

Mål C-827/21

Sammanfattning av begäran om förhandsavgörande enligt artikel 98.1 i domstolens rättegångsregler

Datum för ingivande:

30 december 2021

Domstol som begär förhandsavgörande:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumänien)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

12 oktober 2021

Resningssökande

Banca A

Svarande:

Agencia Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

ANAF:s direktör

Saken i det nationella målet

Ansökan ingiven av resningssökanden, Banca A (nedan kallad bank A), vid Înalta Curte de Casație și Justiție mot svarandena Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nationella skattemyndigheten i Rumänien) (nedan kallad ANAF) och ANAF:s direktör om resning av den slutliga dom som Înalta Curte de Casație și Justiție meddelat till följd av ett överklagande i en tvist om beskattning av den vinst som uppkommit efter en fusion genom övertagande.

Syfte med och rättslig grund för begäran om förhandsavgörande

På grundval av artikel 267 FEUF begärs en tolkning av direktiv 2009/133/EG och principen om direktivkonform tolkning.

Frågor som har hänskjutits för förhandsavgörande

1. Är en nationell domstol skyldig att göra en tolkning som är konform med rådets direktiv 2009/133/EG i fråga om den nationella skattebestämmelse som är tillämplig på inhemska situationer, enligt vilken en vinst som beror på att en andel som det övertagande bolaget har i det överlåtande bolaget utslocknar inte ska beskattas, under sådana omständigheter som de som är aktuella i förevarande fall,

– där den nationella lagstiftaren har reglerat inhemska transaktioner och liknande gränsöverskridande sådana i olika bestämmelser som inte är identiska,

– där det i den nationella bestämmelse som är tillämplig på inhemska transaktioner emellertid används begrepp som finns i direktivet (fusion, överföring av tillgångar och skulder samt andel som utslocknar),

– där skälen till den nationella skattelagen kan tolkas så, att lagstiftaren har haft för avsikt att införa samma skattemässiga lösning för såväl inhemska som gränsöverskridande transaktioner, som regleras genom införlivandet av direktivet, i syfte att iakttä principen om skatteneutralitet vid fusion på ett icke-diskriminerande sätt och för att undvika snedvridning av konkurrensen?

2. Ska artikel 7 i rådets direktiv 2009/133/EG tolkas så, att förmånen med skattebefrielse när det gäller vinst som beror på att en andel som ett bolag har i ett annat bolag utslocknar, till följd av att det sistnämnda bolagets tillgångar och skulder har överförts till det förstnämnda bolaget, inte kan förvägras på grund av att den aktuella transaktionen inte uppfyller alla de villkor som föreskrivs i den nationella bestämmelsen för att kunna betecknas som fusion?

3. Ska artikel 7 i rådets direktiv 2009/133/EG tolkas så, att förmånen med skattebefrielse inte ska tillämpas på vinst vid ett förvärv till lågt pris, vilken återspeglas i det övertagande bolagets resultaträkning?

Anförda unionsbestämmelser

Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan, artiklarna 2 a, 4.1 och 7 samt principen om direktivkonform tolkning.

Anförda nationella bestämmelser

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (lag nr 554/2004 om förvaltningsmål), artikel 21.1, där det föreskrivs att en grund för resning, utöver

dem som föreskrivs i civilprocesslagen, är att slutliga och lagakraftvunna avgöranden har meddelats i strid med principen om unionsrättens företräde.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (lag nr 571/2003 om införande av skattelagen) (nedan kallad skattelagen), artikel 27.3–27.5, där följande föreskrivs:

”3. Bestämmelserna i denna artikel ska tillämpas på följande rekonstruktioner, när deras huvudsakliga syfte inte är skatteflykt eller skatteundandragande:

- a) Fusion mellan två eller flera rumänska juridiska personer, i fall där delägarna i någon av de fusionerande juridiska personerna erhåller andelar i den övertagande juridiska personen.

...

4. Vid sådana rekonstruktioner som avses i punkt 3 ska följande regler gälla:

- a) Överföring av tillgångar eller skulder ska inte betraktas som en beskattningsbar överlåtelse i den mening som avses i denna avdelning. ...

5. Om en rumänsk juridisk person innehar minst 15 procent eller, från och med 2009, 10 procent av andelarna i en annan rumänsk juridisk person som överför tillgångar eller skulder till den förstnämnda juridiska personen, genom en sådan transaktion som avses i punkt 3, ska det inte betraktas som en beskattningsbar överlåtelse om dessa andelar utslocknar.”

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (lag nr 31/1990 om handelsrättsliga bolag), artiklarna 238.1, 243⁴ och 250.1 b, där följande föreskrivs:

”Artikel 238-1 Fusion är ett förfarande varigenom

- a) ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar till ett annat bolag i utbyte mot att delägarna i det eller de överlåtande bolagen tilldelas aktier i det övertagande bolaget samt i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 procent av det nominella värdet av dessa aktier, eller

- b) flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar till ett annat bolag som dessa har bildat, i utbyte mot att de egna delägarna tilldelas aktier i det nybildade bolaget samt i vissa fall att det görs en kontant betalning som inte överstiger 10 procent av det nominella värdet av de tilldelade aktierna.

Artikel 243⁴ – Vid fusion genom övertagande, varigenom ett eller flera bolag upplöses utan likvidation och överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat bolag som innehar alla deras aktier eller andra värdepapper som medför rösträtt vid bolagsstämman, ska inte följande artiklar vara tillämpliga: ... artikel 250.1 b ... :

Artikel 250-1 Fusion eller fission ska medföra följande: ...

b) Delägarna eller aktieägarna i det överlåtande eller delade bolaget blir delägare, eller aktieägare, i det eller de övertagande bolagen, i enlighet med de tilldelningsregler som har fastställts i fusions-/fissionsplanen. ...”

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (regeringsdekret nr 44/2004 om godkännande av bestämmelserna om genomförande av lag nr 571/2003 om införande av skattelagen), punkt 85, där det föreskrivs att fusioner och fissioner, i den mening som avses i artikel 27.3 a och b i skattelagen, ska regleras i lag nr 31/1990.

Kortfattad redogörelse för de faktiska omständigheterna och förfarandet i det nationella målet

- 1 Den 25 november 2015 godkände Tribunalul Specializat Cluj registreringar i bolagsregistret av uppgifter om den fusion genom övertagande som hade gjorts mellan bank A, det övertagande bolaget, och bank B, det överlåtande bolaget, trots att bank A redan hade förvärvat 100 procent av aktierna i den överlåtande banken. Priset på aktierna hade förhandlats fram mellan parterna till ett lägre värde än marknadspriset, och aktierna hade upptagits i det övertagande bolagets räkenskaper till anskaffningskostnad, i enlighet med tillämplig bokföringslag, närmare bestämt beslut nr 27/2010 från Rumäniens centralbank om godkännande av tillämplig bokföringslag i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna [International Financial Reporting Standards] (IFRS) för kreditinstitut.
- 2 Fusionen trädde i kraft den 31 december 2015 och återspeglades i det övertagande bolagets räkenskaper, i enlighet med IFRS 3 – Rörelseförvärv. Skillnaden mellan det pris som bank A hade betalat för förvärvet av aktierna och det korrekta värdet av det överlåtande bolagets tillgångar och skulder återspeglades således i det övertagande bolagets separata resultaträkning som en vinst vid ett förvärv till lågt pris.
- 3 Innan fusionen trädde i kraft hade bank A, den 22 juni 2015, ingett en ansökan till ANAF om ett individuellt förhandsbesked i skattefrågor om den skattemässiga behandlingen av vinsten vid ett förvärv till lågt pris, en vinst som bank A var skyldig att bokföra, den dag då fusionen trädde i kraft, till följd av fusionen med bank B. I denna ansökan gjorde bank A gällande att den intäkt som i resultaträkningen för 2015 redovisades som en vinst vid ett förvärv till lågt pris inte utgjorde beskattningsunderlag för bolagsskatten för det beskattningsår då fusionen trädde i kraft, eftersom fusion är en neutral transaktion i skattehänseende, i och med att överföring av tillgångar och skulder inte ska beskattas.
- 4 ANAF:s direktör avslog ansökan genom beslut av den 1 november 2016, där det slogs fast att en intäkt som uppkommer till följd av ett förvärv till lågt pris inte ingår bland de skattebefriade intäkter som uttryckligen anges i artikel 20 i skattelagen.

- 5 Bank A ingav ett administrativt klagomål som avslogs av ANAF den 12 november 2017. Skälen till avslaget var i) att den aktuella intäkten inte ingår i de kategorier som uttryckligen föreskrivs i artikel 20 i skattelagen, ii) att artikel 27¹ i skattelagen och artiklarna 4 och 7 i direktiv 2009/133 inte är tillämpliga, eftersom de avser gränsöverskridande fusioner medan det i det aktuella fallet rör sig om en fusion mellan två banker som är skattemässigt hemmahörande i Rumänien och inte i olika EU-medlemsstater, och iii) att artikel 27.4 och 27.5 i skattelagen inte heller är tillämplig, eftersom fusion genom övertagande där det övertagande bolaget innehar samtliga andelar i det överlåtande bolaget inte ingår bland de transaktioner som avses i artikel 27.3 i skattelagen.
- 6 Bank A överklagade ANAF:s båda beslut, varpå Curtea de Apel Cluj upphävde beslutet av den 12 november 2017 om avslag på det administrativa klagomålet och beslutet från ANAF:s direktör av den 1 november 2016. Rätten förpliktade ANAF att utfärda ett nytt individuellt skattebesked där det skulle fastställas att den vinst vid ett förvärv till lågt pris som bank A bokförde samma dag som fusionen skattemässigt skulle behandlas som en skattebefriad intäkt.
- 7 Curtea de Apel Cluj fann att artikel 20 i skattelagen inte är den enda artikel som reglerar kategorier av skattebefriade intäkter och att bestämmelserna i artikel 27 i skattelagen, om situationer med rekonstruktion, likvidation och andra överföringar av tillgångar och bolagsandelar, är tillämpliga. Nämda domstol slog fast att artikel 27.5 i skattelagen, enligt vilken transaktioner som innebär att det övertagande bolagets andelar i det överlåtande bolaget utslocknar inte ska beskattas, är tillämplig eftersom den artikeln avser ett specialfall där beskattning inte ska ske. Denna lösning, som även har stöd i det skatteutlåtande som har tillförts akten, säkerställer att principen om skatteneutralitet iakttas vid fusionen.
- 8 Överklagandet [från ANAF] av domen från Curtea de Apel Cluj bifölls av Înalta Curte de Casație și Justiție. Genom dom av den 23 juni 2020 upphävde den domstolen den överklagade domen och ogillade, vid ett nytt avgörande i sak, bank A:s talan och slog fast att den aktuella vinsten inte omfattades av någon av skattelagens bestämmelser om skattebefrielse.
- 9 Înalta Curte de Casație și Justiție ogiltigförklarade således förstainstansdomstolens tolkning av artikel 27.5 i skattelagen och slog fast att denna bestämmelse inte var tillämplig, eftersom bank A, före den dag då fusionen genom övertagande ägde rum, redan innehade 100 procent av aktierna i den överlåtande banken och att ingen aktie hade tilldelats delägarna i den överlåtande banken.
- 10 Bestämmelserna i artikel 27¹ i skattelagen, om införlivande av bestämmelserna i direktiv 90/434, är inte heller tillämpliga i förevarande mål, eftersom de avser gränsöverskridande rekonstruktioner.
- 11 Den 28 oktober 2020 ingav bank A, med stöd av artikel 21 i lag nr 554/2004, en ansökan om resning av domen av den 23 juni 2020 från Înalta Curte de Casație și

Justiție och yrkade att domen skulle upphävas och att överklagandet [från ANAF] skulle prövas på nytt och ogillas.

- 12 Bank A har hävdats att det finns en konflikt mellan den nationella skattelagstiftningen och unionsbestämmelserna om ett gemensamt beskattningssystem för rekonstruktioner och överföring av tillgångar vilken enbart kan lösas genom att tillämpa principen om unionsrättens företräde.

Parternas huvudargument

- 13 Resningssökanden har gjort gällande att artiklarna 20 och 27 i skattelagen, såsom de har tolkats av skattemyndigheten och överklagandeinstansen [Înalta Curte de Casație și Justiție i domen av den 23 juni 2020], utgör hinder för en väl fungerande inre marknad.
- 14 När lösningar som har antagits inom unionsrätten tillämpas i nationell lagstiftning bör denna lagstiftning tolkas i enlighet med unionsrätten, även med avseende på rent inhemska situationer, för att undvika diskriminering av landets medborgare eller eventuella snedvridningar av konkurrensen.
- 15 Artikel 27 i skattelagen grundar sig på bestämmelserna i direktiv 90/434/EEG, såsom framgår av skälen till skattelagen. Denna artikel ändrades, före Rumäniens anslutning till Europeiska unionen, genom lag nr 343/2006, varigenom även artikel 27¹ om systemet för gränsöverskridande fusioner infördes. Bestämmelserna i artikel 2 a tredje strecksatsen i direktiv 90/434/EEG har korrekt införlivats i artikel 27¹.3.1 c i skattelagen, men den tillämpliga lagstiftningen för rumänska juridiska personer i artikel 27 har i sin tur emellertid inte ändrats på motsvarande sätt. Denna underlåtenhet medför att den nationella rätten felaktigt kan tolkas så, att den åsidosätter unionsrätten.
- 16 Resningssökanden har även hänvisat till den omständigheten att en fullständig anpassning har gjorts till bestämmelserna i direktiv 2009/133 i fråga om skattebeslut rörande fusioner mellan rumänska juridiska personer i den nya skattelagen, som antogs genom lag nr 227/2015, som trädde i kraft den 1 januari 2016.
- 17 Bortsett från den oegentlighet som uppstod år 2003 när definitionen av begreppet fusion i direktiv 90/434 införlivades i skattelagen är beslutet om att sådana transaktioner inte ska beskattas, vilket föreskrivs i artikel 27.5 i skattelagen, identiskt med det som gäller för sådana transaktioner som avses i artikel 2 a tredje strecksatsen i direktivet på grundval av artikel 7 i det direktivet.
- 18 Den omständigheten att tillämpningen av ett särskilt beskattningssystem för skattebefrielse villkoras av att transaktionen, där de andelar som det övertagande bolaget har i det överlåtande bolaget utslocknar, formellt betecknas som fusion enligt artikel 27.3 i skattelagen innebär att artikel 27.5 i skattelagen inte är tillämplig.

- 19 Înalta Curte de Casație și Justiție, som har att pröva bank A:s resningsansökan, har på resningssökandens begäran beslutat att begära ett förhandsavgörande från EU-domstolen.
- 20 ANAF, som har yrkat att den hänskjutande domstolen ska avslå resningsansökan och, i andra hand, lämna den utan bifall, anser att direktiv 2009/133 inte är tillämpligt i förevarande fall och att frågan om tillämpningen av principen om unionsrättens företräde redan har avgjorts slutgiltigt och att en ny prövning av denna fråga, i avsaknad av några som helst nya omständigheter, skulle strida mot rättskraften. Vidare är den nationella rätten i linje och förenlig med unionsrätten.

Kortfattad redogörelse för skälen till att förhandsavgörande begärs

- 21 Den hänskjutande domstolen har framför allt påpekat dels att om det slås fast i detta slutliga skede av det rättsliga förfarandet att vinsten vid förvärvet av bank B ska behandlas som skattepliktig, i strid med vad som uttryckligen föreskrivs i unionslagstiftningen på området, skulle bank A lida en förlust på 264 096 036 rumänska lei (RON), vilket skulle motsvara inkomstskatten för år 2016, dels att så snart det nationella målet slutligt har avgjorts kommer även frågan om den skattemässiga behandlingen av den vinst som bokförts till följd av förvärvet till lågt pris att prövas, varmed parterna inte längre kommer att kunna inleda någon ny tvist om beskattningen av den vinsten.
- 22 Svaret på den första tolkningsfrågan kommer att göra det möjligt för den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida resningsansökan kan tas upp till sakprövning. Tre villkor måste vara uppfyllda för att ansökan ska kunna tas upp till sakprövning: i) det måste göras gällande att unionsrätten har åsidosatts i den dom som resningen avser, ii) överklagandeinstansen måste i den dom som resningen avser ha underlåtit att pröva vissa unionsrättsliga argument av vilka prövning begärs i resningsansökan och iii) resningsansökan måste inges inom ramen för prövningen i sak.
- 23 Resningssökanden har inte gjort gällande att fusionen genom övertagande är av gränsöverskridande karaktär utan endast att artikel 27 i skattelagen, som är tillämplig på inhemska transaktioner, ska tolkas i enlighet med den unionsrätt som är tillämplig på gränsöverskridande transaktioner i syfte att säkerställa likabehandling i skattehänseende och icke-diskriminering. Den praxis från EU-domstolen som resningssökanden har åberopat, närmare bestämt dom Foggia-SGPS (C-126/10, EU:C:2011:718), dom Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282), dom Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) och dom Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), rör tillämpningen av direktiv 90/434/EEG på rent inhemska situationer, i fråga om vilka EU-domstolen har slagit fast att den var behörig att besvara de tolkningsfrågor som hade ställts till den.
- 24 De två sista villkoren är uppfyllda för att resningsansökan ska kunna tas upp till sakprövning, eftersom överklagandeinstansen inte har tagit ställning till de

argument som Banca A har framfört i fråga om fusionens neutralitet och unionsrättens verkan inom ramen för den frivilliga harmonisering som den rumänska lagstiftaren har gjort och eftersom resningssökanden enbart har upprepat de argument som framfördes inom ramen för det administrativa klagomålet.

- 25 Vad gäller det första villkoret för att ansökan ska kunna tas upp till sakprövning har den hänskjutande domstolen slagit fast att det måste prövas huruvida överklagandeinstansen var skyldig att tolka den nationella bestämmelsen i enlighet med direktiv 2009/133, det vill säga huruvida unionsrätten är tillämplig i förevarande fall, som avser en rent inhemsk situation men där unionsrätten skulle kunna vara tillämplig av liknande skäl, som dock inte är identiska med dem som anges i ovannämnda praxis från EU-domstolen.
- 26 Eftersom en direktivkonform tolkning är en unionsrättslig princip (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2004, Pfeiffer m.fl., förenade målen C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, punkt 114) ankommer det på EU-domstolen att pröva villkoren och räckvidden av denna princip.
- 27 I sin beskrivning av de omständigheter under vilka den hänskjutande domstolen har att ta ställning till huruvida den aktuella unionsrätten är tillämplig har den i detalj redogjort för bakgrunden till den relevanta nationella lagstiftningen,
- 28 Artikel 27 i lag 571/2013 om införande av skattelagen antogs med direktiv 90/434 som förebild, såsom framgår av förarbetena till denna lag, där det anges att lagstiftaren har haft för avsikt att harmonisera den nationella skattelagstiftningen med nämnda direktiv. Begreppet fusion i den nationella rätten överensstämmer emellertid inte helt med begreppet fusion i direktiv 90/434, eftersom det i artikel 238 i lag nr 31/1990 inte även ges någon definition av begreppet fusion genom övertagande, som innebär att ett bolag, på grund av och i samband med att det upplöses utan likvidation, överför alla sina tillgångar och skulder till det bolag som innehar samtliga värdepapper som representerar dess kapital, såsom anges i artikel 2 a tredje strecksatsen i direktiv 90/434.
- 29 Därefter ändrade den rumänska lagstiftaren artikel 27 i skattelagen genom lag nr 343/2006, och införde samtidigt artikel 27¹, som syftar till att reglera gränsöverskridande transaktioner. Artikel 27¹ är ett exakt införlivande av bestämmelserna i direktiv 90/434, men artikel 27 i skattelagen, som reglerar nationella transaktioner, ändrades dock inte på ett sådant sätt att den blev identisk med artikel 27¹. I artikel 27.3 a, jämförd med punkt 85 i tillämpningsföreskrifterna till skattelagen, hänvisas det fortfarande till fusion enligt definitionen i artikel 238 i lag nr 31/1990, och artikel 27.4, där det föreskrivs att överlåtelse av tillgångar och skulder inte ska beskattas, samt artikel 27.5, enligt vilken en vinst som beror på att de andelar som det övertagande bolaget har i det överlåtande bolaget utslocknar inte ska betraktas som skattepliktig överföring, har samband med punkt 3, genom hänvisningen till de rekonstruktionsförfaranden som anges i den punkten.

- 30 Den rumänska lagstiftaren har visserligen valt att reglera beskattningssystemet för nationella och gränsöverskridande rekonstruktioner i två separata artiklar, men i förarbetena till skattelagen, och även till lagen om ändring av skattelagen som antogs år 2006, anges att det har gjorts en frivillig harmonisering av den tillämpliga nationella bestämmelsen med unionsbestämmelsen även vad gäller inhemska rekonstruktioner.
- 31 Ett bevis på ett sådant harmoniseringssyfte från den rumänska lagstiftarens sida är den nya skattelagen, som antogs genom lag nr 227/2015, vars artikel 32, som reglerar inhemska transaktioner, är ett exakt införlivande av direktiv 2009/133. Det framgår av förarbetena till den nya skattelagen, som emellertid inte är tillämplig i förevarande fall, att avsikten var att avhjälpa den bristande samstämmigheten vad gäller definitionen av de olika fusionstyperna, vilken har lett till att inhemska transaktioner behandlas på annat sätt än gränsöverskridande transaktioner.
- 32 Med hänsyn till att skattemyndigheten och överklagandeinstansen har funnit att transaktionen mellan bank A och bank B inte utgör en fusion i den mening som avses i artikel 27.3 i skattelagen, eftersom de båda villkor som avses i led a i den bestämmelsen inte är uppfyllda, och med tanke på att artikel 27.5 i skattelagen motsvarar artikel 7 i direktiv 2009/133 ställer den hänskjutande domstolen den andra frågan för att få klarhet i huruvida förmånen med skattebefrielse med avseende på den vinst som har uppkommit till följd av den aktuella transaktionen villkoras av att den sistnämnda betraktas som en fusion i den mening som avses i nationell rätt.
- 33 Den hänskjutande domstolen har vidare slagit fast att bank A tillämpade den internationella redovisningsstandarden IFRS 3 – Rörelseförvärv och tog upp skillnaden mellan det pris som betalades för förvärvet av andelarna och det korrekta värdet av bank B:s tillgångar och skulder den dag då fusionen ägde rum i resultaträkningen som en vinst vid ett förvärv till lågt pris. När det däremot gäller enheter som inte tillämpar IFRS, utan den gemensamma ramen för finansiell rapportering, återspeglar inte det övertagande bolagets resultaträkning skillnaden mellan marknadsvärdet på de överförda nettotillgångarna och det bokförda värdet av de värdepapper som det övertagande bolaget innehar.
- 34 Den hänskjutande domstolen har beslutat att ställa den tredje tolkningsfrågan, eftersom skattemyndigheten och överklagandeinstansen har slagit fast att upptagandet av en sådan vinst i den övertagande bankens resultaträkning visar att vinsten ska beskattas.