

Zaak C-201/24

Verzoek om prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

13 maart 2024

Verwijzende rechter:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slowakije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 februari 2024

Verzoekende partij:

A.En. Slovensko s.r.o.

Verwerende partij:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [zaaknummer]

SPRÁVNÝ SÚD [OMISSIS]

SLOVENSKEJ REPUBLIKY [OMISSIS]

(hoogste bestuursrechter, Slowaakse Republiek)

BESCHIKKING

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (hoogte bestuursrechter, Slowaakse Republiek) [samenstelling van de rechtbank waarbij de zaak aanhangig is] [...] in de zaak van verzoekster: **A.En.Slovensko s.r.o.** [...] [gegevens advocaat] tegen verweerster: **1/ Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, in cassatieberoep ingesteld door verzoekster tegen het arrest van de Krajský súd v Bratislave (rechter in eerste aanleg Bratislava, Slowakije) [zaaknummer] van 2 juli 2020. [ECLI Code].

beslist:

I. De procedure wordt **geschorst**.

II. Overeenkomstig artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie worden de volgende vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegd met het oog op een prejudiciële beslissing:

1. *Moet artikel 4, lid 1, juncto artikel 9 van richtlijn 2009/133/EG aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een bepaling van nationaal recht (wet betreffende de speciale heffing) op grond waarvan ook vermogenswinst die voortvloeit uit transacties (inbreng van activa) tussen in Slowakije gevestigde vennootschappen, aan een speciale heffing wordt onderworpen?*

2. *Kan artikel 4, lid 1, juncto artikel 9 van richtlijn 2009/133/EG, volgens hetwelk vermogenswinst uit de inbreng van activa, berekend als het verschil tussen de werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva en hun fiscale waarde, niet wordt belast, ook worden ingeroepen in geval van een binnenlandse transactie tussen in dezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen, wanneer de uit een dergelijke transactie voortvloeiende vermogenswinst naar nationaal recht wordt belast met een heffing die fiscale gevolgen heeft (namelijk een speciale heffing)?*

Motivering

- 1 Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, lid 1, juncto artikel 9, van richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke

splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (hierna: „**richtlijn 2009/133**”).

- 2 Aan de grondslag van dit verzoek ligt een juridische dubbelzinnigheid die is gerezen bij de rechterlijke toetsing van besluiten van de financiële administratie om een heffing op te leggen aan verzoekster, die een bijdrage in natura heeft geleverd in dochterondernemingen (hierna: „**transactie**”), waarbij de uit de transactie voortvloeiende vermogenswinst is onderworpen aan een speciale heffing op activiteiten als geregeld in zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (wet nr. 235/2012 tot instelling van een speciale heffing op bedrijfsactiviteiten in gereguleerde sectoren en tot wijziging en aanvulling van bepaalde wetten; hierna: „heffingswet”).

Toepasselijke bepalingen

Recht van de Unie

- 3 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2009/133 bepaalt:

„Fusies, splitsingen en gedeeltelijke splitsingen leiden niet tot enigerlei belastingheffing over de vermogenswinst die bepaald wordt door het verschil tussen de werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva en hun fiscale waarde.”

- 4 Artikel 9 van richtlijn 2009/133 bepaalt:

„De artikelen 4, 5 en 6 zijn van toepassing op de inbreng van activa.”

Slowaaks recht

Het Slowaakse recht voorziet in een speciale heffing op bedrijfsinkomsten met betrekking tot activiteiten die worden geregeld door de heffingswet.

- 5 Ingevolge § 3, lid 1, onder a), punt 1, en onder b), van de heffingswet, zoals in casu van toepassing:

„Onder ‚gereguleerde entiteit’ wordt verstaan elke persoon of organisatie-eenheid van een buitenlandse onderneming die:

- a) een vergunning heeft om activiteiten te verrichten in de sector:

(onder andere) 1. energie op basis van een door de Úrad pre reguláciu sieťových odvetví [(regelgevende autoriteit voor netwerkindustrieën Slowakije)] overeenkomstig een bijzondere regeling verleende vergunning,

b) aanneemt dat haar inkomsten uit de activiteiten uitgeoefend in de onder a) bedoelde sector in het boekjaar waarin zij de vergunning heeft verkregen om deze activiteiten uit te oefenen, ten minste 50 % van haar totale inkomsten van dat boekjaar bedragen.”

- 6 § 13, lid 1, van de heffingswet, zoals van toepassing ten tijde van de transactie, luidt als volgt:

„De persoon of organisatie-eenheid van een buitenlandse onderneming die op 1 september 2012 een vergunning heeft voor de verrichting van activiteiten als bedoeld in § 3, lid 1, onder a), en wier inkomsten uit deze activiteiten in het boekjaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van deze wet ten minste 50 % van haar totale inkomsten voor dat boekjaar uitmaken, wordt aangemerkt als gereguleerde entiteit in de zin van de onderhavige wet. Deze gereguleerde entiteit dient de heffing te betalen vanaf het tijdvak waarin de heffing opeisbaar wordt, te weten september 2012, indien het resultaat van het boekjaar voorafgaand aan de inwerkingtreding van de onderhavige wet ten minste het bedrag van de heffingsgrondslag als bedoeld in § 4, lid 2, bereikt. Onder ‚boekjaar’ in de voornoemde zin wordt verstaan het onmiddellijk aan de inwerkingtreding van de onderhavige wet voorafgaande boekjaar waarin de verplichting is ontstaan om een reglementaire jaarrekening op te stellen en samen met de inkomstenbelastingaangifte in te dienen vóór de inwerkingtreding van de onderhavige wet.”

- 7 § [OMISSIS] [5] lid [OMISSIS] [1] van de heffingswet, in de ten tijde van de transactie geldende versie, luidde als volgt: „Het resultaat dat is opgegeven voor het boekjaar waarin de gereguleerde entiteit bevoegd is om activiteiten uit te oefenen in de in § 3, lid 1, onder a), bedoelde sector, vermenigvuldigd met de in lid 5 bedoelde coëfficiënt; de genoemde heffingsgrondslag wordt gebruikt voor de berekening van de vergoeding met het oog op de vereffening van vergoedingen overeenkomstig § 9 voor de tijdvakken van vereffening van vergoedingen die vallen binnen het boekjaar waarvoor het financiële resultaat is opgegeven.”

- 8 § 17d, lid 1, onder a), van zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov (wet nr. 595/2003 op de inkomstenbelasting; hierna: „wet op de inkomstenbelasting”), in de versie die gold op het moment van de transactie, bepaalde dat „bij de belastinggrondslag van een persoon die een bijdrage in natura levert in de vorm van een afzonderlijk ingebracht vermogensbestanddeel, bedrijf of deel daarvan en die de belastinggrondslag vormt overeenkomstig § 17, lid 1, onder b) of c), wordt in het belastingtijdvak waarin de bijdrage in natura wordt geleverd, geen rekening gehouden met het verschil tussen de waarde van de bijdrage in natura zoals deze aan de inbrenger is toegerekend en de waarde van de bijdrage in natura zoals blijkt uit de boekhouding, waarbij de ontvanger van de bijdrage in natura de ingebrachte activa en passiva tegen de oorspronkelijke prijzen overneemt overeenkomstig een afzonderlijke bepaling, en materiële en immateriële activa tegen de oorspronkelijke prijzen overeenkomstig § 25.”

- 9 Krachtens § 17d (1) van de wet op de inkomstenbelasting is het aangehaalde lid 1 ook van toepassing „indien het voorwerp van de bijdrage in natura een afzonderlijk ingebracht vermogensbestanddeel is, dat een waardepapier of een aandeel in een handelsvennootschap of een onderneming of een deel daarvan is, dat door de op het grondgebied van de Slowaakse Republiek gevestigde inbrenger van een bijdrage in natura is ingebracht in de ontvanger van de bijdrage in natura in een lidstaat van de Europese Unie of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en dit vermogensbestanddeel, bedrijf of onderdeel daarvan functioneel verbonden is met de op het grondgebied van de Slowaakse Republiek gelegen vaste inrichting van de ontvanger van de bijdrage in natura en de ontvanger van de bijdrage in natura deze bijdrage tegen de oorspronkelijke prijzen overneemt. Indien de ontvanger van de bijdrage in natura niet beschikt over een vermogensbestanddeel, een bedrijf of een deel daarvan dat functioneel verbonden is met een vaste inrichting op het grondgebied van de Slowaakse Republiek, handelt de inbrenger van de bijdrage in natura overeenkomstig § 17b” (bepalingen betreffende de bijdrage in natura in reële termen).

Hoofdeding

- 10 De handelsvennootschap A.En. Slovensko s.r.o. [OMISSIS] (hierna: „**verzoekster**”) is volgens de heffingswet een zogenoemde gereguleerde entiteit die zogenoemde gereguleerde activiteiten verricht die onderworpen kunnen zijn aan de verplichting tot betaling van een speciale heffing overeenkomstig de genoemde wet. Verzoekster is een Slowaakse handelsonderneming en tegelijkertijd lid van de A.En.-groep, die bestaat uit ondernemingen uit een aantal lidstaten van de Europese Unie die actief zijn in de sectoren elektriciteitsproductie, elektriciteitshandel, gas en stadsverwarming. In 2017 was er een wijziging in de structuur van de A.En.-groep, waarbij verzoekster tussen oktober en december 2017 een reeks binnenlandse transacties uitvoerde, waarbij bijdragen in natura werden ingebracht in andere Slowaakse dochterondernemingen. Dit leidde tot het gedeclareerde financiële resultaat van de onderneming voor 2017, waarvan meer dan 98 procent van de gerapporteerde activa afkomstig was van de actualisering van de ingebrachte bijdragen in natura.
- 11 Op 19 juli 2019 heeft verweerder ad 1 een aanslagbiljet uitgereikt waarbij hij ten aanzien van verzoekster, als gereguleerde entiteit, een belastingschuld ten bedrage van 701 222,40 EUR heeft vastgesteld die voortvloeit uit de herziening van de speciale heffingen voor de belastingtijdvakken die vallen binnen het boekjaar van 1 januari 2017 tot en met 31 december 2017.
- 12 Verzoekster heeft tegen deze aanslag beroep ingesteld op grond van § 8, lid 6, van de heffingswet, gericht tegen de grondslag van de speciale heffing voor het verrichten van handelsactiviteiten in de gereguleerde sectoren, de hoogte van de vergoeding en het bedrag dat voortvloeit uit de verrekening van de vergoeding. Verzoekster stelde dat het financiële resultaat vóór belasting van 10 319 149,01 EUR bestond uit het financiële resultaat vóór belasting van 157 711,25 EUR en

het financieel resultaat vóór belasting van 10 161 437,76 euro. Verzoekster wees erop dat het financiële resultaat uit financiële activiteiten uitsluitend afkomstig was van een eenmalige boekhoudkundige transactie van een niet-gereguleerde activiteit van de gereguleerde entiteit, die niet leidde tot haar financiële verrijking en alleen betrekking had op de reorganisatie van verzoekster binnen haar bedrijf, zodat het financiële resultaat vóór belastingen voor 2017 hoofdzakelijk afkomstig was van winst uit niet-gereguleerde activiteiten. Om die reden heeft verzoekster betoogd dat de grondslag van de speciale heffing en het bedrag van de heffing zelf, zoals vastgesteld bij een besluit van de heffingsautoriteit, niet kunnen worden berekend op basis van een financieel resultaat dat niet is gegenereerd uit de inkomsten uit een gereguleerde activiteit.

- 13 Bij de behandeling van het beroep van verzoekster heeft verweerder ad 2 erop gewezen dat sinds de inwerkingtreding van de heffingswet, bij de toepassing van § 5 van die wet, de grondslag voor de heffing ofwel het financiële resultaat vóór belastingen is zoals aangegeven op regel 100 van de belastingaangifte (§ 5, lid 3, van die wet), ofwel het financiële resultaat vóór belastingen zoals aangegeven overeenkomstig internationale boekhoudnormen, gecorrigeerd overeenkomstig afzonderlijke bepalingen. Verweerder benadrukte dat de wet op de inkomstenbelasting niet langer voorziet in een aanpassing van het financiële resultaat dat de basis vormt van de heffing, en dit ongeacht de transactie die werd uitgevoerd door de gereguleerde entiteit waarvan het resultaat vanuit boekhoudkundig oogpunt het financiële resultaat vormt. Verweerder heeft betoogd dat hij evenmin het recht had om te beoordelen of er een transactie was verricht en wat de rechtsgrondslag was van die transactie, die had geleid tot een situatie waarin een gereguleerde entiteit een verschil had opgebouwd in de vorm van de inkomsten die het op regel 100 van de belastingaangifte vermelde financiële resultaat vormden. Hoewel dit resultaat de basis vormt voor de heffing, telt het vanuit fiscaal oogpunt niet mee voor de belastinggrondslag overeenkomstig § 17d van de wet op de inkomstenbelasting, en om deze reden werden deze inkomsten uit financiële activiteiten vervolgens afgetrokken van het financiële resultaat in de belastingaangifte. Verweerder ad 2 heeft in dit verband benadrukt dat de speciale heffing wordt beschouwd als een betaling die, wanneer zij wordt betaald, een belastinguitgave vormt en dus de belastinggrondslag en de verschuldigde inkomstenbelasting vermindert.

Geschillen voor de nationale rechterlijke instanties

- 14 Verzoekster diende tegen genoemde besluiten van de financiële administratie bezwaar in bij de Krajský súd v Bratislave (rechter in eerste aanleg Bratislava, Slowakije). Dit bezwaar werd door deze rechter verworpen. In de motivering van het vonnis overwoog de Krajský súd v Bratislave dat de belangrijkste betwiste kwestie was of het toegestaan was om het bedrag van de vergoeding te bepalen op basis van het totale financiële resultaat dat door de gereguleerde entiteit werd behaald, dan wel dat het uitsluitend moest worden gebaseerd op het financiële resultaat dat werd behaald met de uitvoering van gereguleerde activiteiten. Deze rechter heeft aangevoerd dat de ingebrachte aandelen in handelsvennootschappen,

die inbreng in natura vormden, ten tijde van de inbreng in natura in de boekhouding van verzoekster waren opgenomen tegen hun (lagere) boekwaarde en niet tegen hun (hogere) getaxeerde waarde zoals vastgesteld door een deskundigenoordeel ten tijde van de inbreng (werkelijke waarde). Daarom moest verzoekster het positieve verschil tussen de werkelijke waarde van de aandelen in de handelsvennootschappen die voor de inbreng werden meegerekend en hun boekwaarde als inkomsten boeken, wat boekhoudkundig gezien leidde tot een stijging van het financiële resultaat, die echter niet voortvloeide uit de levering (verkoop) van elektriciteit, d.w.z. de gereguleerde activiteit van verzoekster. Aangezien de bijdragen in natura vanuit het oogpunt van de inkomstenbelasting tegen oorspronkelijke prijzen werden geleverd, werden de inkomsten die voortvloeiden uit het verschil tussen de waarde van de bijdrage in natura die voor de inbreng van de aandeelhouder werden meegerekend en de waarde van de bijdrage in natura in de boeken van de inbrenger – verzoekster – niet in de belastinggrondslag opgenomen. Dit betekent dat de inkomsten uit de bijdrage in natura niet-belastbare inkomsten waren overeenkomstig § 17d, lid 1, onder a), van de wet op de inkomstenbelasting.

- 15 In de motivering van de bestreden uitspraak heeft de Krajský súd v Bratislave verwezen naar het arrest van het Hof van 12 december 2019, nr. Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, waaruit volgt dat richtlijn [2009/72/EG] (de Derde Energierichtlijn) aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die een speciale heffing instelt op inkomsten – uit zowel binnenlandse als buitenlandse activiteiten – van ondernemingen die op grond van een door een overheidsinstantie verleende vergunning in verschillende gereguleerde sectoren actief zijn, waaronder ondernemingen die houder zijn van een door de bevoegde nationale regelgevende autoriteit verleende vergunning voor levering van elektrische energie.
- 16 Bij de beoordeling van het middel inzake de onverenigbaarheid van de bestreden besluiten van de financiële overheidsdiensten met richtlijn 2009/133 heeft de Krajský súd v Bratislave de nadruk gelegd op de exclusieve bevoegdheid van de lidstaten met betrekking tot maatregelen betreffende de overheidsfinanciën, hetgeen volgens hem ook de invoering van een speciale heffing is. Deze rechter voegt hieraan toe dat hij deze beoordeling met name maakt omdat de speciale heffing niet tot doel heeft belastingontwijking en dubbele belastingheffing te voorkomen, maar tot doel heeft de overheidsfinanciën te consolideren. Aangezien deze maatregel een ander doel heeft dan richtlijn 2009/133, is deze rechter daarom van mening dat de manier waarop deze richtlijn in de Slowaakse Republiek is omgezet, niet de conclusie rechtvaardigt dat de heffingswet ook voor binnenlandse transacties in overeenstemming met de richtlijn moet worden uitgelegd.
- 17 Verzoekster heeft cassatieberoep ingesteld tegen het arrest van de Krajský súd v Bratislave. De daarin vervatte grieven zijn naar aard en inhoud identiek aan die welke verzoekster in de beroepsprocedure bij verweerder ad 2 en in de procedure voor de Krajský súd v Bratislave heeft aangevoerd.

- 18 Verzoekster verwijst in het bijzonder naar het arrest van de Najvyšší súd Slovenskej republiky (hoogste rechterlijke instantie, Slowakije) [zaaknummer] van 31 juli 2019, waarbij deze rechter in een beroepsprocedure het arrest van de Krajský súd v Bratislave [zaaknummer] van 14 oktober 2015 heeft bevestigd, houdende nietigverklaring van het besluit van de financiële administratie om een speciale heffing op te leggen over de vermogenswinst die voortvloeit uit de inbreng van activa van SPP, a.s. in eustream, a.s., waarvan SPP, a.s. aandeelhouder was, om te voldoen aan de vereisten van de zogenoemde derde gasrichtlijn (2009/73/EG).
- 19 In het aangehaalde arrest was de Najvyšší súd van oordeel dat „in het onderhavige geval richtlijn [2009/133] rechtstreekse werking heeft met betrekking tot rechten die daarin voldoende ondubbelzinnig en onvoorwaardelijk zijn neergelegd, met bindende werking voor alle autoriteiten in het licht van haar doelstelling om belastingheffing op geselecteerde transacties te voorkomen. In dit verband lijkt artikel 4 juncto artikel 9 van richtlijn [2009/133], waarin is bepaald dat fusies, splitsingen of gedeeltelijke splitsingen alsmede inbreng van activa niet leiden tot enigerlei belastingheffing over de vermogenswinst die bepaald wordt door het verschil tussen de werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva en hun fiscale waarde, voldoende duidelijk. In de richtlijn wordt „vermogenswinst” immers gedefinieerd als het verschil tussen de werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva en hun fiscale waarde. Bovendien wordt in artikel 4, lid 2, onder a) en b), de „werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva” gedefinieerd als de „fiscale waarde” (punt 100). De Najvyšší súd oordeelde in dit arrest ook het volgende: „Aangezien de verrichte transactie ook naar nationaal recht (§ 17d van de wet op de inkomstenbelasting) belastingneutraal was en de speciale heffing het karakter van een directe belasting heeft en binnen de materiële werkingssfeer van richtlijn [2009/133] valt, moet ervan worden uitgegaan dat de bijdrage, die werd geboekt als een afschrijving van negatieve goodwill ten bedrage van 1 720 998 422,05 EUR, teneinde het beginsel van de eerbiediging van de doelstelling van belastingneutraliteit na te leven, niet de grondslag vormde voor de speciale heffing overeenkomstig § 5, lid 3, van de wet op de speciale heffing. De Najvyšší súd achtte het dus, in overeenstemming met de rechtsopvatting van de Krajský súd v Bratislave, noodzakelijk om in de zaak een pro-EU-uitleg te volgen en, rekening houdend met de omstandigheden van deze zaak – met betrekking tot de litigieuze transactie – voorrang te geven aan het recht van de Unie en, meer in het bijzonder, aan de doelstelling van de richtlijn inzake fiscale neutraliteit [2009/133]. Het feit dat verweerders niet in overeenstemming met het voorgaande hebben gehandeld en geen voorrang hebben gegeven aan het recht van de Unie, heeft tot gevolg dat de bestreden besluiten gebrekkig en dus onrechtmatig zijn.” (punt 109).
- 20 Er zij op gewezen dat de Najvyšší súd in de aangehaalde zaak voorrang gaf aan de gevolgen van richtlijn 2009/133 boven de toepassing van de nationale heffingswet zonder het Hof om een [prejudiciële] vraag over de uitlegging van richtlijn 2009/133 voor te leggen.

Motivering van de prejudiciële verwijzing

- 21 Het Hof heeft in zijn arrest van 12 december 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, artikel 3, leden 1 tot en met 3, en lid 10, van richtlijn 2009/72/EG van het Europees Parlement en de Raad (hierna: „richtlijn 2009/72”) uitgelegd en is in overeenstemming met hetgeen verzoekster heeft aangevoerd, tot de conclusie gekomen dat de bij de heffingswet ingevoerde speciale heffing het karakter heeft van een algemene belastingmaatregel, meer bepaald een directe belasting op de totale inkomsten van ondernemingen die actief zijn in de door de wet bestreken economische sectoren. Het Hof oordeelde dat die heffing **(i)** overeenkomstig de memorie van toelichting bij de heffingswet, een begrotingsdoelstelling nastreeft om de toename van het overheidstekort terug te dringen en de economische crisis te bestrijden; **(ii)** van toepassing is op de ondernemingen die actief zijn in de gereguleerde sectoren, en dus niet alleen in de energiesector, maar ook in een groot aantal andere sectoren van de economie, en **(iii)** niet van toepassing is op de levering van elektriciteit als zodanig, maar drukt op de totale resultatenrekening van de betrokken gereguleerde entiteit. Om deze redenen heeft het Hof in de prejudiciële procedure geoordeeld dat richtlijn 2009/72, en in het bijzonder artikel 3, leden 1 tot en met 3 en 10, ervan, aldus moet worden uitgelegd dat zij zich niet verzet tegen een nationale regeling die een speciale heffing instelt op inkomsten – uit zowel binnenlandse als buitenlandse activiteiten – van ondernemingen die op grond van een door een overheidsinstantie verleende vergunning in verschillende gereguleerde sectoren actief zijn, waaronder ondernemingen die houder zijn van een door de bevoegde nationale regelgevende autoriteit verleende vergunning voor levering van elektrische energie.
- 22 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2009/133 bepaalt dat fusies, splitsingen en gedeeltelijke splitsingen **niet leiden tot enigerlei belastingheffing over de vermogenswinst** die bepaald wordt door het verschil tussen de werkelijke waarde van de ingebrachte activa en passiva en hun fiscale waarde. Overeenkomstig artikel 9 van richtlijn 2009/133 zijn de artikelen 4, 5 en 6 van toepassing op de inbreng van activa. Indien, in het licht van de rechtspraak van het Hof, de speciale heffing kan worden beschouwd als een vorm van directe belasting, mogelijk een categorie van belastingen, is de cruciale vraag in de onderhavige zaak derhalve of het verenigbaar is met de door richtlijn 2009/133 beoogde doelstellingen dat een gereguleerde entiteit, op basis van de heffingswet, ook wordt belast met een dergelijke heffing voor het deel van het financiële resultaat in de vorm van inkomsten uit „niet-gereguleerde” activiteiten – in de onderhavige zaak de vermogenswinst die voortvloeit uit een transactie in de vorm van een inbreng van activa in dochterondernemingen, die voldoet aan de voorwaarden en bepalende kenmerken van een inbreng van activa overeenkomstig artikel 2, onder d), van richtlijn 2009/133, en dit in een situatie waarin, enerzijds, dit soort inkomsten krachtens richtlijn 2009/133 niet mag worden belast, maar, anderzijds, zowel uit de bewoordingen van de heffingswet als uit het aangehaalde arrest van het Hof in zaak C-376/18 (Slovenské elektrárne) volgt dat de speciale heffing op het totale financiële resultaat drukt.

- 23 Een ander belangrijk punt is derhalve dat indien het vereiste van neutraliteit in de zin van richtlijn 2009/133 inhoudt dat de betrokken transacties niet mogen worden onderworpen aan inkomstenbelasting (die in casu door het nationale recht wordt gewaarborgd), noch aan enige andere heffing met dezelfde gevolgen als inkomstenbelasting (waarmee een speciale heffing wordt bedoeld), of anderszins leiden tot belastingheffing over vermogenswinst, kan het voorgaande ook worden toegepast op zuiver binnenlandse transacties (inbreng van activa), dat wil zeggen transacties tussen Slowaakse vennootschappen zonder grensoverschrijdend element, zoals in casu.
- 24 Wat de rechtspraak van het Hof, heeft het in de punten 28 en 29 van zijn arrest van 18 september 2019, AQ en DN, C-662/18 en C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750, het volgende verklaard: „Het Hof heeft reeds verzoeken om een prejudiciële beslissing ontvankelijk verklaard in gevallen waarin de feiten van het hoofdgeding weliswaar niet binnen de directe werkingssfeer van het Unierecht vielen, maar de bepalingen van dat recht van toepassing waren op grond van de nationale wettelijke regeling, waarin ten aanzien van situaties waarvan alle aspecten zich binnen één lidstaat afspeelden, was gekozen voor dezelfde aanpak als in het Unierecht (arrest van 22 maart 2018, Jacob en Lassus, C-327/16 en C-421/16, EU:C:2018:210, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Bovendien heeft het Hof dergelijke verzoeken ontvankelijk verklaard ook in gevallen waarin de bepaling van Unierecht waarvan om uitlegging wordt verzocht, naar nationaal recht toepassing vindt onder andere omstandigheden dan die waarop de overeenstemmende bepaling van Unierecht ziet (zie in die zin arresten van 11 oktober 2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, punten 27-29, en 7 november 2018, C en A, C-257/17, EU:C:2018:876, punten 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).”
- 25 In het arrest van 27 april 2023, Banca A (Toepassing van de fusierichtlijn in een interne situatie), C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355, heeft het Hof daarentegen geoordeeld dat „het Unierecht niet vereist dat een nationale rechter overeenkomstig richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, geen uitlegging hoeft te geven aan de bepaling van nationaal recht die van toepassing is op een zuiver interne fusie tussen twee vennootschappen die elk in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, aangezien deze transactie niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt. Het Hof is niet bevoegd om prejudiciële vragen betreffende de uitlegging van richtlijn 2009/133 te beantwoorden wanneer ten eerste de feiten van het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn vallen en ten tweede het nationale recht die richtlijn niet rechtstreeks en onvoorwaardelijk van toepassing heeft verklaard op deze feiten.”
- 26 Volgens de verwijzende rechter volgt uit het arrest van het Hof in de zaken AQ en DN dat, wanneer de nationale regeling inzake de inbreng van activa, wat de niet-

belasting van de daaruit voortvloeiende vermogenswinsten betreft, identiek is aan de bewoordingen van artikel 4, lid 1, van richtlijn 2009/133, de gevolgen van deze richtlijn ook kunnen worden ingeroepen in het geval van zuiver nationale transacties. Uit het arrest Banca A kan worden afgeleid dat moet worden benadrukt dat de nationale rechter, die een zuiver binnenlandse verrichting beoordeelt, verplicht is het bestaan van een nationale wettelijke regeling te onderzoeken en daaraan voorrang te geven wanneer deze verschilt van de wettelijke regeling van de richtlijn of wanneer het gaat om een transactie die naar haar aard zelfs niet binnen de werkingssfeer van de richtlijn valt.

- 27 Om deze redenen acht de verwijzende rechter het in de onderhavige zaak, mede gelet op de hierboven aangehaalde arresten van het Hof, noodzakelijk om ook de vraag te beantwoorden of de gevolgen van artikel 4, lid 1, juncto artikel 9 van richtlijn 2009/133 (ingeval het Hof de eerste vraag bevestigend beantwoordt) überhaupt kunnen worden ingeroepen met betrekking tot een transactie die is verricht tussen in Slowakije gevestigde vennootschappen (dat wil zeggen een transactie die dus geen grensoverschrijdend element bevat), waarbij de winst uit deze transactie naar nationaal recht onderworpen is aan een heffing met gevolgen op het gebied van de directe belastingen (speciale heffing), maar niet aan de inkomstenbelasting (§ 17d van de wet op de inkomstenbelasting).
- 28 De daaruit voortvloeiende onduidelijkheid over de uitlegging van het gemeenschapsrecht heeft de verwijzende rechter ertoe aangezet de bovengenoemde prejudiciële vragen te stellen.
- 29 De verwijzende rechter merkt op dat hij in de onderhavige zaak optreedt als een cassatierechter waarvan de beslissingen niet vatbaar zijn voor beroep krachtens § 438, lid 1, správny súdny poriadok (wetboek van administratieve rechtspraak).
- 30 [verwijzing naar artikel 267, lid 3, VWEU]
[formele procedurele aspecten van de schorsing van de procedure]
[OMISSIS]
- 31 [OMISSIS]
- 32 [OMISSIS]
- 33 [kwesties die voortvloeien uit het nationale recht met betrekking tot het recht op rechterlijke bescherming] [OMISSIS]
- 34 [OMISSIS]
[mededeling betreffende de openstaande rechtsmiddelen]