

Kohtuasi C-827/21

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

30. detsember 2021

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

12. oktoober 2021

Teistmisavalduse esitaja:

Banca A

Vastustaja:

Agencia Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

ANAF-i peadirektor

Põhikohtuasja ese

Teistmisavaldus, mille Banca A esitas Înalta Curte de Casație și Justițiele (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) vastustajate Agenția Națională de Administrare Fiscală (riiklik maksuamet, Rumeenia; edaspidi „ANAF“) ja ANAF-i peadirektori vastu lõpliku kohtuotsuse peale, mille Înalta Curte de Casație Justiție tegi apellatsioonikaebuse kohta kohtuvaidluses, mis puudutab ühendamise teel ühinemise tulemusel saadud kasumi maksustamist.

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

ELTL artikli 267 alusel palutakse tõlgendada direktiivi 2009/133/EÜ ja kooskõlalise tõlgendamise põhimõtet.

Eelotsuse küsimused

1. Kas liikmesriigi kohus on kohustatud tõlgendama riigisiseste olukordade suhtes kohaldatavat riigisisest maksuõigusnormi, mis reguleerib sellise kapitalikasumi maksustamata jätmist, mis on saadud ülevõtva äriühingu osaluse tühistamisel üleandva äriühingu kapitalis, kooskõlas nõukogu direktiiviga 2009/133/EÜ sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas, kus:

– liikmesriigi seadusandja on sarnaseid riigisiseseid ja piiriüleseid tehinguid reguleerinud eraldi õigusnormidega ning need normid ei ole identsed;

– riigisiseste tehingute suhtes kohaldatav riigisisene õigusnorm toimib siiski direktiivis sisalduvate mõistete kaudu – ühinemine, varade ja kohustuste üleandmine, osaluse tühistamine;

– riigisisese maksuõiguse põhjendusi võib tõlgendada nii, et seadusandja kavatses kehtestada sama maksualase lahenduse riigisisestele ja piiriülestele tehingutele, mida reguleeritakse direktiivi ülevõtmisega, et järgida ühinemise neutraalse maksustamise põhimõtet mittediskrimineerivalt ja nii, et vältida konkurentsimoonusi?

2. Kas nõukogu direktiivi 2009/133/EÜ artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et ei saa keelduda sellise kapitalikasumi maksustamata jätmisest, mis tuleneb äriühingu osaluse tühistamisest teises äriühingus pärast seda, kui viimati nimetatud äriühingu varad ja kohustused antakse üle esimesena nimetatud äriühingule, põhjusel, et kõnealune tehing ei vasta kõigile riigisisese õigusega selleks ette nähtud tingimustele, et seda saaks käsitada ühinemisena?

3. Kas nõukogu direktiivi 2009/133/EÜ artiklit 7 tuleb tõlgendada nii, et maksuvabastus on kohaldatav soodsa hinnaga toimunud omandamisest tulenevale kasumile, mis kajastub ühendava äriühingu kasumiaruandes?

Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 19. oktoobri 2009. aasta direktiivi 2009/133/EÜ (eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta) artikli 2 punkt a; artikli lõige 1 ja artikkel 7 ning kooskõlalise tõlgendamise põhimõte.

Viidatud riigisised õigusnormid

Halduskohtumenetluse seaduse nr 554/2004 (Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ) artikli 21 lõige 1, mille kohaselt on lisaks tsiviilkohtumenetluse

seadustikus sätestatud alustele teistmispõhjuseks ka lõplike ja tühistamatute kohtuotsuste tegemine, mis rikub liidu õiguse esimese põhimõtet.

Maksuseadustikku käsitleva seaduse nr 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal; edaspidi ka „maksuseadustik“) artikli 27 lõiked 3–5, milles on sätestatud:

„3. Käesoleva artikli sätteid kohaldatakse järgmiste ümberkorraldustehingute suhtes, mille põhieesmärk ei ole maksudest kõrvalehoidumine või maksu tasumise vältimine:

- a) kahe või enama Rumeenia juriidilise isiku ühinemise puhul, kui mis tahes juriidiliste ühingute osalised, kes ühinevad, saavad osalused õigusjärglasest juriidilises isikus;

(...)

4. Lõikes 3 nimetatud ümberkorraldustegevuste suhtes kohaldatakse järgmisi reegleid:

- a) varade või kohustuste üleandmist ei loeta maksustatavaks üleandmiseks käesoleva jaotise tähenduses; [...]

5. Kui Rumeenia juriidilisele isikule kuulub 2009. aastast vähemalt 15% või vastavalt 10% osalus teises Rumeenia juriidilises isikus, kes annab esimesele juriidilisele isikule üle lõikes 3 nimetatud tehinguga vara ja kohustused, ei käsitata nende osaluste tühistamist maksustatava üleandmisena.“

Äriühinguid käsitleva seaduse nr 31/1990 (Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale) artikli 238 lõige 1, artikkel 243⁴ ja artikli 250 lõike 1 punkt b, milles on sätestatud:

„Artikkel 238-1. Ühinemine on tehing, mille käigus:

- a) üks või mitu äriühingut lõpetatakse likvideerimismenetluseta ja kogu nende vara antakse üle teisele äriühingule, andes ühendatava äriühingu või äriühingute aktsionäridele ühendava äriühingu aktsiaid ja tehes vajaduse korral rahalise juurdemakse, mis ei ületa 10% selliselt loovutatud aktsiate nimiväärtusest; või
- b) mitu äriühingut lõpetatakse likvideerimismenetluseta ja kogu nende vara antakse üle mõnele teisele äriühingule, mille nad asutavad, andes aktsionäridele uue, asutatud äriühingu aktsiaid ja tehes vajaduse korral sularaha juurdemakse, mis ei ületa 10% selliselt eraldatud aktsiate nimiväärtusest.

Artikkel 243⁴ – Ühendamise teel ühinemisel, millega üks või mitu äriühingut lõpetatakse likvideerimismenetluseta ja kõik varad ja kohustused antakse üle teisele äriühingule, kellele kuuluvad kõik nende aktsiad või muud üldkoosoleku

hääleõigusega osad, ei kohaldata järgmisi artikleid: [...] artikli 250 lõike 1 punkt b [...]:

Artikkel 250-1. Ühinemine või jagunemine toob kaasa järgmised tagajärjed: [...]

b) ühendatava või jaguneva äriühingu aktsionärid või osanikud saavad ühendava äriühingu ja ülevõtvate äriühingute aktsionärideks või osanikeks vastavalt ühinemis-/jagunemiskavas sätestatud üleandmise eeskirjadele; [...]“.

Valitsuse dekreedid nr 44/2004, millega kiidetakse heaks maksuseadustiku kehtestava seaduse nr 571/2003 rakenduseeskirjad (Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal) punkt 85, mille kohaselt on maksuseadustiku artikli 27 lõike 3 punktide a ja b kohaselt ühinemised ja jagunemised reguleeritud seadusega nr 31/1990.

Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Tribunalul Specializat Cluj (Cluji spetsialiseerunud kohus, Rumeenia) andis 25. novembril 2015 loa kanda äriregistrisse andmed seoses ühendamise teel ühinemisega, mis toimus ühendava äriühingu Banca A ja ühendatava äriühingu Banca B vahel, samas kui Banca A oli juba omandanud 100% ühendatava panga aktsiatest. Aktsiate hinna üle lepitati poolte vahel kokku turuhinnast madalama väärtusega ning aktsiad kajastati ühendava äriühingu bilansis nende soetusmaksumusega vastavalt kohaldatavatele raamatupidamiseeskirjadele, nimelt Rumeenia keskpanga dekreedile nr 27/2010, millega kiidetakse heaks krediitiasutuste suhtes kohaldatavad raamatupidamiseeskirjad kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRS).
- 2 Ühinemine jõustus 31. detsembril 2015 ja see kajastus ühendava äriühingu raamatupidamisdokumentides vastavalt standardile IFRS 3 – Äriühendused. Seega kajastus erinevus Banca A poolt aktsiate omandamise eest makstud hinna ning ühendatava äriühingu varade ja kohustuste õiglase väärtuse vahel ühendava äriühingu eraldi kasumiaruandes kui soodsa hinnaga ostu kasum.
- 3 Enne ühinemise jõustumise kuupäeva esitas Banca A 22. juunil 2015 ANAF-ile taotluse teha maksualane individuaalne eelotsus, mille ese on selle kasumi maksustamine, mis saadi soodsa hinnaga omandamisest, mille Banca A oleks pidanud registreerima ühinemise jõustumiskuupäeval pärast ühinemist äriühinguga Banca B. Selles taotluses väitis Banca A, et tema arvates ei ole 2015. aasta kasumiaruandes soodsa hinnaga ostutuluna kajastatud tulu ettevõtte tulumaksu arvutamisel maksustatav selle maksustamisaasta eest, mil ühinemine aset leidis, kuna ühinemine on maksustamise seisukohast neutraalne tehing, sest vara ja kohustuste üleandmine ei ole maksustatav.

- 4 Seda taotlust käsitleti ANAF-i peadirektori 1. novembri 2016. aasta dekreeedi põhjal, mille kohaselt ei kuulu soodsa hinnaga ostu tulemusel saadud tulu maksuseadustiku artiklis 20 sõnaselgelt sätestatud mittemaksustatava tulu hulka.
- 5 Banca A esitatud halduskaebuse jättis ANAF 12. novembril 2017 rahuldamata. Rahuldamata jätmise põhjuseks oli asjaolu, et i) kõnealune tulu ei kuulu maksuseadustiku artiklis 20 sõnaselgelt ette nähtud kategooriatesse; ii) maksuseadustiku artikkel 27¹ ja direktiivi 2009/133 artiklid 4 ja 7 ei ole kohaldatavad, kuna need puudutavad piiriüleseid ühinemisi, samas kui käesolev juhtum puudutab kahe sellise panga ühinemist, kes on Rumeenia maksuresidendid, mitte ei asu erinevates Euroopa Liidu liikmesriikides, ning iii) maksuseadustiku artikli 27 lõiked 4 ja 5 ei ole samuti kohaldatavad, kuna ühendamise teel toimunud ühinemine, kus ühendaval äriühingul on kõik ühendatava äriühingu osalused, ei kuulu maksuseadustiku artikli 27 lõike 3 kohaldamisalasse.
- 6 Pärast seda, kui Banca A oli esitanud kaebuse kahe ANAF-i otsuse peale, tühistas Curtea de Apel Cluj (Cluj apellatsioonikohus, Rumeenia) 12. novembri 2017. aasta otsuse, millega jäeti rahuldamata halduskaebus, ja ANAF-i peadirektori 1. novembri 2016. aasta dekreeedi, ning kohustas ANAF-i tegema uut individuaalset maksuotsust, milles määratakse kindlaks, et soodsa hinnaga ostust saadud kasumi maksustamisel, mille Banca A ühinemise kuupäeval registreeris, käsitatakse seda kasumit mittemaksustatava tuluna.
- 7 Cluj apellatsioonikohus leidis, et maksuseadustiku artikkel 20 ei ole ainus mittemaksustatava tulu kategooriaid reguleeriv artikkel ning et kohaldatavad on maksuseadustiku artikli 27 sätted, mis käsitlevad ümberkorraldamist, likvideerimist ning muud vara üleandmist ja osalusi äriühingus. Nimetatud kohus tunnistas kohaldatavaks maksuseadustiku artikli 27 lõike 5, mille kohaselt ei kuulu maksustamisele ühendatavas äriühingus ühendava äriühingu osaluste kehtetuks tunnistamise tehingud, võttes arvesse, et see artikkel reguleerib eraldiseisvat mittemaksustamise juhtumit. See lahendus, mida toetab ka kohtule esitatud maksuekspertiis, tagaks ühinemise neutraalse maksustamise põhimõtte järgimise.
- 8 Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) rahuldas apellatsioonkaebuse, mille [ANAF] esitas Cluj apellatsioonikohtu otsuse peale. See kohus tühistas vaidlustatud kohtuotsuse 23. juuni 2020. aasta otsusega ja jättis uuesti sisuliselt rahuldamata Banca A kaebuse põhjendamatusse tõttu, leides, et kõnealune kasum ei kuulu ühegi maksuseadustiku sätte kohaldamisalasse, millega nähakse ette maksustamata jätmine.
- 9 Seetõttu tunnistas kõrgeim kohus kehtetuks kohtuotsuse tõlgenduse maksuseadustiku artikli 27 lõike 5 sisu kohta ja leidis, et see säte ei ole kohaldatav, kuna enne ühendamise teel ühinemise kuupäeva kuulus äriühingule Banca A juba 100% ühendatava panga aktsiatest ning ühendatava panga aktsionäridele ei olnud emiteeritud ühtki aktsiat.

- 10 Käesolevas asjas ei ole kohaldatavad ka maksuseadustiku artikli 27¹ sätted, millega võetakse üle direktiivi 90/434 sätted, kuna need puudutavad piiriüleseid ümberkorraldusi.
- 11 Banca A esitas 28. oktoobril 2020 seaduse nr 554/2004 artikli 21 alusel teistmisavalduse kõrgeima kohtu 23. juuni 2020. aasta otsuse kohta, paludes see tühistada, teha [ANAF-i] apellatsioonkaebuse kohta uus otsus ja jätta see rahuldamata.
- 12 Banca A väidab, et riigisiseste maksuõigusnormide ja liidu õigusnormide vahel, mis käsitlevad ühist maksusüsteemi, mida kohaldatakse ümberkorraldustele ja varade üleandmisele, esineb vastuolu, mida saab lahendada üksnes liidu õiguse esimuse põhimõtte kohaldamisega.

Põhikohtuasja poolte peamised argumendid

- 13 Teistmisavalduse esitaja sõnul kujutavad maksuseadustiku artiklid 20 ja 27, nagu neid on tõlgendanud maksuhaldur ja apellatsioonikohus (Înalta Curte de Casație și Justiție, Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus) 23. juuni 2020. aasta kohtuotsuses, endast takistust siseturu vabale toimimisele.
- 14 Kui riigisiseses õiguses võetakse üle liidu õiguses vastu võetud lahendused, tuleks neid isegi puhtalt riigisiseste olukordade puhul tõlgendada kooskõlas liidu õigusega, et vältida liikmesriigi kodanike diskrimineerimist või võimalikke konkurentsimoonutusi.
- 15 Maksuseadustiku artikkel 27 põhineb direktiivi 90/434/EMÜ sätetel, nagu nähtub maksuseadustiku seletuskirjast. Seda artiklit muudeti enne Rumeenia ühinemist Euroopa Liiduga seadusega nr 343/2006, millega lisati samuti artikkel 27¹ piiriüleste ühinemiste korra kohta. Direktiivi 90/434/EMÜ artikli 2 punkti a kolmanda taande sätted on õigesti üle võetud maksuseadustiku artikli 27¹ lõike 1 punkti 3 alapunktiga c, kuid artiklis 27 osutatud Rumeenia juriidiliste isikute suhtes kohaldatavaid õigusnorme ei ole vastavalt muudetud. Selle tegemata jätmise mõju tähendab, et riigisisest õigust on võimalik tõlgendada väärtalt, nii et sellega rikutakse liidu õigust.
- 16 Teistmisavalduse esitaja viitab ka Rumeenia juriidiliste isikute ühinemistega seotud maksuotsuste täielikule vastavusseviimisele direktiivi 2009/133 sätetega uues maksuseadustikus, mis võeti vastu seadusega nr 227/2015, mis kehtib alates 1. jaanuarist 2016.
- 17 Peale 2003. aastal toimunud eeskirjade eiramise, kui maksuseadustikuga võeti üle direktiivis 90/434 sisalduv ühinemise määratlus, on maksuseadustiku artikli 27 lõikega 5 ette nähtud otsus neid tehinguid mitte maksustada identne sellega, mida kohaldatakse selle direktiivi artikli 2 punkti a kolmandas taandes nimetatud tehingu suhtes selle direktiivi artikli 7 alusel.

- 18 Asjaolu, mille kohaselt on mittemaksustamise erikorra kohaldamise tingimuseks see, et ühendavale äriühingule ühendatavas äriühingus kuuluvate osaluste tühistamine kvalifitseeritakse formaalselt ühinemiseks maksuseadustiku artikli 27 lõike 3 tähenduses, muudab kohaldamatuks maksuseadustiku artikli 27 lõike 5.
- 19 Rumeenia kõrgeim kassatsioonikohus ja Euroopa Kohus, kes arutab Banca A esitatud teistmisavaldust, otsustas teistmisavalduse esitaja taotlusel esitada Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse.
- 20 ANAF, kes palub eelotsusetaotluse esitanud kohtul jätta teistmisavaldus vastuvõetamatus tõttu läbi vaatamata ja teise võimalusena põhjendamatus tõttu rahuldamata, leiab, et direktiiv 2009/133 ei ole käesoleval juhul kohaldatav ning et liidu õiguse esimuse põhimõtte kohaldamise küsimus on juba lõplikult lahendatud ning et selle küsimuse uuesti läbivaatamine ilma uute asjaoludeta läheks vastuollu kohtuotsuse seadusjõuga. Lisaks on riigisisene õigus kooskõlas ja vastavuses liidu õigusega.

Eelotsusetaotluse põhjenduse lühikokkuvõte

- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab kõigepealt esiteks, et kui kohtumenetluse praeguses viimases etapis kinnitatud maksustamislahenduseks oleks Banca B omandamisest tuleneva kasumi maksustamine, siis vastupidiselt sellele, mis on sõnaselgelt ette nähtud asjakohastes Euroopa õigusaktides, kannaks Banca A kahju summas 264 096 036 Rumeenia leud (RON), mis kujutab endast 2016. aasta tulumaksu, ja teiseks, et kui põhikohtuasja vaidlus on lõplikult lahendatud, otsustatakse ka soodsa hinnaga ostu järel registreeritud kasumi maksustamislahenduse küsimus ning et pooltel ei ole enam võimalik algatada uut vaidlust selle kasumi maksustamise üle.
- 22 Vastus esimesele eelotsuse küsimusele võimaldab eelotsusetaotluse esitanud kohtul teha otsuse teistmisavalduse vastuvõetavuse kohta. Selleks et nimetatud avaldus oleks vastuvõetav, peavad olema täidetud kolm tingimust: i) tuleb väita, et teistmise esemeks oleva kohtuotsusega on rikutud liidu õigust; ii) apellatsioonikohus peab olema jätnud teistmise esemeks olevas kohtuotsuses seisukoha võtmata liidu õiguse teatavate argumentide kohta, mille läbivaatamist teistmisavalduses palutakse, ning iii) teistmisavaldus peab vastama sisulise hindamise piiridele.
- 23 Teistmisavalduse esitaja ei väitnud, et ühendamise teel ühinemine on piiriülene, vaid üksnes seda, et riigisisestele tehingutele kohaldatavat maksuseadustiku artiklit 27 tuleb tõlgendada kooskõlas piiriülestele tehingutele kohaldatava liidu õigusega, et tagada võrdne kohtlemine ja mittediskrimineerimine. Euroopa Kohtu praktika, millele teistmisavalduse esitaja tugineb, eelkõige kohtuotsused 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) puudutab direktiivi 90/434 kohaldamist puhtalt riigisisestele

olukordadele, mille kohta Euroopa Kohus leidis, et tal on pädevus otsustada talle esitatud eelotsuse küsimuste üle.

- 24 Kuna apellatsioonikohus ei käsitlenud Banca A argumente ühinemise neutraalsuse ja liidu õiguse mõju kohta, pidades silmas Rumeenia seadusandja järgitud vabatahtlikku ühtlustamist, ning kuna teistmisavalduse esitaja piirdus halduskaebuse staadiumis esitatud argumentide kordamisega, on teistmisavalduse vastuvõetavuse kaks viimast tingimust täidetud.
- 25 Mis puudutab selle vastuvõetavuse esimest tingimust, siis märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et ta peab kontrollima, kas apellatsioonikohus on kohustatud tõlgendama riigisisest õigusnormi kooskõlas direktiiviga 2009/133, st kas käesolevas asjas on kohaldatav liidu õigus, mis puudutab puhtalt riigisisest olukorda, kuid kus liidu õigust saab kohaldada sarnastel, kuid mitte identsetel põhjustel nendega, mis on määratletud Euroopa Kohtu eespool nimetatud kohtupraktikas.
- 26 Kuna kooskõlaline tõlgendamine on liidu õiguse põhimõte (vt selle kohta 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus Pfeiffer jt, liidetud kohtuasjad C-397/01 ja C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 114), on selle põhimõtte tingimuste ja ulatuse üle otsustamise pädevus Euroopa Kohtul.
- 27 Esitades asjaolud, mille alusel ta peab otsustama kõnealuse liidu õiguse kohaldatavuse üle, toob eelotsusetaotluse esitanud kohus välja asjassepuutuvate riigisiseste õigusaktide kujunemislöö.
- 28 Nii on seaduse 571/2003, millega kehtestatakse maksuseadustik, artikli 27 vastuvõtmise aluseks direktiiv 90/434, nagu nähtub selle seaduse põhjendustest, mille kohaselt seadusandja kavatses ühtlustada riigisisest maksuõigusraamistikku selle direktiiviga. Siiski ei vasta ühinemise mõiste riigisiseses õiguses täielikult direktiivis 90/434 sätestatud ühinemise mõistele, sest seaduse nr 31/1990 artiklis 238 ei ole määratletud ühendamise teel ühinemist, mille käigus äriühing annab likvideerimismenetluseta lõpetamise tõttu kogu oma vara ja kohustused üle äriühingule, kellele kuuluvad kõik tema osad ja aktsiad, mida on mainitud direktiivi 90/434 artikli 2 punkti a kolmandas taandes.
- 29 Seejärel muutis Rumeenia seadusandja seadusega nr 343/2006 maksuseadustiku artiklit 27 ja kehtestas samaaegselt artikli 27¹, mille eesmärk oli reguleerida piiriüleseid tehinguid. Artikkel 27¹ on direktiivi 90/434 sätete täpne ülevõtmine, kuid riigisiseseid tehinguid reguleeriva maksuseadustiku artiklit 27 ei muudetud nii, et see oleks identne artikliga 27¹. Artikli 27 lõike 3 punktis a koostoimes maksuseadustiku rakendussätete punktiga 85 on jätkuvalt viidatud seaduse nr 31/1990 artiklis 238 määratletud ühinemisele, ning artikli 27 lõige 4, mis sätestab, et vara ja kohustuste üleminek ei ole maksustatav, ning artikli 27 lõige 5, mille kohaselt ei peeta tulu, mis tekib ühendava äriühingu osaluste tühistamisest ühendatavas äriühingus, maksustatavaks tuluks, on seotud lõikega 3, viidates kõnealuses lõikes osutatud ümberkorraldustoimingutele.

- 30 Kuigi Rumeenia seadusandja otsustas riigisiseste ja piiriüleste ümberkorralduste maksustamise korra kahe eraldiseisva artikliga reguleerida, nähtub maksuseadustiku põhjendustest, aga ka 2006. aastal vastu võetud maksuseadustiku muutmise seadusest, et ka riigisiseste ümberkorralduste puhul jätkati kohaldatavate riigisiseste õigusnormide vabatahtlikku ühtlustamist liidu õigusnormiga.
- 31 Rumeenia seadusandja sellist ühtlustavat kavatsust tõendab uus maksuseadustik, mis võeti vastu seadusega nr 227/2015, mille artikkel 32, mis reguleerib riigisiseseid tehinguid, on direktiivi 2009/133 täpne ülevõtmine. Uue maksuseadustiku põhjendustest, mis ei ole käesolevas asjas siiski kohaldatavad, nähtub, et selle eesmärk oli kõrvaldada järjepidevuse puudumine ühinemise liikide määratluses, mis tõi kaasa erineva lähenemise riigisisestele ja piiriülestele tehingutele.
- 32 Arvestades, et maksuhaldur ja apellatsioonikohus leidsid, et Banca A ja Banca B vaheline tehing ei ole ühinemine maksuseadustiku artikli 27 lõike 3 tähenduses, kuna selle sätte punktis a sätestatud kaks tingimust ei ole täidetud, ning arvestades, et maksuseadustiku artikli 27 lõige 5 vastab direktiivi 2009/133 artiklile 7, küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus teise küsimuse, et teha kindlaks, kas tehingust tuleneva kapitalitulu maksustamata jätmine sõltub sellest, kas tegemist on riigisisese tehinguga või mitte.
- 33 Seejärel märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Banca A kasutas rahvusvahelist finantsaruandlusstandardit IFRS 3 – Äriühendused – ja kajastas erinevust aktsiate omandamise eest makstud hinna ning Banca B varade ja kohustuste õiglase väärtuse vahel ühinemise kuupäeval kasumiaruandes soodsa hinnaga ostust saadud kasumina. Seevastu majandusüksuste puhul, kes ei rakenda IFRS-i, kuid rakendavad ühist raamatupidamistava, ei kajastu üleantud netovara turuväärtuse ja ühendava majandusüksuse omakapitalile vastavate väärtpaberite bilansilise väärtuse vahe ühendava majandusüksuse kasumiaruandes.
- 34 Kuna maksuhaldur ja apellatsioonikohus on jõudnud järeldusele, et sellise kasumi kandmine ühendava panga kasumiaruandesse tõendab selle kapitalikasumi maksustatavust, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus esitada kolmanda eelotsuse küsimuse.