

Věc C-827/21

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

30. prosince 2021

Předkládající soud:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

12. října 2021

Navrhovatelka:

Banca A

Odpůrci:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Președea ANAF

Předmět původního řízení

Návrh na obnovu řízení podaný k Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud, Rumunsko) navrhovatelkou, společností Banca A, proti odpůrcům Agenția Națională de Administrare Fiscală (Národní agentura pro daňovou správu, Rumunsko, dále jen „ANAF“) a předsedovi ANAF, směřující proti pravomocnému rozsudku vydanému v řízení o kasačním opravném prostředku, který vydal Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud) ve sporu týkajícím se zdanění zisku dosaženého v důsledku fúze sloučením.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Na základě článku 267 SFEU se žádá o výklad směrnice 2009/133/ES a zásady konformního výkladu.

Předběžné otázky

1. Je vnitrostátní soud povinen vykládat vnitrostátní daňové pravidlo použitelné na vnitrostátní situace, které upravuje nezdanění kapitálových zisků získaných při zrušení podílu přijímací společnosti na kapitálu převádějící společnosti, v souladu se směrnicí Rady 2009/133/ES, a to za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, v nichž:

- vnitrostátní zákonodárce upravil vnitrostátní operace a podobné přeshraniční operace prostřednictvím samostatných pravidel, přičemž tato pravidla nejsou totožná;- vnitrostátní pravidlo platné pro vnitrostátní operace však pracuje s pojmy obsaženými ve směrnici - fúze, převod aktiv a pasiv, zrušení podílu;

- důvodovou zprávu k vnitrostátnímu daňovému zákonu lze vykládat v tom smyslu, že zákonodárce měl v úmyslu zavést stejné daňové řešení pro vnitrostátní operace jako pro přeshraniční operace, upravené transpozicí směrnice, aby byla dodržena zásada daňové neutrality fúze nediskriminačním způsobem a aby se zabránilo narušení hospodářské soutěže?

2. Musí být článek 7 směrnice Rady 2009/133/ES vykládán v tom smyslu, že výhodu nezdanění kapitálových zisků plynoucích ze zrušení podílu společnosti v jiné společnosti v důsledku převodu aktiv a pasiv této společnosti na první společnost nelze odmítnout z důvodu, že dotčená operace nesplňuje všechny podmínky stanovené vnitrostátním právem pro její kvalifikaci jako fúze?

3. Musí být článek 7 směrnice Rady 2009/133/ES vykládán v tom smyslu, že výhoda nezdanění se vztahuje na zisk z nákupu za výhodnou cenu, který se promítne do výkazu zisku a ztráty nástupnické společnosti?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, částečných rozděleních, převezech aktiv a výměně akcií týkajících se společností z různých členských států a při přemístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi členskými státy: čl. 2 písm. a); čl. 4 odst. 1 a článek 7, jakož i zásada konformního výkladu.

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (zákon č. 554/2004 o správním řízení), čl. 21 odst. 1, podle něhož je vydání pravomocných a nezrušitelných rozhodnutí v rozporu se zásadou přednosti unijního práva důvodem k obnově řízení, a to nad rámec důvodů stanovených občanským soudním řádem.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003, kterým se zavádí daňový zákoník; dále také jen: „daňový zákoník“), čl. 27 odst. 3 až 5, který stanovil následující:

„3. Ustanovení tohoto článku se vztahují na následující reorganizace, pokud jejich hlavním účelem není vyhýbání se daňovým povinnostem nebo daňový únik:

- a) fúze mezi dvěma nebo více rumunskými právníckými osobami, kdy účastníci zanikající právnícké osoby získají podíly v nástupnické právnícké osobě;

[...]

4. V případě reorganizačních operací podle odstavce 3 se uplatní následující pravidla:

- a) převod aktiv nebo pasiv se nepovažuje za zdanitelný převod ve smyslu této hlavy; [...]

5 Pokud rumunská právnícká osoba vlastní alespoň 15 %, resp. od roku 2009 10 % podílu jiné rumunské právnícké osoby, která převádí aktiva a pasiva na první právníckou osobu prostřednictvím operace uvedené v odstavci 3, nepovažuje se zrušení těchto podílů za zdanitelný převod.“

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (zákon č. 31/1990 o obchodních společnostech), čl. 238 odst. 1, článek 2434 a čl. 250 odst. 1 písm. b), které stanoví následující:

„Článek 238 - 1. Fúzí se rozumí operace, při které:

- a) jedna nebo více společností se zruší bez likvidace a převedou veškerá svá aktiva a pasiva na jinou společnost prostřednictvím přidělení akcií nástupnické společnosti mezi akcionáře zanikající společnosti nebo společností a případně vyplacení hotovosti až do výše 10 % jmenovité hodnoty takto přidělených akcií; nebo

- b) několik společností se zruší bez likvidace a převedou veškerá svá aktiva na jinou společnost, kterou založí, a to tak, že jejich akcionářům budou přiděleny akcie nově založené společnosti a případně vyplacena hotovost až do výše 10 % jmenovité hodnoty takto přidělených akcií.

Článek 243⁴ - V případě fúze sloučením, kdy jedna nebo více společností zaniká bez likvidace a převádí veškerá svá aktiva nebo pasiva na jinou společnost, která vlastní všechny jejich akcie nebo jiné cenné papíry, s nimiž je spojeno hlasovací právo na valné hromadě, se nepoužijí tyto články: [...] čl. 250 odst. 1 písm. b) [...]:

Článek 250 - 1. Fúze nebo rozdělení má následující důsledky: [...]

b) akcionáři nebo společníci zanikající nebo rozdělované společnosti se stanou akcionáři nebo společníky nástupnické společnosti, respektive nástupnických společností, v souladu s pravidly přidělování stanovenými v projektu fúze/rozdělení; [...]“.

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nařízení vlády č. 44/2004, jímž se schvalují prováděcí ustanovení k zákonu č. 571/2003, kterým se vyhlašuje daňový zákoník), bod 85, podle kterého se, podle čl. 27 odst. 3 písm. a) a b) daňového zákoníku, fúze a rozdělení řídí zákonem č. 31/1990.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Dne 25. listopadu 2015 Tribunalul Specializat Cluj (specializovaný soud v Kluži, Rumunsko) povolil zápisy do obchodního rejstříku týkající se fúze sloučením, která proběhla mezi společnostmi Banca A, nástupnickou společností, a společností Banca B, zanikající společností, když Banca A již získala 100 % akcií zanikající banky. Cena akcií byla mezi stranami sjednána v hodnotě nižší, než je tržní hodnota, a akcie byly zahrnuty do účetní závěrky nabývací společnosti v pořizovací ceně v souladu s platnými účetními předpisy, konkrétně s vyhláškou Rumunské národní banky č. 27/2010 o schválení účetních předpisů v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví [International Financial Reporting Standards] (IFRS), které se vztahují na úvěrové instituce.
- 2 Fúze vstoupila v účinnost dne 31. prosince 2015 a byla promítnuta do účetní závěrky nástupnické společnosti v souladu se standardem IFRS 3 - Podnikové kombinace. Rozdíl mezi cenou zaplacenou společností Banca A za nákup akcií a reálnou hodnotou aktiv a pasiv nabývané společnosti se tedy projevil v samostatném výkazu zisku a ztráty nabývací společnosti jako zisk z nákupu za výhodnou cenu.
- 3 Před datem účinnosti fúze podala Banca A dne 22. června 2015 u ANAF žádost o předběžné individuální daňové rozhodnutí týkající se zdanění zisku z nákupu za výhodnou cenu, tedy zisku, který měl být ke dni účinnosti fúze vykázán společností Banca A po fúzi se společností Banca B. Banca A v této žádosti tvrdila, že podle jejího názoru příjem vykázaný ve výkazu zisku a ztráty za rok 2015 jako zisk z nákupu za výhodnou cenu nepodléhá zdanění pro účely výpočtu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, v němž fúze nabyla účinnosti, neboť fúze je daňově neutrální transakcí, jelikož převod aktiv a pasiv nepodléhá zdanění.
- 4 Tato žádost byla vyřízena rozhodnutím předsedy ANAF ze dne 1. listopadu 2016, podle něhož příjem realizovaný po nákupu za výhodnou cenu nespadá mezi nezdanitelné příjmy výslovně stanovené v článku 20 daňového zákoníku.
- 5 Správní stížnost podanou společností Banca A zamítl ANAF dne 12. listopadu 2017. Důvody zamítnutí byly následující: i) předmětný příjem nespadá do

kategorií výslovně stanovených v článku 20 daňového zákoníku; ii) článek 27¹ daňového zákoníku a články 4 a 7 směrnice 2009/133 nejsou použitelné, jelikož se týkají přeshraničních fúzí, zatímco v projednávané věci se jedná o fúzi dvou bank, které jsou daňovými rezidenty v Rumunsku, a nikoli v různých členských státech EU; iii) ani čl. 27 odst. 4 a 5 daňového zákoníku není použitelný, jelikož fúze sloučením, při níž nástupnická společnost vlastní všechny akcie zanikající společnosti, nespadá do působnosti operací uvedených v čl. 27 odst. 3 daňového zákoníku.

- 6 Poté, co Banca A obě rozhodnutí ANAF napadla, zrušil Curtea de Apel Cluj (odvolací soud v Kluži, Rumunsko) rozhodnutí ze dne 12. listopadu 2017, kterým byla zamítnuta správní stížnost, a rozhodnutí předsedy ANAF ze dne 1. listopadu 2016, a nařídil ANAF, aby vydal nové individuální daňové rozhodnutí, v němž stanoví, že zdanění zisku z nákupu za výhodnou cenu, který Banca A vykázala ke dni fúze, vede k tomu, že se s tímto ziskem zachází jako s nezdanitelným příjmem.
- 7 Odvolací soud v Kluži měl za to, že článek 20 daňového zákoníku není jediným článkem, který upravuje kategorie nezdanitelných příjmů, a že se použijí ustanovení článku 27 daňového zákoníku týkající se situací reorganizace, likvidace a jiných převodů majetku a podílů. Tento soud rozhodl, že se použije čl. 27 odst. 5 daňového zákoníku, podle něhož operace zrušení podílů nástupnické společnosti v zanikající společnosti nepodléhají zdanění, neboť tento článek upravuje odlišný případ nezdanění. Toto řešení, které podporuje i posudek daňového znalce předložený v řízení, by zajistilo dodržení zásady daňové neutrality fúze.
- 8 Kasačnímu oprávněnému prostředku podanému [ze strany ANAF] proti rozsudku odvolacího soudu v Kluži Înalta Curte de Casație și Justiție (Nejvyšší kasační soud) vyhověl. Rozsudkem ze dne 23. června 2020 tento soud zrušil napadený rozsudek a znovu rozhodl ve věci samé tak, že žalobu společnosti Banca A zamítl jako neopodstatněnou, neboť dospěl k závěru, že na dotčený zisk se nevztahuje žádné z ustanovení daňového zákoníku, které zakládají nezdanění.
- 9 Nejvyšší kasační soud tedy zrušil výklad čl. 27 odst. 5 daňového zákoníku provedený soudem prvního stupně a rozhodl, že toto ustanovení se nepoužije, neboť Banca A již před datem fúze sloučením vlastnila 100 % akcií zanikající banky a akcionářům zanikající banky nebyly vydány žádné akcie.
- 10 Na projednávanou věc se nevztahují ani ustanovení článku 27¹ daňového zákoníku, která provádějí ustanovení směrnice 90/434, neboť ta se týkají přeshraničních reorganizací.
- 11 Dne 28. října 2020 podala Banca A v souladu s článkem 21 zákona č. 554/2004 návrh na obnovu řízení proti rozsudku Nejvyššího kasačního soudu ze dne 23. června 2020, kterým se domáhala jeho zrušení, opětovném rozhodnutí o kasačním oprávněném prostředku [ANAF] a jeho zamítnutí.

- 12 Banca A tvrdí, že existuje rozpor mezi vnitrostátními daňovými předpisy a unijními pravidly o společném daňovém režimu pro reorganizace a převody aktiv, který lze vyřešit pouze uplatněním zásady přednosti unijního práva.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 13 Podle navrhovatelky představují články 20 a 27 daňového zákoníku, jak je vykládají daňové orgány a kasační soud [Înalta Curte de Casație și Justiție v rozsudku ze dne 23. června 2020], překážku volného fungování vnitřního trhu.
- 14 Pokud vnitrostátní právní předpisy přebírají řešení přijatá unijním právem, musí být vykládány v souladu s tímto právem, a to i v čistě vnitrostátních situacích, aby se zabránilo diskriminaci státních příslušníků nebo možnému narušení hospodářské soutěže.
- 15 Článek 27 daňového zákoníku vychází z ustanovení směrnice 90/434/EHS, jak vyplývá z důvodové zprávy k daňovému zákoníku. Tento článek byl před přistoupením Rumunska k Evropské unii změněn zákonem č. 343/2006, který rovněž zavedl článek 27¹ týkající se režimu přeshraničních fúzí. Ustanovení čl. 2 písm. a) třetí odrážky směrnice 90/434/EHS byla správně provedena do čl. 27¹ odst. 3 bodu 1 písm. c) daňového zákoníku, avšak právní úprava vztahující se na rumunské právnické osoby uvedené v článku 27 nebyla odpovídajícím způsobem změněna. Důsledkem tohoto opomenutí je, že vnitrostátní právo může být nesprávně vykládáno způsobem, který porušuje unijní právo.
- 16 Navrhovatelka rovněž odkazuje na úplné sladění daňových rozhodnutí o fúzích mezi rumunskými právnickými osobami s ustanoveními směrnice 2009/133 v novém daňovém zákoníku, který byl přijat zákonem č. 227/2015 a je platný od 1. ledna 2016.
- 17 Kromě nesrovnalosti, která vznikla v roce 2003, kdy byla definice fúze uvedena ve směrnici 90/434 začleněna do daňového zákoníku, je rozhodnutí o nezdanění těchto transakcí, které je stanoveno v čl. 27 odst. 5 daňového zákoníku, totožné s rozhodnutím, které se na základě článku 7 této směrnice vztahuje na operaci uvedenou v čl. 2 písm. a) třetí odrážce.
- 18 Skutečnost, že uplatnění zvláštního daňového režimu nezdanění je podmíněno formální kvalifikací operace zrušení podílů, které má nástupnická společnost v zanikající společnosti, jako fúze ve smyslu čl. 27 odst. 3 daňového zákoníku, vede k nepoužitelnosti čl. 27 odst. 5 daňového zákoníku.
- 19 Nejvyšší kasační soud, který projednává návrh na obnovu řízení podaný společností Banca A, rozhodl, na žádost navrhovatelky, o podání předběžné otázky k Soudnímu dvoru.
- 20 ANAF, který předkládajícímu soudu navrhuje, aby návrh na obnovu řízení zamítl jako nepřipustný a podpůrně jako neopodstatněný, se domnívá, že směrnice

2009/133 není na projednávanou věc použitelná a že otázka uplatnění zásady přednosti unijního práva již byla s konečnou platností vyřešena a že její opětovné přezkoumání by při absenci jakéhokoli nového prvku bylo v rozporu s překážkou věci pravomocně rozsouzené. Vnitrostátní právo je navíc v souladu s unijním právem a je s ním slučitelné.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 21 Předkládající soud nejprve jednak zdůrazňuje, že pokud by zdanění potvrzené v této závěrečné fázi soudního řízení spočívalo ve zdanění zisku z akvizice společnosti Banca B v rozporu s tím, co výslovně stanoví příslušná unijní právní úprava, utrpěla by společnost Banca A ztrátu odpovídající částce 264 096 036 rumunských lei (RON), kterou představuje daň z příjmů za rok 2016, a dále, že po konečném vyřešení sporu ve věci samé bude rozhodnuto i o otázce zdanění zisku vykázaného po nákupu za zvýhodněné ceny a že strany již nebudou moci zahájit nový spor o zdanění tohoto zisku.
- 22 Odpověď na první předběžnou otázku umožní předkládajícímu soudu rozhodnout o přípustnosti návrhu na obnovu řízení. Aby byl tento návrh přípustný, musí být splněny tři podmínky: i) musí být namítáno, že rozsudek, který je předmětem obnovy řízení, porušil unijní právo, ii) kasační soud musí v rozsudku, které je předmětem obnovy řízení, opomenout rozhodnout o určitých otázkách unijního práva, jejichž přezkoumání je požadováno v rámci návrhu na obnovu řízení, a iii) návrh na obnovu řízení musí respektovat meze rozhodnutí ve věci samé.
- 23 Navrhovatelka netvrdila, že fúze sloučením je přeshraniční, ale pouze to, že článek 27 daňového zákoníku, který se vztahuje na vnitrostátní operace, musí být vykládán v souladu s unijním právem použitelným na přeshraniční operace, aby byla zajištěna rovnost daňového zacházení a zákaz diskriminace. Judikatura Soudního dvora, které se dovolává navrhovatelka, a zejména rozsudky Foggia-SGPS (C-126/10, EU:C:2011:718); Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282); Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) a Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), se týká použití směrnice 90/434/EHS na čistě vnitrostátní situace, u nichž Soudní dvůr rozhodl, že je příslušný k rozhodování o předběžných otázkách, které mu byly předloženy.
- 24 Vzhledem k tomu, že se kasační soud nezabýval argumenty, které v rámci řízení společnost Banca A předložila ve vztahu k neutralitě fúze a dopadu unijního práva s ohledem na dobrovolnou harmonizaci přijatou rumunským zákonodárcem, a navrhovatelka pouze zopakovala argumenty předložené ve fázi správní stížnosti, jsou poslední dvě podmínky přípustnosti návrhu na obnovu řízení splněny.
- 25 Pokud jde o první podmínku přípustnosti návrhu na obnovu řízení, předkládající soud uvádí, že musí ověřit, zda byl kasační soud povinen vykládat vnitrostátní pravidlo v souladu se směrnicí 2009/133, tedy zda je unijní právo použitelné na projednávanou věc, která se týká čistě vnitrostátní situace, v níž však může být

unijní právo použitelné z důvodů podobných, nikoli však totožných s důvody uvedenými ve výše uvedené judikatuře Soudního dvora.

- 26 Vzhledem k tomu, že konformní výklad je zásadou unijního práva (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. října 2004, Pfeiffer a další, spojené věci C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 114), přísluší pravomoc rozhodnout o podmínkách a rozsahu této zásady Soudnímu dvoru.
- 27 Při vymezení okolností, za nichž má rozhodnout o použitelnosti dotčeného unijního práva, předkládající soud uvádí přehled příslušných vnitrostátních právních předpisů.
- 28 Přijetí článku 27 zákona č. 571/2003 o daňovém zákoníku tak bylo provedeno podle vzoru směrnice 90/434, jak vyplývá z odůvodnění tohoto zákona, podle něhož měl zákonodárce v úmyslu harmonizovat vnitrostátní právní rámec v oblasti daní s touto směrnicí. Pojem fúze ve vnitrostátním právu však neodpovídá zcela pojmu fúze ve směrnici 90/434, neboť článek 238 zákona č. 31/1990 nedefinuje fúzi sloučením, při níž společnost převádí v důsledku a v okamžiku svého zrušení bez likvidace veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, která vlastní veškeré cenné papíry představující její základní kapitál, jež je uvedena v čl. 2 písm. a) třetí odrážce směrnice 90/434.
- 29 Následně rumunský zákonodárce zákonem č. 343/2006 změnil článek 27 daňového zákoníku a současně zavedl článek 27¹, který má upravovat přeshraniční operace. Článek 27¹ je věrným provedením ustanovení směrnice 90/434, ale článek 27 daňového zákoníku, který upravuje vnitrostátní operace, nebyl změněn tak, aby se stal pravidlem totožným s článkem 27¹. Článek 27 odst. 3 písm. a) ve spojení s bodem 85 prováděcích ustanovení k daňovému zákoníku nadále odkazoval na fúzi definovanou v článku 238 zákona č. 31/1990 a čl. 27 odst. 4, který stanoví nezdanění převodu aktiv a pasiv, jakož i čl. 27 odst. 5, podle něhož se kapitálové zisky plynoucí ze zrušení podílů nástupnické společnosti v zanikající společnosti nepovažují za zdanitelný převod, souvisí s odstavcem 3, a to odkazem na reorganizační operace stanovené v tomto odstavci.
- 30 Ačkoli se rumunský zákonodárce rozhodl upravit daňový režim vnitrostátních a přeshraničních reorganizací ve dvou samostatných člancích, v odůvodnění daňového zákoníku, ale i v zákoně, kterým se mění daňový zákoník přijatý v roce 2006, se uvádí, že dobrovolná harmonizace použitelného vnitrostátního pravidla s unijním pravidlem byla sledována i s ohledem na vnitrostátní reorganizace.
- 31 Důkazem takového harmonizačního záměru rumunského zákonodárce je nový daňový zákoník přijatý zákonem č. 227/2015, jehož článek 32 upravující vnitrostátní transakce je věrným provedením směrnice 2009/133. Z důvodové zprávy k novému daňovému zákoníku, který se však na projednávanou věc nevztahuje, vyplývá, že cílem bylo odstranit nejednotnost ve vymezení typů fúzí, která vedla k odlišnému přístupu k vnitrostátním operacím ve srovnání s přeshraničními operacemi.

- 32 Vzhledem k tomu, že daňové orgány a kasační soud dospěly k závěru, že operace mezi bankou A a bankou B není fúzí ve smyslu čl. 27 odst. 3 daňového zákoníku, neboť nebyly splněny obě podmínky stanovené v písmenu a) tohoto ustanovení, a vzhledem k tomu, že čl. 27 odst. 5 daňového zákoníku odpovídá článku 7 směrnice 2009/133, předkládající soud pokládá druhou otázku, aby určil, zda výhoda nezdanění kapitálových zisků plynoucích z dotčené operace závisí na tom, zda je tato operace kvalifikována jako fúze ve smyslu vnitrostátního práva či nikoli.
- 33 Dále předkládající soud uvádí, že Banca A použila mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 3 - Podnikové kombinace - a rozdíl mezi cenou zaplacenou za pořízení akcií a reálnou hodnotou aktiv a pasiv společnosti Banca B ke dni fúze vykazala ve výkazu zisku a ztráty jako zisk z nákupu za výhodnou cenu. Naopak v případě subjektů, které nepoužívají IFRS, ale společný rámec účetního výkaznictví, se rozdíl mezi tržní hodnotou převáděných čistých aktiv a účetní hodnotou cenných papírů držených nástupnickou společností, které odpovídají jejím aktivům, nepromítá do výkazu zisku a ztráty nabyvatele.
- 34 Vzhledem k tomu, že daňový orgán a kasační soud dospěly k závěru, že zaúčtování tohoto zisku do výkazu zisku a ztráty nástupnické banky svědčí o zdanitelné povaze tohoto kapitálového zisku, rozhodl se předkládající soud položit třetí předběžnou otázku.