

Lieta C-827/21

**Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu kopsavilkums saskaņā ar Tiesas
Reglamenta 98. panta 1. punktu**

Iesniegšanas datums:

2021. gada 30. decembris

Iesniedzējtiesa:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumānija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2021. gada 12. oktobris

Pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja:

Banca A

Atbildētāji:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Președintele ANAF

Pamatlietas priekšmets

Pārskatīšanas pieteikums *Înalta Curte de Casație și Justiție* [Augstā kasācijas tiesā, Rumānija], kuru iesniedza pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja, Banka A, pret atbildētājiem, *Agenția Națională de Administrare Fiscală* [Valsts nodokļu dienests, Rumānija, turpmāk tekstā – “ANAF”] un ANAF direktoru, par *Înalta Curte de Casație și Justiție* galīgo spriedumu, kas tika pieņemts par apelācijas sūdzību strīdā saistībā ar apvienošanas pievienojot [sabiedrību] darījuma rezultātā gūtās peļņas aplikšanu ar nodokli.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets un juridiskais pamats

Saskaņā ar LESD 267. pantu lūgums interpretēt Direktīvu 2009/133/EK un atbilstīgas interpretācijas principu.

Prejudiciālie jautājumi

1. Vai valsts tiesu iestādei ir pienākums interpretēt atbilstoši Padomes Direktīvai 2009/133/EK tādu valsts nodokļu tiesību normu, kas ir piemērojama iekšzemes situācijām un reglamentē kapitāla pieauguma – kas ir iegūts, anulējot iegūstošās sabiedrības kapitāla daļu pievienojamās sabiedrības kapitālā – neaplikšanu ar nodokļiem, tādos apstākļos kā aplūkojamajā gadījumā, kad:

– līdzīgus iekšzemes un pārrobežu darījumus valsts likumdevējs ir regulējis ar dažādām tiesību normām, kuras nav identiskas;

– iekšzemes darījumiem piemērojamā valsts tiesību norma tomēr darbojas, izmantojot direktīvā ietvertos jēdzienus – apvienošana, aktīvu un pasīvu pārvešana, kapitāla daļas anulēšana;

– valsts nodokļu likuma paskaidrojuma raksts var tikt interpretēts tādējādi, ka likumdevēja mērķis bija noteikt vienādu nodokļu risinājumu iekšzemes un pārrobežu darījumiem, kuri tika regulēti, transponējot direktīvu, lai nediskriminējošā veidā ievērotu apvienošanas nodokļu neitralitātes principu un izvairītos no konkurences izkropļojumiem?

2. Vai Padomes Direktīvas 2009/133/EK 7. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka kapitāla pieauguma – kas ir iegūts, anulējot vienas sabiedrības kapitāla daļu citas sabiedrības kapitālā pēc aktīvu un pasīvu pārvešanas no pēdējās minētās sabiedrības uz pirmo – neaplikšana ar nodokļiem nevar tikt liegta ar pamatojumu, ka attiecīgais darījums neatbilst visiem valsts tiesību normā paredzētajiem nosacījumiem, lai to kvalificētu kā apvienošanu?

3. Vai Padomes Direktīvas 2009/133/EK 7. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka neaplikšana ar nodokļiem ir piemērojama peļņai no izdevīga pirkuma, kas ir atspoguļota iegūstošās sabiedrības peļņas un zaudējumu aprēķinā?

Atbilstošās Savienības tiesību normas

Padomes Direktīva 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE [Eiropas uzņēmējsabiedrības] vai SCE [Eiropas Kooperatīvās sabiedrības] juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu: 2. panta a) punkts; 4. panta 1. punkts un 7. pants, kā arī atbilstīgas interpretācijas princips.

Atbilstošās valsts tiesību normas

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (Likums Nr. 554/2004 par administratīvo procesu), 21. panta 1. punkts, saskaņā ar kuru papildus Civilprocesa kodeksā jau paredzētajiem pamatiem pamats nolēmuma

pārskatīšanai rodas, ja likumīgā spēkā stājušos un nepārsūdzamos nolēumos ir pārkāpts Savienības tiesību pārākuma princips.

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Likums Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu, turpmāk tekstā arī – “Nodokļu kodekss”), 27. panta 3.–5. punkts, kuros bija paredzēts:

“3. Šī panta noteikumi ir piemērojami šādiem reorganizācijas darījumiem, ja vien to galvenais mērķis nav nodokļu apiešana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas:

- a) divu vai vairāku Rumānijas juridisko personu apvienošana, ja jebkuras apvienošanas procesā iesaistītās juridiskās personas dalībnieki saņem kapitāla daļas iegūstošajā juridiskajā personā;

[..]

4. Šī panta 3. punktā minētajiem reorganizācijas darījumiem piemēro šādus noteikumus:

- a) aktīvu vai pasīvu pārvešana nav uzskatāma par ar nodokli apliekamu pārvešanu šīs sadaļas izpratnē; [..]

5. Ja Rumānijas juridiskai personai pieder vismaz 15 %, vai attiecīgi kopš 2009. gada 10 % kapitāla daļu citā Rumānijas juridiskajā personā, kura ar 3. punktā minētā darījuma starpniecību pārved aktīvus un pasīvus pirmajai juridiskai personai, minēto kapitāla daļu anulēšana nav uzskatāma par ar nodokli apliekamu pārvešanu”.

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (Likums Nr. 31/1990 Par komercsabiedrībām), 238. panta 1. punkts, 243.⁴ pants un 250. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kuros ir noteikts:

“238. pants – 1. Apvienošana ir darījums, kurā:

- a) viena vai vairākas sabiedrības beidz pastāvēt bez likvidācijas procesa un visus savus aktīvus nodod citai sabiedrībai, piešķirot pievienojamās sabiedrības vai sabiedrību akcionāriem iegūstošās sabiedrības akcijas un, iespējams, skaidras naudas atlikumu, kas nepārsniedz 10 % no šādi piešķirto akciju nominālvērtības; vai

- b) vairākas sabiedrības beidz pastāvēt bez likvidācijas procesa un visus savus aktīvus nodod citai to jaundibinātai sabiedrībai, piešķirot saviem akcionāriem jaundibinātās sabiedrības akcijas un, iespējams, skaidras naudas atlikumu, kas nepārsniedz 10 % no šādi piešķirto akciju nominālvērtības.

243.⁴ pants – Ja notiek apvienošana pievienojot, kurā viena vai vairākas sabiedrības beidz pastāvēt bez likvidācijas procesa un visus savus aktīvus un

pasīvus pārved uz citu sabiedrību, kurai pieder visas to akcijas vai citi vērtspapīri, kas dod balsstiesības kopsapulcē, netiek piemēroti sekojošie panti: [...] 250. panta 1. punkta b) apakšpunkts, [...]]:

250. pants – 1. Apvienošanai vai sadalīšanai ir šādas sekas: [...]

b) Pievienojamās vai sadalītās sabiedrības akcionāri vai dalībnieki kļūst par iegūstošās sabiedrības un labumu gūstošo sabiedrību akcionāriem vai dalībniekiem saskaņā ar apvienošanas/sadalīšanas plānā noteiktajiem [akciju] piešķiršanas noteikumiem; [...]”.

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Valdības Dekrēts Nr. 44/2004, ar ko apstiprina Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu piemērošanas noteikumus), 85. pants, kurā ir paredzēts, ka apvienošana un sadalīšana Nodokļu kodeksa 27. panta 3. punkta a) un b) punkta izpratnē ir regulēta Likumā Nr. 31/1990.

Īss pamatlietas faktisko apstākļu un tiesvedības izklāsts

- 1 2015. gada 25. novembrī *Tribunalul Specializat Cluj* [Klužas specializētā apgabaltiesa, Rumānija] atļāva iekļaut Uzņēmumu reģistrā informāciju par apvienošanu pievienojot, kas ir notikusi starp Banku A, iegūstošo sabiedrību, un Banku B, pievienojamo sabiedrību, kad Banka A jau bija iegādājusies 100 % pievienojamās bankas akciju. Puses vienojās par akciju cenu zem tirgus vērtības un akcijas tika iekļautas iegūstošās sabiedrības bilanci ar to iegādes vērtību, saskaņā ar piemērojamiem grāmatvedības noteikumiem, proti, Rumānijas Bankas dekrētu Nr. 27/2010 Par grāmatvedības noteikumu apstiprināšanu saskaņā ar Starptautiskajiem finanšu pārskatu standartiem [*International Financial Reporting Standards*] (SFPS), kas ir piemērojami kredītiestādēm.
- 2 Apvienošana stājās spēkā 2015. gada 31. decembrī un tika atspoguļota iegūstošās sabiedrības bilanci saskaņā ar 3. SFPS principu “Uzņēmējdarbības apvienošana”. Tādējādi starpība starp cenu, kuru Banka A samaksāja par akciju iegādi, un pievienojamās sabiedrības aktīvu un pasīvu patieso vērtību tika atspoguļota iegūstošās sabiedrības atsevišķajā peļņas un zaudējumu aprēķinā kā peļņa, kas gūta no izdevīga pirkuma.
- 3 Pirms apvienošanas spēkā stāšanās datuma, 2015. gada 22. jūnijā, Banka A bija iesniegusi ANAF lūgumu pieņemt iepriekšēju individuālu nodokļu lēmumu par nodokļu režīmu peļņai, kas gūta no izdevīga pirkuma, proti, peļņai, kuru apvienošanas spēkā stāšanās dienā Bankai A būtu jāreģistrē pēc apvienošanas ar Banku B. Minētajā lūgumā Banka A minēja, ka, tās skatījumā, ienākumi, kas peļņas un zaudējumu aprēķinā par 2015. gadu ir norādīti kā peļņa, kas gūta no izdevīga pirkuma, nav apliekami ar nodokli, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli par taksācijas gadu, kurā apvienošana stājās spēkā, ņemot vērā, ka no

nodokļu viedokļa apvienošana ir neitrāls darījums, jo aktīvu un pasīvu pārvešana nav apliekama ar nodokli.

- 4 Par minēto lūgumu tika pieņemts ANAF direktora 2016. gada 1. novembra dekrēts, saskaņā ar kuru ienākumi, kas ir gūti no izdevīga pirkuma, neietilpst ar nodokli neapliekamajos ienākumos, kas ir tieši minēti Nodokļu kodeksa 20. pantā.
- 5 Bankas A iesniegto administratīvo sūdzību ANAF noraidīja 2017. gada 12. novembrī. Noraidījuma pamatojums bija šāds: i) attiecīgie ienākumi neietilpst kategorijās, kas ir tieši minētas Nodokļu kodeksa 20. pantā; (ii) Nodokļu kodeksa 27.¹ pants un Direktīvas 2009/133 4. un 7. pants nav piemērojami, jo attiecas uz pārrobežu apvienošanām, savukārt aplūkojamais gadījums attiecas uz divu banku, kas ir Rumānijas, un nevis dažādu Eiropas Savienības dalībvalstu rezidentes, apvienošanu, un (iii) nav piemērojams arī Nodokļu kodeksa 27. panta 4. un 5. punkts, jo apvienošanās pievienojot darījums, kurā iegūstošajai sabiedrībai pieder visas pievienojamās sabiedrības kapitāla daļas, neietilpst Nodokļu kodeksa 27. panta 3. punktā minētajos darījumos.
- 6 Pēc tam, kad Banka A pārsūdzēja abus ANAF lēmumus, *Curtea de Apel Cluj* [Klužas apelācijas tiesa, Rumānija] atcēla 2017. gada 12. novembra lēmumu par administratīvās sūdzības noraidīšanu un ANAF direktora 2016. gada 1. novembra dekrētu, un uzdeva ANAF pieņemt jaunu individuālu nodokļu lēmumu, kurā ir paredzēts, ka peļņas, kas ir gūta no izdevīga pirkuma, kuru Banka A bija reģistrējusi apvienošanas dienā, nodokļu režīms paredz šīs peļņas uzskatīšanu par ar nodokli neapliekamiem ienākumiem.
- 7 *Curtea de Apel Cluj* uzskatīja, ka Nodokļu kodeksa 20. pants nav vienīgais pants, kas regulē ar nodokli neapliekamo ienākumu kategorijas, un ka ir piemērojamas Nodokļu kodeksa 27. panta tiesību normas, kuras attiecas uz reorganizācijas, likvidācijas un cita veida sabiedrības aktīvu un akciju nodošanas situācijām. Šī tiesu iestāde atzina, ka ir piemērojams Nodokļu kodeksa 27. panta 5. punkts, saskaņā ar kuru iegūstotās sabiedrības kapitāla daļu pievienojamajā sabiedrībā anulēšanas darījumi nav apliekami ar nodokli, uzskatot, ka minētajā pantā ir regulēts atsevišķs nodokļa neuzlikšanas gadījums. Šis risinājums, kas turklāt ir atbalstīts tiesvedībā iesniegtajā nodokļu eksperta atzinumā, nodrošinot apvienošanas nodokļu neitralitātes principa ievērošanu.
- 8 *Înalta Curte de Casație și Justiție* [Augstā kasācijas tiesā, Rumānija] apmierināja [ANAF] iesniegto apelācijas sūdzību par *Curtea de Apel Cluj*. Minētā tiesa ar 2020. gada 23. jūnija spriedumu atcēla pārsūdzēto spriedumu un, lemjot no jauna pēc būtības, noraidīja Bankas A lūgumu kā nepamatotu, atzīstot, ka aplūkojamā peļņa neietilpst nevienā no Nodokļu kodeksa tiesību normām, kurās ir paredzēta neaplikšana ar nodokli.
- 9 Tātad *Înalta Curte* atcēla pirmās instances tiesas sniegto Nodokļu kodeksa 27. panta 5. punkta interpretāciju un atzina, ka minētā tiesību norma nav piemērojama, jo pirms apvienošanas pievienojot datuma Bankai A jau piederēja

100 % no pārņemtās bankas akcijām un pārņemtās bankas akcionāriem akcijas netika emitētas.

- 10 Tāpat šim gadījumam nav piemērojamas Nodokļu kodeksa 27.¹ panta tiesību normas, ar kurām ir transponētas Direktīvas 90/434 tiesību normas, jo tās attiecas uz pārrobežu reorganizācijām.
- 11 2020. gada 28. oktobrī Banka A saskaņā ar Likuma Nr. 554/2004 21. pantu iesniedza revīzijas prasību, lūdzot atcelt *Înalta Curte* 2020. gada 23. jūnija spriedumu, no jauna izskatīt [ANAF] apelācijas sūdzību pēc būtības un noraidīt to.
- 12 Banka A apgalvo, ka starp valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā un Savienības tiesību normām par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro reorganizācijām un aktīvu pārvešanai, pastāv pretruna, kas var tikt atrisināta vienīgi piemērojot Savienības tiesību pārākuma principu.

Pamatlietas pušu galvenie argumenti

- 13 Pārskatīšanas pieteikuma iesniedzējas skatījumā, Nodokļu kodeksa 20. un 27. panti, kā tos ir interpretējusi nodokļu administrācija un apelācijas instances tiesa [*Înalta Curte de Casație și Justiție* 2020. gada 23. jūnija spriedumā], esot uzskatāmi par šķērsli brīvai iekšējā tirgus darbībai.
- 14 Ja valsts tiesiskajā regulējumā ir pārņemti Savienības tiesībās pieņemtie risinājumi, tas būtu jāinterpretē saskaņā ar šīm tiesībām arī attiecībā uz vienīgi iekšzemes situācijām, lai novērstu valsts pilsoņu diskriminācijas vai iespējamus konkurences izkropļojumus.
- 15 Nodokļu kodeksa 27. panta pamatā ir Direktīvas 90/434/EEK tiesību normas, kā tas ir minēts Nodokļu kodeksa anotācijā. Pirms Rumānijas pievienošanās Eiropas Savienībai šis pants tika grozīts ar Likumu Nr. 343/2006, ar kuru tostarp tika ieviests 27.¹ pants, kas attiecas uz pārrobežu apvienošanu [nodokļu] režīmu. Direktīvas 90/434/EEK 2. panta a) punkta trešā ievilkuma tiesību normas tika pareizi transponētas Nodokļu kodeksa 27.¹ panta 3. punkta 1) apakšpunkta c) ievilkumā, taču 27. pantā paredzētais tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams Rumānijas juridiskajām personām, netika attiecīgi grozīts. Šī izlaiduma sekas ir iespēja, ka valsts tiesības var tikt interpretētas kļūdaini, tādējādi pārkāpjot Savienības tiesības.
- 16 Pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja atsaucas arī uz nodokļu risinājumu Rumānijas juridisko personu apvienošanai pilnīgu pielāgošanu Direktīvas 2009/133 tiesību normām jaunajā Nodokļu kodeksā, kas tika pieņemts ar Likumu Nr. 227/2015 un ir spēkā no 2016. gada 1. janvāra.
- 17 Neskarot pārkāpumu, kas atklājās 2003. gadā, kad Nodokļu kodeksā tika pārņemta Direktīvā 90/434 paredzētā apvienošanas definīcija, Nodokļu kodeksa 27. panta 5. punktā paredzētais risinājums neaplikt šos darījumus ar nodokli ir identisks

risinājumam, kas saskaņā ar direktīvas 7. pantu ir piemērojams šīs direktīvas 2. panta a) punkta trešajā ievilkumā paredzētajam darījumam.

- 18 Apstāklis, ka īpaša atbrīvojuma no nodokļa režīma piemērošana ir pakārtota iegūstošās sabiedrības kapitāla daļu pievienojamajā sabiedrībā anulēšanas darījuma formālai kvalifikācijai par apvienošanu saskaņā ar Nodokļu kodeksa 27. panta 3. punktu, nozīmē, ka Nodokļu kodeksa 27. panta 5. punkts nav piemērojams.
- 19 *Înalta Curte de Casație și Justiție*, kas izskata Bankas A iesniegto revīzijas prasību, pēc pārskatīšanas pieteikuma iesniedzējas lūguma nolēma iesniegt Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 20 ANAF, kas lūdz iesniedzējtiesu noraidīt revīzijas prasību kā nepieņemamu un, pakārtoti, kā nepamatotu, uzskata, ka šajā gadījumā Direktīva 2009/133 nav piemērojama un ka jautājums par Savienības tiesību pārkāpuma principa piemērošanu jau ir galīgi atrisināts, un ka šī jautājuma atkārtota izskatīšana, ja nav nekādu jaunu elementu, būtu pretrunā *res judicata* spēkam. Turklāt valsts tiesības esot saskaņotas un saderīgas ar Savienības tiesībām.

Īss lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu izklāsts

- 21 Vispirms iesniedzējtiesa uzsver, pirmkārt, ka, ja šajā pēdējā tiesvedības posmā apstiprinātais nodokļu režīms būtu peļņas, kas ir gūta no Bankas B iegādes, aplikšana ar nodokli, pretēji tam, kas ir skaidri paredzēts piemērojamajā Eiropas tiesiskajā regulējumā, Bankai A rastos zaudējumi 264 096 036 RON (Rumānijas lejas) apmērā, kas būtu ienākuma nodoklis par 2016. gadu, un, otrkārt, ka pēc tam, kad strīds pamatlietā tiks galīgi izšķirts, tiks izlemts arī jautājums par peļņas, kas ir reģistrēta no izdevīga pirkuma, nodokļu režīmu, un ka puses vairs nevarēs uzsākt jaunu strīdu par šīs peļņas aplikšanu ar nodokli.
- 22 Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu ļaus iesniedzējtiesai pieņemt lēmumu par revīzijas prasības pieņemamību. Lai minētā prasība būtu pieņemama, ir jāiestājas trim nosacījumiem: (i) ir jābūt iebildumam par to, ka ar spriedumu, par kuru ir iesniegta revīzijas prasība, tika pārkāptas Savienības tiesības; (ii) spriedumā, par kuru ir iesniegta revīzijas prasība, apelācijas instances tiesa nav atbildējusi uz dažiem Savienības tiesību argumentiem, kurus tiek lūgts izskatīt revīzijas prasībā, un (iii) revīzijas prasībā ir jāievēro lēmuma pieņemšanas pēc būtības robežas.
- 23 Pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja nav apgalvojusi, ka apvienošanas pievienojot darījumam bija pārrobežu raksturs, bet tikai, ka iekšzemes darījumiem piemērojamais Nodokļu kodeksa 27. pants ir jāinterpretē atbilstoši pārrobežu darījumiem piemērojamajām Savienības tiesībām, lai nodrošinātu vienādu aplikšanu ar nodokli un nediskrimināciju. Tiesas judikatūra, uz kuru atsaucas pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja, un, konkrēti, spriedumi *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) un

Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), attiecas uz Direktīvas 90/434/EEK piemērošanu vienīgi iekšzemes situācijām, attiecībā uz kurām Tiesa ir nolēmusi, ka tai ir jurisdikcija lemt par tai uzdotajiem prejudiciāliem jautājumiem.

- 24 Tā kā apelācijas instances tiesa nav izskatījusi Bankas A izvirzītos argumentus par apvienošanas neitralitāti un Savienības tiesību ietekmi, Rumānijas likumdevēja izvēlētajā brīvprātīgās saskaņošanas perspektīvā, un pārskatīšanas pieteikuma iesniedzēja aprobežojās ar administratīvās sūdzības posmā jau izvirzīto argumentu atkārtošanu, pēdējie divi revīzijas prasības pieņemamības nosacījumi ir izpildīti.
- 25 Runājot par pirmo pieņemamības nosacījumu, iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir jāpārbauda, vai apelācijas instances tiesai bija pienākums interpretēt valsts tiesību normu atbilstoši Direktīvai 2009/133, proti, vai Savienības tiesības ir piemērojamas šajā lietā, kuras pamatā ir vienīgi iekšzemes situācija, kurā Savienības tiesības varētu tikt piemērotas pamatojoties uz iemesliem, kas ir līdzīgi, bet ne identiski iemesliem, kas ir norādīti minētajā Tiesas judikatūrā.
- 26 Tā kā atbilstīga interpretācija ir Savienības tiesību princips (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2004. gada 5. oktobris, *Pfeiffer u.c.*, apvienotās lietas no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 114. punkts), Tiesai ir jurisdikcija lemt par šī principa nosacījumiem un piemērošanas jomu.
- 27 Izklāstot apstākļus, kādos tai būs jālemj par attiecīgo Savienības tiesību piemērojamību, iesniedzējtiesa hronoloģiski izklāsta attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma vēsturi.
- 28 Tātad Likuma Nr. 571/2003 par Nodokļu kodeksu 27. pants tika izstrādāts pēc Direktīvas 90/434 parauga, kā ir redzams no šī likuma paskaidrojuma raksta, saskaņā ar kuru likumdevēja mērķis bija saskaņot valsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā ar minēto direktīvu. Tomēr apvienošanas jēdziens valsts tiesībās nav pilnībā identisks Direktīvā 90/434 paredzētajam apvienošanas jēdzienam, jo Likuma Nr. 31/1990 238. pantā nav definēta arī apvienošana pievienojot, kurā uzņēmēj sabiedrība, kas beidz darbību, bet nelikvidējas, visus aktīvus un pasīvus pārved uzņēmēj sabiedrībai, kam pieder visi vērtspapīri, kuri pieder pie darbību izbeigušās uzņēmēj sabiedrības kapitāla, kā ir minēts Direktīvas 90/434 2. panta a) punkta trešajā ievilkumā.
- 29 Vēlāk ar Likumu Nr. 343/2006 Rumānijas likumdevējs grozīja Nodokļu kodeksa 27. pantu un vienlaikus iekļāva 27.¹ pantu, lai regulētu pārrobežu darījumus. Ar 27.¹ pantu tika precīzi transponētas Direktīvas 90/434 tiesību normas, tomēr Nodokļu kodeksa 27. pants, kas regulē iekšzemes darījumus, netika grozīts tādā veidā, lai tā tiesību norma būtu identiska 27.¹ pantam. 27. panta 3. punkta a) apakšpunktā, to skatot kopā ar Nodokļu kodeksa piemērošanas noteikumu 85. pantu, joprojām bija atsauce uz Likuma Nr. 31/1990 238. pantā definēto apvienošanu, un 27. panta 4. punkts, kurā ir paredzēta aktīvu un pasīvu pārvešanas neaplikšana ar nodokli, kā arī 27. panta 5. punkts, saskaņā ar kuru kapitāla

pieaugums, kas ir iegūts pēc iegūstošās sabiedrības kapitāla daļu pievienojamajā sabiedrībā anulēšanas, nav uzskatāms par ar nodokli apliekamu pārvešanu, ir saistīti ar 3. punktu, atsaucoties uz šajā punktā minētajiem reorganizācijas darījumiem.

- 30 Lai arī Rumānijas likumdevējs ir izvēlējis iekšzemes un pārrobežu reorganizāciju nodokļu režīmu regulēt ar diviem atsevišķiem pantiem, Nodokļu kodeksa paskaidrojuma raksts, kā arī 2006. gadā pieņemtā likuma, ar ko groza Nodokļu kodeksu, paskaidrojuma raksts apliecina, ka arī iekšzemes reorganizācijām tika izvēlēta piemērojamās valsts tiesību normas brīvprātīga saskaņošana ar Savienības tiesību normu.
- 31 Šādu Rumānijas likumdevēja nolūku pierāda jaunais Nodokļu kodekss, kas tika pieņemts ar Likumu Nr. 227/2015, kā 32. pantā, kas regulē iekšzemes darījumus, ir precīzi pārņemta Direktīva 2009/133. Jaunā Nodokļu kodeksa, kas šajā lietā tomēr nav piemērojams, paskaidrojuma raksts liecina, ka mērķis bija novērst divu apvienošanas veidu definīciju nesaskaņotību, kas izraisīja atšķirīgu pieeju iekšzemes un pārrobežu darījumiem.
- 32 Ņemot vērā to, ka nodokļu administrācija un apelācijas instances tiesa uzskatīja, ka darījums starp Banku A un Banku B nebija apvienošana Nodokļu kodeksa 27. panta 3. punkta izpratnē, jo nebija izpildīti divi šīs tiesību normas a) punktā minētie nosacījumi, un pieņemot, ka Nodokļu kodeksa 27. panta 5. punkts atbilst Direktīvas 2009/133 7. pantam, iesniedzējtiesa uzdod otro jautājumu, lai noskaidrotu, vai aplūkojamajā darījumā gūtā kapitāla pieauguma neaplikšana ar nodokli ir vai nav atkarīga no šī darījuma kvalifikācijas par apvienošanu valsts tiesību izpratnē.
- 33 Turpinājumā iesniedzējtiesa norāda, ka Banka A izmantoja Starptautisko finanšu pārskatu standartu principu 3. SFPS “Uzņēmējdarbības apvienošana” un starpību starp cenu, kas samaksāta par akciju iegādi, un Bankas B aktīvu un pasīvu patieso vērtību uz apvienošanas datumu peļņas un zaudējumu aprēķinā atspoguļoja kā peļņu, kas gūta no izdevīga pirkuma. Savukārt, subjektiem, kuri piemēro nevis SFPS, bet gan kopējo grāmatvedības sistēmu, starpība starp nodoto neto aktīvu tirgus vērtību un iegūstošā subjekta turēto vērtspapīru, kuri atbilst tā aktīviem, grāmatvedības vērtību netiek atspoguļota iegūstošā subjekta peļņas un zaudējumu aprēķinā.
- 34 Tā kā nodokļu administrācija un apelācijas instances tiesa ir secinājušas, ka šādas peļņas atspoguļošana iegūstošās bankas peļņas un zaudējumu aprēķinā pierāda šī kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, iesniedzējtiesa nolēma uzdot trešo prejudiciālo jautājumu.