ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 5ης Μαρτίου 1998 *

Στην υπόθεση C-347/96,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Tribunal Superior de Justicia de Madrid προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Solred SA

και

Administración General del Estado,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', 7 και 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους H. Ragnemalm (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ισπανική.

γενικός εισαγγελέας: G. Tesauro
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Solred SA, εκπροσωπούμενη από τον Fernando Lorente Hurtado, δικηγόρο Μαδρίτης,

— η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την Paloma Plaza García, abogado del Estado,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Miguel Díaz-Llanos, νομικό σύμβουλο, την Hélène Michard και τον Carlos Gómez de la Cruz, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Solred SA, της Ισπανικής Κυβέρνήσεως και της Επιτροπής κατά τη συνεδρίαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1997,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 23ης Οκτωβρίου 1997,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 3ης Ιουλίου 1996, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 21 Οκτωβρίου 1996, το Tribunal Superior de Justicia de Madrid υπέβαλε στο

Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, τρία προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία των άρθρων 4, παράγραφος 1, στοιχείο α', 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', 7 και 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23, στο εξής: οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Solred SA (στο εξής: Solred) και της Administración General del Estado (στο εξής: φορολογική αρχή) σχετικά με την πληρωμή φόρου επί της συμβολαιογραφικής πράξεως με την οποία πιστοποιείται η ετεροχρονισμένη εισφορά μέρους του εταιρικού κεφαλαίου, το οποίο είχε εγγραφεί στο σύνολό του κατά τη σύσταση της εταιρίας.

3 Η οδηγία αποσκοπεί, μεταξύ άλλων, στην εναρμόνιση των στοιχείων που συντελούν στον καθορισμό και στην είσπραξη του φόρου εταιρικής εισφοράς εντός της Κοινότητας, στο πλαίσιο της εξαλείψεως των φορολογικών εμποδίων που δυσχεραίνουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, μεταξύ άλλων, «η σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας» (στοιχείο α') και «η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος, οποιασδήποτε μορφής» (στοιχείο γ').

5 Κατά το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, ο φόρος εισφοράς εκκαθαρίζεται, στην περίπτωση της συστάσεως κεφαλαιουχικής εταιρίας ή αυξήσεως του εταιρικού της κεφαλαίου, 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 εισφορά. Κατά τη διάταξη αυτή, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών.

6 Το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς ορισμένες πράξεις που ορίζει η οδηγία, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν υπερβαίνει το 1 %.

7 Η οδηγία προβλέπει επίσης, σύμφωνα με την τελευταία αιτιολογική σκέψη της, την κατάργηση των λοιπών εμμέσων φόρων που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον φόρο εισφοράς ή το τέλος χαρτοσήμου επί των τίτλων των οποίων η διατήρηση θα ενείχε τον κίνδυνο να τεθούν εκ νέου υπό αμφισβήτηση τα μέτρα που προβλέπει η εν λόγω οδηγία. Αυτοί οι έμμεσοι φόροι, των οποίων η είσπραξη απαγορεύεται, απαριθμούνται κυρίως στο άρθρο 10, κατά το οποίο:

«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.»

8 Η ισπανική κανονιστική ρύθμιση που έχει εφαρμογή στη διαφορά της κύριας δίκης περιλαμβάνεται στο κωδικοποιημένο κείμενο του Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (νόμου περί του φόρου μεταβιβάσεως περιουσιακών στοιχείων και του φόρου επί των δικαιοπραξιών των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου), που εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα νομοθετικού περιεχομένου 3050/1980, της 30ής Δεκεμβρίου 1980, του οποίου το αναδιατυπωθέν και ισχύον σήμερα κείμενο εγκρίθηκε με το βασιλικό διάταγμα νομοθετικού περιεχομένου 1/1993, της 24ης Σεπτεμβρίου 1993 (*Boletín Oficial del Estado* της 20ής Οκτωβρίου 1993, στο εξής: νόμος).

9 Το άρθρο 1 του νόμου ορίζει:

«1. Ο φόρος επί των μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων και επί των δικαιοπραξιών των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου είναι έμμεσος φόρος ο οποίος, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν τα επόμενα άρθρα, πλήττει:

1. τις εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων·

2. τις εταιρικές πράξεις·

3. τις συναπτόμενες διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξίες.

2. Σε καμία περίπτωση η ίδια πράξη δεν μπορεί να είναι αντικείμενο εκκαθαρίσεως λόγω μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων εξ επαχθούς αιτίας και λόγω εταιρικών πράξεων.»

10 Το άρθρο 31 του νόμου, υπό την κεφαλίδα «φορολογικός συντελεστής» και υπό τον τίτλο περί της φορολογήσεως των «συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών», που περιλαμβάνεται στην παράγραφο «συμβολαιογραφικές πράξεις», ορίζει:

«(...)

2. Εφόσον τα συμβολαιογραφικά έγγραφα και οι συμβολαιογραφικές πράξεις έχουν ως αντικείμενο ποσότητα ή πράγμα που μπορεί να αποτιμηθεί, εφόσον 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.»

11 Η Solred συστάθηκε με συμβολαιογραφική πράξη της 21ης Νοεμβρίου 1990, με εταιρικό κεφάλαιο 300 000 000 ισπανικών πεσετών (PTA). Κατά την ημερομηνία αυτή, έγινε εισφορά ποσού 180 000 000 PTA, ήτοι το 60 % της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου. Στις 28 Νοεμβρίου 1990, η Solred κατέβαλε στη φορολογική αρχή το ποσό των 3 000 000 PTA, που αντιστοιχούσε στο 1 % της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου.

12 Με συμβολαιογραφική πράξη της 17ης Ιανουαρίου 1991, έγινε η εισφορά στη Solred για το 40 % του κεφαλαίου που έπρεπε ακόμη να καταβληθεί, ήτοι 120 000 000 PTA. Στις 7 Φεβρουαρίου 1991, η Solred υπέβαλε στη φορολογική αρχή το έντυπο εκκαθαρίσεως του φόρου που αντιστοιχούσε στη δεύτερη αυτή πράξη, παρατηρώντας ότι για την πράξη αυτή δεν έπρεπε να εισπραχθεί κανένα τέλος αφού το τέλος του 1 % επί του συνόλου του εταιρικού κεφαλαίου είχε ήδη καταβληθεί κατά τη σύσταση της εταιρίας.

13 Αντιθέτως, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση του φόρου εφαρμόζοντας τον συντελεστή του 0,5 % επί του ποσού των 120 000 000 PTA. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο φόρος επί των εταιρικών πράξεων που είχε καταβληθεί κατά τη σύσταση της εταιρίας δεν απέκλειε την επιβολή φόρου στο έγγραφο με το οποίο πραγματοποιήθηκε η καταβολή του μέρους του κεφαλαίου που απέμενε να εισενεχθεί βάσει των διατάξεων περί των «συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών».

14 Η Solred υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, το οποίο την απέρριψε με απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1993. Η Solred άσκησε κατά της

αποφάσεως αυτής έφεση ενώπιον του Tribunal Superior de Justicia de Madrid, το οποίο αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και 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.»

Επί των δύο πρώτων ερωτημάτων

15 Με τα δύο πρώτα ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν μαζί, το εθνικό δικαστήριο ζητεί ουσιαστικά να πληροφορηθεί αν η οδηγία κωλύει την είσπραξη φόρου με συντελεστή 0,5 % επί της συμβολαιογραφικής πράξεως με

την οποία πιστοποιείται η εισφορά μέρους του εταιρικού κεφαλαίου το οποίο καταβλήθηκε μετά τη σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας όταν, κατά τη σύσταση της εταιρίας αυτής, είχε ήδη εισπραχθεί φόρος με συντελεστή 1 % επί της συνολικής ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου.

16 Η Ισπανική Κυβέρνηση υπενθυμίζει, πρώτον, ότι ο νόμος προβλέπει έναν έμμεσο φόρο που πλήττει είτε τις εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων είτε τις εταιρικές πράξεις είτε τις διά δημοσίου εγγράφου συναπτόμενες δικαιοπραξίες. Όταν μια πράξη η οποία βεβαιώνεται επισήμως με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόκειται σε μια από τις πρώτες περιπτώσεις φορολογίας, το καθ' αυτό έγγραφο απαλλάσσεται του φόρου.

17 Στην προκειμένη περίπτωση, η πράξη συστάσεως της εταιρίας φορολογήθηκε ως εταιρική πράξη με συντελεστή 1 % του εγγεγραμμένου κεφαλαίου. Εν συνεχεία, κατόπιν της αποφάσεως καταβολής του μη εισενεχθέντος κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας, η οποία απόφαση είναι πράξη μεταγενέστερη και ανεξάρτητη, το συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόκειται στον φόρο επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών διότι η βεβαιούμενη επισήμως στο έγγραφο αυτό πράξη δεν υπόκειται σε κανένα φόρο.

18 Η Ισπανική Κυβέρνηση υπογραμμίζει ότι ο επίδικος στην κύρια δίκη φόρος πλήττει επομένως το συμβολαιογραφικό έγγραφο και όχι την ίδια την πράξη η οποία δεν υπήρξε αντικείμενο καμιάς φορολογήσεως.

19 Δεύτερον, η εν λόγω κυβέρνηση προβάλλει ότι ούτε η καταβολή του μη εισενεχθέντος κεφαλαίου κατά τη στιγμή συστάσεως της εταιρίας ούτε η επίσημη βεβαίωση πραγματοποιήσεως της εισφοράς με συμβολαιογραφικό έγγραφο αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση της δραστηριότητας της εταιρίας. Πράγματι, η σύσταση της εταιρίας συντελείται από της καταχωρίσεως της συστατικής πράξεως στο εμπορικό μητρώο και η εταιρία μπορεί τότε να ενεργεί ελεύθερα.

20 Τέλος, η Ισπανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι δεν πρόκειται για τύπο στον οποίο υπόκεινται οι εταιρίες λόγω της νομικής τους μορφής, αλλά για

διατύπωση η οποία είναι αναγκαία εφόσον η καταβολή του συνόλου του κεφαλαίου δεν έγινε κατά τη σύσταση της εταιρίας. Επομένως, η ενδεχόμενη δεύτερη καταβολή εξαρτάται αποκλειστικά από τη βούληση των εταίρων.

21 Συναφώς, το άρθρο 10 της οδηγίας, θεωρούμενο υπό το φως της τελευταίας αιτιολογικής σκέψεώς της, απαγορεύει ιδίως, εκτός από τον φόρο εισφοράς, τους εμμέσους φόρους που έχουν τα ίδια χαρακτηριστικά γνωρίσματα μ' αυτόν. Σ' αυτούς περιλαμβάνονται συνεπώς, μεταξύ άλλων, οι φόροι οι οποίοι, ανεξαρτήτως μορφής, οφείλονται για τη σύσταση κεφαλαιουχικής εταιρίας και για την αύξηση του κεφαλαίου της (άρθρο 10, στοιχείο α') ή για την καταχώριση ή για οποιαδήποτε άλλη διατύπωση η οποία αποτελεί προϋπόθεση για την εκτέλεση μιας δραστηριότητας, στην οποία μπορεί να υπόκειται μια εταιρία λόγω της νομικής μορφής της (άρθρο 10, στοιχείο γ'). Η τελευταία αυτή απαγόρευση δικαιολογείται από το ότι, μολονότι οι φόροι αυτοί δεν πλήττουν αυτές καθ' εαυτές τις εισφορές κεφαλαίου, εισπράττονται ωστόσο λόγω των διατυπώσεων που συνδέονται με τη νομική μορφή της εταιρίας, δηλαδή με το μέσον που χρησιμοποιήθηκε για τη συγκέντρωση των κεφαλαίων, οπότε η διατήρησή τους θα ενείχε επίσης τον κίνδυνο να τεθούν υπό αμφισβήτηση οι επιδιωκόμενοι από την οδηγία σκοποί (αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1996, C-2/94, Denkavit International κ.λπ., Συλλογή 1996, σ. I-2827, σκέψη 23, και της 2ας Δεκεμβρίου 1997, C-188/95, Fantask κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-6783, σκέψη 21).

22 Η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10, στοιχείο γ', της οδηγίας αφορά ευθέως τους φόρους που καταβάλλονται επ' ευκαιρία της καταχωρίσεως των νέων ανωνύμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης. Ανάλογο συμπέρασμα επιβάλλεται επίσης οσάκις οι φόροι αυτοί οφείλονται για την καταχώριση των αυξήσεων του κεφαλαίου των εταιριών αυτών, δεδομένου ότι οι φόροι εισπράττονται επίσης λόγω ουσιώδους διατυπώσεως που συνδέεται με τη νομική μορφή των εν λόγω εταιριών. Χωρίς να αποτελεί τυπικά προκαταρκτική διαδικασία για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, εντούτοις η καταχώριση των αυξήσεων κεφαλαίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής (προπαρατεθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 22).

23 Μολονότι ο φόρος επί των συναπτομένων διά δημοσίου εγγράφου δικαιοπραξιών αποτελεί γενικό έμμεσο φόρο, ωστόσο, υπό περιστάσεις όπως εκείνες της διαφοράς της κύριας δίκης, πλήττει τα συμβολαιογραφικά έγγραφα που απαιτούνται για την καταχώριση της καταβολής του εναπομένοντος προς εισφορά

μέρους του εταιρικού κεφαλαίου και, κατά συνέπεια, για την πλήρη εξόφληση των μετοχών. Επομένως, πρόκειται για φόρο εισπραττόμενο λόγω ουσιώδους διατυπώσεως συνδεομένης με τη νομική μορφή των εταιριών.

24 Επιβάλλεται επιπλέον η διαπίστωση ότι, έστω και αν ούτε η καταβολή του εναπομένοντος μέρους του εταιρικού κεφαλαίου ούτε η βεβαίωση της καταβολής αυτής με συμβολαιογραφικό έγγραφο συνιστά προκαταρκτική διατύπωση για την άσκηση της δραστηριότητας των κεφαλαιουχικών εταιριών, ωστόσο, η καταχώριση της εισφοράς του υπολοίπου του εταιρικού κεφαλαίου αποτελεί προϋπόθεση για την άσκηση και τη συνέχιση της δραστηριότητας αυτής.

25 Επομένως, τα κράτη μέλη, μολονότι έχουν τη δυνατότητα, σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 1, στοιχείο α', της οδηγίας, να εισπράττουν τον φόρο εισφοράς κατά τον ρυθμό πραγματοποιήσεως των καταβολών, δεν μπορούν να φορολογούν το έγγραφο με το οποίο βεβαιώνεται η καταβολή σε κεφαλαιουχική εταιρία ενός μέρους του εταιρικού κεφαλαίου, το οποίο υποβλήθηκε ήδη στον φόρο εισφοράς.

26 Συνεπώς, στα δύο πρώτα ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10 της οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κωλύει την είσπραξη φόρου με συντελεστή 0,5 % επί του συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο βεβαιώνεται η εισφορά ενός μέρους του εταιρικού κεφαλαίου καταβληθέντος μετά τη σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας όταν, κατά τη σύσταση της εταιρίας αυτής, είχε ήδη εισπραχθεί φόρος με συντελεστή 1 % επί του συνόλου της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου.

Επί του τρίτου ερωτήματος

27 Με το τρίτο ερώτημά του, το παραπέμπον δικαστήριο ερωτά αν οι διατάξεις της οδηγίας δημιουργούν δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων και αν τα τελευταία υποχρεούνται να μην εφαρμόζουν τις αντίθετες διατάξεις του εθνικού δικαίου.

28 Σύμφωνα με πάγια νομολογία, σε περίπτωση που διατάξεις κάποιας οδηγίας εμφανίζονται, ως εκ του περιεχομένου τους, ανεπιφύλακτες και επαρκώς σαφείς, οι ιδιώτες νομιμοποιούνται να τις επικαλούνται έναντι του κράτους ενώπιον εθνικών δικαστηρίων, όταν αυτό είτε παραλείπει να τις μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο είτε τις μεταφέρει κατά τρόπο εσφαλμένο (βλ., μεταξύ άλλων, παροπαρατεθείσα απόφαση Fantask κ.λπ., σκέψη 54).

29 Εν προκειμένω, αρκεί η παρατήρηση ότι η απαγόρευση που θέτει το άρθρο 10 της οδηγίας διατυπώνεται με όρους επαρκώς σαφείς και ανεπιφύλακτους ώστε είναι δυνατό οι πολίτες να την επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων κατά διατάξεως εθνικού δικαίου αντίθετης προς την οδηγία αυτή.

30 Τέλος, επιβάλλεται η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, κάθε εθνικός δικαστής που επιλαμβάνεται αρμοδίως μιας διαφοράς έχει την υποχρέωση να εφαρμόζει στο ακέραιο το κοινοτικό δίκαιο και να προστατεύει τα δικαιώματα τα οποία αυτό απονέμει στους ιδιώτες, αφήνοντας ανεφάρμοστη κάθε ενδεχομένως αντίθετη διάταξη του εθνικού δικαίου, είτε προγενέστερη είτε μεταγενέστερη του κανόνα του κοινοτικού δικαίου (απόφαση της 9ης Μαρτίου 1978, 106/77, Simmenthal, Συλλογή τόμος 1978, σ. 239, σκέψη 21).

31 Επομένως, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 10 της οδηγίας δημιουργεί δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα τελευταία υποχρεούνται να αφήνουν ανεφάρμοστες τις αντίθετες διατάξεις του εθνικού δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

32 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ισπανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε με διάταξη της 3ης Ιουλίου 1996 το Tribunal Superior de Justicia de Madrid, αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κωλύει την είσπραξη φόρου με συντελεστή 0,5 % επί του συμβολαιογραφικού εγγράφου με το οποίο βεβαιώνεται η εισφορά ενός μέρους του εταιρικού κεφαλαίου καταβληθέντος μετά τη σύσταση της κεφαλαιουχικής εταιρίας όταν, κατά τη σύσταση της εταιρίας αυτής, είχε ήδη εισπραχθεί φόρος με συντελεστή 1 % επί του συνόλου της ονομαστικής αξίας του εταιρικού κεφαλαίου.

2) Το άρθρο 10 της οδηγίας 69/335, όπως τροποποιήθηκε, δημιουργεί δικαιώματα τα οποία οι ιδιώτες μπορούν να επικαλούνται ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων. Τα τελευταία υποχρεούνται να αφήνουν ανεφάρμοστες τις αντίθετες διατάξεις του εθνικού δικαίου.

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 5 Μαρτίου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

H. Ragnemalm