

C-201/24. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2024. március 13.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovákia)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2024. február 29.

Felperes:

A.En. Slovensko s.r.o.

Alperesek:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (kiemelt adóalanyok adóhivatala, Szlovákia)

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság adóigazgatósága)

NAJVYŠŠÍ [ügyszám]

SPRÁVNY SÚD [omissis]

SLOVENSKEJ REPUBLIKY [omissis]

(A Szlovák Köztársaság legfelsőbb közigazgatási bírósága, Szlovákia)

VÉGZÉS

A Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb közigazgatási bírósága) [a bíróság összetétele] [omissis] az **En.Slovensko s.r.o.** [omissis] [az ügyvéd adatai] [omissis] felperes által az **1/ Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** alperesekkel szemben indított ügyben a felperes által a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi regionális bíróság, Szlovákia) 2020. július 2-i ítélete [omissis] [ECLI szám] ellen benyújtott felülvizsgálati kérelem tárgyában folyamatban lévő eljárásban [ügyszám] [omissis]

a következőképpen határozott:

I. A bíróság az eljárást **felfüggeszti**.

II. Az Európai Unió működéséről szóló szerződés 267. cikke alapján előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

1. *Úgy kell-e értelmezni a 2009/133/EK irányelv 4. cikkének ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes a nemzeti jog olyan szabályozása (zákon o osobitnom odvode [különadóról szóló törvény]), amely szerint a Szlovákiában székhellyel rendelkező társaságok közötti ügyletből (eszközátruházásból) származó tőkenyeresség után is kell különadót fizetni?*

2. *Lehet-e hivatkozni a 2009/133/EK irányelv 4. cikke ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett (1) bekezdésének azon hatására, hogy az eszközátruházásból származó, az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségként számított tőkenyeresség nem adóztatható meg az ugyanazon tagállamban székhellyel rendelkező társaságok közötti belföldi ügylet esetében sem, ha a nemzeti szabályozás az ilyen ügyletből származó tőkenyerességet adójogi következményekkel járó kötelezettséggel (azaz különadó) terheli?*

I n d o k o l á s

- 1 Az Európai Unió Bíróságához (a továbbiakban: **Bíróság**) előzetes döntéshozatal iránti kérelem érkezett a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére,

szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelv (a továbbiakban: **2009/133 irányelv**) 4. cikke ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozóan.

- 2 A jelen kérelem alapjául azok a jogszabályi bizonytalanságok szolgálnak, amelyek az adóhatóságok azon határozatának bírósági felülvizsgálatának keretében merültek fel, amellyel különadó fizetésére kötelezték a felperest, amely leányvállalatai részére nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást bocsátott rendelkezésre (az eszközátruházás a továbbiakban: **ügylet**), és ezen ügylet lebonyolításának következtében keletkezett tőkenyereség után a zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (a vállalkozásoknak a szabályozott ágazatokban elért jövedelmeit terhelő különadóról, valamint egyes törvények módosításáról és kiegészítéséről szóló 235/2012. sz. törvény; a továbbiakban: különadóról szóló törvény) alapján szabályozott tevékenység tekintetében különadót kell fizetni.

Jogi háttér

Az uniós jog

- 3 A 2009/133 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a következőt írja elő:

„Az egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás nem eredményezheti a tőkenyereség olyan megadóztatását, amelyet az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségre vonatkoztatva számították ki.”

- 4 A 2009/133 irányelv 9. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A 4., 5. és 6. cikket alkalmazni kell az eszközátruházásokra.”

A szlovák jog

A szlovák jog a különadóról szóló törvény által szabályozott területen folytatott gazdasági tevékenységből elért jövedelmet terhelő különadóról rendelkezik.

- 5 A különadóról szóló törvény jelen ügyben alkalmazandó változata 3. §-a (1) bekezdése a) pontjának 1. alpontja és b) pontja értelmében:

„Szabályozott jogalany minden olyan jogalany vagy külföldi jogalany szervezeti egysége, amely

a) a következő ágazatokban tevékenység gyakorlására vonatkozó engedéllyel rendelkezik:

(többek között) 1. az energiaszektor, külön törvény szerint az Úrad pre reguláciu sieťových odvetví [(hálózatos iparágak szabályozó hatósága, Szlovákia)] által kiadott engedély alapján;

b) úgy ítéli meg, hogy tevékenységét az a) pontban hivatkozott ágazatban a teljes adómegállapítási időszak alatt folytatni fogja.”

6 A különadóról szóló törvény ügylet lebonyolításának időpontjában hatályos változata 13. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezett:

A jogalany vagy a külföldi jogalany szervezeti egysége, amely 2012. szeptember 1-jén rendelkezett a tevékenység folytatásához szükséges, a 3. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti engedéllyel, és amelynek a 3. § (1) bekezdésének a) pontja szerinti ágazatban folytatott tevékenységből származó jövedelme az e törvény hatálybalépését megelőző számviteli évben elérte az e számviteli évben szerzett teljes jövedelmének legalább 50%-át, az e törvény értelmében vett szabályozott jogalanynak minősül. E szabályozott jogalany esetében a különadó megfizetésének kötelezettsége a 2012. szeptemberétől kezdődő adómegállapítási időszaktól áll fenn, ha az e törvény hatálybalépését megelőző számviteli évben elért pénzügyi eredmény elérte legalább a 4. cikk (2) bekezdésében előírt adóalap összegét. Számviteli év alatt ebben az értelemben a jelen törvény hatálybalépését közvetlenül megelőző számviteli évet kell érteni, amelynek során felmerül a pénzügyi helyzetről való nyilatkozattétel, valamint annak kötelezettsége, hogy azt az e törvény hatálybalépését megelőzően lejárt határidőn belül benyújtott adóbevallásban be kell mutatni.”

7 A különadóról szóló törvény ügylet lebonyolításának időpontjában hatályos változata [5]. §-ának [(11)] bekezdése a következőképpen rendelkezett: „azon számviteli évben kimutatott pénzügyi eredmény, amelyben a szabályozott jogalany rendelkezett a tevékenység 3. § (1) bekezdésének a) pontjában említett ágazatban való folytatásához szükséges engedéllyel, és amelyet meg kell szorozni az (5) bekezdésben említett tényezővel; az említett adóalapot kell az 9. § szerinti adóelszámolás céljából az adó kiszámításához figyelembe venni ezen adó azon elszámolási időszakai tekintetében, amelyek azon számviteli évre esnek, amelyben a pénzügyi eredményt kimutatták”.

8 A zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (jövedelemadóról szóló 595/2003. sz. törvény, a továbbiakban: **jövedelemadóról szóló törvény**) ügylet lebonyolításának időpontjában hatályos változata 17d. §-a (1) bekezdésének a) pontja úgy rendelkezett, hogy „nem képezi azon nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást rendelkezésre bocsátó személy adóalapjának részét, amely elkülönülten átruházott vagyontárgyból, vállalkozásból vagy annak egy részéből áll, és amely a 17. § (1) bekezdésének b) vagy c) pontja szerint azon adómegállapítási időszakban képez adóalapot, amelyben a nem pénzbeli vagyoni

hozzájárulást rendelkezésre bocsátották, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak a hozzájárulást rendelkezésre bocsátó tagnak jóváírt értéke és a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak számviteli könyvekben nyilvántartott értéke közötti különbözet, és a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás címzettje az átruházott eszközöket és kötelezettségeket a külön szabályozás szerinti eredeti áron, a tárgyi és immateriális eszközöket pedig a 25. § szerint eredeti áron veszi át”.

- 9 A jövedelemadóról szóló törvény 17d. §-ának (1) bekezdése szerint a hivatkozott (1) bekezdés abban az esetben is alkalmazandó, „ha a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás tárgya olyan elkülönülten átruházott vagyontárgy, amely gazdasági társaságban vagy vállalkozásban vagy annak egy részében fennálló értékpapír vagy részesedés, és amelyet a Szlovák Köztársaság területén székhellyel rendelkező nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást rendelkezésre bocsátó személy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás címzettjének az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásban részes államban bocsát rendelkezésre, ez a vagyontárgy, vállalkozás vagy annak egy része pedig funkcionálisan kapcsolódik a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás címzettjének a Szlovák Köztársaság területén található állandó telephelyéhez, és a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás címzettje a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást eredeti áron veszi át. Ha a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás címzettje nem rendelkezik a Szlovák Köztársaság területén található állandó telephelyhez funkcionálisan kapcsolódó vagyontárggyal, vállalkozással vagy annak egy részével, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulást rendelkezésre bocsátó személy a 17b. § szerint jár el” (a valós értékű nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásra vonatkozó szabályozás).

Az alapeljárás

- 10 Az A.En. Slovensko s.r.o. gazdasági társaság [omissis] (a továbbiakban: **felperes**) a különadóról szóló törvény szerint úgynevezett szabályozott jogalanynak minősül, amely úgynevezett szabályozott tevékenységet folytat, amelyre a hivatkozott törvény szerint különadó-fizetési kötelezettség vonatkozhat. A felperes szlovák gazdasági társaság, ugyanakkor tagja az A.En. csoportnak, amely az Európai Unió több tagállamának a villamosenergia-termelés, a villamosenergia-kereskedelem, a földgáz- és távhőszolgáltatás területén működő társaságából áll. 2017-ben változás következett be az A.En. cégcsoport szerkezetében, aminek a keretében a felperes 2017 októbere és decembere között nemzeti ügyletek sorozatát hajtotta végre, amelyek alapján nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásokat bocsátottak más szlovákiai leányvállalatok rendelkezésére. Ez vezetett a társaság 2017. évi bejelentett pénzügyi eredményéhez, amely esetében a bevallott eszközök több mint 98%-a a rendelkezésre bocsátott nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás aktualizálásából származott.
- 11 Az elsőrendű alperes 2019. július 19-én határozatot hozott, amelyben az adóelszámolás alapján a 2017. január 1-jétől 2017. december 31-ig terjedő számviteli évre eső adómegállapítási időszakokra vonatkozóan a különadók

elszámolása során 701 222,40 euró összegű adóhátralékot állapított meg a felperes, mint szabályozott jogalany tekintetében.

- 12 A felperes e határozat ellen a különadóról szóló törvény 8. §-ának (6) bekezdése alapján fellebbezést nyújtott be, amely a szabályozott ágazatokban végzett gazdasági tevékenységre vonatkozó különadó alapja, a különadó összege és a különadó elszámolásából eredő összeg ellen irányult. A felperes arra hivatkozott, hogy a 10 319 149,01 euró adózás előtti pénzügyi eredmény a rendszeres tevékenység 157 711,25 euró összegű adózás előtti eredményéből és 10 161 437,76 euró összegű adózás előtti pénzügyi teljesítményből állt. A felperes megállapította, hogy a pénzügyi teljesítmény kizárólag a szabályozott jogalany nem szabályozott tevékenységét érintő egyszeri számviteli műveletből származott, amely nem vezetett a pénzügyi gazdagodásához, és csak a felperesnek a vállalkozásán belüli átszervezéséről volt szólt, így a 2017. évi adózás előtti pénzügyi eredmény túlnyomórészt a nem szabályozott tevékenységből származó nyereségből származott. Ezért a felperes azt állította, hogy a különadó alapja és maga a különadónak a különadó tekintetében illetékes hatóság határozatában meghatározott összege nem számítható ki olyan pénzügyi eredmény alapján, amely nem a szabályozott tevékenységekből származó jövedelemből származik.
- 13 A felperes által benyújtott fellebbezés elbírálása során a másodrendű alperes rámutatott, hogy a különadóról szóló törvény hatálybalépése óta e törvény 5. §-ának alkalmazása során a különadó alapjaként az adóbevallás 100. sorában szereplő adózás előtti pénzügyi eredményt (e törvény 5. §-ának (3) bekezdése) vagy a nemzetközi számviteli standardok szerint kimutatott, külön rendelkezések szerint korrigált adózás előtti pénzügyi eredményt kell figyelembe venni. Az alperes hangsúlyozta, hogy a jövedelemadóról szóló törvény már nem teszi lehetővé a különadó alapját képező pénzügyi eredmény utólagos helyesbítését, és pedig függetlenül attól, hogy a szabályozott jogalany milyen pénzügyi tranzakciót hajtott végre, amelynek eredménye számviteli szempontból a pénzügyi eredményt jelenti. Az alperes megállapította, hogy olyan ügylet végrehajtásának és jogalapjának értékelésére sem volt jogosult, amely a szabályozott jogalany esetében az adóbevallás 100. sorában feltüntetett pénzügyi eredmény részét képező jövedelem formájában az eltérést eredményezte. Noha ez az eredmény képezi a különadó alapját, adózási szempontból a jövedelemadóról szóló törvény 17d. §-a szerint nem számít bele az adóalapba, ezért ezt a pénzügyi tevékenységből származó jövedelmet az adóbevallásban utólag levonták a pénzügyi eredményből. A másodrendű alperes ezzel összefüggésben hangsúlyozta, hogy a különadó olyan kifizetésnek minősül, amely teljesítését követően adókölségnek minősül, és így csökkenti az adóalapot és a fizetendő jövedelemadót.

A nemzeti bíróságok előtti eljárás

- 14 A felperes az adóhatóságok említett határozatai ellen közigazgatási keresetet nyújtott be a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi regionális bíróság, a továbbiakban: **közigazgatási bíróság**) előtt, amelyet a közigazgatási bíróság

elutasított. Az ítélet indokolásában a közigazgatási bíróság a legfontosabb vitatott kérdésnek azt tekintette, hogy a különadó összege a szabályozott jogalany által elért teljes pénzügyi eredmény alapján állapítható-e meg, vagy inkább kizárólag a szabályozott tevékenység folytatásából származó pénzügyi eredményt kell-e alapul venni. A közigazgatási bíróság azzal érvelt, hogy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak minősülő, gazdasági társaságokban fennálló átruházott részesedéseket és részvényeket a felperes könyvelésében a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulás rendelkezésre bocsátásának időpontjában (alacsonyabb) könyv szerinti értéken, nem pedig az eszközátruházás időpontjában szakértői vélemény alapján megállapított (magasabb) értéken (valós érték) tüntették fel, és emiatt a felperes köteles volt a gazdasági társaságokban fennálló részesedéseknek és részvényeknek a hozzájárulásba beszámított tényleges értéke és könyv szerinti értéke közötti pozitív különbözetet jövedelemként elszámolni, ami számviteli szempontból a pénzügyi eredmény növekedéséhez vezetett, amely azonban nem a villamosenergia-ellátásból (-értékesítésből), azaz a felperes szabályozott tevékenységéből származott. Mivel a jövedelemadó szempontjából a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásokat eredeti áron bocsátották rendelkezésre, a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak a tag hozzájárulásába beszámított értéke és a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásnak a hozzájárulást rendelkezésre bocsátó személynek, a felperesnek a könyveiben szereplő értéke közötti különbségből származó jövedelmet nem számították be az adóalapba. Ez azt jelenti, hogy a nem pénzbeli vagyoni hozzájárulásból származó jövedelem a jövedelemadóról szóló törvény 17d. §-a (1) bekezdésének a) pontja értelmében nem adóköteles jövedelemnek minősül.

- 15 A közigazgatási bíróság megtámadott ítéletének indokolásában a Bíróság 2019. december 12-i Slovenské elektrárne ítéletére (C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068) hivatkozott, amelyből kitűnik, hogy [a 2009/72/EK] irányelvet (harmadik villamosenergia-irányelv) úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely különadót vezet be a valamely hatóság által kiadott engedély alapján, különböző tevékenységi ágazatokban működő vállalkozásoknak mind a nemzeti szinten, mind a külföldön végzett tevékenységek címén elért jövedelmeire, ideértve az illetékes nemzeti szabályozó hatóság által kiállított, villamosenergia-szolgáltatásra vonatkozó engedéllyel rendelkező vállalkozásokat is.
- 16 Azon jogalap vizsgálatakor, amely szerint az adóhatóságok megtámadott határozatai ellentétesek a 2009/133 irányelvvel, a közigazgatási bíróság hangsúlyozta a tagállamok kizárólagos hatáskörét az államháztartást érintő intézkedések tekintetében, amilyen intézkedésnek a különadó bevezetését is tekinti. A közigazgatási bíróság hozzátette, hogy ezt a megállapítást különösen azért teszi, mert a különadó célja nem az adókikerülés és a kettős adóztatás megelőzése, hanem az államháztartás konszolidációja. Tekintettel ezen intézkedésnek a 2009/133 irányelv céljaitól eltérő céljára, a közigazgatási bíróság ezért úgy véli, hogy az irányelv Szlovák Köztársaságban történő átültetésének módja nem támasztja alá azt a következtetést, hogy a különadóról szóló törvényt a nemzeti ügyletek esetében is az irányelvvel összhangban kell értelmezni.

- 17 Az alperes a közigazgatási bíróság ítélete ellen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be. A felülvizsgálati kérelemben foglalt jogalapok jellegüket és tartalmukat tekintve megegyeznek a felperes által a másodrendű alperes előtti fellebbezési eljárásban, valamint a közigazgatási bíróság előtti eljárásban hivatkozott jogalapokkal.
- 18 A felperes különösen a Najvyšší súd Slovenskej republiky (Szlovák Köztársaság legfelsőbb bírósága) 2019. július 31-i ítéletére [ügyszám] [omissis] hivatkozik, amellyel e bíróság fellebbezési eljárás keretében helybenhagyta a Krajský súd v Bratislave (pozsonyi regionális bíróság) 2015. október 14-i ítéletét [ügyszám] [omissis], amely megsemmisítette az adóhatóság azon határozatát, amely az SPP, a.s. eszközeinek az eustream, a.s.-re történő átruházásából származó tőkenyereségre, amely társaságnak az SPP, a.s. részvényese volt, az úgynevezett harmadik földgázirányelv (2009/73/EK) követelményeinek való megfelelés érdekében különadót vetett ki.
- 19 A hivatkozott ítéletben a Najvyšší súd (legfelsőbb bíróság) azon az állásponton volt, hogy „a jelen ügyben a [2009/133] irányelv közvetlen hatállyal bír az abban foglalt kellően egyértelmű és feltétel nélküli jogokkal kapcsolatban, és céljára tekintettel, amely a kiválasztott ügyletek adóztatásának elkerülésére irányuló törekvés, minden hatóságra nézve kötelező. E tekintetben kellően egyértelműnek tűnik a [2009/133] irányelv ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett 4. cikke, amely előírja, hogy az egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás, valamint az eszközátruházások nem eredményezhetik a tőkenyereség olyan megadóztatását, amelyet az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségre vonatkoztatva számítottak ki. Az irányelv ugyanis a »tőkenyereség« fogalmát úgy határozza meg, mint az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbség. Ezenfelül a 4. cikk (2) bekezdésének a) és b) pontjában az »átadott eszközök és források valódi értékét« »adózási célra szolgáló értéként« határozza meg” (100. pont). A Najvyšší súd (legfelsőbb bíróság) ebben az ítéletben továbbá a következőket állapította meg: „Mivel a végrehajtott ügylet a nemzeti jog (a jövedelemadóról szóló törvény 17d. §-a) szerint is adósemleges volt, a különadó pedig közvetlenadó-jelleggel rendelkezik, és a [2009/133] irányelv tárgyi hatálya alá tartozik, úgy kell tekinteni, hogy az adósemlegesség céljának tiszteletben tartása érdekében rendelkezésre bocsátott hozzájárulás, amelyet 1 720 998 422,05 euró összegű negatív cégérték leírásaként könyveltek el, nem képezte a különadónak a különadóról szóló törvény 5. §-ának (3) bekezdése szerinti alapját. A Najvyšší súd (legfelsőbb bíróság) ezáltal a regionális bíróság jogi álláspontjával összhangban úgy ítélte meg, hogy az ügyben uniós joggal összhangban álló értelmezést kell elfogadni, és az ügy körülményeit figyelembe véve a szóban forgó ügylet tekintetében az uniós jognak, konkrétan az adósemlegességről szóló [2009/133] irányelv célkitűzésének elsőbbséget kell biztosítani. Az a tény, hogy az alperesek nem a fentieknek megfelelően jártak el, és nem biztosítottak elsőbbséget az uniós jognak, azt jelenti, hogy a megtámadott határozatok hibásak, és ezért jogellenesek” (109. pont).

- 20 Fel kell hívni a figyelmet arra a körülményre, hogy a hivatkozott ügyben a Najvyšší súd (legfelsőbb bíróság) a különadóról szóló nemzeti törvény alkalmazásával szemben a 2009/133 irányelv hatályának anélkül biztosított elsőbbséget, hogy a Bírósághoz a 2009/133 irányelv értelmezésére vonatkozóan [előzetes döntéshozatal iránti] kérelemmel fordult volna.

Az előzetes döntéshozatalra utalás okairól

- 21 A Bíróság a 2019. december 12-i Svenské elektrárne ítéletében (C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068) értelmezte a 2009/72/EK európai parlamenti és tanácsi irányelv (a továbbiakban: **2009/72 irányelv**) 3. cikkének (1)–(3) és (10) bekezdését, és a felperes állításainak megfelelő következtetésre jutott, miszerint a különadóról szóló törvény által bevezetett különadó általános adóintézkedés jelleget mutat, és különösen e törvényben foglalt gazdasági ágazatokban tevékenykedő vállalkozások teljes jövedelmét terhelő közvetlen adó. A Bíróság megállapította, hogy ez az adó **i.** a különadóról törvény indokolása alapján költségvetési célt követ az államadósság növekedésének megelőzése és a gazdasági válság leküzdése érdekében, **ii.** a szabályozott tevékenységi ágazatokban, vagyis nemcsak az energiaágazatban tevékenykedő vállalkozásokra, hanem a számos más gazdasági ágazatban is működő vállalkozásokra alkalmazandó, **iii.** nem önmagában a villamosenergia-ellátásra vonatkozik, hanem az érintett szabályozott jogalany teljes eredménykimutatását terheli. Ezen okoknál fogva a Bíróság az előzetes döntéshozatali eljárásban arra a következtetésre jutott, hogy a 2009/72 irányelvet, és különösen annak 3. cikke (1)–(3) és (10) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely különadót vezet be a valamely hatóság által kiadott engedély alapján, különböző tevékenységi ágazatokban működő vállalkozásoknak mind a nemzeti szinten, mind a külföldön végzett tevékenységek címén elért jövedelmeire, ideértve az illetékes nemzeti szabályozó hatóság által kiállított, villamosenergia-szolgáltatásra vonatkozó engedéllyel rendelkező vállalkozásokat is.
- 22 A 2009/133 irányelv 4. cikkének (1) bekezdése szerint az egyesülés, szétválás vagy részleges szétválás **nem eredményezheti a tőkenyereség olyan megadóztatását**, amelyet az átadott eszközök és források valódi értéke és adózási célra szolgáló értéke közötti különbségre vonatkoztatva számították ki. A 2009/133 irányelv 9. cikke szerint a 4., 5. és 6. cikket alkalmazni kell az eszközátruházásokra. Ha tehát a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fényében a különadó a közvetlen adó egyik formájának, esetleg adó kategóriának tekinthető, akkor a jelen ügyben az a döntő kérdés, hogy összeegyeztethető-e a 2009/133 irányelv által követett célokkal, ha a különadóról szóló törvény alapján a szabályozott jogalanyok a pénzügyi eredménynek a „nem szabályozott” tevékenységekből származó jövedelem formájában keletkezett része után is meg kell fizetnie a különadót – jelen ügyben a leányvállalatok részére történő eszközátruházás formájában megvalósuló ügyletből származó tőkenyereségről van szó, amely megfelel a 2009/133 irányelv 2. cikkének d) pontja szerinti eszközátruházás feltételeinek és meghatározása szerinti jellemzőinek – mégpedig

olyan helyzetben, amikor egyrészt a 2009/133 irányelv szerint az ilyen típusú jövedelem nem adóköteles, másrészt pedig mind a különadóról szóló törvény szövegéből, mind a Bíróság hivatkozott Slovenské elektrárne ítéletéből (C-376/18) az következik, hogy a különadó a teljes pénzügyi eredményt terheli.

- 23 További fontos kérdés tehát az, hogy amennyiben a 2009/133 irányelv értelmében vett semlegesség követelménye azt jelenti, hogy a szóban forgó ügyletek után sem jövedelemadót (amelyet jelen ügyben a nemzeti szabályozás biztosít), sem más, a jövedelemadóval azonos hatású kötelezettséget (amely alatt különadót kell érteni) nem kell fizetni, sem más módon nem eredményezheti tőkenyereség megadóztatását, a fentiek vonatkozhatnak-e a tisztán nemzeti ügyletekre (eszközátruházásra) is, azaz – mint a jelen ügyben is – a szlovákiai társaságok közötti, határokon átnyúló elemet nem tartalmazó ügyletekre.
- 24 Ami a Bíróság ítélkezési gyakorlatát illeti, a 2019. szeptember 18-i AQ és DN ítélet (C-662/18 és C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750) 28. és 29. pontjában a következőket állapította meg: „Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság **elfogadhatónak ítélte** az előzetes döntéshozatal iránti kérelmeket **azokban az esetekben, amikor az alapügy tényállása nem tartozott ugyan közvetlenül az uniós jog hatálya alá, ám az uniós jog rendelkezéseit a nemzeti jog alkalmazandóvá tette, amely jog a minden elemében egyetlen tagállamra korlátozódó helyzetekre adott megoldásaira nézve az uniós jog által nyújtott megoldásokhoz igazodott** (2018. március 22-i Jacob és Lassus ítélet, C-327/16 és C-421/16, EU:C:2018:210, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ezenkívül a Bíróság szintén **elfogadhatónak ítélte** az ilyen előzetes döntéshozatal iránti kérelmeket **azokban az esetekben, amelyekben az értelmezni kért uniós jogi rendelkezés alkalmazására a nemzeti jog keretében a vonatkozó uniós jogi rendelkezésben előírttól eltérő körülmények között kerül sor** (lásd ebben az értelemben: 2001. október 11-i Adam ítélet, C-267/99, EU:C:2001:534, 27–29. pont; 2018. november 7-i C és A ítélet, C-257/17, EU:C:2018:876, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).”
- 25 Ezzel szemben a 2023. április 27-i Banca A (Az egyesülésekről szóló irányelv belső helyzetben való alkalmazása) ítéletében (C-827/21, ECLI:EU:C:2023:355) a Bíróság arra a következtetésre jutott, hogy „[a]z uniós jog nem kötelezi a nemzeti bíróságot arra, hogy a különböző tagállamok társaságainak egyesülésére, szétválására, részleges szétválására, eszközátruházására és részesedéscseréjére, valamint az SE-k vagy az SCE-k létesítő okirat szerinti székhelyének a tagállamok közötti áthelyezésére alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 2009. október 19-i 2009/133/EK tanácsi irányelvnek megfelelően értelmezzen egy olyan nemzeti jogi rendelkezést, amely két olyan vállalkozás tisztán belföldi egyesülésére alkalmazandó, amelyek mindegyikének ugyanabban a tagállamban van a székhelye, mivel ezen művelet nem tartozik ezen irányelv hatálya alá. A Bíróság nem rendelkezik hatáskörrel a 2009/133 irányelv értelmezésére vonatkozóan előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések megválaszolására, amennyiben egyrészt az alapeljárás tényállása nem tartozik ezen irányelv hatálya

alá, másrészt a nemzeti jog nem tette ezen irányelvet e tényállásra közvetlenül és feltétel nélkül alkalmazandóvá.”

- 26 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Bíróság AQ és DN ítéletéből az következik, hogy amennyiben az eszközátruházásról szóló nemzeti szabályozás azt illetően, hogy az eszközátruházásból eredő tőkenyereség nem tartozik e szabályozás hatálya alá, azonos a 2009/133 irányelv 4. cikke (1) bekezdésének szövegével, akkor ezen irányelv joghatásaira a tisztán nemzeti ügyletek esetében is hivatkozni lehet. A Banca A ítéletből levezethető, hogy hangsúlyozni kell a tisztán nemzeti ügyletet vizsgáló nemzeti bíróság annak vizsgálatára vonatkozó kötelezettségét, hogy fennáll-e nemzeti szabályozás, és ha igen, annak elsőbbséget adjon, amennyiben e szabályozás eltér az irányelvben foglaltaktól, vagy olyan ügyletről van szó, amely jellegénél fogva nem is tartozik az irányelv hatálya alá.
- 27 Mindezen okokból a jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság – a Bíróság fent hivatkozott ítéleteire is figyelemmel – szükségesnek tartja annak a kérdésnek a megválaszolását is, hogy a 2009/133 irányelv 4. cikke ezen irányelv 9. cikkével összefüggésben értelmezett (1) bekezdésének hatásaira (amennyiben a Bíróság az első kérdésre igenlő választ ad) egyáltalán lehet-e hivatkozni olyan ügylet tekintetében, amelyet Szlovákiában székhellyel rendelkező társaságok között bonyolítottak le (azaz nincs határon átnyúló elem), és az ezen ügyletből származó nyereség a nemzeti jog szerint közvetlen adójogi következményekkel járó kötelezettség (különadó), viszont nem a jövedelemadó hatálya alá tartozik (a jövedelemadóról szóló törvény 17d. §-a).
- 28 A közösségi jog értelmezése egyértelműségének ebből eredő hiánya arra készítette a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Szlovák Köztársaság legfelsőbb közigazgatási bírósága), hogy előzetes döntéshozatal céljából a fent említett kérdéseket terjessze elő.
- 29 A Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (a Szlovák Köztársaság legfelsőbb közigazgatási bírósága) felhívja a figyelmet, hogy jelen ügyben felülvizsgálati kérelmet elbíráló bíróságként jár el, amelynek határozatai ellen a správny súdny poriadok (a közigazgatási perrendtartás) 438. §-ának (1) bekezdése alapján nem lehet fellebbezni.
- 30 [omissis] [az eljárás felfüggesztésének formális eljárásjogi szempontjai]
- 31 [omissis]
- 32 [omissis]
- 33 [A bírósági védelemhez való joggal kapcsolatos, nemzeti jogból eredő kérdések]
[omissis]
- 34 [jogorvoslattal kapcsolatos tájékoztatás] [omissis]