

Υπόθεση C-827/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

30 Δεκεμβρίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

12 Οκτωβρίου 2021

Αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης:

Banca A

Καθών η αίτηση:

Agentia Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Πρόεδρος της ANAF

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναθεώρησης που υπέβαλε ενώπιον του Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Ρουμανία) η αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης, Banca A, κατά των καθών η αίτηση, Agentia Națională de Administrare Fiscală (Εθνικής υπηρεσίας φορολογικής διοίκησης, Ρουμανία, στο εξής: ANAF) και προέδρου της ANAF, κατά της αμετάκλητης απόφασης που εξέδωσε το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) στο πλαίσιο αναιρετικής διαδικασίας σε διαφορά σχετική με τη φορολόγηση του κέρδους που πραγματοποιήθηκε κατόπιν συγχώνευσης με απορρόφηση.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία της οδηγίας 2009/133/EK και της αρχής της σύμφωνης ερμηνείας.

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Υποχρεούται ένα εθνικό δικαστήριο να ερμηνεύει κατά τρόπο σύμφωνο με την οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου τον εθνικό φορολογικό κανόνα ο οποίος έχει εφαρμογή στις εσωτερικές καταστάσεις και ρυθμίζει τη μη φορολόγηση των υπεραξιών που δημιουργούνται λόγω της ακύρωσης της συμμετοχής της λήπτριας εταιρίας στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρίας, υπό περιστάσεις όπως οι υπό εξέταση, όταν:

— ο εθνικός νομοθέτης έχει ρυθμίσει με ξεχωριστούς κανόνες τις εσωτερικές και τις παρόμοιες με αυτές διασυννοριακές πράξεις, και οι κανόνες δεν είναι πανομοιότυποι·

— ο εθνικός κανόνας που εφαρμόζεται στις εσωτερικές πράξεις λειτουργεί, ωστόσο, μέσω εννοιών που περιέχονται στην οδηγία —συγχώνευση, εισφορά ενεργητικού και παθητικού, ακύρωση της συμμετοχής·

— η αιτιολογική έκθεση του εθνικού φορολογικού νόμου μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο νομοθέτης θέλησε να καθιερώσει την ίδια φορολογική λύση για τις εγχώριες και για τις διασυννοριακές πράξεις, οι οποίες ρυθμίζονται από τη μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας της συγχώνευσης κατά τρόπο που δεν εισάγει διακρίσεις και αποτρέπει στρεβλώσεις του ανταγωνισμού;

2. Έχει το άρθρο 7 της οδηγίας 2009/133/EK του Συμβουλίου την έννοια ότι η χορήγηση του ευεργετήματος της μη φορολόγησης των υπεραξιών που προκύπτουν από πράξη ακύρωσης της συμμετοχής που κατέχει μια εταιρία σε άλλη εταιρία, κατόπιν της εισφοράς των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της τελευταίας αυτής εταιρίας στην πρώτη, δεν μπορεί να αποκλεισθεί για τον λόγο ότι η επίμαχη πράξη δεν πληροί όλες τις προϋποθέσεις που προβλέπει ο εθνικός κανόνας για τον χαρακτηρισμό της ως συγχώνευσης;

3. Έχει το άρθρο 7 της οδηγίας 2009/133/EK του Συμβουλίου την έννοια ότι το ευεργέτημα της μη φορολόγησης εφαρμόζεται στο κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας, το οποίο αποτυπώνεται στα αποτελέσματα χρήσης της απορροφώσας εταιρίας;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE [ευρωπαϊκής εταιρείας] ή μιας SCE [ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας] από ένα κράτος μέλος σε άλλο: άρθρο 2, στοιχείο α· άρθρο 4, παράγραφος 1, και άρθρο 7, καθώς και αρχή της σύμφωνης ερμηνείας.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (νόμος 554/2004 περί διοικητικών διαφορών), άρθρο 21, παράγραφος 1, κατά το οποίο συνιστά λόγο αναθεώρησης, πέραν των προβλεπόμενων στον *Codul de procedură civilă* (Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας), η έκδοση μη δυνάμενων να προσβληθούν και αμετάκλητων αποφάσεων κατά παραβίαση της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal [νόμος 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα· στο εξής επίσης: *Codul fiscal* (φορολογικός κώδικας)], άρθρο 27, παράγραφοι 3 έως 5, το οποίο προέβλεπε τα εξής:

«3. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στις ακόλουθες πράξεις αναδιοργάνωσης, εφόσον δεν έχουν ως κύριο σκοπό τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή:

- a) στη συγχώνευση μεταξύ δύο ή περισσότερων ρουμανικών νομικών προσώπων, στην περίπτωση που οι συμμετέχοντες σε οποιοδήποτε από τα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται λαμβάνουν συμμετοχές του νομικού προσώπου που υπεισέρχεται στη διαδοχή·

[...]

4. Στην περίπτωση των πράξεων αναδιοργάνωσης που προβλέπονται στην παράγραφο 3 ισχύουν οι ακόλουθοι κανόνες:

- a) η εισφορά των στοιχείων του ενεργητικού ή του παθητικού δεν θεωρείται φορολογητέα εισφορά κατά την έννοια του παρόντος τίτλου· [...]

5. Όταν ένα ρουμανικό νομικό πρόσωπο κατέχει τουλάχιστον το 15 % ή, αντίστοιχα, το 10 %, από το 2009 και εξής, των συμμετοχών άλλου ρουμανικού νομικού προσώπου το οποίο εισφέρει στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού στο πρώτο νομικό πρόσωπο με πράξη προβλεπόμενη στην παράγραφο 3, η ακύρωση των συμμετοχών αυτών δεν θεωρείται φορολογητέα εισφορά».

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (νόμος 31/1990 περί εμπορικών εταιριών), άρθρο 238, παράγραφος 1, άρθρο 243⁴ και άρθρο 250, παράγραφος 1, στοιχείο b, τα οποία ορίζουν τα εξής:

«Άρθρο 238 - 1. Συγχώνευση είναι η πράξη με την οποία:

- a) μία ή περισσότερες εταιρίες λύνονται χωρίς να τεθούν υπό εκκαθάριση και μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων σε άλλη εταιρία, έναντι διανομής στους μετόχους της απορροφώμενης εταιρίας ή των απορροφώμενων εταιριών μετοχών της απορροφώσας εταιρίας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το

10 % της ονομαστικής αξίας των μετοχών που διανέμονται κατ' αυτόν τον τρόπο· ή

b) περισσότερες εταιρίες λύνονται χωρίς να τεθούν υπό εκκαθάριση και μεταβιβάζουν το σύνολο των περιουσιακών τους στοιχείων σε άλλη εταιρία που ιδρύουν, έναντι διανομής στους μετόχους τους μετοχών της νεοσυσταθείσας εταιρίας και, ενδεχομένως, έναντι καταβολής συμψηφιστικού ποσού σε μετρητά το οποίο δεν υπερβαίνει το 10 % της ονομαστικής αξίας των μετοχών που διανέμονται κατ' αυτόν τον τρόπο.

Άρθρο 243⁴ - Σε περίπτωση συγχώνευσης με απορρόφηση, με την οποία μία ή περισσότερες εταιρίες λύνονται χωρίς να τεθούν υπό εκκαθάριση και μεταβιβάζουν το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού σε άλλη εταιρία η οποία κατέχει το σύνολο των μετοχών ή άλλων τίτλων τους που παρέχουν δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση, τα ακόλουθα άρθρα δεν έχουν εφαρμογή: [...] Άρθρο 250, παράγραφος 1, στοιχείο b [...]:

Άρθρο 250 - 1. Η συγχώνευση ή η διάσπαση έχει τις ακόλουθες συνέπειες: [...]

b) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή διασπώμενης εταιρίας καθίστανται μέτοχοι ή εταίροι της απορροφώσας εταιρίας και των ληπτριών εταιριών σύμφωνα με τους κανόνες διανομής που προβλέπονται στο σχέδιο συγχώνευσης/διάσπασης: [...]».

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητική απόφαση 44/2004 για την έγκριση των λεπτομερών διατάξεων εφαρμογής του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα), σημείο 85, κατά το οποίο, κατά το άρθρο 27, παράγραφος 3, στοιχεία a και b, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), οι συγχωνεύσεις και οι διασπάσεις διέπονται από τον Legea nr. 31/1990 (νόμο 31/1990).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Στις 25 Νοεμβρίου 2015 το Tribunalul Specializat Cluj (ειδικό δικαστήριο Cluj, Ρουμανία) επέτρεψε τις καταχωρίσεις στο εμπορικό μητρώο των αναφορών σχετικά με τη συγχώνευση με απορρόφηση μεταξύ της Banca A, απορροφώσας εταιρίας, και της Banca B, απορροφώμενης εταιρίας, όταν η Banca A είχε ήδη αποκτήσει το 100 % των μετοχών της απορροφώμενης τράπεζας. Η τιμή των μετοχών αποτέλεσε αντικείμενο διαπραγμάτευσης μεταξύ των μερών σε αξία χαμηλότερη από την αγοραία και οι μετοχές συμπεριλήφθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της απορροφώσας εταιρίας στο κόστος κτήσης τους, σύμφωνα με τους εφαρμοστέους λογιστικούς κανόνες, και συγκεκριμένα, την απόφαση 27/2010 της Banca Națională a României (Εθνικής Τράπεζας της Ρουμανίας, Ρουμανία) για την έγκριση των λογιστικών κανόνων σύμφωνα με τα διεθνή

πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς [International Financial Reporting Standards] (IFRS) που ισχύουν για τα πιστωτικά ιδρύματα.

- 2 Η συγχώνευση τέθηκε σε ισχύ στις 31 Δεκεμβρίου 2015 και αποτυπώθηκε στις οικονομικές καταστάσεις της απορροφώσας εταιρίας, σύμφωνα με το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΑ) IFRS 3 – Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Επομένως, η διαφορά μεταξύ του τιμήματος που κατέβαλε η Banca A για την απόκτηση των μετοχών και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της απορροφώμενης εταιρίας αποτυπώθηκε στα χωριστά αποτελέσματα χρήσης της απορροφώσας εταιρίας ως κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας.
- 3 Πριν από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης, η Banca A είχε υποβάλει στην ANAF στις 22 Ιουνίου 2015 αίτηση έκδοσης ατομικής φορολογικής προαπόφασης με αντικείμενο τη φορολογική μεταχείριση του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας, κέρδος το οποίο θα έπρεπε να είχε καταχωριστεί κατά την ημερομηνία έναρξης ισχύος της συγχώνευσης από την Banca A, κατόπιν της συγχώνευσης με την Banca B. Στην εν λόγω αίτηση, η Banca A υποστήριξε ότι, κατά την άποψή της, το εισόδημα που εμφανίζεται στα αποτελέσματα χρήσης για το έτος 2015 ως κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας δεν ήταν φορολογητέο στο πλαίσιο του υπολογισμού του εταιρικού φόρου για τη φορολογική χρήση κατά την οποία η συγχώνευση τέθηκε σε ισχύ, δεδομένου ότι η συγχώνευση αποτελεί ουδέτερη πράξη από φορολογικής άποψης, καθόσον η εισφορά ενεργητικού και παθητικού δεν φορολογείται.
- 4 Η εν λόγω αίτηση παρακάμφθηκε με την απόφαση του προέδρου της ANAF της 1ης Νοεμβρίου 2016, κατά την οποία το εισόδημα που αποκτάται από αγορά ευκαιρίας δεν εμπίπτει στα μη φορολογητέα εισοδήματα που προβλέπονται ρητά στο άρθρο 20 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα).
- 5 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Banca A απορρίφθηκε από την ANAF στις 12 Νοεμβρίου 2017. Οι λόγοι απόρριψης ήταν οι εξής: i) το εν λόγω εισόδημα δεν εμπίπτει στις κατηγορίες που προβλέπονται ρητά στο άρθρο 20 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα)· ii) το άρθρο 27¹ του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) και τα άρθρα 4 και 7 της οδηγίας 2009/133 δεν έχουν εφαρμογή, δεδομένου ότι αφορούν διασυννοριακές συγχωνεύσεις, ενώ η υπό κρίση περίπτωση αφορά συγχώνευση μεταξύ δύο τραπεζών που έχουν τη φορολογική τους έδρα στη Ρουμανία και όχι σε διαφορετικά κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και iii) ούτε το άρθρο 27, παράγραφοι 4 και 5, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) έχει εφαρμογή, δεδομένου ότι η συγχώνευση με απορρόφηση στο πλαίσιο της οποίας η απορροφώσα εταιρία κατέχει το σύνολο των συμμετοχών της απορροφώμενης εταιρίας δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των πράξεων του άρθρου 27, παράγραφος 3, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα).
- 6 Μετά την άσκηση προσφυγής κατά των δύο αποφάσεων της ANAF από την Banca A, το Curtea de Apel Cluj (εφετείο Cluj, Ρουμανία) ακύρωσε την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2017 με την οποία απορρίφθηκε η διοικητική ένσταση,

καθώς και την απόφαση του προέδρου της ANAF της 1ης Νοεμβρίου 2016, και διέταξε την ANAF να εκδώσει νέα ατομική φορολογική απόφαση με την οποία να ορίζεται ότι η φορολογική μεταχείριση του κέρδους μιας αγοράς ευκαιρίας που καταχωρίστηκε από την Banca A κατά την ημερομηνία της συγχώνευσης συνεπάγεται τη μεταχείριση του εν λόγω κέρδους ως μη φορολογητέου εισοδήματος.

- 7 Το Curtea de Apel Cluj (εφετείο Cluj) έκρινε ότι το άρθρο 20 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) δεν είναι το μοναδικό άρθρο που διέπει τις κατηγορίες μη φορολογητέων εισοδημάτων και ότι εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 27 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) σχετικά με τις περιπτώσεις αναδιοργάνωσης, εκκαθάρισης και λοιπών εισφορών ενεργητικού και εταιρικών συμμετοχών. Το εν λόγω δικαστήριο απεφάνθη ότι έχει εφαρμογή το άρθρο 27, παράγραφος 5, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), κατά το οποίο οι πράξεις ακύρωσης των συμμετοχών της απορροφώσας εταιρίας στην απορροφώμενη εταιρία δεν φορολογούνται, καθόσον έκρινε ότι το εν λόγω άρθρο ρυθμίζει διαφορετική περίπτωση μη φορολόγησης. Η λύση αυτή, η οποία υποστηρίζεται επίσης στη φοροτεχνική εμπειρογνωμοσύνη που προσκομίστηκε στη δίκη, εξασφαλίζει την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας της συγχώνευσης.
- 8 Η αναίρεση που ασκήθηκε [από την ANAF] κατά της απόφασης του Curtea de Apel Cluj (εφετείου Cluj) έγινε δεκτή από το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο). Με απόφαση της 23ης Ιουνίου 2020, το εν λόγω δικαστήριο αναίρεσε την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση και αποφαινόμενο εκ νέου επί της ουσίας απέρριψε το αίτημα της Banca A ως αβάσιμο, κρίνοντας ότι το επίμαχο κέρδος δεν εμπίπτει σε καμία από τις διατάξεις του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) που προβλέπουν τη μη φορολόγηση.
- 9 Ως εκ τούτου, το Înalta Curte (Ανώτατο Δικαστήριο) ανέτρεψε την ερμηνεία που δόθηκε από το δικαστήριο της ουσίας στο άρθρο 27, παράγραφος 5, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) και έκρινε ότι η διάταξη αυτή δεν είχε εφαρμογή στο μέτρο που, πριν από την ημερομηνία της συγχώνευσης με απορρόφηση, η Banca A κατείχε ήδη το 100 % των μετοχών της απορροφώμενης τράπεζας και δεν είχαν εκδοθεί μετοχές υπέρ των μετόχων της τελευταίας.
- 10 Στην υπό κρίση υπόθεση δεν έχουν εφαρμογή ούτε οι διατάξεις του άρθρου 27¹ του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), οι οποίες μεταφέρουν τις διατάξεις της οδηγίας 90/434 στο εθνικό δίκαιο, δεδομένου ότι αυτές αφορούν τις αναδιοργανώσεις σε διασυνοριακό επίπεδο.
- 11 Στις 28 Οκτωβρίου 2020 η Banca A υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 21 του Legea nr. 554/2004 (νόμου 554/2004), αίτηση αναθεώρησης της απόφασης του Înalta Curte (Ανώτατου Δικαστηρίου) της 23ης Ιουνίου 2020, ζητώντας από αυτό να εξαφανίσει την εν λόγω απόφαση, να αποφανθεί εκ νέου επί της αιτήσεως αναιρέσεως [της ANAF] και να την απορρίψει.

- 12 Η Banca A υποστηρίζει ότι μεταξύ της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας και των κανόνων της Ένωσης σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις αναδιοργανώσεις και στις εισφορές ενεργητικού υφίσταται σύγκρουση, η οποία μπορεί να επιλυθεί μόνο με την εφαρμογή της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 13 Κατά την αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης, τα άρθρα 20 και 27 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), όπως ερμηνεύθηκαν από τη φορολογική διοίκηση και από το δικαστήριο που επιλήφθηκε της αιτήσεως αναίρεσής [Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) με την απόφαση της 23ης Ιουνίου 2020], συνιστούν εμπόδιο στην ελεύθερη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.
- 14 Όταν η εθνική νομοθεσία αναπαράγει τις λύσεις που έχουν γίνει δεκτές από το δίκαιο της Ένωσης, πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το εν λόγω δίκαιο, ακόμη και όσον αφορά αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, προκειμένου να αποφεύγονται διακρίσεις εις βάρος των ημεδαπών ή ενδεχόμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.
- 15 Το άρθρο 27 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) έλκει την καταγωγή του από τις διατάξεις της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω κώδικα. Το άρθρο αυτό τροποποιήθηκε, πριν από την προσχώρηση της Ρουμανίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση, με τον Legea nr. 343/2006 (νόμο 343/2006), ο οποίος εισήγαγε επίσης το άρθρο 27¹ σχετικά με το καθεστώς των διασυννοριακών συγχωνεύσεων. Οι διατάξεις του άρθρου 2, στοιχείο α', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ μεταφέρθηκαν ορθά στο εθνικό δίκαιο με το άρθρο 27¹, παράγραφος 3, σημείο 1, στοιχείο c, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), χωρίς, ωστόσο, να τροποποιηθεί ανάλογα και η ρύθμιση του άρθρου 27 η οποία έχει εφαρμογή στα ρουμανικά νομικά πρόσωπα. Η παράλειψη αυτή έχει ως αποτέλεσμα να μπορεί να ερμηνευθεί εσφαλμένως το εθνικό δίκαιο, κατά τρόπο που παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης.
- 16 Η αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης αναφέρεται επίσης στην πλήρη ευθυγράμμιση με τις διατάξεις της οδηγίας 2009/133 των φορολογικών αποφάσεων σχετικά με τις συγχωνεύσεις μεταξύ ρουμανικών νομικών προσώπων στον νέο Codul fiscal (φορολογικό κώδικα) ο οποίος θεσπίστηκε με τον Legea nr. 227/2015 (νόμο 227/2015) και ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2016.
- 17 Πέραν της παρατυπίας που ανέκυψε το 2003, κατά τον χρόνο αναπαραγωγής στον Codul fiscal (φορολογικό κώδικα) του ορισμού της συγχώνευσης της οδηγίας 90/434, η απόφαση περί μη φορολόγησης των εν λόγω πράξεων, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 27, παράγραφος 5, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), είναι ταυτόσημη με εκείνη που ισχύει για την πράξη του άρθρου 2, στοιχείο α', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας, δυνάμει του άρθρου 7 της οδηγίας αυτής.

- 18 Το γεγονός ότι η εφαρμογή ενός ειδικού φορολογικού καθεστώτος μη φορολόγησης εξαρτάται από τον τυπικό χαρακτηρισμό της πράξης ακύρωσης των συμμετοχών που κατέχει η απορροφώσα εταιρία στην απορροφώμενη εταιρία ως συγχώνευσης, κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 3, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), συνεπάγεται τη μη εφαρμογή του άρθρου 27, παράγραφος 5, του εν λόγω κώδικα.
- 19 Το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο), επιλαμβανόμενο της αίτησης αναθεώρησης που υπέβαλε η Banca A, αποφάσισε, κατόπιν αιτήματος της αιτούσας την αναθεώρηση της απόφασης, να υποβάλει στο Δικαστήριο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως.
- 20 Η ANAF, η οποία ζητεί από το αιτούν δικαστήριο να απορρίψει την αίτηση αναθεώρησης ως απαράδεκτη και, επικουρικός, ως αβάσιμη, ισχυρίζεται ότι η οδηγία 2009/133 δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση και ότι το ζήτημα της εφαρμογής της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης έχει ήδη επιλυθεί με αμετάκλητη απόφαση, καθώς και ότι η επανεξέταση του εν λόγω ζητήματος, ελλείψει νέων στοιχείων, θα ήταν αντίθετη προς την αρχή του δεδουλευμένου. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι το εθνικό δίκαιο είναι σύμφωνο και συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 21 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει, πρώτον, αφενός, ότι εάν η φορολογική μεταχείριση που επιβεβαιώθηκε στο τελικό αυτό στάδιο της δικαστικής διαδικασίας είναι αυτή της φορολόγησης του κέρδους που προέκυψε από την εξαγορά της Banca B, σε αντίθεση με ό,τι ρητά προβλέπεται στη σχετική ευρωπαϊκή νομοθεσία, η Banca A θα υποστεί ζημία που αντιστοιχεί στο ποσό των 264 096 036 ρουμανικών λεί (RON), το οποίο θα συνιστά τον φόρο εισοδήματος για το έτος 2016 και, αφετέρου, ότι με την αμετάκλητη απόφαση που επιλύει την κύρια διαφορά θα κριθεί και το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης του κέρδους που καταχωρίστηκε μετά την αγορά ευκαιρίας, καθώς και ότι τα μέρη δεν θα μπορούν πλέον να κινήσουν νέα διαδικασία σχετικά με τη φορολόγηση του εν λόγω κέρδους.
- 22 Η απάντηση στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα θα επιτρέψει στο αιτούν δικαστήριο να αποφανθεί επί του παραδεκτού της αίτησης αναθεώρησης. Για το παραδεκτό της εν λόγω αίτησης πρέπει να πληρούνται τρεις προϋποθέσεις: i) πρέπει να προβάλλεται ότι η απόφαση που αποτελεί αντικείμενο αναθεώρησης παραβίασε το δίκαιο της Ένωσης· ii) το δικαστήριο το οποίο επιλήφθηκε της έφεσης ή της αιτήσεως αναιρέσεως πρέπει να παρέλειψε να αποφανθεί με την απόφαση που αποτελεί αντικείμενο αναθεώρησης επί ορισμένων ζητημάτων του δικαίου της Ένωσης των οποίων η εξέταση ζητείται με την αίτηση αναθεώρησης· και iii) η αίτηση αναθεώρησης πρέπει να μην υπερβαίνει τα όρια της απόφασης επί της ουσίας.

- 23 Η αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης δεν υποστήριξε ότι η πράξη της συγχώνευσης με απορρόφηση έχει διασυνοριακό χαρακτήρα, αλλά απλώς ότι το άρθρο 27 του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), το οποίο έχει εφαρμογή στις εθνικές πράξεις, πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης το οποίο έχει εφαρμογή στις διασυνοριακές πράξεις προκειμένου να διασφαλίζεται η ίση φορολογική μεταχείριση και η αποφυγή διακρίσεων. Η νομολογία του Δικαστηρίου την οποία επικαλείται η αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης, και, ιδίως, οι αποφάσεις Foggia-SGPS (C-126/10, EU:C:2011:718), Modehuis A. Zwijsenburgh (C-352/08, EU:C:2010:282), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) και Leur-Bloem κατά Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), αφορούν την εφαρμογή της οδηγίας 90/434/ΕΟΚ σε αμιγώς εσωτερικές καταστάσεις, για τις οποίες το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ήταν αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που του υποβλήθηκαν.
- 24 Δεδομένου ότι το δικαστήριο που επιλήφθηκε της αιτήσεως αναιρέσεως δεν εξέτασε τα επιχειρήματα που προέβαλε στη δίκη η Banca A σχετικά με την ουδετερότητα της συγχώνευσης και την επίδραση του δικαίου της Ένωσης υπό το πρίσμα της οικειοθελούς εναρμόνισης στην οποία προέβη ο Ρουμάνος νομοθέτης, και ότι η αιτούσα την αναθεώρηση της απόφασης απλώς επανέλαβε τα επιχειρήματα που προέβαλε στο στάδιο υποβολής της διοικητικής ένστασης, πληρούνται οι δύο τελευταίες προϋποθέσεις για το παραδεκτό της αίτησης αναθεώρησης.
- 25 Όσον αφορά την πρώτη προϋπόθεση του παραδεκτού της αίτησης αναθεώρησης, το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι πρέπει να εξακριβώσει εάν το δικαστήριο που επιλήφθηκε της αιτήσεως αναιρέσεως όφειλε να ερμηνεύσει τον εθνικό κανόνα σύμφωνα με την οδηγία 2009/133, δηλαδή εάν το δίκαιο της Ένωσης έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά αμιγώς εσωτερική κατάσταση, στην οποία όμως θα μπορούσε να εφαρμοστεί το δίκαιο της Ένωσης για λόγους παρόμοιους, αλλά όχι ταυτόσημους, με εκείνους που εντοπίζονται στη μνημονευόμενη νομολογία του Δικαστηρίου.
- 26 Δεδομένου ότι η σύμφωνη ερμηνεία αποτελεί αρχή του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2004, Pfeiffer κ.λπ., συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-397/01 έως C-403/01, EU:C:2004:584, σκέψη 114), αρμόδιο να αποφανθεί επί των προϋποθέσεων και επί του περιεχομένου της εν λόγω αρχής είναι το Δικαστήριο.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο, εκθέτοντας τις περιστάσεις υπό τις οποίες θα πρέπει να αποφανθεί σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του επίμαχου δικαίου της Ένωσης, παραθέτει το ιστορικό της σχετικής εθνικής νομοθεσίας.
- 28 Επομένως, η θέσπιση του άρθρου 27 του Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του φορολογικού κώδικα) ευθυγραμμίστηκε με την οδηγία 90/434, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του εν λόγω νόμου, κατά την οποία ο νομοθέτης θέλησε να εναρμονίσει με την εν λόγω οδηγία

το εθνικό νομοθετικό πλαίσιο σχετικά με τη φορολογία. Ωστόσο, η έννοια της συγχώνευσης στο εθνικό δίκαιο δεν αντιστοιχεί επακριβώς στην έννοια της συγχώνευσης στην οδηγία 90/434, δεδομένου ότι το άρθρο 238 του *Legea nr. 31/1990* (νόμου 31/1990) δεν ορίζει επίσης τη συγχώνευση με απορρόφηση, με την οποία μια εταιρία συνεπεία της διαλύσεώς της και κατά τη στιγμή κατά την οποία λύεται, χωρίς εκκαθάριση, μεταβιβάζει το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων, τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, στην εταιρία η οποία κατέχει το σύνολο των τίτλων των παραστατικών του εταιρικού της κεφαλαίου, όπως αναφέρεται στο άρθρο 2, στοιχείο α', τρίτη περίπτωση, της οδηγίας 90/434.

- 29 Στη συνέχεια, με τον *Legea nr. 343/2006* (νόμο 343/2006), ο Ρουμάνος νομοθέτης τροποποίησε το άρθρο 27 του *Codul fiscal* (φορολογικού κώδικα), ενώ ταυτόχρονα εισήγαγε το άρθρο 27¹, το οποίο αποσκοπεί στη ρύθμιση των διασυννοριακών πράξεων. Το άρθρο 27¹ αποτελεί πιστή μεταφορά των διατάξεων της οδηγίας 90/434 στο εθνικό δίκαιο, αλλά το άρθρο 27 του *Codul fiscal* (φορολογικού κώδικα), το οποίο ρυθμίζει τις εγχώριες συναλλαγές, δεν έχει τροποποιηθεί κατά τρόπον ώστε να καταστεί κανόνας ταυτόσημος με το άρθρο 27¹. Το άρθρο 27, παράγραφος 3, στοιχείο α, σε συνδυασμό με το σημείο 85 των *Normelor de aplicare a Codului fiscal* (διατάξεων εφαρμογής του φορολογικού κώδικα), συνέχισε να παραπέμπει στη συγχώνευση που ορίζεται στο άρθρο 238 του *Legea nr. 31/1990* (νόμου 31/1990), ενώ το άρθρο 27, παράγραφος 4, το οποίο προβλέπει τη μη φορολόγηση της μεταβίβασης στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, καθώς και το άρθρο 27, παράγραφος 5, κατά το οποίο οι υπεραξίες που προκύπτουν από την ακύρωση των συμμετοχών της απορροφώσας εταιρίας στην απορροφώμενη εταιρία δεν θεωρούνται φορολογητέα μεταβίβαση, συνδέονται με την παράγραφο 3, μέσω της παραπομπής στις πράξεις αναδιοργάνωσης που προβλέπονται στην εν λόγω παράγραφο.
- 30 Μολονότι ο Ρουμάνος νομοθέτης επέλεξε να ρυθμίσει με δύο ξεχωριστά άρθρα το φορολογικό καθεστώς των αναδιοργανώσεων σε εθνικό και διασυννοριακό επίπεδο, εντούτοις, στην αιτιολογική έκθεση του *Codul fiscal* (φορολογικού κώδικα), αλλά και του νόμου για την τροποποίηση του *Codul fiscal* (φορολογικού κώδικα) που εκδόθηκε το 2006, εκτίθεται ότι όσον αφορά επίσης τις αναδιοργανώσεις σε εθνικό επίπεδο επιδιώχθηκε οικειοθελής εναρμόνιση του εφαρμοστέου εθνικού κανόνα με τον κανόνα της Ένωσης.
- 31 Απόδειξη αυτής της πρόθεσης εναρμόνισης του Ρουμάνου νομοθέτη αποτέλεσε ο νέος *Codul fiscal* (φορολογικός κώδικας), ο οποίος θεσπίστηκε με τον *Legea nr. 227/2015* (νόμο 227/2015), το άρθρο 32 του οποίου, που διέπει τις εθνικές συναλλαγές, αποτελεί πιστή μεταφορά της οδηγίας 2009/133 στο εθνικό δίκαιο. Από την αιτιολογική έκθεση του νέου *Codul fiscal* (φορολογικού κώδικα), ο οποίος, εντούτοις, δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση υπόθεση, προκύπτει η πρόθεση να θεραπευτεί η έλλειψη συμφωνίας στον ορισμό των ειδών συγχώνευσης η οποία οδήγησε σε διαφορετική προσέγγιση των εθνικών πράξεων σε σχέση με τις διασυννοριακές.

- 32 Δεδομένου ότι η φορολογική διοίκηση και το δικαστήριο που επιλήφθηκε της αιτήσεως αναιρέσεως έκριναν ότι η πράξη στην οποία ενέχονται η Banca A και η Banca B δεν συνιστά συγχώνευση κατά την έννοια του άρθρου 27, παράγραφος 3, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα), καθόσον δεν πληρούνται οι δύο προϋποθέσεις του στοιχείου α της εν λόγω διάταξης, και δεδομένου ότι το άρθρο 27, παράγραφος 5, του Codul fiscal (φορολογικού κώδικα) αντιστοιχεί στο άρθρο 7 της οδηγίας 2009/133, το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει το δεύτερο ερώτημα προκειμένου να διαπιστώσει εάν το ευεργέτημα της μη φορολόγησης των υπεραξιών που προκύπτουν από την επίμαχη πράξη εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό της τελευταίας ως συγχώνευσης κατά την έννοια του εθνικού δικαίου.
- 33 Στη συνέχεια, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η Banca A χρησιμοποίησε το διεθνές πρότυπο χρηματοοικονομικής αναφοράς IFRS 3 – Συνενώσεις επιχειρήσεων και αποτύπωσε τη διαφορά μεταξύ του τιμήματος που καταβλήθηκε για την απόκτηση των μετοχών και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της Banca B κατά την ημερομηνία της συγχώνευσης στα αποτελέσματα χρήσης ως κέρδος μιας αγοράς ευκαιρίας. Αντιθέτως, στην περίπτωση οντοτήτων που δεν εφαρμόζουν τα ΔΠΧΑ, αλλά το κοινό πλαίσιο για την υποβολή χρηματοοικονομικών εκθέσεων, η διαφορά μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων καθαρών στοιχείων του ενεργητικού και της λογιστικής αξίας των τίτλων που κατέχει η απορροφώσα οντότητα και αντιστοιχούν στα περιουσιακά της στοιχεία δεν αποτυπώνεται στα αποτελέσματα χρήσης της απορροφώσας οντότητας.
- 34 Δεδομένου ότι η φορολογική διοίκηση και το δικαστήριο που επιλήφθηκε της αιτήσεως αναιρέσεως κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι η απεικόνιση του εν λόγω κέρδους στα αποτελέσματα χρήσης της απορροφώσας τράπεζας πιστοποιεί τη δυνατότητα φορολόγησης της εν λόγω υπεραξίας, το αιτούν δικαστήριο αποφασίζει να υποβάλει το τρίτο προδικαστικό ερώτημα.