

Byla C-321/05

Hans Markus Kofoed

prieš

Skatteministeriet

(*Østre Landsret* prašymas
priimti prejudicinį sprendimą)

„Direktyva 90/434/EEB — Bendra mokesčių sistema, taikoma įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis — Nacionalinis sprendimas, kuriuo apmokestinamas keitimasis akcijomis — Keitimasis akcijomis — Truputį vėliau įvykęs dividendų išmokėjimas — Piktnaudžiavimas teise“

Generalinės advokatės J. Kokott išvada, pateikta 2007 m. vasario 8 d. I-5798
2007 m. liepos 5 d. Teisingumo Teismo (pirmoji kolegija) sprendimas I-5818

Sprendimo santrauka

1. *Teisės aktų derinimas — Bendra mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis — Direktyva 90/434 (Tarybos direktyvos 90/434 2 straipsnio d punktas)*

2. *Institucijų aktai — Direktyvos — Valstybių narių atliekamas įgyvendinimas (EB 249 straipsnio trečioji pastraipa)*
3. *Teisės aktų derinimas — Bendra mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis — Direktyva 90/434 (Tarybos direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas)*

1. Direktyva 90/434 dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, turi būti aiškinama taip, kad ja įtvirtinta bendra mokesčių sistema, apimanti įvairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant į jų finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus.

egzistuoja tam tikras laiko ar kitas ryšys su įsigijimo sandoriu arba galimas mokesčių vengimo motyvas. Priešingai, kiekvienu nagrinėjamu atveju, atsižvelgiant į visas aplinkybes, reikia patikrinti, ar nagrinėjamas apmokėjimas turi privalomo atlyginimo už įsigijimo operaciją pobūdį.

Šiuo atžvilgiu „apmokėjimo grynaisiais pinigais“, skirto keičiantis akcijomis įgytos bendrovės nariams, sąvoka šios direktyvos 2 straipsnio d punkto prasme susijusi su piniginiiais mokėjimais, turinčiais tikro atlygintinumo už įsigijimo sandorį pobūdį, t. y. mokėjimais, dėl kurių privalomai buvo susitarta papildomai greta įgyjančiosios įmonės kapitalą sudarančių vertybinių popierių skyrimo, neatsižvelgiant į galimus šio sandorio motyvus. Todėl „apmokėjimui grynaisiais pinigais“ minėtos nuostatos prasme negalima priskirti piniginio mokėjimo, kurį įgyjančioji įmonė skiria įgytosios įmonės akcininkams, vien dėl to, kad

Tai reiškia, kad dividendai, kuriuos įgyjančioji įmonė perveda įgytosios bendrovės nariams truputį vėliau po pasikeitimo akcijomis, tačiau kurie nėra sudėtinė atlyginimo, kurį turi sumokėti įgyjančioji įmonė, dalis, neturi būti įtraukti apskaiciuojant „apmokėjimą grynaisiais pinigais“, numatytą direktyvos 2 straipsnio d punkte.

(žr. 27–31, 33, 48 punktus ir rezoliucinę dalį)

2. Taikydamos nacionalinę teisę, visos valstybės narės valdžios institucijos turi ją aiškinti kiek įmanoma labiau atsižvelgdamos į Bendrijos direktyvų tekstą ir tikslus, kad būtų pasiektas šiomis direktyvomis siekiamas rezultatas. Nors tiesa, kad šis Bendrijos teisę atitinkančio aiškinimo reikalavimas negali būti išplėstas tiek, kad pati direktyva, nepaisant nacionalinio ją perkeliančio įstatymo, sukurtų pareigas asmenims, nustatytų arba padidintų baudžiamąją atsakomybę tų asmenų, kurie veikia pažeisdami jos nuostatas, vis dėlto valstybė iš principo gali remtis Bendrijos teisę atitinkančiu nacionalinės teisės aktų aiškinimu asmenų atžvilgiu.

(žr. 45 punktą)

3. Remiantis Direktyvos 90/434 dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies

a punktu, valstybės narės ypatingais atvejais išimties būdu gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis šios direktyvos nuostatomis arba dalimi jų, jeigu išaiškėja, kad keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų visų pirma yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.

Kai yra tam tikrų nuorodų, galinčių galbūt pateisinti šio straipsnio taikymą, tačiau atitinkamos valstybės narės nacionalinėje teisėje nėra specialios jį perkeliančios nuostatos, nagrinėjamas keitimosi akcijomis apmokestinimas gali būti pateisinamas, jeigu nacionalinėje teisėje yra nuostata ar bendras principas, pagal kuriuos piktnaudžiavimas teise yra uždraustas, arba kitos nuostatos dėl mokesčių vengimo ar mokesčių slėpimo, kurios galėtų būti aiškinamos pagal šį straipsnį.

(žr. 37, 39, 46, 48 punktus ir rezoliucinę dalį)