

Sprawa C-201/24

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

13 marca 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Słowacja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

29 lutego 2024 r.

Strona skarżąca:

A.En. Slovensko s.r.o.

Strona pozwana:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [sygnatura sprawy]
SPRÁVNÝ SÚD [...]
SLOVENSKEJ REPUBLIKY [...]
(najwyższy sąd administracyjny Republiki Słowackiej, Słowacja)

POSTANOWIENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (najwyższy sąd administracyjny Republiki Słowackiej) [skład sądu rozpoznającego sprawę] [...] w sprawie strony skarżącej: **A.En.Slovensko s.r.o.** [...] [dane adwokata] [...] przeciwko stronie pozwanej: **1/ Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, w postępowaniu ze skargi kasacyjnej strony skarżącej od wyroku Krajský súd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie, Słowacja) [sygnatura sprawy] [...] z dnia 2 lipca 2020 r. [kod ECLI] [...]

postanowił, co następuje:

- I.** Postępowanie zostaje **zawieszone**.
- II.** Zgodnie z art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej przedkłada się Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej do rozstrzygnięcia następujące pytania prejudycjalne:

1. Czy art. 4 ust. 1 w związku z art. 9 dyrektywy 2009/133/WE należy interpretować w ten sposób, że jest z nim sprzeczna taka regulacja prawa krajowego [zákon o osobitnom odvode (ustawa o opłacie specjalnej)], na mocy której obciąża się opłatą specjalną również zysk kapitałowy wynikający z transakcji (wniesienia aktywów) między spółkami z siedzibą na Słowacji?

2. Czy można powoływać się na skutek art. 4 ust. 1 w związku z art. 9 dyrektywy 2009/133/WE, polegający na nieopodatkowaniu zysków kapitałowych wynikających z wniesienia aktywów, obliczonych jako różnica pomiędzy rzeczywistą wartością przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych, również w przypadku transakcji krajowej przeprowadzonej między spółkami mającymi siedzibę w tym samym państwie członkowskim, jeżeli przepisy krajowe obciążają zyski kapitałowe wynikające z takiej transakcji świadczeniem, które ma skutki opodatkowania (tj. opłatą specjalną)?

Uzasadnienie

- 1 Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwanemu dalej „**Trybunałem Sprawiedliwości**”) zostaje przedłożony wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie wykładni art. 4 ust. 1 w związku z art. 9 dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu

opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (zwanej dalej „**dyrektywą 2009/133**”).

- 2 U podstaw niniejszego wniosku leżą niejasności prawne, które powstały w ramach sądowej kontroli decyzji organów administracji finansowej o nałożeniu opłaty na stronę skarżącą, która wniosła wkłady niepieniężne do spółek zależnych (wniesienie wkładów zwane dalej również „**transakcją**”), przy czym zysk kapitałowy powstały w wyniku przeprowadzenia tej transakcji podlegał obciążeniu w postaci opłaty specjalnej od działalności regulowanej zgodnie z zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ustawą nr 235/2012 ustanawiającą opłatę specjalną od działalności gospodarczej w sektorach regulowanych oraz o zmianie i uzupełnieniu niektórych ustaw), zwaną dalej „ustawą o opłacie”.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 2009/133 stanowi, że:
- „Łączenie, podział lub podział przez wydzielenie nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych”.
- 4 Artykuł 9 dyrektywy 2009/133 stanowi, że:
- „Artykuły 4, 5 i 6 stosuje się do wnoszenia aktywów”.

Prawo słowackie

Prawo słowackie reguluje opłatę specjalną od dochodów z prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie działalności regulowanej ustawą o opłacie.

- 5 Zgodnie z § 3 ust. 1 lit. a) pkt 1 i lit. b) ustawy o opłacie w brzmieniu znajdującym zastosowanie w niniejszej sprawie:
- „Podmiotem regulowanym jest podmiot albo jednostka organizacyjna podmiotu zagranicznego, który:
- a) jest uprawniony do prowadzenia działalności w sektorze:

(między innymi) 1. energetycznym na podstawie zezwolenia wydanego przez Úrad pre reguláciu sieťových odvetí (urząd ds. regulacji sektorów sieciowych, Słowacja) na podstawie przepisów szczególnych,

b) zakłada, że będzie prowadzić działalność w sektorze, o którym mowa w lit. a), przez cały okres rozliczeniowy”.

- 6 Paragraf 13 ust. 1 ustawy o opłacie w brzmieniu obowiązującym w czasie przeprowadzenia transakcji stanowił:

„Podmiot lub jednostka organizacyjna podmiotu zagranicznego, który na dzień 1 września 2012 r. jest uprawniony do prowadzenia działalności, o której mowa w § 3 ust. 1 lit. a), i którego dochód z działalności w sektorze, o którym mowa w § 3 ust. 1 lit. a), w okresie rozliczeniowym poprzedzającym wejście w życie niniejszej ustawy osiągnął co najmniej 50 % całkowitych dochodów za ten okres rozliczeniowy, ma status podmiotu regulowanego w rozumieniu niniejszej ustawy. W przypadku takiego podmiotu regulowanego obowiązek uiszczania opłaty powstaje począwszy od okresu rozliczeniowego, którym jest wrzesień 2012 r., jeżeli wynik finansowy zrealizowany w okresie rozliczeniowym poprzedzającym wejście w życie niniejszej ustawy osiągnął co najmniej kwotę podstawy opłaty przewidzianą w § 4 ust. 2. Pojęcie okresu rozliczeniowego w powyższym znaczeniu oznacza okres rozliczeniowy bezpośrednio poprzedzający wejście w życie niniejszej ustawy, w trakcie którego powstał obowiązek należytego sporządzenia sprawozdania finansowego i przedłożenia go wraz z deklaracją podatkową w terminie, który upłynął przed wejściem w życie niniejszej ustawy”.

- 7 Paragraf [...] [5] ust. [...] [1] ustawy o opłacie w brzmieniu obowiązującym w czasie przeprowadzenia transakcji stanowił: „wynik finansowy wykazany za okres rozliczeniowy, w którym podmiot regulowany jest uprawniony do prowadzenia działalności w sektorze, o którym mowa w § 3 ust. 1 lit. a), pomnożony przez współczynnik, o którym mowa w ust. 5; wskazaną podstawę opłaty stosuje się do obliczenia opłaty do celów rozrachunku opłat zgodnie z § 9 w odniesieniu do tych okresów rozliczenia opłaty, które przypadają na okres rozliczeniowy, za który wykazano wynik finansowy”.

- 8 Paragraf 17d ust. 1 lit. a) zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ustawy nr 595/2003 o podatku dochodowym), zwanej dalej „**ustawą o podatku dochodowym**”, w brzmieniu obowiązującym w czasie przeprowadzenia transakcji stanowił, że „do podstawy opodatkowania osoby wnoszącej wkład niepieniężny, którym jest odrębnie wnoszony składnik majątkowy, przedsiębiorstwo lub jego część, i który stanowi podstawę opodatkowania zgodnie z § 17 ust. 1 lit. b) albo c), w okresie podatkowym, w którym wniesiono wkład niepieniężny, nie zalicza się różnicy między wartością wkładu niepieniężnego zaliczoną na wkład wspólnika a wartością wkładu niepieniężnego w księgach rachunkowych, przy czym otrzymujący wkład niepieniężny przejmuje wniesiony majątek i zobowiązania w cenach pierwotnych zgodnie z odrębnym przepisem, a aktywa materialne i niematerialne w cenach pierwotnych zgodnie z § 25”.

- 9 Zgodnie z § 17d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym przytoczony ust. 1 znajduje zastosowanie również, „jeżeli przedmiotem wkładu niepieniężnego jest odrębnie wnoszony składnik majątkowy, którym jest papier wartościowy albo udział w spółce handlowej albo przedsiębiorstwo albo jego część, który wnosi wnoszący wkład niepieniężny z siedzibą na terytorium Republiki Słowackiej na rzecz otrzymującego wkład niepieniężny w państwie członkowskim Unii Europejskiej albo państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym, a ten składnik majątkowy, przedsiębiorstwo albo jego część są funkcjonalnie związane ze stałym zakładem otrzymującego wkład niepieniężny znajdującym się na terytorium Republiki Słowackiej i otrzymujący wkład niepieniężny przejmuje wkład niepieniężny w cenach pierwotnych. Jeżeli u otrzymującego wkład niepieniężny nie występuje składnik majątkowy, przedsiębiorstwo albo jego część funkcjonalnie związane ze stałym zakładem znajdującym się na terytorium Republiki Słowackiej, wnoszący wkład niepieniężny postępuje zgodnie z § 17b” (przepisy regulujące wkład niepieniężny w wartościach rzeczywistych).

Spór w postępowaniu głównym

- 10 Spółka handlowa A.En. Slovensko s.r.o. [...], zwana dalej „skarżącą”, jest zgodnie z ustawą o opłacie tzw. podmiotem regulowanym, który prowadzi tzw. działalność regulowaną, która może podlegać obowiązkowi uiszczenia opłaty specjalnej zgodnie z przytoczoną ustawą. Skarżąca jest słowacką spółką handlową i jednocześnie członkiem grupy A.En., którą tworzą spółki z szeregu państw członkowskich Unii Europejskiej, prowadzące działalność w sektorze produkcji energii elektrycznej, handlu energią elektryczną, gazownictwa i ciepłownictwa. W 2017 r. doszło do zmiany struktury grupy A.En., w ramach której skarżąca przeprowadziła między październikiem a grudniem 2017 r. serię transakcji krajowych, polegających na wniesieniu wkładów niepieniężnych do innych słowackich spółek zależnych. Prowadziło to do zadeklarowanego wyniku finansowego spółki za 2017 r., z którego więcej niż 98 % wykazanych aktywów pochodziło z aktualizacji wniesionych wkładów niepieniężnych.
- 11 Strona pozwana ad 1 wydała w dniu 19 lipca 2019 r. decyzję, mocą której na podstawie dokonanego rozrachunku opłat ustaliła wobec skarżącej, jako podmiotu regulowanego, niedopłatę w rozrachunku opłat specjalnych w wysokości 701 222,40 EUR za okresy rozliczenia opłaty objęte okresem rozliczeniowym od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2017 r.
- 12 Skarżąca złożyła środek odwoławczy od tej decyzji zgodnie z § 8 ust. 6 ustawy o opłacie, skierowany przeciwko podstawie opłaty specjalnej z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej w sektorach regulowanych, kwocie opłaty i kwocie wynikającej z rozrachunku opłat. Skarżąca zarzuciła, że na wynik finansowy przed opodatkowaniem w wysokości 10 319 149,01 EUR składały się wynik finansowy z działalności operacyjnej przed opodatkowaniem w kwocie 157 711,25 EUR oraz wynik finansowy z działalności finansowej przed opodatkowaniem w kwocie 10 161 437,76 EUR. Skarżąca wskazała, że wynik

finansowy z działalności finansowej pochodził wyłącznie z jednorazowej operacji księgowej z działalności niebędącej działalnością regulowaną podmiotu regulowanego, która nie prowadziła do jego finansowego wzbogacenia i chodziło jedynie o reorganizację skarżącej w ramach jej przedsiębiorstwa, stąd wynik finansowy przed opodatkowaniem za 2017 r. pochodzi w przeważającej części z zysku z działalności niebędącej działalnością regulowaną. Z tej przyczyny skarżąca zarzuciła, że podstawa opłaty specjalnej i sama jej wysokość ustalona decyzją organu właściwego do spraw opłaty nie może być wyliczana na podstawie wyniku finansowego, który nie został osiągnięty z dochodów z działalności regulowanej.

- 13 Rozpoznając środek odwoławczy wniesiony przez skarżącą, strona pozwana ad 2 wskazała, że od początku obowiązywania ustawy o opłacie przy stosowaniu § 5 tej ustawy za podstawę opłaty przyjmuje się wynik finansowy przed opodatkowaniem wykazany w wierszu 100 zeznania podatkowego (§ 5 ust. 3 tej ustawy) albo wynik finansowy przed opodatkowaniem wykazany zgodnie z międzynarodowymi standardami rachunkowości, skorygowany zgodnie z odrębnymi przepisami. Strona pozwana podkreśliła, że ustawa o podatku dochodowym nie umożliwia już żadnej następczej korekty wyniku finansowego, który jest podstawą opłaty, a to bez względu na to, jaką transakcję finansową, której wynik z perspektywy księgowej składa się na wynik finansowy, przeprowadził podmiot regulowany. Strona pozwana stwierdziła, że nie jest również uprawniona do oceny faktu przeprowadzenia i podstawy prawnej transakcji, w wyniku której u podmiotu regulowanego powstała różnica w postaci dochodu składającego się na wynik finansowy wykazany w wierszu 100 zeznania podatkowego. Ten wynik jest wprawdzie podstawą opłaty, ale z perspektywy podatkowej nie wlicza się do podstawy opodatkowania zgodnie z § 17d ustawy o podatku dochodowym, i z tej przyczyny w zeznaniu podatkowym ten dochód osiągnięty z działalności finansowej został następnie odliczony od wyniku finansowego. Strona pozwana ad 2 podkreśliła w tym kontekście, że opłata specjalna jest uważana za płatność, która po uiszczeniu stanowi koszt podatkowy, a tym samym zmniejsza podstawę opodatkowania i podatek dochodowy do zapłaty.

Postępowanie przed sądami krajowymi

- 14 Od rzeczonych decyzji administracji finansowej skarżąca złożyła do Krajowy sąd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie, zwanego dalej „**sądem administracyjnym**”) skargę administracyjną, którą sąd administracyjny oddalił. W uzasadnieniu wyroku sąd administracyjny uznał za kluczową sporną kwestię tego, czy dopuszczalne jest ustalanie wysokości opłaty w oparciu o całkowity wynik finansowy osiągnięty przez podmiot regulowany, czy raczej należy się opierać wyłącznie na wyniku finansowym osiągniętym z prowadzenia działalności regulowanej. Sąd administracyjny argumentował to w ten sposób, że wnoszone udziały i akcje w spółkach handlowych, które stanowiły wkłady niepieniężne, były w czasie wniesienia wkładu niepieniężnego ewidencjonowane w księgach rachunkowych skarżącej w ich (niższej) wartości księgowej, a nie ich (wyższej)

wycenionej wartości, ustalonej w opinii rzeczoznawcy w czasie wniesienia wkładów (wartość rzeczywista), i z tej przyczyny skarżąca była zobowiązana do zaksięgowania dodatniej różnicy pomiędzy wartością rzeczywistą udziałów i akcji w spółkach handlowych zaliczonych na poczet wkładu a ich wartością księgową jako przychodu, co z perspektywy rachunkowej doprowadziło do zwiększenia wyniku finansowego, który jednak nie wynikał z dostawy (sprzedaży) energii elektrycznej, tj. działalności regulowanej skarżącej. Z uwagi na to, że z perspektywy podatku dochodowego wkłady niepieniężne zostały wniesione w cenach pierwotnych, dochód wynikający z różnicy pomiędzy wartością wkładu niepieniężnego zaliczoną na poczet wkładu wspólnika a wartością wkładu niepieniężnego w księgach rachunkowych wnoszącego wkład – skarżącej – nie został uwzględniony w podstawie opodatkowania. Oznacza to, że dochód z tytułu wkładu niepieniężnego stanowił dochód niepodlegający opodatkowaniu zgodnie z §17d ust. 1 lit. a) ustawy o podatku dochodowym.

- 15 W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku sąd administracyjny powołał się na wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 12 grudnia 2019 r., Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, z którego wynika, że dyrektywę [2009/72/WE] (trzecią dyrektywę energetyczną) należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które ustanawia opłatę specjalną od dochodów z działalności prowadzonej zarówno w kraju, jak i za granicą, przez przedsiębiorstwa działające na podstawie zezwolenia wydanego przez organ władzy publicznej w różnych sektorach działalności regulowanej, w tym przedsiębiorstwa posiadające zezwolenie na dostawy energii elektrycznej wydane przez właściwy krajowy organ regulacyjny.
- 16 Rozpoznając zarzut co do sprzeczności zaskarżonych decyzji organów administracji finansowej z dyrektywą 2009/133, sąd administracyjny podkreślił wyłączną kompetencję państw członkowskich w zakresie środków dotyczących finansów publicznych, za które uważa również wprowadzenie opłaty specjalnej. Sąd administracyjny dodał, że dokonuje takiej oceny zwłaszcza z tej przyczyny, że celem opłaty specjalnej nie jest zapobieganie unikaniu opodatkowania i podwójnemu opodatkowaniu, ale konsolidacja finansów publicznych. Z uwagi na odmienny cel tego środka w porównaniu z celami dyrektywy 2009/133 sąd administracyjny jest zatem zdania, że sposób transpozycji tej dyrektywy w Republice Słowackiej nie usprawiedliwia wniosku, że ustawa o opłacie powinna być wykładana zgodnie z dyrektywą również w odniesieniu do transakcji krajowych.
- 17 Od wyroku sądu administracyjnego skarżąca wniosła skargę kasacyjną. Zawarte w niej zarzuty są tożsame rodzajowo, jak i merytorycznie z zarzutami, które skarżąca podniosła w postępowaniu dotyczącym środka odwoławczego przed stroną pozwaną ad 2, jak również w postępowaniu przed sądem administracyjnym.
- 18 Skarżąca powołuje się w szczególności na wyrok Najvyšší súd Slovenskej republiky (sądu najwyższego Republiki Słowackiej) [sygnatura sprawy] [...]

z dnia 31 lipca 2019 r., którym sąd ten w postępowaniu odwoławczym utrzymał w mocy wyrok Krajský súd v Bratislave (sądu okręgowego w Bratysławie) [sygnatura sprawy] [...] z dnia 14 października 2015 r. o uchyleniu decyzji administracji finansowej w sprawie nałożenia opłaty specjalnej od zysków kapitałowych wynikających z wniesienia aktywów spółki SPP, a.s. do spółki eustream, a.s., której spółka SPP, a.s. była akcjonariuszem, a to celem spełnienia wymogów wynikających z tzw. trzeciej dyrektywy gazowej (2009/73/WE).

- 19 W przytoczonym wyroku Najvyšší súd (sąd najwyższy) przyjął pogląd, że „w rozpoznawanym przypadku dyrektywa [2009/133] wywołuje skutek bezpośredni w odniesieniu do praw, które są w niej wystarczająco jednoznaczne i bezwarunkowe, przy czym w świetle jej celu, którym jest dążenie do unikania opodatkowywania wybranych transakcji, jest ona wiążąca dla wszystkich organów. W tym zakresie wystarczająco jednoznaczny wydaje się art. 4 w związku z art. 9 dyrektywy [2009/133], które stanowią, że łączenie, podział lub podział przez wydzielenie, jak również wnoszenie aktywów nie stanowią podstawy opodatkowania zysków kapitałowych obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Dyrektywa definiuje bowiem »zysk kapitałowy« jako różnicę między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Nadto w art. 4 ust. 2 lit. a) i b) definiuje ona »rzeczywistą wartość przekazanych aktywów i pasywów« jako »wartość do celów podatkowych«” (pkt 100). Najvyšší súd (sąd najwyższy) stwierdził w tym wyroku również: „W związku z tym, że przeprowadzona transakcja była neutralna podatkowo również w świetle przepisów krajowych (§ 17d ustawy o podatku dochodowym) i opłata specjalna ma charakter podatku bezpośredniego i mieści się w zakresie przedmiotowym dyrektywy [2009/133], należy uznać, że wniesiony wkład, który został zaksięgowany jako odpis ujemnej wartości firmy w wysokości 1 720 998 422,05 EUR, w imię poszanowania celu neutralności podatkowej nie stanowił podstawy do naliczenia opłaty specjalnej zgodnie z § 5 ust. 3 ustawy o opłacie specjalnej. Tym samym Najvyšší súd (sąd najwyższy), zgodnie z poglądem prawnym sądu okręgowego, uznał za konieczne przyjęcie w sprawie wykładni prounijnej i, biorąc pod uwagę okoliczności owej sprawy, w odniesieniu do rozpatrywanej transakcji przyznanie pierwszeństwa prawu Unii, a konkretnie celowi dyrektywy [2009/133] o neutralności podatkowej. Okoliczność, że pozwani nie postąpili zgodnie z powyższym i nie dali pierwszeństwa prawu Unii, sprawia, że zaskarżone decyzje są obarczone wadą, która skutkuje ich niezgodnością z prawem”. (pkt 109).
- 20 Należy zwrócić uwagę na okoliczność, że w przytoczonej sprawie Najvyšší súd (sąd najwyższy) przyznał pierwszeństwo skutkom dyrektywy 2009/133 przed stosowaniem krajowej ustawy o opłacie bez zwrócenia się do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem [prejudycjalnym] dotyczącym wykładni dyrektywy 2009/133.

W przedmiocie przyczyn przedłożenia pytań prejudycjalnych

- 21 Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 12 grudnia 2019 r., Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, dokonał wykładni art. 3 ust. 1–3 i 10 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/72/WE (zwanej dalej „**dyrektywą 2009/72**”) i doszedł do wniosku odpowiadającego twierdzeniom skarżącej, że ustanowiona przez ustawę o opłacie opłata specjalna ma charakter ogólnego środka podatkowego, a konkretniej bezpośredniego podatku od całkowitych dochodów przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorach gospodarczych objętych ową ustawą. Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że opłata ta **(i)** realizuje, zgodnie z uzasadnieniem do ustawy o opłacie, cel budżetowy polegający na zmniejszeniu wzrostu deficytu budżetowego i zwalczaniu kryzysu gospodarczego, **(ii)** ma zastosowanie do przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorach regulowanych, nie tylko w sektorze energetycznym, ale również w wielu innych sektorach gospodarki, **(iii)** nie ma zastosowania do dostaw energii elektrycznej jako takich, ale obciąża ogólny wynik finansowy danego podmiotu regulowanego. Z tych przyczyn Trybunał Sprawiedliwości w postępowaniu w trybie prejudycjalnym doszedł do wniosku, że dyrektywę 2009/72, a w szczególności jej art. 3 ust. 1–3 i 10, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które ustanawia opłatę specjalną od dochodów z działalności prowadzonej zarówno w kraju, jak i za granicą, przez przedsiębiorstwa działające na podstawie zezwolenia wydanego przez organ władzy publicznej w różnych sektorach działalności regulowanej, w tym przedsiębiorstwa posiadające zezwolenie na dostawę energii elektrycznej wydane przez właściwy krajowy organ regulacyjny.
- 22 Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 2009/133 stanowi, że łączenie, podział lub podział przez wydzielenie **nie stanowi podstawy opodatkowania zysków kapitałowych** obliczonych poprzez odniesienie do różnicy między wartością rzeczywistą przekazanych aktywów i pasywów a ich wartością do celów podatkowych. Zgodnie z art. 9 dyrektywy 2009/133 art. 4, 5 i 6 stosuje się do wnoszenia aktywów. Jeżeli zatem w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości opłata specjalna może być uznana za formę podatku bezpośredniego, ewentualnie kategorię podatkową, to zasadniczą kwestią w niniejszej sprawie jest to, czy zgodne z celami zamierzonymi przez dyrektywę 2009/133 jest, aby na podstawie ustawy o opłacie podmiot regulowany był obciążany taką opłatą również w odniesieniu do części wyniku finansowego w postaci dochodu osiągniętego z działalności „nieregulowanej” – w niniejszej sprawie chodzi o zysk kapitałowy wynikający z transakcji w postaci wniesienia aktywów do spółek zależnych, która spełnia warunki i cechy definicyjne wniesienia aktywów zgodnie z art. 2 lit. d) dyrektywy 2009/133, a to w sytuacji gdy z jednej strony zgodnie z dyrektywą 2009/133 taki rodzaj dochodu nie ma podlegać opodatkowaniu, ale z drugiej strony zarówno z treści ustawy o opłacie, jak i cytowanego wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-376/18 (Slovenské elektrárne) wynika, że opłata specjalna obciąża ogólny wynik finansowy.

- 23 Kolejną istotną kwestią jest zatem to, że jeżeli wymóg neutralności w rozumieniu dyrektywy 2009/133 oznacza, że przedmiotowe transakcje nie mogą podlegać ani podatkowi dochodowemu (co w niniejszej sprawie jest zapewnione przez przepisy prawa krajowego), ani żadnemu innemu świadczeniu o takich samych skutkach jak podatek dochodowy (przez co należy rozumieć opłatę specjalną), ani też w żaden inny sposób prowadzić do opodatkowania zysków kapitałowych, to czy powyższe można odnieść również do czysto krajowych transakcji (wniesienia aktywów), to znaczy tych, które są przeprowadzane między słowackimi spółkami bez elementu transgranicznego, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie.
- 24 Jeżeli chodzi o orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, to w pkt 28 i 29 wyroku z dnia 18 września 2019 r., AQ i DN, C-662/18 i C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750, stwierdził on: „Należy przypomnieć, że Trybunał **uznał za dopuszczalne wnioski** o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w wypadkach, gdy – mimo iż okoliczności stanu faktycznego w ramach postępowania głównego nie są bezpośrednio objęte zakresem stosowania prawa Unii – przepisy tego prawa znalazły zastosowanie do sprawy za pośrednictwem prawa krajowego, które dostosowało się, w zakresie rozwiązań sytuacji, których wszystkie elementy ograniczają się do jednego państwa członkowskiego, do rozwiązań przyjętych w prawie Unii (wyrok z dnia 22 marca 2018 r., Jacob i Lassus, C- 327/16 i C- 421/16, EU:C:2018:210, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo). Ponadto Trybunał **uznał za dopuszczalne** tego rodzaju żądania również w **przypadkach, w których przepis prawa Unii, o którego wykładnię wniesiono, ma zastosowanie w ramach prawa krajowego w warunkach innych niż warunki przewidziane w odpowiednim przepisie prawa Unii** (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 października 2001 r., Adam, C- 267/99, EU:C:2001:534, pkt 27–29; a także z dnia 7 listopada 2018 r., C i A, C- 257/17, EU:C:2018:876, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo)”.
- 25 Natomiast w wyroku z dnia 27 kwietnia 2023 r., Banca A (Zastosowanie dyrektywy w sprawie łączenia spółek w sytuacjach krajowych), C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355, Trybunał Sprawiedliwości doszedł do wniosku, że „Prawo Unii nie zobowiązuje sądu krajowego do interpretowania, zgodnie z dyrektywą Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, przepisu prawa krajowego mającego zastosowanie do czysto wewnętrznej transakcji połączenia dwóch przedsiębiorstw, z których każde ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, gdyż transakcja ta nie wchodzi w zakres stosowania tej dyrektywy. Trybunał nie jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania prejudycjalne dotyczące wykładni dyrektywy 2009/133, ponieważ, po pierwsze, okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym nie wchodzą w zakres stosowania tej dyrektywy, a po drugie, nie ma ona

zastosowania do tych okoliczności faktycznych w sposób bezpośredni i bezwarunkowy na mocy prawa krajowego”.

- 26 Zdaniem sądu odsyłającego z wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie AQ i DN wynika, że jeżeli regulacja krajowa dotycząca wniesienia aktywów jest co do niepodlegania przez wynikające z niego zyski kapitałowe tożsama z brzmieniem art. 4 ust. 1 dyrektywy 2009/133, to można powoływać się na skutki tej dyrektywy również w przypadku transakcji o czysto krajowym charakterze. Z wyroku Banca A można wyprowadzić konieczność położenia akcentu na spoczywający na sądzie krajowym, który dokonuje oceny czysto krajowej operacji, obowiązek zbadania istnienia regulacji krajowej i przyznania jej pierwszeństwa, jeżeli regulacja ta jest odmienna od regulacji zawartej w dyrektywie albo jeżeli chodzi o transakcję, która ze względu na swój charakter nie jest nawet objęta zakresem stosowania dyrektywy.
- 27 Z tych przyczyn sąd odsyłający w niniejszej sprawie, również po uwzględnieniu wyżej przytoczonych wyroków Trybunału Sprawiedliwości, uznaje za konieczne udzielenie odpowiedzi także na pytanie, czy na skutki art. 4 ust. 1 w związku z art. 9 dyrektywy 2009/133 (w przypadku udzielenia przez Trybunał Sprawiedliwości twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze) można się w ogóle powoływać w odniesieniu do transakcji, która została przeprowadzona między spółkami z siedzibą na Słowacji (tj. brakuje tu elementu transgranicznego), przy czym zysk z tej transakcji zgodnie z prawem krajowym podlega świadczeniu o skutkach podatku bezpośredniego (opłacie specjalnej), natomiast nie podlega podatkowi dochodowemu (§ 17d ustawy o podatku dochodowym).
- 28 Powstałe w ten sposób niejasności w zakresie wykładni prawa wspólnotowego skłoniły Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (najwyższy sąd administracyjny Republiki Słowackiej) do przedłożenia wyżej przytoczonych pytań prejudycjalnych.
- 29 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (najwyższy sąd administracyjny Republiki Słowackiej) zwraca uwagę, że w niniejszej sprawie działa jako sąd kasacyjny, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu zgodnie z § 438 ust. 1 správny súdny poriadok (kodeksu postępowania sądownoadministracyjnego).
- 30 [...] [odwołanie do art. 267 ust. 3 TFUE] [formalnoprocesowe aspekty zawieszenia postępowania]
- 31 [...]
- 32 [...]
- 33 [wynikające z prawa krajowego kwestie dotyczące prawa do ochrony sądowej]
[...]
- 34 [pouczenie o środku odwoławczym] [...]