DOMSTOLENS DOM
den 13 februari 1996 *

I de förenade målen C-197/94 och C-252/94,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunal de grande instance de Dax (Frankrike) respektive Tribunal de grande instance de Quimper (Frankrike), att domstolen skall meddela förhandsavgörande i de vid de nationella domstolarna anhängiga målen mellan

Société Bautiaa

och

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

och mellan

Société française maritime SA

och

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

* Rättegångsspråk: franska.

angående tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT nr L 249, s. 25), i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 73/79/EEG av den 9 april 1973 om ändring av tillämpningsområdet för den reducerade avgift på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktivet om indirekta skatter på kapitalanskaffning beträffande vissa omstruktureringar av bolag (EGT nr L 103, s. 13), rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma satser för avgifter på kapitaltillskott (EGT nr L 103, s. 15), rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 om ändring av artikel 5.2 i direktiv 69/335 (EGT nr L 303, s. 9), och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT nr L 156, s. 23) [Vid översättningen fanns ingen svensk version av direktiven att tillgå.],

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena C.N. Kakouris, J.-P. Puissochet och G. Hirsch samt domarna G.F. Mancini, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida, P.J.G. Kapteyn, P. Jann, H. Ragnemalm (referent) och L. Sevón,

generaladvokat: G. Cosmas,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Société Bautiaa, genom advokaten Pierre Poret, Paris,

— Société française maritime, genom advokaten Charles-Louis Vier, Paris,

— Frankrikes regering, genom Catherine de Salins, sous-directeur, utrikesministeriets rättsavdelning, och Jean-Louis Falconi, secrétaire des affaires étrangères, samma avdelning, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Enrico Traversa och Hélène Michard, båda vid rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 12 september 1995 av: Société Bautiaa, företrätt av Pierre Poret, Société française maritime, företrätt av Charles-Louis Vier, Frankrikes regering, företrädd av Gauthier Mignot, secrétaire des affaires étrangères, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av Enrico Traversa och Hélène Michard,

och efter att den 14 november 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal de grande instance de Dax och Tribunal de grande instance de Quimper har var för sig genom beslut av den 15 juni respektive den 9 augusti 1994, som har inkommit till domstolen den 8 juli respektive den 13 september samma år, med

stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt att domstolen skall meddela förhandsavgörande beträffande två frågor som rör tolkningen av rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT nr L 249, s. 25, nedan kallat "direktiv 69/335"), i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv 73/79/EEG av den 9 april 1973 om ändring av tillämpningsområdet för den reducerade avgift på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktivet om indirekta skatter på kapitalanskaffning beträffande vissa omstruktureringar av bolag (EGT nr L 103, s. 13), rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma satser för avgifter på kapitaltillskott (EGT nr L 103, s. 15, nedan kallat "direktiv 73/80"), rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 om ändring av artikel 5.2 i direktiv 69/335 (EGT nr L 303, s. 9) och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT nr L 156, s. 23, nedan kallat "direktiv 85/303").

2 Frågorna har uppkommit inom ramen för tvister mellan i ena fallet Société Bautiaa och Directeur des services fiscaux (skattemyndigheten) des Landes (C-197/94) och i andra fallet Société française maritime och Directeur des services fiscaux du Finistère (C-252/94). Tvisterna avser återbetalning av vissa belopp som bolagen erlagt till skatteförvaltningen i enlighet med nationella bestämmelser om registreringsavgift på kapitaltillskott vid fusion.

Den nationella lagstiftningen

3 I artikel 810-I i franska Code général des impôts (nedan kallad "skattelagen") föreskrivs följande:

"Avgiftssatsen för registreringsavgiften vid tillskott av lös egendom fastställs till en procentenhet."

4 Denna huvudregel är försedd med flera undantag. Under rubriken "Kapitalökning" i artikel 812-I-1 i skattelagen stadgas således följande:

"den avgift som införts genom artikel 810-I utgår med tre procent vid kapitalökningar i bolag som avses i artikel 108 [subjekt som är skyldiga att erlägga bolagsskatt] genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar av något slag till aktie-eller andelskapitalet."

5 Beträffande fusioner anges närmare i artikel 816 i skattelagen att:

"1. För fusioner, i vilka endast juridiska personer eller organisationer som är skyldiga att erlägga bolagsskatt deltar, gäller följande:

1. En fast registreringsavgift eller fast stämpelskatt för förvärv av fast egendom skall erläggas med 1 220 FF,

2. Den i artikel 812-I-1 föreskrivna proportionella avgiften om tre procent nedsätts till 1,20 procent.

Avgiften beräknas på nettovärdet av tillgångar och skulder i det förvärvade bolaget efter avdrag för belopp motsvarande frigjort och icke återbetalt aktie-eller andelskapital. ..."

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

6 Vad gäller avgifter på kapitaltillskott framgår av direktiv 69/335 om indirekta skatter på kapitalanskaffning att denna rättsakt 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 fastställs och uttas inom gemenskapen.

7 I artikel 4 i direktivet anges dels vilka transaktioner som skall vara föremål för avgifter på kapitaltillskott, dels vilka transaktioner medlemsstaterna har rätt men inte skyldighet att avgiftsbelägga. Härvid föreskrivs särskilt att:

"1. En avgift på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

...

c) vid ökning av aktie-eller andelskapitalet i ett kapitalbolag genom tillskott av egendom av något slag,

...

2. En avgift på kapitaltillskott får uttas vid följande transaktioner:

a) vid ökning av aktie-eller andelskapitalet i ett kapitalbolag genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar till aktie-eller andelskapitalet,

...”

8 I artikel 7 i direktiv 69/335 fastställdes inledningsvis en intervall inom vilken medlemsstaterna hade frihet att fastställa de avgiftssatser som skulle gälla i respektive stat. Vidare föreskrevs att reducerade avgiftssatser skulle, respektive kunde, tillämpas för vissa typer av transaktioner. Bestämmelsen hade följande lydelse:

”1. Intill dess att de föreskrifter som skall antas av rådet enligt punkt 2 har trätt i kraft

a) får avgiften på kapitaltillskott inte överstiga två procent eller understiga en procent,

b) skall avgiften reduceras med 50 procent eller mer om ett eller flera kapitalbolag tillskjuter samtliga tillgångar och skulder — eller en eller flera verksamhetsgrenar — till ett eller flera befintliga kapitalbolag eller kapitalbolag under bildande.

...

4. När en medlemsstat gör bruk av den möjlighet som anges i artikel 4.2, får avgiften på kapitaltillskott uttas med en reducerad procentsats.”

9 De avgiftssatser som därigenom fastställts har ändrats vid två tillfällen.

10 För det första föreskrevs i direktiv 73/80, som gällde från och med den 1 januari 1976, följande:

"Den procentsats med vilken en avgift på kapitaltillskott skall uttas enligt artikel 7 i det ovan angivna direktivet (69/335) fastställs till en procent från och med den 1 januari 1976."

I artikel 2 tillades följande:

"De reducerade avgiftssatser som avses i artikel 7.1 b — 7.1 b a i samma direktiv fastställs till lägst 0 procent och högst 0,50 procent från och med den 1 januari 1976."

11 De transaktioner som anges i artikel 7.1 b har därefter undantagits från avgiftsplikt genom direktiv 85/303, gällande från och med den 1 januari 1986. I artikel 7, i dess ändrade lydelse enligt nämnda direktiv, föreskrivs följande:

"1. Medlemsstaterna skall undantaga de transaktioner från avgiftsplikt för kapitaltillskott som den 1 juli 1984 var undantagna från avgiftsplikt eller som då var föremål för en avgiftssats om 0,50 procent eller lägre. Undantaget skall dock inte omfatta de transaktioner som avses i artikel 9.

För undantag från avgiftsplikt gäller de villkor som nämnda datum gällde för beviljande av undantag eller, i förekommande fall, för uttag av avgift efter en avgiftssats om 0,50 procent eller lägre.

...

2. Medlemsstaterna får beträffande alla andra transaktioner än de som anges i punkt 1 (dvs. andra transaktioner än fusioner, fissioner och överlåtelse av en del av verksamheten) antingen undanta transaktionerna från avgiftsplikt eller utta avgifter efter en enhetlig avgiftssats som får uppgå till högst en procent.

..."

12 I artikel 9 i direktiv 69/335 anges emellertid en möjlighet till avsteg från de avgiftssatser som föreskrivs i artikel 7:

"Undantag från avgiftsplikt eller avgiftsskyldighet, eller nedsättning eller ökning av avgiftssatser, kan beslutas för vissa kategorier av transaktioner eller kategorier av kapitalbolag, om det befinnes nödvändigt för att uppnå rättvisa vid beskattning eller av hänsyn till samhällsordning eller för att göra det möjligt för en medlemsstat att bemästra vissa särskilda situationer. Den medlemsstat som har för avsikt att vidta en sådan åtgärd skall underrätta kommissionen härom i god tid i enlighet med det förfarande som föreskrivs i artikel 102 i fördraget."

13 Slutligen anges i artikel 10 i direktiv 69/335 att:

"Medlemsstaterna skall utöver avgiften på kapitaltillskott inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte någon annan pålaga, av vad slag det än må vara, avseende

a) de transaktioner som anges i artikel 4,

b) tillskott, lån eller prestationer som tillhandahållits som ett led i de transaktioner som anges i artikel 4,

..."

Mål C-197/94

14 Den 5 november 1990 övertog aktiebolaget Bautiaa (nedan kallat "Bautiaa") samtliga tillgångar och skulder i Société Nouvelle de Matériaux et Travaux Publics (nedan kallat "SNMTP") genom absorption, med retroaktiv verkan per den 5 januari 1990. Fusionsvederlaget uppgick till 1 931 948 FF netto. I fusionsavtalet uppgavs att en proportionell registreringsavgift om 1,20 procent skulle komma att uttas på beloppet 1 881 948 FF. Beloppet motsvarade det "överskott" som frigjorts genom fusionen. Överskottet beräknades som skillnaden mellan nettovärdet av överförda tillgångar och skulder och summan av frigjort och icke återbetalt aktiekapital i SNMTP (50 000 FF). Avgiften, uppgående till 22 583 FF, inbetalades till staten av Bautiaa den 9 januari 1991.

15 Den 31 december 1991 ansökte bolaget om återbetalning av avgiften med hänvisning till att artikel 816-1-2 i skattelagen — som innebär att en avgift om

1,20 procent uttas vid fusion — inte var förenlig med direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse och det däri intagna förbudet för medlemsstaterna att utta avgifter i samband med fusioner som genomförts den 1 januari 1986 eller senare. Directeur des services fiscaux avslog bolagets ansökan i beslut av den 27 april 1992.

16 Den 9 juli 1992 väckte Bautiaa talan mot Directeur des services fiscaux vid Tribunal de grande instance de Dax med yrkande om återbetalning av avgiften.

17 Directeur des services fiscaux gjorde vid förfarandet inför den nationella domstolen för det första gällande att den fusion som föranlett uttaget av den tvistiga avgiften i skattehänseende var att betrakta som en ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver. Enligt ett rättsfall av den 31 oktober 1927 från Chambre des requêtes kan en ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver ses som två skilda transaktioner: dels en utdelning till aktieägarna av hela eller en del av den reserv som bildats i bolaget, dels ett därpå omedelbart följande tillskott från aktieägarna av den sålunda utdelade reserven. Tillskottet tillförs aktiekapitalet i utbyte mot att aktieägarna erhåller fondaktier. En särskild registreringsavgift vid ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver uppges ha införts som kompensation för att utdelningen av aktier är undantagen från utdelningsskatteplikt. Enligt Directeur des services fiscaux borde detta resonemang även kunna utsträckas till att omfatta fusioner. En fusion skulle således innebära en överföring av de reserver som bildats i det förvärvade bolaget till aktie-eller andelskapitalet i det övertagande bolaget. En beskattning av fusionen skulle därför utgöra en kompensation för att utdelningen av fondaktier är undantagen från inkomstskatteplikt.

18 Directeur des services fiscaux anförde därefter att direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 85/303, endast är tillämpligt på avgifter som utgår på vanliga kapitaltillskott i samband med teckning av aktie. Direktivet skulle således inte vara tillämpligt på den avgift som utgår vid ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver eller vid fusion, eftersom avgiften utgör ett "substitut för utdelningsskatt". Avgiften skulle följaktligen ha tillkommit av helt andra skäl än de som ligger till grund för den avgift på kapitaltillskott som avses i direktivet.

19 Bautiaa invände häremot att den avgift om 1,20 procent som enligt artikel 816-I-2 utgår vid fusion endast utgör en variant av den proportionella avgift om tre procent som föreskrivs i artikel 812-I-1 i samma lag. Den senare avgiften är i själva verket identisk med den "avgift på kapitaltillskott" som fastställs i artikel 810-I, med den skillnaden att den utgår med tre procentenheter i stället för en procentenhet. Bolaget har härav dragit slutsatsen att den avgift om 1,20 procent som utgått vid fusionen den 26 december 1990 utgör en sådan avgift på kapitaltillskott som strider mot direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse. Det av skatteförvaltningen anförda argumentet om avgiften som ett substitut för utdelningsskatt skulle därför sakna bärighet.

20 Tribunal de grande instance de Dax har den 15 juni 1994 beslutat att förklara målet vilande och har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Skall artikel 99 och följande artiklar i fördraget samt artikel 7 i direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 (senast ändrat genom direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985) tolkas så att de utgör hinder för en tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att en registreringsavgift om 1,20 procent bibehålls på bolagsfusioner, såsom är fallet beträffande artikel 812—816-I i skattelagen."

Mål C-252/94

21 Société française maritime genomförde flera fusioner under åren 1987—1991. På dessa fusioner uttog franska staten en avgift på kapitaltillskott om 1,20 procent i enlighet med artikel 816-I-2 i skattelagen. De avgifter Société française maritime erlagt i samband med fusionerna uppgår till sammanlagt 1 406 940 FF.

22 Den 5 mars 1992 ansökte Société française maritime om återbetalning av de avgifter som erlagts, med undantag för den fasta avgiften om 1 220 FF som var den enda avgiften som bolaget ansåg sig vara skyldigt att erlägga.

23 Till stöd för sin ansökan anförde bolaget att bestämmelserna i artikel 816-I-2 i skattelagen om en proportionell kapitaltillskottsavgift om 1,20 procent vid fusioner strider mot artikel 7 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 73/80 och 85/303. Närmare bestämt innebär direktiv 73/80, enligt bolagets mening, att den högsta tillåtna procentsatsen för avgifter som uttas vid fusioner har fastställts till 0,50 procent, med verkan från och med den 1 januari 1976. Direktiv 85/303 innebär, enligt bolaget, att medlemsstaterna har ålagts att från och med den 1 januari 1986 undanta sådana transaktioner från avgiftsplikt som redan var undantagna den 1 juli 1984 eller som samma dag var föremål för en avgiftssats om högst 0,50 procent.

24 Directeur des services fiscaux du Finistère avslog bolagets ansökan genom beslut av den 12 oktober 1992.

25 Den 20 november 1992 väckte Société française maritime talan vid Tribunal de grande instance de Quimper mot Directeur des services fiscaux du Finistère och yrkade, med åberopande av samma skäl som anförts i ansökan om återbetalning, att avgifterna skulle undanröjas. Skatteförvaltningen invände häremot att bolagets ansökan, i den del som avsåg återbetalning av avgifter som erlagts under åren 1987 och 1989, inte kunde tas upp till prövning och var för sent inkommen, samt att tvisten därmed endast kunde gälla den fusion som genomförts i januari 1991. Skatteförvaltningen gjorde även gällande att avgiften om 1,20 procent inte utgör en avgift på kapitaltillskott i egentlig mening utan i stället är att betrakta som ett substitut för utdelningsskatt som inte omfattas av direktiv 69/335.

26 Société française maritime bestred det riktiga i skatteförvaltningens påstående att ansökningen inte skulle kunna tas upp till prövning i den del som avsåg avgifter som erlagts under åren 1987 och 1989. Till stöd för sin ståndpunkt hänvisade bolaget till en dom från Europeiska gemenskapernas domstol av den 25 juli 1991, Emmott (C-208/90, Rec. s. I-4269). Av domen framgår att en invändning om försutten tid som framställts före den tidpunkt då ett direktiv blivit korrekt genomfört i nationell rätt, inte med framgång kan resas mot en medborgare i en medlemsstat som åberopar bestämmelser i direktivet.

27 I beslut av den 9 augusti 1994 förklarade domstolen i Quimper att bolagets ansökan inte kunde tas upp till prövning i den del som avsåg avgifter som erlagts under åren 1987 och 1989. Samma domstol beslutade vidare att begära förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande en fråga som rör den del av tvisten som den ansåg kunde tas upp till prövning. Det senare beslutet överklagades den 9 augusti 1994. Domstolen i Quimper har i skrivelse av den 2 mars 1995, som inkom till domstolens kansli den 7 mars samma år, meddelat att den inte anser att det finns skäl att vilandeförklara detta förfarande.

28 Den fråga som har framställts av Tribunal de grande instance de Quimper har följande lydelse:

"Skall direktiv 85/303 av den 10 juni 1985, som bland annat innehåller bestämmelser om beskattning av fusioner och i vilket det föreskrivs att 'Medlemsstaterna skall undanta de transaktioner från avgiftsplikt för kapitaltillskott som den 1 juli 1984 var undantagna från avgiftsplikt eller som då var föremål för en avgiftssats om 0,50 procent eller lägre' (artikel 7.1 i direktivet) — jämfört med direktiv 73/80 av den 9 april 1973, som innebär att taket för uttag av avgifter vid fusioner fastställts till 0,50 procent med verkan från den 1 januari 1976 — anses medge att skatteförvaltningen i en medlemsstat uttar en proportionell registreringsavgift om 1,20 procent vid fusioner?"

29 Genom beslut av den 30 juni 1995 har de båda målen förenats vad gäller det muntliga förfarandet och domen.

Tolkningen av direktiv 69/335 i dess ändrade lydelse

30 De frågor som har framställts av de nationella domstolarna syftar huvudsakligen till att få klarlagt om artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 73/80, gällande från och med den 1 januari 1976, och därefter direktiv

85/303, gällande från och med den 1 januari 1986, utgör ett hinder för tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att en registreringsavgift om 1,20 procent bibehålls på tillskott av lös egendom vid fusion.

31 För att avgöra hur den omtvistade avgiften skall rubriceras vid en tillämpning av direktiv 69/335 och om avgiften kan anses vara förenlig med direktivet — särskilt vad avser tillämpliga avgiftssatser — finns i första hand skäl att pröva om transaktioner av det slag som blivit föremål för uttag av kapitaltillskottsavgifter i tvisterna vid de nationella domstolarna omfattas av direktiv 69/335 och hur dessa transaktioner i så fall skall rubriceras enligt direktivet. Det framgår nämligen av artikel 1 i direktivet, jämförd med artikel 4, att en avgift på kapitaltillskott till kapitalbolag utgör en "avgift på kapitaltillskott" i direktivets mening när den utgår på sådana transaktioner som anges i direktivet.

32 Det bör härvid framhållas att de transaktioner som medlemsstaterna skall eller får belägga med en harmoniserad avgift på kapitaltillskott definieras på ett enhetligt och objektivt sätt i artikel 4 i direktivet, utan att det därvid sker någon hänvisning till särdrag i nationell rätt eller till de nationella skattesystemens uppbyggnad.

33 Av handlingarna i målet framgår att den omtvistade avgiften uttas i samband med fusioner i vilka endast juridiska personer eller organisationer som är skyldiga att erlägga bolagsskatt deltar.

34 Dessa transaktioner innebär en sådan ökning av aktie-eller andelskapitalet genom tillskott av egendom av något slag som avses i artikel 4.1 c i direktiv 69/335 — i det särskilda fall som beskrivs i artikel 7.1 b — nämligen ett tillskott av samtliga tillgångar och skulder från ett eller flera kapitalbolag till ett eller flera befintliga kapitalbolag eller kapitalbolag under bildande.

35 Till skillnad från vad den franska regeringen har gjort gällande härvidlag, är det inte möjligt att inom ramen för en sådan fusion som avses i direktiv 69/335 betrakta en viss del av fusionen som en isolerad transaktion, det vill säga som en ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver som skulle ha genomförts av det förvärvade bolaget och som skulle omfattas av artikel 4.2 a i direktiv 69/335.

36 Av den nationella bestämmelsen framgår nämligen att med "fusion" avses en kapitalanskaffning, som innebär att kapitalet i ett visst bolag, det "övertagande" bolaget, ökas genom att samtliga tillgångar och skulder i ett annat bolag, det "förvärvade" bolaget, överförs till det övertagande bolaget. Det framgår vidare att kapitalanskaffningen har till syfte att stärka den ekonomiska ställningen hos ett annat befintligt bolag — det övertagande bolaget — vars kapital har ökats genom det tillskott som har lämnats av det förvärvade bolagets aktieägare. I sistnämnda hänseende har domstolen i en dom av den 5 februari 1991, Deltakabel (C-15/89, Rec. s. I-241, punkt 14), erinrat om att det avgörande rekvisitet för att en kapitalanskaffning skall kunna beläggas med en kapitaltillskottsavgift består i att det mottagande bolagets ekonomiska ställning stärkts genom tillskottet.

37 Härav följer, vad gäller tvisterna vid de nationella domstolarna, att den ökning av aktiekapitalet genom överföring av reserver som skall ha verkställts av det förvärvade bolaget endast har utgjort ett sätt att genomföra en kapitalanskaffning. Vid en tillämpning av direktivet skall denna kapitalanskaffning anses ha fullbordats först när en kapitalökning har skett till följd av att tillgångar och skulder i det förvärvade bolaget överförts till det övertagande bolaget. Det är således först när samgåendeprocessen är avslutad som kravet på att det övertagande bolagets ekonomiska ställning skall ha stärkts kan anses vara uppfyllt. Det är följaktligen först då som det är befogat att utta en avgift på kapitaltillskottet med tillämpning av den avgiftssats som fastställts i artikel 7.1 b i direktiv 69/335.

38 Transaktioner av det slag som är aktuella i tvisterna vid de nationella domstolarna synes därmed omfattas av direktiv 69/335. De skall följaktligen prövas utifrån en tillämpning av artikel 4.1 c i direktivet (kapitalökning genom tillskott av egendom av något slag) med de därav följande konsekvenserna för tillämpningen av den i artikel 7.1 — i dess ändrade lydelse enligt direktiv 85/303 — föreskrivna avgiftssatsen.

39 Vad gäller den avgift som tas ut på dessa transaktioner framgår det av en fast rättspraxis att det ankommer på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt, avgift, tull eller annan pålaga (se dom av den 27 november 1985, Rousseau Wilmot, 295/84, Rec. s. 3759, och dom av den 31 mars 1992, Dansk Denkavit och Poulsen Trading, C-200/90, Rec. s. I-2217).

40 Eftersom den omtvistade registreringsavgiften utgår på sådana kapitaltillskott som omfattas av direktiv 69/335, måste avgiften anses utgöra en avgift på kapitaltillskott i direktivets mening. Skäl föreligger därför att ta ställning till frågan om avgiften är förenlig med artikel 7.1 b i direktiv 69/335 i allmänhet, och till frågan om tillämplig avgiftssats i synnerhet.

41 Bestämmelsen har varit föremål för successiva ändringar. För perioden 1.1.1976 — 31.12.1985 synes därför gälla att en medlemsstats bibehållande av en kapitaltillskottsavgift av förevarande slag inte var förenligt med artikel 7.1 b i direktiv 69/335. Av denna bestämmelse, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 73/80, framgår således att de reducerade avgifter som avses i artikel 7.1 b inte fick överstiga 0,50 procent.

42 Även för tiden efter den 1 januari 1986 gäller att avgiften strider mot direktivet, eftersom artikel 7.1 ändrats genom direktiv 85/303, av vilket det klart framgår att kapitalökningar genom överföring av samtliga tillgångar och skulder från ett bolag till ett annat skall vara helt undantagna från kapitaltillskottsavgifter.

43 Tolkningsfrågan bör därmed besvaras på så sätt att artikel 7.1 i direktiv 69/335, i dess ändrade lydelse enligt direktiv 73/80, gällande från och med den 1 januari 1976, och därefter direktiv 85/303, gällande från och med den 1 januari 1986, utgör

ett hinder för tillämpning av nationell lagstiftning som innebär att en registreringsavgift om 1,20 procent bibehålls på tillskott av lös egendom vid fusion.

Domens rättsverkningar i tiden

44 Vid sammanträdet har den franska regeringen yrkat att domstolen — för det fall att denna finner att en registreringsavgift av det i målet vid den nationella domstolen aktuella slaget inte är förenlig med gemenskapsrätten — skall begränsa domens rättsverkningar i tiden.

45 Den har till stöd för sitt yrkande dels hävdat att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet som kan tillskrivas den hållning som intagits av andra medlemsstater och i synnerhet den hållning som intagits av kommissionen, dels gjort gällande att domen skulle få mycket allvarliga konsekvenser för franska statens finanser.

46 Den franska regeringen har beträffande det första argumentet hänvisat till en förklaring som skall ha avgivits under beredningen av direktiv 69/335, enligt vilken

"medlemsstaternas delegationer konstaterar ... att denna artikel (det vill säga artikel 9 i direktivet) ger Frankrike rätt att tillämpa andra avgiftssatser för de transaktioner som avses i artikel 4.2 a än de som föreskrivs i artikel 7.4."

Enligt den franska regeringen motsvaras den sistnämnda bestämmelsen av artikel 7.1 i direktivets slutliga version.

47 Av en fast rättspraxis framgår att det ankommer på domstolen vid tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse — inom ramen för dess behörighet enligt artikel 177 i fördraget — att i erforderlig utsträckning belysa och ange bestämmelsens innebörd och räckvidd, såsom den skall eller borde ha tolkats och tillämpats från och med tidpunkten för dess ikraftträdande. Härav följer att den nationella domstolen får och skall tillämpa den sålunda tolkade bestämmelsen på rättsförhållanden som uppkommit och ingåtts före dagen för meddelande av förhandsavgörande, om övriga förutsättningar för att väcka talan vid behörig domstol i en tvist som rör bestämmelsens tillämpning är uppfyllda (se dom av den 27 mars 1980, Denkavit italiana, 61/79, Rec. s. 1205, punkt 16).

48 Med beaktande av dessa principer kan en begränsning av förhandsavgörandets rättsverkningar bara ske i helt exceptionella fall (se särskilt domen i Denkavit italiana, nämnd ovan, punkt 17). Domstolen har tillgripit denna lösning endast i vissa mycket speciella situationer. Så har skett när det har förelegat en risk för allvarliga ekonomiska återverkningar, först och främst på grund av att ett stort antal rättsförhållanden ingåtts i god tro på grundval av ett regelverk som betraktats som ett uttryck för gällande rätt, varvid enskilda individer och nationella myndigheter synes ha förletts att handla i strid med de gemenskapsrättsliga reglerna på grund av att det har förelegat en betydande objektiv osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd. Övriga medlemsstater och kommissionen kan eventuellt ha bidragit till denna osäkerhet genom sin hållning (se särskilt dom av den 16 juli 1992, Legros m. fl., C-163/90, Rec. s. I-4625).

49 I detta fall föreligger det inga omständigheter som skulle kunna motivera ett undantag från principen att förhandsavgörandets rättsverkningar skall omfatta tiden från och med den tolkade bestämmelsens ikraftträdande (se dom av den 19 oktober 1995, Richardson, C-137/94, punkt 33, REG s. I-3407).

50 Den franska regeringen har för det första inte visat att gemenskapsrätten vid tiden för uttaget av den omtvistade avgiften rimligen kunde uppfattas på så sätt att den tillät bibehållandet av ett sådant uttag. De argument som anförts till stöd för påståendet att regeringen ansett sig åtnjuta en dispens enligt artikel 9 i direktiv 69/335,

som medger rätt att tillämpa andra avgiftssatser än de som föreskrivs i artikel 7.1 b, saknar nämligen relevans.

51 Det bör i detta hänseende inledningsvis noteras att den franska regeringen inte har kunnat lämna någon upplysning om huruvida den förklaring till vilken den hänvisat faktiskt har intagits i protokollet från rådets sammanträde. Av en fast rättspraxis framgår dessutom att en förklaring som intagits i protokoll från rådssammanträden i samband med förarbeten som utmynnar i ett direktiv endast kan tillmätas betydelse vid tolkningen av direktivet om förklaringen har kommit till uttryck i den aktuella direktivtexten. I annat fall saknar förklaringen helt och hållet rättslig relevans (se dom av den 26 februari 1991, Antonissen, C-292/89, Rec. s. 745, punkt 18).

52 Det står vidare klart att artikel 9, vad gäller undantag från direktivets bestämmelser, innehåller en uttrycklig hänvisning till det förfarande som föreskrivs i artikel 102 i EG-fördraget. Förfarandet har inte följts i förevarande fall.

53 Det bör slutligen framhållas att det undantag som den franska regeringen anser sig åtnjuta endast omfattar avgiftssatsen för transaktioner som anges i artikel 4.2 a i direktivet (kapitalökning genom överföring av vinster, reserver eller avsättningar). Det omfattar däremot inte de transaktioner som anges i artikel 4.1 c, jämförd med artikel 7.1 b, till vilka fusioner hör.

54 Domstolen kan för det andra inte beakta det argument som består i att den franska regeringen skulle drabbas av svåra ekonomiska återverkningar.

55 Det förhållandet att en regering skulle kunna drabbas av ekonomiska återverkningar med anledning av att en avgift eller skatt befunnits vara rättsstridig har aldrig betraktats som en självständig grund för att begränsa rättsverkningarna av en

viss dom (se domen i målet Dansk Denkavit och Poulsen Trading, nämnd ovan i punkt 39). Att begränsa rättsverkningarna i tiden av en viss dom enbart på grundval av omständigheter av detta slag skulle dessutom innebära en väsentlig urholkning av det rättsliga skydd som de skattskyldiga åtnjuter i kraft av den gemenskapsrättsliga beskattningsordningen (se dom av den 11 augusti 1995, Roders m. fl., C-367/93—C-377/93, Rec. s. I-2229).

56 Det saknas följaktligen skäl att begränsa rättsverkningarna i tiden av denna dom.

Rättegångskostnader

57 De kostnader som har förorsakats den franska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid de nationella domstolarna utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på de nationella domstolarna att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

— angående de frågor som genom beslut av den 15 juni respektive den 9 augusti 1994 förts vidare av Tribunal de grande instance de Dax respektive Tribunal de grande instance de Quimper — följande dom:

Artikel 7.1 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess ändrade lydelse enligt rådets direktiv

73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma satser för avgifter på kapitaltillskott, gällande från och med den 1 januari 1976, och därefter rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, gällande från och med den 1 januari 1986, utgör ett hinder för tillämpning av nationell lagstiftning, som innebär att en registreringsavgift om 1,20 procent bibehålls på tillskott av lös egendom vid fusion.

Rodríguez Iglesias Kakouris Puissochet

Hirsch Mancini Schockweiler

Moitinho de Almeida Kapteyn Jann

Ragnemalm Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 13 februari 1996.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande