

**Predmet C-827/21****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

30. prosinca 2021.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Înalta Curte de Casație și Justiție (Rumunjska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

12. listopada 2021.

**Podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka:**

Banca A

**Druga stranka u postupku povodom prijedloga za ponavljanje postupka:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Predsjednik ANAF-a

**Predmet glavnog postupka**

Prijedlog za ponavljanje postupka koji je Înalta Curtei de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud, Rumunjska) podnio podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka, odnosno društvo Banca A, u odnosu na druge stranke u postupku povodom prijedloga za ponavljanje postupka, Agențiju Națională de Administrare Fiscală (Državna agencija za poreznu upravu, Rumunjska, u daljnjem tekstu: ANAF) i predsjednika ANAF-a protiv pravomoćne presude koju je Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) donio u žalbenom postupku u sporu o oporezivanju dobiti koja je ostvarena nakon postupka spajanja na temelju preuzimanja.

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

U skladu s člankom 267. UFEU-a traži se tumačenje Direktive 2009/133/EZ i načela usklađenog tumačenja.

## Prethodna pitanja

1. Je li nacionalno pravosudno tijelo dužno nacionalno porezno pravno pravilo koje se primjenjuje na nacionalne situacije i kojim se uređuje neoporezivanje kapitalnih dobitaka koji se ostvaruju u slučaju ukidanja udjela koje društvo preuzimatelj drži u kapitalu društva koje se prenosi tumačiti na način koji je u skladu s Direktivom Vijeća 2009/133/EZ, u okolnostima poput onih koje se ispituju i u kojima:

– je nacionalni zakonodavac različitim pravnim pravilima uredio nacionalne postupke i slične prekogranične postupke i ta pravna pravila nisu jednaka;

– se nacionalno pravno pravilo koje se primjenjuje na nacionalne postupke primjenjuje, međutim, na temelju pojmova iz Direktive, kao što su pojmovi spajanje, prijenos imovine i obveza, ukidanje udjela;

– se obrazloženje nacionalnog poreznog zakona može tumačiti na način da je zakonodavac namjeravao utvrditi isto porezno rješenje za nacionalne postupke i za prekogranične postupke koji se uređuju prenošenjem Direktive kako bi poštovao načelo porezne neutralnosti spajanja na nediskriminirajući način i kako bi se spriječilo narušavanje tržišnog natjecanja?

2. Treba li članak 7. Direktive Vijeća 2009/133/EZ tumačiti na način da se pravo na neoporezivanje kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz postupka ukidanja udjela koje jedno društvo drži u drugom društvu nakon prijenosa dijelova imovine i obveza drugonavedenog društva prvonavedenom društvu ne može uskratiti uz obrazloženje da postupak o kojem je riječ ne ispunjava sve uvjete koji se nacionalnim pravnim pravilom predviđaju kako bi se taj postupak kvalificirao kao spajanje?

3. Treba li članak 7. Direktive Vijeća 2009/133/EZ tumačiti na način da se pravo na neoporezivanje primjenjuje na dobit ostvarenu povoljnom kupnjom, koja se iskazuje u računu dobiti i gubitka društva preuzimatelja?

## Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a [europsko trgovačko društvo] ili SCE-a [europska zadruga] iz jedne države članice u drugu: članak 2. točka (a); članak 4. stavak 1. i članak 7. te načelo usklađenog tumačenja.

## Navedene nacionalne odredbe

*Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ* (Zakon br. 554/2004 o upravnim sporovima), članak 21. stavak 1. u skladu s kojim razlog zbog kojeg se može podnijeti prijedlog za ponavljanje postupka, uz razloge koji se predviđaju u rumunjskom Zakoniku o građanskom postupku, jest i donošenje pravomoćnih i neopozivih presuda kojima se povređuje načelo nadređenosti prava Unije.

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Zakon br. 571/2003 o Poreznom zakoniku, u daljnjem tekstu: Porezni zakonik), članak 27. stavci 3. do 5. kojima se propisivalo:

„3. Odredbe ovog članka primjenjuju se na sljedeće postupke preustroja pod uvjetom da glavni cilj tih postupaka nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza:

- (a) spajanje dvaju ili više rumunjskih pravnih osoba u slučaju u kojem članovi bilo koje od pravnih osoba koje se spajaju dobivaju udjele u pravnoj osobi koja je pravni sljednik tih pravnih osoba;

[...]

4. U slučaju postupaka preustroja koji se predviđaju stavkom 3. primjenjuju se sljedeća pravila:

- (a) prijenos dijelova imovine ili obveza ne smatra se oporezivim prijenosom u skladu s odredbama ove glave; [...]

5. Ako rumunjska pravna osoba drži najmanje 15 %, odnosno od 2009. najmanje 10 %, udjela u drugoj rumunjskoj pravnoj osobi koja prvonavedenoj pravnoj osobi prenosi dijelove imovine i obveza na temelju jednog od postupaka koji se predviđaju stavkom 3., ukidanje tih udjela ne smatra se oporezivim prijenosom”.

*Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale* (Zakon br. 31/1990 o trgovačkim društvima), članak 238. stavak 1., članak 243.<sup>4</sup> i članak 250. stavak 1. točka (b) kojima se propisuje:

„Članak 238. – 1. Spajanje znači postupak kojim:

- (a) jedno ili više društava prestaju s radom bez likvidacije i prenose cjelokupnu imovinu drugom društvu u zamjenu za izdavanje dionica društva preuzimatelja dioničarima društva ili društava koja se preuzimaju spajanjem te, prema potrebi, uplatu u gotovini koja ne prelazi 10 % nominalne vrijednosti dionica izdanih na taj način, ili
- (b) više društava prestaje s radom bez likvidacije i prenosi cjelokupnu imovinu drugom društvu koje su osnovala ta društva u zamjenu za izdavanje dionica

novosnovanog društva svojim dioničarima te, prema potrebi, uplatu u gotovini koja ne prelazi 10 % nominalne vrijednosti dionica izdanih na taj način.

Članak 243.<sup>4</sup> – U slučaju spajanja na temelju preuzimanja zbog kojeg jedno ili više društava prestaju s radom bez likvidacije i prenose cjelokupnu imovinu i obveze drugom društvu koje drži sve njihove dionice ili druge vrijednosne papire koji daju pravo glasa na glavnoj skupštini društva, ne primjenjuju se sljedeći članci: [...] članak 250. stavak 1. točka (b) [...]:

Članak 250. – 1. Posljedice spajanja ili podjele jesu sljedeće: [...]

(b) dioničari ili članovi društva koje se preuzima spajanjem ili društva koje se dijeli postaju dioničari ili članovi društva preuzimatelja i društava primatelja u skladu s pravilima o izdavanju koja se utvrđuju u uvjetima spajanja ili podjele; [...]”.

*Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal* (Uredba Vlade br. 44/2004 o odobrenju pravila za primjenu Zakona br. 571/2003 o Poreznom zakoniku), točka 85. prema kojoj se, u skladu s člankom 27. stavkom 3. točkama (a) i (b) Poreznog zakonika, spajanja i podjele uređuju Zakonom br. 31/1990.

### Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tribunalul Specializat Cluj (Specijalizirani sud u Cluju, Rumunjska) odobrio je 25. studenoga 2015. upis u registar trgovačkih društava obavijesti o spajanju na temelju preuzimanja do kojeg je došlo između društva preuzimatelja Banca A i društva koje se preuzima spajanjem Banca B, kada je društvo Banca A već kupilo 100 % dionica banke koja se preuzimala spajanjem. Cijena dionica koju su stranke dogovorile bila je manja od tržišne cijene i dionice su uvrštene u financijske izvještaje društva preuzimatelja po cijeni za koju su kupljene u skladu s primjenjivim računovodstvenim propisima, točnije s Uredbom Rumunjske narodne banke br. 27/2010 o odobrenju računovodstvenih propisa u skladu s međunarodnim standardima financijskog izvještavanja [International Financial Reporting Standards] (IFRS) koji se primjenjuju na kreditne institucije.
- 2 Spajanje je stupilo na snagu 31. prosinca 2015. i prikazano je u financijskim izvještajima društva preuzimatelja u skladu s načelom IFRS 3 – Poslovna spajanja. Na taj se način razlika između cijene koju je društvo Banca A platilo za kupnju dionica i prave vrijednosti dijelova imovine i obveza društva koje se preuzima spajanjem iskazala u odvojenom računu dobiti i gubitka društva preuzimatelja kao dobit ostvarena povoljnom kupnjom.
- 3 Prije nego što je spajanje stupilo na snagu, društvo Banca A podnijelo je ANAF-u 22. lipnja 2015. zahtjev za donošenje pojedinačne prethodne porezne odluke koja se odnosila na porezni tretman dobiti ostvarene povoljnom kupnjom, što je dobit koju je društvo Banca A, nakon spajanja s društvom Banca B, trebalo iskazati na

dan stupanja spajanja na snagu. U tom zahtjevu društvo Banca A istaknulo je da se, prema njegovu mišljenju, primitak koji se u računu dobiti i gubitka za 2015. iskazao kao dobit ostvarena povoljnom kupnjom ne oporezuje za potrebe izračuna poreza na dobit koji se odnosi na porezno razdoblje u kojem je spajanje stupilo na snagu, s obzirom na to da je spajanje s poreznog gledišta neutralan postupak jer se prijenos imovine i obveza ne oporezuje.

- 4 Taj zahtjev obrađen je na temelju Uredbe predsjednika ANAF-a od 1. studenoga 2016. u skladu s kojom primitak ostvaren povoljnom kupnjom nije obuhvaćen neoporezivim primicima koji se izričito predviđaju člankom 20. Poreznog zakonika.
- 5 ANAF je 12. studenoga 2017. odbio žalbu koju je u upravnom postupku podnijelo društvo Banca A. Razlozi za odbijanje bili su: (i) primitak o kojem je riječ nije obuhvaćen kategorijama koje se izričito predviđaju člankom 20. Poreznog zakonika; (ii) ne mogu se primijeniti članak 27.<sup>1</sup> Poreznog zakonika te članci 4. i 7. Direktive 2009/133 jer se odnose na prekogranična spajanja, dok se ovaj slučaj odnosi na spajanje dviju banaka koje su porezni rezidenti u Rumunjskoj, a ne u različitim državama članicama Europske unije, a (iii) ne može se primijeniti ni članak 27. stavci 4. i 5. Poreznog zakonika jer postupak spajanja na temelju preuzimanja u kojem društvo preuzimatelj drži sve udjele u društvu koje se preuzima spajanjem nije obuhvaćen postupcima iz članka 27. stavka 3. Poreznog zakonika.
- 6 Nakon što je društvo Banca A podnijelo tužbu protiv dviju odluka ANAF-a, Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju, Rumunjska) poništila je odluku od 12. studenoga 2017. o odbijanju žalbe u upravnom postupku i Uredbu predsjednika ANAF-a od 1. studenoga 2016. te je naložila ANAF-u da donese novu pojedinačnu poreznu odluku kojom će se odrediti da porezni tretman dobiti ostvarene povoljnom kupnjom koju je društvo Banca A evidentiralo na dan spajanja podrazumijeva to da se s tom dobiti postupa kao s neoporezivim primitkom.
- 7 Curtea de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju) smatrala je da članak 20. Poreznog zakonika nije jedini članak kojim se uređuju kategorije neoporezivih primitaka te da se primjenjuju i odredbe članka 27. Poreznog zakonika koje se odnose na slučajeve preustroja, likvidacije i drugih prijenosa imovine i udjela u društvima. Taj sud utvrdio je da se primjenjuje članak 27. stavak 5. Poreznog zakonika u skladu s kojim se ne oporezuju postupci ukidanja udjela koje društvo preuzimatelj drži u društvu koje se preuzima spajanjem, s obzirom na to da se tim člankom uređuje poseban slučaj neoporezivanja. Ovo rješenje, koje se podupire i poreznim vještačenjem koje je dostavljeno u postupku, osigurava poštovanje načela porezne neutralnosti spajanja.
- 8 Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) prihvatio je žalbu koju je [ANAF] podnio protiv presude Curtee de Apel Cluj (Žalbeni sud u Cluju). Presudom od 23. lipnja 2020. Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni

kasacijski sud) ukinuo je pobijanu presudu te je ponovno meritorno odlučio, pri čemu je odbio zahtjev društva Banca A kao neosnovan time što je utvrdio da dobit o kojoj je riječ nije obuhvaćena nijednom od odredbi Poreznog zakonika kojima se predviđa neoporezivanje.

- 9 Stoga je Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) osporio tumačenje koje je sud koji odlučuje u meritumu pružio u pogledu članka 27. stavka 5. Poreznog zakonika i potvrdio je da se ta odredba ne može primijeniti jer je društvo Banca A prije datuma spajanja na temelju preuzimanja već držalo 100 % dionica banke koja se preuzimala spajanjem i nijedna dionica nije izdana u korist dioničara banke koja se preuzimala spajanjem.
- 10 Na ovaj slučaj ne mogu se primijeniti ni odredbe članka 27.<sup>1</sup> Poreznog zakonika kojima se prenose odredbe Direktive 90/434 jer se one odnose na prekogranične preustroje.
- 11 Društvo Banca A podnijelo je 28. listopada 2020., u skladu s člankom 21. Zakona br. 554/2004, prijedlog za ponavljanje postupka u kojem je Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) 23. lipnja 2020. donio presudu, pri čemu je društvo tražilo da se presuda poništi, da se ponovno meritorno odluči o [ANAF-ovoj] žalbi i da se žalba odbije.
- 12 Društvo Banca A tvrdi da postoji proturječje između nacionalnog poreznog zakonodavstva i pravnih pravila Unije o zajedničkom poreznom sustavu koja se primjenjuju na preustroje i prijenose imovine i da se to proturječje može riješiti samo primjenom načela nadređenosti prava Unije.

### **Glavni argumenti stranaka glavnog postupka**

- 13 Prema mišljenju podnositelja prijedloga za ponavljanje postupka, članci 20. i 27. Poreznog zakonika, na način na koji ih tumače porezna uprava i žalbeni sud [Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) u presudi od 23. lipnja 2020.], predstavljaju prepreku slobodnom funkcioniranju unutarnjeg tržišta.
- 14 Ako nacionalno zakonodavstvo preuzima rješenja koja su prihvaćena u pravu Unije, ono bi, čak i s obzirom na isključivo nacionalne situacije, trebalo preuzeti i tumačenje koje je u skladu s tim pravom kako bi se izbjegla diskriminacija prema vlastitim državljanima ili moguća narušavanja tržišnog natjecanja.
- 15 Članak 27. Poreznog zakonika temelji se na odredbi Direktive 90/434/EEZ, kao što to proizlazi iz obrazloženja uz Porezni zakonik. Prije nego što je Rumunjska pristupila Europskoj uniji, taj članak izmijenjen je Zakonom br. 343/2006 kojim se također uveo članak 27.<sup>1</sup> koji se odnosi na sustav prekograničnih spajanja. Odredbe članka 2. točke (a) treće alineje Direktive 90/434/EEZ pravilno su prenesene u članak 27.<sup>1</sup> stavak 3. podstavak 1. točku (c) Poreznog zakonika, ali zakonodavstvo koje se primjenjuje na rumunjske pravne osobe iz članka 27. nije

se izmijenilo na odgovarajući način. Učinci tog propusta dovode to toga da se nacionalno pravo može tumačiti pogrešno na način da se povređuje pravo Unije.

- 16 Podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka upućuje i na to da su odredbe novog Poreznog zakonika, koji je donesen Zakonom br. 227/2015 koji je na snazi od 1. siječnja 2016., u potpunosti usklađene s odredbama Direktive 2009/133 o poreznim odlukama koje se odnose na spajanja između rumunjskih pravnih osoba.
- 17 Osim pogreške koja je nastala 2003. kada je u Poreznom zakoniku preuzeta definicija spajanja iz Direktive 90/434, odluka da se takvi postupci ne oporezuju koja se predviđa člankom 27. stavkom 5. Poreznog zakonika istovjetna je onoj koja se primjenjuje na postupke iz članka 2. točke (a) treće alineje Direktive, na temelju članka 7. navedene direktive.
- 18 Činjenica da se primjena posebnog poreznog sustava neoporezivanja uvjetuje time da se postupak ukidanja udjela koje društvo preuzimatelj drži u društvu koje se preuzima spajanjem formalno kvalificira kao spajanje na temelju članka 27. stavka 3. Poreznog zakonika znači da članak 27. stavak 5. Poreznog zakonika postaje neprimjenjiv.
- 19 Înalta Curte de Casație și Justiție (Vrhovni kasacijski sud) koji odlučuje o prijedlogu za ponavljanje postupka koji je podnijelo društvo Banca A odlučio je na temelju zahtjeva podnosioca prijedloga za ponavljanje postupka da će Sudu uputiti zahtjev za prethodnu odluku.
- 20 ANAF, koji od suda koji je uputio zahtjev traži da odbije prijedlog za ponavljanje postupka kao nedopušten i, podredno, kao neosnovan, smatra da se Direktiva 2009/133 ne može primijeniti na ovaj slučaj i da je pitanje primjene načela nadređenosti prava Unije već konačno riješeno te da bi ponovno ispitivanje tog pitanja, u slučaju kad ne postoji nikakav novi element, bilo protivno pravomoćnosti. Osim toga, nacionalno pravo u skladu je i spojivo s pravom Unije.

### **Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 21 Sud koji upućuje zahtjev prije svega naglašava, s jedne strane, da u slučaju da se u ovoj završnoj fazi sudskog postupka potvrdi porezni tretman na temelju kojeg se oporezuje dobit ostvarena od kupnje društva Banca B, suprotno onomu što se izričito predviđa zakonodavstvom Unije u tom području, društvu Banca A nastao bi gubitak u iznosu 264 096 036 rumunjskih leua koji predstavlja porez na dobit za 2016. i, s druge strane, da kada glavni spor bude konačno riješen tada će se riješiti i pitanje poreznog tretmana dobiti koja je evidentirana nakon povoljne kupnje i da stranke više neće moći pokrenuti novi spor u pogledu oporezivanja te dobiti.
- 22 Odgovor na prvo prethodno pitanje omogućit će sudu koji upućuje zahtjev da odluči o dopuštenosti prijedloga za ponavljanje postupka. Kako bi navedeni prijedlog bio dopušten, treba ispuniti tri uvjeta: (i) treba navesti da se presudom u

- pogledu koje je podnesen prijedlog za ponavljanje postupka povrijedilo pravo Unije; (ii) žalbeni sud propustio je u presudi u pogledu koje je podnesen prijedlog za ponavljanje postupka odlučiti o određenim argumentima prava Unije čije se ispitivanje zahtijeva na temelju prijedloga za ponavljanje postupka, i (iii) prijedlog za ponavljanje postupka treba poštovati ograničenja odluke o meritumu.
- 23 Podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka nije tvrdio da postupak spajanja na temelju preuzimanja ima prekogranična obilježja, nego je samo tvrdio da članak 27. Poreznog zakonika koji se primjenjuje na nacionalne postupke treba tumačiti u skladu s pravom Unije koje se primjenjuje na prekogranične postupke kako bi se osigurali jednak porezni tretman i nediskriminacija. Sudska praksa Suda na koju se poziva podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka, odnosno presude 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) i Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2 (C-28/95, EU:C:1997:369), odnosi se na primjenu Direktive 90/434/EEZ na isključivo nacionalne situacije u pogledu kojih je Sud presudio da je nadležan za odlučivanje o prethodnim pitanjima koja su mu bila upućena.
  - 24 Posljednja dva uvjeta za dopuštenost prijedloga za ponavljanje postupka ispunjena su zato što žalbeni sud nije razmotrio argumente koje je društvo Banca A istaknulo u postupku u pogledu neutralnosti spajanja i utjecaja prava Unije u okviru dobrovoljne usklađenosti koju je prihvatio rumunjski zakonodavac i podnositelj prijedloga za ponavljanje postupka samo je ponovio argumente koje je istaknuo u fazi žalbe u upravnom postupku.
  - 25 Što se tiče prvog uvjeta za dopuštenost prijedloga za ponavljanje postupka, sud koji upućuje zahtjev navodi da treba provjeriti je li žalbeni sud bio dužan nacionalno pravno pravilo tumačiti u skladu s Direktivom 2009/133, odnosno može li se pravo Unije primijeniti na ovaj slučaj koji se odnosi na isključivo nacionalnu situaciju, ali u kojoj se pravo Unije može primijeniti zbog razloga koji su slični, ali ne i istovjetni razlozima koji su utvrđeni u navedenoj sudskoj praksi Suda.
  - 26 Budući da je usklađeno tumačenje načelo prava Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 5. listopada 2004., Pfeiffer i dr., spojeni predmeti C-397/01 do C-403/01, EU:C:2004:584, t. 114.), Sud je nadležan za donošenje odluke o uvjetima i doseg tog načela.
  - 27 Prilikom navođenja okolnosti u kojima treba donijeti odluku o primjenjivosti predmetnog prava Unije, sud koji upućuje zahtjev iznosi povijesni pregled relevantnog nacionalnog zakonodavstva.
  - 28 U skladu s tim, donošenje članka 27. Zakona 571/2003 o Poreznom zakoniku bilo je nadahnuto Direktivom 90/434, kao što to proizlazi iz obrazloženja tog zakona u skladu s kojim je zakonodavac namjeravao uskladiti nacionalni zakonodavni okvir u području poreza s navedenom direktivom. Međutim, pojam spajanja u



nacionalnom pravu ne podudara se savršeno s pojmom spajanja iz Direktive 90/434, s obzirom na to da se člankom 238. Zakona br. 31/1990 ne definira i spajanje na temelju preuzimanja kojim jedno društvo zbog njegova prestanka s radom bez likvidacije i u trenutku svojeg prestanka prenosi cjelokupnu imovinu i obveze društvu koje drži sve vrijednosne papire koji predstavljaju njegov kapital, a koje se navodi u članku 2. točki (a) trećoj alineji Direktive 90/434.

- 29 Slijedom toga, Zakonom br. 343/2006 rumunjski zakonodavac izmijenio je članak 27. Poreznog zakonika i istodobno uveo članak 27.<sup>1</sup> s ciljem uređivanja prekograničnih postupaka. Člankom 27.<sup>1</sup> vjerno se prenose odredbe Direktive 90/434, ali članak 27. Poreznog zakonika kojim se uređuju nacionalni postupci nije izmijenjen na način da postane pravno pravilo koje bi bilo istovjetno članku 27.<sup>1</sup>. U članku 27. stavku 3. točki (a) u vezi s točkom 85. Odredbi za provedbu Poreznog zakonika nastavilo se s upućivanjem na spajanje koje se definira u članku 238. Zakona br. 31/1990, a članak 27. stavak 4. kojim se određuje neoporezivanje prijenosa dijelova imovine i obveza, kao i članak 27. stavak 5. u skladu s kojim se smatra da kapitalni dobiti koji proizlaze iz ukidanja udjela koje društvo preuzimatelj drži u društvu koje se preuzima spajanjem ne predstavljaju oporeziv prijenos, povezani su sa stavkom 3. na temelju upućivanja na postupke preustroja koji se predviđaju tim stavkom.
- 30 Iako je rumunjski zakonodavac odlučio da će porezni sustav nacionalnih i prekograničnih preustroja urediti dvama zasebnim člancima, obrazloženje Poreznog zakonika, ali i Zakona o izmjeni Poreznog zakonika koji je donesen 2006., potvrđuju da se i u pogledu nacionalnih preustroja namjeravalo postići dobrovoljno usklađivanje primjenjivog nacionalnog pravnog pravila s pravnim pravilom Unije.
- 31 Dokaz da je rumunjski zakonodavac imao navedenu namjeru usklađivanja jest i novi Porezni zakonik koji je donesen Zakonom br. 227/2015, čiji članak 32., kojim se uređuju nacionalni postupci, vjerno prenosi Direktivu 2009/133. Obrazloženje novog Poreznog zakonika, koje se ipak ne može primijeniti na ovaj slučaj, dokazuje da se namjeravala ispraviti neusklađenost prilikom definiranja vrsta spajanja, što je dovelo do drukčijeg pristupa prema nacionalnim postupcima u odnosu na prekogranične postupke.
- 32 Budući da su porezna uprava i žalbeni sud smatrali da postupak između društva Banca A i Banca B nije spajanje u smislu članka 27. stavka 3. Poreznog zakonika jer nisu bila ispunjena dva uvjeta iz točke (a) navedene odredbe, i budući da članak 27. stavak 5. Poreznog zakonika odgovara članku 7. Direktive 2009/133, sud koji upućuje zahtjev postavlja drugo pitanje kako bi se utvrdilo ovisi li pravo na neoporezivanje kapitalnih dobitaka koji proizlaze iz postupka o kojem je riječ o tome da se taj postupak u skladu s nacionalnim pravom kvalificira kao spajanje.
- 33 Slijedom toga, sud koji upućuje zahtjev navodi da je društvo Banca A upotrijebilo međunarodne standarde financijskog izvještavanja IFRS 3 – Poslovna spajanja – te da je na datum spajanja u računu dobiti i gubitka razliku između cijene koja je

plaćena za kupnju udjela i prave vrijednosti imovine i obveza društva Banca B iskazalo kao dobit ostvarenu povoljnom kupnjom. Suprotno tomu, u slučaju subjekata koji ne primjenjuju IFRS, nego opći okvir računovodstvenog izvještavanja, razlika između tržišne cijene neto prenesene imovine i računovodstvene vrijednosti vrijednosnih papira koje drži subjekt preuzimatelj, a koja odgovara njegovoj imovini, ne iskazuje se u računu dobiti i gubitka subjekta preuzimatelja.

- 34 Budući da su porezna uprava i žalbeni sud zaključili da evidentiranje takve dobiti u računu dobiti i gubitka banke preuzimatelja potvrđuje da se taj kapitalni dobitak oporezuje, sud koji upućuje zahtjev odlučio je uputiti treće prethodno pitanje.