

Lieta C-201/24

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu

Iesniegšanas datums:

2024. gada 13. marts

Iesniedzējtiesa:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovākija)

Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:

2024. gada 29. februāris

Prasītāja:

A.En. Slovensko s.r.o.

Atbildētājas:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [omissis: lietas numurs]

SPRÁVNÝ SÚD [..]

SLOVENSKEJ REPUBLIKY [..]

(Slovākijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa, Slovākija)

LĒMUMS

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovākijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) [omissis: tiesas, kas izskata lietu, sastāvs] [..] izskatot lietu, ko ierosinājusi prasītāja: *A.En. Slovensko s.r.o.* [..] [omissis: advokāta dati] [..] pret atbildētājām: **1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty**, **2. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, tiesvedībā par kasācijas sūdzību, ko iesniedza prasītāja par *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas rajona tiesas, Slovākija) 2020. gada 2. jūlija spriedumu [omissis: lietas numurs] [..] [omissis: ECLI kods] [..]

n o l ē m a:

I. a p t u r ē t tiesvedību.

II. Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. pantu uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

1. *Vai Direktīvas 2009/133/EK 4. panta 1. punkts, to aplūkojot kopsakarā ar 9. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesību normu [zākon o osobitnom odvode (Īpašo maksājumu likums)], saskaņā ar kuru īpašais maksājums tiek uzlikts arī kapitāla pieaugumam, kas gūts no darījumiem (aktīvu pārvešanas) starp Slovākijā reģistrētām komercsabiedrībām?*

2. *Vai var atsaukties uz Direktīvas 2009/133/EK 4. panta 1. punkta kopsakarā ar 9. pantu sekām, kurā ir paredzēts neaplikt ar nodokli aktīvu pārvešanas rezultātā iegūtu kapitāla pieaugumu, kas aprēķināts kā starpība starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus, arī tad, ja iekšzemes darījums tiek veikts starp tajā pašā dalībvalstī reģistrētām komercsabiedrībām, ja valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēts šāda darījuma rezultātā gūto kapitāla pieaugumu aplikt ar maksājumu, kuram ir nodokļu iedarbība (t.i., īpašo maksājumu)?*

P a m a t o j u m s

- 1 Eiropas Savienības Tiesai (turpmāk tekstā – “**Tiesa**”) ir iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu par Padomes Direktīvas 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmēj sabiedrību [komercsabiedrību] apvienošanai, sadalīšanai, daļējai

sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu (turpmāk tekstā – “**Direktīva 2009/133**”) 4. panta 1. punkta kopsakarā ar 9. pantu, interpretāciju.

- 2 Šī lūguma pamatā ir juridiska neskaidrība, kas radās, pārskatot tiesā finanšu administrācijas iestāžu lēmumu uzlikt maksājumu prasītājam, kas veica mantisku ieguldījumu meitasuzņēmumos (ieguldījums, kas turpmāk tekstā saukts arī “**darījums**”), ievērojot, ka darījuma rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tika aplikts ar maksājumu, proti, īpašo maksājumu par regulētām darbībām saskaņā ar *zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov* (Likumu Nr. 235/2012, ar ko nosaka īpašo maksājumu par komercdarbību regulētās nozarēs, kā arī groza un papildina dažus likumus), turpmāk tekstā – “Maksājumu likums”.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 Direktīvas 2009/133 4. panta 1. punktā ir noteikts:

“Uzņēmēj sabiedrību [komercsabiedrību] apvienošana, sadalīšana vai daļēja sadalīšana nav iemesls uzlikt nodokļus kapitāla pieaugumam, ko aprēķina kā starpību starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus.”

- 4 Direktīvas 2009/133 9. pantā ir noteikts:

“Aktīvu pārvešanai piemēro 4., 5. un 6. pantu.”

Slovākijas tiesības

Slovākijas tiesības reglamentē īpašo maksājumu par ienākumiem, kas gūti no uzņēmējdarbības tādā jomā, ko regulē Maksājumu likums.

- 5 Saskaņā ar Maksājumu likuma 3. panta 1. punkta a) apakšpunkta 1. daļu un b) apakšpunktu redakcijā, kas ir piemērojama šajā lietā:

“Regulētais subjekts ir subjekts vai ārvalstu subjekta organizatoriskā vienība, kas:

- a) ir tiesīga darboties šādās nozarēs:

(cita starpā) 1. enerģētikas nozarē, pamatojoties uz atļauju, ko izdevis *Úrad pre reguláciu sieťových odvetví* (Tīkla nozaru regulācijas iestāde, Slovākija) atbilstīgi īpašam likumam,

b) paredz, ka tā turpinās savu darbību a) apakšpunktā minētajā nozarē visā taksācijas periodā”.

- 6 Maksājumu likuma 13. panta 1. punktā redakcijā, kas bija piemērojama darījuma slēgšanas laikā, bija noteikts:

“Subjektam vai ārvalstu subjekta organizatoriskajai vienībai, kurai 2012. gada 1. septembrī ir atļauts veikt 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētās darbības un kuras ienākumi no darbībām 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētajā nozarē taksācijas periodā pirms šī likuma stāšanās spēkā sasniedza vismaz 50 % no kopējiem ienākumiem šajā taksācijas periodā, ir regulēta subjekta statuss šī likuma izpratnē. Šāda regulētā subjekta gadījumā pienākums maksāt maksājumu rodas, sākot ar taksācijas periodu, t.i., 2012. gada septembri, ja finanšu rezultāts, kas gūts taksācijas periodā pirms šī likuma stāšanās spēkā, ir sasniedzis vismaz 4. panta 2. punktā paredzēto maksājuma bāzes apmēru. Jēdziens “taksācijas periods” iepriekš minētajā izpratnē nozīmē taksācijas periodu tieši pirms šī likuma stāšanās spēkā, kurā radās pienākums pienācīgi sagatavot finanšu pārskatu un iesniegt to kopā ar nodokļu deklarāciju termiņā, kas beidzās pirms šī likuma stāšanās spēkā”.

- 7 Maksājumu likuma [..] [5] [..]. panta [1]. punktā redakcijā, kas bija piemērojama darījuma slēgšanas laikā, bija noteikts: “finanšu rezultātu, kas uzrādīts par taksācijas periodu, kurā regulētajam subjektam ir atļauts veikt uzņēmējdarbību 3. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētajā nozarē, ko reizina ar 5. punktā minēto koeficientu; norādīto maksājuma bāzi izmanto ar mērķi aprēķināt maksājumu, lai samaksātu maksājumus saskaņā ar 9. pantu par tiem maksājumu norēķinu periodiem, kas ietilpst taksācijas periodā, par kuru uzrādīts finanšu rezultāts”.

- 8 *Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z. příjmov* (Likuma Nr. 595/2003 par ienākuma nodokli) (turpmāk tekstā – “Ienākuma nodokļa likums”) 17.d panta 1. punkta a) apakšpunktā redakcijā, kas bija spēkā darījuma veikšanas brīdī, bija noteikts, ka “personas, kas veic mantisku ieguldījumu, kurš ir atsevišķi pārvests aktīvs, uzņēmums vai tā daļa un kas veido nodokļa bāzi saskaņā ar 17. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunktu, nodokļa bāzē taksācijas periodā, kurā tika veikts mantisks ieguldījums, netiek iekļauta starpība starp ieguldītājam ieskaitīto mantiska ieguldījuma vērtību un grāmatvedības uzskaitē uzrādīto mantiskā ieguldījuma vērtību, ievērojot, ka mantiskā ieguldījuma saņēmējs pārņem ieguldītos aktīvus un saistības par sākotnējām cenām saskaņā ar atsevišķu noteikumu, bet materiālos un nemateriālos aktīvus – par sākotnējām cenām saskaņā ar 25. pantu”.

- 9 Saskaņā ar Ienākuma nodokļa likuma 17.d panta 1. punktu citētais 1. punkts arī ir piemērojams, “ja mantiska ieguldījuma priekšmets ir atsevišķi pārvests aktīvs, proti, vērtspapīrs vai dalība komercsabiedrībā, uzņēmums vai tā daļa, ko Slovērijas Republikas teritorijā reģistrēts mantiska ieguldījuma veicējs iegulda mantiska ieguldījuma saņēmējā Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kas ir Eiropas Ekonomikas zonas līguma līgumslēdzēja puse, un šis aktīvs, uzņēmums vai tā daļa ir funkcionāli saistīti ar mantiska ieguldījuma saņēmēja pastāvīgo uzņēmumu, kurš atrodas Slovērijas Republikas teritorijā, un mantiska ieguldījuma saņēmējs pārņem mantisku ieguldījumu par sākotnējām cenām. Ja mantiska ieguldījuma saņēmējam nav aktīvu, uzņēmuma vai tā daļas, kas funkcionāli saistīti

ar pastāvīgo uzņēmumu, kurš atrodas Slovākijas Republikas teritorijā, mantiska ieguldījuma veicējs rīkojas saskaņā ar 17.b pantu” (noteikumi, kas reglamentē mantisku ieguldījumu ķermeņu lietu formā).

Pamatlieta

- 10 Komerksabiedrība *A.En. Slovensko s.r.o.* [..], turpmāk tekstā – “**prasītāja**”, saskaņā ar Maksājumu likumu ir tā sauktais regulētais subjekts, kas veic tā sauktās regulētās darbības, kuras var būt apliekamas ar īpašo maksājumu saskaņā ar minēto likumu. Prasītāja ir Slovākijas komerksabiedrība un vienlaikus dalībniece *A.En.* grupā, kurā ietilpst vairāku Eiropas Savienības dalībvalstu sabiedrības, kas darbojas elektroenerģijas ražošanas, elektroenerģijas tirdzniecības, gāzes un centralizētās siltumapgādes nozarē. 2017. gadā tika mainīta *A.En.* grupas struktūra un tās ietvaros no 2017. gada oktobra līdz decembrim prasītāja veica virkni iekšzemes darījumu, veicot nemantiskus ieguldījumus citos Slovākijas meitasuzņēmumos. Tas noveda pie sabiedrības deklarētā finanšu rezultāta par 2017. gadu, kurā vairāk nekā 98 % no deklarētajiem aktīviem tika iegūti no veikto mantisko ieguldījumu pārvērtēšanas.
- 11 Atbildētāja Nr. 1 2019. gada 19. jūlijā pieņēma lēmumu, ar kuru, pamatojoties uz maksājumu norēķinu, noteica prasītājai kā regulētam subjektam 701 222,40 EUR lielu nesamaksāto īpašo maksājumu par maksājuma norēķinu periodiem, kas ietilpst taksācijas periodā no 2017. gada 1. janvāra līdz 2017. gada 31. decembrim.
- 12 Prasītāja iesniedza sūdzību par šo lēmumu saskaņā ar Maksājumu likuma 8. panta 6. punktu, kas bija vērsta pret īpašā maksājuma par uzņēmējdarbību regulētās nozarēs pamatu, maksājuma apmēru un no maksājuma aprēķina izrietošo summu. Prasītāja apgalvoja, ka finanšu rezultāts pirms nodokļiem 10 319 149,01 EUR apmērā sastāvēja no operatīvas darbības finanšu rezultāta pirms nodokļiem 157 711,25 EUR apmērā un finanšu darbības finanšu rezultāta pirms nodokļiem 10 161 437,76 EUR apmērā. Prasītāja norādīja, ka finanšu darbības rezultāts ir radies tikai vienreizējas grāmatvedības operācijas sakarā ar darbībām, kas nav regulētā subjekta regulētās darbības, rezultātā, šī operācijai tai neesot radījusi finansiālu peļņu un bija saistīta tikai ar prasītājas uzņēmuma reorganizāciju, tādējādi 2017. gada finanšu rezultāts pirms nodokļiem galvenokārt radās no neregulētās darbības peļņas. Šī iemesla dēļ prasītāja apgalvoja, ka īpašā maksājuma bāzi un maksājuma apmēru, kas noteikts par maksājumu atbildīgās iestādes lēmumā, nevar aprēķināt, pamatojoties uz finanšu rezultātu, kas gūts no ienākumiem no regulētās darbības.
- 13 Izskatot prasītājas tiesiskās aizsardzības līdzekli, atbildētāja Nr. 2 norādīja, ka kopš Maksājumu likuma stāšanās spēkā, piemērojot šī likuma 5. pantu, par maksājuma bāzi tiek pieņemts vai nu finanšu rezultāts pirms nodokļiem, kas uzrādīts nodokļu deklarācijas 100. ailē (minētā likuma 5. panta 3. punkts), vai finanšu rezultāts pirms nodokļiem, kas uzrādīts saskaņā ar starptautiskajiem grāmatvedības standartiem un koriģēts saskaņā ar atsevišķiem noteikumiem. Atbildētāja uzsvēra, ka Likums par ienākuma nodokli vairs nepieļauj nekādu

turpmāku finanšu rezultāta, kas veido maksājuma bāzi, koriģēšanu, turklāt tas ir neatkarīgi no tā, kādu finanšu darījumu, kura rezultāts no grāmatvedības viedokļa veido finanšu rezultātu, ir veicis regulētais subjekts. Atbildētāja norādīja, ka tā arī nav tiesīga izvērtēt tāda darījuma veikšanas faktu un juridisko pamatu, kura rezultātā ir radusies atšķirība, proti, ienākumi, kas veido nodokļu deklarācijas 100. ailē norādīto finanšu rezultātu. Lai gan šis rezultāts ir maksājuma bāze, no nodokļu viedokļa tas netiek ieskaitīts nodokļa bāzē saskaņā ar Ienākuma nodokļa likuma 17.d pantu, un šī iemesla dēļ šie no finanšu darbības gūtie ienākumi vēlāk tika atskaitīti no finanšu rezultāta nodokļu deklarācijā. Atbildētāja Nr. 2 šajā ziņā uzsvēra, ka īpašais maksājums ir uzskatāms par maksājumu, kas, to samaksājot, veido nodokļu izdevumus un tādējādi samazina nodokļa bāzi un maksājamo ienākuma nodokli.

Tiesvedība valsts tiesās

- 14 Prasītāja iesniedza *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas apgabaltiesā; turpmāk tekstā – “**administratīvā tiesa**”) administratīvo sūdzību par minētajiem finanšu administrācijas lēmumiem, kuru administratīvā tiesa noraidīja. Administratīvā tiesa sprieduma pamatojumā par galveno strīdīgo jautājumu uzskatīja to, vai ir pieļaujams noteikt maksājuma apmēru, pamatojoties uz kopējo regulētā subjekta gūto finanšu rezultātu, vai arī tas ir nosakāms, pamatojoties tikai uz finanšu rezultātu, kas gūts saistībā ar regulētās darbības veikšanu. Administratīvā tiesa argumentēja to tādējādi, ka komercsabiedrības pārvestās daļas un akcijas, kas bija mantiski ieguldījumi, mantiska ieguldījuma veikšanas brīdī tika uzskaitītas prasītājas grāmatvedībā atbilstīgi to (zemākajai) grāmatvedības vērtībai, nevis to (augstākajai) vērtībai pēc novērtēšanas, kas noteikta ar eksperta atzinumu ieguldījuma veikšanas brīdī (faktiskā vērtība), un šī iemesla dēļ prasītājam bija pienākums ieģrāmatot pozitīvo starpību starp ieguldījumos ieskaitīto komercsabiedrību daļu un akciju faktisko vērtību un to grāmatvedības vērtību kā ieņēmumus, un tas no grāmatvedības viedokļa izraisīja finanšu rezultāta palielinājumu, taču tas neradās no elektroenerģijas piegādes (pārdošanas), t.i., prasītājas regulētās darbības. Tā kā no ienākuma nodokļa viedokļa mantiski ieguldījumi tika veikti atbilstīgi to sākotnējam cenām, ienākumi, kas gūti no starpības starp mantiska ieguldījuma vērtību, kura tika ieskaitīta dalībnieka ieguldījumā, un mantiska ieguldījuma vērtību ieguldītājas prasītājas grāmatvedībā, netika iekļauti nodokļa bāzē. Tas nozīmē, ka ienākumi no mantiska ieguldījuma bija ar nodokli neapliekami ienākumi saskaņā ar Ienākuma nodokļa likuma 17.d panta 1. punkta a) apakšpunktu.
- 15 Pamatojot apstrīdēto spriedumu, administratīvā tiesa atsaucās uz Tiesas 2019. gada 12. decembra spriedumu *Slovenské elektrárne*, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, no kura izriet, ka direktīva [2009/72EK] (Trešā elektroenerģijas direktīva) ir jāinterpretē tādējādi, ka tā neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko tiek izveidots īpašs maksājums no ienākumiem, kurus, veicot darbību dažādās reglamentētas darbības nozarēs gan valsts līmenī, gan ārvalstīs, ir guvuši uzņēmumi, kas darbojas, pamatojoties uz atļauju, kuru izsniegusi valsts

iestāde, tai skaitā uzņēmumi, kuriem ir piešķirta kompetentās valsts regulatīvās iestādes izsniegta atļauja piegādāt elektroenerģiju.

- 16 Izskatot apgalvojumu par apstrīdēto finanšu administrāciju lēmumu neatbilstību Direktīvai 2009/133, administratīvā tiesa uzsvēra dalībvalstu ekskluzīvo kompetenci attiecībā uz pasākumiem, kas skar publiskās finanses, par kādu tā uzskata arī īpašā maksājuma ieviešanu. Administratīvā tiesa piebilda, ka tā veic šo novērtējumu jo īpaši tādēļ, ka īpašā maksājuma mērķis nav novērst izvairīšanos no nodokļu samaksas un nodokļu dubultu uzlikšanu, bet gan konsolidēt publiskās finanses. Tāpēc, ņemot vērā to, ka šī pasākuma mērķis atšķiras no Direktīvas 2009/133 mērķiem, administratīvā tiesa uzskata, ka veids, kādā šī direktīva ir transponēta Slovākijas Republikā, nepamato secinājumu, ka Maksājumu likums ir jāinterpretē atbilstoši šai direktīvai arī attiecībā uz iekšzemes darījumiem.
- 17 Prasītāja iesniedza kasācijas sūdzību par administratīvās tiesas spriedumu. Tajā ietvertie apgalvojumi pēc sava veida un būtības ir identiski apgalvojumiem, kurus prasītāja izvirzīja pārsūdzības procedūrā atbildētājas Nr.2 iestādē, kā arī tiesvedībā administratīvajā tiesā.
- 18 Prasītāja īpaši atsauca uz *Najvyšší súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākās tiesas) 2019. gada 31. jūlija spriedumu [*omissis*: lietas numurs] [...], ar kuru šī tiesa apelācijas tiesvedībā atstāja spēkā *Krajský súd v Bratislave* (Bratislavas apgabaltiesas) 2015. gada 14. oktobra spriedumu [*omissis*: lietas numurs] [...], ar ko ir atcelts finanšu administrācijas lēmums piemērot īpašo maksājumu kapitāla pieaugumam, kas gūts saistībā ar *SPP, a.s.* aktīvu pārvešanu sabiedrībai *eustream, a.s.*, kuras akcionāre bija *SPP, a.s.*, lai izpildītu tā sauktās Trešās gāzes direktīvas (2009/73/EK) prasības.
- 19 Citētajā spriedumā *Najvyšší súd* (Augstākā tiesa) uzskatīja, ka “izskatāmajā gadījumā Direktīvai [2009/133] ir tieša iedarbība attiecībā uz tiesībām, kas tajā ir pietiekami nepārprotamas un beznosacījumu, un tā ir saistoša visām iestādēm, ņemot vērā tās mērķi izvairīties no izraudzītu darījumu aplikšanas ar nodokli. Šajā ziņā pietiekami viennozīmīgs šķiet Direktīvas [2009/133] 4. pants, to aplūkojot kopā ar 9. pantu, kurā ir paredzēts, ka komercsabiedrību apvienošana, sadalīšana vai daļēja sadalīšana nav iemesls uzlikt nodokļus kapitāla pieaugumam, ko aprēķina kā starpību starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus. Direktīvā “kapitāla pieaugums” ir definēts kā starpība starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus. Turklāt tās 4. panta 2. punkta a) un b) apakšpunktā “pārvesto aktīvu un pasīvu faktiskā vērtība” ir definēta kā “vērtība, no kuras aprēķina nodokļus” (100. punkts). Tāpat *Najvyšší súd* (Augstākā tiesa) šajā spriedumā norādīja: “Tā kā veiktais darījums nodokļu ziņā bija neitrāls arī saskaņā ar valsts tiesībām (Likuma par ienākuma nodokli 17.d pants), un īpašajam maksājumam ir tiešā nodokļa raksturs, kā arī tas ietilpst Direktīvas [2009/133] materiālajā piemērošanas jomā, ir jāuzskata, ka veiktais ieguldījums, kas tika iegrāmatots kā negatīvās nemateriālās vērtības norakstīšana 1 720 998 422,05 EUR apmērā, lai

ievērotu nodokļu neitralitātes mērķi, neveidoja bāzi, no kuras aprēķina īpašo maksājumu saskaņā ar Īpašo maksājumu likuma 5. panta 3. punktu. Tādējādi *Najvyšší súd* (Augstākā tiesa), piekrītot apgabaltiesas juridiskajam viedoklim, uzskatīja, ka lietā ir jāpieņem Savienības tiesībām atbilstoša interpretācija un, ņemot vērā šīs lietas apstākļus, priekšroka ir dodama Savienības tiesībām un, konkrētāk, nodokļu neitralitātes direktīvas [2009/133] mērķim nodrošināt nodokļu neitralitāti. Tas, ka atbildētājas nerīkojās saskaņā ar iepriekš minēto un nedeva priekšroku Savienības tiesībām, padara apstrīdētos lēmumus kļūdainus, radot to prettiesiskumu” (109. punkts).

- 20 Jāatzīmē, ka minētajā lietā *Najvyšší súd* (Augstākā tiesa) deva priekšroku nevis valsts Maksājumu likuma piemērošanai, bet Direktīvas 2009/133 iedarbībai, neuzdodot Tiesai [prejudiciālu] jautājumu par Direktīvas 2009/133 interpretāciju.

Par prejudiciālo jautājumu pamatojumu

- 21 2019. gada 12. decembra spriedumā *Slovenské elektrárne*, C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068, Tiesa interpretēja Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvas 2009/72/EK (turpmāk tekstā – “**Direktīva 2009/72**”) 3. panta 1.–3. un 10. punktu un nonāca pie prasītājas apgalvojumiem atbilstoša secinājuma, ka ar Maksājumu likumu ieviestajam īpašajam maksājumam ir vispārējā fiskāla pasākuma raksturs, it īpaši tieša nodokļa, kas piemērojams to komersabiedrību kopējiem ienākumiem, kuras veic komercdarbību ar šo likumu reglamentētajās ekonomikas nozarēs, raksturs. Tiesa atzina, ka šis maksājums **(i)** ir vērsts uz budžeta mērķu sasniegšanu, lai samazinātu publiskā deficīta pieaugumu un cīnītos pret ekonomisko krīzi, **(ii)** tas ir piemērojams uzņēmumiem, kuri darbojas reglamentētās nozarēs, proti, ne vien enerģētikas nozarē, bet arī daudzās citās ekonomikas nozarēs, un **(iii)** tas nav piemērojams elektroenerģijas piegādei pašai par sevi, bet gan ar to tiek aplikti reglamentētā subjekta kopējie ienākumi. Šo iemeslu dēļ Tiesa prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā secināja, ka Direktīva 2009/72, it īpaši tās 3. panta 1.–3. un 10. punkts, ir jāinterpretē tādējādi, ka tā neliedz tādu valsts tiesisko regulējumu, ar ko tiek izveidots īpašs maksājums no ienākumiem, kurus, veicot darbību dažādās reglamentētas darbības nozarēs gan valsts līmenī, gan ārvalstīs, ir guvuši uzņēmumi, kas darbojas, pamatojoties uz atļauju, kuru izsniegusi valsts iestāde, tai skaitā uzņēmumi, kuriem ir piešķirta kompetentās valsts regulatīvās iestādes izsniegta atļauja piegādāt elektroenerģiju.
- 22 Direktīvas 2009/133 4. panta 1. punktā ir noteikts, ka sabiedrību apvienošana, sadalīšana vai daļēja sadalīšana **nav iemesls uzlikt nodokļus kapitāla pieaugumam**, ko aprēķina kā starpību starp pārvesto aktīvu un pasīvu faktisko vērtību un to vērtību, no kuras aprēķina nodokļus. Saskaņā ar Direktīvas 2009/133 9. pantu tās 4., 5. un 6. panta regulējums ir piemērojams aktīvu pārvešanas gadījumiem. Tādējādi, ja – ņemot vērā Tiesas judikatūru –, īpašo maksājumu var uzskatīt par tiešā nodokļa veidu vai, pakārtoti, par nodokļa kategoriju, izšķirošais jautājums šajā lietā ir tas, vai ar Direktīvā 2009/133 paredzētajiem mērķiem ir saderīgi, ka, pamatojoties uz Likumu par maksājumu, regulētajam subjektam ir jāmaksā šāds maksājums arī par finanšu rezultāta daļu, proti, ienākumiem, kas

gūti no “neregulētām” darbībām – šajā gadījumā runa ir par kapitāla pieaugumu, kas gūts no aktīvu pārvešanas uz meitasuzņēmumiem darījuma, kurš atbilst aktīvu pārvešanas nosacījumiem un definīcijā noteiktajām pazīmēm atbilstīgi Direktīvas 2009/133 2. panta d) punktam, un tas notika situācijā, kad, no vienas puses, saskaņā ar Direktīvu 2009/133 šāda veida ienākumi nav apliekami ar nodokli, bet, no otras puses, gan no Maksājumu likuma formulējuma, gan no citētā Tiesas sprieduma lietā C-376/18 (*Slovenské elektrárne*) izriet, ka īpašais maksājums ir maksājams par kopējo finanšu rezultātu.

- 23 Tādējādi vēl viens svarīgs aspekts ir tas, ka, ja neitralitātes prasība Direktīvas 2009/133 izpratnē nozīmē, ka attiecīgie darījumi nevar tikt aplikti ne ar ienākuma nodokli (kas šajā gadījumā tiek nodrošināts ar valsts tiesību normām), ne arī ar kādu citu nodevu ar tādu pašu iedarbību kā ienākuma nodoklis (ar to tiek saprasts īpašais maksājums), vai jebkādā citu maksājumu, ar kuru kapitāla pieaugums tiek aplikts ar nodokli, tad vai iepriekš minēto var attiecināt arī uz pilnībā iekšzemes darījumiem (aktīvu pārvešanu), t.i., darījumiem, kas veikti starp Slovākijas sabiedrībām bez pārrobežu elementa, kā tas ir šajā lietā.
- 24 Runājot par Tiesas judikatūru, tā 2019. gada 18. septembra sprieduma AQ un DN, C-662/18 un C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750, 28. un 29. punktā norādīja: “Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi par pieņemamiem lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu gadījumos, kad, pat ja pamatlietas fakti tieši neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, šo tiesību normas kļūst piemērojamas atbilstoši valsts tiesību aktiem, atbilstoši kuriem risinājumi, kas tiek sniegti situācijās, kad visi elementi ir saistīti ar vienu vienīgu dalībvalsti, atbilst Savienības tiesībās noteiktajiem risinājumiem (spriedums, 2018. gada 22. marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 33. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt Tiesa šādus lūgumus ir atzinusi par pieņemamiem arī gadījumā, ja Savienības tiesību norma, kuras interpretācija tiek lūgta, ir piemērojama valsts tiesību kontekstā atšķirīgos apstākļos nekā tie, kas paredzēti atbilstošajā Savienības tiesību normā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 11. oktobris, *Adam*, C-267/99, EU:C:2001:534, 27.–29. punkts, kā arī 2018. gada 7. novembris, C un A, C-257/17, EU:C:2018:876, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 25 Turpretī 2023. gada 27. aprīļa spriedumā *Banca A* (Apvienošanas direktīvas piemērošana iekšējai situācijai) C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355, Tiesa ir secinājusi, ka “Savienības tiesībās nav noteikts valsts tiesas pienākums interpretēt atbilstoši Padomes Direktīvai 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu, valsts tiesību normu, kas piemērojama divu uzņēmumu, kuriem juridiskā adrese ir vienā dalībvalstī, pilnībā iekšējam apvienošanas darījumam, ja šis darījums neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā. Tiesas kompetencē nav atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem par Direktīvas 2009/133 interpretāciju, ja, pirmkārt, pamatlietas fakti

neietilpst tās piemērošanas jomā, un, otrkārt, valsts tiesības nepadara to piemērojamu šiem faktiem tieši un bez nosacījumiem”.

- 26 Iesniedzējtiesa uzskata, ka no Tiesas sprieduma lietā AQ un DN izriet, ka, ja valsts regulējums par aktīvu pārvešanu, ciktāl no tā izrietošais kapitāla pieaugums nav apliekams ar nodokli, ir identisks Direktīvas 2009/133 4. panta 1. punkta formulējumam, tad uz šīs direktīvas iedarbību var atsaukties arī pilnībā iekšzemes darījumu gadījumā. No sprieduma *Banca A* var izsecināt nepieciešamību uzsvērt valsts tiesas, kas izvērtē pilnībā iekšzemes darījumu, pienākumu pārbaudīt valsts tiesību aktu esamību un piešķirt tiem prioritāti, ja šis regulējums atšķiras no direktīvā ietvertā regulējuma vai ja tiek aplūkots darījums, kas pēc savas būtības pat neietilpst direktīvas piemērošanas jomā.
- 27 Šo iemeslu dēļ iesniedzējtiesa šajā lietā, ņemot vērā arī iepriekš minētos Tiesas spriedumus, uzskata, ka ir jāatbild arī uz jautājumu, vai uz Direktīvas 2009/133 4. panta 1. punkta, to aplūkojot kopsakarā ar 9. pantu (gadījumā, ja Tiesas atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša) iedarbību vispār var atsaukties attiecībā uz darījumu, kas tika veikts starp Slovākijā reģistrētām komercsabiedrībām (t.i., nepastāv pārrobežu elements), ievērojot, ka peļņa no šī darījuma saskaņā ar valsts tiesību aktiem ir apliekama ar maksājumu, kam ir tiešā nodokļa iedarbība (īpašais maksājums), taču tas nav apliekams ar ienākuma nodokli (Likuma par ienākuma nodokli 17.d pants).
- 28 Radušās neskaidrības Kopienas tiesību interpretācijā lika *Najvyšší správny súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) uzdot iepriekš minētos prejudiciālos jautājumus.
- 29 *Najvyšší správny súd Slovenskej republiky* (Slovākijas Republikas Augstākā administratīvā tiesa) norāda, ka šajā lietā tā darbojas kā kasācijas tiesa, kuras lēmumi nav pārsūdzami saskaņā ar *správny súdny poriadok* (Administratīvā procesa kodeksa) 438. panta 1. punktu.
- 30 [omissis: atsauce uz LESD 267. panta 3. punktu] [..]
[omissis: tiesvedības apturēšanas formāli procesuālie aspekti]
[..]
- 31 [..]
- 32 [..]
- 33 [omissis: jautājumi, kas izriet no valsts tiesību aktiem par tiesībām uz tiesību aizsardzību tiesā] [..]
- 34 [..]
[paziņojums par pārsūdzības iespējām] [..]