TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 5. jūlijā *

Lieta C-321/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Østre Landsret* (Dānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 3. augustā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 23. augustā, tiesvedībā

Hans Markus Kofoed

pret

Skatteministeriet.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — dāņu.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs H. fon Holšteins [*H. von Holstein*], sekretāra palīgs,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2007. gada 18. janvārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Kofoda [*Kofoed*] vārdā — L. Melhiors Keldsens [*L. Melchior Kjeldsen*], *advokat*,

— Dānijas valdības vārdā — J. Molde [*J. Molde*], pārstāvis, kam palīdz K. Lundgārds Hansens [*K. Lundgaard Hansen*], *advokat*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Gibsa [*C. Gibbs*], pārstāve, kurai palīdz J. Stratforda [*J. Stratford*], *barrister*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — H. Stēvlbeks [*H. Støvlbæk*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus tiesas sēdē 2007. gada 8. februārī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 2. panta d) punkta, 8. panta un 11. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts prāvas starp Kofodu un *Skatteministeriet* (Nodokļu un akcīžu ministrija) ietvaros par ienākumu no kapitāla daļu maiņas aplikšanu ar nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

3 Saskaņā ar tās pirmo apsvērumu Direktīvas 90/434 mērķis ir nodrošināt, lai tādas dažādu dalībvalstu sabiedrību restrukturizēšanas operācijas, kā apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa, netiktu kavētas ar ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko rada dalībvalstu nodokļu noteikumi.

4 Šajā sakarā minētā direktīva ievieš tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru minētās operācijas kā tādas nevar aplikt ar nodokli. Iespējamā peļņa no šādām operācijām principā var tikt aplikta ar nodokli, bet tikai tajā brīdī, kad šīs operācijas faktiski ir īstenotas.

5 Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā ir noteikts, ka "akciju maiņa" ir "operācija, kurā kāda sabiedrība iegūst īpašumā citas sabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā 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 maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības vai, ja tādas nav, no to grāmatvedības vērtības".

6 Saskaņā ar Direktīvas 90/434 2. panta g) un h) punktu ar "iegādāto sabiedrību" ir jāsaprot "sabiedrība, kuras kapitāla daļu, mainot vērtspapīrus, iegūst cita sabiedrība", un ar "iegādātāju 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 pārvedamās vai iegādātās sabiedrības akcionāram pret vērtspapīriem, kas pieder pie iegādātās sabiedrības kapitāla, piešķirot vērtspapīrus, kas pieder pie saņēmējas vai iegādātājas sabiedrības kapitāla, tas nav iemesls uzlikt nodokļus šī akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla peļņai.

[..]

4. Uzliekot nodokļus akcionāriem, šā panta 1., 2. un 3. punkts neliedz dalībvalstij ņemt vērā 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 neļaut 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 Dānijas tiesībām nosaka, no vienas puses, 1993. gada 15. septembra Likums par peļņas no akcijām aplikšanu ar nodokli (*aktieavancebeskatningsloven*), (1993. gada *Lovtidende*, 4171. lpp., turpmāk tekstā — "*aktieavancebeskatningsloven*") un, no otras puses, 1992. gada 27. augusta Likums par apvienošanās nodokli (*fusionsskatteloven*) (1992. gada *Lovtidende*, 3374. lpp., turpmāk tekstā — "*fusionsskatteloven*").

10 *Aktieavancebeskatningsloven* 13. pants paredz:

"1. Mainot akcijas, iegādātas sabiedrības akciju īpašnieks var tikt aplikts ar nodokli saskaņā ar *fusionsskatteloven* 9. un 11. pantu, ja gan uz iegādātāju, gan iegādāto sabiedrību ir attiecināms jēdziens "sabiedrība no kādas dalībvalsts" Direktīvas 90/434/EEK 3. panta izpratnē. Par akciju maiņas brīdi ir uzskatāms apvienošanās 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 kāda sabiedrība iegūst īpašumā citas sabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā balsu vairākumu tajā iegūst apmaiņā pret otras sabiedrības akciju īpašniekiem izdotiem vērtspapīriem, proti, pret vērtspapīriem, kas pieder pie pirmās sabiedrības kapitāla, vai arī attiecīgi pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības 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 pārvedamās sabiedrības [iegādātā sabiedrība] akcijas akcionārs ir atsavinājis trešai personai, ja tās tiek atlīdzinātas citādi nekā ar saņēmējas sabiedrības akcijām [iegādātāja sabiedrība]. [..]

[..]"

12 *Fusionsskatteloven* 11. pants paredz:

"1. Saņēmējas sabiedrības [iegādātāja sabiedrība] emitētās akcijas, kuras akcionāri pārņem kā atlīdzību par pārvedamās sabiedrības [iegādātā sabiedrība] akcijām,

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 prāvas faktiskie apstākļi, Dānijas tiesībās vēl nepastāvēja nekādas īpašas tiesību normas Direktīvas 90/434 11. panta transponēšanai.

Pamata prāva 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 Īrijas 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 tātad 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 izmaksāt 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 savā nodokļu deklarācijā norādīja, ka *Cosmopolit* kapitāla daļu maiņa pret no jauna emitētajām *Dooralong* akcijām būtu jāatbrīvo no nodokļa. Dānijas nodokļu administrācija šo deklarāciju noraidīja, uzskatot, ka dividenžu izmaksa ir uzskatāma par kapitāla daļu maiņas operācijas sastāvdaļu, tādēļ ka ir pārsniegts maksimālais 10 % apmērs no maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības, kas attiecībā uz iespējamo maksājumu skaidrā naudā paredzēts Direktīvā 90/434. Šī administrācija uzskata, ka minētajai kapitāla daļu maiņai tātad nevar piemērot atbrīvojumu šīs direktīvas izpratnē.

21 Līdz ar to Kofods apstrīdēja nodokļu administrācijas lēmumu, saskaņā ar kuru attiecīgo kapitāla daļu maiņu nedrīkst atbrīvot no nodokļa atbilstoši Direktīvai 90/434, *Landsskatteretten*. Tā kā šis lēmums tika atstāts spēkā, Kofods iesniedza prasību *Østre Landsret* [Austrumu reģionālajā tiesā].

22 Šādos apstākļos *Østre Landsret* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai Direktīvas 90/434/EEK [..] 2. panta d) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka par "akciju maiņu" [šīs] direktīvas izpratnē nevar uzskatīt to, ka akciju maiņas darījuma puses paralēli nolīgumam par šo maiņu, neuzņemoties juridiskas saistības, izsaka kopēju gribu tuvākajā iegādātājas sabiedrības kopsapulcē, kas notiek pēc akciju maiņas, balsot par dividenžu izmaksu, kas pārsniedz 10 % no maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības, ja šīs dividendes faktiski tiek izmaksātas?"

Par prejudiciālo jautājumu

23 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tādos apstākļos, kā pamata lietā, Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts neiestājas pret to, ka ar nodokli tiek aplikta tāda kapitāla daļu maiņa, kā šajā lietā izskatītā.

Šajā kontekstā iesniedzējtiesa, pirmkārt, jautā, vai šāda kapitāla daļu maiņa ir "akciju maiņa" šīs direktīvas 2. panta d) punkta izpratnē un, konkrētāk, vai tādas dividendes, kā šajā gadījumā izmaksātās, ir jāietver maksājuma skaidrā naudā, kas paredzēts šajā iepriekš minētajā pantā, aprēķinā vai nē.

Otrkārt, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai nodokļu administrācija uz iespējamo tiesību ļaunprātīgu izmantošanu varēja reaģēt, lai gan valsts likumdevējs nav veicis nekādus īpašus pasākumus, lai transponētu Direktīvas 90/434 11. pantu.

Par "akciju maiņas" kvalificēšanu Direktīvas 90/434 izpratnē

24 Vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts aizliedz aplikt ar nodokli iegādātās sabiedrības akciju īpašniekiem piešķirtos vērtspapīrus akciju maiņas gadījumā.

25 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 2. panta d) punktā minēto definīciju "akciju maiņa" ir "operācija, kurā kāda sabiedrība iegūst īpašumā citas sabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā 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 maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības vai, ja tādas nav, no to grāmatvedības vērtības".

26 No pamata lietas izriet, ka principā attiecīgā kapitāla daļu maiņa tika veikta iegādes operācijas kontekstā šīs pēdējās minētās tiesību normas izpratnē.

27 Tomēr lietas dalībniekiem ir domstarpības par to, vai *Dooralong* Kofodam un Toftam izmaksātās dividendes neilgi pēc šīs kapitāla daļu maiņas ir jāuzskata par tādām, kas ir šīs iegādes operācijas sastāvdaļa vai nav. Apstiprinošas atbildes gadījumā, tā kā Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā paredzētais maksimālais 10 % maksājuma skaidrā naudā apmērs esot pārsniegts, tas nozīmētu minētās kapitāla daļu maiņas aplikšanu ar nodokli.

28 Šajā sakarā ir jāsecina, kā to savu secinājumu 44.–47. punktā, kā arī 52. un 53. punktā norāda ģenerāladvokāte, jēdziens "maksājums skaidrā naudā" Direktīvas 90/434 2. panta d) punkta izpratnē attiecas uz naudas maksājumiem,

kam ir faktiskas atlīdzības par iegādes operāciju raksturs, proti, maksājumiem, par ko bija saistoša vienošanās papildus iegādātājas sabiedrības pamatkapitāla vērtspapīru piešķiršanai, neatkarīgi no iespējamajiem operācijas pamatiem.

29 Faktiski no Direktīvas 90/434 struktūras un sistēmas izriet, ka maksājums skaidrā naudā un iegādes operācija ir viena un tā paša darījuma sastāvdaļas. Faktiski maksājums ir neatņemama atlīdzības daļa, ko iegādātāja sabiedrība maksā iegādātās sabiedrības dalībniekiem, lai saņemtu tās kontrolpaketi.

30 Tāpat Tiesa jau ir precizējusi, ka no Direktīvas 90/434 2. panta d) punkta, kā arī tās vispārīgā mērķa izriet, ka kopējā nodokļu sistēma, kuru tā ievieš un kas ietver dažādas nodokļu priekšrocības, ir vienādi piemērojama ikvienai apvienošanas, sadalīšanas, aktīvu pārvešanas un akciju maiņas operācijai neatkarīgi no tā, vai akciju maiņas iemesli ir finansiāla, saimnieciska vai vienkārši nodokļu rakstura (skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-28/95 *Leur-Bloem*, *Recueil*, I-4161. lpp., 36. punkts).

31 Tātad "maksājumu skaidrā naudā" Direktīvas 90/434 2. panta d) punkta izpratnē nevar kvalificēt kā naudas maksājumu, kuru iegādātāja sabiedrība maksā iegādātās sabiedrības dalībniekiem tikai tādēļ, ka pastāv noteikta laikposma saikne vai cita ar iegādes operāciju vai ar iespējamu krāpniecisku motīvu esoša saikne. Gluži pretēji, katrs atsevišķais gadījums ir jāpārbauda, ņemot vērā apstākļu kopumu, vai attiecīgajam maksājumam ir saistošas atlīdzības par iegādes operāciju raksturs.

32 Šādu interpretāciju apstiprina Direktīvas 90/434 mērķis novērst nodokļu šķēršļus pārrobežu restrukturizācijai, no vienas puses, nodrošinot, ka iespējamā kapitāla daļu vērtības paaugstināšana netiktu aplikta ar nodokli pirms tās faktiskas īstenošanas,

un, no otras puses, izvairoties no tā, ka ļoti liela apmēra kapitāla peļņas operācijas, kas gūtas sabiedrības akciju maiņas ceļā, tiktu apliktas ar nodokli tikai tāpēc, ka tās ietilpst restrukturizācijā.

33 Pamata lietā ir jāsecina, ka lietas materiālos nepastāv neviena norāde, kas pierādītu to, ka attiecīgās dividendes būtu bijušas *Dooralong* maksājamās atlīdzības par *Cosmopolit* iegādi neatņemama sastāvdaļa, kas ir vajadzīgais nosacījums, lai to varētu kvalificēt kā "maksājumu skaidrā naudā" Direktīvas 90/434 2. panta d) punkta izpratnē. Gluži pretēji, pēc iesniedzējtiesas domām, ir skaidrs, ka nevienā brīdī nav pastāvējusi vienošanās starp Kofodu un Toftu, kā arī *Dooralong*, kas šai sabiedrībai būtu likusi izmaksāt dividendes.

34 Šādos apstākļos attiecīgās dividendes pamata lietā nevar tikt ietvertas "maksājuma skaidrā naudā", kas paredzēts Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā, aprēķinā.

35 Tātad uz attiecīgo kapitāla daļu maiņu attiecas Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts, kas paredz to, ka tās aplikšana ar nodokli principā ir aizliegta.

36 Tomēr iesniedzējtiesa un Dānijas valdība vairākkārt norādīja, ka iepriekš minētā kapitāla daļu maiņa pamata lietā ir veikta bez jebkāda komerciāla nolūka un ar vienīgo mērķi ieekonomēt nodokļus, tādēļ rodas arī jautājums par minētā 8. panta 1. punkta piemērošanu saistībā ar iespējamo tiesību ļaunprātīgo izmantošanu.

Par iespēju ņemt vērā iespējamo tiesību ļaunprātīgu izmantošanu

37 Saskaņā ar Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis izņēmuma kārtā un īpašos gadījumos var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot visus vai daļu šīs direktīvas noteikumus vai arī var neļaut izmantot to piešķirtās priekšrocības, ja izrādās, ka akciju maiņas operācijas notiek ar galveno mērķi vai vienu no galvenajiem mērķiem nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem. Turklāt šis pats noteikums precizē, ka fakts, ka ja kādu no operācijām neveic nopietnu komerciālu mērķu dēļ, piemēram, lai restrukturētu sabiedrības, kas piedalās šajās operācijās, vai racionalizētu to darbības, tad tas var pamatot pieņēmumu, ka šāds ir operācijas galvenais mērķis (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leur-Bloem*, 38. un 39. punkts).

38 Tāpat Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts atspoguļo Kopienu tiesību vispārējo principu, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta. Nodokļu maksātāji nevar atsaukties uz Kopienu tiesību normām krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Šī regulējuma piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu uzņēmēju ļaunprātīgu rīcību, t.i., operācijas, kas netiek veiktas parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai, lai ļaunprātīgi gūtu labumu no Kopienu tiesību sniegtajām priekšrocībām (šajā sakarā skat. 1999. gada 9. marta spriedumu lietā C-212/97 *Centros*, *Recueil*, I-1459. lpp., 24. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c., Krājums, I-1609. lpp., 68. un 69. punkts; 2006. gada 6. aprīļa spriedumu lietā C-456/04 *Agip Petroli*, Krājums, I-3395. lpp., 19. un 20. punkts, kā arī 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 35. punkts).

39 Pamata lietā ir skaidrs, kā to savu secinājumu 59. punktā norāda arī ģenerāladvokāte, ka pastāv noteiktas norādes, kas varētu pamatot Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanu.

40 Tomēr vispirms ir jānoskaidro, vai, nepastāvot īpašai valsts tiesību normai, ar kuru Dānijas tiesībās tiek transponēts Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts, šo normu tomēr var piemērot pamata lietā.

41 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 10. un 249. pantu katrai dalībvalstij, kurai direktīva adresēta, ir pienākums savā tiesību sistēmā veikt visus vajadzīgos pasākumus, lai nodrošinātu direktīvas pilnu iedarbību atbilstoši tās mērķim (skat. it īpaši 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-531/03 Komisija/Vācija, Krājumā nav publicēts, 16. punkts, un 2005. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-456/03 Komisija/Itālija, Krājums, I-5335. lpp., 50. punkts).

42 Turklāt tiesiskās drošības princips iestājas pret to, ka direktīvas pašas par sevi varētu radīt pienākumus privātpersonai. Tātad dalībvalstis nevar atsaukties uz pašām direktīvām par sevi pret privātpersonām (skat. it īpaši 1987. gada 11. jūnija spriedumu lietā 14/86 *Pretore di Salò/X*, *Recueil*, 2545. lpp., 19. un 20. punkts; 1987. gada 8. oktobra spriedumu lietā 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*, *Recueil*, 3969. lpp., 9. un 13. punkts; 1996. gada 26. septembra spriedumu lietā C-168/95 *Arcaro*, *Recueil*, I-4705. lpp., 36. un 37. punkts, kā arī 2005. gada 3. maija spriedumu apvienotajās lietās C-387/02, C-391/02 un C-403/02 *Berlusconi* u.c., Krājums, 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 tiesībās obligāti neprasa likumdošanas darbību katrā dalībvalstī. Tāpat, kā savu secinājumu 62. punktā ir norādījusi ģenerāladvokāte, direktīvas transponēšanu noteiktos gadījumos var veikt atkarībā no tās satura, vispārīgajā tiesiskajā kontekstā, tādējādi, ka formāla un skaidra direktīvas noteikumu pārņemšana īpašajās 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 Kopienu direktīvu redakcijai un mērķim, lai sasniegtu to izvirzīto mērķi. Lai arī šī interpretācijas prasība nedrīkst izraisīt to, ka direktīva kā tāda un neatkarīgi no valsts transpozīcijas tiesību normas, paredz pienākumus privātpersonām vai nosaka vai pastiprina to krimināltatbildību, 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 tiesībās pastāv noteikums vai vispārējs princips, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta, vai arī pastāv citi noteikumi par krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos 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 iekšējo tiesību aktu piemērošanas nosacījumi.

48 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata lietā izmaksātās dividendes nav iekļaujamas Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā paredzētā "maksājuma skaidrā naudā" aprēķinā 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 izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nevar tikt interpretētas atbilstoši minētās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam un tādējādi pamatot šo aplikšanu ar nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

49 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Uz prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata lietā izmaksātās dividendes nav iekļaujamas Padomes 1990. gada 23. jūlija

Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 2. panta d) punktā paredzētā "maksājuma skaidrā naudā" aprēķinā 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 izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nevar tikt interpretētas atbilstoši minētās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam un tādējādi pamatot šo aplikšanu ar nodokli.

[Paraksti]