

C-827/21. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. december 30.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Románia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2021. október 12.

Felperes a perújítási eljárásban:

A bank

Alperes:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Az ANAF elnöke

Az alapeljárás tárgya

A perújítási eljárásban felperesként eljáró A bank által az Agenția Națională de Administrare Fiscală-val (nemzeti adóhatóság, Románia; a továbbiakban: ANAF) és az ANAF elnökével mint alperesekkel szemben az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélszék, Románia) – beolvadással történő egyesülésből eredő nyereség adózásával összefüggő jogvitával kapcsolatos jogorvoslati eljárásban meghozott – jogerős ítélete ellen az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélszék) elé terjesztett perújítási kérelem.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az EUMSZ 267. cikkén alapuló kérelem, amelynek tárgyát a 2009/133/EK irányelvnek és az összeegyeztethető értelmezés elvének értelmezése képezi.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

1. Köteles-e valamely nemzeti bíróság a 2009/133/EK tanácsi irányelvvel összeegyeztethető módon értelmezni a belső jogviszonyokra alkalmazandó olyan nemzeti adójogi rendelkezést, amelynek értelmében a jelen ügyben szóban forgókhoz hasonló körülmények között nem terheli adó az átvevő társaság átadó társaság tőkéjében fennálló részesedésének megszűnésekor elért tőkenyereséget, amennyiben:

– a nemzeti jogalkotó külön rendelkezésekkel szabályozta a belföldi ügyleteket és az azokhoz hasonló, határokon átívelő ügyleteket, és a szóban forgó rendelkezések nem azonosak;

– a belföldi ügyletekre alkalmazandó nemzeti rendelkezés azonban az irányelvben szereplő fogalommeghatározásokon – egyesülésen, eszközátruházáson és forrásátruházáson, részesedés megszűnésén – alapul;

– a nemzeti adójogszabály indokolása értelmezhető úgy, hogy a jogalkotó szándéka arra irányult, hogy az egyesülés adósemlegessége elvének tiszteletben tartása céljából – hátrányos megkülönböztetéstől mentesen és a versenytorzulást elkerülve – azonos adójogi megoldást alkalmazzon az irányelv átültetése révén szabályozott belföldi ügyleteket és határokon átívelő ügyleteket illetően?

2. Úgy kell-e értelmezni a 2009/133/EK tanácsi irányelv 7. cikkét, hogy az egyik társaság egy másik társaságban fennálló részesedésének – ez utóbbi társaság eszközeinek és forrásainak az előbbi társaságra történő átruházását követő – megszűnéséből eredő nyereség adómentességének kedvezménye nem tagadható meg amiatt, hogy a szóban forgó ügylet nem felel meg az egyesülés nemzeti rendelkezés által előírt feltételeinek?

3. Úgy kell-e értelmezni a 2009/133/EK tanácsi irányelv 7. cikkét, hogy az előnyös vételből eredő nyereségre vonatkozik az adómentesség kedvezménye, amely az átvevő társaság eredménykimutatásában tükröződik?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

A különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k [európai részvénytársaságok] [vagy] az SCE-k [európai szövetkezetek] létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv 2. cikkének a) pontja, 4. cikkének (1) bekezdése és 7. cikke, valamint az összeegyeztethető értelmezés elve.

A hivatkozott nemzeti rendelkezések

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (a közigazgatási peres eljárásról szóló 554/2004. sz. törvény) 21. cikkének (1) bekezdése, amelynek értelmében a polgári perrendtartásban előírtakon kívül perújítási oknak minősül az uniós jog elsőbbségének elvét sértő jogerős és visszavonhatatlan ítéletek meghozatala.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adótörvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény; a továbbiakban úgy is mint: adótörvénykönyv) 27. cikkének (3)–(5) bekezdése, amely a következőképpen rendelkezik:

„(3) E cikk rendelkezései az alábbi szerkezetátalakítási műveletekre akkor alkalmazandók, ha azok nem elsődlegesen az adókikerülésre vagy az adófizetés elkerülésére irányulnak:

- a) két vagy több román jogi személy egyesülése, amennyiben az egyesülő jogi személyek egyikében részesedéssel rendelkező személyek részesedést szereznek a jogutód jogi személyben;

[...]

(4) A (3) bekezdés szerinti szerkezetátalakítási műveletek esetében az alábbi szabályok alkalmazandók:

- a) az eszközök és források átruházása nem minősül az e cím értelmében vett adóköteles átruházásnak; [...]

(5) Amennyiben valamely román jogi személy a (3) bekezdés szerinti ügylet révén egy másik jogi személyben – amely az előbbi jogi személy részére eszközöket és forrásokat ruház át – a részesedések legalább 15%-át vagy 2009-től kezdve legalább 10%-át birtokolja, e részesedések megszűnése nem minősül adóköteles átruházásnak.”

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (a gazdasági társaságokról szóló 31/1990. sz. törvény) 238. cikkének (1) bekezdése, 243⁴. cikke és 250. cikke (1) bekezdésének b) pontja, amely a következőképpen rendelkezik:

„238. cikk: (1) Az »egyesülés«, olyan művelet, amellyel:

- a) egy vagy több társaság végelszámolással megszűnik, és átadja a teljes vagyont egy másik társaság részére, az átvevő társaság részvényeinek az átadó társaság vagy társaságok részvényesei részére történő kibocsátásáért cserébe, és adott esetben az így kibocsátott részvények névértékének 10%-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért; vagy
- b) több társaság végelszámolással megszűnik, és átadja a teljes vagyont egy másik, általuk létrehozott társaság részére, a létrehozott új társaság részvényeinek a részvényeseik részére történő kibocsátásáért cserébe, és adott esetben az így

kibocsátott részvények névértékének 10%-át meg nem haladó készpénz kifizetéséért.

243⁴. cikk – Beolvadással történő egyesülés esetén – amelynek révén egy vagy több társaság végelszámolással megszűnik, és átadja az összes eszközét és forrását egy másik társaság részére, amely birtokolja az összes részvényét vagy olyan más értékpapírokat, amelyek a taggyűlésen szavazati jogokat biztosítanak részére – a következő cikkek nem alkalmazandók: [...] a 250. cikk (1) bekezdésének b) pontja [...]:

250. cikk: (1) Az egyesülés vagy szétválás az alábbi jogkövetkezményekkel jár: [...]

b) a beolvadó vagy a szétváló társaság részvényesei, illetve tagjai – az egyesülési/szétválási tervezetben meghatározott átruházási szabályoknak megfelelően – az átvevő társaság és a kedvezményezett társaságok részvényeseivé vagy tagjaivá válnak; [...].”

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (az adójogi törvénykönyvről szóló 571/2003. sz. törvény végrehajtási szabályainak jóváhagyásáról szóló 44/2004. sz. kormányrendelet) 85. pontja, amelynek értelmében az adótörvénykönyv 27. cikke (3) bekezdésének a) és b) pontja szerint az egyesüléseket és a szétválásokat a 31/1990. sz. törvény szabályozza.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A Tribunalul Specializat Cluj (Kolozs megyei különös hatáskörű törvényszék, Románia) 2015. november 25-én engedélyezte a B bank mint beolvadó társaság A bankkal mint átvevő társasággal való, beolvadással történő egyesülésével kapcsolatos adatoknak a cégnyilvántartásba történő bejegyzését, mivel az A bank már megszerezte a beolvadó társaság részvényeinek 100%-át. A felek a részvények árát a piaci árnál alacsonyabb értékben állapították meg, és a részvényeket – a hatályos számviteli szabályozás, konkrétan a hitelintézetekre alkalmazandó és a nemzetközi pénzügyi beszámolási standardoknak [International Financial Reporting Standards] (IFRS) megfelelő számviteli szabályozás elfogadásáról szóló 27/2010. sz. román nemzeti banki rendelet értelmében – a beszerzési költségükön tüntették fel az átvevő társaság mérlegében.
- 2 Az egyesülés 2015. december 31-én vált hatályossá, és az – az IFRS 3 Üzleti kombinációk standardnak megfelelően – tükröződött az átvevő társaság mérlegeiben. Az A bank által a részvények megszerzéséért kifizetett árak, valamint a beolvadó társaság eszközei és forrásai valós értékének különbözete az átvevő társaság egyedi eredménykimutatásában előnyös vételből eredő nyereségként szerepelt.

- 3 Az A bank 2015. június 22-én – az egyesülés hatályossá válását megelőzően – egyedi ügyben történő feltételes adómegállapítás iránti kérelmet nyújtott be előnyös vételből eredő azon nyereség adójogi kezelésével kapcsolatban, amelyet az A banknak a B bankkal való egyesülése következtében az egyesülés hatályossá válásakor fel kellett volna tüntetnie. Az A bank e kérelmében előadta, hogy álláspontja szerint a 2015. évi eredménykimutatásban előnyös vételből eredő nyereséggént megjelölt jövedelem az egyesülés hatályossá válásának adóévében mentesül a társasági adó alól, mivel az egyesülés adójogi szempontból semleges ügylet tekintettel arra, hogy az eszköz- és forrásátruházás nem adóköteles.
- 4 Az ANAF elnöke 2016. november 1-jei határozatával helyt adott e kérelemnek, mivel álláspontja szerint az előnyös vételből eredő nyereség nem tartozik az adótörvénykönyv 20. cikkében kifejezetten meghatározott adómentes jövedelmek körébe.
- 5 Az ANAF 2017. november 12-én elutasította az A bank által előterjesztett közigazgatási panaszt. Az elutasítást azzal indokolta, hogy egyrészt a szóban forgó jövedelem nem tartozik az adótörvénykönyv 20. cikkében kifejezetten meghatározott kategóriákba, másrészt az adótörvénykönyv 27¹. cikke, valamint a 2009/133 irányelv 4. és 7. cikke nem alkalmazandó, mivel azok határokön átnyúló egyesületekre vonatkoznak, a jelen ügy tárgyát viszont az Európai Unió különböző tagállamai helyett Romániában adóügyi illetőséggel rendelkező két bank egyesülése képezi, harmadrészt pedig az adótörvénykönyv 27. cikkének (4) és (5) bekezdése sem alkalmazandó, mivel nem tartozik az adótörvénykönyv 27. cikkének (3) bekezdésében meghatározott ügyletek körébe az a beolvadással történő egyesülés, amelynek keretében az átvevő társaság a beolvadó társaság összes részvényét birtokolja.
- 6 Azt követően, hogy A bank keresettel támadta meg az ANAF két határozatát, a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla, Románia) megsemmisítette a közigazgatási panasz elutasításáról szóló 2017. november 12-i határozatot és az ANAF elnökének 2016. november 1-jei határozatát, valamint arra kötelezte az ANAF-ot, hogy feltételes adómegállapítás tárgyában hozzon olyan új egyedi határozatot, amellyel megállapítja, hogy az előnyös vételből eredő és az A bank által az egyesülés hatályossá válásakor kimutatott nyereség adójogi kezelése e nyereség adómentes jövedelemként való kezelését eredményezi.
- 7 A Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla) úgy ítélte meg, hogy az adótörvénykönyv 20. cikke nem az egyetlen olyan cikk, amely az adómentes jövedelmek kategóriáit szabályozza, és hogy alkalmazni kell az adótörvénykönyv szerkezetátalakítással, felszámolással, valamint az eszközök és társasági részesedések egyéb átruházásával kapcsolatos 27. cikkének rendelkezéseit. A Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítéltábla) az adótörvénykönyv 27. cikkének (5) bekezdését – amelynek értelmében az átvevő társaság beolvadó társaságban fennálló részesedéseinek megszüntetésére irányuló ügyletek nem adókötelesek – alkalmazandónak minősítette, mivel e cikk az adómentesség önálló esetét szabályozza. Ez az – eljárás során készült adószakértői vélemény által is

alátámasztott – megoldás biztosítja az egyesülés adósemlegessége elvének tiszteletben tartását.

- 8 Az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) helyt adott a Curtea de Apel Cluj (kolozsvári ítélőtábla) ítélete ellen [az ANAF által] előterjesztett jogorvoslati kérelemnek. Az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) 2020. június 23-i ítéletével hatályon kívül helyezte a megtámadott ítéletet, és az ügy érdemének újbóli elbírálását követően az A bank kérelmét mint megalapozatlant elutasította, valamint megállapította, hogy a szóban forgó nyereség az adótörvénykönyv adómentességet előíró rendelkezéseinek egyike alá sem tartozik.
- 9 Az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) tehát hatályon kívül helyezte az adótörvénykönyv 27. cikke (5) bekezdésének az elsőfokú bíróság általi értelmezését, és megállapította, hogy e rendelkezés nem alkalmazandó, mivel az A bank a beolvadó bank részvényeinek 100%-át már a beolvadással történő egyesülés időpontját megelőzően birtokolta, és a beolvadó bank részvényesei javára egyetlen részvényt sem bocsátottak ki.
- 10 A jelen ügyre az adótörvénykönyv 27¹. cikkének 90/434 irányelv rendelkezéseit átültető rendelkezései sem alkalmazhatók, mivel azok határokon átnyúló szerkezetátalakításokra vonatkoznak.
- 11 Az A bank 2020. október 28-án az 554/2004. sz. törvény 21. cikke értelmében perújítási kérelmet nyújtott be az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) 2020. június 23-i ítéletével szemben, amelyben ezen ítélet hatályon kívül helyezését, valamint az ANAF jogorvoslati kérelmének újbóli elbírálását és elutasítását kérte.
- 12 Az A bank álláspontja szerint a nemzeti adójogi szabályozás, valamint a szerkezetátalakításokra és az eszközátruházásokra alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló uniós rendelkezések között olyan ellentét áll fenn, amely kizárólag az uniós jog elsőbbsége elvének alkalmazásával oldható fel.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 13 A perújítási eljárás felperese szerint az adótörvénykönyvnek az adóhatóság és a fellebbviteli bíróság [a 2020. június 23-i ítéletben az Înalta Curte de Casație și Justiție (legfőbb semmítő- és ítélőszék)] által értelmezett 20. és 27. cikke a belső piac szabad működésének akadályát képezi.
- 14 Amennyiben valamely nemzeti szabályozás az uniós jogban alkalmazott megoldásokat veszi át, azt a tisztán belső jogviszonyokkal kapcsolatban is az uniós joggal összeegyeztethető módon kell értelmezni, hogy a tagállami állampolgárokat ne érje hátrányos megkülönböztetés és ne torzuljon a verseny.

- 15 Az adótörvénykönyv 27. cikke – az adótörvénykönyv indokolása szerint – a 90/434/EGK irányelv rendelkezésein alapul. Ezt a 27. cikket Románia Európai Unióhoz való csatlakozása előtt a 343/2006. sz. törvény módosította, amely a határokon átnyúló egyesülésekre vonatkozó 27¹.cikket is beiktatta. A 90/434/EGK irányelv 2. cikke a) pontjának harmadik franciabekezdésében szereplő rendelkezéseket megfelelően átvette az adótörvénykönyv 27¹.cikke (3) bekezdése 1. pontjának c) alpontja, a román jogi személyekre vonatkozó, 27. cikk szerinti szabályozás azonban nem módosult ennek megfelelően. Ennek eredményeként előfordulhat, hogy a nemzeti jogot tévesen, az uniós joggal ellentétesen értelmezik.
- 16 A perújítási eljárás felperese arra is utal, hogy a 227/2015. sz. törvénnyel elfogadott és 2006. január 1-jétől hatályos új adótörvénykönyvben a román jogi személyek egyesülésével kapcsolatos adóügyi határozatokat teljeskörűen összehangolták a 2009/133 irányelv rendelkezéseivel.
- 17 A 2003-ban, az egyesülés 90/434 irányelvben szereplő fogalommeghatározása adótörvénykönyvbe történő átvételekor felmerülő szabálytalanságtól eltekintve az ezen ügyletek adómentességére irányuló – az adótörvénykönyv 27. cikkének (5) bekezdése szerinti – döntés azonos az irányelv 7. cikke révén a 2. cikkének a) pontjában meghatározott ügyletre vonatkozó döntéssel.
- 18 Az adótörvénykönyv 27. cikke (5) bekezdésének alkalmazhatatlanságát vonja maga után valamely különös adómentességi szabályozás alkalmazásának ahhoz a feltételhez kötése, hogy az átvevő társaság beolvadó társaságban birtokolt részesedéseinek megszüntetésére irányuló ügylet formálisan az adótörvénykönyv 27. cikkének (3) bekezdése szerinti egyesülésnek minősüljön.
- 19 Az A bank által előterjesztett perújítási kérelmet elbíráló Înalta Curte de Casație și Justiție (legfelsőbb semmítő- és ítélőszék) a perújítási eljárás felperesének kérelmére úgy határozott, hogy előzetes döntéshozatal céljából kérdést terjeszt a Bíróság elé.
- 20 Az ANAF – amely a kérdést előterjesztő bíróságtól a perújítási kérelem elfogadhatatlanság, másodlagosan pedig megalapozatlanság miatti elutasítását kéri – úgy véli, hogy a 2009/133 irányelv nem alkalmazható a jelen ügyre, az uniós jog elsőbbsége elve alkalmazhatóságának kérdését már jogerősen elbírálták, és hogy e kérdés újbóli vizsgálata új elem hiányában sértené a jogerő elvét. Ezenkívül a nemzeti jog összhangban áll és összeegyeztethető az uniós joggal.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokainak rövid bemutatása

- 21 A kérdést előterjesztő bíróság mindenekelőtt kiemeli, hogy egyrészt amennyiben a bírósági eljárás e befejező szakaszában megerősítést nyerne, hogy adójogi szempontból a B bank felvásárlásából eredő nyereség után adót kell fizetni, ami ellentmond a szóban forgó uniós szabályozás kifejezett rendelkezésének, az A bankot 264 096 036 román lej (RON) összegnek megfelelő veszteség érné a

2016. évi jövedelemadó formájában, másrészt pedig az alapjogvita jogerős elbírálását követően az előnyös vételből eredően kimutatott nyereség adójogi kezelésének kérdése is rendeződik, és a felek e nyereség megadóztatása tárgyában nem indíthatnak többé új eljárást.

- 22 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válasz lehetővé teszi majd a kérdést előterjesztő bíróság számára, hogy állást foglaljon a perújítási kérelem elfogadhatósága tárgyában. A perújítási kérelem az alábbi három feltétel teljesülése esetén elfogadható: egyrészt hivatkozást kell tartalmaznia arra vonatkozóan, hogy a perújítás tárgyát képező ítélet sérti az uniós jogot, másrészt a fellebbviteli bíróság a perújítás tárgyát képező ítéletben nem bírált el egyes olyan uniós jogi kérdéseket, amelyek elbírálását a perújítási kérelem révén kéri, harmadrészt pedig a perújítási kérelemnek tiszteletben kell tartania az ügy érdeméről szóló döntés kereteit.
- 23 A perújítási eljárás felperese nem hivatkozott arra, hogy a beadvánnyal történő egyesülés határokön átnyúló jelleggel rendelkezne, pusztán azt állította, hogy az adótörvénykönyv belföldi ügyletekre vonatkozó 27. cikkét – az adójogi szempontból egyenlő elbánás és a hátrányos megkülönböztetéstől való mentesség biztosítása céljából – a határokön átnyúló ügyletekre alkalmazandó uniós joggal összeegyeztethető módon kell értelmezni. A Bíróság perújítási eljárás felperese által hivatkozott ítélkezési gyakorlatának – konkrétan a Foggia-SGPS ítéletnek (C-126/10, EU:C:2011:718) a Modehuis A. Zwijnenburg ítéletnek (C-352/08, EU:C:2010:282), az Andersen og Jensen ítéletnek (C-43/00, EU:C:2002:15) és a Leur-Bloem kontra Inspecteur der Belastingdienst kontra Ondernemingen Amsterdam 2 ítéletnek (C-28/95, EU:C:1997:369) – a tárgyát a 90/434/EGK irányelvnek a tisztán belső jogviszonyokra történő alkalmazása képezi, amely jogviszonyok tekintetében a Bíróság megállapította, hogy hatáskörrel rendelkezik az előzetes döntéshozatal céljából elé terjesztett kérdések megválaszolására.
- 24 Mivel a fellebbviteli bíróság nem foglalkozott az A bank által az egyesülés semlegességét és az uniós jog román jogalkotó által történő önkéntes harmonizációra tekintettel gyakorolt hatását illetően az eljárásban felhozott érvekkel, és a perújítási eljárás felperese pusztán a közigazgatási panasz szakaszában felhozott érveket ismételte meg, teljesül a perújítási kérelem elfogadhatóságának két utóbbi feltétele.
- 25 A kérdést előterjesztő bíróság a perújítási kérelem elfogadhatóságának első feltételét illetően kijelenti, hogy meg kell vizsgálnia, a fellebbviteli bíróság köteles-e a nemzeti rendelkezést a 2009/133 irányelvvel összeegyeztethető módon értelmezni, vagyis hogy az uniós jog alkalmazandó-e a jelen ügyben, amelynek tárgyát tisztán belső jogviszony képezi, amelyben azonban az uniós jog a Bíróság fent említett ítélkezési gyakorlatában meghatározottakhoz hasonló, ugyanakkor azokkal nem azonos okok miatt alkalmazható lehet.
- 26 Mivel az összeegyeztethető értelmezés uniós jogelv (lásd ebben az értelemben: 2004. október 5-i Pfeiffer és társai ítélet, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584,

114. pont), ezen elv feltételeinek és terjedelmének elbírálására a Bíróság rendelkezik hatáskörrel.
- 27 A kérdést előterjesztő bíróság az uniós jog alkalmazhatósága elbírálásának körülményeit illetően időrendi sorrendben áttekinti a releváns nemzeti szabályozási előzményeket.
- 28 Az adótörvénykönyvről szóló 571/2003 törvény 27. cikkének elfogadása során tehát mintaként a 90/434 irányelvet vették alapul, ahogyan az kitűnik az említett törvény indokolásából, amelynek értelmében a jogalkotó a nemzeti adójogi szabályozási keretet össze kívánta hangolni a 90/434 irányelvvel. Az egyesülés nemzeti jogi fogalma mindazonáltal nem esik tökéletesen egybe az egyesülés 90/434 irányelvben szereplő fogalmával, mivel a 31/1990. sz. törvény 238. cikkében a beolvadással történő egyesülés – egy végelszámolással megszűnt társaság átadja az összes eszközét és forrását a tőkéjét megtestesítő összes értékpapírt birtokló társaság részére – 90/434 irányelv 2. cikke a) pontjának harmadik franciabekezdésében szereplő fogalom meghatározása nem szerepel.
- 29 Ezt követően a román jogalkotó a 343/2006. sz. törvénnyel módosította az adótörvénykönyv 27. cikkét, és azzal összefüggésben beiktatta a határokon átvitelő ügyletek szabályozását szolgáló 27¹. cikket. A 27¹. cikk hűen átülteti a 90/434 irányelv rendelkezéseit, az adótörvénykönyv belföldi ügyleteket szabályozó 27. cikkét azonban nem módosították oly módon, hogy az azonos legyen a 27¹. cikkel. A 27. cikk (3) bekezdésének az adótörvénykönyv végrehajtási rendelkezéseinek 85. pontjával összefüggésben értelmezett a) pontja továbbra is a 31/990. sz. törvény 238. cikkében meghatározott egyesülésre utalt, és a 27. cikk eszközök és források átruházásának adómentességét megállapító (4) bekezdése, valamint a 27. cikk (5) bekezdése – amelynek értelmében az átvevő társaság beolvadó társaságban fennálló részesedéseinek megszűnéséből eredő tőkenyeresség nem minősül adóköteles átruházásnak – a (3) bekezdésben előírt szerkezetátalakítási műveletekre való utalás révén összefügg ez utóbbi bekezdéssel.
- 30 Habár a román jogalkotó úgy határozott, hogy két külön cikkben szabályozza a belföldi szerkezetátalakítások és a határokon átnyúló szerkezetátalakítások adójogi előírásait, az adótörvénykönyv indokolása és az adótörvénykönyvet módosító 2006. évi törvény indokolása is úgy szól, hogy a jogalkotó a belföldi szerkezetátalakításokkal kapcsolatban is önkéntesen összehangolta a hatályos nemzeti szabályozást az uniós szabályozással.
- 31 A román jogalkotó összehangolásra irányuló e szándékát támasztja alá a 227/2015. sz. törvénnyel elfogadott új adótörvénykönyv, amelynek a belföldi ügyleteket szabályozó 32. cikke hűen átülteti a 2009/133 irányelvet. A jelen ügyre egyébként nem alkalmazandó új adótörvénykönyv indokolásából kitűnik, hogy a jogalkotó orvosolni kívánta az egyesüléstípusok meghatározása közötti összhang hiányát, ami a belföldi ügyletek határokon átvitelő ügyletekhez képest eltérő megközelítését eredményezte.

- 32 A kérdést előterjesztő bíróság – mivel az adóhatóság és a fellebbviteli bíróság álláspontja szerint az A bank és a B bank közötti ügylet nem az adótörvénykönyv 27. cikkének (3) bekezdése szerinti egyesülés, tekintettel arra, hogy nem teljesül az említett rendelkezés a) pontjában meghatározott két feltétel, és mivel az adótörvénykönyv 27. cikkének (5) bekezdése megfelel a 2009/133 irányelv 7. cikkének – a második kérdést annak elbírálása céljából veti fel, hogy a szóban forgó ügyletből eredő tőkenyereség adómentességének kedvezménye függ-e attól, hogy az említett ügylet a nemzeti jog értelmében egyesülésnek minősül-e.
- 33 A kérdést előterjesztő bíróság tehát előadja, hogy az A bank alkalmazta az IFRS 3 Üzleti kombinációk nemzetközi pénzügyi beszámolási standardot, és a részvények megszerzéséért fizetett ár, valamint a B bank eszközeinek és forrásainak az egyesülés időpontjában az eredménykimutatásban szereplő valós értéke közötti különbözetet előnyös vételből eredő nyereségként mutatta ki. Ezzel szemben az IFRS standardok helyett a pénzügyi beszámolás közös keretét alkalmazó szervezetek esetében az átruházott nettó eszközök piaci értéke és az átvevő társaság birtokában lévő, a vagyontát megtestesítő értékpapírok könyv szerinti értéke közötti különbözet nem jelenik meg az átvevő társaság eredménykimutatásában.
- 34 Mivel az adóhatóság és a fellebbviteli bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az említett nyereségnek az átvevő bank eredménykimutatásában történő kimutatása alátámasztja a szóban forgó tőkenyereség adókötelezettségét, a kérdést elterjesztő bíróság úgy dönt, hogy előzetes döntéshozatal céljából előterjeszti a harmadik kérdést.