

Byla C-827/21

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį santrauka

Gavimo data:

2021 m. gruodžio 30 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. spalio 12 d.

Kasatorius:

A bankas

Kitos kasacinio proceso šalys:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

ANAF viršininkas

Pagrindinės bylos dalykas

Kasatoriaus banko A kasacinis skundas, pateiktas *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija) prieš kitas kasacinio proceso šalis *Agenția Națională de Administrare Fiscală* (Nacionalinė mokesčių administravimo agentūra, Rumunija, toliau – ANAF) ir ANAF viršininką, dėl galutinio *Înalta Curte de Casație și Justiție* sprendimo apeliaciniame procese, susijusiame su dėl jungimo prijungimo būdu operacijos gauto pelno apmokestinimu.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Remiantis SESV 267 straipsniu prašoma išaiškinti Direktyvą 2009/133/EB ir Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo principą.

Prejudiciniai klausimai

1. Ar nacionalinis teismas privalo Tarybos direktyvą 2009/133/EB atitinkančiu būdu aiškinti vidaus situacijoms taikytinas nacionalines mokesčių nuostatas, kurios reglamentuoja turto vertės padidėjimo pajamų, gautų gaunančiajai bendrovei panaikinus perleidžiančiosios bendrovės kapitalo valdymą, neapmokestinimą tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos šioje byloje, kai:

- nacionalinis įstatymų leidėjas vidaus ir panašias tarptautines operacijas reglamentuoja atskiromis nuostatomis, kurios nėra identiškos;
- vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos vidaus operacijoms, apima direktyvoje pateiktas sąvokas – jungimas, turto ir įsipareigojimų perleidimas, kapitalo valdymo panaikinimas;
- nacionalinio mokesčių įstatymo aiškinamąjį raštą galima aiškinti taip, kad įstatymų leidėjas siekė nustatyti vienodą apmokestinimo tvarką tiek vidaus, tiek tarptautinėms operacijoms, kurioms taikoma į nacionalinę teisę perkelta direktyva, tam, kad nediskriminuojant ir siekiant išvengti konkurencijos iškraipymo būtų laikomasi jungimo neutralumo mokesčių atžvilgiu principo?

2. Ar Tarybos direktyvos 2009/133/EB 7 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad negalima atsisakyti taikyti turto vertės padidėjimo pajamų, kurių viena bendrovė gauna atlikus kitos bendrovės kapitalo valdymo panaikinimo operaciją po to, kai antrosios bendrovės turtas ir įsipareigojimai buvo perleisti pirmajai bendrovei, neapmokestinimo dėl to, kad nagrinėjama operacija neatitinka visų nacionalinėse nuostatose numatytų sąlygų, kad būtų laikoma jungimu?

3. Ar Tarybos direktyvos 2009/133/EB 7 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad neapmokestinimas taikomas pelnui, gautam iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, kuris atspindi įsigyjančios bendrovės pelno (nuostolių) ataskaitoje?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir [Europos bendrovės] arba [Europos kooperatinės bendrovės] registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą 2 straipsnio a punktas, 4 straipsnio 1 dalis ir 7 straipsnis bei Sąjungos teisę atitinkančio aiškinimo principas.

Nurodytos nacionalinės nuostatos

Legea Nr. 554/2004 *contenciosului administrativ* (Administracinės teisenos įstatymas Nr. 554/2004) 21 straipsnio 1 dalis, pagal kurią be Civilinio proceso kodekse numatytų pagrindų, galutinių ir neatšaukiamų sprendimų priėmimas

pažeidžiant Sąjungos teisės viršenybės principą yra pagrindas peržiūrėti sprendimą.

Legea Nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Įstatymas Nr. 571/2003, nustatantis mokesčių kodeksą, toliau – Mokesčių kodeksas) 27 straipsnio 3–5 dalyse numatyta:

„3. Šio straipsnio nuostatos taikomos toliau nurodytoms reorganizavimo operacijoms, jei jų pagrindinis tikslas nėra mokesčių vengimas ar jų sumokėjimo išvengimas:

- a) dviejų ar daugiau Rumunijos juridinių asmenų jungimas, kai bet kurio iš jungiamų juridinių asmenų dalyviai gauna jį pakeitusio juridinio asmens kapitalo dalių;

<...>

4. 3 dalyje numatytų reorganizavimo operacijų atveju taikomos šios taisyklės:

- a) turto ar įsipareigojimų perleidimas nelaikomas apmokestinamuoju perleidimu, kaip jis suprantamas pagal šią antraštinę dalį; <...>

5. Jei Rumunijos juridinis asmuo turi ne mažiau kaip 15 % (atitinkamai nuo 2009 m. – 10 %) kito Rumunijos juridinio asmens, kuris perleidžia turtą ir įsipareigojimus pirmajam juridiniam asmeniui pagal 3 dalyje nurodytą operaciją, kapitalo dalių, toks kapitalo valdymo panaikinimas nelaikomas apmokestinamuoju perleidimu.“

Legea Nr. 31/1990 privind societățile comerciale (Komerčių bendrovių įstatymas Nr. 31/1990) 238 straipsnio 1 dalis, 243⁴ straipsnis ir 250 straipsnio 1 dalies b punktas, kuriuose nustatyta:

„238–1 straipsnis. Jungimas – tai operacija, kuria:

- a) viena arba daugiau bendrovių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą kitai bendrovei mainais už prijungiamos bendrovės ar bendrovių akcininkams išleistas prijungiančios bendrovės akcijas, ir, jeigu taikoma, apmokėjimą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų akcijų nominalios vertės arba
- b) kelios bendrovės, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą kitai bendrovei, kurią jos įsteigia, mainais už savo akcininkams išleistas naujos bendrovės akcijas ir, jeigu taikoma, apmokėjimą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų išleistų akcijų nominalios vertės.

243⁴ straipsnis – Jungimo prijungimo būdu atveju, kai viena arba daugiau bendrovių, kurios baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros ir perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus kitai bendrovei, kuri turi visas jų akcijas ar kitus

vertybinius popierius, suteikiančius balsavimo teisių visuotiniame akcininkų susirinkime, netaikomi šie straipsniai: <...> 250 straipsnio 1 dalies b punktas <...>

250–1 straipsnis. Jungimo ar skaidymo padariniai: <...>

b) prijungiamos ar skaidomos bendrovės akcininkai ar dalininkai tampa prijungiančios bendrovės ir gaunančių bendrovių akcininkais ar dalyviais pagal jungimo (skaidymo) sąlygų projekte nustatytą paskirstymo tvarką; <...>.“

Hotărârea guvernului Nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii Nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Vyriausybės nutarimas Nr. 44/2004, kuriuo patvirtinama Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio Mokesčių kodeksą, taikymo tvarka) 85 punktas, pagal kurį, remiantis Mokesčių kodekso 27 straipsnio 3 dalies a ir b punktais, jungimą ir skaidymą reglamentuoja Įstatymas Nr. 31/1990.

Faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos santrauka

- 1 2015 m. lapkričio 25 d. *Tribunalul Specializat Cluj* (Klužo specializuotas teismas, Rumunija) į įmonių registrą leido įtraukti informaciją apie banko A, prijungiančios bendrovės, ir banko B, prijungiamos bendrovės, jungimą, kai bankas A jau buvo įsigijęs 100 % prijungiamo banko akcijų. Šalys susitarė, kad akcijų kaina bus mažesnė nei rinkos vertė, ir akcijos buvo įtrauktos į prijungiančios bendrovės balansą jų įsigijimo savikaina pagal taikomus apskaitos teisės aktus, t. y. Rumunijos nacionalinio banko dekretą Nr. 27/2010 dėl apskaitos taisyklių patvirtinimo pagal kredito įstaigoms taikomus Tarptautinius finansinės atskaitomybės standartus (*International Financial Reporting Standards*; toliau – TFAS).
- 2 Jungimas įvyko 2015 m. gruodžio 31 d. ir buvo užfiksuotas prijungiančios bendrovės balanse pagal TFAS 3 standartą – Verslo jungimai. Taigi, skirtumas tarp kainos, kurią bankas A sumokėjo už akcijų įsigijimą, ir prijungtos bendrovės turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės buvo užfiksuotas atskiroje prijungiančios bendrovės pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip pelnas, gautas iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina.
- 3 Prieš jungimo dieną, 2015 m. birželio 22 d., bankas A pateikė ANAF prašymą priimti išankstinį individualų sprendimą mokesčių klausimais, susijusį su pelno, gauto iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, apmokestinimu, t. y. pelno, kurį bankas A, susijungęs su banku B, turėjo įregistruoti jungimo dieną. Šiame prašyme bankas A teigė, kad, jo nuomone, 2015 m. pelno (nuostolio) ataskaitoje nurodytos pajamos, gautos kaip pelnas iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, neįtraukiamos apskaičiuojant pelno mokestį už mokestinius metus, kuriais įvyko jungimas, nes jungimas mokesčių atžvilgiu yra neutrali operacija, kadangi turto ir įsipareigojimų perleidimas nėra apmokestinamas.

- 4 Į šį prašymą buvo atsakyta 2016 m. lapkričio 1 d. ANAF viršininko sprendimu, pagal kurį pajamos, gautos iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, nėra neapmokestinamosios pajamos, aiškiai numatytos Mokesčių kodekso 20 straipsnyje.
- 5 2017 m. lapkričio 12 d. ANAF atmetė banko A administracinį skundą. Atmetimo pagrindai buvo šie: i) aptariamoms pajamos nepatenka į Mokesčių kodekso 20 straipsnyje aiškiai numatytas kategorijas; ii) Mokesčių kodekso 27¹ straipsnis ir Direktyvos 2009/133 4 ir 7 straipsniai netaikytini, nes jie susiję su tarpvalstybiniu jungimu, o šiuo atveju jungiami du bankai, kurių rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Rumunijoje, o ne skirtingose Europos Sąjungos valstybėse narėse, ir (iii) Mokesčių kodekso 27 straipsnio 4 ir 5 dalys taip pat netaikomos, nes jungimo prijungiant operacija, kai prijungianti bendrovė turi visas prijungiamos bendrovės kapitalo dalis, nepatenka tarp Mokesčių kodekso 27 straipsnio 3 dalyje nurodytų operacijų.
- 6 Bankui A apskundus du ANAF sprendimus, *Curtea de Apel Cluj* (Klužo apeliacinis teismas, Rumunija) panaikino 2017 m. lapkričio 12 d. sprendimą, kuriuo buvo atmestas administracinis skundas, ir 2016 m. lapkričio 1 d. ANAF viršininko sprendimą bei nurodė ANAF priimti naują individualų sprendimą dėl mokesčių, kuriame būtų nustatyta, kad pelnas, gautas iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, kurį bankas A užfiksavo jungimo dieną, mokesčių tikslais turi būti laikomas neapmokestinamomis pajamomis.
- 7 Klužo apeliacinis teismas nusprendė, kad Mokesčių kodekso 20 straipsnis nėra vienintelis straipsnis, reglamentuojantis neapmokestinamųjų pajamų kategorijas, ir kad taikytinos Mokesčių kodekso 27 straipsnio nuostatos, susijusios su reorganizavimo, likvidavimo ir kitais turto bei kapitalo dalių perleidimo atvejais. Šis teismas nusprendė, kad Mokesčių kodekso 27 straipsnio 5 dalis, pagal kurią prijungiančios bendrovės atliekamo prijungiamos bendrovės kapitalo valdymo panaikinimo operacija neapmokestinama, taikoma, nes šis straipsnis reglamentuoja atskirą neapmokestinimo atvejį. Šis sprendimas, kurį patvirtina ir teisme pateikta mokesčių eksperto ataskaita, užtikrina jungimo neutralumo mokesčių atžvilgiu principo laikymąsi.
- 8 [ANAF] pateiktą apeliacinį skundą dėl Klužo apeliacinio teismo sprendimo patenkino *Înalta Curte de Casație și Justiție* (Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, Rumunija). 2020 m. birželio 23 d. sprendimu šis teismas panaikino skundžiamą sprendimą ir, iš naujo išnagrinėjęs bylą iš esmės, atmetė banko A prašymą kaip nepagrįstą, konstatavęs, kad aptariamam pelnui netaikoma jokia Mokesčių kodekso nuostata, numatanti neapmokestinimą.
- 9 Taigi Aukščiausiasis teismas panaikino apeliacinio teismo pateiktą Mokesčių kodekso 27 straipsnio 5 dalies aiškinimą ir nusprendė, kad ši nuostata netaikytina, nes iki šio jungimo prijungiant bankas A jau turėjo 100 % prijungto banko akcijų ir prijungto banko akcininkams nebuvo išleista jokių akcijų.

- 10 Šiuo atveju taip pat netaikytinos Mokesčių kodekso 27¹ straipsnio nuostatos, kuriomis perkeliama Direktyvos 90/434 nuostatos, nes jos susijusios su tarpvalstybiniu reorganizavimu.
- 11 2020 m. spalio 28 d. bankas A, remdamasis Įstatymo Nr. 554/2004 21 straipsniu, pateikė kasacinį skundą dėl 2020 m. birželio 23 d. Aukščiausiojo teismo sprendimo ir prašė jį panaikinti, priimti naują sprendimą dėl [ANAF] apeliacinio skundo ir šį skundą atmesti.
- 12 Bankas A teigia, kad tarp nacionalinių mokesčių teisės normų ir ES nuostatų dėl reorganizavimui ir turto perleidimui taikomos bendros apmokestinimo tvarkos yra konfliktas, kurį galima išspręsti tik taikant Sąjungos teisės viršenybės principą.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 13 Kasatoriaus teigimu, Mokesčių kodekso 20 ir 27 straipsniai, kaip juos aiškina mokesčių administratorius ir apeliacinis teismas (*Înalta Curte de Casație și Justiție* 2020 m. birželio 23 d. sprendime), yra kliūtis laisvam vidaus rinkos veikimui.
- 14 Kai nacionalinės teisės aktuose perimami Sąjungos teisėje priimti sprendimai, net ir išimtinai vidaus atvejais jie turi būti aiškinami laikantis tos teisės, kad būtų išvengta piliečių diskriminacijos ar galimo konkurencijos iškraipymo.
- 15 Mokesčių kodekso 27 straipsnis yra kilęs iš Direktyvos 90/434/EEB nuostatų, kaip matyti iš Mokesčių kodekso aiškinamojo rašto. Prieš Rumunijai įstojant į Europos Sąjungą šis straipsnis buvo iš dalies pakeistas Įstatymu Nr. 343/2006, kuriuo taip pat buvo įtrauktas 27¹ straipsnis dėl tarpvalstybinio jungimo tvarkos. Direktyvos 90/434/EEB 2 straipsnio a punkto trečios įtraukos nuostatos teisingai perkeltos į Mokesčių kodekso 27¹ straipsnio 3 dalies 1 punkto c papunktį, bet Rumunijos juridiniams asmenims taikomo 27 straipsnio nuostatos nebuvo atitinkamai pakeistos. Dėl šio neatlikto pakeitimo nacionalinė teisė gali būti aiškinama neteisingai, pažeidžiant Sąjungos teisę.
- 16 Kasatorius taip pat nurodo, kad nuo 2016 m. sausio 1 d. įsigaliojusiame naujajame Mokesčių kodekse, priimtame Įstatymu Nr. 227/2015, mokesčiai sprendimai dėl Rumunijos juridinių asmenų jungimo visiškai suderinti su Direktyvos 2009/133 nuostatomis.
- 17 Neatsižvelgiant į pažeidimą, kuris atsirado 2003 m., kai į Mokesčių kodeksą buvo įtraukta Direktyvoje 90/434 pateikta jungimo apibrėžtis, Mokesčių kodekso 27 straipsnio 5 dalyje numatytas sprendimas neapmokestinėti tokių operacijų yra identiškas sprendimui, taikomam Direktyvos 2 straipsnio a punkto trečioje įtraukoje nurodytai operacijai, remiantis šios direktyvos 7 straipsniu.
- 18 Jei specialios neapmokestinimo tvarkos taikymas priklausytų nuo formalaus prisijungiančios bendrovės atliekamo prijungiamos bendrovės kapitalo valdymo

panaikinimo operacijos kvalifikavimo kaip jungimas, kaip tai suprantama pagal Mokesčių kodekso 27 straipsnio 3 dalį, tai reikštų, kad Mokesčių kodekso 27 straipsnio 5 dalis netaikoma.

- 19 Aukščiausiasis kasacinis ir teisingumo teismas, nagrinėdamas banko A pateiktą kasacinį skundą, kasatoriaus prašymu nusprendė kreiptis į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą.
- 20 ANAF, kuri prašo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo atmesti kasacinį skundą kaip nepriimtina ir, subsidiariai, nepagrįstą, mano, kad Direktyva 2009/133 netaikytina šioje byloje ir kad klausimas dėl Sąjungos teisės viršenybės principo taikymo jau yra galutinai išspręstas, o pakartotinis šio klausimo nagrinėjimas, nesant jokių naujų aplinkybių, prieštarautų *res judicata* galiai. Be to, nacionalinė teisė atitinka Sąjungos teisę ir yra suderinama su ja.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 21 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad, viena vertus, jei šiame galutiniame teismo nagrinėjimo etape būtų patvirtintas toks mokestinis vertinimas, pagal kurį, priešingai nei aiškiai numatyta atitinkamuose Europos Sąjungos teisės aktuose, būtų apmokestintas pelnas, gautas įsigijus banką B, bankas A patirtų nuostolių, lygų 264 096 036 Rumunijos Lėjų (RON) sumai, kurią sudarytų 2016 m. pelno mokestis, ir, kita vertus, kad galutinai išsprendus pagrindinį ginčą, bus išspręstas ir pelno, gauto iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina, apmokestinimo klausimas, o šalys nebegalės inicijuoti naujo ginčo dėl šio pelno apmokestinimo.
- 22 Atsakydamas į pirmąjį klausimą leis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikšiamam teismui priimti sprendimą dėl kasacinio skundo priimtumo. Tam, kad kasacinis skundas būtų priimtinas, turi būti tenkinamos trys sąlygos: (i) turi būti teigiama, kad skundžiamu sprendimu buvo pažeista Sąjungos teisė; ii) apeliacinis teismas skundžiamame sprendime turi būti nepasisakęs dėl tam tikrų Sąjungos teisės klausimų, kuriuos prašoma išnagrinėti kasaciniame skunde; ir iii) kasaciniame skunde turi būti laikomasi sprendimo dėl bylos esmės ribų.
- 23 Kasatorius netvirtino, kad jungimas prijungiant yra tarpvalstybinio pobūdžio, o tik nurodė, kad vidaus operacijoms taikomas Mokesčių kodekso 27 straipsnis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į tarpvalstybinėms operacijoms taikomą Sąjungos teisę, kad būtų užtikrintas vienodas požiūris mokesčių tikslais ir nediskriminavimas. Teisingumo Teismo jurisprudencija, kuria remiasi kasatorius, visų pirma sprendimai *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) ir *Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (C-28/95, EU:C:1997:369), susijusi su Direktyvos 90/434/EEB taikymu vien vidaus situacijoms, dėl kurių Teisingumo Teismas nusprendė, kad turi jurisdikciją atsakyti į pateiktus prejudicinius klausimus.

- 24 Kadangi apeliacinis teismas nenagrinėjo banko A argumentų, pateiktų dėl jungimo neutralumo ir Sąjungos teisės poveikio Rumunijos įstatymų leidėjo priimtam savanoriškam suderinimui, o kasatorius tik pakartojo argumentus, pateiktus administracinio skundo etape, paskutinės dvi kasacinio skundo priimtino savygos yra tenkinamos.
- 25 Dėl pirmosios pastarojo skundo priimtino savygos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jis turi patikrinti, ar apeliacinis teismas privalejo nacionalines teisės nuostatas aiškinti pagal Direktyvą 2009/133, t. y. ar nagrinėjamu atveju, kuris susijęs su vien vidaus situacija, kurioje Sąjungos teisė gali būti taikoma dėl priežasčių, panašių, bet ne tapačių nurodytoms minėtoje Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, taikytina Sąjungos teisė.
- 26 Kadangi Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas yra Sąjungos teisės principas (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01–C-403/01, EU:C:2004:584, 114 punktą), jurisdikciją priimti sprendimą dėl šio principo taikymo sąlygų ir apimties turi Teisingumo Teismas.
- 27 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nurodydamas aplinkybes, kuriomis jis turės priimti sprendimą dėl nagrinėjamos Sąjungos teisės taikymo, pateikia reikšmingų nacionalinės teisės aktų apžvalgą.
- 28 Taigi Įstatymo Nr. 571/2003, nustatančio Mokesčių kodeksą, 27 straipsnio priėmimas buvo grindžiamas Direktyva 90/434, kaip matyti iš šio įstatymo aiškinamojo rašto, remiantis kuriuo įstatymų leidėjas siekė suderinti nacionalinę mokesčių teisės sistemą su šia direktyva. Vis dėlto, nacionalinėje teisėje įtvirtinta jungimo sąvoka nevisiškai atitinka Direktyvoje 90/434 pateiktą jungimo sąvoką, nes Įstatymo Nr. 31/1990 238 straipsnyje neapibrėžtas jungimas prijungiant, kai bendrovė, kuri baigia savo veiklą be likvidavimo procedūros, perleidžia visą savo turtą ir įsipareigojimus bendrovei, kuri turi visus jos kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, kaip nurodyta Direktyvos 90/434 2 straipsnio a punkto iii papunktyje.
- 29 Vėliau Įstatymu Nr. 343/2006 Rumunijos įstatymų leidėjas iš dalies pakeitė Mokesčių kodekso 27 straipsnį ir kartu įtraukė 27¹ straipsnį, skirtą tarpvalstybinėms operacijoms reglamentuoti. 27¹ straipsniu tiksliai perkeltos Direktyvos 90/434 nuostatos, tačiau Mokesčių kodekso 27 straipsnis, reglamentuojantis vidaus operacijas, nebuvo pakeistas taip, kad jo nuostata taptų identiška 27¹ straipsniui. 27 straipsnio 3 dalies a punkte, skaitomame kartu su Mokesčių kodekso taikymo nuostatų 85 punktu, ir toliau daroma nuoroda į jungimą, apibrėžtą Įstatymo Nr. 31/1990 238 straipsnyje, o 27 straipsnio 4 dalis, kurioje nustatyta, kad turto ir įsipareigojimų perleidimas neapmokestinamas, taip pat 27 straipsnio 5 dalis, pagal kurią turto vertės padidėjimo pajamos, gautos panaikinus prijungiančios bendrovės atliekamą prijungiamos bendrovės kapitalo valdymą, nelaikomas apmokestinamu perleidimu, yra susijusios su 3 dalimi, darant nuorodą į toje dalyje numatytas reorganizavimo operacijas.

- 30 Nors Rumunijos įstatymų leidėjas nusprendė dviem atskirais straipsniais reglamentuoti vidaus ir tarpvalstybinio reorganizavimo apmokestinimo tvarkas, Mokesčių kodekso, taip pat 2006 m. priimto Mokesčių kodeksą iš dalies keičiančio įstatymo aiškinamajame rašte, teigiama, kad net vidaus reorganizavimo atveju buvo siekiama savanoriškai suderinti taikytinas nacionalines nuostatas su Sąjungos nuostatomis.
- 31 Tokį Rumunijos teisės aktų leidėjo suderinimo ketinimą įrodo naujasis Mokesčių kodeksas, priimtas Įstatymu Nr. 227/2015, kurio 32 straipsnyje, reglamentuojančiame vidaus sandorius, tiksliai perkeliama Direktyva 2009/133. Iš naujojo Mokesčių kodekso aiškinamojo rašto, kuris šioje byloje netaikytinas, matyti, kad juo buvo siekiama ištaisyti jungimo rūšių apibrėžčių skirtumą, dėl kurio vidaus operacijoms buvo taikomas kitoks požiūris, nei tarptautinėms.
- 32 Atsižvelgiant į tai, kad mokesčių administratorius ir apeliacinis teismas nusprendė, jog banko A ir banko B atlikta operacija nėra jungimas, kaip jis suprantamas pagal Mokesčių kodekso 27 straipsnio 3 dalį, nes nebuvo įvykdytos dvi šios nuostatos a punkte nustatytos sąlygos, ir į tai, kad Mokesčių kodekso 27 straipsnio 5 dalis atitinka Direktyvos 2009/133 7 straipsnį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia antrąjį klausimą, siekdamas išsiaiškinti, ar iš nagrinėjamos operacijos gautų turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimas priklauso nuo to, ar ši operacija laikoma jungimu, kaip jis suprantamas pagal nacionalinę teisę.
- 33 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad bankas A taikė 3-ąjį tarptautinį finansinės atskaitomybės standartą TFAS -Verslo jungimai ir skirtumą tarp akcijų įsigijimo kainos ir banko B tikrosios turto ir įsipareigojimų vertės jungimo dieną nurodė pelno (nuostolių) ataskaitoje kaip pelną, gautą iš įsigijimo mažesne nei rinkos kaina. Vis dėlto, subjektų, kurie taiko ne TFAS, o bendrąją apskaitos sistemą, atveju skirtumas tarp perleisto grynojo turto rinkos vertės ir prijungiančio subjekto turimų vertybinių popierių, atitinkančių jo turtą, buhalterinės vertės neatsispindi prijungiančio subjekto pelno (nuostolių) ataskaitoje.
- 34 Kadangi mokesčių administratorius ir apeliacinis teismas padarė išvadą, kad tokio pelno įtraukimas į prijungiančio banko pelno (nuostolių) ataskaitą patvirtina šio turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinamumą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė pateikti trečiąjį prejudicinį klausimą.