

WYROK TRYBUNAŁU (piąta izba)

z dnia 10 listopada 2011 r.*

W sprawie C-126/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 3 lutego 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 marca 2010 r., w postępowaniu:

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

przeciwko

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

przy udziale:

Ministério Público,

* Język postępowania: portugalski.

TRYBUNAŁ (piąta izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Berger, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 lipca 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA przez F. Castra Silve, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes i J. Menezesa Leitão, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Péra, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels i M. de Ree, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez F. Penlington, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (zwaną dalej „spółką Foggia – SGPS”) a Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (sekretarzem stanu ds. podatków, zwanym dalej „Secretário de

Estado”) w przedmiocie jego odmowy udzielenia spółce zgody na przeniesienie strat podatkowych w związku z operacją połączenia spółek należących do tej samej grupy.

Ramy prawne

Prawo Unii Europejskiej

- 3 Zgodnie z motywem dziewiątym dyrektywy 90/434 „niezbędne jest przyznanie państwom członkowskim możliwości odmowy stosowania niniejszej dyrektywy, jeśli operacja łączenia, podziału, wnoszenia aktywów lub wymiany udziałów ma na celu uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków [...]”.
- 4 Artykuł 6 dyrektywy 90/434, znajdujący się w jej tytule II, dotyczącym reguł mających zastosowanie do łączenia, podziałów i wymiany udziałów, stanowi:

„W zakresie, w jakim, jeżeli operacje określone w art. 1 zostały dokonane między spółkami z państwa członkowskiego spółki przekazującej, państwo członkowskie stosowałoby przepisy umożliwiające spółce przejmującej przejęcie strat spółki przekazującej, które nie zostały jeszcze zamortyzowane z punktu widzenia podatkowego, państwo członkowskie rozszerza te przepisy, aby objąć przejęcie takich strat przez stałe zakłady spółki przejmującej, znajdujące się na jego terytorium”.

- 5 Artykuł 11 dyrektywy 90/434, znajdujący się w jej tytule V „Przepisy końcowe”, przewiduje w ust. 1:

„Państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów tytułów II, III i IV, w przypadku gdy łączenie, podział, przekazanie aktywów lub wymiana udziałów:

- a) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków [nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania]; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków [nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania];

[...]”

Uregulowania krajowe

- 6 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (kodeks podatku dochodowego od osób prawnych), w brzmieniu mającym zastosowanie w sporze przed sądem krajowym (zwany dalej „CIRC”), zawiera art. 67, dotyczący przenoszenia strat podatkowych, którego ust. 6, 7 i 10 mają następujące brzmienie:

„6. Do celów stosowania art. 68 i 70 [CIRC], w części dotyczącej łączenia i dzielenia spółek z różnych państw członkowskich Unii Europejskiej, pojęcie »spółka« rozumie się w sposób wskazany w załączniku do dyrektywy 90/434.

7. Zasady szczególne ustanowione w niniejszym podrozdziale znajdują zastosowanie do operacji łączenia i dzielenia spółek oraz wnoszenia aktywów w rozumieniu ust. 1–3, w których uczestniczą:

- a) spółki mające siedzibę lub rzeczywisty zarząd na terytorium Portugalii, podlegające podatkowi dochodowemu od osób prawnych i niekorzystające ze zwolnienia, których zysk przed opodatkowaniem nie jest określany według systemu uproszczonego;
- b) spółka lub spółki z innych państw członkowskich Unii Europejskiej, jeżeli wszystkie spółki spełniają kryteria określone w art. 3 dyrektywy 90/434;

[...]

10. Zasady szczególne nie mają zastosowania w całości ani w części, jeżeli okaże się, że głównym celem lub jednym z głównych celów podlegających im operacji jest unikanie opodatkowania, co stwierdza się w szczególności, gdy dochody spółek uczestniczących nie podlegają w całości tym samym zasadom opodatkowania lub gdy operacja nie została dokonana w uzasadnionym celu gospodarczym, jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji; w takim przypadku nalicza się w razie konieczności podatek dodatkowy w odpowiednim wymiarze”.

7 Artykuł 69 ust. 1 i 2 CIRC stanowi:

„1. Straty podatkowe połączonych spółek mogą zostać odliczone od zysku przed opodatkowaniem nowej spółki lub spółki przejmującej do końca okresu wskazanego

w art. 47 ust. 1, liczonego od roku podatkowego, którego dotyczą, za zgodą ministra finansów udzieloną na wniosek złożony do dyrekcji generalnej ds. podatków przed końcem miesiąca następującego, po wpisaniu połączenia w rejestrze spółek.

2. Zgody udziela się pod warunkiem wykazania, że połączenie nastąpiło w uzasadnionym celu gospodarczym, jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących, oraz że stanowi ono element średnio- lub długoterminowej strategii przekształcenia lub rozwoju przedsiębiorstwa i przynosi korzyści w zakresie struktury produkcji; należy dostarczyć wszelkich koniecznych lub przydatnych informacji o charakterze prawnym lub gospodarczym na temat zamierzonej operacji”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 8 W drodze połączenia, które nastąpiło w dniu 29 września 2003 r., Foggia – SGPS, spółka prawa portugalskiego działająca w dziedzinie zarządzania aktywami, przejęła trzy inne spółki działające w tej samej dziedzinie i należące do tej samej grupy.

- 9 We wniosku, który wpłynął do Secretário de Estado w dniu 28 listopada 2003 r., spółka Foggia – SGPS wniosła na podstawie art. 69 ust. 1 CIRC o zgodę na odliczenie od ewentualnych zysków przed opodatkowaniem stwierdzonych, lecz nie zamortyzowanych strat podatkowych przejętych spółek za lata podatkowe od 1997 do 2002 włącznie.

- 10 Secretário de Estado uwzględnił wnioszek w odniesieniu do dwóch spośród trzech spółek, natomiast decyzją z dnia 6 października 2004 r. odmówił zgody na przeniesienie strat podatkowych spółki Riguardiana – SGPS SA (zwanej dalej „spółką Riguardiana”), uzasadniając to brakiem korzyści gospodarczych po stronie spółki Foggia – SGPS z przejęcia spółki Riguardiana.

- 11 W tej kwestii służby Secretário de Estado podkreśliły, że w latach objętych wnioskiem spółka Riguardiana przestała posiadać portfel aktywów, praktycznie nie osiągała przychodów z działalności i inwestowała wyłącznie w papiery wartościowe. Ponadto przyczyna strat podatkowych tej spółki, na kwotę około 2 mln EUR, wykazanych w zeznaniu podatkowym za rok 2002 jest niejasna. O ile więc usunięcie spółki Riguardiana ze struktury grupy może rzeczywiście prowadzić do ograniczenia kosztów administracyjnych i kosztów zarządzania grupą, takiej korzyści w odniesieniu do kosztów strukturalnych grupy nie można zdaniem Secretário de Estado uznać za korzyść gospodarczą dla spółki Foggia – SGPS.

- 12 W dniu 24 stycznia 2005 r. spółka Foggia – SGPS wniosła skargę do Tribunal Central Administrativo Sul w celu stwierdzenia nieważności decyzji o odmowie i wydania aktu administracyjnego upoważniającego do przeniesienia strat podatkowych. Skarga została oddalona.

- 13 W dniu 3 grudnia 2008 r. spółka Foggia – SGPS skierowała sprawę do Supremo Tribunal Administrativo, sądu ostatniej instancji.

- 14 W postanowieniu odsyłającym sąd ten przypomina, że istnienie „uzasadnionych celów gospodarczych” stanowi jeden z dwóch łącznych warunków wskazanych w art. 69 ust. 2 CIRC oraz że Secretário de Estado dysponuje swobodnym uznaniem przy

ocenie, czy warunek ten został spełniony. Sąd krajowy wyraża jednak wątpliwości co do zgodności dokonanej przez Secretário de Estado wykładni pojęcia „uzasadnione cele gospodarcze” z tym samym pojęciem zawartym w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434.

- 15 W tych okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i skierować do trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1) Jakie znaczenie i zakres ma przepis art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy [90/434], a w szczególności, co zawiera się pod pojęciem »uzasadnione cele gospodarcze« oraz pod pojęciem »restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności« spółek uczestniczących w operacjach objętych dyrektywą [90/434]?

2) Czy jest zgodne z ww. przepisem wspólnotowym stanowisko organów podatkowych, zgodnie z którym brak było poważnych powodów gospodarczych uzasadniających wnioski o zgodę na przeniesienie strat podatkowych złożony przez spółkę przejmującą, w odniesieniu do którego organy te uznały, iż połączenie mogło wywołać pozytywny skutek w zakresie struktury kosztów grupy, natomiast z perspektywy spółki przejmującej nie było oczywistej korzyści gospodarczej z przejęcia, z uwagi na to, że spółka przejęta nie prowadziła żadnej działalności jako spółka zarządzająca aktywami, nie posiadała udziałów finansowych i przynosiła jedynie straty w znacznej wysokości??”

W przedmiocie właściwości Trybunału i dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 16 Rząd portugalski stwierdza w uwagach na piśmie, po pierwsze, brak właściwości Trybunału do rozpatrzenia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a po drugie, podnosi zarzut jego niedopuszczalności, kwestionując istotny charakter pytań prejudycjalnych dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.
- 17 Rząd ten twierdzi przede wszystkim, że spór przed sądem krajowym toczy się w kontekście wyłącznie krajowym. Jest jego zdaniem wątpliwe, by spór ten mieścił się w zakresie stosowania dyrektywy 90/434, a zatem by Trybunał był właściwy w sprawie, skoro prawo Unii Europejskiej nie normuje ani wprost, ani pośrednio sytuacji rozpatrywanej przez sąd krajowy.
- 18 W tym zakresie należy przypomnieć, że zgodnie z art. 267 akapit pierwszy TFUE Trybunał jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym „o wykładni traktatów”, a także o „ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje [...] Unii”.
- 19 Jest wprawdzie bezsporne, że spór przed sądem krajowym dotyczy przepisu prawa krajowego stosowanego w kontekście wyłącznie krajowym.
- 20 Jednakże z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, że restrukturyzacje krajowe i transgraniczne podlegają zgodnie z art. 67 CIRC tym samym przepisom podatkowym w części dotyczącej łączenia, a zasada pozwalająca odmówić możliwości skorzystania z tych przepisów w braku uzasadnionych celów gospodarczych, przewidziana

w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, znajduje zastosowanie również w sytuacjach wyłącznie krajowych.

- 21 Zgodnie zaś z utrwalonym orzecnictwem Trybunału, jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozwiązań sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii Europejskiej, w celu uniknięcia dyskryminacji podmiotów krajowych lub zakłócenia konkurencji, jest w interesie Unii, by w celu uniknięcia rozbieżnej wykładni w przyszłości przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 32; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-43/00 Andersen og Jensen, Rec. s. I-379, pkt 18; a także z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg, Zb.Orz. s. I-4303, pkt 33).
- 22 Należy dodać, że wyłącznie do sądu krajowego należy określenie dokładnego zakresu odesłania do prawa Unii Europejskiej, jako że właściwość Trybunału jest ograniczona wyłącznie do badania przepisów tego prawa (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 33; w sprawie Modehuis A. Zwijnenburg, pkt 34).
- 23 W świetle powyższego Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania Supremo Tribunal Administrativo dotyczące wykładni przepisów dyrektywy 90/434, nawet jeśli bezpośrednio nie mają one zastosowania w sporze rozpatrywanym przed tym sądem.
- 24 Rząd portugalski utrzymuje następnie, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny z powodu braku związku między wnioskowaną wykładnią art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, której treść przejmuje art. 67 ust. 10 CIRC, a przedmiotem sporu przed sądem krajowym, który dotyczy art. 69

ust. 2 CIRC, normującego możliwość przeniesienia strat podatkowych, o czym mowa w art. 6 dyrektywy.

- 25 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w ramach współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi ustanowionej na mocy art. 267 TFUE wyłącznie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za przyszły wyrok, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena tego, czy do wydania wyroku jest niezbędne uzyskanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i ocena znaczenia dla sprawy pytań, które stawia on Trybunałowi. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii Europejskiej, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie *Leur-Bloem*, pkt 24; wyroki: z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie *C-48/07 Les Vergers du Vieux Tauves*, Zb.Orz. s. I-10627, pkt 16; a także z dnia 8 września 2011 r. w sprawach połączonych od *C-78/08* do *C-80/08 Paint Graphos i in.*, Zb.Orz. s. I-7611, pkt 30).
- 26 Pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się do Trybunału sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie przez Trybunał, korzystają bowiem z domniemania, iż mają znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyrok z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od *C-222/05* do *C-225/05 van der Weerd i in.*, Zb.Orz. s. I-4233, pkt 22; ww. wyroki: w sprawie *Les Vergers du Vieux Tauves*, pkt 17; a także w sprawie *Paint Graphos i in.*, pkt 31).
- 27 W niniejszej sprawie nie można zaś zasadnie utrzymywać, że wykładnia dyrektywy 90/434 nie ma związku z przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub że problem ma charakter hipotetyczny, ponieważ wykładnia, o którą wnosi

sąd odsyłający, ma na celu umożliwienie rozstrzygnięcia kwestii zgodności stanowiska Secretário de Estado w przedmiocie znaczenia pojęcia „uzasadnione cele gospodarcze” z wykładnią tego samego pojęcia zawartego w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy.

- 28 W związku z powyższym wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny, wbrew zarzutom rządu portugalskiego.
- 29 Natomiast w odniesieniu do brzmienia drugiego pytania trzeba przypomnieć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym chociaż w ramach postępowania wszczętego na podstawie art. 267 TFUE zadanie Trybunału nie polega na dokonywaniu oceny zgodności ustawodawstwa krajowego z prawem Unii ani na dokonywaniu wykładni ustawodawczych lub wykonawczych przepisów krajowych, to jest on właściwy do udzielenia sądowi krajowemu wszelkich wskazówek w zakresie wykładni prawa Unii umożliwiających temu sądowi ocenę powyższej zgodności w celu wydania orzeczenia w sprawie przed nim (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1993 r. w sprawie C-292/92 Hünermund i in., Rec. s. I-6787, pkt 8; a także z dnia 6 marca 2007 r. w sprawach połączonych C-338/04, C-359/04 i C-360/04 Placanica i in., Zb.Orz. s. I-1891, pkt 36).
- 30 Wobec powyższego trzeba stwierdzić, iż poprzez dwa postawione pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że operację połączenia dwóch spółek należących do tej samej grupy można uznać za dokonaną w „uzasadnionych celach gospodarczych” w rozumieniu omawianego przepisu, gdy przynosi ona korzyści z punktu widzenia strukturalnych kosztów grupy, nawet jeżeli przejmowana spółka nie prowadzi żadnej działalności, nie ma żadnych udziałów finansowych i przynosi spółce przejmującej jedynie straty w znacznej wysokości.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 31 Należy na wstępie podkreślić, że wspólny system podatkowy ustanowiony w dyrektywie 90/434 ustanawia szereg korzyści podatkowych i ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich transakcji połączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, bez względu na to, czy ich przyczyny mają charakter finansowy, gospodarczy, czy też czysto podatkowy (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 36; wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, Zb.Orz. s. I-5795, pkt 30).
- 32 Cele zamierzonej operacji nabierają jednakże znaczenia, jeśli chodzi o zastosowanie przyznanego państwow członkowskim w art. 11 ust. 1 lit. a) upoważnienia do odmowy udzielenia korzyści wynikających z przepisów tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie Modehuis A. Zwijnenburg, pkt 42).
- 33 Konkretnie, na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 państwa członkowskie mogą odmówić, wyjątkowo i w szczególnych przypadkach, stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje, w szczególności wtedy, gdy zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów operacji wymiany udziałów jest nadużycie podatkowe lub unikanie opodatkowania. Przepis ten stanowi ponadto, że okoliczność, iż operacja nie została przeprowadzona w uzasadnionych celach gospodarczych, takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących, uzasadnia domniemanie, iż rzeczywistym zamiarem uczestników operacji były nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania (ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 38, 39; a także w sprawie Kofoed, pkt 37).
- 34 W odniesieniu do pojęcia „uzasadnione cele gospodarcze” użytego w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 Trybunał wyjaśniał już, że przepis ten wymaga więcej, niż tylko dążenia do korzyści o charakterze czysto podatkowym, jak to wynika z jego brzmienia i celów, jakim służy, jak również z celów dyrektywy 90/434 w ogólności. W związku z tym operacja połączenia spółek poprzez wymianę akcji służąca wyłącznie tego

rodzaju zamierzeniom nie stanowi uzasadnionego celu gospodarczego w rozumieniu omawianego przepisu (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 47).

- 35 Zatem za uzasadniony cel gospodarczy można uznać operację połączenia spółek mającą przynieść różnorodne korzyści, wśród których mogą znajdować się względy o charakterze podatkowym, pod warunkiem iż nie są one przeważające dla decyzji o przeprowadzeniu operacji.
- 36 Zgodnie bowiem z art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jeżeli operacja połączenia służy wyłącznie osiągnięciu korzyści podatkowych i nie została przeprowadzona w uzasadnionych celach gospodarczych, może to uzasadniać domniemanie, iż zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów operacji są nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania.
- 37 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, ustalając, czy planowana operacja ma służyć tego rodzaju celom, właściwe organy krajowe nie mogą opierać się wyłącznie na wcześniej określonych kryteriach ogólnych, lecz muszą każdorazowo dokonać całościowej oceny operacji. Ustanowienie zasady, która by automatycznie wykluczała niektóre kategorie operacji z możliwości uzyskania korzyści podatkowych, bez zbadania, czy rzeczywiście mają miejsce nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania, wykraczałoby bowiem poza zakres niezbędny do zapobiegania tym zjawiskom i byłoby sprzeczne z celami dyrektywy 90/434 (ww. wyrok w sprawie Leur-Bloem, pkt 41, 44).
- 38 W ramach tej całościowej oceny należy wziąć pod uwagę czynniki wskazane przez sąd krajowy, to jest okoliczności, że w chwili przeprowadzenia operacji przejmowana spółka nie prowadziła żadnej własnej działalności w zakresie zarządzania aktywami,

że nie miała żadnych udziałów finansowych i że spółka przejmująca zamierza przejąć niezamortyzowane jeszcze podatkowo straty spółki przejmowanej.

- 39 Żadnego z tych czynników z osobna nie można jednak uznać za decydujący.
- 40 Połączenie lub restrukturyzacja poprzez przejęcie spółki nieprowadzącej działalności i niewnoszącej do spółki przejmującej żadnych aktywów można bowiem uznać, z punktu widzenia spółki przejmującej, za dokonane w uzasadnionych celach gospodarczych.
- 41 Nie jest również wykluczone, że połączenie poprzez przejęcie spółki przynoszącej straty następuje w uzasadnionym celu gospodarczym, jako że art. 6 dyrektywy 90/434 wprost odwołuje się do przepisów ustawodawczych umożliwiających przeniesienie strat przejmowanej spółki niezamortyzowanych jeszcze podatkowo.
- 42 Natomiast okoliczność, że owe straty podatkowe są znacznej wysokości, a ich przyczyna nie jest jasno określona, może wskazywać na nadużycia podatkowe lub unikanie opodatkowania, gdyż połączenie poprzez przejęcie spółki nieprzynoszącej aktywów ma na celu jedynie osiągnięcie korzyści podatkowych.
- 43 Sąd krajowy, opierając się na pojęciach „restrukturyzacja” i „racjonalizacja” zastosowanych w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, stawia pytanie, czy korzyści w zakresie kosztów strukturalnych wynikające z ograniczenia kosztów administracyjnych i kosztów zarządzania grupą wskutek połączenia poprzez przejęcie spółki mogą stanowić uzasadniony cel gospodarczy w rozumieniu tego artykułu.

- 44 Udzielając odpowiedzi na to pytanie, należy zaznaczyć, że art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jako wyjątek od zasad podatkowych ustanowionych w tej dyrektywie, należy interpretować w sposób ścisły, w świetle jego brzmienia, celu i kontekstu, w którym występuje (ww. wyrok w sprawie *Modehuis A. Zwijnenburg*, pkt 46).
- 45 Z brzmienia art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, a szczególnie ze sformułowania „jak restrukturyzacja i racjonalizacja”, wynika, że wskazane tam operacje stanowią przykłady uzasadnionych celów gospodarczych i należy je interpretować w zgodzie z tym ostatnim pojęciem.
- 46 Jak orzekł Trybunał w pkt 47 ww. wyroku w sprawie *Leur-Bloem*, pojęcia restrukturyzacji i racjonalizacji należy rozumieć jako wymagające więcej niż tylko dążenie do osiągnięcia korzyści o charakterze podatkowym i żadna operacja restrukturyzacji lub racjonalizacji przeprowadzona tylko z takim zamierzeniem nie stanowi uzasadnionego celu gospodarczego w rozumieniu omawianego przepisu.
- 47 Zatem co do zasady nic nie stoi na przeszkodzie, by operacja połączenia prowadząca do restrukturyzacji lub racjonalizacji grupy i pozwalająca ograniczyć koszty administracyjne i koszty zarządzania mogła stanowić uzasadniony cel gospodarczy. Nie ma to jednak miejsca w przypadku przejęcia spółki w takiej sytuacji, jak w sprawie przed sądem krajowym, kiedy, jak się wydaje, w związku z wysokością spodziewanych korzyści podatkowych, w kwocie ponad 2 mln EUR, oszczędności grupy w zakresie kosztów strukturalnych są całkowicie marginalne.
- 48 Należy w tej kwestii dodać, że oszczędność w postaci redukcji kosztów administracyjnych i kosztów zarządzania z chwilą likwidacji przejmowanej spółki jest naturalną konsekwencją każdej operacji połączenia poprzez przejęcie spółki, jako że z definicji oznacza to uproszczenie struktury grupy.

- 49 Jednakże gdyby za każdym razem przyjmować, że oszczędności w zakresie kosztów strukturalnych wynikające z redukcji kosztów administracyjnych i kosztów zarządzania stanowią uzasadniony cel gospodarczy, bez brania pod uwagę innych celów planowanej operacji, w szczególności korzyści podatkowych, uniemożliwiłoby to osiągnięcie celu zasady określonej w art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, jakim jest ochrona interesów finansowych państw członkowskich poprzez umożliwienie im, zgodnie z motywem dziewiątym dyrektywy, odmowy przyznania korzyści wynikających z przepisów dyrektywy w przypadku nadużyć podatkowych lub unikania opodatkowania.
- 50 Poza tym trzeba przypomnieć, że art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 stanowi odzwierciedlenie ogólnej zasady prawa Unii Europejskiej, zgodnie z którą nadużycie prawa jest zakazane. Stosowania przepisów tego prawa nie można rozciągać na działania stanowiące nadużycie, to znaczy czynności przeprowadzone nie w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz jedynie w celu skorzystania w sposób nieuprawniony z korzyści przewidzianych przez prawo Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. s. I-1459, pkt 24; z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, pkt 68, 69; a także ww. wyrok w sprawie Kofoed, pkt 38).
- 51 Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności rozpatrywanego sporu oraz w świetle kryteriów wskazanych w pkt 39–51 niniejszego wyroku, czy w sporze tym występują czynniki uzasadniające domniemanie nadużyć podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434.
- 52 Na pytania prejudycjalne, w brzmieniu sformułowanym w pkt 30 niniejszego wyroku, trzeba wobec tego odpowiedzieć, iż art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/34 należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do operacji połączenia dwóch spółek należących do tej samej grupy okoliczność, iż w chwili połączenia przejmowana spółka nie prowadzi żadnej działalności, nie ma żadnych udziałów finansowych i przynosi spółce przejmującej jedynie straty w znacznej wysokości i spowodowane nieznanymi

przyczynami, może uzasadniać domniemanie, że operacja nie została dokonana w „uzasadnionych celach gospodarczych” w rozumieniu tego przepisu, nawet jeżeli przynosi ona korzyści w zakresie kosztów strukturalnych grupy. Do sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności rozpatrywanego sporu, czy w sporze tym występują czynniki uzasadniające domniemanie nadużyć podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu omawianego przepisu.

W przedmiocie kosztów

- ⁵³ Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (piąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, że w odniesieniu do operacji połączenia dwóch spółek należących do tej samej grupy okoliczność, iż w chwili połączenia przejmowana spółka nie prowadzi żadnej działalności, nie ma żadnych udziałów finansowych i przynosi spółce przejmującej jedynie straty w znacznej wysokości i spowodowane nieznanymi przyczynami, może uzasadniać domniemanie, że operacja nie została dokonana w „uzasadnionych celach gospodarczych” w rozumieniu tego przepisu, nawet jeżeli przynosi ona korzyści w zakresie kosztów strukturalnych grupy. Do

sądu krajowego należy ustalenie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności rozpatrywanego sporu, czy w sporze tym występują czynniki uzasadniające domniemanie nadużyć podatkowych lub unikania opodatkowania w rozumieniu omawianego przepisu.

Podpisy