af kapitalselskabers virksomhed, er registreringen af indskuddet af den resterende selskabskapital dog en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden.

25 Det følger heraf, at medlemsstaterne, selv om de i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, litra a), er berettigede til at opkræve kapitaltilførselsafgiften, når indskuddene faktisk præsteres, ikke må lægge afgift på et dokument, der attesterer indbetalingen af en del af selskabskapitalen, som allerede er undergivet kapitaltilførselsafgiften, til et kapitalselskab.

26 De to første spørgsmål skal herefter besvares med, at direktivets artikel 10 skal fortolkes således, at den er til hinder for opkrævning af en afgift på 0,5% på det notarialdokument, der attesterer indskuddet af en del af selskabskapitalen, som indbetales efter stiftelsen af et kapitalselskab, når der ved stiftelsen af selskabet allerede er opkrævet en afgift på 1% af den samlede selskabskapitals nominelle værdi.

Det tredje spørgsmål

27 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret at få oplyst, om direktivets bestemmelser medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole, og om de nationale domstole har pligt til at undlade at anvende herimod stridende bestemmelser i national lov.

28 Efter fast retspraksis kan borgerne i tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. bl.a. dommen i sagen Fantask m.fl., præmis 54).

29 I det foreliggende tilfælde findes det tilstrækkeligt at konstatere, at forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10 er formuleret tilstrækkeligt præcist og ubetinget til at kunne påberåbes af borgerne for de nationale domstole over for en bestemmelse i national ret, der er i strid med direktivet.

30 Endelig bemærkes, at efter fast retspraksis har enhver national ret inden for sin kompetence pligt til at anvende fællesskabsretten fuldt ud og til at beskytte de rettigheder, som fællesskabsretten tillægger private, idet den skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national lov, hvad enten denne er vedtaget før eller efter fællesskabsreglen (dom af 9.3.1978, sag 106/77, Simmenthal, Sml. s. 629, præmis 21).

31 Det tredje spørgsmål skal herefter besvares med, at direktivets artikel 10 medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole. De nationale domstole har pligt til at undlade at anvende herimod stridende bestemmelser i national lov.

Sagens omkostninger

32 De udgifter, der er afholdt af den spanske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Superior de Justicia de Madrid ved kendelse af 3. juli 1996, for ret:

1) **Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, skal fortolkes således, at den er til hinder for opkrævning af en afgift på 0,5% på det notarialdokument, der attesterer indskuddet af en del af selskabskapitalen, som indbetales efter stiftelsen af et kapitalselskab, når der ved stiftelsen af selskabet allerede er opkrævet en afgift på 1% af den samlede selskabskapitals nominelle værdi.**

2) **Artikel 10 i direktiv 69/335, som ændret, medfører rettigheder, som borgerne kan gøre gældende for de nationale domstole. De nationale domstole har pligt til at undlade at anvende herimod stridende bestemmelser i national lov.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 5. marts 1998.

R. Grass H. Ragnemalm

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling