FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GEORGES COSMAS

fremsat den 20. februar 1997 *

I — Indledning

1. I denne sag har Tribunal de grande instance de Tours i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, 7, 10 og 12 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter [1] (herefter »direktiv 69/335«).

2. Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Locamion SA og Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire (direktøren for afgiftsmyndighederne i departementet Indre-et-Loire) vedrørende foreneligheden med direktiv 69/335 af visse bestemmelser i den franske lov om skatter og afgifter, der angår opkrævning af en afgift på registreringsbeviser for motorkøretøjer, når disse allerede er anvendt som apportindskud i forbindelse med en fusion ved overtagelse af et kapitalselskab foretaget af et andet kapitalselskab.

II — Retlig baggrund

A — *Nationale bestemmelser*

3. Forelæggelsesdommen indeholder intet særligt om de anfægtede nationale bestemmelser.

Som Kommissionen har anført i sit skriftlige indlæg, skal ejeren af ethvert motorkøretøj i medfør af artikel R-110 — R-119-1 i den franske færdselslov afgive en erklæring om den første ibrugtagning til præfekturet i det departement, hvori han bor. Forvaltningen udsteder et registreringsbevis for køretøjet, der benævnes »registreringspapiret«, der angiver køretøjets registreringsnummer. I tilfælde af ejerskifte af køretøjet skal den nye ejer, dersom han fortsat ville bruge det, senest to uger efter datoen for ejerskiftet anmode om at få udstedt et nyt registreringsbevis for køretøjet i sit navn (færdselslovens artikel R-113).

4. Ved udstedelsen af »registreringspapiret« skal der betales dels en »registreringsafgift«, der er omhandlet i artikel 1599n til r i lov om

* Originalsprog: græsk.

1 — EFT 1969 II, s. 405.

skatter og afgifter, dels en »parafiskal afgift«, der er omhandlet i artikel 339 til 341 i bilag II til lov om skatter og afgifter.

5. Det fremgår af de skriftlige indlæg, der er indgivet af parterne i hovedsagen, at lov om skatter og afgifter i afsnit III, der har overskriften »stempelafgifter«, under »II — Afgift af registreringsbeviser for køretøjer« bestemmer:

»Artikel 1599n:

Der betales til regionerne en afgift på registreringsbeviser for motorkøretøjer, der udstedes inden for deres geografiske område. Afgiften kan være proportional eller udgøre et fast beløb, jf. bestemmelserne i artikel 1599o, p, q og r.

Afgiften beregnes og opkræves som en stempelafgift.

Artikel 1599o bestemmer:

I.1. Ved udstedelsen af registreringsbeviser for motorkøretøjer og alle andre former for motordrevne køretøjer betales en proportional afgift. Satsen pr. afgiftspligtig hestekraft fastsættes af regionen og stadfæstes hvert år ved afgørelse truffet af det regionale råd.

2. Enhedssatsen i nr. 1 nedsættes med halvdelen for:

1° erhvervskøretøjer med en tilladt totalvægt på over 3,5 tons

2° traktorer, der ikke anvendes i landbruget

3° motorcykler.

3. De i nr. 1 og nr. 2 omhandlede enhedssatser nedsættes med halvdelen for køretøjer, der er over ti år gamle.

...

I artikel 1599q hedder det

1. Udstedelse af:

1° Alle genparter af registreringsbeviser.

2° Førsteeksemplarer af registreringsbeviser, der udstedes i tilfælde af ændring af stilling eller selskabsnavn uden stiftelse af en ny juridisk person, ændring vedrørende den fysiske eller juridiske person, der er ejer af køretøjet, er undergivet betaling af en fast afgift.

2. Den i stk. 1 omhandlede afgift andrager:

a) en fjerdedel af den i nr. 1 i afsnit I i artikel 1599o omhandlede enhedssats for knallerter og motorcykler med et slagvolumen på højst 125 cm^3

b) ovennævnte enhedssats for alle andre køretøjer.

3. Der betales ikke afgift, når udstedelsen af registreringsbeviset sker som følge af en ændring i ægteskabelig stilling eller adresseændring.«

6. Hvor der imidlertid er tale om den »parafiskale afgift«, bestemmer ovennævnte artikel 339 i bilag II til lov om skatter og afgifter, at der foruden den i artikel 1599n i samme lov omhandlede afgift ved udstedelsen af registreringsbeviser for erhvervskøretøjer til transport af varer, traktorer, der ikke anvendes i landbruget, og køretøjer til kollektiv befordring af passagerer skal betales en afgift til tredjemand, i det her omhandlede tilfælde »sammenslutningen for udvikling af erhvervsuddannelsen [for arbejdstagere] i transportsektoren«.

Denne afgift skal dog bl.a. ikke betales ved udstedelse af de registreringsbeviser, der er omhandlet i artikel 1599q i ovennævnte lov om skatter og afgifter.

Endelig opkræves ovennævnte afgift (»parafiskale afgift«) ifølge artikel 341 i samme bilag til ovennævnte lov om skatter og afgifter efter de samme regler og i de samme tilfælde som den i artikel 1599n i lov om skatter og afgifter omhandlede afgift.

B — *Fællesskabsbestemmelser*

7. Bestemmelserne i direktiv 69/335 fører, således som de er blevet fortolket i bl.a. domme af 20. april 1993, Ponente Carni og

Cispadana Costruzioni [2], af 13. februar 1996, Bautiaa og Société française maritime [3], og af 11. juni 1996, Denkavit m.fl. [4], til følgende betragtninger:

8. Som præamblen til direktiv 69/335 viser, tilsigtede direktivet at fremme de frie kapitalbevægelser, der betragtes som en grundlæggende betingelse for tilvejebringelse af en økonomisk union med lignende egenskaber som et internt marked. For at nå dette mål måtte man først og fremmest, hvor der var tale om ordningen vedrørende kapitaltilførsler, afskaffe de indirekte skatter, som indtil da gjaldt i medlemsstaterne, og i stedet indføre en afgift, som kun opkræves én gang inden for det fælles marked og på samme niveau i alle medlemsstaterne.

9. Ifølge direktiv 69/335 opkræves bl.a. en kapitaltilførselsafgift, og efter sjette og syvende betragtning skal denne afgift for ikke at forstyrre de frie kapitalbevægelser harmoniseres inden for det fælles marked, både med hensyn til dens struktur og med hensyn til dens satser. Denne afgift er reguleret ved bestemmelserne i direktivets artikel 2-9.

10. I artikel 3 fastlægges de kapitalselskaber, på hvilke bestemmelserne i direktiv 69/335 finder anvendelse. Artiklen nævner bl.a. det franske aktieselskab blandt disse kapitalselskaber.

11. Artikel 4, artikel 8, som ændret ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 [5], og artikel 9 opregner med forbehold af artikel 7 de dispositioner, der er omfattet af kapitaltilførselsafgiften, samt visse dispositioner, som medlemsstaterne kan fritage for denne afgift.

12. Nærmere hedder det i artikel 4:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

...

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

2 — Forenede sager C-71/91 og C-178/91, Sml. I, s. 1915, præmis 19 ff.

3 — Forenede sager C-197/94 og C-252/94, Sml. I, s. 505, præmis 6 ff.

4 — Sag C-2/94, Sml. I, s. 2887, præmis 16 ff.

5 — EFT L 156, s. 23.

d) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, for hvilke der ikke indrømmes selskabsrettigheder, der repræsenterer nogen andel i kapitalen eller i selskabsformuen, men sådanne rettigheder, som indrømmes deltagere, som f.eks. stemmeret, ret til andel i overskuddet eller til likvidationsprovenu

13. Artikel 5, som ændret ved Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 [7], omhandler beregningen af kapitaltilførselsafgiften, som i store træk foregår på grundlag af den faktiske værdi eller efter omstændighederne den nominelle værdi af de indskud, der ydes.

...

14. Yderligere foreskrev artikel 7 i direktiv 69/335 oprindelig en maksimums- og minimumssats, inden for hvilke medlemsstaterne frit kunne fastsætte de satser, der skulle anvendes på deres områder, og obligatorisk eller fakultativ anvendelse af reducerede satser, alt efter beskaffenheden af den beskattede disposition.

2. Nedenstående dispositioner kan undergives kapitaltilførselsafgift [6]

...

15. Denne bestemmelse blev ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF (EFT L 103, s. 13), Rådets direktiv 73/80/EØF (EFT L 103, s. 15) og Rådets direktiv 85/303, jf. ovenfor.

b) udvidelse af selskabsformuen i et kapitalselskab ved ydelser fra en deltager, der ikke medfører nogen udvidelse af kapitalen, men modsvares af en ændring af selskabsrettighederne eller er egnet til at øge selskabsandelenes værdi

16. Domstolen har ved sine fortolkninger af bestemmelserne i artikel 7 for så vidt angår en registreringsafgift på 1,20% af apportindskud i form af løsøre i forbindelse med

...«

6 — Indledningen til stk. 2 er blevet erstattet af følgende tekst ved direktiv 85/303:
»2. Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1.7.1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift«.

7 — EFT L 303, s. 9.

fusioner af selskaber (artikel 810-1 og 816 i den franske lov om skatter og afgifter) fastslået følgende:

»Da den omtvistede registreringsafgift opkræves i forbindelse med kapitaltilførsler, der er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, udgør den en kapitaltilførselsafgift i direktivets forstand ...

Sidstnævnte bestemmelse er blevet ændret flere gange. Den omstændighed, at en medlemsstat i perioden 1. januar 1976 — 31. december 1985 fortsat opkrævede en kapitaltilførselsafgift som den i hovedsagerne omtvistede afgift, var uforenelig med artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/80, hvorefter de nedsatte satser i henhold til artikel 7, stk. 1, litra b), ikke kunne overstige 0,50%« [8].

17. Direktiv 69/335 omhandler ligeledes ifølge ottende betragtning ophævelse af andre afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler eller stempelafgiften på værdipapirer, hvis opretholdelse kunne stride mod de forfulgte mål. Disse afgifter, som det er forbudt at opkræve, er opregnet i direktivets artikel 10 og 11.

8 — Jf. dommen i sagen Bautiaa og Société française maritime, a.st., præmis 40 og 41.

18. Artikel 10, som er af betydning i den foreliggende sag, bestemmer:

»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.«

19. I artikel 12, stk. 1, i direktiv 69/335 opregnes udtømmende de skatter og afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, som uanset artikel 10 eller 11 kan pålægges kapitalselskaber i forbindelse med de i de sidstnævnte bestemmelser omhandlede dispositioner. I direktivets artikel 12 omtales bl.a. i

stk. 1 visse omsætningsskatter [litra a) og litra b)] samt afgifter, der har karakter af vederlag [litra e)]. Artikel 12, stk. 2, forbyder visse former for forskelsbehandling med hensyn til de skatter og afgifter, der er omhandlet i stk. 1 i samme artikel.

Som erhverver af de nævnte køretøjer fremsendte Locamion den 28. august 1992 til præfekten i det departement, hvor virksomheden er beliggende i Tours, anmodninger om, at de 1 698 køretøjer, som selskabet havde erhvervet ved ovennævnte disposition, blev registreret i dets navn.

III — Faktiske omstændigheder

20. Som det fremgår af forelæggelsesdommen, har Locamion ved stævning af 22. april 1994 indstævnet Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire for Tribunal de grande instance de Tours på følgende faktiske grundlag:

Ved beslutning truffet på en ekstraordinær generalforsamling den 30. juni 1992 overtog Locamion ved en fusion selskabet France Location.

Denne disposition medførte, at alle France Location's aktiver og passiver blev overført til Locamion, herunder en vognpark på 1 698 køretøjer.

Disse registreringsbeviser, der blev udstedt i månederne fra september til december 1992, gav anledning til betaling af den i artikel 1599q (eller nøjagtigere artikel 1599o) i loven om skatter og afgifter omhandlede registreringsafgift og den i artikel 399 i bilag II til denne lov omhandlede parafiskale afgift for hvert køretøj, der var blevet erhvervet.

Det samlede antal således udstedte registreringspapirer androg 1 698, og dette bevirkede, at omregistreringen kom til at koste Locamion 2 391 761 FF.

21. Ved klage af 15. juni 1993 krævede Locamion beløbet tilbagebetalt med henvisning til, at registreringsafgiften og den parafiskale afgift var i strid med direktiv 69/335 i forbindelse med en disposition i form af en fusion.

22. Ved afgørelse af 26. januar 1994 afviste Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire dette krav.

23. Under den sag, Locamion har anlagt ved den forelæggende ret, har selskabet nedlagt påstand om ophævelse af den af direktøren for afgiftsmyndighederne i Tours den 26. januar 1994 trufne afgørelse. Til støtte for sin påstand har selskabet gjort gældende, at opkrævning af registreringsafgiften såvel som den parafiskale afgift i forbindelse med en fusion strider mod direktiv 69/335.

Til støtte for sin påstand har Locamion gjort gældende dels, at fusioner ved overtagelse falder ind under anvendelsesområdet for direktiv 69/335, dels at de opkrævede registreringsafgifter hører ind under kategorien indirekte skatter, hvorfor opkrævningen af disse i forbindelse med en fusion ved overtagelse strider mod direktivets artikel 10, der forbyder enhver beskatning under en hvilken som helst form bortset fra kapitaltilførselsafgiften.

24. For så vidt angår beskaffenheden af registreringsafgiften og den parafiskale afgift har Locamion på baggrund af fransk ret gjort gældende, at registreringsafgiften var tilknyttet stempelafgiften efter dens anbringelse i lov om skatter og afgifter og ifølge selve bestemmelserne i artikel 1599n, stk. 2, hvori det hedder, at »afgiften beregnes og opkræves som en stempelafgift.«

Locamion har ligeledes gjort gældende, at ordningen med den parafiskale afgift var kalkeret over ordningen for registreringsafgiften ifølge artikel 339 i bilag II til lov om skatter og afgifter.

Selskabet konkluderede derfor på baggrund af den almindelige opfattelse, der hersker med hensyn til fællesskabsretten, at afgiften, der ikke påhviler en indkomst, men en disposition, hører under den meget omfattende kategori af afgifter, til hvilke registreringsafgiften og stempelafgiften hører.

25. Til støtte for sin påstand om frifindelse har Directeur des services fiscaux d'Indre-et-Loire for den nationale ret gjort gældende, at registreringsafgiften for motorkøretøjer, medmindre andet er bestemt i loven, skal betales i alle tilfælde, hvor de kompetente myndigheder udsteder et registreringspapir, uanset hvilken disposition der ligger til grund for udstedelsen (overdragelse mod eller uden vederlag, skifte, fusion af selskaber), og uanset hvem (fysisk eller juridisk person) der er ejer af køretøjet, og at disse

afgifter er helt forskellige fra begrebet kapitaltilførselsafgift, hvorfor de ikke er omfattet af det her omhandlede direktiv.

26. Locamion har heroverfor gjort gældende, at staten i visse tilfælde, som f.eks. ved ændring af selskabsnavn, alene opkræver en fast afgift, der har karakter af vederlag i medfør af direktivets artikel 12, og at det som følge heraf ikke er udstedelsen af registreringspapiret, men ejerskiftet som følge af fusionen, der giver anledning til opkrævningen af den proportionale afgift.

27. På baggrund af det anførte har den forelæggende ret, da fusion ved overtagelse er omfattet af direktivet af 17. juli 1969, skønnet det nødvendigt af søge oplyst, om dette direktiv forbyder pålæggelse af afgifter på visse goder, ikke som følge af fusionen ved overtagelse, men på grund af ejerskiftet, idet en fusion ved overtagelse alene er en omstændighed, der er forbundet med ejerskiftet.

Ifølge den forelæggende ret kræver dette spørgsmål en fortolkning af ikke blot artikel 10 i direktivet af 17. juli 1969, der forbyder enhver anden form for beskatning end kapitaltilførselsafgift, men tillige af artikel 12, der hjemler undtagelser fra forbuddet, bl.a. for så vidt angår ejerskifteafgifter.

IV — De præjudicielle spørgsmål

28. Ud fra ovenstående betragtninger har den nationale ret skønnet det nødvendigt at forelægge Domstolen følgende to præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 4 og 7 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 fortolkes således, at direktivet omfatter de dispositioner i forbindelse med fusioner ved overtagelse, der er defineret i artikel 371 — 372-2 i lov nr. 66.537 af 24. juli 1966 om handelsretlige selskaber?

2) Er det foreneligt med forbudsbestemmelsen i direktivets artikel 10, at der i Frankrig opkræves en proportional afgift ved udstedelse af registreringsbeviser som følge af en disposition i forbindelse med en fusion ved overtagelse? Såfremt dette spørgsmål besvares benægtende, er en sådan opkrævning da omfattet af bestemmelserne i artikel 12?«

V — Bemærkninger vedrørende de præjudicielle spørgsmål

A — *Det første spørgsmål*

29. Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en fusion ved overtagelse, der er omhandlet i artikel 371 til 372-2 i den franske lov om handelsretlige selskaber, som f.eks. den, der foreligger i hovedsagen, er omfattet af artikel 4 og 7 i direktiv 69/335.

30. I sit skriftlige indlæg har sagsøgeren i hovedsagen under påberåbelse af ovennævnte dom i sagen Bautiaa og Société française maritime [9] gjort gældende, at den i sagen omhandlede fusion ved overtagelse er omfattet af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c). Kommissionen deler denne opfattelse, idet den har tilføjet, at dispositioner som de her omhandlede er fritaget for kapitaltilførselsafgift i medfør af artikel 7, stk. 1, i samme direktiv med senere ændringer. Endelig finder den franske regering, at de pågældende dispositioner utvivlsomt er omfattet af direktivet.

31. Jeg er i tvivl om, hvorvidt de oplysninger, der fremgår af forelæggelsesdommen og i det hele taget af sagsakterne, gør det muligt at besvare det første spørgsmål, og hvorvidt besvarelsen af dette ville være til nytte med henblik på afgørelsen af hovedsagen.

32. Man bør først og fremmest erindre den forelæggende ret om, at det for at opnå en fortolkning af fællesskabsretten, som denne kan bruge, er påkrævet, at den giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i alt fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål. Desuden skal de i forelæggelsesbeslutningerne givne oplysninger og de deri stillede spørgsmål ikke blot tjene til at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 20 i EF-statutten for Domstolen [10].

33. I denne sag har den forelæggende ret, der alene har gengivet de synspunkter, der er fremført af hver af parterne i hovedsagen, ikke beskrevet noget faktisk forhold vedrørende Locamion's fusion ved overtagelse af France Location og ej heller anført indholdet

9 — Jf. fodnote 3 ovenfor.

10 — Jf. bl.a. kendelse af 2.2.1996, sag C-257/95, Breslc, Sml. I, s. 233, henholdsvis præmis 16 og 19, og af 21.12.1995, sag C-307/95, Max Mara, Sml. I, s. 5083, henholdsvis præmis 6 og 7.

af de artikler i den franske lov om aktieselskaber, hvortil der henvises i det præjudicielle spørgsmål [11], der blot indirekte kunne have gjort det muligt for Domstolen at afgøre, hvilken form for fusion ved overtagelse der var tale om i denne sag, eller med andre ord skaffe sig kendskab til de betingelser, hvorpå den havde fundet sted, og de retsvirkninger, den havde haft.

34. Under alle omstændigheder er det skriftlige indlæg, Locamion har indgivet til Domstolen, dog bilagt en udskrift af referatet fra selskabets generalforsamling den 30. juni 1992, der var omtalt i den klage, der har givet anledning til den afgørelse, der er indbragt for den forelæggende ret [12].

Det kan udledes af dette referat, at generalforsamlingen har truffet beslutninger, der bl.a. vedrørte en fusion ved overtagelse af dels France Location, der viser sig at være et aktieselskab, dels to datterselskaber af sidstnævnte, nemlig Sleco og Garage Michel SA. For så vidt angår den første fusion, der er den, der har interesse i den foreliggende sag, hedder det nærmere i referatet, at Locamion havde ejet alle aktierne i France Location siden 1991 som følge af et apportindskud. På baggrund heraf skulle apportindskuddet i form af samtlige dette selskabs rettigheder og forpligtelser, hvorved fusionen ved overtagelse blev »gjort endelig«, som omtalt i referatet, ikke medføre nogen udvidelse af Locamion's kapital. Ifølge samme referat skulle fusionen ske med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 1992, men referatet siger intet om et eventuelt vederlag for apportindskuddet i form af France Location's rettigheder og forpligtelser [13].

35. Den fragmentariske karakter af disse oplysninger gør det problematisk at henføre den pågældende fusion ved overtagelse af France Location til noget af de typetilfælde, der er omhandlet i den ovenfor citerede artikel 4 i direktivet.

36. Da overdragelsen af France Location's formue (herunder en vognpark på 1 698 køretøjer ifølge forelæggelsesdommen) ikke i det konkrete tilfælde har medført en udvidelse af Locamion's kapital, således som det udtrykkeligt fremgår af ovennævnte referat fra generalforsamlingen, ser jeg ikke, hvorledes denne disposition skulle kunne henføres under direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), der omhandler udvidelse af kapitalen i et

11 — I sit skriftlige indlæg citerer Kommissionen følgende uddrag af artikel 371 i code de commerce (lov nr. 88.17 af 5.1.1988): »Et eller flere selskaber kan ved fusion overdrage deres formue til et allerede bestående selskab eller et nyt selskab, som de stifter.« Jeg antager, at der i det foreliggende tilfælde er tale om en bestemmelse i lov af 24.7.1966, der som ændret i 1988 er indsat i code de commerce. Men selv i så tilfælde kan det ikke antages, at de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, er Domstolen bekendt, ikke mindst fordi de tre øvrige artikler, den omtaler, ikke er medtaget.

12 — Det skal bemærkes, at de dokumenter vedrørende sagen, der er forelagt Domstolen, ikke omfatter det pågældende referat. Jeg ved derfor ikke, om den forelæggende ret har haft kendskab til dette.

13 — Derimod fremgår det udtrykkeligt af samme referat, at fusionen med datterselskaberne Sleco og Garage Michel (der som følge af den første fusion var blevet datterselskaber af Locamion) skulle medføre en udvidelse af Locamion's kapital, samt udstedelse af nye aktier for indskuddet, der var bestemt til at skulle tilfalde de øvrige aktionærer i de to datterselskaber.

kapitalselskab ved indskud af enhver art. Som en fortolkning af litra c) sammenholdt med det efterfølgende litra d) desuden klart viser, skal indskud, der medfører en kapitaludvidelse, vederlægges med selskabsrettigheder, men det fremgår ikke klart, at der er tale herom i denne sag [14].

37. Såfremt man i øvrigt finder, at indskuddet af France Location's formue, og særlig dets omtvistede vognpark, har øget Locamion's *selskabsformue* [15], er henførelsen af det foreliggende tilfælde til direktivets artikel 4, stk. 1, litra d), lige så problematisk, idet denne bestemmelse udtrykkeligt kræver, at indskuddet skal vederlægges med rettigheder af samme art som selskabsdeltagernes (og ikke andele i selskabskapitalen eller selskabsformuen), og det fremgår ikke klart, at sådanne er blevet ydet i dette tilfælde.

38. Det ville være endnu mere tvivlsomt at henføre det foreliggende tilfælde til artikel 4, stk. 2. Den udvidelse af selskabsformuen, der er omhandlet i denne bestemmelse, og som principielt ikke er undergivet kapitaltilførselsafgiften, kan undergives en sådan, for så vidt den pr. 1. juli 1984 har været beskattet med en sats på 1% [16], men forudsætter dels, at indskuddet foretages af en person, der allerede er selskabsdeltager, dels at der ydes vederlag for dette indskud.

39. Under påberåbelse af præmis 34, 35 og 36 i ovennævnte dom i de forenede sager Bautiaa og Société française maritime har Locamion som tidligere nævnt gjort gældende, at spørgsmålet om henførelse under bestemmelsen i direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), er afgjort. Såvel den franske regering som Kommissionen er enige i dette synspunkt.

40. Det skal bemærkes, at der i disse sager var tale om foreneligheden med fællesskabsretten af en kapitaltilførselsafgift, der ramte en fusion af selskaber, og som var omhandlet i visse bestemmelser i den franske lov om skatter og afgifter. Både de faktiske omstændigheder i hovedsagerne og de regler, de hang sammen med, var tilstrækkeligt klare til, at Domstolen kunne finde, at dispositioner som de i hovedsagerne omhandlede var omfattet af direktiv 69/335, og at de skulle bedømmes på grundlag af dettes artikel 4, stk. 1, litra c) (udvidelse af kapitalen ved indskud af enhver art), med de heraf følgende virkninger med hensyn til afgiftssatsen i henhold til artikel 7, stk. 1, litra b) (præmis 38). I samme doms præmis 36 udtalte Domstolen desuden, at »udtrykket 'fusion' i den nationale bestemmelse [åbenbart] betegner en disposition, hvorved der tilføres kapital i form af, at aktiekapitalen i et selskab ... udvides ved, at alle aktiver fra et

14 — Jf. punkt 22 og fodnote 16 i mit forslag til afgørelse i ovennævnte sager Bautiaa og Société française maritime.

15 — Selskabsformuen, der er et økonomisk begreb, der er forskelligt fra selskabskapitalen, undergår forandringer, der eventuelt, men ikke nødvendigvis, kan føre til en udvidelse af selskabskapitalen.

16 — Jf. fodnote 6 ovenfor.

andet selskab ... indskydes; for det andet er formålet med kapitaltilførslen at styrke et allerede bestående selskab, det overtagende selskab, hvis kapital udvides gennem det indskud, det overtagne selskabs aktionærer foretager ...«.

41. Efter min opfattelse kan man ikke af disse betragtninger udlede, at enhver form for fusion med eller indskud af aktiver fra et selskab i et andet selskab, der finder sted i forbindelse med en fusion, ifølge dommen i sagerne Bautiaa og Société française maritime uden videre er omfattet af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c). For at der kan antages at være tale om en fusion, skal der bl.a. ydes selskabsandele for indskuddet.

42. Jeg har naturligvis ikke til hensigt at hævde, at den fusion, der er tale om i det første spørgsmål, ikke er omfattet af direktivets artikel 4. Jeg vil blot fremhæve, at der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger om de faktiske og retlige omstændigheder til, at man med sikkerhed kan henføre dem til noget af de typetilfælde, der er omhandlet i direktivets artikel 4.

43. Man kunne eventuelt antage, at det indskud, der er omhandlet i den generalforsamlingsbeslutning, der blev truffet i Locamion, der er sagsøger i hovedsagen, alene var et »led« [17] i hele fremgangsmåden for den fusion ved Locamion's overtagelse af France Location, som var påbegyndt med »indskuddet« af førstnævntes andele i sidstnævnte året før (1991), og at denne fusion ved overtagelse indgik som et led i en fremtidig udvidelse af kapitalen i Locamion, dvs. i en kapitaltilførsel, samt en styrkelse af det overtagne selskabs økonomiske potentiale i direktivets forstand. I så fald kunne det første spørgsmål besvares således, at en sådan fusion eventuelt kan være omfattet af direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), med de følger, dette har for den sats, der skal anvendes ifølge direktivets artikel 7, stk. 1, litra b).

44. Jeg finder dog ikke dette svar fornødent med henblik på afgørelsen af den sag, som den forelæggende ret skal træffe afgørelse i. Denne sag udspringer ikke af pålæggelsen af en kapitaltilførselsafgift, der rammer en disposition i forbindelse med en kapitaltilførsel eller en fusion ved overtagelse, der gør det nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt fusionen er omfattet af artikel 4, og kræver end mindre, at man søger at afgøre spørgsmålet om, hvilken sats der skal anvendes i medfør af direktivets artikel 7 [18]. Tvisten udspringer af pålæggelsen af en anden afgift, der vedrører udstedelsen af registreringsbeviser for motorkøretøjer, der formentlig indgik i selskabsformuen i det selskab, der blev overtaget af sagsøgeren, og angår spørgsmålet, om

17 — Jf. ovennævnte dom i sagerne Bautiaa og Société maritime française m.fl., præmis 37.

18 — Det skal bemærkes, at der ikke foreligger nogen oplysning, der gør det muligt at afgøre, om fusionen er undergivet kapitaltilførselsafgift, eller om den er fritaget herfor.

afgiften på denne disposition er omfattet af direktivet. Som jeg senere skal komme tilbage til, er den omtvistede afgift i forbindelse med udstedelse af registreringsbeviser for motorkøretøjer helt forskellig fra kapitaltilførselsafgiften og derfor ikke omfattet af direktivet, og da slet ikke af dettes artikel 10, uanset om den fusion, i forbindelse med hvilken køretøjerne blev indskudt, er omfattet eller ikke er omfattet af samme direktivs artikel 4.

45. Da der faktisk er forbindelse mellem den i sagen omhandlede fusion ved overtagelse og direktivets artikel 4, vil jeg lægge dette til grund for besvarelsen af det andet spørgsmål.

B — *Det andet spørgsmål*

46. Med dette spørgsmåls første led ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt at få oplyst, om en afgift på registrering af motorkøretøjer som den, der opkræves i dette tilfælde, er tilladt ifølge direktivets artikel 10, når de pågældende køretøjer er blevet indskudt i forbindelse med en fusion ved overtagelse af selskaber, der er omfattet af direktivets artikel 4.

Med dette spørgsmåls andet led søger den forelæggende ret, såfremt spørgsmålets første del besvares benægtende, at få oplyst, om opkrævningen af denne afgift er tilladt i medfør af direktivets artikel 12.

47. Det skal indledningsvis anføres, at der alene er tale om en sidebemærkning, når den forelæggende ret i sagsfremstillingen i forelæggelsesdommen har anført, at der i det foreliggende tilfælde ligeledes var blevet opkrævet en »parafiskal« afgift. I øvrigt angår det andet spørgsmål udtrykkeligt alene den proportionale afgifts forenelighed med direktivet. For så vidt som Locamion og Kommissionen ligeledes i deres skriftlige indlæg har behandlet spørgsmålet om den »parafiskale« afgifts forenelighed med fællesskabsretten, kan der ikke tages hensyn hertil, idet disse indlæg ukorrekt udvider genstanden for det præjudicielle spørgsmål [19]. Og denne konklusion må man så meget mere nå til, når en af parterne i hovedsagen som i det foreliggende tilfælde anmoder Domstolen om at tage stilling til et spørgsmål, der

19 — Jf. dom af 9.12.1965, sag 44/65, Hessische Knappschaft, Sml. 1965-1968, s. 137, org. ref.: Rec. s. 1191, af 15.6.1972, sag 5/72, Grassi, Sml. 1972, s. 107, org. ref.: Rec. s. 443, præmis 4, af 15.7.1982, sag 270/81, Felicitas Rickmers-Linie, Sml. s. 2771, præmis 9, af 3.10.1985, sag 311/84, CBEM, Sml. s. 3261, præmis 10, af 14.11.1985, sag 299/84, Neumann, Sml. s. 3663, præmis 11 og 12, af 5.10.1988, sag 247/86, Alsatel, Sml. s. 5987, præmis 7 og 8, af 9.1.1990, sag C-337/88, SAFA, Sml. I, s. 1, præmis 20, af 11.10.1990, sag C-196/89, Nespoli og Crippa, Sml. I, s. 3647, præmis 23, af 24.3.1992, sag C-381/89, Syndesmos Melon tis Eleftheras Evangelikis Ekklisias m.fl., Sml. I, s. 2111, præmis 18 og 19, af 12.11.1992, forenede sager C-134/91 og C-135/91, Kerafine — Keramische und Finanz-Holding og Vioktimatiki, Sml. I, s. 5699, præmis 16, og af 2.6.1994, sag C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, Sml. I, s. 2305, præmis 18 og 19. Jf. ligeledes dom af 21.5.1987, sag 97/85, Deutsche Lebensmittelwerke m.fl. mod Kommissionen, Sml. s. 2265, præmis 12.

er rejst ved den nationale ret, men som denne, eventuelt blot implicit, har nægtet at forelægge Domstolen præjudicielt [20].

Det andet spørgsmåls første led

48. Med henblik på besvarelsen af det andet spørgsmåls første led må det afgøres, om den omtvistede afgift er omfattet af direktivets artikel 10. Man må derfor først fortolke denne artikel og derefter finde de karakteristiske træk ved afgiften ifølge direktivet.

49. Indledningsvis bemærkes, »at artikel 10 i direktiv 69/335 (ifølge Domstolen), fortolket på baggrund af sidste betragtning til direktivet, bl.a. forbyder afgifter med samme kendetegn som afgiften på kapitaltilførsler« [21].

Der er således for det første tale om afgifter, der uanset deres form skal betales i forbindelse med de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 4 [artikel 10, litra a)], det vil bl.a. sige afgifter, som uanset deres form skal betales »... ved stiftelse af et kapitalselskab og udvidelse af dets kapital« [22].

For det andet er der tale om afgifter, der skal betales af indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de dispositioner, der er nævnt i direktivets artikel 4 [artikel 10, litra b)], det vil, som man må indrømme, sige dispositioner, der *indgår* i stiftelsen af et kapitalselskab eller en udvidelse af dets kapital osv., eller som er absolut nødvendige for *udførelsen* eller *gennemførelsen* af de dispositioner, der er omhandlet i artikel 4.

For det tredje er der tale om enhver form for 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 dens juridiske karakter [artikel 10, litra c)]. Som Domstolen har antaget i ovennævnte dom i sagen Denkavit m.fl. under henvisning til punkt 44 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse: »har det sidstnævnte forbud sin berettigelse i det forhold, at uanset 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« [23].

20 — Jf. dommene i sagerne Alsatel, præmis 8, og AC-ATEL Electronics Vertriebs, præmis 19, fodnote 19.

21 — Jf. dommen i Denkavit-sagen, præmis 23, fodnote 4.

22 — Samme dom, samme præmis.

23 — Stadig samme dom, samme præmis.

50. Af det anførte kan udledes, at sidstnævnte forbud ikke vedrører enhver form for indregistrering eller formalitet, der måtte være fornøden for udøvelsen af selskabets virksomhed. Formålet med direktivet, og særlig artikel 10, var ikke generelt at fritage selskaberne for enhver form for afgifter i anledning af, at de fik tilført kapital. I typetilfældene i artikel 10 kræves det yderligere udtrykkeligt, at den pågældende indregistrering eller formalitet er pålagt selskabet på grund af dets juridiske karakter, dvs. i dets egenskab af kapitalselskab.

51. Registreringer eller formaliteter af denne art omfatter nødvendigvis bekendtgørelser, og særlig den lovpligtige optagelse i selskabsregistrene, hvori tillige skal indføres grundlæggende ændringer vedrørende selskaberne (hvilket gør det muligt for de offentlige myndigheder at følge disse ændringer), som f.eks. stiftelsen, udvidelser af selskabskapitalen, vedtægtsændringer mv., formaliteter, der er påbudt i almenhedens interesse, af hensyn til tredjemand, der indgår aftaler med selskabet, og i øvrigt tillige i selskabsdeltagernes egen interesse. Yderligere er førelsen af denne form for registre og iagttagelsen af disse formaliteter også påbudt i fællesskabsretten ifølge Rådets direktiv 68/151/EØF af 9. marts 1968 [24] (jf. direktivets artikel 1 og 2).

52. For at konstatere, om den registreringsafgift vedrørende motorkøretøjer, der er omhandlet i artikel 1599n ff. i den franske lov om skatter og afgifter, er omfattet af direktivets artikel 10, må man som nævnt ovenfor fastslå, om den begivenhed, der udløser registreringsafgiften, dvs. den forudgående eller efterfølgende registrering af motorkøretøjet, er omfattet af noget af de typetilfælde, der er opregnet i direktivets artikel 10.

53. Det skal her erindres, at Domstolen i dommen i sagen Ponente Carni og Cispadana Costruzioni under henvisning til forbuddet mod at pålægge kapitaltilførsler andre afgifter end kapitaltilførselsafgiften (jf. sidste betragtning til direktiv 69/335) har bemærket: »De indirekte afgifter, der ikke må opkræves, er opregnet i direktivets artikel 10 og 11« [25]. Disse artikler, særlig artikel 10, der er den, vi her beskæftiger os med, fastlægger de grundlæggende kendetegn ved de forbudte afgifter, dvs. de afgiftspligtige dispositioner og de afgiftspligtige selskaber mv., der er omfattet af de forbudte afgifter. Opregningen skal således betragtes som udtømmende og ikke som eksemplificerende, idet artikel 10 og 11 konkretiserer sidste betragtning til direktivet. Heraf følger, at en pålæggelse af en afgift, der ikke har de samme kendetegn som de afgifter, der er nævnt i artikel 10 og 11, ikke er omfattet af direktivet (og således tilladt), uden at det er fornødent at tage stilling til, om de eventuelt havde andre kendetegn, der ligner dem, som findes ved kapitaltilførselsafgiften eller stempelafgiften, dvs. spørgsmålet om, hvorvidt den eventuelt ikke er omfattet af dette under hensyntagen til ovennævnte sidste betragtning til dette.

24 — EFT 1968 I, s. 41. Jf. i denne retning generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i ovennævnte sag Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, punkt 10 ff.

25 — Præmis 23.

54. Det er beklageligt, at der hverken i forelæggelsesdommen eller i de skriftlige indlæg, der er indgivet til Domstolen, findes flere oplysninger om artikel R-110 til 119-1 i den franske færdselslov, der ifølge Kommissionen regulerer registreringen af de motorkøretøjer, der er omhandlet i den foreliggende sag. De foreliggende oplysninger gør det muligt at nå frem til følgende slutninger: Alle motorkøretøjer skal registreres i et særligt register, førend de tages i brug for første gang eller tages i brug af en ny ejer. Med henblik herpå indgiver den gamle eller den nye ejer en erklæring til forvaltningen, der udsteder et registreringsbevis, hvilket giver anledning til opkrævning af den i sagen omhandlede proportionale registreringsafgift i form af en stempelafgift. Det indlæg, som det franske generaldirektorat for skatter og afgifter har indgivet til den forelæggende ret, er bilagt et af de registreringsbeviser, der blev udstedt til Locamion. I dette bevis er anført den nye ejers navn, motorkøretøjets nummer og datoen for dets ibrugtagning samt dets særlige tekniske kendetegn, som f.eks. dets art, mærke og type, motor- og chassisnummer, vægt, motoreffekt udtrykt i afgiftspligtige hestekræfter mv. Beviset har endelig et kvadreret felt, der er forbeholdt registreringer af syn af køretøjet samt en påtegning vedrørende datoen for det næste syn.

55. Det fremgår klart af disse oplysninger, at formålet med registreringen af motorkøretøjer ikke blot er at følge ejerskifter, men tillige regelmæssigt at følge køretøjernes tekniske stand med henblik på varetagelse af åbenbare offentlige interesser, som f.eks. hensynet til brugernes og befolkningens sikkerhed. Det er ligeledes logisk at antage, at registreringen og den periodiske kontrol af data vedrørende betegnelsen af køretøjet har til formål at konstatere eventuelle ændringer af disse oplysninger i det tidsrum, hvori de er i brug, eller i anledning af ejerskifter.

56. På baggrund af disse oplysninger forekommer det mig indlysende, at den registrering af et køretøj, der giver anledning til opkrævning af den omtvistede afgift, ikke i det foreliggende tilfælde er omfattet af hverken det første eller det andet og ej heller det tredje typetilfælde i direktivets artikel 10. Ingen af de betingelser, der gælder ifølge sidstnævnte bestemmelse, er nemlig opfyldt i dette tilfælde, hvilket vil sige, at registrering eller enhver anden form for formalitet i sidstnævnte bestemmelses forstand har de formål, jeg har omtalt ovenfor (i punkt 45), og som er helt forskellige fra de formål, der er omhandlet i den foreliggende sag. For så vidt angår direktivet, er der tale om formaliteter, der *udelukkende* vedrører juridiske personer, der driver virksomhed med erhvervsformål, medens enhver fysisk eller juridisk person, der er ejer af et motorkøretøj, skal anmode om at få udstedt et registreringsbevis, uanset om han driver erhverv eller handler privat, således som den franske regering med rette har bemærket i sit skriftlige indlæg. Den registrering og de øvrige formaliteter, der er omhandlet i direktivets artikel 10, litra c), vedrører ændringer, der følger af indskud af alle former for formueværdier, medens den her omhandlede registrering alene vedrører motorkøretøjer. Endelig beskattes de registreringer eller andre former for formaliteter, der er omhandlet i typetilfældene i direktivet, alene

hos den juridiske person på grund af dennes selskabsform, medens dette kriterium er uden betydning, når der er tale om et motorkøretøj.

57. Det fremgår af det anførte, at to af de grundlæggende kendetegn ved fiskale afgifter i almindelighed, nemlig den afgiftspligtige og den begivenhed, der udløser den omtvistede afgift, er forskellige fra de tilsvarende kendetegn ved de afgifter, der er forbudt i medfør af direktivets artikel 10. Som den franske regering med rette har bemærket, er dette tilstrækkeligt til, at man ikke kan anse den omtvistede afgift for omfattet af denne artikel.

58. Jeg skal, måske til overmål, tilføje, at den proportionale afgift ifølge de nationale bestemmelser beregnes på grundlag af motorkøretøjets motoreffekt, udtrykt i afgiftspligtige hestekræfter, medens kapitaltilførselsafgiften (og afgifter, der, som det må erkendes, sidestilles med denne) efter omstændighederne beregnes af de indskudte formuegenstandes faktiske eller nominelle værdi (jf. direktivets artikel 5 og punkt 13 ovenfor).

Yderligere nedsættes satsen for den omtvistede proportionale afgift ifølge lov om skatter og afgifter i adskillige tilfælde (bl.a. som følge af motorkøretøjets alder, art, vægt mv.), hvilket viser, at afgiften alene påhviler motorkøretøjer, og ikke nødvendigvis formuegenstande, der indskydes i forbindelse med en fusion ved overtagelse eller i det hele taget en disposition i forbindelse med en kapitaltilførsel. Følgelig har den omtvistede afgift på registrering af motorkøretøjer ingen forbindelse med de afgifter, der er omhandlet i direktivet.

59. De argumenter, der er fremsat af Locamion og Kommissionen, er ikke overbevisende. Jeg skal kort tage stilling til et par af disse.

60. Det argument, hvorefter den omtvistede afgift er omfattet af direktivets artikel 10, der forbyder enhver anden form for skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgiften, hviler på en fejlagtig antagelse, idet nemlig forbuddet ifølge denne artikel som anført ovenfor *alene* omfatter afgifter, der har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften og vedrører de dispositioner, der er opregnet i litra a) til c) i denne artikel, men disse betingelser er ikke opfyldt i det foreliggende tilfælde.

61. Af samme grund er det uden betydning, når Kommissionen hævder, at den omtvistede afgift udgør en »afgiftsbyrde« for virksomheden, fordi opkrævningen af den rammer en disposition i forbindelse med kapitaltilførsel. Dette skyldes, at direktivet alene tilsigter ophævelse af fiskale og økonomiske byrder, der har de samme kendetegn som kapitaltilførselsafgiften i almindelighed, men ikke fritagelse for enhver anden afgift på de formueværdier, der indskydes.

62. Det hævdes endelig, at udstedelsen af et registreringspapir i medfør af artikel 1599q i lov om skatter og afgifter som følge af ændring i ægteskabelige forhold eller civilstand (for så vidt angår fysiske personer) eller blot ændring af navn (for så vidt angår juridiske personer) gav anledning til opkrævning, ikke af en proportional afgift, men af en fast afgift. Man har heraf søgt at udlede, at den proportionale afgift blev pålagt i anledning af ejerskifte (i det foreliggende tilfælde af motorkøretøjet) og derfor var omfattet af direktivet.

Disse argumenter kan ikke godtages. For det første opkræves den omtvistede afgift på grund af den første ejers ibrugtagning af motorkøretøjet eller den nye ejers senere ibrugtagning af dette, og ikke alene i tilfælde af dets salg. I alle tilfælde er ejerskiftet dog som sådant ikke afgørende for den omtvistede afgifts forbindelse med direktivet. Det siger sig selv, at ethvert indskud forudsætter et ejerskifte, men direktivet vedrører ikke enhver form for ejerskifte, eller med andre ord: Det vedrører ikke harmonisering af ejerskifteafgifter. Det angår en særlig form for ejerskifte, nemlig i det foreliggende tilfælde indskud af kapital og andre formuegoder med henblik på kapitaltilførsel til selskaber. Dette formål er forskelligt fra formålet med overdragelse af motorkøretøjer (salg, gave, arv).

Heraf følger, at kapitaltilførselsafgiften (og afgifter, der sidestilles hermed) i direktivets forstand og registreringsafgiften på motorkøretøjer, betragtet på baggrund af deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret [26], er af forskellig beskaffenhed og ikke på nogen måde indbyrdes forbundne.

Da den omtvistede registreringsafgift desuden ej heller efter sine objektive kendetegn er omfattet af direktivet, men hører under den nationale lovgivers kompetence, er den omstændighed, at sidstnævnte i særlige tilfælde (som f.eks. ved ændringer i fysiske personers civilstand eller familieforhold eller ved ændring af juridiske personers navn) undergiver registrering af motorkøretøjer en lempeligere afgiftsordning, ikke tilstrækkelig til at ændre beskaffenheden af denne afgift eller anse den for omfattet af direktivet.

Det andet spørgsmåls andet led

63. Domstolen har udtalt, at der »i artikel 12, stk. 1 ... opstilles en udtømmende liste over de skatter og afgifter, bortset fra kapitaltilførselsafgiften, som uanset artikel 10 eller 11 kan pålægges kapitalselskaber i forbindelse med de i de sidstnævnte bestem-

26 — Jf. dommen i sagerne Bautiaa og Société française maritime, præmis 39.

melser omhandlede dispositioner« [27]. Følgelig tillader artikel 12 afgifter, der principielt er forbudt, eller med andre ord, afgifter, der principielt er omfattet af artikel 10 og 11.

64. Da den omtvistede afgift ikke er omfattet af artikel 10 og ikke har nogen forbindelse med formålet med artikel 11 [28], strider pålæggelsen af denne ikke mod direktivet. Det er herefter ufornødent at tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt denne afgift er eller ikke er omfattet af artikel 12, lige så lidt som der er grund til at tage stilling til det andet præjudicielle spørgsmåls andet led.

VI — Forslag til afgørelse

Under hensyn til foranstående betragtninger foreslår jeg følgende besvarelse af det første led af det andet spørgsmål:

»Artikel 10 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter skal fortolkes således, at den ikke forbyder, at der afkræves et kapitalselskab en proportional afgift på registrering af motorkøretøjer som den i hovedsagen omhandlede, selv i tilfælde af, at disse køretøjer tidligere har tilhørt et andet kapitalselskab, der er blevet optaget i det første ved indskud af samtlige sine aktiver og passiver.«

27 — Jf. ovennævnte dom i sagen Denkavit m.fl. (fodnote 4), præmis 21. Jf. ligeledes dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9.

28 — Forbuddet mod pålæggelse af afgifter på aktier, andelsbeviser, lån eller andre omsættelige værdipapirer af samme beskaffenhed.