

Υπόθεση C-201/24

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

13 Μαρτίου 2024

Αιτούν δικαστήριο:

Najvyšší Správny súd Slovenskej republiky (Σλοβακία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

29 Φεβρουαρίου 2024

Αναιρεσείουσα:

A.En. Slovensko s.r.o

Αναιρεσίβλητες:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [αριθμός υποθέσεως]
SPRÁVNÝ SÚD [...]
SLOVENSKEJ REPUBLIKY [...]

(Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας, Σλοβακία)

ΔΙΑΤΑΞΗ

Το Najvyšší Správny súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας, Σλοβακία) [σύνθεση του δικάζοντος δικαστηρίου] [...] στην υπόθεση της αναιρεσεύουσας: **A.En.Slovensko s.r.o.** [...] [στοιχεία δικηγόρου] [...] κατά των αναιρεσιβλήτων: **1/ Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, επί της αιτήσεως αναιρέσεως της αναιρεσεύουσας κατά της αποφάσεως του Krajský súd v Bratislave (περιφερειακού δικαστηρίου Μπρατισλάβας, Σλοβακία) [στοιχεία υποθέσεως] [...] της 2ας Ιουλίου 2020 [κωδικός ECLI] [...]

διατάσσει ως ακολούθως:

I. Αναστέλλει την ενώπιόν του διαδικασία.

II. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 της οδηγίας 2009/133/ΕΚ, την έννοια ότι αντιβαίνει σε αυτό εθνική ρύθμιση [ο νόμος ο inviduioidávode (νόμος περί ειδικής εισφοράς)], με την οποία επιβάλλεται ειδική εισφορά και στην υπεραξία που προκύπτει από πράξεις (εισφορές ενεργητικού) μεταξύ εταιριών εγκατεστημένων στη Σλοβακία;

2. Μπορεί να γίνει επίκληση του αποτελέσματος που αναπτύσσει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 της οδηγίας 2009/133/ΕΚ, κατά το οποίο δεν υπόκειται σε φόρο η υπεραξία που προκύπτει από εισφορές ενεργητικού, η οποία υπολογίζεται βάσει της διαφοράς μεταξύ των πραγματικών αξιών των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας, και στην περίπτωση εγχώριας πράξης μεταξύ εταιριών εγκατεστημένων στο ίδιο κράτος μέλος, όταν η εθνική νομοθεσία επιβάλλει επιβάρυνση φορολογικού χαρακτήρα (ήτοι, την ειδική εισφορά) επί της υπεραξίας που προκύπτει από μια τέτοια πράξη;

Σ κ ε π τ ι κ ό

1 Υποβάλλεται στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: **Δικαστήριο**) αίτηση προδικαστικής αποφάσεως σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 4,

παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 9, της οδηγίας 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο (στο εξής: **οδηγία 2009/133**).

- 2 Στο επίκεντρο της παρούσας προδικαστικής παραπομπής βρίσκεται η νομική ασάφεια που προέκυψε κατά τον δικαστικό έλεγχο της απόφασης της φορολογικής αρχής να επιβάλει επιβάρυνση στην αναιρεσείουσα, η οποία είχε πραγματοποιήσει εισφορές σε είδος σε θυγατρικές εταιρίες (οι εν λόγω εισφορές καλούνται στο εξής από κοινού: **πράξη**), στη δε υπεραξία που προέκυψε από την εν λόγω πράξη επιβλήθηκε επιβάρυνση υπό μορφή ειδικής εισφοράς επί ρυθμιζόμενων δραστηριοτήτων σύμφωνα με τον *zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovanej odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov* (νόμο αριθ. 235/2012 για τη θέσπιση ειδικής εισφοράς επί των εισοδημάτων των επιχειρήσεων τα οποία πραγματοποιούνται στους ρυθμιζόμενους τομείς, για την τροποποίηση και τη συμπλήρωση ορισμένων άλλων νόμων), στο εξής: νόμος περί εισφορών.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2009/133 έχει ως εξής:
- «Η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μερική διάσπαση δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας».
- 4 Το άρθρο 9 της οδηγίας 2009/133 έχει ως εξής:
- «Τα άρθρα 4, 5 και 6 ισχύουν για τις εισφορές ενεργητικού».

Το σλοβακικό δίκαιο

Το σλοβακικό δίκαιο προβλέπει την επιβολή ειδικής εισφοράς επί των εισοδημάτων από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας η οποία εμπίπτει στις ρυθμιζόμενες από τον νόμο περί εισφορών δραστηριότητες.

- 5 Κατά το άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο a, σημείο 1, και στοιχείο b, του νόμου περί εισφορών, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως:

«Ως ρυθμιζόμενη οντότητα νοείται κάθε πρόσωπο ή οργανωτική οντότητα αλλοδαπής εταιρίας που:

a) έχει άδεια να ασκεί τη δραστηριότητά του στον τομέα:

(μεταξύ άλλων) (1) της ενέργειας βάσει άδειας που έχει χορηγηθεί από την Úrad pre reguláciu sieťových odvetní [(ρυθμιστική αρχή των συστημάτων δικτύου, Σλοβακία)] σύμφωνα με όσα ορίζει ειδικός νόμος

b) θεωρεί ότι θα δραστηριοποιείται στον τομέα που μνημονεύεται στο στοιχείο a καθ' όλη τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως.»

6 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, του νόμου περί εισφορών, όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υποθέσεως, όριζε τα εξής:

«Κάθε πρόσωπο ή οργανωτική οντότητα αλλοδαπής εταιρίας το οποίο την 1η Σεπτεμβρίου 2012 είχε άδεια για την άσκηση της δραστηριότητας που μνημονεύεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο a, και του οποίου τα εισοδήματα από τη δραστηριότητα στον τομέα που μνημονεύεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο a, κατά τη λογιστική χρήση που προηγήθηκε της ενάρξεως ισχύος του παρόντος νόμου έφθασαν τουλάχιστον στο 50 % του συνόλου των εισοδημάτων του για τη λογιστική αυτή χρήση, αποκτά την ιδιότητα της ρυθμιζόμενης οντότητας σύμφωνα με τα όσα ορίζει ο παρών νόμος. Η ρυθμιζόμενη αυτή οντότητα υπόκειται στην εισφορά από την περίοδο κατά την οποία η εισφορά κατέστη απαιτητή, δηλαδή από τον Σεπτέμβριο του 2012, αν το οικονομικό αποτέλεσμα που επετεύχθη κατά τη διάρκεια της λογιστικής χρήσεως που προηγήθηκε της ενάρξεως ισχύος του παρόντος νόμου είναι τουλάχιστον ίσο με τη βάση επιβολής της εισφοράς κατά το άρθρο 4, παράγραφος 2. Ως προηγούμενη, κατά τα ανωτέρω, λογιστική χρήση νοείται η λογιστική χρήση που αμέσως προηγήθηκε της ενάρξεως ισχύος του παρόντος νόμου και κατά τη διάρκεια της οποίας γεννήθηκε η υποχρέωση να συνταχθεί δεόντως η οικεία οικονομική κατάσταση και να αποτυπωθεί στη σχετική φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε σε ημερομηνία προγενέστερη από τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

7 Το άρθρο 5, παράγραφος 1, του νόμου περί εισφορών, όπως είχε κατά τον κρίσιμο για τη διενέργεια της πράξης χρόνο, όριζε ως βάση επιβολής της εισφοράς: «[τ]ο οικονομικό αποτέλεσμα που επετεύχθη εντός λογιστικής χρήσεως κατά την οποία η ρυθμιζόμενη οντότητα έχει λάβει άδεια να ασκεί δραστηριότητα στον τομέα που μνημονεύεται στο άρθρο 3, παράγραφος 1, στοιχείο a, πολλαπλασιασμένο με τον συντελεστή που ορίζεται στην παράγραφο 5· η εν λόγω βάση επιβολής της εισφοράς χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της εισφοράς με σκοπό την εκκαθάριση των εισφορών, σύμφωνα με το άρθρο 9, για τις περιόδους καταβολής της εισφοράς που εμπίπτουν στη λογιστική χρήση κατά τη διάρκεια της οποίας επιτυγχάνεται το οικονομικό αποτέλεσμα».

8 Το άρθρο 17d, παράγραφος 1, στοιχείο a, του zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmom (νόμου 595/2003 περί του φόρου εισοδήματος) (στο εξής: **νόμος περί του φόρου εισοδήματος**), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο της πράξεως, όριζε ότι «[σ]τη βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά πρόσωπο που πραγματοποιεί

εισφορά σε είδος, η οποία συνίσταται σε χωριστά εισφερόμενο στοιχείο ενεργητικού, επιχείρηση ή τμήμα αυτής, και η οποία αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 1, στοιχεία b ή c, κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία πραγματοποιείται η εισφορά σε είδος, δεν λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ της αξίας που αποδόθηκε στην εισφορά σε είδος που πραγματοποίησε ο εταίρος και της λογιστικής αξίας της εισφοράς σε είδος, ο δε λήπτης της εισφοράς σε είδος αναλαμβάνει τα εισφερόμενα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού στην αρχική τους αξία σύμφωνα με ειδική διάταξη, τα δε ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία στην αρχική τους αξία σύμφωνα με το άρθρο 25».

- 9 Κατά το άρθρο 17d, παράγραφος 7, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος, η διάταξη της παραγράφου 1 εφαρμόζεται επίσης «όταν το αντικείμενο της εισφοράς σε είδος συνίσταται σε στοιχείο του ενεργητικού που εισφέρεται χωριστά, το οποίο είναι τίτλος, ή μερίδιο σε εμπορική εταιρία, ή επιχείρηση ή τμήμα αυτής, το οποίο εισφέρεται από πρόσωπο ευρισκόμενο στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας σε λήπτη ευρισκόμενο στο έδαφος κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή κράτους που είναι συμβαλλόμενο μέρος της Συμφωνίας για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και το εν λόγω στοιχείο του ενεργητικού, η επιχείρηση ή το τμήμα αυτής συνδέεται λειτουργικά με μόνιμη εγκατάσταση του αποδέκτη της εισφοράς σε είδος που βρίσκεται στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, ο δε λήπτης λαμβάνει την εισφορά σε είδος στην αρχική της αξία. Αν ο λήπτης της εισφοράς σε είδος δεν διαθέτει στοιχείο του ενεργητικού, επιχείρηση ή τμήμα της που συνδέεται λειτουργικά με μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στο έδαφος της Σλοβακικής Δημοκρατίας, εφαρμόζονται σε εκείνον που πραγματοποιεί την εισφορά σε είδος οι διατάξεις του άρθρου 17b» (διατάξεις που ρυθμίζουν τις εισφορές σε είδος σε πραγματικές αξίες).

Η διαφορά της κύριας δίκης

- 10 Η εμπορική εταιρία A.En. Slovensko s.r.o. [...], στο εξής: **αναιρεσείουσα** αποτελεί, σύμφωνα με τον νόμο περί εισφορών, ρυθμιζόμενη οντότητα που ασκεί ρυθμιζόμενες δραστηριότητες, οι οποίες ενδέχεται να υπόκεινται στην υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς σύμφωνα με τον εν λόγω νόμο. Η αναιρεσείουσα είναι σλοβακική εμπορική εταιρία και, παράλληλα, μέλος του ομίλου A.En., ο οποίος αποτελείται από εταιρίες από διάφορα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης δραστηριοποιούμενες στους τομείς της παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, της εμπορίας ηλεκτρικής ενέργειας, του φυσικού αερίου και της θερμάνσεως. Το 2017 επήλθε μεταβολή στη διάρθρωση του ομίλου A.En., στο πλαίσιο της οποίας η αναιρεσείουσα πραγματοποίησε, μεταξύ Οκτωβρίου και Δεκεμβρίου 2017, σειρά εγχώριων πράξεων συνιστάμενων σε εισφορές σε είδος προς άλλες σλοβακικές θυγατρικές. Τούτο είχε ως συνέπεια ότι ποσοστό υψηλότερο του 98 % των δηλωθέντων στοιχείων ενεργητικού του επιτευχθέντος οικονομικού αποτελέσματος της εταιρίας για το έτος 2017 προερχόταν από την αποτίμηση των εισφορών σε είδος.

- 11 Η πρώτη αναιρεσίβλητη εξέδωσε, στις 19 Ιουλίου 2019, απόφαση με την οποία, κατόπιν εκκαθάρισης των εισφορών, διαπίστωνε ότι το ποσό της ειδικής εισφοράς που είχε καταβάλει η αναιρεσείουσα, ως ρυθμιζόμενη οντότητα, υπολειπόταν κατά 701 222,40 ευρώ, όσον αφορά τις περιόδους καταβολής της εισφοράς που ενέπιπταν στη λογιστική χρήση από την 1η Ιανουαρίου 2017 έως την 31η Δεκεμβρίου 2017.
- 12 Η αναιρεσείουσα άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της εν λόγω αποφάσεως, σύμφωνα με το άρθρο 8, παράγραφος 6, του νόμου περί εισφορών, με την οποία αμφισβητούσε τη βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στους ρυθμιζόμενους τομείς, το ύψος της εισφοράς και το ποσό που προέκυψε από την εκκαθάριση της εν λόγω εισφοράς. Η αναιρεσείουσα προέβαλε ότι το οικονομικό αποτέλεσμα ύψους 10 319 149,01 ευρώ προ φόρων συνίστατο σε οικονομικό αποτέλεσμα ύψους 157 711,25 ευρώ προ φόρων προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα και σε οικονομικό αποτέλεσμα ύψους 10 161 437,76 ευρώ προ φόρων από χρηματοοικονομική δραστηριότητα. Η αναιρεσείουσα τόνισε ότι το οικονομικό αποτέλεσμα από χρηματοοικονομική δραστηριότητα προήλθε αποκλειστικά από εφάπαξ λογιστική πράξη που διενεργήθηκε στο πλαίσιο μη ρυθμιζόμενης δραστηριότητας ρυθμιζόμενης οντότητας, η οποία δεν αποσκοπούσε στον χρηματοοικονομικό πλουτισμό της, αλλά είχε πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της αναδιάρθρωσης της αναιρεσείουσας όσον αφορά την επιχειρηματική της δραστηριότητα, και επομένως το προ φόρων αποτέλεσμα για το 2017 προερχόταν σε μεγάλο βαθμό από κέρδη από μη ρυθμιζόμενες δραστηριότητες. Για τον λόγο αυτό, η αναιρεσείουσα ισχυρίστηκε ότι η βάση επιβολής της ειδικής εισφοράς και το ίδιο το ποσό της εισφοράς, όπως προσδιορίστηκαν με την απόφαση της αρχής επιβολής της εισφοράς, δεν μπορούσαν να υπολογιστούν με βάση οικονομικό αποτέλεσμα το οποίο δεν είχε προκύψει από τα έσοδα από ρυθμιζόμενες δραστηριότητες.
- 13 Κατά την εξέταση της διοικητικής προσφυγής της αναιρεσείουσας, η δεύτερη αναιρεσίβλητη διευκρίνισε ότι, από την έναρξη ισχύος του νόμου περί ειδικής εισφοράς, σύμφωνα με το άρθρο 5 του εν λόγω νόμου, τη βάση επιβολής της εισφοράς αποτελεί είτε το οικονομικό αποτέλεσμα προ φόρων όπως αναγράφεται στη γραμμή 100 της φορολογικής δηλώσεως (άρθρο 5, παράγραφος 3, του εν λόγω νόμου), είτε το οικονομικό αποτέλεσμα προ φόρων, όπως καθορίζεται σύμφωνα με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα, προσαρμοζόμενο βάσει ειδικών διατάξεων. Η αναιρεσίβλητη επισήμανε ότι ο νόμος περί του φόρου εισοδήματος δεν επιτρέπει πλέον καμία εκ των υστέρων διόρθωση του οικονομικού αποτελέσματος το οποίο αποτελεί τη βάση επιβολής της εισφοράς, τούτο δε ανεξαρτήτως της χρηματοοικονομικής πράξης της ρυθμιζόμενης οντότητας, της οποίας το αποτέλεσμα, από λογιστικής απόψεως, αποτελεί το οικονομικό αποτέλεσμα. Η αναιρεσίβλητη προέβαλε περαιτέρω ότι δεν είχε το δικαίωμα να αξιολογήσει την ύπαρξη και τη νομική βάση της πράξεως, που είχε ως αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά για τη ρυθμιζόμενη οντότητα σε επίπεδο εισοδήματος που αποτελεί το αναγραφόμενο στη γραμμή 100 της φορολογικής δήλωσης οικονομικό αποτέλεσμα. Μολονότι το εν λόγω αποτέλεσμα αποτελεί τη

βάση επιβολής της εισφοράς, εντούτοις, από απόψεως φόρου, δεν συνυπολογίζεται στη βάση επιβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 17d του νόμου περί του φόρου εισοδήματος και, για τον λόγο αυτό, το εν λόγω εισόδημα που προήλθε από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες στη συνέχεια αφαιρέθηκε από το οικονομικό αποτέλεσμα στη φορολογική δήλωση. Στο πλαίσιο αυτό, η δεύτερη αναιρεσίβλητη τόνισε ότι η ειδική εισφορά θεωρείται ως καταβολή η οποία, αφού πραγματοποιηθεί, συνιστά φορολογική δαπάνη και, ως εκ τούτου, μειώνει τη βάση επιβολής του φόρου και τον καταβλητέο φόρο εισοδήματος.

Η διαδικασία ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων

- 14 Κατά των ως άνω αποφάσεων της φορολογικής αρχής, η αναιρεσείουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον του Krajský súd v Bratislave (περιφερειακού δικαστηρίου Μπρατισλάβας, στο εξής: **διοικητικό δικαστήριο**), την οποία το διοικητικό δικαστήριο απέρριψε. Στο σκεπτικό της απόφασής του, το διοικητικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι το βασικό επίδικο ζήτημα συνίστατο στο αν ήταν επιτρεπτό να καθοριστεί το ποσό της εισφοράς βάσει του συνολικού οικονομικού αποτελέσματος που επιτεύχθηκε από τη ρυθμιζόμενη οντότητα ή αν, αντιθέτως, έπρεπε να βασιστεί αποκλειστικά στο οικονομικό αποτέλεσμα που προήλθε από την άσκηση της ρυθμιζόμενης δραστηριότητας. Το διοικητικό δικαστήριο διαπίστωσε ότι οι εισφερθείσες συμμετοχές και μετοχές σε εμπορικές εταιρίες, οι οποίες συνιστούσαν εισφορές σε είδος, καταχωρίστηκαν στα λογιστικά βιβλία της αναιρεσείουσας στην (χαμηλότερη) λογιστική τους αξία κατά τον χρόνο της εισφοράς σε είδος και όχι στην (υψηλότερη) αποτιμηθείσα αξία τους, όπως αυτή προσδιορίστηκε στο πλαίσιο πραγματογνωμοσύνης κατά τον χρόνο της εισφοράς (πραγματική αξία), οπότε η αναιρεσείουσα όφειλε να καταχωρίσει ως έσοδο τη θετική διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των συμμετοχών και των μετοχών εμπορικών εταιριών που περιελάμβανε η εισφορά και της λογιστικής αξίας τους, η οποία, από λογιστικής απόψεως, οδήγησε σε αύξηση του οικονομικού αποτελέσματος, το οποίο, ωστόσο, δεν είχε προκύψει από την προμήθεια (πώληση) ηλεκτρικής ενέργειας, ήτοι από ρυθμιζόμενη δραστηριότητα της αναιρεσείουσας. Δεδομένου ότι, από απόψεως φόρου εισοδήματος, οι εισφορές σε είδος πραγματοποιήθηκαν στην αρχική τους αξία, το εισόδημα που προέκυψε από τη διαφορά μεταξύ της αξίας της εισφοράς σε είδος στην οποία αποτιμήθηκε η εισφορά του εταίρου και της αξίας της εισφοράς σε είδος που καταγράφηκε στα βιβλία του εισφέροντος –ήτοι της αναιρεσείουσας– δεν συνυπολογίστηκε στη βάση επιβολής του φόρου. Τούτο σημαίνει ότι το εισόδημα από την εισφορά σε είδος αποτελούσε μη φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 17d, παράγραφος 1, στοιχείο α, του νόμου περί του φόρου εισοδήματος.
- 15 Στο σκεπτικό της αναιρεσιβαλλομένης απόφασής, το διοικητικό δικαστήριο παρέπεμψε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Δεκεμβρίου 2019, Slovenské elektrárne (C-376/18, ECLI:EU:C:2019:1068), από την οποία προκύπτει ότι η οδηγία [2009/72/EK] (τρίτη οδηγία για την ηλεκτρική ενέργεια) έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση με την οποία θεσπίζεται ειδική εισφορά επί των εισοδημάτων, για δραστηριότητες που ασκούνται τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και στην αλλοδαπή, επιχειρήσεων οι οποίες

δραστηριοποιούνται, βάσει άδειας χορηγηθείσας από δημόσια αρχή, σε διάφορους τομείς ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, περιλαμβανομένων των επιχειρήσεων που είναι κάτοχοι άδειας για την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας χορηγηθείσας από την αρμόδια εθνική ρυθμιστική αρχή.

- 16 Κατά την εξέταση του λόγου ακυρώσεως σχετικά με την αντίθεση των προσβαλλόμενων αποφάσεων των οργάνων της φορολογικής αρχής προς την οδηγία 2009/133, το διοικητικό δικαστήριο υπογράμμισε την αποκλειστική αρμοδιότητα των κρατών μελών όσον αφορά τα μέτρα που αφορούν τα δημόσια οικονομικά, όπως εκτιμά ότι αποτελεί και η θέσπιση της ειδικής εισφοράς. Το διοικητικό δικαστήριο πρόσθεσε ότι καταλήγει στην εκτίμηση αυτή για τον λόγο, μεταξύ άλλων, ότι σκοπός της ειδικής εισφοράς δεν είναι η αποτροπή της φοροαποφυγής και της διπλής φορολογίας, αλλά η εξυγίανση των δημοσίων οικονομικών. Επομένως, λαμβανομένης υπόψη της διαφοράς του σκοπού του εν λόγω μέτρου σε σχέση με αυτόν της οδηγίας 2009/133, το διοικητικό δικαστήριο εκτιμά ότι ο τρόπος με τον οποίο η εν λόγω οδηγία έχει μεταφερθεί στη Σλοβακική Δημοκρατία δεν δικαιολογεί το συμπέρασμα ότι ο νόμος περί εισφορών πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με την οδηγία και όσον αφορά τις εγχώριες πράξεις.
- 17 Η αναιρεσείουσα άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του διοικητικού δικαστηρίου. Οι αιτιάσεις που περιλαμβάνονται στην εν λόγω αναίρεση είναι πανομοιότυπες, κατ' είδος και κατ' ουσίαν, με εκείνες που προέβαλε η αναιρεσείουσα τόσο στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας ενώπιον της δεύτερης αναιρεσίβλητης, όσο και στο πλαίσιο της δίκης ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου.
- 18 Η αναιρεσείουσα επικαλείται, μεταξύ άλλων, απόφαση του Najvyšší súd Slovenskej republiky (Ανωτάτου Δικαστηρίου της Σλοβακικής Δημοκρατίας) [στοιχεία υποθέσεως] [...] της 31ης Ιουλίου 2019, με την οποία το εν λόγω δικαστήριο επικύρωσε την απόφαση του Krajský súd v Bratislave (περιφερειακού δικαστηρίου της Μπρατισλάβας) [στοιχεία υποθέσεως] [...], της 14ης Οκτωβρίου 2015, με την οποία ακυρώθηκε η απόφαση της φορολογικής αρχής να επιβάλει ειδική εισφορά επί της υπεραξίας που προέκυψε από την εισφορά στοιχείων ενεργητικού της εταιρίας SPP, a.s. στην εταιρία eustream, a.s., της οποίας η SPP, a.s. ήταν μέτοχος, προκειμένου να υπάρξει συμμόρφωση προς τις απαιτήσεις της λεγόμενης τρίτης οδηγίας για το φυσικό αέριο (2009/73/EK).
- 19 Στην προμνημονευθείσα απόφαση, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) έκρινε ότι, «εν προκειμένω, η οδηγία [2009/133] αναπτύσσει άμεσο αποτέλεσμα όσον αφορά τα δικαιώματα που είναι αρκούντως σαφή και απαλλαγμένα αιρέσεων και, δεδομένου του σκοπού της, ο οποίος συνίσταται στη μη φορολόγηση ορισμένων πράξεων, είναι δεσμευτική για όλες τις αρχές. Συναφώς, το άρθρο 4, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 της οδηγίας [2009/133], τα οποία ορίζουν ότι η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μερική διάσπαση καθώς και η εισφορά στοιχείων ενεργητικού δεν συνεπάγονται φορολογητέο κέρδος που υπολογίζεται με βάση τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων

ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους, είναι αρκούντως σαφή. Πράγματι, η οδηγία ορίζει την “υπεραξία” ως τη διαφορά μεταξύ των πραγματικών αξιών των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. Επιπλέον, στο άρθρο 4, παράγραφος 2, στοιχεία α’ και β’, ορίζει την “πραγματική αξία των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού” ως τη “φορολογητέα αξία”» (σκέψη 100). Με την εν λόγω απόφαση, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) διαπίστωσε επίσης ότι: «Δεδομένου του γεγονότος ότι η πραγματοποιηθείσα πράξη ήταν επίσης φορολογικώς ουδέτερη βάσει της εθνικής νομοθεσίας (άρθρο 17d του νόμου περί φόρου εισοδήματος) και ότι η ειδική εισφορά έχει χαρακτήρα άμεσου φόρου και εμπίπτει στο καθ’ ύλην πεδίο εφαρμογής της οδηγίας [2009/133], πρέπει να γίνει δεκτό ότι η πραγματοποιηθείσα εισφορά, η οποία καταχωρίστηκε στα βιβλία ως απομείωση της αρνητικής υπεραξίας ύψους 1 720 998 422,05 ευρώ, στο πλαίσιο της τήρησης του σκοπού της φορολογικής ουδετερότητας, δεν αποτέλεσε βάση υπολογισμού της ειδικής εισφοράς σύμφωνα με το άρθρο 5, παράγραφος 3, του νόμου περί ειδικών εισφορών. Ως εκ τούτου, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο), επικυρώνοντας τη νομική θέση του περιφερειακού δικαστηρίου, έκρινε αναγκαίο να υιοθετήσει μια σύμφωνη με το δίκαιο της Ένωσης ερμηνεία της υποθέσεως και, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της εν λόγω υποθέσεως, να δώσει προτεραιότητα στο δίκαιο της Ένωσης, και ειδικότερα στον σκοπό της φορολογικής ουδετερότητας της οδηγίας [2009/133], όσον αφορά την επίμαχη πράξη. Το γεγονός ότι οι αναιρεσίβλητοι δεν ενήργησαν κατ’ αυτόν τον τρόπο και δεν έδωσαν προτεραιότητα στο δίκαιο της Ένωσης καθιστά τις προσβαλλόμενες αποφάσεις ελαττωματικές, γεγονός που τις καθιστά άκυρες» (σκέψη 109).

- 20 Επισημαίνεται ότι, στην ως άνω υπόθεση, το Najvyšší súd (Ανώτατο Δικαστήριο) έδωσε προτεραιότητα στο αποτέλεσμα της οδηγίας 2009/133 έναντι της εφαρμογής του εθνικού νόμου περί εισφορών, χωρίς να υποβάλει στο Δικαστήριο [προδικαστικό] ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία της οδηγίας 2009/133.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της διατάξεως περί παραπομπής

- 21 Το Δικαστήριο, με την απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2019, Slovenské elektrárne (C-376/18, EU:C:2019:1068), ερμήνευσε το άρθρο 3, παράγραφοι 1 έως 3 και 10, της οδηγίας 2009/72/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (στο εξής: **οδηγία 2009/72**) καταλήγοντας στο συμπέρασμα, το οποίο απηχεί τις αιτιάσεις της αναιρεσείουσας, ότι η ειδική εισφορά που θεσπίστηκε με τον νόμο περί εισφορών έχει χαρακτήρα γενικού φορολογικού μέτρου και, ειδικότερα, άμεσου φόρου επί του συνολικού εισοδήματος των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους οικονομικούς τομείς τους οποίους αφορά ο εν λόγω νόμος. Το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι, η εν λόγω εισφορά **i)** επιδιώκει, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου περί εισφορών, έναν δημοσιονομικό σκοπό, προκειμένου να περιορισθεί η αύξηση του δημόσιου ελλείμματος και να καταπολεμηθεί η οικονομική κρίση, **ii)** έχει εφαρμογή επί των επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στους τομείς ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, δηλαδή όχι μόνο στον τομέα της ενέργειας, αλλά και σε πολλούς άλλους τομείς της

οικονομίας, **iii)** δεν έχει εφαρμογή επί της παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, αυτής καθαυτήν, αλλά επιβάλλεται στο συνολικό οικονομικό αποτέλεσμα της οικείας ρυθμιζόμενης οντότητας. Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο κατέληξε, στο πλαίσιο της διαδικασίας εκδόσεως προδικαστικής απόφασεως, ότι η οδηγία 2009/72, και, ειδικότερα, το άρθρο 3, παράγραφοι 1 έως 3 και 10, της οδηγίας αυτής, έχουν την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση με την οποία θεσπίζεται ειδική εισφορά επί των εισοδημάτων, για δραστηριότητες που ασκούνται τόσο σε εθνικό επίπεδο όσο και στην αλλοδαπή, επιχειρήσεων οι οποίες δραστηριοποιούνται, βάσει άδειας χορηγηθείσας από δημόσια αρχή, σε διάφορους τομείς ρυθμιζόμενης δραστηριότητας, περιλαμβανομένων των επιχειρήσεων που είναι κάτοχοι άδειας για την παροχή ηλεκτρικής ενέργειας χορηγηθείσας από την αρμόδια εθνική ρυθμιστική αρχή.

- 22 Το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2009/133 ορίζει ότι η συγχώνευση, η διάσπαση ή η μερική διάσπαση **δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών** οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας τους αξίας. Κατά το άρθρο 9 της οδηγίας 2009/133, τα άρθρα 4, 5 και 6 ισχύουν για τις εισφορές ενεργητικού. Ως εκ τούτου, αν, υπό το φως της νομολογίας του Δικαστηρίου, η ειδική εισφορά μπορεί να θεωρηθεί ως μορφή άμεσου φόρου, ενδεχομένως ως κατηγορία φόρου, το κρίσιμο ζήτημα εν προκειμένω είναι αν συνάδει προς τους σκοπούς που επιδιώκει η οδηγία 2009/133 το γεγονός ότι, βάσει του νόμου περί εισφορών, η ρυθμιζόμενη οντότητα πρέπει να επιβαρύνεται με την εν λόγω εισφορά και για το μέρος του οικονομικού αποτελέσματος που έχει τη μορφή εισοδήματος προερχόμενου από «μη ρυθμιζόμενη» δραστηριότητα – εν προκειμένω, για την υπεραξία που προκύπτει από πράξη εισφοράς στοιχείων ενεργητικού σε θυγατρικές εταιρίες, η οποία πληροί τις προϋποθέσεις και τα χαρακτηριστικά της εισφοράς στοιχείων ενεργητικού, σύμφωνα με το άρθρο 2, στοιχείο δ', της οδηγίας 2009/133, τούτο δε σε μια περίπτωση όπου, αφενός, σύμφωνα με την οδηγία 2009/133, το εν λόγω είδος εισοδήματος δεν υπόκειται στον φόρο, αλλά, αφετέρου, τόσο από το γράμμα του νόμου περί εισφορών όσο και από την προμνησθείσα απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση C-376/18 (Slovenské elektrárne), προκύπτει ότι η ειδική εισφορά επιβαρύνει το συνολικό οικονομικό αποτέλεσμα.
- 23 Επομένως, ένα περαιτέρω κρίσιμο ζήτημα που τίθεται είναι, εφόσον η απαίτηση περί ουδετερότητας κατά την έννοια της οδηγίας 2009/133 έχει την έννοια ότι οι εν λόγω πράξεις δεν μπορούν να υπόκεινται ούτε στον φόρο εισοδήματος (όπερ, εν προκειμένω, διασφαλίζεται από την εθνική νομοθεσία) ούτε σε οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση που έχει το ίδιο αποτέλεσμα με τον φόρο εισοδήματος (όπως η ειδική εισφορά), ούτε υφίσταται άλλος τρόπος, που μπορεί να οδηγήσει στη φορολόγηση των υπεραξιών, αν τα ανωτέρω μπορούν να εφαρμοστούν και σε αμιγώς εγχώριες πράξεις (εισφορές ενεργητικού), ήτοι σε εκείνες που διενεργούνται μεταξύ σλοβακικών εταιριών χωρίς διασυνοριακό στοιχείο, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

- 24 Από απόψεως νομολογίας του Δικαστηρίου, στις σκέψεις 28 και 29 της αποφάσεως της 18ης Σεπτεμβρίου 2019, AQ και DN (C-662/18 και C-672/18, ECLI:EU:C:2019:750), διαλαμβάνονται τα εξής: «Πρέπει να υπομνησθεί συναφώς ότι το Δικαστήριο έκρινε παραδεκτές αιτήσεις προδικαστικής αποφάσεως σε περιπτώσεις όπου, καίτοι τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης δεν ενέπιπταν ευθέως στο πεδίο εφαρμογής του δικαίου της Ένωσης, εντούτοις οι διατάξεις του δικαίου αυτού είχαν καταστεί εφαρμοστέες δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, η οποία προέβλεπε, για καταστάσεις των οποίων όλα τα στοιχεία περιορίζονται στο εσωτερικό ενός μόνον κράτους μέλους, λύσεις αντίστοιχες με αυτές που προβλέπει το δίκαιο της Ένωσης (απόφαση της 22ας Μαρτίου 2018, Jacob και Lassus, C- 327/16 και C- 421/16, EU:C:2018:210, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ως παραδεκτές τέτοιες αιτήσεις ακόμη και στις περιπτώσεις που η διάταξη του δικαίου της Ένωσης της οποίας ζητείται η ερμηνεία πρόκειται να εφαρμοσθεί, στο πλαίσιο του εθνικού δικαίου, υπό συνθήκες διαφορετικές των προβλεπομένων από την αντίστοιχη διάταξη του δικαίου της Ένωσης (πρβλ. αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 2001, Adam, C- 267/99, EU:C:2001:534, σκέψεις 27 έως 29, καθώς και της 7ης Νοεμβρίου 2018, C και A, C-257/17, EU:C:2018:876, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία)».
- 25 Αντιθέτως, στην απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, Banca A (Εφαρμογή της οδηγίας περί συγχωνεύσεων σε εσωτερική κατάσταση) (C-827/21, EU:C:2023:355), το Δικαστήριο έκρινε ότι «[τ]ο δίκαιο της Ένωσης δεν υποχρεώνει εθνικό δικαστήριο να ερμηνεύσει, κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία 2009/133/EK του Συμβουλίου, της 19ης Οκτωβρίου 2009, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το εφαρμοστέο στις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, μερικές διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές μετοχών που αφορούν εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών καθώς και με τη μεταφορά της καταστατικής έδρας μιας SE ή μιας SCE από ένα κράτος μέλος σε άλλο, διάταξη του εθνικού δικαίου που εφαρμόζεται σε αμιγώς εσωτερική πράξη συγχώνευσης μεταξύ δύο επιχειρήσεων καθεμία εκ των οποίων έχει την εταιρική της έδρα στο ίδιο κράτος μέλος, εφόσον η εν λόγω πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω οδηγίας. Το Δικαστήριο είναι αναρμόδιο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που αφορούν την ερμηνεία της οδηγίας 2009/133, καθόσον, αφενός, τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς στην κύρια δίκη δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω οδηγίας και, αφετέρου, το εθνικό δίκαιο δεν προβλέπει άμεσα και ανεπιφύλακτα την εφαρμογή της οδηγίας».
- 26 Κατά το αιτούν δικαστήριο, από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση AQ και DN προκύπτει ότι, όταν η εθνική ρύθμιση περί εισφοράς ενεργητικού είναι πανομοιότυπη με εκείνη του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 2009/133 όσον αφορά τη μη υπαγωγή των προκυπτουσών υπεραξιών, τότε μπορεί να γίνει επίκληση των αποτελεσμάτων της εν λόγω οδηγίας και στην περίπτωση αμιγώς εγχώριων πράξεων. Από την απόφαση Banca A μπορεί να συναχθεί η ανάγκη να δοθεί έμφαση στην υποχρέωση του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο εξετάζει μια αμιγώς εθνική πράξη, να εξετάσει αν υφίσταται εθνική ρύθμιση και να της δώσει

προτεραιότητα, όταν η ρύθμιση αυτή διαφέρει από εκείνη της οδηγίας ή όταν πρόκειται για πράξη η οποία, ως εκ της φύσεώς της, δεν εμπίπτει καν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

- 27 Για τους λόγους αυτούς, το αιτούν δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση, λαμβάνοντας επίσης υπόψη τις προμνησθείσες αποφάσεις του Δικαστηρίου, κρίνει αναγκαίο να δοθεί επιπλέον απάντηση στο ερώτημα αν το αποτέλεσμα που αναπτύσσει το άρθρο 4, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 9 της οδηγίας 2009/133 (σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως του Δικαστηρίου στο πρώτο ερώτημα), μπορεί να τύχει επικλήσεως όσον αφορά πράξη που διενεργήθηκε μεταξύ εταιριών εγκατεστημένων στη Σλοβακία (ήτοι, χωρίς διασυνοριακό στοιχείο), λαμβανομένου υπόψη ότι το κέρδος από την εν λόγω πράξη υπόκειται, δυνάμει του εθνικού δικαίου, σε εισφορά έχουσα χαρακτήρα αμέσου φόρου (ειδική εισφορά), αλλά δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος (άρθρο 17d του νόμου περί φόρου εισοδήματος).
- 28 Οι αμφιβολίες που ανέκυψαν όσον αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ώθησαν το Najvyšší Správny súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας) να υποβάλει τα ανωτέρω παρατιθέμενα προδικαστικά ερωτήματα.
- 29 Το Najvyšší Správny súd Slovenskej republiky (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο της Σλοβακικής Δημοκρατίας) επισημαίνει ότι, εν προκειμένω, ενεργεί ως αναίρετικό δικαστήριο του οποίου οι αποφάσεις δεν υπόκεινται σε ένδικα μέσα δυνάμει του άρθρου 438, παράγραφος 1, του správny súdny poriadok (κώδικα διοικητικής δικονομίας).
- 30 [παραπομπή στο άρθρο 267, παράγραφος 3 ΣΛΕΕ]
[τυπικές δικονομικές πτυχές της αναστολής της διαδικασίας]
[...]
- 31 [...]
- 32 [...]
- 33 [ζητήματα εθνικού δικαίου σχετικά με το δικαίωμα δικαστικής προστασίας] [...]
- 34 [...]
[οδηγίες για τα ένδικα μέσα]