

Lieta C-321/05

Hans Markus Kofoed

pret

Skatteministeriet

(Østre Landsret l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Direkt?va 90/434/EEK – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai – Valsts l?mums, kas regul? kapit?la da?u mai?u – Kapit?la da?u mai?a – Dividenžu izmaksa p?c neilga laika – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana

?ener?ladvok?tes Julianas Kokotes [*Juliane Kokott*] secin?jumi, sniegti 2007. gada 8. febru?r?

Tiesas (pirm? pal?ta) 2007. gada 5. j?lija spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro da?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai – Direkt?va 90/434*

(Padomes Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkts)

2. *Iest?žu akti – Direkt?vas – Izpilde no dal?bvalstu puses*

(EKL 249. panta treš? da?a)

3. *Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro da?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai – Direkt?va 90/434*

(Padomes Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

1. Direkt?va 90/434 par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro da?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, ir interpret?jama t?d?j?di, ka kop?j? nodok?u sist?ma, kuru t? ievieš un kas ietver da?das nodok?u priekšroc?bas, ir vien?di piem?rojama ikvienai apvienošanas, sadal?šanas, akt?vu p?rvešanas un akciju mai?as oper?cijai neatkar?gi no t?, vai akciju mai?as iemesli ir finansi?la, saimnieciska vai vienk?rši nodok?u rakstura.

Šaj? sakar? j?dziens “maks?jums skaidr? naud?”, kas pieš?irts ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bniekiem akciju mai?as ietvaros š?s direkt?vas 2. panta d) punkta izpratn?, attiecas uz naudas maks?jumiem, kam ir faktiskas atl?dz?bas par ieg?des oper?ciju raksturs, proti, maks?jumiem, par ko bija saistoša vienošan?s papildus ieg?d?t?jas sabiedr?bas pamatkapit?la v?rtspap?ru pieš?iršanai, neatkar?gi no iesp?jamajiem oper?cijas pamatiem. T?gad “maks?jumu skaidr? naud?” min?to noteikumu izpratn? nevar kvalific?t k? naudas maks?jumu, kuru ieg?d?t?ja sabiedr?ba maks? ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bniekiem tikai t?d??, ka past?v noteikta laikposma saikne vai cita ar ieg?des oper?ciju vai ar iesp?jamu kr?pniecisku mot?vu esoša saikne. Gluži

pret?ji, katrs atseviš?ais gad?jums ir j?p?rbauda, ?emot v?r? apst?k?u kopumu, vai attiec?gajam maks?jumam ir saistošas atl?dz?bas par ieg?des oper?ciju raksturs.

No t? izriet, ka ieg?d?t?jas sabiedr?bas ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bniekiem neilgu laiku p?c sabiedr?bu da?u apmai?as izmaks?t?s dividendes, bet kas nav neat?emama atl?dz?bas, kas ir j?maks? ieg?d?t?jai sabiedr?bai, da?a, nav iek?aujamas direkt?vas 2. panta d) punkt? paredz?t? "maks?juma skaidr? naud?" apr??in?.

(sal. ar 27.–31., 33. un 48. punktu un rezolut?vo da?u)

2. Vis?m dal?bvalsts iest?d?m, piem?rojot valsts ties?bas, t?s ir j?interpret? p?c iesp?jas tuv?k Kopienu direkt?vu redakcijai un m?r?im, lai sasniegtu to izvirz?to m?r?i. Lai ar? š? interpret?cijas pras?ba nedr?kst izrais?t to, ka direkt?va k? t?da un neatkar?gi no valsts transpoz?cijas ties?bu normas, paredz pien?kumus priv?tperson?m vai nosaka vai pastiprina to krimin?latbild?bu, ja šo personu r?c?ba ir bijusi pretrun? t?s [direkt?vas] noteikumiem, tom?r dal?bvalsts princip? var iebilst pret valsts ties?bu direkt?vai atbilstošu interpret?ciju pret priv?tperson?m.

(sal. ar 45. punktu)

3. Saska?? ar Direkt?vas 90/434 par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro daž?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dal?bvalstis iz??muma k?rt? un ?pašos gad?jumos var atteikties piln?b? vai da??ji piem?rot visus vai da?u š?s direkt?vas noteikumus vai ar? var ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas, ja izr?d?s, ka akciju mai?as oper?cijas notiek ar galveno m?r?i vai vienu no galvenajiem m?r?iem nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem.

Ja past?v noteiktas nor?des, kas var?tu pamatot min?t? panta piem?rošanu, bet attiec?g?s dal?bvalsts valsts ties?bas neietver nevienu specifisku t? transpon?jošu noteikumu, str?d?g?s sabiedr?bas da?u apmai?as aplikšanu ar nodokli var?tu pamatot, ja valsts ties?b?s past?v noteikums vai visp?r?js princips, saska?? ar kuru ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana ir aizliegta, vai ar? past?v citi noteikumi par kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, kas var?tu tikt interpret?ti atbilstoši šim pantam.

(sal. ar 37., 39., 46. un 48. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2007. gada 5. j?lij? (*)

Direkt?va 90/434/EEK – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai – Valsts l?mums, kas regul? kapit?la da?u mai?u – Kapit?la da?u mai?a – Dividenžu izmaksa p?c neilga laika – Ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana

Lieta C?321/05

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

rada dalībvalstu nodokļu noteikumi.

4 Šajā sakarā minētā direktīva ievieš tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru minētās operācijas kļūst nevar aplikt ar nodokli. Iespējams, peļņa no šādu operāciju principu var tikt aplikta ar nodokli, bet tikai tajā brīdī, kad šīs operācijas faktiski ir īstenotas.

5 Direktīvas 90/434 2. panta d) punkts ir noteikts, ka "akciju maiņa" ir "operācija, kurā kļūda sabiedrība iegūst pašum? citas sabiedrības kapitāla daļu tirdzniecībā, ka tās balsu vairākumu tajā iegūst apmaiņā pret otras sabiedrības akciju turētājiem izdotiem vērtspapīriem, pret vērtspapīriem, kas pieder pie pirmās sabiedrības kapitāla, un, ja tas ir lietderīgi, pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no maiņas izdoto vērtspapīru nominālās vērtības vai, ja tās nav, no to grāmatvedības vērtības".

6 Saskaņā ar Direktīvas 90/434 2. panta g) un h) punktu ar "iegūdato sabiedrību" ir jāsaprot "sabiedrība, kuras kapitāla daļu, mainot vērtspapīrus, iegūst cita sabiedrība", un ar "iegūdtāju sabiedrību" ir jāsaprot "sabiedrība, kas, mainot vērtspapīrus, iegūst kontrolpaketi".

7 Minētās direktīvas 8. panta 1. un 4. punkta redakcija ir šāda:

"1. Ja apvieno vai sadala sabiedrības, vai maina to akcijas, kādam pārvadam? vai iegūdtās sabiedrības akcionāriem pret vērtspapīriem, kas pieder pie iegūdtās sabiedrības kapitāla, piešķirot vērtspapīrus, kas pieder pie sākotnējās vai iegūdtās sabiedrības kapitāla, tas nav iemesls uzlikt nodokļus šiem akcionāriem, peļņai vai kapitāla peļņai.

[..]

4. Uzliekot nodokļus akcionāriem, šis panta 1., 2. un 3. punkts neliedz dalībvalstij ieviest vēr? visus maksājumus skaidrā naudā, kas var būt izdarīti, apvienojot vai sadalot sabiedrības, vai mainot to vērtspapīrus."

8 Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts paredz, ka "dalībvalsts var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot šīs direktīvas II, III un IV sadaļas noteikumus vai arī var neaut izmantot to piešķirtās priekšrocības, ja izrādās, ka operācijas [...] notiek ar galveno mērķi vai vienu no galvenajiem mērķiem nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem [...]".

Valsts tiesiskais regulējums

9 Nodokļu piemērošanu akciju maiņai saskaņā ar Direktīvas tiesību m nosaka, no vienas puses, 1993. gada 15. septembra Likums par peļņas no akciju aplikušanu ar nodokli (*aktieavancebeskatningsloven*), (1993. gada *Lovtidende*, 4171. lpp., turpmāk tekstā – "*aktieavancebeskatningsloven*") un, no otras puses, 1992. gada 27. augusta Likums par apvienošanas nodokli (*fusionsskatteloven*) (1992. gada *Lovtidende*, 3374. lpp., turpmāk tekstā – "*fusionsskatteloven*").

10 *Aktieavancebeskatningsloven* 13. pants paredz:

"1. Mainot akcijas, iegūdtās sabiedrības akciju pašnieks var tikt aplikts ar nodokli saskaņā ar *fusionsskatteloven* 9. un 11. pantu, ja gan uz iegūdtāju, gan iegūdto sabiedrību ir attiecināms jēdziens "sabiedrība no kādas dalībvalsts" Direktīvas 90/434/EEK 3. panta izpratnē. Par akciju maiņas brīdi ir uzskatāms apvienošanas brīdis. Tā priekšnosacījums ir, ka akciju maiņa tiek īstenota ilgākais sešu mēnešu laikā pēc pirmās maiņas dienas.

2. "Akciju maiņa" 1. punkta izpratnē ir operācija, kurā kļūda sabiedrība iegūst pašum? citas sabiedrības kapitāla daļu tirdzniecībā, ka tās balsu vairākumu tajā iegūst apmaiņā pret otras

sabiedrības akciju pašniekiem izdotiem vērtspapīriem, proti, pret vērtspapīriem, kas pieder pie pirmās sabiedrības kapitāla, vai arī attiecīgi pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no maiņas izdoto vērtspapīru nominālās vērtības vai, ja tādas nav, no to grāmatvedības vērtības.

[..]”

11 *Fusionsskatteloven* 9. panta, uz kuru norāda *aktieavancebeskatningsloven* 13. panta 1. punkts, redakcija ir šāda:

“1. Ir uzskatāms, ka pārvadamās sabiedrības [iegādātā sabiedrība] akcijas akcionārs ir atsavinājis trešai personai, ja tas tiek atļauts citādi nekā ar saņēmēja sabiedrības akciju [iegādātāja sabiedrība]. [..]”

[..]”

12 *Fusionsskatteloven* 11. pants paredz:

“1. Saņēmēja sabiedrības [iegādātāja sabiedrība] emitētās akcijas, kuras akcionāri pārņem kā atļautu par pārvadamās sabiedrības [iegādātā sabiedrība] akciju, nosakot vispārīgos un speciālos ar nodokli apliekamos ienākumus, tiek uzskatītas par tādām, kas ir iegādātas tajā pašā brīdī un par to pašu cenu kā samainītās akcijas. [..]”

[..]”

13 Ir zināms, ka laikā, kad radās pamata prasības faktiskie apstākļi, Dānijas tiesību sistēmā nepastāvēja nekādas pašas tiesību normas Direktīvas 90/434 11. panta transponēšanai.

Pamata prasība un prejudiciālais jautājums

14 Kofods un Tofts [*Toft*] bija *Cosmopolit Holding ApS* (turpmāk tekstā – “*Cosmopolit*”), Dānijas sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kuras pamatkapitāls bija DKK 240 000, vienādu kopējā pamatkapitāla daļu turētāji.

15 1993. gada 26. oktobrī tie iegādājās attiecīgi vienu akciju no divām par IEP 1, kas veidoja priekšējās sabiedrības ar ierobežotu atbildību *Dooralong Ltd* (turpmāk tekstā – “*Dooralong*”) pamatkapitālu.

16 *Dooralong* pēc tam paaugstināja sabiedrības pamatkapitālu, emitējot 21 000 jaunu akciju par IEP 1.

17 1993. gada 29. oktobrī Kofods un Tofts apmainīja visas savas kapitāla daļas, kuras tiem piederēja *Cosmopolit*, pret no jauna emitētajām *Dooralong* akcijām. Pēc šīs maiņas tādā veidā tiem piederēja attiecīgi 10 501 *Dooralong* akcija. *Dooralong* savukārt piederēja viss *Cosmopolit* pamatkapitāls.

18 1993. gada 1. novembrī *Dooralong* saņēma dividendes IEP 2 742 616 (aptuveni DKK 26 000 000) apmērā, kuras tai pārskaitīja tās jauniegādātā meitas sabiedrība *Cosmopolit*, kuras pašas kapitāls tādējādi tika samazināts līdz DKK 1 709 806.

19 Tāpat *Dooralong* gada pilnsapulcē, kas notika 1993. gada 3. novembrī, tika nolemts izmaksēt dividendes IEP 2 742 116 apmērā abiem sabiedrības dalībniekiem, proti, Kofodam un Toftam.

20 Savas aplikšanas ar nodokli ietvaros atbilstoši ienākumu nodoklim par 1993. gadu Kofods

sav? nodok?u deklar?cij? nor?d?ja, ka *Cosmopolit* kapit?la da?u mai?a pret no jauna emit?taj?m *Dooralong* akcij?m b?tu j?atbr?vo no nodok?a. D?nijas nodok?u administr?cija šo deklar?ciju noraid?ja, uzskatot, ka dividenžu izmaksa ir uzskat?ma par kapit?la da?u mai?as oper?cijas sast?vda?u, t?d?? ka ir p?rsniegts maksim?lais 10 % apm?rs no mai?? izdoto v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas, kas attiec?b? uz iesp?jamo maks?jumu skaidr? naud? paredz?ts Direkt?v? 90/434. Š? administr?cija uzskata, ka min?tajai kapit?la da?u mai?ai t?gad nevar piem?rot atbr?vojumu š?s direkt?vas izpratn?.

21 L?dz ar to Kofods apstr?d?ja nodok?u administr?cijas l?mumu, saska?? ar kuru attiec?go kapit?la da?u mai?u nedr?kst atbr?vot no nodok?a atbilstoši Direkt?vai 90/434, *Landsskatteretten*. T? k? šis l?mums tika atst?ts sp?k?, Kofods iesniedza pras?bu *Østre Landsret* [Austrumu re?ion?laj? ties?].

22 Š?dos apst?k?os *Østre Landsret* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai Direkt?vas 90/434/EEK [...] 2. panta d) punkts ir j?interpret? t?d??j?di, ka par “akciju mai?u” [š?s] direkt?vas izpratn? nevar uzskat?t to, ka akciju mai?as dar?juma puses paral?li nol?gumam par šo mai?u, neuz?emoties juridiskas saist?bas, izsaka kop?ju gribu tuv?kaj? ieg?d?t?jas sabiedr?bas kopsapulc?, kas notiek p?c akciju mai?as, balsot par dividenžu izmaksu, kas p?rsniedz 10 % no mai?? izdoto v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas, ja š?s dividendes faktiski tiek izmaks?tas?”

Par prejudici?lo jaut?jumu

23 Ar savu jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai t?dos apst?k?os, k? pamata liet?, Direkt?vas 90/434 8. panta 1. punkts neiest?jas pret to, ka ar nodokli tiek aplikta t?da kapit?la da?u mai?a, k? šaj? liet? izskat?t?.

Šaj? kontekst? iesniedz?jtiesa, pirmk?rt, jaut?, vai š?da kapit?la da?u mai?a ir “akciju mai?a” š?s direkt?vas 2. panta d) punkta izpratn? un, konkr?t?k, vai t?das dividendes, k? šaj? gad?jum? izmaks?t?s, ir j?ietver maks?juma skaidr? naud?, kas paredz?ts šaj? iepriekš min?taj? pant?, apr??in? vai n?.

Otrk?rt, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai nodok?u administr?cija uz iesp?jamo ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu var?ja rea??t, lai gan valsts likumdev?js nav veicis nek?dus ?pašus pas?kumus, lai transpon?tu Direkt?vas 90/434 11. pantu.

Par “akciju mai?as” kvalific?šanu Direkt?vas 90/434 izpratn?

24 Vispirms ir j?atg?dina, ka Direkt?vas 90/434 8. panta 1. punkts aizliedz aplikt ar nodokli ieg?d?t?s sabiedr?bas akciju ?pašniekiem pieš?irtos v?rtspap?rus akciju mai?as gad?jum?.

25 Saska?? ar š?s pašas direkt?vas 2. panta d) punkt? min?to defin?ciju “akciju mai?a” ir “oper?cija, kur? k?da sabiedr?ba ieg?st ?pašum? citas sabiedr?bas kapit?la da?u t?d??j?di, ka t? balsu vair?kumu taj? ieg?st apmai?? pret otras sabiedr?bas akciju tur?t?jiem izdotiem v?rtspap?riem, pret v?rtspap?riem, kas pieder pie pirm?s sabiedr?bas kapit?la, un, ja tas ir lietder?gi, pret maks?jumu skaidr? naud?, nep?rsniedzot 10 % no mai?? izdoto v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas vai, ja t?das nav, no to gr?matved?bas v?rt?bas”.

26 No pamata lietas izriet, ka princip? attiec?g? kapit?la da?u mai?a tika veikta ieg?des oper?cijas kontekst? š?s p?d?j?s min?t?s ties?bu normas izpratn?.

27 Tom?r lietas dal?bniekiem ir domstarp?bas par to, vai *Dooralong* Kofodam un Toftam

izmaks?tas dividendes neilgi p?c š?s kapit?la da?u mai?as ir j?uzskata par t?d?m, kas ir š?s ieg?des oper?cijas sast?vda?a vai nav. Apstiprinošas atbildes gad?jum?, t? k? Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkt? paredz?tais maksim?lais 10 % maks?juma skaidr? naud? apm?rs esot p?rsniegts, tas noz?m?tu min?t?s kapit?la da?u mai?as aplikšanu ar nodokli.

28 Šaj? sakar? ir j?secina, k? to savu secin?jumu 44.–47. punkt?, k? ar? 52. un 53. punkt? nor?da ?ener?ladvok?te, j?dziens “maks?jums skaidr? naud?” Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkta izpratn? attiecas uz naudas maks?jumiem, kam ir faktiskas atl?dz?bas par ieg?des oper?ciju raksturs, proti, maks?jumiem, par ko bija saistoša vienošan?s papildus ieg?d?t?jas sabiedr?bas pamatkapit?la v?rtspap?ru pieš?iršanai, neatkar?gi no iesp?jamajiem oper?cijas pamatiem.

29 Faktiski no Direkt?vas 90/434 strukt?ras un sist?mas izriet, ka maks?jums skaidr? naud? un ieg?des oper?cija ir viena un t? paša dar?juma sast?vda?as. Faktiski maks?jums ir neat?emama atl?dz?bas da?a, ko ieg?d?t?ja sabiedr?ba maks? ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bniekiem, lai sa?emtu t?s kontrolpaketi.

30 T?pat Tiesa jau ir preciz?jusi, ka no Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkta, k? ar? t?s visp?r?g? m?r?a izriet, ka kop?j? nodok?u sist?ma, kuru t? ievieš un kas ietver daž?das nodok?u priekšroc?bas, ir vien?di piem?rojama ikvienai apvienošanas, sadal?šanas, akt?vu p?rvešanas un akciju mai?as oper?cijai neatkar?gi no t?, vai akciju mai?as iemesli ir finansi?la, saimnieciska vai vienk?rši nodok?u rakstura (skat. 1997. gada 17. j?lija spriedumu liet? C?28/95 *Leur?Bloem, Recueil*, l?4161. lpp., 36. punkts).

31 T?tad “maks?jumu skaidr? naud?” Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkta izpratn? nevar kvalific?t k? naudas maks?jumu, kuru ieg?d?t?ja sabiedr?ba maks? ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bniekiem tikai t?d??, ka past?v noteikta laikposma saikne vai cita ar ieg?des oper?ciju vai ar iesp?jamu kr?pniecisku mot?vu esoša saikne. Gluži pret?ji, katrs atseviš?ais gad?jums ir j?p?rbauda, ?emot v?r? apst?k?u kopumu, vai attiec?gajam maks?jumam ir saistošas atl?dz?bas par ieg?des oper?ciju raksturs.

32 Š?du interpret?ciju apstiprina Direkt?vas 90/434 m?r?is nov?rst nodok?u š??rš?us p?rrobežu restrukturiz?cijai, no vienas puses, nodrošinot, ka iesp?jam? kapit?la da?u v?rt?bas paaugstin?šana netiktu aplikta ar nodokli pirms t?s faktiskas ?stenošanas, un, no otras puses, izvairoties no t?, ka ?oti liela apm?ra kapit?la pe??as oper?cijas, kas g?tas sabiedr?bas akciju mai?as ce??, tiktu apliktas ar nodokli tikai t?p?c, ka t?s ietilpst restrukturiz?cij?.

33 Pamata liet? ir j?secina, ka lietas materi?los nepast?v neviena nor?de, kas pier?d?tu to, ka attiec?g?s dividendes b?tu bijušas *Dooralong* maks?jam?s atl?dz?bas par *Cosmopolit* ieg?di neat?emama sast?vda?a, kas ir vajadz?gais nosac?jums, lai to var?tu kvalific?t k? “maks?jumu skaidr? naud?” Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkta izpratn?. Gluži pret?ji, p?c iesniedz?jtiesas dom?m, ir skaidrs, ka nevien? br?d? nav past?v?jusi vienošan?s starp Kofodu un Toftu, k? ar? *Dooralong*, kas šai sabiedr?bai b?tu likusi izmaks?t dividendes.

34 Š?dos apst?k?os attiec?g?s dividendes pamata liet? nevar tikt ietvertas “maks?juma skaidr? naud?”, kas paredz?ts Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkt?, apr??in?.

35 T?tad uz attiec?go kapit?la da?u mai?u attiecas Direkt?vas 90/434 8. panta 1. punkts, kas paredz to, ka t?s aplikšana ar nodokli princip? ir aizliegta.

36 Tom?r iesniedz?jtiesa un D?nijas vald?ba vair?kk?rt nor?d?ja, ka iepriekš min?t? kapit?la da?u mai?a pamata liet? ir veikta bez jebk?da komerci?la nol?ka un ar vien?go m?r?i iekonom?t nodok?us, t?d?? rodas ar? jaut?jums par min?t? 8. panta 1. punkta piem?rošanu saist?b? ar

iespējamo tiesību ?aunprēt?go izmantošanu.

Par iespēju ?emt v?r? iespējamo tiesību ?aunprēt?gu izmantošanu

37 Saska?? ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dal?bvalstis iz??muma k?rt? un ?pašos gad?jumos var atteikties piln?b? vai da??ji piem?rot visus vai da?u š?s direkt?vas noteikumus vai ar? var ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas, ja izr?d?s, ka akciju mai?as oper?cijas notiek ar galveno m?r?i vai vienu no galvenajiem m?r?iem nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem. Turkl?t šis pats noteikums preciz?, ka fakts, ka ja k?du no oper?cij?m neveic nopietnu komerci?lu m?r?u d??, piem?ram, lai restruktur?tu sabiedr?bas, kas piedal?s šaj?s oper?cij?s, vai racionaliz?tu to darb?bas, tad tas var pamatot pie??mumu, ka š?ds ir oper?cijas galvenais m?r?is (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Leur?Bloem*, 38. un 39. punkts).

38 T?pat Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts atspogu?o Kopienu tiesību visp?r?jo principu, saska?? ar kuru tiesību ?aunprēt?ga izmantošana ir aizliegta. Nodok?u maks?t?ji nevar atsaukties uz Kopienu tiesību norm?m kr?pniecisk? vai ?aunprēt?g? nol?k?. Š? regul?juma piem?rošana nav paplašin?ma tikt?l, lai iek?autu uz??m?ju ?aunprēt?gu r?c?bu, t.i., oper?cijas, kas netiek veiktas parastu komercdar?jumu ietvaros, bet gan tikai, lai ?aunprēt?gi g?tu labumu no Kopienu tiesību sniegtaj?m priekšroc?b?m (šaj? sakar? skat. 1999. gada 9. marta spriedumu liet? C?212/97 *Centros*, *Recueil*, I?1459. lpp., 24. punkts; 2006. gada 21. febru?ra spriedumu liet? C?255/02 *Halifax* u.c., Kr?jums, I?1609. lpp., 68. un 69. punkts; 2006. gada 6. apr??a spriedumu liet? C?456/04 *Agip Petroli*, Kr?jums, I?3395. lpp., 19. un 20. punkts, k? ar? 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Kr?jums, I?7995. lpp., 35. punkts).

39 Pamata liet? ir skaidrs, k? to savu secin?jumu 59. punkt? nor?da ar? ?ener?ladvok?te, ka past?v noteiktas nor?des, kas var?tu pamatot Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta piem?rošanu.

40 Tom?r vispirms ir j?noskaidro, vai, nepast?vot ?pašai valsts tiesību normai, ar kuru D?nijas ties?b?s tiek transpon?ts Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts, šo normu tom?r var piem?rot pamata liet?.

41 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar EKL 10. un 249. pantu katrai dal?bvalstij, kurai direkt?va adres?ta, ir pien?kums sav? tiesību sist?m? veikt visus vajadz?gos pas?kumus, lai nodrošin?tu direkt?vas pilnu iedarb?bu atbilstoši t?s m?r?im (skat. it ?paši 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?531/03 Komisija/V?cija, Kr?jum? nav public?ts, 16. punkts, un 2005. gada 16. j?nija spriedumu liet? C?456/03 Komisija/It?lija, Kr?jums, I?5335. lpp., 50. punkts).

42 Turkl?t tiesisk?s droš?bas princips iest?jas pret to, ka direkt?vas pašas par sevi var?tu rad?t pien?kumus priv?tpersonai. T?tad dal?bvalstis nevar atsaukties uz paš?m direkt?v?m par sevi pret priv?tperson?m (skat. it ?paši 1987. gada 11. j?nija spriedumu liet? 14/86 *Pretore di Salò/X*, *Recueil*, 2545. lpp., 19. un 20. punkts; 1987. gada 8. oktobra spriedumu liet? 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*, *Recueil*, 3969. lpp., 9. un 13. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu liet? C?168/95 *Arcaro*, *Recueil*, I?4705. lpp., 36. un 37. punkts, k? ar? 2005. gada 3. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s C?387/02, C?391/02 un C?403/02 *Berlusconi* u.c., Kr?jums, I?3565. lpp., 73. un 74. punkts).

43 Līdz ar to vispirms jāuzsver, ka saskaņā ar EKL 249. panta trešo daļu dalībvalstīm ir izvēles iespēja izmantot to direktīvu ieviešanas formu un veidu, kas vislabāk ļauj nodrošināt rezultātu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto 2005. gada 16. jūnija spriedumu lietā Komisija/Itālija, 51. punkts).

44 Līdz ar to, lai tiesiskā situācija, kas rodas no valsts transpozīcijas pasākumiem, būtu pietiekami precīza un skaidra, lai attiecīgās privātpersonas zinātu savu tiesību un pienākumu apjomu, direktīvas transpozīcija valsts tiesību sistēmā neprasa likumdošanas darbību katrā dalībvalstī. Tāpat, kā savu secinājumu 62. punktā ir norādījis ģenerāladvokāte, direktīvas transponēšanu noteiktos gadījumos var veikt atkarībā no tās saturā, vispārīgajās tiesiskajās kontekstā, tādējādi, ka formāla un skaidra direktīvas noteikumu pārņemšana pašajās valsts tiesību normās nav vajadzīga (skat. iepriekš minēto 2005. gada 16. jūnija spriedumu lietā Komisija/Itālija, 51. punkts, un 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-428/04 Komisija/Austrija, Krājums, I-3325. lpp., 99. punkts).

45 Otrkārt, ir jāatgādina, ka dalībvalsts iestādēm, piemērojot valsts tiesības, tās ir jāinterpretē pēc iespējas tuvāk Kopienas direktīvu redakcijai un mērķim, lai sasniegtu to izvirzīto mērķi. Lai arī šā interpretācijas prasība nedrīkst izraisīt to, ka direktīva kā tāda un neatkarīgi no valsts transpozīcijas tiesību normas, paredz pienākumus privātpersonām vai nosaka vai pastiprina to kriminālbildību, ja šo personu rīcība ir bijusi pretrunā tās [direktīvas] noteikumiem, tomēr ir pieļaujams, ka dalībvalsts principā var iebilst pret valsts tiesību direktīvai atbilstošu interpretāciju pret privātpersonām (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Kolpinghuis Nijmegen*, 12.–14. punkts, un lietā *Arcaro*, 41. un 42. punkts).

46 Pamata lietā, kā to savu secinājumu 63. punktā norāda arī ģenerāladvokāte, iesniedzējtiesai tātad ir jāpārbauda, vai Dānijas tiesību sistēmā pastāv noteikums vai vispārīgais princips, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta, vai arī pastāv citi noteikumi par krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kas varētu tikt interpretēti atbilstoši Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam un tādējādi pamatot attiecīgo kapitāla daļu maiņas aplikšanu ar nodokli (skat. arī 1982. gada 19. janvāra spriedumu lietā 8/81 *Becker, Recueil*, 53. lpp., 34. punkts).

47 Šajā gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamata lietā pastāv šo valsts iekšjo tiesību aktu piemērošanas nosacījumi.

48 Ģemot vērā iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka tādās apstākļos kā pamata lietā izmaksētās dividendes nav iekāujamas Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā paredzētā “maksājuma skaidrā naudā” aprīnē un ka līdz ar to attiecīgā kapitāla daļu maiņa neveido “akciju maiņu” šīs direktīvas 2. panta d) punkta izpratnē.

Līdz ar to Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts principā iestājas pret kapitāla daļu maiņas aplikšanu ar nodokli, ja vien valsts iekšējās tiesību normas par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas nevar tikt interpretētas atbilstoši minētās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam un tādējādi pamatot šo aplikšanu ar nodokli.

Par tiesīšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzoties, un tādēļ lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirma palāta) nospriež:

Uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka tādās apstākļos kā pamata lietā izmaksētās dividendes nav iekaujamas Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 2. panta d) punktā paredzētā “maksājuma skaidrā naudā” aprakstā un ka līdz ar to attiecīgā kapitāla daļa maiņā neveido “akciju maiņu” šīs direktīvas 2. panta d) punkta izpratnē.

Līdz ar to Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts principā iestājas pret kapitāla daļu maiņas aplikšanu ar nodokli, ja vien valsts iekšējās tiesību normas par tiesību pāņprātīgu izmantošanu, krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas nevar tikt interpretētas atbilstoši minētās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam un tādējādi pamatot šo aplikšanu ar nodokli.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – dāņu.