

Asia C-827/21

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

30.12.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Romania)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

12.10.2021

Purkamishakemuksen tekijä:

Pankki A

Vastapuolet:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

ANAF:n pääjohtaja

Pääasian kohde

Înalta Curte de Casație și Justiție (ylin tuomioistuin, Romania) käsittelee purkamishakemusta, jonka tekijänä on pankki A ja vastapuolina Agenția Națională de Administrare Fiscală (Kansallinen verohallinto, Romania; jäljempänä ANAF) ja ANAF:n pääjohtaja ja jonka kohteena on Înalta Curte de Casație și Justiției (ylin tuomioistuin, Romania) muutoksenhakumenettelyssä antama lainvoimainen tuomio riita-asiassa, joka koskee absorptiosulautumisen seurauksena saadun voiton verotusta.

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeudellinen perusta

SEUT 267 artiklan mukainen pyyntö tulkita direktiiviä 2009/133/EY ja yhdenmukaisen tulkinnan periaatetta.

Ennakkoratkaisukysymykset

1. Onko kansallinen tuomioistuin velvollinen tulkitsemaan jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin sovellettavaa kansallista verolainsäädäntöä, jolla säädetään sellaisten pääomavoittojen verottamatta jättämisestä, jotka saadaan vastaanottavan yhtiön siirtävän yhtiön pääomasta omistaman osuuden purkautuessa, yhdenmukaisesti neuvoston direktiivin 2009/133/EY kanssa nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa

– kansallinen lainsäätäjä on säätänyt jäsenvaltion sisäisistä ja vastaavista rajat ylittävistä liiketoimista erillisillä säännöksillä eivätkä säännökset ole identtisiä

– jäsenvaltion sisäisiin liiketoimiin sovellettavassa kansallisessa säännöksessä käytetään kuitenkin direktiivin käsitteitä eli sulautumisen, varojen ja vastuiden siirron osuuden purkautumisen käsitteitä

– kansallisen verolain perusteluja voidaan tulkita siten, että lainsäätäjän tarkoituksena on ollut vahvistaa sama verotusratkaisu yhtäältä jäsenvaltion sisäisille liiketoimille ja toisaalta rajat ylittävälle liiketoimille, jotta yhtiöiden sulautumiseen liittyvän verotuksen neutraalisuuden periaatetta voidaan noudattaa niin, että syrjivä kohtelu ja kilpailun vääristyminen vältetään?

2. Onko neuvoston direktiivin 2009/133/EY 7 artiklaa tulkittava siten, että yhtiön toisesta yhtiöstä omistaman osuuden purkautuessa saadun pääomavoiton, joka syntyy, kun viimeksi mainitun yhtiön varat ja vastuut siirretään ensiksi mainitulle, verovapautta ei voida evätä sillä perusteella, että kyseinen toimi ei täytä kaikkia edellytyksiä, jotka kansallisessa säännöksessä asetetaan sille, että liiketointa voidaan pitää sulautumisena?

3. Onko neuvoston direktiivin 2009/133/EY 7 artiklaa tulkittava siten, että verovapautta sovelletaan edullisesta kaupasta syntyvään voittoon, joka heijastuu vastaanottavan yhtiön tuloslaskelmassa?

Viitattut unionin oikeussäännöt

Eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annettu neuvoston direktiivi 2009/133/EY: 2 artiklan a alakohta, 4 artiklan 1 kohta ja 7 artikla sekä yhdenmukaisen tulkinnan periaate.

Viitattut kansalliset oikeussäännöt

Hallintolainkäytöstä annetun lain nro 554/2004 (Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ) 21 §:n 1 momentti, jonka mukaan

purkamisperusteena on siviiliprosessikoodexissa säädettyjen perusteiden lisäksi sellaisen lainvoimaisen ja lopullisen tuomion antaminen, jolla loukataan unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta.

Verokoodexista annettu laki nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal) (jäljempänä myös verokoodexi), 27 §:n 3–5 momentti, joissa säädetään seuraavaa:

”3. Tässä annettuja säännöksiä sovelletaan seuraaviin uudelleenjärjestelytoimiin, mikäli niiden ensisijaisena tarkoituksena ei ole veropetos tai veron kiertäminen:

- a) kahden tai useamman romanialaisen oikeushenkilön sulautuminen tapauksessa, jossa jokaisen sulautuvan oikeushenkilön osakkaat saavat tilalle tulevan oikeushenkilön osuuksia;

[– –]

4. Edellä 3 momentissa tarkoitettuihin uudelleenjärjestelytoimiin sovelletaan seuraavia sääntöjä:

- a) varojen ja vastuiden siirtoa ei pidetä tässä luvussa tarkoitettuna verotettavana siirtona; [– –]

5. Jos romanialainen oikeushenkilö omistaa vähintään 15 prosenttia tai vuodesta 2009 alkaen 10 prosenttia sellaisen toisen romanialaisen oikeushenkilön osuuksia, joka siirtää varat ja vastuut ensiksi mainitulle oikeushenkilölle 3 momentissa tarkoitettulla toimella, näiden osuuksien purkamista ei pidetä verotettavana siirtona.”

Kaupallisista yhtiöistä annetun lain nro 31/1990 (Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale) 238 §:n 1 momentti, 243⁴ § ja 250 §:n 1 momentin b alakohda, joissa säädetään seuraavaa:

”238 § - 1. Sulautuminen on liiketoimi, jossa:

- a) yksi tai useampi yhtiö puretaan ilman selvitysmenettelyä ja niiden koko omaisuus siirretään toiseen yhtiöön siten, että sulautuvan yhtiön tai sulautuvien yhtiöiden osakkaille luovutetaan vastaanottavan yhtiön osakkeita ja tarvittaessa käteiskorvaus, joka on korkeintaan 10 prosenttia näin luovutettujen osakkeiden nimellisarvosta; tai

- b) useampi yhtiö puretaan ilman selvitysmenettelyä ja niiden koko omaisuus siirretään perustettavaan yhtiöön siten, että osakkeenomistajille luovutetaan perustetun uuden yhtiön osakkeita ja tarvittaessa käteiskorvaus, joka on korkeintaan 10 prosenttia näin luovutettujen osakkeiden nimellisarvosta.

243⁴ §- Absorptiosulautumiseen, jossa yksi tai useampi yhtiö puretaan ilman selvitysmenettelyä ja niiden kaikki varat ja vastuut siirretään toiselle yhtiölle, joka hankkii kaikki niiden osakkeet tai muut äänioikeuden yhtiökokouksessa tuottavat arvopaperit, ei sovelleta seuraavia pykäläiä: [– –] 250 §:n 1 momentin b kohta [– –]:

250 § - 1. Sulautumisesta tai jakautumisesta seuraa, että: [– –]

b) sulautetun tai jakautuneen yhtiön osakkeenomistajista tai osakkaista tulee vastaanottavan yhtiön osakkeenomistajia tai osakkaita sulautumista/jakautumista koskevassa suunnitelmassa vahvistettujen jakosääntöjen mukaisesti; [– –]”.

Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 täytäntöönpanosäännösten hyväksymisestä annetun Romanian valtioneuvoston päätöksen nro 44/2004 (Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) 85 kohta, jonka mukaan verokoodeksin 27 §:n 3 momentin a ja b kohdan nojalla sulautumisista ja jakautumisista säädetään laissa nro 31/1990.

Tiivistelmä pääasian tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Tribunalul Specializat Cluj (Clujin erityistuomioistuin, Romania) hyväksyi 25.11.2015 kaupparekisteriin pankki A:n, vastaanottavan yhtiön, ja pankki B:n, sulautuvan yhtiön absorptiosulautumista koskevat merkinnät tilanteessa, jossa pankki A oli jo hankkinut 100 prosenttia sulautuvan pankin osakkeista. Osapuolet olivat neuvotelleet osakkeiden hinnaksi markkina-arvoa alhaisemman summan, ja osakkeet oli sovellettavan kirjanpitolainsäädännön ja täsmällisemmin Romanian keskuspankin kansainvälisen tilinpäätösstandardin [International Financial Reporting Standards] (IFRS) periaatteiden mukaisen luottolaitoksiin sovellettavan kirjanpitolainsäädännön hyväksymisestä antaman asetuksen nro 27/2010 mukaisesti kirjattu vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon niiden hankintahintaan.
- 2 Sulautuminen tuli voimaan 31.12.2015, ja se heijastuu vastaanottavan yhtiön kirjanpitoon IFRS 3 – Liiketoimintojen yhdistäminen – standardien periaatteen mukaisesti. Näin pankki A:n osakkeista maksaman hinnan ja sulautuvan yhtiön varojen ja vastuiden oikean markkina-arvon erotus heijastuu vastaanottavan yhtiön erillisessä tuloslaskelmassa edullisesta kaupasta syntyvänä voittona.
- 3 Ennen sulautumisen voimaantulopäivää pankki A esitti ANAF:lle 22.6.2015 pyynnön saada edullisesta kaupasta syntyvän sellaisen voiton verokohtelua koskeva yksilöllinen ennakkopäätös, joka pankki A:n olisi pitänyt kirjata pankki A:n ja pankki B:n sulautumisen voimaantulopäivänä. Tässä pyynnössä pankki A esitti näkemyksensä, että vuoden 2015 tuloslaskelmassa edullisesta kaupasta syntyneenä voittona ilmoitettu tulo ei ollut verotettavaa tuloa sen verokauden, jona sulautuminen oli tullut voimaan, yhtiöveroa laskettaessa, koska sulautuminen on verotuksellisesti neutraali toimi, koska varojen ja vastuiden siirrosta ei kanneta veroa.

- 4 Tämä pyyntö torjuttiin ANAF:n pääjohtajan 1.11.2016 antamalla asetuksella, jonka mukaan edullisesta kaupasta saatu tulo ei kuulu verokoodeksin 20 §:ssä nimenomaisesti säädettyihin verovapaisiin tuloihin.
- 5 ANAF hylkäsi pankki A:n 12.11.2017 tekemän hallinnollisen oikaisuvaatimuksen. Hylkäämisen perusteena oli se, että i) kyseinen tulo ei kuulu verokoodeksin 20 §:ssä nimenomaisesti mainittuihin luokkiin; ii) verokoodeksin 27¹ §:ää ja direktiivin 2009/133/EY 4 artiklaa ja 7 artiklaa ei voida soveltaa, koska ne koskevat rajat ylittäviä sulautumisia, kun taas käsiteltävässä asiassa on kyse kahden sellaisen pankin sulautumisesta, joiden molempien verotuksellinen asuinpaikka on Romaniassa, ei eri Euroopan unionin jäsenvaltioissa, ja iii) myöskään verokoodeksin 27 §:n 4 ja 5 momenttia ei voida soveltaa, koska absorptiosulautuminen, jossa vastaanottavalla yhtiöllä on kaikki sulautuvan yhtiön osuudet, ei kuulu verokoodeksin 27 §:n 3 momentissa tarkoitettuihin liiketoimiin.
- 6 Pankki A:n tehtyä kahta ANAF:n päätöstä koskevan valituksen Curtea de Apel Clujiin (Clujin ylioikeus, Romania), tämä tuomioistuin kumosi hallinnollisen oikaisuvaatimuksen hylkäämistä koskevan 12.11.2017 tehdyn päätöksen ja ANAF:n pääjohtajan 1.11.2016 antaman asetuksen ja määräsi ANAF:n antamaan uuden yksilöllisen verotusta koskevan päätöksen, jossa todetaan, että pankki A:n sulautumisen voimaan tullessa ilmoittamaa edullisesta kaupasta syntynyttä voittoa kohdellaan verotuksessa verovapaana tulona.
- 7 Curtea de Apel Cluj katsoi, ettei verokoodeksin 20 § ollut ainoa verovapaita tulolajeja koskeva säännös ja että verokoodeksin 27 §:n uudelleenjärjestelyjä, likvidaatiota ja muita varojen ja yhtiöosuuksien siirtoja koskevia säännöksiä voidaan soveltaa. Tämän tuomioistuimen mukaan verokoodeksin 27 §:n 5 momenttia, jonka mukaan vastaanottavan yhtiön omistamien sulautuvan yhtiön osuuksien purkautumiseen liittyvistä toimista ei kanneta veroa, on sovellettava, sillä tällä säännöksellä säädetään erillisestä tapauksesta, jossa veroa ei kanneta. Tätä ratkaisua tukee myös tuomioistuimessa esitetty veroasiantuntijan lausunto, ja se takaisi sulautumiseen liittyvän verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamisen.
- 8 Înalta Curte de Casație și Justiție (ylin tuomioistuin, Romania) hyväksyi [ANAF:n] valituksen Curtea de Apel Clujin tuomiosta. Tämä tuomioistuin antoi 23.6.2020 uuden tuomion, jolla se kumosi valituksenalaisen tuomion ja antoi asiassa uuden ratkaisun, jolla se hylkäsi pankki A:n vaatimuksen perusteettomana ja totesi, ettei kyseessä oleva voitto kuulunut minkään veron kantamatta jättämistä koskevan verokoodeksin säännöksen soveltamisalaan.
- 9 Înalta Curte de Casație și Justiție totesi näin ollen pääasian ratkaisevan tuomioistuimen verokoodeksin 27 §:n 5 momentin tulkinnan pätemättömäksi ja totesi, ettei tätä säännöstä voida soveltaa, koska pankki A omisti jo ennen absorptiosulautumista 100 prosenttia sulautuvan pankin osakkeista eikä sulautuvan pankin osakkaille ollut luovutettu osakkeita lainkaan.

- 10 Nyt käsiteltävässä asiassa ei voida soveltaa myöskään verokoodeksin 27¹ §:n säännöksiä, joilla direktiivi 90/434/ETY on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, sillä ne koskevat rajat ylittäviä uudelleenjärjestelyjä.
- 11 Pankki A teki 28.10.2020 lain nro 554/2004 21 §:n nojalla Înalta Curte de Casație și Justiție 23.6.2020 antamaa tuomiota koskevan purkamishakemuksen, jossa se vaati kumoamaan viimeksi mainitun tuomion ja vaati [ANAF:n] valituksen uutta käsittelyä ja sen hylkäämistä.
- 12 Pankki A katsoo, että kansallisen verolainsäädännön ja uudelleenjärjestelyihin ja varojensiirtoihin sovellettavaa yhteistä verojärjestelmää koskevien unionin säännösten välillä on ristiriita, joka voidaan ratkaista vain unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatetta soveltaen.

Pääasian asianosaisten keskeiset perustelut

- 13 Purkamishakemuksen tekijän mukaan verokoodeksin 20 § ja 27 §, sellaisina kuin verohallinto ja muutoksenhakutuomioistuin [Înalta Curte de Casație și Justiție 23.6.2020 annetussa tuomiossa] ovat niitä tulkinneet, ovat esteenä sisämarkkinoiden vapaalle toiminnalle.
- 14 Jos kansallisessa lainsäädännössä noudatetaan unionin oikeudessa omaksuttuja ratkaisuja, sitä olisi tulkittava myös täysin jäsenvaltioiden sisäisissä tilanteissa yhdenmukaisesti unionin oikeuden kanssa, jotta voitaisiin välttää jäsenvaltion kansalaisten syrjivä kohtelu tai mahdollinen kilpailun vääristyminen.
- 15 Kuten verokoodeksin perusteluista ilmenee, tämän koodeksin 27 § perustuu direktiivin 90/434/ETY säännöksiin. Tätä pykälää on muutettu ennen Romanian liittymistä Euroopan unioniin lailla nro 343/2006, jolla lisättiin myös rajat ylittävien sulautumisten järjestelmää koskeva 27¹ §. Direktiivin 90/434/ETY 2 artiklan a alakohdan kolmannessa alakohdassa tarkoitetut säännökset on pantu asianmukaisesti täytäntöön verokoodeksin 27¹ §:n 3 momentin 1 kohdan c kohdalla, mutta 27 §:ssä tarkoitettuihin romanialaisiin oikeushenkilöihin sovellettavaa lainsäädäntöä ei muutettu vastaavasti. Tämän laiminlyönnin vuoksi kansallista oikeutta voidaan tulkita virheellisesti, mikä on vastoin unionin oikeutta.
- 16 Purkamishakemuksen tekijä viittaa myös siihen, että 1.1.2016 voimaan tulleen lain nro 227/2015, jolla hyväksyttiin uusi verokoodeksi, nojalla annetut romanialaisten oikeushenkilöiden välisiä sulautumisia koskevat verotuspäätökset ovat täysin direktiivin 2009/133/EY säännösten mukaisia.
- 17 Lukuun ottamatta sääntöjenvastaisuutta, joka ilmeni vuonna 2003, kun verokoodeksissa otettiin käyttöön direktiivin 90/434/ETY sulautumisen määritelmä, tällaisten toimien verovapaus, josta säädetään verokoodeksin 27 §:n 5 momentissa, on samanlainen kuin se, jota sovelletaan direktiivin 2 artiklan a

alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa tarkoitettuun liiketoimeen saman direktiivin 7 artiklan nojalla.

- 18 Se, että erityisen verovapautta koskevan verojärjestelmän soveltamisen edellytykseksi asetetaan vastaanottavan yhtiön hallussa olevien sulautuvan yhtiön osuuksien purkamisen muodollinen määrittelemine verokoodeksin 27 §:n 3 momentissa tarkoitetuksi sulautumiseksi, merkitsee sitä, että verokoodeksin 27 §:n 5 momenttia ei voida soveltaa.
- 19 Înalta Curte de Casație și Justiție, joka käsittelee pankki A:n tekemää purkamishakemusta, on purkamishakemuksen tekijän pyynnöstä päättänyt esittää unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön.
- 20 ANAF, joka vaatii ennakkoratkaisua pyytänyttä tuomioistuinta jättämään purkamishakemuksen tutkimatta tai toissijaisesti hylkäämään sen siksi, että hakemus on perusteeton, katsoo, ettei direktiiviä 2009/133/EY voida soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, että unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen soveltamista koskeva kysymys on ratkaistu lopullisesti ja että kysymyksen uusi tarkastelu ilman ainuttakaan uutta perustetta olisi ristiriidassa oikeusvoiman kanssa. Lisäksi kansallinen oikeus on sen mukaan yhteensopiva unionin oikeuden kanssa.

Tiivistelmä ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 21 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin korostaa yhtäältä sitä, että jos tässä oikeudenkäyntimenettelyn viimeisessä vaiheessa vahvistettaisiin verokohtelu, jossa pankki B:n ostosta saadusta voitosta kannettaisiin vero, mikä on ristiriidassa asiaa koskevan unionin lainsäädännön nimenomaisen säännöksen kanssa, pankki A kärsisi 264 096 036 Romanian leun (RON) tappion, joka vastaa vuoden 2016 tuloveroa, ja toisaalta sitä, että kun riita-asiassa annetaan lopullinen päätös, ratkaistaan myös edullisesta kaupasta syntyneen voiton verokohtelua koskeva kysymys, eivätkä osapuolet voi enää sen jälkeen panna vireille uutta tämän voiton verotusta koskevaa riita-asiaa.
- 22 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen perusteella ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voi ratkaista, täytyvätkö purkamishakemuksen tutkittavaksi ottamisen edellytykset. Jotta hakemus voidaan ottaa tutkittavaksi, kolmen edellytyksen on täytyttävä: i) on vedottava siihen, että tuomio, jota purkamishakemus koskee, on unionin oikeuden vastainen, ii) muutoksenhakutuomioistuin ei ole ottanut purkamishakemuksen kohteena olevassa tuomiossa kantaa niihin unionin oikeutta koskeviin väitteisiin, joiden tutkimista purkamishakemuksella vaaditaan, ja iii) purkamishakemuksessa on noudatettava aineellisen arvioinnin rajoja.
- 23 Purkamishakemuksen tekijä ei ole väittänyt, että absorptiosulautuminen on luonteeltaan rajat ylittävä liiketoimi, vaan se on väittänyt ainoastaan, että kansallisiin toimiin sovellettavaa verokoodeksin 27 §:ää on tulkittava

yhdenmukaisesti rajat ylittäviin liiketoimiin sovellettavan unionin oikeuden kanssa, jotta yhdenmukainen verokohtelu ja syrjimättömyys voidaan taata. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, johon purkamishakemuksen tekijä viittaa, täsmällisemmin tuomiot 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) ja Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), koskee direktiivin 90/434/ETY soveltamista täysin jäsenvaltioiden sisäisissä tilanteissa, joissa unionin tuomioistuin on todennut olevansa toimivaltainen ratkaisemaan sille esitetyt ennakkoratkaisukysymykset.

- 24 Koska muutoksenhakutuomioistuin ei ole ottanut kantaa pankki A:n tuomioistuimessa esittämiin väitteisiin, jotka koskevat sulautumisen neutraalisuutta ja unionin oikeuden vaikutusta Romanian lainsäätäjän toteuttamaan vapaaehtoiseen yhdenmukaistamiseen, ja koska purkamishakemuksen tekijä on vain toistanut hallinnollisessa oikaisuvaatimuksessa esitetyt väitteet, purkamishakemuksen tutkittavaksi ottamisen kaksi viimeistä edellytystä täyttyvät.
- 25 Ensimmäisestä tutkittavaksi ottamisen edellytyksestä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen on tarkistettava, oliko muutoksenhakutuomioistuin velvollinen tulkitsemaan kansallista säännöstä direktiivin 2009/133/EY mukaisesti, eli toisin sanoen voidaanko unionin oikeutta soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa, joka koskee täysin jäsenvaltion sisäistä tilannetta mutta jossa unionin oikeutta voitaisiin soveltaa samankaltaisista mutta ei samanlaisista syistä kuin edellä mainitussa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä mainitut.
- 26 Koska yhdenmukaisen tulkinnan periaate on unionin oikeuden periaate (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2004, Pfeiffer ym., yhdistetyt asiat C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 114 kohta), unionin tuomioistuin on toimivaltainen lausumaan tämän periaatteen edellytyksistä ja ulottuvuudesta.
- 27 Selostaakseen olosuhteet, joissa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on lausuttava unionin oikeuden sovellettavuudesta, mainittu tuomioistuin esittää seuraavassa kronologisen katsauksen asiassa merkitykselliseen kansalliseen lainsäädäntöön.
- 28 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 27 § mallina toimi direktiivi 90/434/ETY, mikä todetaan lain perusteluissa, joiden mukaan lainsäätäjän tarkoituksena oli yhdenmukaistaa kansallinen verotusta koskeva lainsäädäntö kyseisen direktiivin kanssa. Kansallisessa säännöksessä käytetty sulautumisen käsite ei kuitenkaan täysin vastaa direktiivissä 90/434/ETY olevaa käsitettä, sillä lain nro 31/1990 238 §:ssä ei määritellä absorptiosulautumista, jossa yhtiö siirtää purkautumishetkellään ilman selvitysmenettelyä kaikki varansa ja vastuunsa sille yhtiölle, jonka hallussa ovat kaikki sen yhtiöpääomaa edustavat arvopaperit, ja joka mainitaan direktiivin 90/434/ETY 2 artiklan a alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa.

- 29 Myöhemmin Romanian lainsäätäjä on muuttanut lailla nro 343/2006 verokoodeksin 27 §:ää ja sääti samassa yhteydessä 27¹ §:n, jossa säädetään rajat ylittävistä toimista. Mainitulla 27¹ §:llä pannaan direktiivin 90/434/ETY säännökset tarkasti täytäntöön, mutta verokoodeksin 27 §:ää, jossa säädetään jäsenvaltion sisäisistä liiketoimista, ei ole muutettu tavalla, joka tekisi siitä identtisen 27¹ §:n kanssa. Mainitun 27 §:n 3 momentin a kohdassa, yhdessä luettuna verokoodeksin yksityiskohtaista soveltamista koskevien sääntöjen hyväksymisestä tehdyn hallituksen päätöksen 85 kohdan kanssa, viitataan yhä sulautumiseen sellaisena kuin se määritellään lain nro 31/1990 238 §:ssä, ja 27 §:n 4 momentti, jossa säädetään varojen ja vastuiden siirron verovapaudesta, sekä 27 §:n 5 momentti, jonka mukaan vastaanottavan yhtiön hallussa olevan sulatuvan yhtiön osuuden purkautuessa saama pääomavoitto ei ole verotettava toimi, kytkeytyvät 3 momenttiin siinä tarkoitettuja uudelleenjärjestelytoimia koskevan viittauksen kautta.
- 30 Vaikka Romanian lainsäätäjä on päättänyt säännellä kansallisia ja rajat ylittäviä uudelleenjärjestelyjä koskevaa verojärjestelmää kahdella erillisellä pykälällä, verokoodeksin perusteluissa ja myös verokoodeksin muuttamisesta vuonna 2006 annetun lain perusteluissa todetaan, että myös kansallisiin uudelleenjärjestelyihin sovellettavan kansallisen lainsäädännön osalta on pyritty sen vapaaehtoiseen yhdenmukaistamiseen unionin oikeussäännön kanssa.
- 31 Tästä Romanian lainsäätäjän yhdenmukaistamisen aikomuksesta todistaa uusi lailla nro 227/2015 hyväksytty verokoodeksi, jonka jäsenvaltion sisäisiä liiketoimia koskeva 32 § vastaa tarkasti direktiivin 2009/133/EY säännöksiä. Uuden verokoodeksin, jota ei kuitenkaan voida soveltaa käsiteltävässä asiassa, perustelut osoittavat, että sillä on haluttu korjata se, että erilaisten sulautumisten määritelmät eivät vastaa toisiaan, mikä on johtanut jäsenvaltion sisäisten ja rajat ylittävien toimien erilaiseen kohteluun.
- 32 Koska verohallinto ja muutoksenhakutuomioistuin ovat katsoneet, että pankki A:n ja pankki B:n välinen toimi ei ole verokoodeksin 27 §:n 3 momentissa tarkoitettu sulautuminen, koska kaksi tämän säännöksen a kohdassa tarkoitettua edellytystä eivät täyty, ja kun otetaan huomioon, että verokoodeksin 27 §:n 5 momentti vastaa direktiivin 2009/133/EY 7 artiklaa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää toisen ennakkoratkaisukysymyksen selvittääkseen, riippuuko kyseisestä liiketoimesta saadun pääomavoiton verovapaus siitä, voidaanko tämän toimen katsoa olevan kansallisessa oikeudessa tarkoitettu sulautuminen.
- 33 Seuraavaksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että pankki A noudatti kansainvälisen IFRS 3 – Liiketoimien yhdistäminen – tilinpäätösstandardien periaatetta ja osakkeiden hankintahinnan ja pankki B:n varojen ja vastuiden oikean sulautumispäivän markkinahinnan erotus heijastui tuloslaskelmassa edullisesta kaupasta syntyneenä voittona. Sitä vastoin niillä toimijoilla, jotka eivät sovelta IFRS-standardia vaan tilinpäätöstietojen antamista koskevia yhteisiä puitteita, siirrettyjen nettovarojen markkina-arvon ja

vastaanottavan toimijan varoja vastaavan arvopapereiden kirjanpitoarvon erotus ei heijastu vastaanottavan yhtiön tuloslaskelmassa.

- 34 Koska verohallinto ja muutoksenhakutuomioistuin ovat päätelleet, että tällaisen voiton merkitseminen vastaanottavan pankin tuloslaskelmaan osoittaa, että kyseinen pääomavoitto on verotettavaa tuloa, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen.

TYÖASIAKIRJA