

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

10 ноември 2011 година*

По дело C-126/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supremo Tribunal Administrativo (Португалия) с акт от 3 февруари 2010 г., постъпил в Съда на 10 март 2010 г., в рамките на производство по дело

Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

срещу

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

в присъствието на:

Ministério Público,

* Език на производството: португалски.

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н М. Safjan, председател на състав, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-жа М. Berger, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mazák,
секретар: г-жа М. Ferreira, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 14 юли 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA, от адв. F. Castro Silva, advogado,
- за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes и г-н J. Menezes Leitão, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от г-н М. Muñoz Pérez, в качеството на представител,
- за нидерландското правителство, от г-жа С. Wissels и г-жа М. de Ree, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от г-жа F. Penlington, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, отделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 255, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92).
- 2 Запитването е отправено в рамките на правен спор между Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (наричано по-нататък „Foggia — SGPS“) и Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (държавен секретар по данъчните въпроси, наричан по-нататък „Secretário de Estado“) по повод на отказа на последния

да разреши прехвърляне на данъчни загуби вследствие на сделка по сливане на предприятия, принадлежащи към една и съща група.

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съгласно девето съображение от Директива 90/434 „[...] е необходимо държавите членки да имат възможност да откажат да прилагат настоящата директива в случаите, когато сливането, разделянето, прехвърлянето на активи или обменът на акции има за цел [данъчна измама или избягване на данъци]“.

- 4 Член 6, който се намира в дял II от Директива 90/434, посветен на правилата, приложими по отношение на сливанията, разделянията и замените на акции, предвижда:

„Дотолкова, доколкото сделките, упоменати в член 1, са били извършени между дружества от държавата членка на прехвърлящото дружество, тя би приложила разпоредбите, позволяващи на приемащото дружество да поеме загубите на прехвърлящото дружество, които не са били покрити за данъчни цели, държавата членка разширява обхвата на тези разпоредби, така че да включат поемането на такива загуби от постоянните стопански единици на приемащото дружество, намиращи се на нейна територия“.

- 5 Член 11, параграф 1 от Директива 90/434, който се намира в дял I от същата, озаглавен „Общи разпоредби“, гласи:

„Държава членка има право да откаже да прилага или да премахне последиците от прилагането на всички или на част от разпоредбите на дялове II, III и IV в случаите, когато стане ясно, че сливането, разделянето, прехвърлянето на активи или замяната на акции:

- а) има за своя основна цел или една от основните му цели е [извършването на данъчна измама или избягването на данъци]; фактът, че едно от действията, упоменати в член 1, не е извършено от валидни търговски съображения, като реструктуриране или рационализация на дейностите на дружествата, участващи в сделката, може да представлява презумпция, че сделката има за основна цел или една от основните [й] цели е [извършването на данъчна измама или избягването на данъци];

[...]“.

Национална правна уредба

- 6 Кодексът за данъчното облагане на дружествата (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) (наричан по-нататък „CIRC“), в приложимата му към главното производство редакция, съдържа член 67, свързан с прехвърлимостта на данъчните загуби, параграфи 6, 7 и 10 от които предвиждат следното:

„6. За целите на прилагането на членове 68 и 70 [от CIRC], в частта, свързана със сливането и разделянето на дружества от различни държави — членки на Европейския съюз, терминът „дружество“ има посочения в приложението към Директива 90/434 смисъл.

7. Въведеният с настоящия подраздел специален режим се прилага към операциите по сливане и разделяне на дружества и към прехвърлянето на активи, както са определени в параграфи 1—3, в които участват:

- a) дружества със седалище или ефективно управление на португалска територия, които се облагат с IRC, без да бъдат освободени, и чиято облагаема печалба не се определя при опростения режим;
- b) едно или повече дружества от други държави — членки на Европейския съюз, когато всички дружества отговарят на посочените в член 3 от Директива 90/434 условия;

[...]

10. Въведеният специален режим не се прилага нито изцяло, нито отчасти, когато е видно, че попадащите в рамките на този режим сделки имат за основна цел или една от техните основни цели е избягването на данъци, което се счита за установено по-специално в случая, когато приходите на съответните дружества не се облагат изцяло при същия режим на облагане на дружествата или когато сделките не са били извършени от валидни търговски съображения, като реструктуриране или рационализация на дейностите на дружествата, участващи в тях, в който случай евентуално се извършват съответните допълнителни изчисления на дължимия данък“.

7 Член 69, параграфи 1 и 2 от CIRC предвиждат следното:

„1. Данъчните загуби на слетите дружества могат да бъдат приспаднати от облагаемата печалба на новото дружество или на придобиващото дружество до

изтичането на предвидения в член 47, параграф 1 срок, който тече от отчетната година, за която се отнасят данъчните загуби, при условие че министърът на финансите издаде разрешение по искане на заинтересованото лице, подадено до Главната данъчна дирекция преди края на месеца, следващ регистрацията на сливането в търговския регистър.

2. Разрешението се издава само ако бъде доказано, че сливането е извършено по валидни търговски съображения, като реструктуриране или рационализация на дейностите на участващите дружества, и че то се вписва в рамките на стратегия за преустройство и развитие на предприятието в средно- или дългосрочна перспектива при положително въздействие върху структурата на производство, като за пълното запознаване с планираната сделка както в юридически, така и в икономически план следва да се представят всички необходими или уместни сведения“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8. Посредством операция по сливане от 29 септември 2003 г. Foggia — SGPS, дружество по португалското право с предмет на дейност в областта на управление на дружествени дялове, придобива три други дружества, които се занимават с управлението на дружествени дялове и принадлежат към една и съща група.

9. С молба, постъпила в Secretário de Estado на 28 ноември 2003 г., Foggia — SGPS иска в съответствие с член 69, параграф 1 от CIRC разрешение да намали от евентуалната си облагаема печалба установените все още непокрити данъчни загуби на поетите дружества за отчетните години 1997—2002 включително.

- 10 Secretário de Estado уважава тази молба по отношение на две от трите дружества, но с решение от 6 октомври 2004 г. отказва прехвърлянето на данъчните загуби на Riguardiana — SGPS SA (наричано по-нататък „Riguardiana“), с мотива че Foggia — SGPS няма никакъв икономически интерес от сливането си с него.
- 11 В това отношение службите на Secretário de Estado подчертават, че за разгледащите години Riguardiana е престанало да притежава портфолио от дялови участия, че на практика не е имало приходи от дейността си и че е инвестирало само в ценни книги. Освен това произходът на данъчните загуби на това дружество в размер на около 2 милиона евро, посочени в данъчната декларация за 2002 г., е неясен. Макар отстраняването на Riguardiana от структурата на групата наистина да води до намаляване на нейните административни и управленски разходи, според Secretário de Estado не може да се приеме, че този положителен ефект в областта на структурните разходи на групата е от икономически интерес за Foggia — SGPS.
- 12 На 24 януари 2005 г. Foggia — SGPS подава специална административна жалба до Tribunal Central Administrativo Sul за отмяна на посоченото решение за отказ и за приемането на административен акт, който му разрешава прехвърлянето на посочените данъчни загуби, която жалба е отхвърлена от споменатата юрисдикция.
- 13 На 3 декември 2008 г. Foggia — SGPS подава жалба до Supremo Tribunal Administrativo, юрисдикция от последна инстанция.
- 14 В акта за преюдициално запитване посочената юрисдикция напомня, че наличието на „валидни търговски съображения“ представлява едно от двете кумулативни условия, предвидени в член 69, параграф 2 от CIRC, и че в рамките

на дискреционните правомощия на Secretário de Estado е да прецени дали това условие е спазено. Запитващата юрисдикция обаче има съмнения относно съвместимостта на преценката на Secretário de Estado относно понятието „валидни търговски съображения“, като се има предвид същото понятие, съдържащо се в член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434.

- 15 При тези условия Supremo Tribunal Administrativo решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Какви са значението и обхватът на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434/ЕИО от 23 юли 1990 година, и по-специално какво е съдържанието на понятието „валидни търговски съображения“ и на понятието „преструктуриране или рационализация на дейностите“ на дружества, участващи в сделки, които попадат в приложното поле на Директива 90/434/ЕИО?

2) Следва ли да се счита за съвместима с тази общностна норма тезата на данъчната администрация относно липсата на сериозни търговски съображения, обосноваващи молбата на придобиващото дружество за признаване прехвърлимостта на данъчните загуби, като по отношение на това искане посочената администрация приема, че макар сливането несъмнено да е можело да доведе до положителен ефект, що се отнася до разходната структура на групата, търговският му интерес не е бил очевиден от гледна точка на придобиващото дружество, предвид факта че придобитото дружество не е извършвало никаква дейност като дружество за управление на дялови участия, не е притежавало никакви финансови участия и би прехвърлило единствено значителни загуби?“

Относно компетентността на Съда и допустимостта на преюдициалното запитване

- 16 В писменото си становище португалското правителство, от една страна, иска от Съда да обяви, че не е компетентен да разгледа преюдициалното запитване, а от друга страна, повдига възражение за недопустимост на последното, като оспорва релевантността на поставените от запитващата юрисдикция въпроси.
- 17 На първо място, португалското правителство посочва, че спорът по главното производство се развива в чисто национален контекст. Допустимо било съмнението дали спорът попада в приложното поле на Директива 90/434 и следователно в рамките на компетентността на Съда, след като правото на Съюза не урежда нито пряко, нито непряко разглеждания от запитващата юрисдикция случай.
- 18 В това отношение следва да се припомни, че съгласно член 267, първа алинея ДФЕС Съдът е компетентен да се произнася преюдициално по-конкретно относно „тълкуването на [Д]оговор[а]“, както и относно „тълкуването на актовете на институциите [...] на Съюза“.
- 19 Безспорно е обаче, че спорът по главното производство се отнася до разпоредба от националното право, която се прилага в чисто национален контекст.
- 20 Все пак от преписката по делото, с която разполага Съдът, следва, че в съответствие с член 67 от СIRC националните и трансграничните преобразувания са подчинени на същия данъчен режим по отношение на сливанията и че предвиденото в член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 правило, позволяващо да се откаже използването на този данъчен режим при липсата на валидни

търговски съображения, следва да се прилага и спрямо положения от чисто вътрешен характер.

- 21 Според практиката на Съда, в случай че при решаването на положения от чисто вътрешен характер дадено национално законодателство се съобразява с решенията, възприети от правото на Съюза, с цел по-конкретно избягване на проявите на дискриминация спрямо гражданите на съответната държава или на евентуални нарушения на конкуренцията, Съюзът има известен интерес, с оглед на избягване на бъдещите различия в тълкуването, възприетите от правото на Съюза разпоредби или понятия да се тълкуват еднакво, независимо от условията, при които те следва да се прилагат (вж. Решение от 17 юли 1997 г. по дело *Leur-Bloem*, C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 32 и Решение от 15 януари 2002 г. по дело *Andersen og Jensen*, C-43/00, Recueil, стр. I-379, точка 18 и Решение от 20 май 2010 г., по дело *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Сборник, стр. I-4303, точка 33).
- 22 Следва да се добави, че само националният съд може да прецени точния обхват на това препращане към правото на Съюза, доколкото компетентността на Съда е ограничена до разглеждането и тълкуването единствено на разпоредбите от това право (Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 33 и Решение по дело *Modehuis A. Zwijnenburg*, посочено по-горе, точка 34).
- 23 От горното следва, че Съдът е компетентен да отговори на поставените от *Supremo Tribunal Administrativo* въпроси, свързани с тълкуването на разпоредбите на Директива 90/434, макар те да не уреждат пряко разглежданото в главното производство положение.
- 24 На второ място, португалското правителство поддържа, че преюдициалното запитване е недопустимо поради липсата на връзка между търсеното тълкуване на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434, чиито понятия са възприети в член 67, параграф 10 от CIRC, и предмета на спора по главното производство,

който се отнася до член 69, параграф 2 от същия кодекс, свързан с прехвърлимостта на посочените в член 6 от споменатата директива данъчни загуби.

- 25 С оглед на постоянната практика на Съда, в рамките на установеното с член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени, предвид особеностите на делото, както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. поспециално Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 24, Решение от 22 декември 2008 г., по дело *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, Сборник, стр. I-10627, точка 16 и Решение от 8 септември 2011 г., по дело *Paint Graphos* и др., C-78/08—C-80/08, Сборник, стр. I-7611, точка 30).
- 26 Всъщност въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическата рамка, които той определя съгласно своите правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. Решение от 7 юни 2007 г. по дело *Van der Weerd* и др., C-222/05-C-225/05, Сборник, стр. I-4233, точка 22, Решение по дело *Les Vergers du Vieux Tauves*, посочено по-горе, точка 17 и Решение по дело *Paint Graphos* и др., посочено по-горе, точка 31).
- 27 В настоящия случай обаче не може основателно да се поддържа, че тълкуването на Директива 90/434 няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, нито че проблемът е от хипотетично

естество, тъй като целта на запитването на националната юрисдикция е да ѝ даде възможност да отговори на въпрос, свързан със съвместимостта на защитаваната от Secretário de Estado теза относно понятието „валидни търговски съображения“ със същото понятие, съдържащо се в член 11, параграф 1, буква а) от тази Директива.

28 Следователно, обратно на посоченото от португалското правителство, преюдициалното запитване трябва да се обяви за допустимо.

29 Предвид формулировката на втория въпрос обаче следва да се припомни постоянната съдебна практика, съгласно която, макар в рамките на производство съгласно член 267 ДФЕС Съдът да не може да се произнася по съвместимостта на норми от вътрешното право с правото на Съюза, нито да тълкува национални закони или подзаконови разпоредби, той все пак е компетентен да предостави на запитващата юрисдикция всички тълкувателни елементи, свързани с правото на Съюза, които да ѝ позволят да прецени тази съвместимост с оглед на решаването на делото, с което е сезирана (вж. по-специално Решение от 15 декември 1993 г. по дело Hünermund и др., C-292/92, Recueil, стр. I-6787, точка 8, както и Решение от 6 март 2007 г. по дело Placanica и др., C-338/04, C-359/04 и C-360/04, Сборник, стр. I-1891, точка 36).

30 С оглед на горепосочените съображения следва да се приеме, че със своите два въпроса, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 следва да се тълкува в смисъл, че сделката по сливане на две дружества от същата група може да се счита за осъществена от „валидни търговски съображения“ по смисъла на тази разпоредба, ако има положително въздействие за структурните разходи на тази група, макар че придобитото дружество не извършва никаква дейност, не притежава никакви финансови участия и прехвърля на придобиващото дружество само загуби в голям размер.

По преюдициалните въпроси

- 31 Най-напред следва да се подчертае, че въведената от Директива 90/434 обща система за данъчно облагане предвижда различни данъчни предимства и 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 (вж. Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 36 и Решение от 5 юли 2007 г., по дело *Kofoed*, C-321/05, Сборник, стр. I-5795, точка 30).
- 32 Значението на основанията на планираната операция обаче се проявява при реализирането на предвидената в член 11, параграф 1 от посочената директива възможност държавите членки да предвидят, че разпоредбите на тази директива не се прилагат (Решение по дело *Modehuis A. Zwijnenburg*, посочено по-горе, точка 42).
- 33 По-специално съгласно член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 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. Освен това същата разпоредба уточнява, че фактът, че действието не е извършено от валидни търговски съображения като реструктуриране или рационализация на дейностите на участващите в сделката дружества, може да представлява презумпция, че сделката има такава цел (вж. в този смисъл Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точки 38 и 39, както и Решение по дело *Kofoed*, посочено по-горе, точка 37).
- 34 Що се отнася до понятието „валидни търговски съображения“ по смисъла на посочения член 11, параграф 1, буква а), Съдът вече е имал възможност да уточни, че от формулировката и целите на този член, както и от тези на Директива 90/434 като цяло, следва, че това понятие надхвърля рамките единствено на търсенето на чисто данъчно предимство. Следователно сделка по сливане чрез замяна на акции, която цели постигането само на такава цел, не може да

представлява валидно търговско съображение по смисъла на тази разпоредба (Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 47).

35 Следователно валидно търговско съображение може да представлява сделка по сливане, основаваща се на няколко цели, сред които могат да бъдат и съображения от данъчно естество, при условие обаче че последните нямат преобладаващо значение в рамките на планираната сделка.

36 Всъщност в съответствие с член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 констатацията, че сделката по сливане има за своя единствена цел получаването на данъчно предимство и че следователно не е осъществена от валидни търговски съображения, може да представлява презумпция, че сделката има за основна цел или една от основните ѝ цели е извършването на данъчна измама или избягването на данъци.

37 От практиката на Съда следва, че при проверката дали предвидената сделка има подобна цел компетентните национални органи не могат да се ограничат само с прилагането на предварително определени общи критерии, а трябва да извършват цялостна преценка на сделката във всеки отделен случай. Всъщност създаването на общо правило, което изключва автоматично определени категории сделки от данъчно предимство, независимо дали действително е налице данъчна измама или избягване на данъци, излиза извън рамките на необходимото за избягване на такава данъчна измама или избягване на данъци и би засегнало преследваната от Директива 90/434 цел (Решение по дело *arrêt Leur-Bloem*, посочено по-горе, точки 41 и 44).

38 Именно в рамките на тази обща преценка трябва да се вземат предвид посочените от запитващата юрисдикция данни, т.е. обстоятелството, че към момента на извършване на сделката по сливане придобитото дружество вече не извършва никаква собствена дейност по управление, че то вече не притежава никакви

финансови участия и че придобиващото дружество има намерение да поеме загубите на придобитото дружество, които все още не са покрити за данъчни цели.

- 39 Не може обаче да се приеме, че някой от тези елементи сам по себе си има решаващо значение.
- 40 Всъщност сливане или реструктуриране, извършени под формата на придобиване на дружество, което не извършва дейност и не носи собствени активи на придобиващото дружество, може въпреки това да се приеме по отношение на последното като извършено от валидни търговски съображения.
- 41 По същия начин не е изключено и сливането чрез придобиване на дружество с такива дългове да може да се основава на валидни търговски съображения, доколкото член 6 от Директива 90/434 се позовава изрично на законодателните разпоредби, позволяващи поемането на загубите на придобитото дружество, които не са били покрити за данъчни цели.
- 42 За сметка на това обстоятелството, че тези данъчни загуби са в много голям размер и че техният произход не е ясно определен, може да е показател за наличието на данъчна измама или избягване на данъци, след като сделката по сливане чрез придобиване на дружество без прехвърляне на активи цели само получаване на чисто финансово преимущество.
- 43 Така, основавайки се на използваните в член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 термини „реструктуриране“ и „рационализация“, запитващата юрисдикция си задава въпроса дали положителният ефект в областта на структурните разходи в резултат от намаляването на административните и управленски разходи на групата вследствие на сливането чрез придобиване може да представлява валидно търговско съображение по смисъла на този член.

- 44 За да се отговори на този въпрос, следва да се уточни, че член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434, доколкото представлява изключение от установените от тази директива данъчни правила, трябва да се тълкува стриктно, като се държи сметка за неговата редакция и целта му, както и за контекста, в който той се вписва (Решение по дело *Modehuis A. Zwijsenburg*, посочено по-горе, точка 46).
- 45 От текста на посочения член 11, параграф 1, буква а), и по-специално от израза „като реструктуриране или рационализация“, следва, че така посочените сделки представляват примери за валидни търговски съображения и че те трябва да бъдат тълкувани в съответствие с това последно понятие.
- 46 Следователно, както Съдът е постановил в точка 47 в Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, понятията за реструктуриране и рационализация трябва да бъдат разбирани като надхвърлящи рамките единствено на чисто данъчното предимство и всяка операция по реструктуриране и рационализация, която е насочена само към такава цел, не може да представлява валидно търговско съображение по смисъла на тази разпоредба.
- 47 Следователно по принцип нищо не пречи дадена сделка по сливане, която би довела до реструктуриране или до рационализация на група, позволяващи намаляване на нейните административни и управленски разходи, да има валидни търговски съображения. Не такъв е обаче случаят на сделка по придобиване като разглежданата в главното производство, от което изглежда, че предвид обхвата на очакваното данъчно предимство, а именно повече от 2 милиона евро, направената от съответната група икономия по отношение на структурните разходи е съвсем незначителна.
- 48 В това отношение следва да се добави, че икономията от разходи вследствие на намаляването на административните и управленските разходи след заличаването на придобитото дружество е неразривно свързана със сделките по сливане чрез придобиване, доколкото последното по дефиниция означава опростяване на структурата на групата.

- 49 Систематичното приемане, че икономията от структурни разходи, следваща от намаляването на административните и управленските разходи, представлява валидно търговско съображение, без да се държи сметка за другите цели на планираната сделка, и по-специално за данъчните предимства, би лишило изцяло правилото, съдържащо се в член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434, от неговата крайна цел, която се състои в запазване на финансовите интереси на държавите членки посредством уреждане в съответствие с девето съображение от тази директива на възможността държавите членки да откажат да прилагат предвидените в Директивата разпоредби в случаите на данъчна измама или избягване на данъци.
- 50 Впрочем следва да се припомни, че член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 отразява общия принцип на правото на Съюза за забрана на злоупотребата с право. Прилагането на нормите на това право не може да се разпростре така, че да обхване злоупотреби, тоест трансакции, които са извършени не в рамките на обичайните търговски сделки, а единствено с цел злоупотреба с предимствата, предвидени в правото на Съюза (вж. в този смисъл Решение от 9 март 1999 г. по дело Centros, C-212/97, Recueil, стр. I-1459, точка 24, Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др., C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точки 68 и 69 и Решение по дело Kofoed, посочено по-горе, точка 38).
- 51 В това отношение запитващата юрисдикция е тази, която трябва да провери с оглед на всички обстоятелства, характеризиращи спора, по който следва да се произнесе, дали в зависимост от посочените в точки 39—51 от настоящото решение критерии в рамките на настоящия спор са налице съставните елементи на презумпцията за данъчна измама или избягване на данъци по смисъла на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434.
- 52 Следователно на поставените въпроси, както са преформулирани в точка 30 от настоящото решение, следва да се отговори, че член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 трябва да се тълкува в смисъл, че в случай на сделка по сливане на две дружества от същата група обстоятелството, че към датата на сделката по сливане придобитото дружество не извършва никаква дейност, не притежава никакви финансови участия и прехвърля на придобиващото дружество само

данъчни загуби в голям размер и с неопределен произход, може да представлява презумпция, че тази сделка не е осъществена от „валидни търговски съображения“ по смисъла на тази разпоредба, макар да има положителен ефект с оглед на икономията от структурни разходи за тази група. Запитващата юрисдикция следва да провери с оглед на всички обстоятелства, характеризиращи спора, по който следва да се произнесе, дали в рамките на този спор са налице съставните елементи на презумпцията за данъчна измама или избягване на данъци по смисъла на тази разпоредба.

По съдебните разноски

- 53 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година 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, следва да се тълкува в смисъл, че в случай на сделка по сливане на две дружества от същата група обстоятелството, че към датата на сделката по сливане придобитото дружество не извършва никаква дейност, не притежава никакви финансови участия и прехвърля на придобиващото дружество само данъчни загуби в голям размер и с неопределен произход, може да представлява презумпция, че тази сделка не е осъществена от „валидни търговски съображения“ по смисъла на тази разпоредба, макар да има положителен ефект с оглед на икономията от структурни разходи за тази

група. Запитващата юрисдикция следва да провери с оглед на всички обстоятелства, характеризиращи спора, по който следва да се произнесе, дали в рамките на този спор са налице съставните елементи на презумпцията за данъчна измама или избягване на данъци по смисъла на тази разпоредба.

Подписи