ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
5 maart 1998 *

In zaak C-347/96,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Tribunal Superior de Justicia de Madrid, in het aldaar aanhangige geding tussen

Solred SA

en

Administración General del Estado,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de artikelen 4, lid 1, sub a, 5, lid 1, sub a, 7 en 10, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: H. Ragnemalm (rapporteur), kamerpresident, R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn, J. L. Murray en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Spaans.

advocaat-generaal: G. Tesauro
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Soldred SA, vertegenwoordigd door F. Lorente Hurtado, advocaat te Madrid,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door P. Plaza García, abogado del Estado, als gemachtigde,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door M. Díaz-Llanos, juridisch adviseur, H. Michard en C. Gómez de la Cruz, leden van haar juridische dienst, als gemachtigden,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van Solred SA, de Spaanse regering en de Commissie ter terechtzitting van 16 september 1997,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 23 oktober 1997,

het navolgende

Arrest

1 Bij beschikking van 3 juli 1996, ingekomen bij het Hof op 21 oktober daaraanvolgend, heeft het Tribunal Superior de Justicia de Madrid krachtens artikel 177

EG-Verdrag drie prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van de artikelen 4, lid 1, sub a, 5, lid 1, sub a, 7 en 10, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal (PB L 249, blz. 25), zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 (PB L 156, blz. 23; hierna: „richtlijn").

2 Deze vragen zijn gerezen in een geding tussen Solred SA (hierna: „Solred") en de Administración General del Estado (hierna: „belastingdienst") over de betaling 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 De richtlijn strekt in het bijzonder tot harmonisatie van de elementen die een rol spelen bij de vaststelling en de heffing van het recht op de inbreng in vennootschappen in de Gemeenschap, een en ander in de context van de afschaffing van de fiscale belemmeringen die het vrije kapitaalverkeer verhinderen.

4 Ingevolge artikel 4, lid 1, van de richtlijn zijn onder meer aan het kapitaalrecht onderworpen: „de oprichting van een kapitaalvennootschap" (sub a) en „de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook" (sub c).

5 Volgens artikel 5, lid 1, sub a, van de richtlijn wordt in geval van oprichting van een kapitaalvennootschap of van vermeerdering van haar vennootschappelijk kapitaal, het kapitaalrecht geheven over de werkelijke 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 deze bepaling staat het de lidstaten vrij, het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang het kapitaal daadwerkelijk wordt gestort.

6 Krachtens artikel 7, lid 2, van de richtlijn mogen de lidstaten ofwel bepaalde in de richtlijn bedoelde verrichtingen van het kapitaalrecht vrijstellen, ofwel deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen.

7 Overeenkomstig de laatste overweging van haar considerans voorziet de richtlijn eveneens in de afschaffing van andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken hebben als het kapitaalrecht of het zegelrecht op aandelen, en waarvan handhaving de in deze richtlijn vastgestelde maatregelen in gevaar kan brengen. Deze indirecte belastingen, waarvan de heffing verboden is, worden opgesomd in onder meer artikel 10 van de richtlijn, dat bepaalt:

„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."

8 De Spaanse regeling die in het hoofdgeding van toepassing is, is de gecodificeerde tekst van de Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (wet inzake de belasting op overdracht van kapitaal en op authentieke akten), goedgekeurd bij koninklijk wetgevend decreet 3050/1980 van 30 december 1980, waarvan de herziene tekst, die thans van kracht is, is goedgekeurd bij koninklijk wetgevend decreet 1/1993 van 24 september 1993 (*Boletín Oficial del Estado* van 20 oktober 1993; hierna: „wet").

9 Artikel 1 van die wet bepaalt:

„1. De belasting op de overdracht van kapitaal en op authentieke akten is een indirecte belasting die, onder de voorwaarden vastgesteld in de hiernavolgende artikelen, wordt geheven over:

1) overdracht van kapitaal onder bezwarende titel;

2) verrichtingen betreffende vennootschappen;

3) authentieke akten.

2. In geen geval kan dezelfde akte het voorwerp uitmaken van een heffing wegens overdracht van kapitaal onder bezwarende titel en wegens verrichtingen betreffende vennootschappen."

10 Artikel 31 van de wet, dat valt onder de titel betreffende belasting op „authentieke akten", hoofdstuk „notariële akten", paragraaf „belastingtarief", bepaalt:

„(...)

2. 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, moet over de eerste afschriften van deze geschriften en akten bovendien een recht van 0,5 % voor deze akten en overeenkomsten worden betaald. Over de afschriften van protestakten moet door middel van fiscale zegels hetzelfde recht worden betaald."

11 Solred is bij notariële akte van 21 november 1990 opgericht met een vennootschappelijk kapitaal van 300 000 000 PTA. Op die datum werd 180 000 000 PTA, ofwel 60 % van de nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal ingebracht. Op 28 november daaraanvolgend betaalde Solred de belastingdienst een bedrag van 3 000 000 PTA, hetgeen overeenstemde met 1 % van de nominale waarde van het vennootschappelijk kapitaal.

12 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 Solred ingebracht. Op 7 februari 1991 diende Solred bij de belastingdienst het aangifteformulier voor de heffing in verband met de tweede verrichting in, waarbij zij opmerkte, dat deze verrichting niet aan belasting was onderworpen, omdat zij reeds bij de oprichting van de vennootschap de heffing van 1 % over het gehele vennootschappelijk kapitaal had betaald.

13 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 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 belasting was onderworpen.

14 Solred stelde tegen deze aanslag een vordering in bij het Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, welke bij beschikking van 13 december 1993 werd afgewezen. Solred is van deze beschikking in beroep gegaan bij het Tribunal

Superior de Justicia de Madrid, 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 twee vragen

15 Met zijn eerste twee vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen, of de richtlijn zich verzet tegen de heffing van een recht van 0,5 % over de notariële akte waarbij de inbreng wordt

geattesteerd van een 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.

16 De Spaanse regering herinnert er om te beginnen aan, dat de wet voorziet in een indirecte belasting die wordt geheven over hetzij de overdracht van kapitaal onder bezwarende titel, hetzij verrichtingen betreffende vennootschappen, hetzij authentieke akten. Wanneer een verrichting die formeel bij notariële akte wordt vastgesteld, aan een van de eerste vormen van belasting is onderworpen, is de akte zelf vrijgesteld van belasting.

17 In casu was voor de oprichting van de vennootschap als een verrichting betreffende vennootschappen een belasting van 1 % van het geplaatste kapitaal geheven. Vervolgens werd na de beslissing tot storting van het kapitaal dat bij de oprichting van de vennootschap niet was gestort, hetgeen een latere zelfstandige verrichting is, voor de notariële akte de belasting op authentieke akten geheven, vermits de formeel in deze akte vastgestelde verrichting niet aan een andere belasting onderworpen is.

18 De Spaanse regering beklemtoont, dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting derhalve wordt geheven over de notariële akte en niet over de verrichting zelf, die aan geen enkele belasting onderworpen is.

19 Vervolgens betoogt de Spaanse regering, dat noch de storting van het kapitaal dat ten tijde van de oprichting niet was ingebracht, noch de formele vaststelling daarvan bij notariële akte, een voorwaarde is die de vennootschap in acht moet nemen alvorens haar activiteiten te kunnen uitoefenen. De vennootschap geldt immers als opgericht vanaf de inschrijving van de oprichtingsakte in het handelsregister, en zij kan van dan af vrij handelen.

20 Ten slotte voert de regering aan, dat het niet gaat om een formaliteit die de vennootschappen wegens hun rechtsvorm in acht moet nemen, maar om een formali-

teit die vereist is wanneer het kapitaal niet volledig is gestort bij de oprichting van de vennootschap. Het eventuele gebruik van een tweede storting hangt dus uitsluitend af van de wil van de vennoten.

21 Dienaangaande zij eraan herinnerd, dat artikel 10 van de richtlijn, gelezen met inachtneming van haar laatste overweging, naast het kapitaalrecht met name indirecte belastingen verbiedt die dezelfde kenmerken vertonen als het kapitaalrecht. Bedoeld zijn onder meer de belastingen die, in welke vorm ook, verschuldigd zijn voor de oprichting of vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap (artikel 10, sub a) of voor de inschrijving of elke andere formaliteit die een vennootschap vanwege haar rechtsvorm in acht moet nemen alvorens met haar werkzaamheden te kunnen beginnen (artikel 10, sub c). Dit laatste verbod wordt gerechtvaardigd door het feit, dat hoewel de betrokken belastingen niet worden geheven over de inbreng van kapitaal als zodanig, zij niettemin worden geheven ter zake van formaliteiten die verband houden met de rechtsvorm van de vennootschap, dat wil zeggen het medium dat voor het bijeenbrengen van kapitaal wordt gebruikt, zodat de handhaving van deze belastingen eveneens de doelstellingen van de richtlijn zou dreigen te doorkruisen (arresten van 11 juni 1996, Denkavit Internationaal e. a., C-2/94, Jurispr. blz. I-2827, punt 23, en 2 december 1997, Fantask e. a., C-188/95, Jurispr. blz. I-6783, punt 21).

22 De rechten die worden geheven bij de inschrijving van nieuwe naamloze en besloten vennootschappen vallen rechtstreeks onder het verbod van artikel 10, sub c, van de richtlijn. Hetzelfde geldt wanneer deze rechten verschuldigd zijn wegens de inschrijving van een kapitaalverhoging van deze vennootschappen, daar zij dan worden geheven ter zake van een wezenlijke formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de betrokken vennootschappen. Ofschoon de inschrijving van een kapitaalverhoging formeel geen formaliteit is die aan de uitoefening van de werkzaamheden van een kapitaalvennootschap vooraf moet gaan, is zij niettemin een voorwaarde om die activiteit uit te oefenen en voort te zetten (arrest Fantask e. a., reeds aangehaald, punt 22).

23 Hoewel de belasting op authentieke akten een algemene indirecte belasting vormt, wordt zij, in omstandigheden als die van het hoofdgeding, geheven over notariële akten die vereist zijn om de storting van het nog in te brengen deel van het

vennootschappelijk kapitaal te doen inschrijven, en die bijgevolg vereist zijn voor de volstorting van de aandelen. Het gaat dus om een belasting die wordt geheven ter zake van een wezenlijke formaliteit die verband houdt met de rechtsvorm van de vennootschappen.

24 Bovendien is, zelfs indien noch de storting van het resterende deel van het vennootschappelijk kapitaal, noch het bewijs daarvan in de vorm van een notariële akte een formaliteit is die aan de uitoefening van de werkzaamheden van een kapitaalvennootschap vooraf moet gaan, de inschrijving van de inbreng van het nog te storten kapitaal niettemin een voorwaarde voor de uitoefening en de voortzetting van die werkzaamheden.

25 Derhalve staat het de lidstaten krachtens artikel 5, lid 1, sub a, van de richtlijn weliswaar vrij het kapitaalrecht alleen te heffen naargelang het kapitaal daadwerkelijk wordt gestort, doch zij mogen geen belasting heffen over een document waarbij de storting in een kapitaalvennootschap wordt geattesteerd van een deel van het vennootschappelijk kapitaal, dat reeds aan het kapitaalrecht onderworpen is.

26 Op de eerste twee vragen moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 10 van de richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de heffing van een recht van 0,5 % over de notariële akte waarbij de inbreng wordt geattesteerd van een 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.

De derde vraag

27 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen, of de bepalingen van de richtlijn rechten doen ontstaan waarop justitiabelen zich voor de nationale rechter kunnen beroepen, en of laatstgenoemde verplicht is de strijdige bepalingen van de nationale wettelijke regeling buiten toepassing te laten.

28 Volgens vaste rechtspraak kunnen in gevallen waarin de bepalingen van een richtlijn, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, justitiabelen zich voor de nationale rechter op die bepalingen beroepen tegenover de staat, wanneer deze hetzij heeft verzuimd de richtlijn binnen de termijn in nationaal recht om te zetten, hetzij dit op onjuiste wijze heeft gedaan (zie onder meer arrest Fantask e. a., reeds aangehaald, punt 54).

29 In casu volstaat de vaststelling, dat het verbod van artikel 10 van de richtlijn in voldoende nauwkeurige en onvoorwaardelijke bewoordingen is gesteld, dat de justitiabelen zich voor de nationale rechter daarop kunnen beroepen tegen een bepaling van nationaal recht die indruist tegen de richtlijn.

30 Vervolgens moet eraan worden herinnerd, dat volgens vaste rechtspraak elke in het kader van zijn bevoegdheid aangezochte rechter verplicht is het gemeenschapsrecht integraal toe te passen en de door dit recht aan particulieren toegekende rechten te beschermen, daarbij buiten toepassing latend elke eventueel strijdige bepaling van de nationale wet, ongeacht of deze van vroegere of latere datum is dan de gemeenschapsregel (arrest van 9 maart 1978, Simmenthal, 106/77, Jurispr. blz. 629, punt 21).

31 De derde vraag moet derhalve aldus worden beantwoord, dat artikel 10 van de richtlijn rechten doet ontstaan waarop justitiabelen zich kunnen beroepen voor de nationale rechter, die verplicht is, de strijdige bepalingen van de nationale wettelijke regeling buiten toepassing te laten.

Kosten

32 De kosten door de Spaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Tribunal Superior de Justicia de Madrid bij beschikking van 3 juli 1996 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) **Artikel 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, moet aldus worden uitgelegd, dat het zich verzet tegen de heffing van een recht van 0,5 % over de notariële akte waarbij de inbreng wordt geattesteerd van een 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.**

2) **Artikel 10 van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd, doet rechten ontstaan waarop justitiabelen zich kunnen beroepen voor de nationale rechter, die verplicht is, de strijdige bepalingen van de nationale wettelijke regeling buiten toepassing te laten.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 5 maart 1998.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

H. Ragnemalm