

Predmet C-201/24

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

13. ožujka 2024.

Sud koji je uputio zahtjev:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovačka)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

29. veljače 2024.

Žalitelj:

A.En. Slovensko s.r.o.

Druge stranke u žalbenom postupku:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [broj predmeta]
SPRÁVNÝ SÚD [omissis]
SLOVENSKEJ REPUBLIKY [omissis]
(Vrhovni upravni sud Slovačke Republike)

RJEŠENJE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Vrhovni upravni sud Slovačke Republike) [sastav suda koji razmatra predmet] [omissis] u predmetu žalitelja: **A.En.Slovensko s.r.o.** [omissis] [podaci o odvjetniku] [omissis] protiv drugih stranaka u žalbenom postupku: **1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (Porezni ured za određene porezne obveznike, Slovačka), 2. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Financijska uprava Slovačke Republike)**, u postupku povodom žaliteljeve žalbe u kasacijskom postupku protiv presude Krajskog suda v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi, Slovačka) [broj predmeta] [omissis] od 2. srpnja 2020. [kod ECLI] [omissis]

odlučio je:

I. Postupak se **prekida.**

II. U skladu s člankom 267. Ugovora o funkcioniranju Europske unije, Sudu Europske unije upućuju se sljedeća prethodna pitanja:

1. Treba li članak 4. stavak 1. u vezi s člankom 9. Direktive 2009/133/EZ tumačiti na način da mu se protivi nacionalna odredba (Zákon o osobitnom odvode (Zákon o posebnom nametu)) na temelju koje se posebni namet plaća i na kapitalni dobitak koji proizlazi iz transakcija (unosa imovinskih cjelina) između društava sa sjedištem u Slovačkoj?

2. Može li se pozivati na učinak članka 4. stavka 1. u vezi s člankom 9. Direktive 2009/133/EZ, prema kojem se ne oporezuju kapitalni dobitci iz unosa imovinskih cjelina koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti, i u slučaju nacionalne transakcije izvršene između društava sa sjedištem u istoj državi članici ako se nacionalnim odredbama propisuje da se na kapitalne dobitke koji proizlaze iz takve transakcije plaća naknada koja ima učinak oporezivanja (odnosno posebni namet)?

Obrazloženje

- 1 Sudu Europske unije (u daljnjem tekstu: **Sud**) upućuje se zahtjev za prethodnu odluku u pogledu tumačenja članka 4. stavka 1. u vezi s člankom 9. Direktive Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja

koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, [unose imovinskih cjelina] i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu (u daljnjem tekstu: **Direktiva 2009/133**).

- 2 Ovaj se zahtjev temelji na pravnim nesigurnostima koje su nastale u okviru sudskog nadzora odluke tijela financijske uprave o naplaćivanju naknade žalitelju koji je unio nenovčane uloge u društva kćeri (unos uloga u daljnjem tekstu također: **transakcija**), pri čemu se na kapitalni dobitak nastao kao rezultat provođenja te transakcije naplaćuje naknada u obliku posebnog nameta za djelatnosti uređene u skladu sa Zákonom č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Zakon br. 235/2012 o uvođenju posebnog nameta na prihode poduzeća ostvarene u reguliranim sektorima te izmjenama i dopunama određenih zakona), u daljnjem tekstu: Zakon o posebnom nametu.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Člankom 4. stavkom 1. Direktive 2009/133 određuje se:

„Spajanje, podjela ili djelomična podjela ne smije dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka, koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti.”

- 4 Člankom 9. Direktive 2009/133 određuje se:

„Na [unose imovinskih cjelina] primjenjuju se članci 4., 5. i 6.”

Slovačko pravo

Slovačkim pravom uređuje se posebni namet na prihode od obavljanja gospodarske djelatnosti u području djelatnosti uređenih Zakonom o posebnom nametu.

- 5 U skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (a) podtočkom 1. i točkom (b) Zakona o posebnom nametu u verziji koja se primjenjuje u ovom predmetu:

„Regulirani subjekt jest subjekt ili organizacijska jedinica inozemnog društva koji:

- (a) ima odobrenje za obavljanje djelatnosti u sektoru:

(među ostalim) 1. energetike na temelju odobrenja koje je izdao Úrad pre reguláciu sieťových odvetví (Regulatorno tijelo mrežnih industrija, Slovačka) u skladu s posebnim propisima,

(b) pretpostavlja da će obavljati djelatnost u sektoru iz točke (a) tijekom cijelog obračunskog razdoblja”.

- 6 Člankom 13. stavkom 1. Zakona o posebnom nametu u verziji koja se primjenjivala u trenutku izvršenja transakcije, određivalo se:

„Subjekt ili organizacijska jedinica inozemnog društva koji na 1. rujna 2012. ima odobrenje za obavljanje djelatnosti u smislu članka 3. stavka 1. točke (a) i čiji su prihodi od djelatnosti u sektoru iz članka 3. stavka 1. točke (a) u obračunskom razdoblju koje prethodi stupanju na snagu ovoga zakona dosegнули barem 50 % njegovih ukupnih prihoda za to obračunsko razdoblje, ima svojstvo reguliranog subjekta u smislu ovoga zakona. U slučaju reguliranog subjekta, obveza plaćanja nameta nastaje s početkom obračunskog razdoblja, odnosno u rujnu 2012., ako je operativni rezultat koji je ostvaren u obračunskom razdoblju koje prethodi stupanju na snagu ovoga zakona dosegnuo barem iznos osnovice nameta predviđenog člankom 4. stavkom 2. Prethodno navedenim obračunskim razdobljem smatra se obračunsko razdoblje koje neposredno prethodi stupanju na snagu ovoga zakona, tijekom kojeg je nastala obveza urednog utvrđivanja vlastite financijske situacije i njezina izlaganja u poreznoj prijavi koja se podnosi prije stupanja na snagu ovoga zakona”.

- 7 Člankom [5.] stavkom [1.] Zakona o posebnom nametu u verziji koja se primjenjivala u trenutku izvršenja transakcije, određivalo se: „operativni rezultat iskazan za obračunsko razdoblje u kojem je regulirani subjekt imao odobrenje za obavljanje djelatnosti u sektoru iz članka 3. stavka 1. točke (a) pomnožen s koeficijentom iz stavka 5.; navedena osnovica nameta primjenjuje se za obračunavanje nameta u svrhu namire nameta u skladu s člankom 9. za obračunska razdoblja nameta koja ulaze u obračunsko razdoblje za koje je iskazan operativni rezultat”.

- 8 Člankom 17.d stavkom 1. točkom (a) Zakona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (Zakon br. 595/2003 o porezu na dohodak), u daljnjem tekstu: **Zakon o porezu na dohodak**, u verziji koja je bila na snazi u trenutku izvršenja transakcije, određivalo se da „u oporezivi iznos osobe koja unosi nenovčani ulog koji čini zasebno uneseni dio imovine, poduzeće ili njegov dio i koji predstavlja oporezivi iznos u skladu s člankom 17. stavkom 1. točkama (b) ili (c), u poreznom razdoblju u kojem je unesen nenovčani ulog ne uračunava se razlika između vrijednosti nenovčanog uloga koja je uključena u ulog člana društva i vrijednosti nenovčanog uloga u računovodstvenim knjigama, pri čemu primatelj nenovčanog uloga preuzima unesenu imovinu i obveze po izvornim cijenama u skladu s posebnom odredbom, a materijalnu i nematerijalnu imovinu po izvornim cijenama u skladu s člankom 25.”.

- 9 U skladu s člankom 17.d stavkom 1. Zakona o porezu na dohodak navedeni stavak 1. primjenjuje se i „ako je predmet nenovčanog uloga dio imovine koji se zasebno unosi, koji čini vrijednosni papir ili udio u trgovačkom društvu ili poduzeće ili njegov dio, i koji osoba koja unosi nenovčani ulog sa sjedištem na

području Slovačke Republike unosi u korist primatelja nenovčanog uloga u državi članici Europske unije ili državi stranci Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru, a taj dio imovine, poduzeće ili njegov dio funkcionalno su povezani sa stalnom poslovnom jedinicom primatelja nenovčanog uloga koja se nalazi na području Slovačke Republike i primatelj nenovčanog uloga preuzima nenovčani ulog po izvornim cijenama. Ako kod primatelja nenovčanog uloga ne postoji dio imovine, poduzeće ili njegov dio koji su funkcionalno povezani sa stalnom poslovnom jedinicom koja se nalazi na području Slovačke Republike, osoba koja unosi nenovčani ulog postupa u skladu s člankom 17.b” (odredbe kojima se uređuje nenovčani ulog u stvarnim vrijednostima).

Glavni postupak

- 10 Društvo A.En. Slovensko s.r.o. [*omissis*], u daljnjem tekstu: **žalitelj**, regulirani je subjekt u skladu sa Zakonom o posebnom nametu i obavlja takozvanu reguliranu djelatnost na koju se može primjenjivati obveza plaćanja posebnog nameta u skladu s navedenim zakonom. Žalitelj je slovačko trgovačko društvo i istodobno je član grupe A.En. koju čine društva iz niza država članica Europske unije koja obavljaju djelatnost u sektoru proizvodnje električne energije, trgovanja električnom energijom, plina i grijanja. U 2017. došlo je do promjene strukture grupe A.En. u okviru koje je žalitelj u razdoblju između listopada i prosinca 2017. obavio niz nacionalnih transakcija koje su se sastojale od unosa nenovčanih uloga u druga slovačka društva kćeri. To je dovelo do prijavljenog operativnog rezultata društva za 2017. iz kojeg je više od 98 % iskazane imovine potjecalo od revalorizacije unesenih nenovčanih uloga.
- 11 Druga stranka u žalbenom postupku ad 1. donijela je 19. srpnja 2019. odluku kojom je, na temelju izvršene namire nameta, utvrdila da je žalitelj, kao regulirani subjekt, platio manji iznos u namiri posebnih nameta u iznosu od 701 222,40 eura za obračunska razdoblja namire nameta obuhvaćena obračunskim razdobljem od 1. siječnja 2017. do 31. prosinca 2017.
- 12 Žalitelj je podnio pravni lijek protiv te odluke u skladu s člankom 8. stavkom 6. Zakona o posebnom nametu, koji se odnosi na osnovicu posebnog nameta na ime obavljanja gospodarske djelatnosti u reguliranim sektorima, iznos nameta i iznos koji proizlazi iz namire nameta. Žalitelj je istaknuo da je operativni rezultat prije oporezivanja u iznosu od 10 319 149,01 euro činio operativni rezultat operativne djelatnosti prije oporezivanja u iznosu od 157 711,25 eura i operativni rezultat financijske djelatnosti prije oporezivanja u iznosu od 10 161 437,76 eura. Žalitelj je naveo da je operativni rezultat financijske djelatnosti potjecao isključivo iz jednokratne računovodstvene transakcije od djelatnosti koja nije regulirana djelatnost reguliranog subjekta i koja nije dovela do njegova financijskog bogaćenja te da je riječ bila samo o žaliteljevoj reorganizaciji u okviru njegova poduzeća i stoga operativni rezultat prije oporezivanja 2017. u većem dijelu potječe iz dobiti od djelatnosti koja nije regulirana djelatnost. Žalitelj je stoga istaknuo da se osnovica posebnog nameta i sam njegov iznos utvrđen odlukom

tijela nadležnog za namet ne može obračunavati na temelju operativnog rezultata koji nije ostvaren od dohotka od regulirane djelatnosti.

- 13 Prilikom razmatranja pravnog lijeka koji je podnio žalitelj, druga stranka u žalbenom postupku ad 2. navela je da se od stupanja na snagu Zakona o posebnom nametu prilikom primjene članka 5. tog zakona osnovicom namire smatra operativni rezultat prije oporezivanja iskazan u retku 100. porezne prijave (članak 5. stavak 3. tog zakona) ili operativni rezultat prije oporezivanja iskazan u skladu s međunarodnim računovodstvenim standardima, ispravljen u skladu s posebnim odredbama. Druga stranka u žalbenom postupku istaknula je da Zakon o porezu na dohodak ne omogućuje nikakvo naknadno ispravljanje operativnog rezultata koji je osnovica za namet i to neovisno o tome kakvu je financijsku transakciju čiji rezultat s računovodstvenog gledišta čini operativni rezultat izvršio regulirani subjekt. Druga stranka u žalbenom postupku također je utvrdila da nije nadležna za ocjenu činjenice izvršenja i pravne osnove transakcije zbog koje je kod reguliranog subjekta došlo do razlike u obliku dohotka koji čini operativni rezultat iskazan u retku 100. porezne prijave. Točno je da je taj rezultat osnovica nameta, ali s poreznog gledišta ne uključuje se u poreznu osnovicu u skladu s člankom 17.d Zakona o porezu na dohodak i stoga je u poreznoj prijavi taj dohodak ostvaren od financijske djelatnosti zatim odbijen od operativnog rezultata. Druga stranka u žalbenom postupku ad 2. u tom je kontekstu istaknula da se posebni namet smatra davanjem koje nakon plaćanja predstavlja porezni trošak i stoga umanjuje oporezivi iznos i porez na dohodak koji treba platiti.

Postupak pred nacionalnim sudovima

- 14 Protiv navedenih odluka porezne prijave žalitelj je Krajskom súdu v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) podnio upravnu žalbu koju je taj sud odbio. U obrazloženju presude Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) smatrao je da se ključno pitanje odnosi na to je li dopušteno utvrđivati iznos naknade na temelju ukupnog operativnog rezultata koji je ostvario regulirani subjekt ili ga treba temeljiti isključivo na operativnom rezultatu ostvarenom od obavljanja regulirane djelatnosti. Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) to je argumentirao na način da je vrijednost unesenih udjela i dionica u trgovačkim društvima koji su predstavljali nenovčane uloge u trenutku unosa nenovčanog uloga evidentirana u žaliteljevima računovodstvenim knjigama u (manjoj) knjigovodstvenoj vrijednosti, a ne (većoj) procijenjenoj vrijednosti utvrđenoj u mišljenju vještaka u trenutku unosa uloga (stvarna vrijednost) i stoga je žalitelj bio dužan uknjižiti dodatnu razliku između stvarne vrijednosti udjela i dionica u trgovačkim društvima uključenih u ulog i njihove knjigovodstvene vrijednosti kao prihod, što je s računovodstvenog gledišta dovelo do povećanja operativnog rezultata koji, međutim, nije proizlazio iz opskrbe (trgovine) električnom energijom, odnosno žaliteljeve regulirane djelatnosti. Budući da su s gledišta poreza na dohodak nenovčani ulogi uneseni u izvornim cijenama, dohodak koji proizlazi iz razlike između vrijednosti nenovčanog uloga koja je uključena u ulog člana društva i vrijednosti nenovčanog uloga u računovodstvenim knjigama osobe koja unosi ulog, odnosno žalitelja, nije uračunat u oporezivi iznos. To znači da je

dohodak na ime nenovčanog uloga predstavljao dohodak koji se ne oporezuje u skladu s člankom 17.d stavkom 1. točkom (a) Zakona o porezu na dohodak.

- 15 U obrazloženju pobijane presude Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) pozvao se na presudu Suda Europske unije od 12. prosinca 2019., Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, iz koje proizlazi da Direktivu [2009/72/EZ] (Treću direktivu o energiji) treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se uvodi posebni namet na prihode, na temelju djelatnosti koje obavljaju kako na nacionalnoj razini, tako i u inozemstvu, poduzeća koja djeluju, na temelju odobrenja koje im je izdalo javno tijelo, u različitim sektorima regulirane djelatnosti, uključujući poduzeća koja su imatelji odobrenja za opskrbu električnom energijom koje je izdalo nadležno nacionalno regulatorno tijelo.
- 16 Prilikom razmatranja prigovora koji se odnosi na to da su pobijane odluke tijela financijske uprave protivne Direktivi 2009/133 Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) istaknuo je isključivu nadležnost država članica u području mjera koje se odnose na javne financije, a uvođenje posebnog nameta također smatra takvom mjerom. Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) dodao je da provodi tu ocjenu osobito zato što cilj posebnog nameta nije sprečavanje izbjegavanja oporezivanja i dvostrukog oporezivanja, nego konsolidacija javnih financija. Budući da je cilj te mjere različit u usporedbi s ciljevima Direktive 2009/133, Krajský súd v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) smatra da način prenošenja te direktive u Slovačkoj Republici ne opravdava zaključak da Zakon o posebnom nametu treba tumačiti u skladu s Direktivom i kad je riječ o nacionalnim transakcijama.
- 17 Žalitelj je protiv presude Krajskog suda v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) podnio žalbu u kasacijskom postupku. Prigovori iz žalbe prema vrsti i meritumu istovjetni su prigovorima koje je žalitelj podnio u postupku povodom pravnog lijeka koji se vodio pred drugom strankom u žalbenom postupku ad 2., kao i onima u postupku pred Krajskim súdom v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi).
- 18 Žalitelj se osobito poziva na presudu Najvyššeg suda Slovenskej republiky (Vrhovni sud Slovačke Republike) [broj predmeta] [omissis] od 31. srpnja 2019. kojom je taj sud u žalbenom postupku potvrdio presudu Krajskog suda v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi) [broj predmeta] [omissis] od 14. listopada 2015. o poništenju odluke financijske uprave o naplaćivanju posebnog nameta na kapitalne dobitke koji proizlaze iz unosa imovinskih cjelina društva SPP, a.s. u društvo eustream, a.s., čiji je dioničar bilo društvo SPP, a.s. i to u svrhu ispunjavanja zahtjeva koji proizlaze iz takozvane Treće direktive o energiji (2009/73/EZ).
- 19 U toj je presudi Najvyšší súd (Vrhovni sud, Slovačka) prihvatio gledište prema kojem „u predmetu koji se razmatra Direktiva [2009/133] proizvodi izravan učinak na prava koja su u njoj dovoljno jasna i bezuvjetna, pri čemu je, s obzirom na njezin cilj, odnosno izbjegavanje oporezivanja određenih transakcija,

obvezujuća za sva tijela. U tom se pogledu čini da je dovoljno jasan članak 4. u vezi s člankom 9. Direktive [2009/133] kojima se određuje da spajanje, podjela ili djelomična podjela, kao i unos imovinske cjeline ne smiju dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka, koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti. Naime, u Direktivi se ‚kapitalna dobit‘ definira kao razlika između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti. Osim toga, u članku 4. stavku 2. točkama (a) i (b) ‚porezna vrijednost‘ definira se kao ‚stvarna vrijednost prenesene imovine i obveze‘ (t. 100.). Najvyšší súd (Vrhovni sud) u toj je presudi također utvrdio: ‚Budući da je izvršena transakcija bila porezno neutralna i s obzirom na nacionalne odredbe (članak 17.d Zakona o porezu na dohodak), a posebni namet izravan je porez i obuhvaćen je materijalnim područjem primjene Direktive [2009/133], treba smatrati da uneseni ulog koji je uknjižen kao otpis negativne vrijednosti društva u iznosu od 1 720 998 422,05 eura, radi poštovanja cilja porezne neutralnosti, nije predstavljao osnovicu za obračun posebnog nameta u skladu s člankom 5. stavkom 3. Zakona o posebnom nametu. Stoga je Najvyšší súd (Vrhovni sud), u skladu s pravnim stajalištem Krajskog suda v Bratislave (Okružni sud u Bratislavi), smatrao da je u predmetu potrebno utvrditi tumačenje koje je u skladu s pravom Unije i, s obzirom na okolnosti ovog predmeta, u pogledu razmatrane transakcije dati prednost pravu Unije, konkretno cilju Direktive [2009/133] o poreznoj neutralnosti. Okolnost da tuženici nisu postupili u skladu s prethodno navedenim i nisu dali prednost pravu Unije dovodi do toga da pobijane odluke sadržavaju nedostatak koji ih čini nezakonitima‘ (t. 109.).

- 20 Treba istaknuti okolnost da je Najvyšší súd (Vrhovni sud) u navedenom predmetu dao prednost učincima Direktive 2009/133 pred primjenom nacionalnog Zakona o posebnom nametu, a da pritom nije uputio Sudu Europske unije [prethodno] pitanje u pogledu tumačenja Direktive 2009/133.

Razlozi za upućivanje zahtjeva za prethodnu odluku

- 21 Sud Europske unije u presudi od 12. prosinca 2019., Slovenské elektrárne, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, tumačio je članak 3. stavke 1. do 3. i 10. Direktive 2009/72/EZ Europskog parlamenta i Vijeća (u daljnjem tekstu: **Direktiva 2009/72**) i došao do zaključka koji odgovara žaliteljevim tvrdnjama, odnosno da posebni namet utemeljen Zakonom o posebnom nametu ima prirodu opće porezne mjere i, konkretnije, izravnog poreza na ukupan prihod poduzeća koja se razvijaju u ekonomskim sektorima obuhvaćenima tim zakonom. Sud Europske unije utvrdio je da **i.** cilj tog nameta je u skladu s obrazloženjem Zakona o posebnom nametu, postizanje proračunskog cilja u pogledu smanjenja povećanja javnog deficita i borbe protiv ekonomske krize, **ii.** primjenjuje se na poduzeća koja posluju u sektorima regulirane djelatnosti, odnosno ne samo u sektoru energetike, nego i u brojnim drugim ekonomskim sektorima i **iii.** ne primjenjuje se na opskrbu električnom energijom kao takvu, nego se primjenjuje na obračun sveobuhvatne dobiti predmetnog reguliranog subjekta. Sud Europske unije stoga je u prethodnom postupku zaključio da Direktivu 2009/72 i, posebno, njezin članak 3. stavke 1. do 3. i 10., treba tumačiti na način na im se ne protivi

nacionalni propis kojim se uvodi posebni namet na prihode, na temelju djelatnosti koje obavljaju kako na nacionalnoj razini, tako i u inozemstvu, poduzeća koja djeluju, na temelju odobrenja koje im je izdalo javno tijelo, u različitim sektorima regulirane djelatnosti, uključujući poduzeća koja su imatelji odobrenja za opskrbu električnom energijom koje je izdalo nadležno nacionalno regulatorno tijelo.

- 22 Člankom 4. stavkom 1. Direktive 2009/133 određuje se da spajanje, podjela ili djelomična podjela **ne smije dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka**, koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti. U skladu s člankom 9. Direktive 2009/133, na unose imovinskih cjelina primjenjuju se članci 4., 5. i 6. Stoga, ako se s obzirom na sudsku praksu Suda posebni namet može smatrati oblikom izravnog poreza, eventualno kategorijom poreza, ključno pitanje u ovom predmetu jest je li u skladu s ciljevima Direktive 2009/133 to da se na temelju Zakona o posebnom nametu reguliranom subjektu naplaćuje taj namet i na dio operativnog rezultata u obliku dohotka od „neregulirane” djelatnosti, uzimajući u obzir da je u ovom predmetu riječ o kapitalnom dobitku koji proizlazi iz transakcije u obliku unosa imovinskih cjelina u društva kćeri koja ispunjava uvjete i definicijska obilježja unosa imovinskih cjelina u skladu s člankom 2. točkom (d) Direktive 2009/133, i to u situaciji u kojoj se, s jedne strane, u skladu s Direktivom 2009/133 ta vrsta dohotka ne oporezuje, ali, s druge strane, iz sadržaja Zakona o posebnom nametu i citirane presude Suda u predmetu C-376/18 (Slovenské elektrárne) proizlazi da se posebni namet zaračunava na sveobuhvatan operativni rezultat.
- 23 Sljedeće ključno pitanje stoga je to da, ako zahtjev neutralnosti u smislu Direktive 2009/133 znači da se te transakcije ne mogu oporezivati porezom na dohodak (što je u ovom predmetu osigurano nacionalnim odredbama) niti bilo kojim drugim naknadama koje imaju isti učinak kao porez na dohodak (odnosno posebnim nametom), kao ni na bilo koji drugi način dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka, može li se prethodno navedeno odnositi i na potpuno nacionalne transakcije (unos imovinskih cjelina), odnosno one koje se izvršavaju između slovačkih društva bez prekograničnog elementa, kao što je to slučaj u ovom predmetu.
- 24 Kad je riječ o sudskoj praksi Suda Europske unije, on je u točkama 28. i 29. presude od 18. rujna 2019., AQ i DN, C-662/18 i C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750, utvrdio: „Valja podsjetiti da je Sud već **proglasio dopuštenima zahtjeve za prethodnu odluku u slučajevima u kojima se, čak i ako činjenice iz glavnog postupka ne potpadaju izravno u područje primjene prava Unije, odredbe tog prava primjenjuju na temelju nacionalnog zakonodavstva, koje je radi rješavanja situacija čiji se svaki element odnosi na unutrašnjost jedne države članice usvojilo rješenja prava Unije** (presuda od 22. ožujka 2018., Jacob i Lassus, C- 327/16 i C- 421/16, EU:C:2018:210, t. 33. i navedena sudska praksa). Osim toga, Sud je takve zahtjeve **proglasio dopuštenima i u slučajevima u kojima se odredba prava Unije čije se tumačenje traži primjenjuje, u okviru nacionalnog prava, u uvjetima različitim od onih predviđenih odgovarajućom odredbom prava Unije**

(vidjeti u tom smislu presude od 11. listopada 2001., Adam, C- 267/99, EU:C:2001:534, t. 27. do 29., i od 7. studenoga 2018., C i A, C- 257/17, EU:C:2018:876, t. 33. i navedenu sudsku praksu)”.

- 25 Međutim, u presudi od 27. travnja 2023., Banca A (Primjena Direktive o spajanju u unutarnjoj situaciji), C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355, Sud je zaključio da „[p]ravo Unije ne obvezuje nacionalni sud da odredbu nacionalnog prava koja se primjenjuje na potpuno unutarnji postupak spajanja dvaju društava, čija su sjedišta u istoj državi članici, tumači u skladu s Direktivom Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, [unose imovinskih cjelina] i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu, s obzirom na to da taj postupak ne ulazi u područje primjene te direktive. Sud nije nadležan odgovoriti na prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje Direktive 2009/133 s obzirom na to da, s jedne strane, činjenice u glavnom postupku ne ulaze u njezino područje primjene i, s druge strane, prema nacionalnom pravu ono nije izravno i bezuvjetno primjenjivo na te činjenice”.
- 26 Prema mišljenju suda koji upućuje zahtjev, iz presude Suda Europske unije u predmetu AQ i DN proizlazi da, ako je nacionalna odredba o unosu imovinskih cjelina u pogledu neoporezivanja kapitalnih dobitaka koji iz njih proizlaze istovjetna tekstu članka 4. stavka 1. Direktive 2009/133, može se pozivati na učinke te direktive i u slučaju potpuno nacionalne transakcije. Iz presude Banca A može se izvesti potreba da se naglasi obveza nacionalnog suda koji ocjenjuje potpuno nacionalnu transakciju da ispita postojanje nacionalne odredbe i da joj prednost ako je različita od odredbe iz direktive ili ako je riječ o transakciji koja s obzirom na svoju prirodu čak nije ni obuhvaćena područjem primjene direktive.
- 27 Sud koji upućuje zahtjev stoga u ovom predmetu, nakon što je uzeo u obzir prethodno navedene presude Suda Europske unije, smatra da treba odgovoriti i na pitanje može li se uopće pozivati na učinke članka 4. stavka 1. u vezi s člankom 9. Direktive 2009/133 (u slučaju da Sud Europske unije potvrdno odgovori na prvo pitanje) u odnosu na transakciju koja je izvršena između društava sa sjedištem u Slovačkoj (odnosno u kojoj ne postoji prekogranični element), pri čemu se na tu transakciju u skladu s nacionalnim pravom primjenjuje naknada s učinkom izravnog poreza (posebni namet), ali ne primjenjuje se porez na dohodak (članak 17.d Zakona o porezu na dohodak).
- 28 Zbog nesigurnosti u pogledu tumačenja prava Zajednice koje su na taj način nastale Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Vrhovni upravni sud Slovačke Republike) upućuje navedena prethodna pitanja.
- 29 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Vrhovni upravni sud Slovačke Republike) ističe da u ovom predmetu djeluje kao kasacijski sud protiv čijih se odluka, u skladu s člankom 438. stavkom 1. Správnog súdnog poriadoka (Zakonik o upravnom postupku), ne može podnijeti pravni lijek.

- 30 [pozivanje na članak 267. stavak 3. UFEU-a] [*omissis*]
[formalni i postupovni aspekti prekida postupka]
[*omissis*]
- 31 [*omissis*]
- 32 [*omissis*]
- 33 [pitanja prava na sudsku zaštitu koja proizlaze iz nacionalnog prava] [*omissis*]
- 34 [*omissis*]
[uputa o pravnom lijeku] [*omissis*]

RADNI DOKUMENT