

Vec C-827/21

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

30. december 2021

Vnútroštátny súd:

Înalta Curte de Casație și Justiție

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

12. október 2021

Dovolateľka:

Banca A

Odporcovia:

Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)

Prezident ANAF

PRACOVNÝ DOKUMENT

Predmet konania vo veci samej

Dovolanie, ktoré na Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd, Rumunsko) podala dovolateľka, Banka A, voči odporcom, ktorými sú Agenția Națională de Administrare Fiscală (Národná agentúra pre správu daní, Rumunsko; ďalej len „ANAF“) a prezident ANAF, proti právoplatnému rozsudku, ktorý ako odvolací súd vyhlásil Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd) v rámci konania týkajúceho sa zdanenia zisku dosiahnutého v dôsledku zlúčenia.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Vnútroštátny súd žiada na základe článku 267 ZFEÚ o výklad smernice 2009/133/ES a tiež zásady konformného výkladu

Prejudiciálne otázky

1. Je vnútroštátny súd povinný vykladať vnútroštátnu daňovú právnu úpravu vzťahujúcu sa na domáce pomery, podľa ktorej kapitálové zisky plynúce zo zrušenia podielu prijímajúcej spoločnosti na kapitále prevádzajúcej spoločnosti nepodliehajú zdaňovaniu, v súlade so smernicou Rady 2009/133/ES, a to za okolností skúmaných v prejednávanej veci, t. j. keď:

- vnútroštátny zákonodarca upravil domáce operácie a podobné cezhraničné operácie prostredníctvom samostatných ustanovení, ktoré nie sú totožné,
- vo vnútroštátnej právnej úprave vzťahujúcej sa na domáce operácie sa však používajú pojmy uvedené v smernici – zlúčenie, prevod aktív a pasív, zrušenie podielu,
- dôvodovú správu k vnútroštátnemu daňovému zákonu možno vykladať v tom zmysle, že zámerom zákonodarcu bolo zaviesť rovnaký daňový režim pre domáce operácie, ako aj pre cezhraničné operácie regulované prostredníctvom prebratia uvedenej smernice, a to s cieľom dodržiavať zásadu daňovej neutrality zlúčenia, tak, aby nedochádzalo k diskriminácii a zabránilo sa narušovaniu hospodárskej súťaže?

2. Má sa článok 7 smernice Rady 2009/133/ES vykladať v tom zmysle, že výhodu spočívajúcu v nezdaňovaní kapitálových ziskov plynúcich zo zrušenia podielu jednej spoločnosti v inej spoločnosti, a to v dôsledku prevodu aktív a pasív tejto inej spoločnosti na prvú spoločnosť, nemožno odoprieť s odôvodnením, že dotknutá operácia nespĺňa všetky podmienky na to, aby sa podľa vnútroštátneho práva kvalifikovala ako zlúčenie?

3. Má sa článok 7 smernice Rady 2009/133/ES vykladať v tom zmysle, že výhoda spočívajúca v nezdaňovaní sa vzťahuje na zisk plynúci z nadobudnutia za výhodné ceny, ktorý sa premietol do výkazu ziskov a strát nástupníckej spoločnosti?

Uvedené ustanovenia práva Únie

Smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE [Európska spoločnosť] alebo SCE [Európske družstvo] medzi členskými štátmi: článok 2 písm. a); článok 4 ods. 1 a článok 7, ako aj zásada konformného výkladu

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legea nr. 554/2004 contenciosului administrativ (zákon č. 554/2004 o správnom súdnom konaní), článok 21 ods. 1, podľa ktorého dovolanie možno podať, okrem prípadov stanovených v civilnom sporovom poriadku, proti právoplatnému a nezrušiteľnému rozsudku, ktorý je v rozpore so zásadou prednosti práva Únie

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (zákon č. 571/2003 o daňovom zákonníku, ďalej len „daňový zákonník“), článok 27 ods. 3 až 5, podľa ktorého:

„3. Ustanovenia tohto článku sa vzťahujú na nasledujúce reorganizačné operácie, pokiaľ ich hlavným cieľom nie je daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní:

- a) zlúčenie dvoch alebo viacerých rumunských právnických osôb v prípade, že spoločníci akejkoľvek právnickej osoby dotknutej zlúčením získavajú podiel v nástupníckej právnickej osobe;

...

4. V prípade reorganizačných operácií uvedených v odseku 3 sa uplatňujú tieto pravidlá:

- a) prevod aktív alebo pasív sa nepovažuje za zdaniteľný prevod v zmysle tejto hlavy; ...

5. Ak má rumunská právnická osoba podiel aspoň 15 %, resp. od roku 2009 10 % v inej rumunskej právnickej osobe, ktorá prostredníctvom operácie uvedenej v odseku 3 prevádza aktíva alebo pasíva na prvú právnickú osobu, zrušenie takýchto podielov sa nepovažuje za zdaniteľný prevod“.

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (zákon č. 31/1990 o obchodných spoločnostiach), článok 238 ods. 1, článok 243⁴ a článok 250 ods. 1 písm. b), v ktorých sa stanovuje:

„Článok 238 – 1. Fúzia je operácia, prostredníctvom ktorej:

a) jedna alebo viac spoločností pri zrušení bez likvidácie prevedie celý svoj majetok na inú spoločnosť výmenou za vydanie akcií nástupníckej spoločnosti akcionárom zanikajúcej spoločnosti alebo zanikajúcich spoločností a prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty takto vydaných akcií; alebo

b) viac spoločností pri zrušení bez likvidácie prevedie celý svoj majetok na inú, nimi založenú spoločnosť výmenou za vydanie akcií novozaloženej spoločnosti svojim akcionárom a prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty takto vydaných akcií.

Článok 243⁴ – V prípade fúzie zlúčením, pri ktorom jedna alebo viac spoločností pri zrušení bez likvidácie prevedie všetky svoje aktíva a pasíva na inú spoločnosť, ktorá vlastní všetky ich akcie alebo iné cenné papiere, s ktorými sú spojené hlasovacie práva na valnom zhromaždení, sa neuplatňujú tieto články:... článok 250 ods. 1 písm. b)... :

Článok 250 – 1. Dôsledkami fúzie alebo rozdelenia sú: ...

b) akcionári alebo spoločníci zanikajúcej alebo rozdelenej spoločnosti získavajú akcie alebo obchodný podiel v nástupníckej spoločnosti a v prijímajúcich spoločnostiach, a to v súlade s pravidlami pridelovania stanovenými v pláne fúzie/rozdelenia; ...“.

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (nariadenie vlády č. 44/2004, ktorým sa schvaľujú podrobné podmienky uplatňovania zákona č. 571/2003 o daňovom zákonníku), bod 85, podľa ktorého sa fúzie a rozdelenia riadia, v súlade s článkom 27 ods. 3 písm. a) a b) daňového zákonníka, zákonom č. 31/1990.

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Dňa 25. novembra 2015 Tribunalul Specializat Cluj (Špecializovaný súd Kluž, Rumunsko) povolil zápis údajov týkajúcich sa zlúčenia Banky A ako nástupníckej spoločnosti a Banky B ako zanikajúcej spoločnosti do obchodného registra, a to v nadväznosti na to, ako Banka A nadobudla 100 % akcií zanikajúcej banky. Zúčastnené strany dojednali cenu akcií v nižšej ako trhovej hodnote, pričom akcie sa v obstarávacej cene zahrnuli do súvahy nástupníckej spoločnosti podľa príslušných účtovných predpisov, konkrétne vyhlášky Národnej banky Rumunska č. 27/2010, ktorou sa schvaľujú účtovné predpisy v súlade

s Medzinárodnými štandardmi finančného výkazníctva [International Financial Reporting Standards] (IFRS) pre úverové inštitúcie.

- 2 Zlúčenie nadobudlo účinnosť 31. decembra 2015 a premietlo sa do súvah nástupníckej spoločnosti v súlade so štandardom IFRS 3 – Podnikové kombinácie. Rozdiel medzi cenou zaplatenou Bankou A za nadobudnutie akcií a reálnou hodnotou aktív a pasív zanikajúcej spoločnosti sa týmto spôsobom zapísal do samostatného výkazu ziskov a strát nástupníckej spoločnosti ako zisk plynúci z nadobudnutia za výhodné ceny.
- 3 Pred dňom účinnosti zlúčenia, t. j. 22. júna 2015, podala Banka A na ANAF žiadosť o predbežné individuálne rozhodnutie v daňových záležitostiach týkajúcu sa zdaňovania zisku plynúceho z nadobudnutia za výhodné ceny, čiže zisku, ktorý mala ku dňu účinnosti zlúčenia zaúčtovať Banka A po zlúčení s Bankou B. V tejto žiadosti Banka A vyjadrila svoj názor, že príjem uvedený vo výkaze ziskov a strát za rok 2015 ako zisk z nadobudnutia za výhodné ceny nepodliehal zdaňovaniu na účely výpočtu dane z príjmov právnických osôb za daňový rok, v ktorom daná fúzia zlúčením nadobudla účinnosť, a to vzhľadom na to, že fúzia je z daňového hľadiska neutrálnou operáciou, keďže prevod aktív a pasív sa nezdaňuje.
- 4 Uvedenú žiadosť ANAF vybavila prostredníctvom dekrétu prezidenta z 1. novembra 2016, podľa ktorého príjem dosiahnutý v dôsledku nadobudnutia za výhodné ceny nepatrí medzi nezdaniteľné príjmy výslovne stanovené v článku 20 daňového zákonníka.
- 5 Odvolanie, ktoré podala Banka A v správnom konaní, ANAF zamietla rozhodnutím z 12. novembra 2017. Ako dôvody zamietnutia ANAF uviedla, že: (i) predmetný príjem nepatrí do kategórií výslovne stanovených v článku 20 daňového zákonníka; (ii) článok 27¹ daňového zákonníka a články 4 a 7 smernice 2009/133 nemožno uplatniť, pretože sa týkajú cezhraničných fúzií, kým v prejednávanej veci ide o fúziu dvoch bánk s daňovým sídlom v Rumunsku a nie v rôznych členských štátoch Európskej únie, a (iii) nemožno uplatniť ani článok 27 ods. 4 a 5 daňového zákonníka, keďže zlúčenie, v rámci ktorého nástupnícka spoločnosť vlastní všetky akcie zanikajúcej spoločnosti nepatrí medzi operácie uvedené v článku 27 ods. 3 daňového zákonníka.
- 6 Na základe opravného prostriedku, ktorú Banka A podala proti dvom vyššie uvedeným opatreniam ANAF, Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži, Rumunsko) zrušil rozhodnutie z 12. novembra 2017, ktorým ANAF v správnom konaní zamietla odvolanie Banky A, ako aj dekrét prezidenta ANAF z 1. novembra 2016, pričom uložil ANAF povinnosť, aby vydala nové individuálne rozhodnutie v daňových záležitostiach, ktorým sa stanoví, že daňový režim vzťahujúci sa na zisk plynúci z nadobudnutia za výhodné ceny, ktorý Banka A evidovala ku dňu zlúčenia, znamená, že s takýmto ziskom sa zaobchádza ako s nezdaniteľným príjmom.

- 7 Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži) usúdil, že článok 20 daňového zákonníka nie je jediným článkom upravujúcim kategórie nezdanieľných príjmov a že na prejednávajúcu vec sa vzťahujú ustanovenia článku 27 daňového zákonníka týkajúce sa prípadov reorganizácie, likvidácie a iných prevodov aktív a obchodných podielov. Uvedený súd konštatoval uplatniteľnosť článku 27 ods. 5 daňového zákonníka, podľa ktorého operácie spočívajúce v zrušení podielu nástupníckej spoločnosti v zanikajúcej spoločnosti nie sú predmetom dane, pričom konštatoval, že predmetný článok upravuje samostatnú výnimku zo zdaňovania. Toto riešenie, podporené aj znaleckým posudkom v oblasti daní predloženým v rámci daného súdneho konania, zabezpečuje podľa odvolacieho súdu súlad so zásadou daňovej neutrality zlúčenia.
- 8 Odvolaniu, ktoré proti rozsudku Curtea de Apel Cluj (Odvolací súd v Kluži) podala ANAF, vyhovel Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd). Rozsudkom z 23. júna 2020 Najvyšší kasačný a súdny dvor zrušil napadnutý rozsudok, pričom novým rozhodnutím vo veci samej zamietol návrh Banky A ako nedôvodný a vyhlásil, že na predmetný zisk sa nevzťahuje nijaké z ustanovení daňového zákonníka týkajúce sa nezdaňovania.
- 9 Najvyšší kasačný súd preto odmietol výklad článku 27 ods. 5 daňového zákonníka poskytnutý prvostupňovým súdom a konštatoval, že toto ustanovenie sa na prejednávajúcu vec nevzťahuje, pretože Banka A vlastnila 100 % akcií zanikajúcej banky už pred dňom zlúčenia, pričom nedošlo k vydaniu nijakých akcií v prospech akcionárov zanikajúcej banky.
- 10 V prejednávanej veci nemožno uplatniť ani ustanovenia článku 27¹ daňového zákonníka, ktorými sa preberajú ustanovenia smernice 90/434, keďže sa týkajú len cezhraničných reorganizácií.
- 11 Dňa 28. októbra 2020 podala Banka A na základe článku 21 zákona č. 554/2004 dovolanie proti rozsudku Najvyššieho kasačného súdneho dvora z 23. júna 2020, pričom navrhla, aby tento súd napadnutý rozsudok zrušil a o odvolaní ANAF opätovne rozhodol tak, že ho zamietne.
- 12 Banka A uvádza, že medzi vnútroštátnou daňovou právnou úpravou a pravidlami Únie o spoločnom daňovom režime uplatniteľnom na reorganizácie a prevody aktív existuje rozpor, ktorý možno odstrániť len uplatnením zásady prednosti práva Únie.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 13 Dovolateľka zastáva názor, že články 20 a 27 daňového zákonníka predstavujú, tak, ako ich vyložili daňová správa a odvolací súd [Înalta Curte de Casație și Justiție (Najvyšší kasačný súd v rozsudku z 23. júna 2020)], prekážku voľného fungovania vnútorného trhu.

- 14 V prípade, že vnútroštátne právne predpisy preberajú riešenia prijaté právom Únie, má si podľa dovolateľky osvojiť aj výklad zhodný s právom Únie, a to aj vo vzťahu k výlučne vnútroštátnym situáciám, aby sa tak predišlo diskriminácii vlastných štátnych príslušníkov alebo možnému narušeniu hospodárskej súťaže.
- 15 Ako vyplýva z predkladacej správy k návrhu daňového zákonníka, článok 27 daňového zákonníka vychádza z ustanovení smernice 90/434/EHS. Tento článok bol pred pristúpením Rumunska k Európskej únii zmenený zákonom č. 343/2006, ktorým sa zaviedol aj článok 27¹ týkajúci sa režimu cezhraničných fúzií. Ustanovenia článku 2 písm. a) tretej zarážky smernice 90/434/EHS sa riadne prebrali do vnútroštátneho článku 27¹ ods. 3 bodu 1 písm. c) daňového zákonníka, zodpovedajúcim spôsobom sa však nezmenila ani právna úprava vzťahujúca sa na rumunské právnické osoby uvedené v článku 27. V dôsledku tohto opomenutia je možné vnútroštátne právo vykladať nesprávne, t. j. v rozpore s právom Únie.
- 16 Dovolateľka odkazuje aj na úplný súlad medzi smernicou 2009/133 a daňovými ustanoveniami týkajúcimi sa fúzií medzi rumunskými právnickými osobami v novom daňovom zákonníku prijatom prostredníctvom zákona č. 227/2015, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2016.
- 17 Nad rámec nezrovnalosti, ktorá vznikla v roku 2003, keď sa do daňového zákonníka prebralo vymedzenie pojmu fúzia podľa smernice 90/434, rozhodnutie nezdaňovať predmetné operácie, stanovené v článku 27 ods. 5 daňového zákonníka, je totožné s daňovým režimom, ktorý sa na základe článku 7 smernice vzťahuje na operáciu uvedenú v článku 2 písm. a) tretej zarážke uvedenej smernice.
- 18 Skutočnosť, že uplatňovanie osobitného daňového režimu oslobodenia od dane závisí od formálnej kvalifikácie operácie spočívajúcej v zrušení podielu nástupníckej spoločnosti v zanikajúcej spoločnosti ako fúzie podľa článku 27 ods. 3 daňového zákonníka však znamená neuplatniteľnosť článku 27 ods. 5 daňového zákonníka.
- 19 Najvyšší kasačný súd, ktorý rozhoduje o dovolaní podanom Bankou A, rozhodol na základe žiadosti dovolateľky, že Súdnemu dvoru predloží návrh na začatie prejudiciálneho konania.
- 20 ANAF, ktorá vnútroštátnemu súdu navrhuje, aby dovolanie odmietol ako neprípustné, resp. aby ho subsidiárne ako nedôvodné zamietol, zastáva názor, že smernica 2009/133 sa na prejednávanú vec nevzťahuje a že otázka uplatňovania zásady prednosti práva Únie sa už s konečnou platnosťou vyriešila, s tým, že opätovné preskúmanie tejto otázky, a to bez akejkoľvek novej skutočnosti, by bolo v rozpore s právnou silou rozhodnutej veci. Okrem toho ANAF uvádza, že vnútroštátne právo je v súlade a zlučiteľné s právom Únie.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

- 21 Vnútroštátny súd predovšetkým zdôrazňuje, že ak by sa v tejto záverečnej fáze súdneho konania potvrdil daňový režim spočívajúci v zdanení zisku plynúceho z akvizície Banky B, a to v rozpore s príslušnými ustanoveniami právnej úpravy Únie v tejto oblasti, Banka A by znášala stratu zodpovedajúcu sume 264 096 036 rumunských lei (RON), ktorá by predstavovala daň z príjmov za rok 2016, a tiež upozorňuje na to, že po vydaní konečného rozhodnutia sporu vo veci samej sa rozhodne aj o otázke daňového režimu týkajúceho sa zisku zaznamenaného po nadobudnutí za výhodné ceny, pričom účastníci konania už nebudú môcť začať nové konanie vo veci zdanenia tohto zisku.
- 22 Odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku umožní vnútroštátnemu súdu rozhodnúť o prípustnosti dovolania. Aby bolo dovolanie prípustné, musia byť splnené tri podmienky: (i) v rámci dovolacích dôvodov treba poukázať na rozpor napadnutého rozsudku s právom Únie; (ii) odvolací súd v rozsudku napadnutom dovolaním nerozhodol o určitých otázkach práva Únie, ktoré dovolateľ navrhuje preskúmať v rámci dovolania, a (iii) dovolanie musí vecne rešpektovať medze pôvodného návrhu.
- 23 Dovolateľka neuviedla, že predmetné zlúčenie má cezhraničný charakter, ale iba poukázala na skutočnosť, že článok 27 daňového zákonníka, ktorý sa vzťahuje na domáce operácie, treba vykladať v súlade s právom Únie vzťahujúcim sa na cezhraničné operácie, a to s cieľom zabezpečiť rovnaké daňové zaobchádzanie a nediskrimináciu. Judikatúra Súdneho dvora, na ktorú dovolateľka odkazuje, konkrétne rozsudky *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) a *Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2* (C-28/95, EU:C:1997:369), sa týka uplatňovania smernice 90/434/EHS na výlučne vnútroštátne situácie, vo vzťahu ku ktorým Súdny dvor potvrdil svoju právomoc rozhodovať o prejudiciálnych otázkach, ktoré mu boli predložené.
- 24 Vzhľadom na to, že odvolací súd sa nezaoberal tvrdeniami, ktoré v rámci konania uviedla Banka A v súvislosti s neutralitou zlúčenia a vplyvom práva Únie z hľadiska dobrovoľnej harmonizácie prijatej rumunským zákonodarcom, a keďže dovolateľka len zopakovala tvrdenia, ktoré uviedla pri podaní odvolania v správnom konaní, posledné dve podmienky prípustnosti dovolania sú splnené.
- 25 Pokiaľ ide o prvú podmienku prípustnosti dovolania, vnútroštátny súd uvádza, že musí overiť, či odvolací súd bol povinný vykladať predmetné vnútroštátne predpisy v súlade so smernicou 2009/133, t. j. či sa právo Únie vzťahuje na prejednávajúcu vec, ktorá sa týka výlučne vnútroštátnej situácie, právo Únie by sa v nej ale mohlo uplatniť z podobných, nie však totožných dôvodov, aké identifikoval Súdny dvor vo vyššie uvedenej judikatúre.

- 26 Keďže zásada konformného výkladu je súčasťou práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. októbra 2004, Pfeiffer a i., spojené veci C-397/01 až C-403/01, EU:C:2004:584, bod 114), právomoc rozhodovať o podmienkach a rozsahu tejto zásady patrí Súdnu dvoru.
- 27 Vnútroštátny súd predstavuje chronologický prehľad príslušných vnútroštátnych právnych predpisov, a to v rámci výkladu týkajúceho sa okolností, za ktorých bude musieť rozhodnúť o uplatniteľnosti práva Únie vo veci samej.
- 28 Vzorom pre prijatie článku 27 zákona č. 571/2003 o daňovom zákonníku tak bola smernice 90/434, čo vyplýva aj z dôvodovej správy k tomuto zákonu, podľa ktorej bolo zámerom zákonodarcu uviesť vnútroštátny právny rámec v daňovej oblasti do súladu s uvedenou smernicou. Pojem fúzia v rumunskom práve však úplne nezodpovedá pojmu [fúzia] podľa smernice 90/434, pretože v článku 238 zákona č. 31/1990 chýba definícia fúzie zlúčením, na ktorú odkazuje článok 2 písm. a) tretia zarážka smernice 90/434 a prostredníctvom ktorej spoločnosť pri zrušení bez likvidácie prevedie všetky aktíva a pasíva na spoločnosť, ktorá má v držbe všetky cenné papiere reprezentujúce jej kapitál.
- 29 Zákonom č. 343/2006 rumunský zákonodarcu následne upravil článok 27 daňového zákonníka, pričom do tohto zákonníka zároveň zaviedol článok 27¹ určený na reguláciu cezhraničných operácií. Článok 27¹ predstavuje presné prebratie smernice 90/434, nedošlo však aj k takej zmene článku 27 daňového zákonníka upravujúceho domáce operácie, aby išlo o totožné pravidlo, aké sa stanovuje v článku 27¹. Článok 27 ods. 3 písm. a) v spojení s ustanovením bodu 85 vykonávacích ustanovení k daňovému zákonníku ďalej odkazoval na fúziu vymedzenú v článku 238 zákona č. 31/1990, pričom ustanovenie článku 27 ods. 4, podľa ktorého sa nezdaňuje prevod aktív a pasív, ako aj ustanovenie článku 27 ods. 5, podľa ktorého kapitálové zisky plynúce zo zrušenia podielu nástupníckej spoločnosti v zanikajúcej spoločnosti sa nepovažujú za zdaniteľný prevod, sú spojené s odsekom 3 predmetného článku, a to prostredníctvom odkazu na reorganizačné operácie uvedené v tomto odseku.
- 30 Hoci sa rumunský zákonodarcu rozhodol upraviť daňový režim domácich reorganizácií a cezhraničných reorganizácií prostredníctvom dvoch samostatných článkov, podľa dôvodovej správy k daňovému zákonníku, ale aj k zákonu prijatému v roku 2006, ktorým sa zmenil daňový zákonník, sa aj v súvislosti s domácimi reorganizačnými operáciami sledoval cieľ spočívajúci v dobrovoľnom zosúladení príslušného vnútroštátneho práva s právom Únie.
- 31 Dôkazom takéhoto harmonizačného zámeru rumunského zákonodarcu je nový daňový zákonník prijatý zákonom č. 227/2015, ktorého článok 32 upravujúci domáce operácie je výsledkom presného prebratia smernice 2009/133. Dôvodová správa k novému daňovému zákonníku, ktorý sa však nevzťahuje na prejednávanú vec, preukazuje, že cieľom zákonodarcu bolo odstrániť nesúlady vo vymedzení jednotlivých druhov fúzie, ktorý viedol k odlišnému prístupu k domácim operáciám v porovnaní s cezhraničnými operáciami.

- 32 Vzhľadom na to, že daňová správa a odvolací súd dospeli k záveru, že operácia medzi Bankou A a Bankou B nepredstavuje fúziu v zmysle článku 27 ods. 3 daňového zákonníka, keďže nie sú splnené dve podmienky uvedené v písm. a) tohto ustanovenia, a so zreteľom na skutočnosť, že článok 27 ods. 5 daňového zákonníka zodpovedá článku 7 smernice 2009/133, vnútroštátny súd kladie druhú prejudiciálnu otázku s cieľom určiť, či poskytnutie výhody spočívajúcej v nezdanení kapitálových ziskov plynúcich z operácie, aká je predmetom prejednávanej veci, závisí alebo nezávisí od kvalifikácie tejto operácie ako fúzie podľa vnútroštátneho práva.
- 33 Vnútroštátny súd ďalej uvádza, že Banka A použila medzinárodný štandard finančného výkazníctva IFRS 3 – Podnikové kombinácie – pričom rozdiel medzi cenou zaplatenou za nadobudnutie akcií a reálnou hodnotou aktív a pasív Banky B ku dňu zlúčenia zapísala do výkazu ziskov a strát ako príjem plynúci z nadobudnutia za výhodné ceny. Naproti tomu, v prípade subjektov, ktoré nepoužívajú IFRS, ale spoločný rámec pre účtovné výkazníctvo, sa rozdiel medzi trhovou hodnotou prevedených čistých aktív a účtovnou hodnotou cenných papierov vo vlastníctve nástupníckeho subjektu zodpovedajúcich jeho majetku nepremieta do výkazu ziskov a strát takéhoto subjektu.
- 34 Keďže daňová správa a odvolací súd dospeli k záveru, že vykázanie takéhoto výnosu vo výkaze ziskov a strát nástupníckej banky potvrdzuje zdaniteľnosť tohto kapitálového zisku, vnútroštátny súd sa rozhodol položiť tretiu prejudiciálnu otázku.