DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 5 mars 1998 *

I mål C-347/96,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunal Superior de Justicia de Madrid, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Solred SA

och

Administración General del Estado,

angående tolkningen av artiklarna 4.1 a, 5.1 a, 7 och 10 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden H. Ragnemalm (referent) samt domarna R. Schintgen, G. F. Mancini, P. J. G. Kapteyn och G. Hirsch,

* Rättegångsspråk: spanska.

generaladvokat: G. Tesauro,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Solred SA, genom advokaten Fernando Lorente Hurtado, Madrid,

— Spaniens regering, genom Paloma Plaza García, abogado del Estado, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom juridiske rådgivaren Miguel Díaz-Llanos, Hélène Michard och Carlos Gómez de la Cruz, rättstjänsten, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 16 september 1997 av: Solred SA, Spaniens regering och kommissionen,

och efter att den 23 oktober 1997 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal Superior de Justicia de Madrid har genom beslut av den 3 juli 1996, som inkom till domstolen den 21 oktober samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande angående tre frågor

om tolkningen av artiklarna 4.1 a, 5.1 a, 7 och 10 a i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23, nedan kallat direktivet).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Solred SA (nedan kallat Solred) och Administración General del Estado (nedan kallad skattemyndigheten). Tvisten gäller 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.

3 Direktivet har till syfte att — inom ramen för en avveckling av de fiskala hindren för kapitalets fria rörlighet — åstadkomma en harmonisering av de grunder på vilka avgifter på kapitaltillskott till bolag fastställs och tas ut inom gemenskapen.

4 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).

5 Vid bildande av aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar eller vid ökning av dess kapital skall enligt artikel 5.1 a i direktivet avgiften på kapitaltillskottet 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 bestämmelse möjlighet att ta ut avgiften på kapitaltillskottet fortlöpande i takt med att kapitalet faktiskt tillskjutits.

6 Enligt artikel 7.2 i direktivet kan medlemsstaterna undanta vissa av de transaktioner som avses i direktivet från avgiften på kapitaltillskott eller ta ut en fast avgift på dessa transaktioner som inte får överstiga 1 procent.

7 I direktivet föreskrivs i enlighet med det sista övervägandet även avskaffandet av andra indirekta skatter med samma egenskaper som avgiften på kapitaltillskott eller stämpelskatten på värdepapper, vilkas bibehållande skulle innebära en risk för att de eftersträvade målen i direktivet äventyras. Dessa indirekta skatter, som det är förbjudet att ta ut, räknas upp i artikel 10 i direktivet. I denna artikel föreskrivs följande:

"Medlemsstaterna får, utöver avgiften på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet med vinstsyfte, någon annan skatt eller avgift, 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."

8 Den i förevarande fall tillämpliga spanska lagstiftningen finns i den konsoliderade versionen av Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (lag om skatt på överlåtelse av egendom och på handlingar upprättade i viss föreskriven form), godkänd genom kungligt lagdekret 3050/1980 av den 30 december 1980, vars reviderade för närvarande gällande version har godkänts genom kungligt lagdekret 1/1993 av den 24 september 1993 (*Boletín Oficial del Estado* av den 20 oktober 1993, nedan kallad lagen).

9 I artikel 1 i lagen föreskrivs följande:

"1. Skatten på överlåtelse av egendom och på handlingar upprättade i viss föreskriven form utgör en indirekt skatt som på de villkor som föreskrivs i nedanstående artiklar tas ut beträffande:

1. Överlåtelser av egendom mot vederlag.

2. Bolagstransaktioner.

3. Handlingar upprättade i viss föreskriven form.

2. En och samma handling kan aldrig beskattas till följd av överlåtelser av egendom mot vederlag och till följd av bolagstransaktioner."

10 I artikel 31 i lagen, under rubriken "skattesats" och i avsnittet om beskattning av "handlingar upprättade i viss föreskriven form", som anges i avdelningen om "handlingar upprättade inför notarius publicus", föreskrivs följande:

"...

2. 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 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."

11 Solred bildades genom en handling upprättad inför notarius publicus den 21 november 1990 med ett kapital på 300 000 000 PTA. Den dagen betalades 180 000 000 PTA, det vill säga 60 procent av det nominella kapitalet, in till bolaget. Den 28 november 1990 betalade Solred in 3 000 000 PTA till skattemyndigheten, vilket motsvarade 1 procent av det nominella kapitalet.

12 Genom en handling upprättad inför notarius publicus den 17 januari 1991 inbetalades till Solred de resterande 40 procenten av kapitalet, det vill säga 120 000 000 PTA. Den 7 februari 1991 lämnade Solred in en skattedeklaration till skattemyndigheten avseende den andra transaktionen, i vilken den påpekade att denna transaktion inte skulle påföras skatt, eftersom skatt på 1 procent på hela kapitalet redan hade erlagts vid bolagets bildande.

13 Skattemyndigheten tog dock ut skatt efter en skattesats på 0,5 procent på beloppet 120 000 000 PTA. Den ansåg nämligen att den handling genom vilken det resterande kapitalet tillsköts skulle beskattas i egenskap av "handling upprättad i viss föreskriven form", trots att skatten beträffande bolagstransaktioner erlagts vid bolagets bildande.

14 Solred väckte talan mot detta beslut vid Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, som ogillade talan genom beslut av den 13 december 1993.

Solred överklagade detta beslut till Tribunal Superior de Justicia de Madrid, 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 skatt alltid uppgår till 1 procent av det nominella kapitalet, även om detta kapital inte har erlagts i sin helhet, skall då rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 (i dess lydelse enligt direktiven 73/79 och 73/80, båda av den 9 april 1973, och enligt direktiven 74/553 av den 7 november 1974 och 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 tillskott 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 ovannämnda 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

15 Genom de två första frågorna, som bör behandlas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i om direktivet utgör hinder för att en skatt på 0,5 procent tas ut på en handling upprättad inför notarius publicus i vilken det

intygas att en del av kapitalet 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.

16 Den spanska regeringen har inledningsvis påpekat att det i lagen föreskrivs att en indirekt skatt skall tas ut antingen på överlåtelser av egendom mot vederlag, på bolagstransaktioner eller på handlingar upprättade i viss föreskriven form. När en transaktion som är formaliserad i en handling upprättad inför notarius publicus omfattas av en av de första formerna för beskattning, är handlingen som sådan undantagen beskattning.

17 I förevarande fall beskattades bildandet av bolaget i egenskap av bolagstransaktion med 1 procent av det tecknade kapitalet. Därefter, till följd av beslutet att betala in det kapital som inte betalats in vid bolagets bildande, vilket utgör en senare och oberoende transaktion, påfördes handlingen upprättad inför notarius publicus skatten på handlingar upprättade i viss föreskriven form, eftersom den transaktion som formellt bekräftas i handlingen upprättad inför notarius publicus inte påförts någon annan skatt.

18 Den spanska regeringen har betonat att den aktuella skatten tas ut på handlingen upprättad inför notarius publicus och inte på själva transaktionen, vilken inte beskattas på något sätt.

19 Den spanska regeringen har vidare uppgett att det, för att bolaget skall kunna utöva sin verksamhet, varken ställs krav på betalning av det kapital som inte betalades vid bildandet eller att denna transaktion skall formaliseras i en handling upprättad inför notarius publicus. Bolaget anses nämligen vara bildat när stiftelseurkunden registreras i handelsregistret och det kan agera fritt efter denna tidpunkt.

20 Den spanska regeringen har slutligen uppgett att det inte är fråga om en formalitet som bolag är underkastade på grund av deras rättsliga form utan om en formalitet

som är nödvändig i och med att hela kapitalet inte betalades in när bolaget bildades. Delägarna kan således bestämma själva om de vill använda sig av en andra betalning.

21 Det skall i detta hänseende påpekas att artikel 10 i direktivet, tolkad mot bakgrund av sista övervägandet, bland annat innebär ett förbud mot andra skatter än avgifter på kapitaltillskott och mot indirekta skatter som har samma egenskaper som dessa. Således avses bland annat pålagor som oavsett hur de utformats skall betalas vid bildande av ett bolag med aktie- eller andelskapital och ökning av dess kapital (artikel 10 a) eller registrering eller varje annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet, och som kan utkrävas av ett bolag på grund av dess rättsliga form (artikel 10 c). Detta sistnämnda förbud är motiverat av att om pålagorna i fråga inte påförs kapitaltillskotten som sådana, uppbärs de ändå på grund av de formaliteter som hänger samman med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att anskaffa kapital, vilket innebär att deras bibehållande skulle riskera att äventyra de mål som eftersträvas med direktivet (dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m. fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23, och av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m. fl., REG 1997, s. I-6783, punkt 21).

22 Skatter som tas ut vid registrering av nya aktiebolag och nya bolag med begränsat ansvar omfattas uttryckligen av förbudet i artikel 10 c i direktivet. Detsamma gäller när dessa skatter uppbärs vid registrering av kapitalökning i sådana bolag, eftersom även dessa skatter uppbärs till följd av en väsentlig formalitet som hänger samman med bolagens rättsliga form. Trots att registreringen av kapitalökningar inte formellt sett utgör ett förfarande som föregår utövandet av verksamheten i ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar, utgör den icke desto mindre ett krav för att utöva och fortsätta denna verksamhet (domen i det ovannämnda målet Fantask m. fl., punkt 22).

23 Även om skatten på handlingar upprättade i viss föreskriven form utgör en allmän indirekt beskattning, tas den emellertid, i sådana fall som det aktuella, ut på handlingar upprättade inför notarius publicus som krävs för att registrera inbetalningen

av det resterande kapitalet och följaktligen för att erlägga full betalning för aktierna. Det är således fråga om en skatt som uppbärs till följd av en väsentlig formalitet som hänger samman med bolagens rättsliga form.

24 Det skall vidare konstateras att även om varken betalning av det resterande kapitalet eller intyg om detta i en handling upprättad inför notarius publicus utgör en formalitet som föregår utövandet av verksamheten i ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar, kvarstår dock faktum att det för att utöva och fortsätta att driva bolaget krävs att tillskottet av det resterande kapitalet registreras.

25 Härav följer att medlemsstaterna inte kan beskatta en handling i vilken det intygas att en del av kapitalet, som redan har underkastats en avgift på kapitaltillskott, har betalats in till ett aktiebolag eller annat bolag med begränsat ansvar, även om medlemsstaterna enligt artikel 5.1 a i direktivet kan vänta med att ta ut avgiften på kapitaltillskott tills kapitalet faktiskt har tillskjutits.

26 De två första frågorna skall följaktligen besvaras på så sätt att artikel 10 i direktivet skall tolkas så, att den utgör hinder för att en skatt på 0,5 procent tas ut på en handling upprättad inför notarius publicus i vilken det intygas att en del av kapitalet 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 på hela kapitalets nominella värde.

Den tredje frågan

27 Genom den tredje frågan vill den nationella domstolen få klarhet i om bestämmelserna i direktivet ger upphov till rättigheter som enskilda kan åberopa vid de nationella domstolarna och om dessa domstolar är skyldiga att underlåta att tillämpa nationella bestämmelser som strider mot direktivet.

28 Enligt fast rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen mot medlemsstaten dels då direktivet inte har införlivats med den nationella rätten inom de föreskrivna tidsfristerna, dels då det inte har införlivats på ett korrekt sätt (se bland annat domen i det ovannämnda målet Fantask m. fl., punkt 54).

29 I förevarande fall är det tillräckligt att påpeka att förbudet i artikel 10 i direktivet är tillräckligt ovillkorligt och precist för att enskilda skall kunna åberopa det vid en nationell domstol gentemot en bestämmelse i nationell rätt som strider mot detta direktiv.

30 Det skall även påpekas att enligt fast rättspraxis är varje nationell domstol som prövar en talan inom ramen för sin behörighet skyldig att tillämpa gemenskapsrätten i dess helhet och att skydda de rättigheter som enskilda erhållit genom denna rätt, genom att underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot gemenskapsrätten, oavsett om den bestämmelsen antagits före eller efter gemenskapsregeln (dom av den 9 mars 1978 i mål 106/77, Simmenthal, REG 1978, s. 629, punkt 21; svensk specialutgåva, häfte 4).

31 Den tredje frågan skall följaktligen besvaras på så sätt att artikel 10 i direktivet ger upphov till rättigheter som enskilda kan åberopa vid de nationella domstolarna. Dessa domstolar är skyldiga att underlåta att tillämpa nationella bestämmelser som strider mot direktivet.

Rättegångskostnader

32 De kostnader som har förorsakats den spanska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 3 juli 1996 ställts av Tribunal Superior de Justicia de Madrid — följande dom:

1) **Artikel 10 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 skall tolkas så, att den utgör hinder för att en skatt på 0,5 procent tas ut på en handling upprättad inför notarius publicus i vilken det intygas att en del av kapitalet 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 på hela kapitalets nominella värde.**

2) **Artikel 10 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse, ger upphov till rättigheter som enskilda kan åberopa vid de nationella domstolarna. Dessa domstolar är skyldiga att underlåta att tillämpa nationella bestämmelser som strider mot direktivet.**

Ragnemalm Schintgen Mancini

Kapteyn Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 5 mars 1998.

R. Grass

Justitiesekreterare

H. Ragnemalm

Ordförande på sjätte avdelningen