

Дело С-321/05

Hans Markus Kofoed

срещу

Skatteministeriet

(Преюдициално запитване, отправено от Østre Landsret)

„Директива 90/434/ЕИО — Обща система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции — Решение на национално ниво за данъчно облагане на замяна на дружествени дялове — Замяна на дружествени дялове — Разпределяне на дивидент скоро след това — Злоупотреба с право“

Заключение на генералния адвокат г-жа J. Kokott, представено на
8 февруари 2007 г. I - 5798
Решение на Съда (първи състав) от 5 юли 2007 г. I - 5818

Резюме на решението

1. *Сближаване на законодателствата — Обща система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки — Директива 90/434*
(член 2, буква г) от Директива 90/434 на Съвета)

2. *Актове на институциите — Директиви — Изпълнение от държавите-членки (член 249, трета алинея ЕО)*
3. *Сближаване на законодателствата — Обща система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки — Директива 90/434 (член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 на Съвета)*

1. Директива 90/434 относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави-членки, трябва да се тълкува в смисъл, че въведената от нея обща система за данъчно облагане, предвиждаща различни данъчни предимства, се прилага еднакво към всички сделки за сливане, разделяне, прехвърляне на активи и замяна на акции, без оглед на това дали мотивите за тях са от финансов, икономически или чисто данъчен характер.

висимо от мотивите, които могат да стоят в основата на сделката. Следователно не може да се определи като „заплащане“ по смисъла на посочената разпоредба парично плащане, разпределено от придобиващо дружество на съдружниците в придобито от него дружество, само поради факта че е свързано във времето или по друг начин със сделката за придобиване или поради евентуално намерение за извършване на измама. Напротив, необходимо е с оглед на всички обстоятелства във всеки конкретен случай да се проверява дали съответното плащане има характер на насрещна престация с обвързващ характер по сделката за придобиване.

В това отношение понятието „заплащане“, което е разпределено на съдружниците в придобитото дружество в рамките на замяна на акции по смисъла на член 2, буква г) от тази директива, се отнася до паричните плащания, които имат характер на реална насрещна престация по сделката за придобиване, а именно плащанията, които са договорени по обвързващ начин в допълнение към разпределянето на ценни книжа, представляващи капитала на придобиващото дружество, при това неза-

Следователно дивидент, платен от придобиващо дружество на съдружниците в придобитото дружество скоро след замяната на дружествените дялове, които обаче не е съставна част от насрещната престация, която придобиващото дружество трябва да плати, не трябва да се включва в изчисляването на „заплащането“, предвидено в член 2, буква г) от директивата.

(вж. точки 27—31, 33, 48 и диспозитива)

2. Когато прилагат националното право, всички органи на държава-членка са длъжни, доколкото е възможно, да го тълкуват с оглед на текста и на целите на общностните директиви, за да се постигнат резултатите, които последните целят. Макар и да е вярно, че изискването за тълкуване в съответствие с общностното право не позволява една директива сама по себе си и независимо от вътрешния закон за транспониране да създава задължения за частноправните субекти или да определя или утежнява наказателната отговорност за тези, които нарушават нейните разпоредби, то по принцип държавата все пак може да противопостави на частноправните субекти тълкуване на националното право в съответствие с общностното право.

(вж. точка 45)

3. По силата на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на

дружества от различни държави-членки, държавите-членки могат по изключение и в особени случаи да откажат да прилагат всички или част от разпоредбите на тази директива или да премахнат последиците от прилагането им, когато по-точно сделката за замяна на акции има за основна цел или една от основните ѝ цели е данъчна измама или избягване на данъци.

Когато съществуват обстоятелства, които евентуално могат да обосноват прилагането на посочения член, но в националното право на съответната държава-членка няма специална норма за транспонирането му, данъчното облагане на въпросната замяна на дружествени дялове може да се обоснове, ако в националното право съществува разпоредба или общ принцип за забрана на злоупотребата с право или други разпоредби относно данъчната измама или избягването на данъци, които могат да се тълкуват съгласно посочения член.

(вж. точки 37, 39, 46, 48 и диспозитива)