DOMSTOLENS DOM
13. februar 1996 *

I de forenede sager C-197/94 og C-252/94,

angående to anmodninger, som Tribunal de grande instance de Dax (Frankrig) og Tribunal de grande instance de Quimper (Frankrig) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i de for nævnte retter verserende sager,

Société Bautiaa

mod

Directeur des services fiscaux des Landes (sag C-197/94),

og

Société française maritime SA

mod

Directeur des services fiscaux du Finistère (sag C-252/94),

* Processprog: fransk.

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 103, s. 13), ved Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15), ved Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 (EFT L 303, s. 9) og ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23),

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene C.N. Kakouris, J.-P. Puissochet og G. Hirsch samt dommerne G.F. Mancini, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, P.J.G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (refererende dommer) og L. Sevón,

generaladvokat: G. Cosmas
justitssekretær: assisterende justitssekretær H. von Holstein,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Société Bautiaa ved advokat Pierre Poret, Paris

— Société française maritime ved advokat Charles-Louis Vier, Paris

— den franske regering ved sous-directeur Catherine de Salins, Udenrigsministeriets direction des affaires juridiques, og secrétaire des affaires étrangères Jean-Louis Falconi, samme direction, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa og Hélène Michard, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 12. september 1995 er afgivet mundtlige indlæg af société Bautiaa ved advokat Pierre Poret, af Société française maritime ved Charles-Louis Vier, af den franske regering ved secrétaire des affaires étrangères Gauthier Mignot, Udenrigsministeriets direction juridique, som befuldmægtiget, og af Kommissionen ved Enrico Traversa og Hélène Michard,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 14. november 1995,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelser af 15. juni 1994 og 9. august 1994, indgået til Domstolen den 8. juli 1994 og den 13. september 1994, har Tribunal de grande instance de Dax og Tribunal de grande instance de Quimper i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt

to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter (EFT L 103, s. 13), ved Rådets direktiv 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften (EFT L 103, s. 15), ved Rådets direktiv 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 (EFT L 303, s. 9) og ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23).

2 Spørgsmålene er rejst under to sager, som føres mellem henholdsvis société Bautiaa og directeur des services fiscaux des Landes (sag C-197/94) og société française maritime SA og directeur des services fiscaux du Finistère (sag C-252/94). Under sagerne er der nedlagt påstand om tilbagebetaling af nærmere angivne beløb, som sagsøgerne har betalt til skatte- og afgiftsmyndighederne i henhold til nationale lovbestemmelser om registreringsafgift på kapitaltilførsler i forbindelse med en fusion.

De nationale bestemmelser

3 Artikel 810-I i den franske code général des impôts (»lov om skatter og afgifter«, herefter »loven«) bestemmer:

»Registreringsafgiften ved apportindskud i form af andre værdier end fast ejendom udgør 1%.«

4 Fra denne regel gælder der flere undtagelser. Således bestemmer lovens artikel 812-I-1°, som findes i afsnittet »Kapitalforhøjelser«:

»(...) den i artikel 810-I nævnte afgift udgør 3%, når den vedrører dispositioner, som indebærer en forhøjelse af de i artikel 108 omhandlede selskabers kapital [dvs. selskabsskattepligtige selskaber] ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser af enhver art«.

5 For så vidt nærmere angår fusioner bestemmes det i lovens artikel 816:

»I. For dispositioner vedrørende fusion, hvori udelukkende deltager juridiske personer eller andre selskabsskattepligtige, gælder følgende:

1° Der opkræves en registreringsafgift eller en tinglysningsafgift med et fast beløb på 1 220 FF.

2° Den i artikel 812-I-1° fastsatte proportionale afgift på 3% nedsættes til 1,20%.

Afgiften beregnes af nettoværdien af det overtagne selskabs aktiver med fradrag af den del af selskabskapitalen, der er indbetalt, men ikke indløst ...«

De fællesskabsretlige bestemmelser

6 Formålet med direktiv 69/335 om kapitaltilførselsafgifter er bl.a. at harmonisere de regler, der vedrører fastsættelsen og opkrævningen af afgiften inden for Fællesskabet, som led i ophævelsen af de fiskale hindringer for de frie kapitalbevægelser.

7 Direktivets artikel 4 indeholder en opregning af de dispositioner, for hvilke der opkræves kapitaltilførselsafgift, og de dispositioner, som medlemsstaterne kan undergive en sådan afgift. Det hedder nærmere:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

...

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

...

2. Nedenstående dispositioner kan undergives kapitaltilførselsafgift:

   a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

...«

8 Oprindelig var der i artikel 7 i direktiv 69/335 fastsat et interval, inden for hvilket medlemsstaterne frit kunne fastsætte de satser, der skulle være gældende inden for deres område, ligesom der efter bestemmelsen kunne anvendes obligatoriske eller fakultative nedsatte satser, alt efter arten af den foretagne disposition. Bestemmelsen havde følgende ordlyd:

»1. Indtil de bestemmelser træder i kraft, der udstedes af Rådet i henhold til stk. 2,

   a) må kapitaltilførselsafgiftens sats ikke ligge over 2% og ikke under 1%

   b) nedsættes denne sats med 50% eller mere, når et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue eller en eller flere dele af deres virksomhed i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

...

4. Når en medlemsstat gør brug af den i artikel 4, stk. 2, nævnte mulighed, kan kapitaltilførselsafgiften opkræves efter en nedsat sats.«

9 De således fastsatte satser er blevet ændret to gange.

10 For det første bestemtes det i artikel 1 i direktiv 73/80, som fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1976:

»Den sats for kapitaltilførselsafgiften, der er omhandlet i artikel 7 i ovennævnte direktiv [69/335], fastsættes til 1% fra den 1. januar 1976.«

Artikel 2 bestemte:

»De nedsatte satser, der omhandles i artikel 7, stk. 1, litra b) og b)a, i samme direktiv, fastsættes fra 0% til 0,50% fra den 1. januar 1976.«

11 Dernæst blev der ved direktiv 85/303, som fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1986, fastsat bestemmelser om fritagelse for de i artikel 7, stk. 1, litra b), omhandlede dispositioner. Artikel 7, som ændret ved dette direktiv, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

Fritagelsen er undergivet de betingelser, der på nævnte dato gjaldt for fritagelsen eller i givet fald for pålæggelsen af en afgift på 0,50% eller derunder.

...

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte [dvs. andre dispositioner end i forbindelse med fusion, spaltning eller indskud af en del af en virksomheds aktiver] enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

...«

12 I henhold til artikel 9 i direktiv 69/335 kan de i artikel 7 fastsatte satser imidlertid fraviges:

»For bestemte arter af dispositioner eller kapitalselskaber kan der ske fritagelser, nedsættelser eller forhøjelser af satserne, enten for at skabe skattemæssig rimelighed eller af sociale grunde eller for at gøre det muligt for en medlemsstat at tage hensyn til en særlig situation. En medlemsstat, der overvejer en sådan forholdsregel, skal tidligst muligt henvende sig til Kommissionen med henblik på anvendelse af traktatens artikel 102.«

13 Endelig bestemmes det i artikel 10 i direktiv 69/335:

»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

...«

Sag C-197/94

14 Den 5. november 1990 overtog aktieselskabet Bautiaa et andet selskab ved navn Société nouvelle de matériaux et travaux publics med tilbagevirkende gyldighed fra den 1. januar 1990 for en nettoværdi på 1 931 948 FF. Det var i fusionsaftalen lagt til grund, at der skulle svares en proportional registreringsafgift på 1,20% af 1 881 948 FF, svarende til det »overskydende beløb«, der fremkom ved dispositionen, dvs. forskellen mellem nettoværdien af de aktiver, hvormed det overtagne selskab indgik i fusionen, og den del af selskabskapitalen, der var indbetalt, men ikke indløst (50 000 FF). Afgiftsbeløbet, der udgjorde 22 583 FF, indbetalte Bautiaa til statskassen den 9. januar 1991.

15 Ved skrivelse af 31. december 1991 rejste selskabet over for skatte- og afgiftsmyndighederne krav om tilbagebetaling af de betalte afgifter, idet selskabet anførte, at

lovens artikel 816-I-2°, som bestemmer, at der i forbindelse med fusioner skal betales en proportional registreringsafgift på 1,20%, er uforenelig med direktiv 69/335, som ændret, hvorefter medlemsstaterne ikke må opkræve kapitaltilførselsafgifter i forbindelse med fusioner, der gennemføres fra den 1. januar 1986. Ved afgørelse af 27. april 1992 blev kravet afvist af directeur des services fiscaux des Landes.

16 Den 9. juli 1992 anlagde Bautiaa sag ved Tribunal de grande instance de Dax mod directeur des services fiscaux med påstand om tilbagebetaling af de betalte afgifter.

17 Under sagen anførte directeur des services fiscaux først, at den fusion, der havde ført til opkrævningen af det omtvistede beløb, i afgiftsmæssig henseende måtte betragtes som en omdannelse af reserver. I henhold til en afgørelse af 31. oktober 1927 truffet af Chambre des requêtes består en omdannelse af reserver af to dispositioner: dels udloddes alle eller en del af selskabets reserver til selskabsdeltagerne, dels indskyder de samme deltagere straks de pågældende reserver, som således omdannes til selskabskapital. Der udstedes til gengæld fondsaktier til aktionærerne. For at opveje den skattefritagelse for udlodningen, der gælder i forbindelse med en sådan aktieudstedelse, er der indført en særlig registreringsafgift på omdannelse af reserver. Ifølge directeur des services fiscaux må argumentationen også gælde for fusioner, da en fusion kan indebære, at det overtagne selskabs reserver omdannes til selskabskapital for det overtagende selskab. Afgiften på fusionen er således modstykket til den indkomstskattefritagelse, der gælder ved udstedelsen af fondsaktier.

18 Directeur des services fiscaux gjorde dernæst gældende, at direktiv 69/335, som senest ændret ved direktiv 85/303, kun omfatter den almindelige kapitaltilførselsafgift på rene kapitaltilførsler, men ikke den afgift, der opkræves i tilfælde af omdannelse af reserver eller en fusion, idet denne afgift er et »surrogat for en skat på udlodning«, som er begrundet i andre forhold end den i direktivet omhandlede kapitaltilførselsafgift.

19 Heroverfor anførte Bautiaa, at den afgift på 1,20%, der i henhold til lovens artikel 816-I-2° opkræves i forbindelse med fusioner, kun er en særlig sats for den proportionale afgift på 3%, der er fastsat i lovens artikel 812-I-1°, og som på sin side ikke er andet og mere end den »kapitaltilførselsafgift«, der omhandles i artikel 810-I, men som opkræves med 3% i stedet for 1%. Ifølge Bautiaa er den afgift på 1,20%, der blev opkrævet i forbindelse med fusionen den 26. december 1990, en kapitaltilførselsafgift, som er opkrævet i strid med direktiv 69/335, som ændret, og skatte- og afgiftsmyndighedernes argumentation om, at der er tale om et surrogat for en skat på udlodning, er ikke holdbar.

20 Ved dom 15. juni 1994 udsatte Tribunal de grande instance de Dax sagen og forelagde følgende præjudicielle spørgsmål for Domstolen:

»Skal bestemmelserne i traktatens artikel 99 ff. og artikel 7 i direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 (som senest ændret ved direktiv 85/303/EØF af 10.6.1985) fortolkes således, at de er til hinder for at anvende en national lovgivning, hvorefter der fortsat opkræves en registreringsafgift på 1,20% i forbindelse med fusioner mellem selskaber, således som det er tilfældet i henhold til artikel 812 til 816-I i code général des impôts?«

Sag C-252/94

21 Société française maritime SA gennemførte i perioden 1987-1991 en række fusioner, som førte til, at den franske stat i henhold til lovens artikel 816-I-2° opkrævede en kapitaltilførselsafgift på 1,20%. Det samlede afgiftsbeløb, société française maritime betalte i forbindelse med de pågældende fusioner, udgjorde 1 406 940 FF.

22 Ved skrivelse af 5. marts 1992 krævede société française maritime de erlagte afgifter tilbagebetalt med fradrag af en fast afgift på 1 220 FF, som efter selskabets opfattelse var det eneste beløb, der skulle betales.

23 Til støtte for kravet gjorde selskabet gældende, at bestemmelserne i lovens artikel 816-I-2°, hvorefter der i forbindelse med fusioner opkræves en proportional kapitaltilførselsafgift på 1,20%, ikke er i overensstemmelse med artikel 7 i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/80 og 85/303. Selskabet anførte nærmere, at de afgifter, der opkræves i forbindelse med fusioner, i henhold til direktiv 73/80 med virkning fra den 1. januar 1976 ikke måtte overstige 0,50%, og at medlemsstaterne i henhold til direktiv 85/303 med virkning fra den 1. januar 1986 skulle indrømme afgiftsfritagelse for dispositioner, som den 1. juli 1984 allerede var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

24 Ved afgørelse af 12. oktober 1992 afviste directeur des services fiscaux du Finistère selskabets klage.

25 Den 20. november 1992 anlagde société française maritime sag ved Tribunal de grande instance de Quimper mod directeur des services fiscaux du Finistère med påstand om tilbagebetaling af afgifterne. Til støtte for søgsmålet fremførte selskabet de samme anbringender som dem, det tidligere havde anført i klagen. I svarskriftet gjorde skatte- og afgiftsmyndighederne gældende, at selskabets krav vedrørende de afgifter, der var erlagt i 1987 og 1989, måtte afvises som for sent fremsat, og at det kun var den fusion, der var gennemført i januar 1991, der kunne tages stilling til. Skatte- og afgiftsmyndighederne anførte også, at afgiften på 1,20% ikke er en egentlig kapitaltilførselsafgift, men et surrogat for en skat på udlodning, der ikke er omfattet af direktiv 69/335.

26 Société française maritime bestred, at selskabets krav vedrørende de afgifter, der var erlagt i 1987 og 1989, som påstået af skatte- og afgiftsmyndighederne måtte afvises. Til støtte herfor gjorde det gældende, at i henhold til Domstolens dom af 25. juli 1991 (sag C-208/90, Emmott, Sml. I, s. 4269) kan en statsborger i en medlemsstat, som påberåber sig bestemmelser i et direktiv, ikke være afskåret fra at fremføre krav, så længe direktivet ikke er korrekt gennemført i national ret.

27 Ved mellemdom af 9. august 1994 afviste Tribunal de grande instance de Quimper selskabets krav vedrørende de afgifter, der var erlagt i 1987 og 1989, og traf desuden bestemmelse om, at der skulle forelægges et præjudicielt spørgsmål for Domstolen. Sidstnævnte afgørelse blev den 9. august 1994 anket til kassation. Ved skrivelse af 2. marts 1995, registreret på Domstolens Justitskontor den 7. marts 1995, meddelte retten, at der ikke var grund til at stille behandlingen af den præjudicielle sag i bero.

28 Det præjudicielle spørgsmål fra Tribunal de grande instance de Quimper lyder således:

»Er det på baggrund af direktiv 85/303 af 10. juni 1985 — som bl.a. fastsætter afgiftsordningen for fusioner, og hvorefter 'medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for ... dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder' (direktivets artikel 7, stk. 1) — sammenholdt med direktiv 73/80 af 9. april 1973, hvorefter de afgifter, der opkræves i forbindelse med fusioner, fra den 1. januar 1976 ikke må overstige 0,50%, tilladt, at skatte- og afgiftsmyndighederne i en medlemsstat opkræver en proportional registreringsafgift på 1,20% i forbindelse med fusioner?«

29 Ved kendelse af 30. juni 1995 er de to sager blevet forenet med henblik på den mundtlige forhandling samt domsafsigelsen.

Fortolkningen af direktiv 69/335, som ændret

30 Med de præjudicielle spørgsmål ønsker de forelæggende retsinstanser i det væsentlige oplyst, om bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/80, der fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1976, og der-

efter ved direktiv 85/303, der har fundet anvendelse med virkning fra den 1. januar 1986, er til hinder for at anvende en national lovgivning, hvorefter der fortsat opkræves en registreringsafgift på 1,20% af apportindskud i form af andre værdier end fast ejendom i forbindelse med en fusion.

31 Når den omtvistede afgift skal kvalificeres i forhold til direktiv 69/335, og der skal tages stilling til, om den er forenelig med direktivet, navnlig for så vidt angår de satser, der anvendes, må det først undersøges, om dispositioner som dem, der i de to hovedsager har givet anledning til, at der er opkrævet kapitaltilførselsafgift, er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, ligesom de nævnte dispositioner skal kvalificeres i forhold til direktivet. Det fremgår således af direktivets artikel 1, sammenholdt med artikel 4, at en afgift, der opkræves ved tilførsel af midler til kapitalselskaber, er en »kapitaltilførselsafgift« i direktivets forstand, når den bringes i anvendelse på de i direktivet omhandlede dispositioner.

32 Det må i den forbindelse præciseres, at de dispositioner, der er undergivet eller som medlemsstaterne kan undergive den harmoniserede kapitaltilførselsafgift, i direktivets artikel 4 er defineret objektivt og ensartet for alle medlemsstaterne, og at der ikke er henvist til eventuelle særlige forhold i forbindelse med de enkelte nationale retssystemer eller opbygningen af de nationale afgiftsordninger.

33 Det fremgår af sagerne, at den omtvistede afgift opkræves ved fusioner, hvori der udelukkende deltager juridiske personer eller andre selskabsskattepligtige.

34 Sådanne dispositioner udgør dispositioner med henblik på udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art, som omhandlet i artikel 4, stk. 1, litra c), i direktiv 69/335, nemlig i den særlige udformning, der omtales i artikel 7, stk. 1, litra b), hvor et eller flere kapitalselskaber indskyder deres samlede selskabsformue i et eller flere kapitalselskaber, der er under stiftelse eller allerede består.

35 I modsætning til, hvad den franske regering har anført, kan man ikke i forbindelse med en fusion, der er omfattet af direktiv 69/335, betragte en omdannelse af reserver, som har fundet sted i det selskab, der skal overtages, og som er omfattet af artikel 4, stk. 2, litra a), i direktiv 69/335, isoleret.

36 For det første er det således åbenbart, at udtrykket »fusion« i den nationale bestemmelse betegner en disposition, hvorved der tilføres kapital i form af, at kapitalen i et selskab, det såkaldt »overtagende« selskab, udvides ved, at alle aktiver fra et andet selskab, det såkaldt »overtagne« 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. Med hensyn til dette sidste punkt fremhævede Domstolen således i dom af 5. februar 1991 (sag C-15/89, Deltakabel, Sml. I, s. 241, præmis 14), at det afgørende kriterium for, om en disposition, hvorved der tilføres kapital, kan undergives kapitaltilførselsafgift, er styrkelsen af den økonomiske kapacitet i det selskab, dispositionen er foretaget til fordel for.

37 Heraf følger, at i de to hovedsager har den omdannelse af reserver, det overtagne selskab måtte have foretaget, kun været et led i den disposition, hvorved der tilførtes kapital, og som med henblik på anvendelsen af direktivet først fandt konkret udtryk på det tidspunkt, hvor kapitalen blev udvidet ved, at det overtagne selskabs aktiver blev indskudt i det overtagende selskab. Det er således først, når de to selskaber er endeligt sammensluttet, at betingelsen med hensyn til, at selskabets kapacitet er blevet styrket, er opfyldt, og at det er berettiget at opkræve kapitaltilførselsafgift efter den sats, der er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335.

38 Dispositioner som dem, der omtvistes i hovedsagerne, er således omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 69/335, og de skal herefter bedømmes i relation til direktivets 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, som ændret ved direktiv 85/303.

39 For så vidt angår afgiften på sådanne dispositioner følger det af Domstolens faste praksis, at det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, og af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217).

40 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. Det må herefter undersøges, om registreringsafgiften er forenelig med artikel 7, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, navnlig for så vidt angår afgiftssatsen.

41 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%.

42 Med virkning fra den 1. januar 1986 har det været uforeneligt med direktivet fortsat at opkræve en sådan afgift, idet artikel 7, stk. 1, blev ændret ved direktiv 85/303. I henhold hertil er det åbenbart, at dispositioner, hvorved et selskabs kapital udvides ved indskud af et andet selskabs samlede aktiver, skal være fritaget for afgift.

43 Det forelagte spørgsmål må herefter besvares med, at bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 73/80, der fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1976, og derefter ved direktiv 85/303, der har fundet

anvendelse med virkning fra den 1. januar 1986, er til hinder for at anvende en national lovgivning, hvorefter der fortsat opkræves en registreringsafgift på 1,20% af apportindskud i form af andre værdier end fast ejendom i forbindelse med en fusion.

Dommens tidsmæssige virkninger

44 Under den mundtlige forhandling har den franske regering anmodet Domstolen om at begrænse de tidsmæssige virkninger af nærværende dom, såfremt Domstolen måtte fastslå, at den fortsatte opkrævning af en registreringsafgift som den, der omtvistes i hovedsagerne, ikke er forenelig med fællesskabsretten.

45 Til støtte herfor har regeringen anført, dels at der består en objektiv og betydelig usikkerhed, som må tilskrives de øvrige medlemsstaters og navnlig Kommissionens adfærd, dels at en sådan dom vil kunne få særdeles alvorlige konsekvenser for de offentlige finanser i Frankrig.

46 For så vidt angår det første argument har den franske regering henvist til en erklæring, som blev afgivet i forbindelse med forarbejderne til direktiv 69/335, og hvori det hedder:

»Delegationerne konstaterer ... at den nævnte artikel [dvs. direktivets artikel 9] giver hjemmel for, at Frankrig på de i artikel 4, stk. 2, litra a), omhandlede dispositioner kan anvende andre satser end dem, der er fastsat i artikel 7, stk. 4.«

Regeringen har forklaret, at den sidstnævnte bestemmelse svarer til artikel 7, stk. 1, i den endelige affattelse af direktivet.

47 Hertil bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at den fortolkning, som Domstolen foretager af en fællesskabsretlig regel under udøvelse af sin kompetence i henhold til traktatens artikel 177, i nødvendigt omfang belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden. Det følger heraf, at den således fortolkede regel kan og skal anvendes af retten endog i forbindelse med retsforhold, der er stiftet og består, før der afsiges dom vedrørende fortolkningsanmodningen, såfremt betingelserne for at forelægge en tvist om anvendelsen af den nævnte regel i øvrigt er opfyldt (jf. dom af 27.3.1980, sag 61/79, Denkavit italiana, Sml. s. 1205, præmis 16).

48 Under hensyn til de nævnte principper må det høre til de absolutte undtagelser, at der sker en begrænsning af virkningerne af en dom vedrørende en fortolkningsanmodning (jf. bl.a. ovennævnte dom i Denkavit italiana-sagen, præmis 17). Domstolen har således kun valgt en sådan løsning, når der har foreligget helt bestemte omstændigheder. Dette har været tilfældet, såfremt der var risiko for alvorlige økonomiske konsekvenser, navnlig som følge af, at der i god tro er stiftet et betydeligt antal retsforhold på grundlag af bestemmelser, som blev anset for at være gældende, og private og de nationale myndigheder syntes at have været tilskyndet til en adfærd, der ikke var i overensstemmelse med fællesskabsbestemmelserne, som følge af en objektiv og betydelig usikkerhed med hensyn til fællesskabsbestemmelsernes rækkevidde, en usikkerhed, som andre medlemsstaters eller Kommissionens adfærd eventuelt havde bidraget til at opretholde (jf. bl.a. dom af 16.7.1992, sag C-163/90, Legros m.fl., Sml. I, s. 4625).

49 I de foreliggende sager findes der imidlertid ikke at foreligge forhold, der kan begrunde en fravigelse af princippet om, at en fortolkende dom får retsvirkninger fra ikrafttrædelsen af den fortolkede regel (jf. dom af 19.10.1995, sag C-137/94, Richardson, præmis 33, Sml. I, s. 3407).

50 For det første findes den franske regering ikke at have godtgjort, at fællesskabsretten i det tidsrum, hvor den omtvistede registreringsafgift blev opkrævet, med rimelighed kunne forstås på sådan måde, at afgiften fortsat kunne opkræves. De argumenter, regeringen har fremført til støtte for, at afgiften skulle være omfattet af en

undtagelse i medfør af artikel 9 i direktiv 69/335, og at der således kunne anvendes andre satser end dem, der er fastsat i direktivets artikel 7, stk. 1, litra b), er ikke relevante.

51 I denne forbindelse bemærkes først, at den franske regering ikke har kunnet fremlægge oplysninger, hvorefter den erklæring, den har henvist til, har været optaget i protokollatet fra Rådets møde. I henhold til Domstolens faste praksis kan erklæringer, der er optaget i et protokollat fra et rådsmøde i forbindelse med det forberedende arbejde, der fører til udstedelsen af et direktiv, ikke tjene som fortolkningsbidrag med hensyn til direktivet, når erklæringens indhold ikke har fundet udtryk i den omtvistede bestemmelses ordlyd, og erklæringen følgelig er uden retlig betydning (jf. dom af 26.2.1991, sag C-292/89, Antonissen, Sml. I, s. 745, præmis 18).

52 Endvidere henvises der for så vidt angår en eventuel undtagelse fra direktivets bestemmelser i direktivets artikel 9 udtrykkeligt til den i EF-traktatens artikel 102 fastsatte fremgangsmåde, der ikke har været fulgt i det foreliggende tilfælde.

53 Endelig bemærkes, at den undtagelse, den franske regering har påberåbt sig, kun vedrører afgiftssatsen for de dispositioner, der omhandles i direktivets artikel 4, stk. 2, litra a) (udvidelse af kapitalen ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser), men ikke for de dispositioner, der omhandles i artikel 4, stk. 1, litra c), sammenholdt med artikel 7, stk. 1, litra b), herunder fusioner.

54 For det andet kan argumentet vedrørende størrelsen af den økonomiske skade, som den franske regering måtte lide, ikke tiltrædes.

55 De finansielle følger, det kan have for en regering, at en skat eller en afgift er ulovlig, har aldrig i sig selv kunnet begrunde, at virkningen af en dom, som afsiges af Domstolen, begrænses tidsmæssigt (jf. ovennævnte dom i sagen Dansk Denkavit

og Poulsen Trading). Hertil kommer, at det ville medføre en væsentlig svækkelse af beskyttelsen ved domstolene af de rettigheder, som tilkommer de afgiftspligtige efter Fællesskabets afgiftsregler, såfremt en doms virkning blev begrænset tidsmæssigt udelukkende under hensyn til sådanne betragtninger (jf. dom af 11.8.1995, forenede sager C-367/93 — C-377/93, Roders m.fl., Sml. I, s. 2229).

56 Virkningerne af dommen i denne sag skal følgelig ikke begrænses tidsmæssigt.

Sagens omkostninger

57 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for de nationale retsinstanser, tilkommer det disse at træffe afgørelse om sagernes omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de grande instance de Dax og Tribunal de grande instance de Quimper ved kendelser af 15. juni 1994 og 9. august 1994, for ret:

Bestemmelsen i artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 73/80/EØF af

9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften, der fandt anvendelse med virkning fra den 1. januar 1976, og derefter ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, der har fundet anvendelse med virkning fra den 1. januar 1986, er til hinder for at anvende en national lovgivning, hvorefter der fortsat opkræves en registreringsafgift på 1,20% af apportindskud i form af andre værdier end fast ejendom i forbindelse med en fusion.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. februar 1996.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitssekretær Præsident