

Zadeva C-827/21

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

30. december 2021

Predložitveno sodišče:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romunija)

Datum predložitvene odločbe:

12. oktober 2021

Predlagateljica revizije:

Banca A

Toženi stranki:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Predsednik ANAF

Predmet postopka v glavni stvari

Predlog za revizijo postopka, ki ga je pri Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija) vložila predlagateljica revizije, družba Banca A, proti toženima strankama Agenția Națională de Administrare Fiscală (nacionalna agencija za davčno upravo, Romunija; v nadaljevanju: ANAF) in predsedniku ANAF, zoper pravnomočno sodbo, ki jo je v postopku s pritožbo izreklo Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) v sporu zaradi obdavčitve dobička, ustvarjenega po združitvi s prevzemom.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

V skladu s členom 267 PDEU se prosi za razlago Direktive 2009/133/ES in načela razlage v skladu s pravom Unije.

Vprašanja za predhodno odločanje

1. Ali mora nacionalno sodišče nacionalni davčni predpis, ki se uporablja za notranje položaje in ureja neobstoje obdavčitve kapitalskih dobičkov, ustvarjenih ob ukinitvi deleža družbe prejemnice v kapitalu prenosne družbe, razlagati skladno z Direktivo Sveta 2009/133/ES v okoliščinah, kakršne so obravnavane, če:

– je nacionalni zakonodajalec nacionalne operacije in podobne čezmejne operacije uredil z ločenimi, neenakimi predpisi;

– nacionalni predpis, ki se uporablja za nacionalne operacije, učinkuje prek pojmov iz Direktive – združitev, prenos sredstev in obveznosti, ukinitve deleža;

– se lahko predstavitev razlogov nacionalnega davčnega zakona razlaga v smislu, da je zakonodajalec želel določiti enako davčno rešitev za nacionalne operacije in čezmejne operacije, urejene s prenosom Direktive, da bi nediskriminatorno upošteval načelo davčne nevtralnosti združitve in preprečil izkrivljanje konkurence?

2. Ali je treba člen 7 Direktive Sveta 2009/133/ES razlagati tako, da ugodnosti neobstoje obdavčitve kapitalskih dobičkov iz ukinitve deleža, ki ga je imela ena družba v drugi, po prenosu sredstev in obveznosti te druge družbe na prvo, ni mogoče zavrniti z obrazložitvijo, da z zadevno operacijo niso izpolnjeni vsi pogoji iz nacionalnega prava, da bi jo bilo mogoče opredeliti za združitev?

3. Ali je treba člen 7 Direktive Sveta 2009/133/ES razlagati tako, da se ugodnost neobstoje obdavčitve uporablja za dobiček iz prevzema po ugodnih cenah, izkazan v izkazu poslovnega izida prevzemne družbe?

Upoštevne določbe prava Evropske unije

Direktiva Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE [evropska družba] [ali] SCE [evropska zadruga] med državami članicami: člen 2(a); člen 4(1) in člen 7 ter načelo razlage v skladu s pravom Unije.

Upoštevne določbe nacionalnega prava

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (zakon št. 554/2004 o upravnem sporu), člen 21(1), ki določa, da so razlog za revizijo poleg razlogov, določenih z zakonikom o civilnem postopku, pravnomočne in zavezujoče sodbe, ki kršijo načelo primarnosti prava Skupnosti.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zakon št. 571/2003 o davčnem zakoniku; v nadaljevanju tudi: davčni zakonik); člen 27, od (3) do (5), ki določa:

„3. Določbe tega člena se uporabljajo za naslednje reorganizacije, če njihov glavni cilj ni davčno izogibanje ali izogibanje plačilu davkov:

- a) združitev dveh ali več romunskih pravnih oseb, če deležniki ene od pravnih oseb, ki se združijo, prejmejo deleže pravne osebe, ki je pravna naslednica;

[...]

4. V primeru reorganizacije iz odstavka 3 se uporablja ta pravila:

- a) prenos sredstev ali obveznosti se ne šteje za obdavčljiv prenos v smislu tega naslova; [...]

5. Če ima romunska pravna oseba vsaj 15 %, oziroma od leta 2009 10 % deležev druge romunske pravne osebe, ki prenese sredstva in obveznosti na prvo pravno osebo z operacijo iz odstavka 3, se ukinitve teh deležev ne šteje za obdavčljiv prenos“.

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (zakon št. 31/1990 o gospodarskih družbah), člen 238(1), člen 243⁴ in člen 250(1)(b), ki določajo:

„Člen 238 – 1. Združitev pomeni operacijo, s katero:

- a) ena ali več družb preneha brez likvidacije in prenese vse svoje premoženje na drugo družbo v zamenjavo za izdajo delnic prevzemne družbe delničarjem pripojene družbe ali družb in, če je primerno, gotovinsko plačilo, ki ne presega 10 % nominalne vrednosti tako prenesenih delnic; ali

- b) več družb preneha brez likvidacije in prenese vse svoje premoženje na družbo, ki jo oblikujejo, v zamenjavo za izdajo delnic te nove družbe svojim delničarjem in, če je primerno, gotovinsko plačilo, ki ne presega 10 % nominalne vrednosti tako prenesenih delnic.

Člen 243⁴ – V primeru združitve s pripojitvijo, po kateri ena ali več družb preneha brez likvidacije in prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki ima vse njene delnice ali druge vrednostne papirje z glasovalnimi pravicami na skupščini, se ne uporabljajo naslednji členi: [...] člen 250(1)(b) [...]:

Člen 250 – 1. Posledice združitve ali delitve so: [...]

- b) delničarji ali družbeniki prevzete družbe postanejo delničarji ali družbeniki prevzemne družbe in družb prejemnic v skladu s pravili o dodelitvi, določenimi v projektu združitve/delitve; [...].“

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (uredba vlade št. 44/2004 o

potrditvi izvedbenih določb zakona št. 571/2003 o davčnem zakoniku), točka 85, po kateri v skladu s členom 27(3)(a) in (b) davčnega zakonika združitve in delitve ureja zakon št. 31/1990.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tribunalul Specializat Cluj (specializirano sodišče v Cluju, Romunija) je 25. novembra 2015 dovolilo, da se v register podjetij vpišejo znanjki o združitvi družbe Banca A, prevzemne družbe, in družbe Banca B, prevzete družbe, pri čemer je družba Banca A že prevzela 100 % delnic prevzete banke. Vrednost delnic, ki sta jo stranki določili na pogajanjih, je bila nižja od tržne cene, delnice pa so bile vključene v bilanco prevzemne družbe po nakupni ceni v skladu z veljavnimi računovodskimi predpisi, in sicer uredbo Centralne banke Romunije št. 27/2010 o odobritvi računovodskih predpisov v skladu z mednarodnimi standardi [International Financial Reporting Standards] (MSRP), ki se uporabljajo za kreditne institucije.
- 2 Združitev je začela veljati 31. decembra 2015, izkazana pa je bila v bilanci prevzemne družbe v skladu z načelom MSRP 3 – Poslovne združitve. Razlika med ceno, ki jo je plačala Banca A za prevzem delnic, in pravo vrednostjo sredstev in obveznosti prevzete družbe, je bila izkazana v ločenem izkazu poslovnega izida prevzemne družbe kot dobiček iz prevzema po ugodni ceni.
- 3 Pred datumom začetka veljavnosti združitve je družba Banca A 22. junija 2015 predložila ANAF zahtevek za individualno davčno predhodno odločbo, katere predmet je davčna obravnava dobička iz prevzema po ugodni ceni, in sicer dobička, ki bi ga morala evidentirati družba Banca A na datum začetka veljavnosti združitve z družbo Banca B. Družba Banca A je v tem zahtevku trdila, da po njenem mnenju dohodek, naveden v izkazu poslovnega izida za leto 2015 kot dobiček iz prevzema po ugodni ceni, ni obdavčljiv za izračun davka od dohodkov pravnih oseb za poslovno leto, v katerem je začela veljati združitev, ker je združitev z davčnega vidika nevtralna operacija, ker prenos sredstev in obveznosti ni obdavčljiv.
- 4 Zahtevek je bil obravnavan na podlagi uredbe predsednika ANAF z dne 1. novembra 2016, po kateri dohodek, dosežen po prevzemu po ugodnih cenah, ne spada med neobdavčljive dohodke, ki so izrecno navedeni v členu 20 davčnega zakonika.
- 5 ANAF je 12. novembra 2017 zavrnila upravno pritožbo družbe Banca A. Razlogi za zavrnitev so bili, da (i) obravnavani dohodek ne spada v kategorije, izrecno navedene v členu 20 davčnega zakonika; (ii) se člen 27¹ davčnega zakonika ter člena 4 in 7 Direktive 2009/133 ne uporabljata, ker se nanašata na čezmejne združitve, v obravnavani zadevi pa gre za združitev med dvema bankama, ki sta davčna rezidenta Romunije in ne različnih držav članic Evropske unije, in (iii) se ne uporabljata niti člen 27(4) in (5) davčnega zakonika, ker združitev s

prevzemom, pri kateri prevzemna družba obdrži vse deleže prevzete družbe, ne spada med operacije iz člena 27(3) davčnega zakonika.

- 6 Potem ko je družba Banca A vložila pritožbo zoper sklepa ANAF, je Curtea de Apel Cluj (pritožbeno sodišče v Cluju, Romunija) razveljavilo sklep z dne 12. novembra 2017 o zavrnitvi upravne pritožbe in sklep predsednika ANAF z dne 1. novembra 2016 ter odredilo, naj ANAF izda novo individualno davčno odločbo, s katero odloči, da se dobiček iz prevzema po ugodni ceni, ki ga je evidentirala družba Banca A na datum združitve, obravnava kot neobdavčljivi dohodek.
- 7 Pritožbeno sodišče v Cluju je menilo, da člen 20 davčnega zakonika ni edini člen, ki ureja kategorije neobdavčljivih dohodkov, in da se uporabljajo določbe člena 27 davčnega zakonika, ki se nanašajo na reorganizacijo, likvidacijo in druge prenose sredstev in deležev. Navedeni pravosodni organ je izjavil, da se uporablja člen 27(5) davčnega zakonika, po katerem je ukinitvev deležev prevzemne družbe v prevzeti družbi neobdavčljiva, ker ta člen ureja poseben primer neobstoja obdavčitve. Ta rešitev, podprta tudi s predloženim davčnim izvedenskim mnenjem, naj bi zagotavljala spoštovanje načela davčne nevtralnosti združitve.
- 8 Pritožbi, ki jo je vložila [ANAF] zoper sodbo Pritožbenega sodišča v Cluju, je ugodilo Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče, Romunija). To sodišče je s sodbo z dne 23. junija 2020 razveljavilo izpodbijano sodbo ter s ponovno vsebinsko odločitvijo predlog družbe Banca A zavrnilo kot neutemeljen in izjavilo, da obravnavani dobiček ne spada v nobeno od določb davčnega zakonika, ki urejajo neobstoje obdavčitve.
- 9 Vrhovno sodišče je torej razveljavilo razlago člena 27(5) davčnega zakonika, ki jo je podalo sodišče, ki vsebinsko odloča o zadevi, in izjavilo, da se ta določba ne uporablja, ker je imela družba Banca A pred datumom združitve s prevzemom že v lasti 100 % delnic prevzete banke, delničarjem prevzete banke pa ni bila izdana nobena delnica.
- 10 Za obravnavano zadevo se ne uporabljajo niti določbe člena 27¹ davčnega zakonika, s katerimi so bile prenesene določbe Direktive 90/434, ker se nanašajo na čezmejne reorganizacije.
- 11 Banka A je 28. oktobra 2020 v skladu s členom 21 zakona št. 554/2004 vložila predlog za revizijo sodbe vrhovnega sodišča z dne 23. junija 2020 in predlagala, naj se sodba razveljavi, naj se ponovno odloča o pritožbi [ANAF], ki naj se zavrne.
- 12 Banka A trdi, da je nacionalna davčna zakonodaja v navzkrižju s predpisi Unije o skupnem davčnem režimu, ki se uporablja za reorganizacije in prenose sredstev v navzkrižju, in da je mogoče to navzkrižje razrešiti samo z uporabo načela primarnosti prava Unije.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 13 Predlagateljica revizije meni, da člena 20 in 27 davčnega zakonika, kakor sta ju razložila davčna uprava in pritožbeno sodišče (Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče) v sodbi z dne 23. junija 2020), ovirata svobodno delovanje notranjega trga.
- 14 Če nacionalna zakonodaja prevzame rešitve, sprejete v pravu Unije, bi morali biti tudi popolnoma nacionalni položaji razloženi skladno s pravom Unije, da se prepreči diskriminacija domačih državljanov ali morebitno izkrivljanje konkurence.
- 15 Člen 27 davčnega zakonika izhaja iz določb Direktive 90/434/EGS, kakor izhaja iz pojasnila k davčnemu zakoniku. Ta člen je bil pred pristopom Romunije k Evropski uniji spremenjen z zakonom št. 343/2006, s katerim je bil sprejet tudi člen 27¹ o ureditvi čezmejnih združitvev. Določbe iz člena 2(a), tretja alineja, Direktive 90/434/EGS so bile pravilno prenesene v člen 27¹(3), točka 1(c) davčnega zakonika, vendar pa niso bili ustrezno spremenjeni tudi predpisi, ki se nanašajo na romunske pravne osebe iz člena 27. Zaradi te opustitve se lahko nacionalno pravo razlaga napačno in tako krši pravo Unije.
- 16 Predlagateljica revizije se sklicuje tudi na polno uskladitev davčne ureditve o združitvah med romunskimi pravnimi osebami v novem davčnem zakoniku, sprejetim z zakonom št. 227/2015, ki velja od 1. januarja 2016, z določbami Direktive 2009/133.
- 17 Poleg nepravilnosti, ki se je pojavila leta 2003, ko je bila v davčni zakonik prevzeta opredelitev združitve iz Direktive 90/434, je odločitev o neobdavčitvi teh operacij, predvidena v členu 27(5) davčnega zakonika, enaka tisti, ki se na podlagi člena 7 Direktive 90/434 uporablja za operacije iz člena 2(a), tretja alineja, iste Direktive.
- 18 Dejstvo, da se uporaba posebnega sistema neobdavčitve pogojuje s tem, da se operacija ukinitve deležev, ki jih ima prevzemna družba v prevzeti družbi, formalno opredeli kot združitev na podlagi člena 27(3) davčnega zakonika, pomeni, da se člen 27(5) davčnega zakonika ne more uporabljati.
- 19 Înalta Curte de Casație și Justiție (vrhovno kasacijsko sodišče), ki obravnava predlog za revizijo, ki ga je vložila družba Banca A, je na zahtevo predlagateljice revizije sklenilo na Sodišče Evropske unije nasloviti predlog za sprejetje predhodne odločbe.
- 20 ANAF, ki predložitvenemu sodišču predlaga zavrnitev predloga za revizijo kot nedopustnega in podredno neutemeljenega, meni, da se Direktiva 2009/133 ne uporablja za obravnavano zadevo in da je bilo vprašanje glede uporabe načela primarnosti prava Unije že dokončno razrešeno ter da bi bilo ponovno obravnavanje tega vprašanja ob neobstoju kakršnega koli novega elementa v

nasprotju z načelom pravnomočnosti. Poleg tega naj bi bila nacionalna zakonodaja načeloma skladna s pravom Unije.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 21 Predložitveno sodišče po eni strani poudarja zlasti, da če je davčna obravnava, potrjena v tej sklepni fazi sodnega postopka, obdavčenje dobička iz prevzema družbe Banca B, kar je v nasprotju z izrecnimi določbami zadevne evropske zakonodaje, bi družba Banca A utrpela izgubo, ki je enaka 264.096.036 romunskih levov (RON), kar naj bi bil davek na dohodek za leto 2016, in po drugi strani, da bo, ko bo dokončno razrešen spor v glavni stvari, razrešeno tudi vprašanje davčnega obravnavanja dobička, evidentiranega po prevzemu po ugodni ceni, in da stranki ne bosta mogli začeti novega spora o obdavčenju tega dobička.
- 22 Odgovor na prvo vprašanje za predhodno odločanje bo predložitvenemu sodišču omogočil, da se izreče o dopustnosti predloga za revizijo. Ta predlog je dopusten, če so izpolnjeni trije pogoji: (i) trditi je treba, da je s sodbo, ki je predmet predloga za revizijo, kršeno pravo Unije; (ii) pritožbeno sodišče v sodbi, ki je predmet predloga za revizijo, se ni izreklo o nekaterih trditvah o pravu Unije, katerih preučitev se predlaga s predlogom za revizijo, in (iii) s predlogom za revizijo se spoštujejo omejitve odločanja o vsebini.
- 23 Predlagateljica revizije ni trdila, da je združitev s prevzemom čezmejne narave, ampak le, da je treba člen 27 davčnega zakonika, ki se uporablja za nacionalne operacije, razlagati v skladu s pravom Unije, ki se uporablja za čezmejne operacije, da se zagotovi enako davčno obravnavanje in preprečevanje diskriminacije. Sodna praksa Sodišča Evropske unije, ki jo navaja predlagateljica revizije, in zlasti sodbe 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) in Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), se nanašajo na uporabo Direktive 90/434/EGS v povsem notranjih položajih, za katere je Sodišče odločilo, da je pristojno, da se izreče o vprašanjih za predhodno odločanje, ki so mu bila predložena.
- 24 Ker pritožbeno sodišče še ni obravnavalo trditve, ki jih je v postopku navedla družba Banca A glede nevtralnosti združitve in učinka prava Unije z vidika prostovoljne uskladitve, ki jo je sprejel romunski zakonodajalec, in ker se je predlagateljica revizije omejila na to, da je ponovila trditve, ki jih je navedla že v upravni pritožbi, sta zadnja dva pogoja za dopustnost predloga za revizijo izpolnjena.
- 25 Predložitveno sodišče v zvezi s prvim pogojem za dopustnost predloga trdi, da mora preveriti, ali mora pritožbeno sodišče nacionalni predpis razlagati skladno z Direktivo 2009/133, oziroma ali se pravo Unije uporablja v obravnavani zadevi, katere predmet je popolnoma nacionalen, vendar bi se lahko v njej pravo Unije

uporabljalo iz razlogov, podobnih tistim, v zgoraj navedeni sodni praksi Sodišča Evropske unije, vendar ne popolnoma enakih.

- 26 Ker je razlaga v skladu s pravom Unije eno od načel prava Unije (glej v tem smislu sodbo z dne 5. oktobra 2004, Pfeiffer in drugi, združene zadeve od C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, točka 114), je Sodišče Evropske unije pristojno, da se izreče o pogojih in obsegu tega načela.
- 27 V predstavitvi okoliščin, v katerih bo moralo odločati o uporabi prava Unije v zadevi, predložitveno sodišče predstavlja zgodovino upoštevne nacionalne zakonodaje.
- 28 Tako je bil člen 27 zakona 571/2003 o davčnem zakoniku oblikovan v skladu z Direktivo 90/434, kot izhaja iz obrazložitve tega zakona, po kateri je zakonodajalec želel uskladiti nacionalni zakonski okvir na področju davkov z navedeno Direktivo. Pojem združitve v nacionalnem pravu pa ne ustreza popolnoma pojmu združitve v Direktivi 90/434, ker v členu 238 zakona št. 31/1990 ni opredeljena tudi združitev s prevzemom, s katero družba ob prenehanju brez likvidacije prenese vsa svoja sredstva in obveznosti na družbo, ki ima v lasti vse vrednostne papirje, ki pomenijo njen kapital, navedena v členu 2(a), tretja alinea, Direktive 90/434.
- 29 Pozneje je romunski zakonodajalec z zakonom št. 343/2006 spremenil člen 27 davčnega zakonika in sprejel člen 27¹, ki je urejal čezmejne operacije. S členom 27¹ so prenesene določbe Direktive 90/434, vendar pa člen 27 davčnega zakonika, ki ureja nacionalne transakcije, ni bil spremenjen tako, da bi bil enak členu 27¹. Člen 27(3)(a) v povezavi s točko 85 določb o izvajanju davčnega zakonika se še naprej nanaša na združitev, opredeljeno v členu 238 zakona št. 31/1990, in člen 27(4), ki določa, da je prenos sredstev in obveznosti neobdavčljiv, ter člen 27(5), ki določa, da se kapitalski dobički iz ukinitve deležev prevzemne družbe v prevzeti družbi ne štejejo za obdavčljivi prenos, so povezani v odstavku 3 s sklicevanjem na reorganizacijo, navedeno v tem odstavku.
- 30 Čeprav se je romunski zakonodajalec odločil, da z dvema ločenima členoma določi davčno ureditev nacionalnih in čezmejnih reorganizacij, je v obrazložitvi davčnega zakonika in zakona o spremembi davčnega zakonika iz leta 2006 navedeno, da so bili nacionalni predpisi, ki se uporabljajo za nacionalne reorganizacije, prostovoljno usklajeni s pravom Unije.
- 31 Dokaz, da je romunski zakonodajalec želel tako uskladitev, je tudi novi davčni zakonik, sprejet z zakonom št. 227/2015, katerega člen 32, ki ureja nacionalne transakcije, zvesto prenaša Direktivo 2009/133. Obrazložitev novega davčnega zakonika, ki se v obravnavani zadevi ne uporablja, dokazuje, da se je želelo odpraviti neskladnost opredelitve vrst združitev, zaradi katere je bil pristop do nacionalnih in čezmejnih operacij različen.
- 32 Ker sta davčna uprava in pritožbeno sodišče menila, da operacija med družbama Banca A in Banca B ni združitev v smislu člena 27(3) davčnega zakonika, ker

nista izpolnjena pogoja iz točke a) te določbe, in ker člen 27(5) davčnega zakonika ustreza členu 7 Direktive 2009/133, predložitveno sodišče zastavlja drugo vprašanje za predhodno odločanje, da se ugotovi, ali je ugodnost neobstoja obdavčitve kapitalskih dobičkov iz obravnavane operacije odvisna od opredelitve te operacije kot združitve v smislu nacionalnega prava.

- 33 Zato predložitveno sodišče trdi, da je družba Banca A uporabila mednarodni standard računovodskega poročanja MSRP 3 – Poslovne združitve – in je razliko med ceno, ki jo je plačala za prevzem delnic, in pravo vrednostjo sredstev in obveznosti družbe Banca B na datum združitve izkazala v izkazu poslovnega izida kot dobiček iz prevzema po ugodni ceni. Če subjekti ne uporabljajo MSRP, ampak skupni okvir računovodskega poročanja, se razlika med tržno vrednostjo neto prenesenih sredstev in računovodsko vrednostjo vrednostnih papirjev v lasti prevzemne družbe, ki ustrezajo njenemu premoženju, ne izkaže v izkazu poslovnega izida prevzemne družbe.
- 34 Ker sta davčna uprava in pritožbeno sodišče zaključila, da vpis takega dobička v izkaz poslovnega izida prevzemne družbe dokazuje obdavčljivost tega kapitalskega dobička, je predložitveno sodišče sklenilo zastaviti tretje vprašanje za predhodno odločanje.