

**Дело C-827/21****Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от  
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване:**

30 декември 2021 г.

**Запитваща юрисдикция:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Румъния)

**Дата на акта за преюдициално запитване:**

12 октомври 2021 г.

**Молител:**

Banca A

**Отвeтник:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Председател на ANAF

**Предмет на главното производство**

Молба, подадена до Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния) от молителя Banca A срещу ответниците Agenția Națională de Administrare Fiscală (Национална агенция „Данъчна администрация“, Румъния, наричана по-нататък „ANAF“) и председателя на ANAF, за отмяна на влязлото в сила решение, постановено в производство по обжалване от Înalta Curte de Casație și Justiție в спор относно данъчното облагане на печалбата, реализирана в резултат на операция по вливане.

**Предмет и правно основание на преюдициалното запитване**

На основание член 267 ДФЕС се иска тълкуване на Директива 2009/133/ЕО и на принципа на съответстващо тълкуване.

## Преюдициални въпроси

1. Длъжен ли е националният съд да тълкува в съответствие с Директива 2009/133/ЕО на Съвета приложима към вътрешни положения национална данъчноправна уредба, която урежда необлагаемостта на капиталовите печалби, получени при прекратяване на дяловото участие на приемащото дружество в капитала на прехвърлящото дружество, при обстоятелства като разглежданите в настоящия случай, когато:

— националният законодател е уредил вътрешните и сходните трансгранични операции с отделни разпоредби и разпоредбите не са идентични,

— приложимата към вътрешните операции национална правна уредба действа, като все пак използва съдържащи се в директивата понятия — сливане, прехвърляне на активи и пасиви, прекратяване на дяловото участие,

— мотивите към националния данъчен закон могат да се тълкуват в смисъл, че законодателят е възнамерявал да установи едно и също данъчно третиране за вътрешните и трансграничните операции, уредени чрез транспонирането на директивата, за да се спази по недискриминационен начин принципът на данъчна неутралност на сливането и за да се избегне нарушаването на конкуренцията?

2. Трябва ли член 7 от Директива 2009/133/ЕО на Съвета да се тълкува в смисъл, че не може да се откаже необлагаемостта на капиталовите печалби, произтичащи от операция по прекратяване на дяловото участие на едно дружество в друго дружество след прехвърляне на активите и пасивите на последното към първото, с мотива, че посочената операция не отговаря на всички условия, предвидени в националната правна уредба, за да се квалифицира като сливане?

3. Трябва ли член 7 от Директива 2009/133/ЕО на Съвета да се тълкува в смисъл, че необлагаемостта се прилага за печалбата, произтичаща от придобиване на изгодна цена, отразено в отчета за приходите и разходите на придобиващото дружество?

## Разпоредби на правото на Съюза, на които е направено позоваване

Директива 2009/133/ЕО на Съвета от 19 октомври 2009 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, както и при прехвърлянето на седалище на SE [Европейско дружество] или SCE [Европейско кооперативно дружество] в друга държава членка: член 2, буква а), член 4, параграф 1 и член 7, както и принципа на съответстващо тълкуване.

### Национални разпоредби, на които е направено позоваване

*Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ* (Закон № 554/2004 за административното производство), член 21, параграф 1, съгласно който влезлите в сила съдебни решения подлежат на отмяна, освен на основанията, предвидени в Гражданския процесуален кодекс, и когато нарушават принципа на предимство на правото на Съюза.

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс; наричан по-нататък също „Данъчния кодекс“), член 27, параграфи 3–5, който предвижда следното:

„3. Разпоредбите на настоящия член се прилагат за следните операции по преобразуване, при условие че основната им цел не е отклонение от данъчно облагане или избягване на плащането на данъци:

а) сливане между две или повече румънски юридически лица, в случай че съдружниците в някое от сливащите се юридически лица получат дялове в юридическото лице правопреемник;

[...]

4. При операциите по преобразуване, посочени в параграф 3, се прилагат следните правила:

а) прехвърлянето на активите или пасивите не се счита за облагаема сделка по смисъла на настоящия дял; [...]

5. Когато румънско юридическо лице притежава най-малко 15 %, или считано от 2009 г. — съответно 10 %, дялово участие в друго румънско юридическо лице, което прехвърля активи и пасиви на първото юридическо лице чрез операция, посочена в параграф 3, прекратяването на тези дялови участия не се счита за облагаема сделка“.

*Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale* (Закон № 31/1990 за търговските дружества), член 238, параграф 1, член 243<sup>4</sup> и член 250, параграф 1, буква b), които предвиждат следното:

„Член 238 - 1. „Сливане“ е операция, при която:

а) при прекратяване без ликвидация, едно или повече дружества прехвърлят цялото си имущество на друго дружество срещу издаване на акционерите на придобиваното дружество или дружества на акции в придобиващото дружество, и евентуално, срещу заплащане в брой на не повече от 10 % от номиналната стойност на издадените акции; или

б) при прекратяване без ликвидация, няколко дружества прехвърлят цялото си имущество на учредено от тях дружество срещу издаване на

техните акционери на акции в новоучреденото дружество, и евентуално, срещу заплащане в брой на не повече от 10 % от номиналната стойност на издадените акции.

Член 243<sup>4</sup> - В случай на вливане, при което като се прекратяват без ликвидация, едно или повече дружества прехвърлят всички активи и пасиви на друго дружество, притежаващо всичките им акции или други ценни книжа, даващи право на глас в общото събрание, не се прилагат следните членове: [...] член 250, параграф 1, буква б) [...]:

Член 250 - 1. Сливането или разделянето има следните последици: [...]

б) акционерите или съдружниците на придобиваното или разделяното дружество стават акционери или съдружници на придобиващото дружество и на получаващите дружества в съответствие с правилата за разпределение, определени в плана за сливане/разделяне; [...]“.

*Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Наредба № 44/2004 на правителството за одобряване на методологични правила за прилагане на Закон № 571/2003 за Данъчния кодекс), точка 85, съгласно която по силата на член 27, параграф 3, букви а) и б) от Данъчния кодекс, сливанията и разделянията се уреждат от Закон № 31/1990.

### **Кратко представяне на фактите и главното производство**

- 1 На 25 ноември 2015 г. Tribunalul Specializat Cluj (Специализиран съд Клуж, Румъния) разрешава вписвания в Търговския регистър на данни относно вливането, извършено между придобиващото дружество Vanca A и придобиваното дружество Vanca B, като Vanca A вече е закупила 100 % от акциите на придобиваната банка. Цената на акциите е била договорена между страните на стойност, по-ниска от пазарната и акциите са били включени във финансовия отчет на придобиващото дружество по тяхната цена на придобиване съгласно приложимото счетоводно законодателство, а именно Наредба № 27/2010 на Националната банка на Румъния за одобряване на приложимото за кредитните институции счетоводно законодателство в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане [International Financial Reporting Standards] (МСФО).
- 2 Вливането поражда действие, считано от 31 декември 2015 г. и е отразено във финансовите отчети на придобиващото дружество в съответствие с МСФО 3 — Бизнес комбинации. Така разликата между цената, платена от Vanca A за придобиването на акциите, и реалната стойност на активите и пасивите на придобиваното дружество е отразена в отделния отчет за приходите и разходите на придобиващото дружество като печалба в резултат на придобиване на изгодна цена.

- 3 Преди вливането да породи действие на 22 юни 2015 г. Banca A подава до ANAF искане за предварително данъчно становище относно данъчното третиране на печалбата от придобиване на изгодна цена — която Banca A е трябвало да отчете след вливането на Banca B на датата, на която вливането поражда действие. В това искане Banca A твърди, че според нея приходът, посочен в отчета за приходите и разходите за 2015 г. като печалба от придобиване на изгодна цена, не подлежи на облагане за целите на изчисляването на корпоративния данък за данъчната година, в която вливането е породило действие, тъй като сливането е данъчно неутрална сделка, доколкото прехвърлянето на активи и пасиви не подлежи на облагане с данък.
- 4 Това искане е отхвърлено с решение на председателя на ANAF от 1 ноември 2016 г., съгласно което приходът, реализиран вследствие на придобиване на изгодни цени, не попада в обхвата на необлагаемите доходи, изрично предвидени в член 20 от Данъчния кодекс.
- 5 Подадената от Banca A жалба по административен ред е отхвърлена от ANAF на 12 ноември 2017 г. Мотивите за отхвърлянето са, че i) въпросният приход не попада в категориите, изрично предвидени в член 20 от Данъчния кодекс; (ii) член 27<sup>1</sup> от Данъчния кодекс и членове 4 и 7 от Директива 2009/133 не са приложими, тъй като се отнасят до трансгранични сливания, докато настоящият случай се отнася до сливане между две банки, които за данъчни цели са местни лица в Румъния, а не в различни държави — членки на Европейския съюз, и (iii) член 27, параграфи 4 и 5 от Данъчния кодекс също не е приложим, тъй като вливането, при което придобиващото дружество притежава всички дялове в придобиваното дружество, не попада в обхвата на операциите, посочени в член 27, параграф 3 от Данъчния кодекс.
- 6 След като Banca A обжалва двете решения на ANAF по съдебен ред, Curtea de Apel Cluj (Апелативен съд Клуж, Румъния) отменя решението от 12 ноември 2017 г., с което се отхвърля жалбата по административен ред и решението на председателя на ANAF от 1 ноември 2016 г., като разпорежда на ANAF да издаде ново данъчно становище, с което да установи, че произтичащата от придобиването на изгодни цени печалба, отчетена от Banca A към датата на вливането, се третира за данъчни цели като необлагаем доход.
- 7 Апелативен съд Клуж приема, че член 20 от Данъчния кодекс не е единственият член, който урежда категориите необлагаеми доходи, и че са приложими разпоредбите на член 27 от Данъчния кодекс, отнасящи се до хипотези на преобразуване, ликвидация и други прехвърляния на активи и дружествени дялове. Посоченият съд постановява, че е приложим член 27, параграф 5 от Данъчния кодекс, съгласно който операциите по прекратяване на дяловото участие на придобиващото дружество в придобиваното дружество не подлежат на облагане с данък, тъй като този член урежда

особен случай на необлагаемост. Това решение, което е подкрепено и от данъчната експертиза, представена в съдебното производство, гарантирало спазването на принципа на данъчна неутралност на сливането.

- 8 Жалбата, подадена [от ANAF] срещу решението на Апелативен съд Клуж, е уважена от Înalta Curte de Casație și Justiție (Върховен касационен съд, Румъния). С решение от 23 юни 2020 г. посоченият съд отменя обжалваното решение и, произнасяйки се *ex novo* по същество, отхвърля искането на Ванса А като неоснователно, като установява, че въпросната печалба не попада в обхвата на нито една от разпоредбите на Данъчния кодекс, които предвиждат необлагаемост.
- 9 Ето защо Върховният съд отхвърля тълкуването на член 27, параграф 5 от Данъчния кодекс, направено от съда, разгледал делото по същество, и приема, че тази разпоредба е неприложима, тъй като преди датата на вливането Ванса А вече е притежавала 100 % от акциите на придобиваната банка и на акционерите на придобиваната банка не са били издадени никакви акции.
- 10 В случая не са приложими и разпоредбите на член 27<sup>1</sup> от Данъчния кодекс, с които се транспонират разпоредбите на Директива 90/434, тъй като те се отнасят до трансгранични преобразувания.
- 11 На 28 октомври 2020 г. на основание член 21 от Закон № 554/2004 Ванса А подава молба за отмяна на решението на Върховния съд от 23 юни 2020 г., като моли то да бъде отменено и да се постанови решение *ex novo* по жалбата [на ANAF], която да бъде отхвърлена.
- 12 Ванса А твърди, че е налице противоречие между националното данъчно законодателство и разпоредбите на Съюза относно общия данъчен режим, приложим към преобразуванията и прехвърлянията на активи, което може да бъде разрешено единствено чрез прилагане на принципа на предимство на правото на Съюза.

### **Основни доводи на страните в главното производство**

- 13 Според молителя членове 20 и 27 от Данъчния кодекс, тълкувани от данъчната администрация и от разгледалия жалбата съд [Înalta Curte de Casație și Justiție в решението от 23 юни 2020 г.], представляват пречка за свободното функциониране на вътрешния пазар.
- 14 Когато в националното законодателство се възприемат решения, приети от правото на Съюза, то следва да се тълкува в съответствие с това право и по отношение на чисто вътрешни положения, за да се избегне дискриминация спрямо гражданите или евентуално нарушаване на конкуренцията.



- 15 Член 27 от Данъчния кодекс се основава на разпоредбите на Директива 90/434/ЕИО, както е видно от мотивите към Данъчния кодекс. Преди присъединяването на Румъния към Европейския съюз този член е изменен със Закон № 343/2006, с който е въведен и член 27<sup>1</sup> относно режима на трансграничните сливания. Разпоредбите на член 2, буква а), трето тире от Директива 90/434/ЕИО са правилно транспонирани в член 27<sup>1</sup>, параграф 3, точка 1, буква с) от Данъчния кодекс, но не е съответно изменена и приложимата към румънските юридически лица правна уредба по член 27. В резултат на този пропуск националното право може да бъде тълкувано неправилно по начин, който нарушава правото на Съюза.
- 16 Молителят се изтъква и пълното привеждане в съответствие с разпоредбите на Директива 2009/133 на данъчната уредба относно сливанията между румънски юридически лица в новия Данъчен кодекс, приет със Закон № 227/2015, в сила от 1 януари 2016 г.
- 17 Освен нередността, възникнала през 2003 г., когато определението за сливане в Директива 90/434 е включено в Данъчния кодекс, предвиденото в член 27, параграф 5 от Данъчния кодекс решение да не се облагат с данък такива операции е идентично с приложимото към операцията, посочена в член 2, буква а), трето тире от Директивата, по силата на член 7 от нея.
- 18 Обстоятелството, че прилагането на специален данъчен режим на необлагаемост с данък зависи от формалното квалифициране на операцията по прекратяване на дяловете, притежавани от придобиващото дружество в придобиваното дружество, като сливане по смисъла на член 27, параграф 3 от Данъчния кодекс, означава, че член 27, параграф 5 от Данъчния кодекс е неприложим.
- 19 Върховният касационен съд, който разглежда молбата за отмяна, подадена от Banca A, решава по искане на молителя да отправи преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз.
- 20 ANAF, който иска от запитващата юрисдикция да отхвърли молбата за отмяна като недопустима, и при условията на евентуалност като неоснователна, счита, че Директива 2009/133 не е приложима в настоящия случай, че въпросът за прилагането на принципа на предимство на правото на Съюза вече е окончателно решен и че повторното разглеждане на този въпрос, без да са налице нови обстоятелства, би било в противоречие със силата на пресъдено нещо. Освен това националното законодателство е съобразено и съвместимо с правото на Съюза.

### **Кратко представяне на мотивите за преюдициалното запитване**

- 21 Запитващата юрисдикция най-напред подчертава, от една страна, че ако данъчното третиране, потвърдено на този последен етап от съдебното производство, би било печалбата от придобиването на Banca B да се обложи

с данък, противно на изрично предвиденото в европейската правна уредба в тази област, Ванса А би претърпяла загуба, равна на сумата от 264 096 036 румънски леи (RON), която би представлявала корпоративния данък за 2016 г., и от друга страна, че след окончателното решаване на спора по главното производство ще бъде решен и въпросът за данъчното третиране на печалбата, отчетена вследствие на придобиването на изгодни цени, и че страните повече няма да могат да започнат ново дело относно данъчното облагане на тази печалба.

- 22 Отговорът на първия преюдициален въпрос ще позволи на запитващата юрисдикция да се произнесе по допустимостта на молбата за отмяна. За да е допустима тази молба, трябва да са изпълнени три условия: (i) трябва да се твърди, че съдебното решение, чиято отмяна се иска, е нарушило правото на Съюза; (ii) необходимо е в съдебното решение, чиято отмяна се иска, разгледалият жалбата съд да не се е произнесъл по определени въпроси на правото на Съюза, които се иска да бъдат разгледани с молбата за отмяна, и (iii) молбата за отмяна трябва да зачита пределите на решението по същество.
- 23 Молителят не твърди, че операцията по вливане има трансграничен характер, а само, че член 27 от Данъчния кодекс, приложим към вътрешните операции, трябва да се тълкува в съответствие с правото на Съюза, приложимо към трансграничните операции, за да се гарантира еднаквото данъчно третиране и недопускането на дискриминация. Практиката на Съда, на която се позовава молителят, и по-специално решенията *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) и *Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (C-28/95, EU:C:1997:369), се отнася до прилагането на Директива 90/434/ЕИО към чисто вътрешни положения, по отношение на които Съдът приема, че е компетентен да се произнесе по поставените му преюдициални въпроси.
- 24 Тъй като разгледалият жалбата съд не е разгледал доводите, изтъкнати в съдебното производство от Ванса А относно неутралността на сливането и действието на правото на Съюза с оглед на доброволната хармонизация, извършена от румънския законодател, а молителят в производството по отмяна само е повторил доводите, изтъкнати на етапа на обжалването по административен ред, последните две условия за допустимост на молбата за отмяна са изпълнени.
- 25 Що се отнася до първото условие за допустимост на молбата, запитващата юрисдикция посочва, че трябва да провери дали разглеждащият жалбата съд е бил длъжен да тълкува националната разпоредба в съответствие с Директива 2009/133, т.е. дали правото на Съюза е приложимо в настоящия случай, който се отнася до чисто вътрешно положение, но при което правото на Съюза би могло да се приложи по съображения, които са сходни, но не са идентични с изтъкнатите в посочената по-горе практика на Съда.



- 26 Тъй като съответстващото тълкуване е принцип на правото на Съюза (вж. в този смисъл решение от 5 октомври 2004 г., Pfeiffer и др., съединени дела C-397/01—C-403/01, EU:C:2004:584, т. 114), компетентен да се произнесе по предпоставките и обхвата на този принцип е Съдът.
- 27 В изложението на обстоятелствата, в контекста на които ще трябва да се произнесе по приложимостта на разглежданото право на Съюза, запитващата юрисдикция представя историята на създаване на релевантното национално законодателство.
- 28 Така приемането на член 27 от Закон 571/2003 за Данъчния кодекс се основава на Директива 90/434, както е видно от мотивите на този закон, съгласно които законодателят е имал за цел да хармонизира с тази директива националната законодателна уредба в областта на данъчното облагане. Понятието „сливане“ в националното право обаче не съответства напълно на понятието „сливане“ в Директива 90/434, тъй като в член 238 от Закон № 31/1990 не се съдържа определение и за вливане, при което при прекратяване без ликвидация едно дружество прехвърля всички свои активи и пасиви на дружеството, притежаващо всички ценни книжа, които представляват капитала му, както е посочено в член 2, буква а), трето тире от Директива 90/434.
- 29 Впоследствие със Закон № 343/2006 румънският законодател изменя член 27 от Данъчния кодекс и същевременно въвежда член 27<sup>1</sup>, чиято цел е да уреди трансграничните операции. Член 27<sup>1</sup> транспонира точно разпоредбите на Директива 90/434, но член 27 от Данъчния кодекс, който урежда вътрешните сделки, не е изменен, така че да стане разпоредба, идентична на член 27<sup>1</sup>. Член 27, параграф 3, буква а) във връзка с точка 85 от правилата за прилагане на Данъчния кодекс продължава да се отнася до сливането, определено в член 238 от Закон № 31/1990, а член 27, параграф 4, който предвижда, че прехвърлянето на активи и пасиви е необлагаемо, както и член 27, параграф 5, съгласно който капиталовите печалби, произтичащи от прекратяването на дяловото участие на придобиващото дружество в придобиваното дружество, не се считат за облагаемо прехвърляне, са свързани с параграф 3 чрез позоваването на операциите по преобразуването, предвидени в този параграф.
- 30 Въпреки че румънският законодател е избрал да уреди в две отделни разпоредби данъчния режим на вътрешните и трансграничните преобразувания, в мотивите към Данъчния кодекс, а също и към Закона за изменение на Данъчния кодекс, приет през 2006 г., се посочва, че и по отношение на вътрешните преобразувания се цели доброволно хармонизиране на приложимата национална правна уредба с правната уредба на Съюза.
- 31 Доказателство за това намерение на румънския законодател за хармонизиране е новият Данъчен кодекс, приет със Закон № 227/2015, чийто

член 32, уреждащ вътрешните сделки, представлява точно транспониране на Директива 2009/133. От мотивите към новия Данъчен кодекс, който обаче не е приложим към настоящото дело, е видно, че волята е била да се поправи липсата на съгласуваност в определението на различните видове сливания, което е довело до различен подход към вътрешните операции в сравнение с трансграничните.

- 32 Като се има предвид, че данъчната администрация и разгледалият жалбата съд са приели, че операцията между Banca A и Banca B не е сливане по смисъла на член 27, параграф 3 от Данъчния кодекс, тъй като не са изпълнени двете условия по буква а) от тази разпоредба, и като се има предвид, че член 27, параграф 5 от Данъчния кодекс съответства на член 7 от Директива 2009/133, запитващата юрисдикция поставя втория въпрос, за да се установи дали необлагаемостта на капиталовите печалби, произтичащи от разглежданата операция, зависи от обстоятелството дали последната е квалифицирана като сливане по смисъла на националното право.
- 33 По-нататък запитващата юрисдикция посочва, че Banca A е използвала международния стандарт за финансово отчитане МСФО 3 — Бизнес комбинации — и е отразила разликата между цената, платена за придобиването на акциите, и реалната стойност на активите и пасивите на Banca B към датата на сливането в отчета за приходите и разходите като печалба от придобиване на изгодни цени. От друга страна, в случай на предприятия, които не прилагат МСФО, а общата рамка за счетоводна отчетност, разликата между пазарната стойност на прехвърлените нетни активи и счетоводната стойност на ценните книжа, притежавани от придобиващото предприятие и съответстващи на това имущество, не се отразява в отчета за приходите и разходите на придобиващото предприятие.
- 34 Тъй като данъчната администрация и разгледалият жалбата съд са стигнали до заключението, че включването на тази печалба в отчета за приходите и разходите на придобиващата банка свидетелства за облагаемостта на тази капиталова печалба, запитващата юрисдикция решава да постави третия преюдициален въпрос.