

Asia C-201/24

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

13.3.2024

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slovakia)

Ennakkoratkaisupyyntöä koskevan päätöksen tekemispäivä:

29.2.2024

Valittaja:

A.En. Slovensko s.r.o.

Vastapuolet:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty (Slovakia)

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Slovakia)

TYÖASIAKIRJA

NAJVYŠŠÍ [asian numero]
 SPRÁVNY SÚD [– –]
 SLOVENSKEJ REPUBLIKY [– –]

VÄLIPÄÄTÖS

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ylin hallintotuomioistuin, Slovakia) [jaoston ratkaisukokoonpano] [– –] on päättänyt asiassa, jossa on valittajana **A.En.Slovensko s.r.o.** [– –] [asianajajaa koskevat tiedot] [– –] ja vastapuolina **1. Úrad pre vybrané hospodárske subjekty** (tietyistä verovelvollisista vastaava veroviranomainen, Slovakia) ja **2. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** (Slovakian tasavallan verohallinto) ja joka koskee valittajan Krajský súd v Bratislavan (Bratislavan alueellinen tuomioistuin, Slovakia) 2.7.2020 antamasta tuomiosta [asianumero] [– –] [ECLI-tunnus] [– –] tekemää kassaatiovalitusta,

seuraavaa:

I. Menettely **keskeytetään.**

II. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan nojalla seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Onko direktiivin 2009/133/EY 4 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle (erityismaksulaki), jonka nojalla Slovakiaan sijoittautuneiden yhtiöiden välisestä liiketoimesta (varojen siirrosta) syntyneisiin pääomavoittoihin sovelletaan erityismaksua?

2. Voidaanko direktiivin 2009/133/EY 4 artiklan 1 kohdan ja 9 artiklan vaikutukseen, joka perustuu siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välisen eron perusteella laskettujen pääomavoittojen verottamatta jättämiseen, vedota myös samaan jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden välisessä kansallisessa liiketoimessa, kun kansallisessa lainsäädännössä sovelletaan tällaisesta liiketoimesta syntyvään pääomavoittoon kohdistuvaa, vaikutukseltaan veroa vastaavaa maksua (erityismaksua)?

Perustelut

- 1 Euroopan unionin tuomioistuimelle (jäljempänä **unionin tuomioistuin**) esitetään ennakkoratkaisupyyntö eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/133/EY

(jäljempänä yritysjärjestelydirektiivi tai verotuksen neutraalisuutta koskeva direktiivi) 4 artiklan 1 kohdan, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, tulkinnasta.

- 2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö liittyy oikeudellisiin epäselvyyksiin oikaisumenettelyssä, joka koski verohallinnon elinten päätöksiä, joilla määrättiin omaisuutta apportina tytäryhtiöihin (jäljempänä myös **liiketoimi**) siirtäneelle kantajalle maksu, kun samalla kyseisen liiketoimen toteutuksesta syntyvästä pääomavoitosta (l. arvonnoususta) perittiin säännellyn toiminnan harjoittamista koskeva erityismaksu säännellyillä aloilla toimivien yritysten erityismaksusta ja joidenkin lakien muuttamisesta ja täydentämisestä annetun lain nro 235/2012 (zákon č. 235/2012 Z.z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov, jäljempänä myös **erityismaksulaki**) nojalla.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Yritysjärjestelydirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sulautuminen, jakautuminen tai osittaisjakautuminen ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välisen eron mukaisesti laskettujen pääomavoittojen verottamiseen.”

- 4 Yritysjärjestelydirektiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Edellä olevia 4, 5 ja 6 artiklaa sovelletaan varojen siirtoihin.”

Slovakian oikeus

Säännellyn liiketoiminnan harjoittamisesta perittävästä erityismaksusta säädetään Slovakian lainsäädännössä säännellyillä aloilla toimivien yritysten erityismaksusta ja joidenkin lakien muuttamisesta ja täydentämisestä annetussa laissa nro 235/2012.

- 5 Erityismaksulain, sellaisena kuin sitä sovelletaan tarkasteltavana olevaan asiaan, 3 §:n 1 momentin a kohdan 1 alakohdassa ja b kohdassa säädetään seuraavaa:

”Säännelty henkilö on henkilö tai ulkomaisen oikeushenkilön organisaatioyksikkö,

a) jolla on lupa liiketoimiin:

(muun muassa) 1) energia-alalla Úrad pre reguláciu sieťových odvetvín (verkkoyhtiöiden sääntelyvirasto, Slovakia) erityislainsäädännön nojalla myöntämän luvan perusteella,

b) joka olettaa harjoittavansa toimintaa a kohdassa tarkoitetulla alalla koko maksukauden ajan.”

- 6 Erityismaksulain 13 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa liiketoimen suoritushetkellä, säädettiin seuraavaa:

”Henkilöä tai ulkomaisen henkilön organisaatioyksikköä, jolla on 1.9.2012 mennessä lupa 3 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetun toiminnan harjoittamiseen ja jonka tämän lain voimaantuloa edeltävän tilikauden kokonaistuloista vähintään 50 prosenttia on muodostunut 3 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetun toiminnan harjoittamisesta, on pidettävä tässä laissa tarkoitettuna säänneltynä henkilönä. Tällaiselle säännellylle henkilölle muodostuu maksuvelvollisuus alkaen maksukaudesta, joka alkaa syyskuusta 2012, jos liiketoiminnasta saatu tulos tilikauden aikana ennen tämän lain voimaantuloa on ollut vähintään 4 §:n 2 momentin mukainen maksuperusteen summa. Edellä mainittuna tilikautena pidetään tilikautta, joka edeltää välittömästi tämän lain voimaantuloa ja jonka aikana syntyi velvollisuus tilinpäätöksen laatimiseen ja sen esittämiseen yhdessä veroilmoituksen kanssa määräajassa, joka päättyi ennen tämän lain voimaantuloa.”

- 7 Erityismaksulain [5] §:n [1] momentissa, sellaisena kuin se oli voimassa liiketoimen suoritushetkellä, säädettiin maksun perusteesta seuraavaa: ”sen tilikauden ilmoitettu taloudellinen tulos, jona säännellyllä henkilöllä on lupa harjoittaa toimintaa 3 §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitetulla alalla, kerrotaan 5 momentin mukaisella kertoimella: tätä maksun perustetta käytetään 9 §:ssä tarkoitettujen maksujen määrän laskentaan niiltä maksukaushilto, jotka kuuluvat tilikaudelle, jonka osalta taloudellinen tulos on ilmoitettu.”

- 8 Tuloverosta annetun lain nro 595/2003 (zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, jäljempänä **tuloverolaki**) 17 d §:n 1 momentin a kohdassa, sellaisena kuin se oli voimassa liiketoimen suoritushetkellä, säädettiin, että ”yksittäisenä omaisuutena, yrityksenä tai sen osana siirretyn apportin antajan, jonka veron peruste määräytyy 17 §:n 1 momentin b tai c kohdan mukaisesti, veron perusteeseen ei sisällytetä sen verokauden aikana, jona apporti maksetaan takaisin, osakkaan omaisuuteen lasketun apportin arvon ja kirjanpidossa olevan apportin arvon välistä eroa, kun taas apportin saaja ottaa vastaan alkuperäisen hinnan mukaiset varat ja velat erityislainsäädännön mukaisesti sekä alkuperäisen hinnan mukaisen aineellisen ja aineettoman omaisuuden 25 §:n mukaisesti.”

- 9 Tuloverolain 17 d §:n 7 momentin mukaan edellä mainittua 1 momenttia sovelletaan myös silloin, ”kun apporti koskee yksittäistä siirrettyä omaisuutta eli arvopaperia, yhtiöosuutta, yhtiötä tai sen osaa, jonka Slovakiaan sijoittautunut apportin antaja siirtää Euroopan unionin jäsenvaltioon tai Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen sopimusvaltioon sijoittautuneelle apportin saajalle, kun omaisuus, yritys tai sen osa on edelleen toiminnallisesti sidoksissa Slovakian sijaitsevaan apportin saajan kiinteään toimipaikkaan ja kun apportin saaja ottaa apportin vastaan alkuperäiseen hintaan. Jos apportin saajalle ei jää ole omaisuutta,

yritystä tai sen osaa, joka on toiminnallisesti sidoksissa Slovakian alueella sijaitsevaan kiinteään toimipaikkaan, apportin antajan on noudatettava 17 b §:ää” (reaaliarvon mukaista apporttia koskevat säännökset).

Pääasian oikeusriita

- 10 Yhtiö A.En. Slovensko s.r.o. [– –] (jäljempänä **valittaja**) on erityismaksulain mukaan niin sanottu säännelty henkilö, joka harjoittaa säänneltyä toimintaa, josta voidaan periä erityismaksu kyseisen lain nojalla. Valittaja on slovakialainen yhtiö, joka kuuluu A.En.-konserniin, joka koostuu useista unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneista yrityksistä, jotka toimivat sähkö-, kaasu- ja lämpöenergian tuotannon ja myynnin aloilla. Vuonna 2017 A.En.-konsernin rakennetta muutettiin, minkä yhteydessä valittaja suoritti loka–joulukuussa 2017 useita kansallisia liiketoimia siirtämällä omaisuutta apporttina tytäryhtiöihin. Tämä johti yhtiön vuoden 2017 ilmoitettuun tulokseen, jonka ilmoitetuista varoista yli 98 prosenttia oli peräisin suoritettujen apporttien uudelleenarvostuksesta.
- 11 Vastapuoli 1 teki 19.7.2019 päätöksen, jolla määräsi valittajan säänneltynä henkilönä maksamaan maksujen tilityksen perusteella maksamattomina erityismaksuina 701 222,40 euroa tilikaudelle 1.1.2017–31.12.2017 kuuluvien maksujaksojen osalta.
- 12 Valittaja esitti päätöksestä erityismaksulain 8 §:n 6 momentin mukaisesti oikaisuvaatimuksen, joka koski erityismaksuja säänneltyjen toimialojen erityismaksun perustetta, erityismaksun määrää ja maksujen laskutettavaa määrää. Se esitti, että 10 319 149,01 euron tuloksesta 157 711,25 euroa ennen veroja muodostui liiketoiminnan tuloksesta ja 10 161 437,76 euroa ennen veroja rahoitustoiminnan tuloksesta. Se totesi, että rahoitustoiminnan tulos oli vain säännellyn henkilön säänneltyyn toimintaan kuulumattoman yksittäinen kirjanpitotapahtuma, josta se ei saanut taloudellista hyötyä, ja että se merkitsi vain kyseisen henkilön sisäistä uudelleenjärjestelyä, joten vuoden 2017 tulos ennen veroja koostuu pääasiassa säännellyn toiminnan ulkopuolisesta toiminnasta saaduista voitoista. Se väitti siksi, että erityismaksun perustetta ja sen varsinaista määrää, joka oli määritetty maksun hallinnoijan päätöksellä, ei pitä laskea säännellyn toiminnan tuloon liittymättömän taloudellisen tuloksen perusteella.
- 13 Valittajan vireille panemassa oikaisumenettelyssä vastapuoli 2 väitti, että erityismaksulain 5 §:ää sovellettaessa lain voimaantulosta lähtien on maksun perusteena ollut veroilmoituksen rivillä 100 ilmoitettu tulos ennen veroja (lain 5 §:n 3 momentti) tai kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti ilmoitettu tulos ennen veroja erityissäännöksen nojalla mukautettuna. Se korosti, että tuloverolaissa ei sallita maksun perusteena olevan tuloksen muuttamista jälkeenpäin riippumatta siitä, millaisen liiketoimen säännelty henkilö on toteuttanut ja millainen liiketoimen tulos kirjanpidollisesti sisältyy taloudelliseen tulokseen. Se katsoi, ettei sillä ollut myöskään toimivaltaa arvioida sen liiketoimen syntymistä ja oikeudellista perustaa, josta säännellylle henkilölle oli muodostunut tuloksi kirjattu ero veroilmoituksen rivillä 100. Vaikka kyse on

maksun perusteesta, tuloverolain 17 d §:n säännösten nojalla sitä ei sisällytetä veron perusteeseen, ja tästä syystä kyseinen rahoitustoiminnasta saatu tulo vähennettiin veroilmoituksessa tuloksesta. Vastapuoli 2 korosti tältä osin, että erityismaksu katsotaan veromenoksi ja että sillä näin ollen pienennetään veron perustetta ja tuloveron määrää.

Menettelyt kansallisissa tuomioistuimissa

- 14 Valittaja valitti mainituista verohallinnon päätöksistä Krajský súd v Bratislavaan (jäljempänä **hallintotuomioistuin**), jonka hallintotuomioistuin hylkäsi. Se katsoi tuomion perusteluissa ratkaisevaksi kysymyksen siitä, voidaanko erityismaksun määrä vähentää säännellyn henkilön taloudellisesta kokonaistuloksesta vai ainoastaan säännellyn toiminnan tuottamasta taloudellisesta tuloksesta. Valittaja väitti, että apporttina siirretyt yhtiöosuudet ja osakkeet kirjattiin siirtoajankohtana valittajan kirjanpitoon matalampaan kirjanpitoarvoon kuin mikä niiden asiantuntijalausunnossa todettu todellinen, korkeampi arvo oli siirtoajankohtana, ja että se oli näin ollen velvollinen kirjaamaan positiivisen erotuksen tuloksi siirrettyjen yhtiöosuuksien ja osakkeiden todellisen arvon ja niiden kirjanpitoarvon välillä, mikä kasvatti tulosta, mutta joka ei muodostunut sähkön toimituksesta (myynnistä) eli valittajan säännellystä toiminnasta. Koska apporttina tehdyt siirrot tehtiin tuloveron näkökulmasta alkuperäisellä hinnalla, tätä tuloa ei ole sisällytetty veron perusteeseen sen vuoksi, että osakkaan osuuteen hyvitetyn apportin arvon ja antajan (valittajan) kirjanpitoon merkityn apportin arvon välillä on ero. Tämä merkitsee sitä, että apportista saatu tulo oli tuloverolain 17 d §:n 1 momentin a kohdassa tarkoitettua verotonta tuloa.
- 15 Hallintotuomioistuin viittasi valituksenalaisen tuomion perusteluissa unionin tuomioistuimen 12.12.2019 antamaan tuomioon C-376/18, josta ilmenee, että direktiiviä 2003/54/EY (kolmas sähködirektiivi) on tulkittava siten, ettei se ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön erityismaksu, joka peritään sellaisten yritysten, jotka toimivat viranomaisen myöntämän luvan perusteella erinäisillä säännellyillä aloilla, mukaan lukien yritykset, joilla on toimivaltaisen kansallisen sääntelyviranomaisen myöntämä sähkötoimituslupa, sekä kotimaassa että ulkomailla harjoittamasta toiminnasta saamista tuloista.
- 16 Arvioidessaan väitettä veroviranomaisten riidanalaisten päätösten yhteensoveltumattomuudesta verotuksen neutraalisuutta koskevan direktiivin kanssa hallintotuomioistuin otti kantaa jäsenvaltioiden yksinomaiseen toimivaltaan julkista taloutta koskevissa toimenpiteissä, jollaisena se pitää myös erityismaksun käyttöönottoa. Se kertoi lisäksi arvioivansa näin siksi, ettei erityismaksun tarkoituksena ollut estää veronkiertoa ja kaksinkertaista verotusta vaan vakauttaa julkista taloutta. Kun otetaan huomioon, että kyseisellä toimenpiteellä on erilainen päämäärä kuin yritysjärjestelydirektiivillä, hallintotuomioistuimen mukaan kyseisen direktiivin täytäntöönpanoa Slovakiassa koskevat yksityiskohtaiset säännöt eivät oikeuta päättelemään, että erityismaksulakia olisi tulkittava sen mukaisesti myös kansallisten liiketoimien osalta.

- 17 Valittaja teki kassaatiovalituksen hallintotuomioistuimen tuomiosta. Siihen sisältyvät väitteet ovat luonteeltaan ja asiasisällöltään samat kuin ne, jotka se esitti vastapuolella 2 käydyssä menettelyssä ja hallintotuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.
- 18 Valittaja viittaa erityisesti Najvyšší súd Slovenskej republikyn (ylin tuomioistuin, Slovakia) 31.7.2019 antamaan tuomioon [asian numero] [– –], jolla Najvyšší súd vahvisti Krajský súd v Bratislaven 14.10.2015 antaman tuomion, jolla kumottiin verohallinnon päätökset yhtiön SPP, a.s. varojen siirrosta yhtiöön eustream, a.s., jonka osakkeenomistaja SPP a.s. oli, syntyneistä pääomavoitoista perittävän erityismaksun määräämisestä täyttääkseen niin sanotun kolmannen kaasudirektiivin (2009/73/EY) vaatimukset.
- 19 Kyseisessä tuomiossa Najvyšší súd katsoi, että ”tässä tapauksessa verotuksen neutraalisuutta koskevalla direktiivillä on välitön oikeusvaikutus siinä riittävän yksiselitteisiin ja ehdottomiin oikeuksiin nähden ja että kun otetaan huomioon sen tavoite, joka on veron kantamatta jättäminen tiettyjen liiketoimien yhteydessä, se velvoittaa kaikkia viranomaisia. Tältä osin verotuksen neutraalisuutta koskevan direktiivin 4 artikla, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, joiden mukaan sulautuminen, jakautuminen tai osittaisjakautuminen ei saa johtaa siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välisen eron mukaisesti laskettujen pääomavottojen verottamiseen, on riittävän yksiselitteinen. Direktiivin mukaan ’pääomavoitolla’ tarkoitetaan siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välistä erotusta. Edellä mainitun direktiivin 4 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdassa ’siirrettyjen varojen ja vastuiden todellinen arvo’ määritellään myös ’verotuksessa käytettäväksi arvoksi’” (edellä mainitun tuomion 100 kohta). Najvyšší súd totesi kyseisessä tuomiossa myös seuraavaa: ”Koska toteutettu liiketoimi oli myös kansallisen lainsäädännön (tuloverolain 17 d §) kannalta verotuksellisesti neutraali ja koska erityismaksu on välittömältä vaikutukseltaan veroa vastaava maksu ja kuuluu verotuksen neutraalisuutta koskevan direktiivin aineelliseen soveltamisalaan, on pääteltävä, että toteutettu suoritus, joka kirjattiin 1 720 998 422,05 euron suuruisena negatiivisena liikearvon alaskirjauksena verotuksen neutraalisuuden tavoitteen saavuttamiseksi, ei muodostanut perustetta erityismaksulain 5 §:n 3 momentissa säädetyn erityismaksun laskemiselle. Näin ollen Najvyšší súd katsoi tarpeelliseksi asettua Krajský súdin oikeudellisen näkemyksen mukaisesti unionin oikeuden mukaisen tulkinnan kannalle ja käsiteltävän asian olosuhteet huomioon ottaen antaa etusijan unionin oikeudelle eli direktiivin tavoitteelle säilyttää verotuksen neutraalisuus kyseiseen liiketoimeen nähden. Se, että vastapuoli ei toiminut edellä esitetyn mukaisesti eikä asettanut unionin oikeutta etusijalle, tekee riidanalaisista päätöksistä virheellisiä, mikä johtaa niiden lainvastaisuuteen” (edellä mainitun tuomion 109 kohta).
- 20 On syytä kiinnittää huomiota siihen, että Najvyšší súd asetti kyseisessä asiassa direktiivin 2009/133/EY vaikutuksen kansallisen erityismaksulain soveltamisen edelle esittämättä unionin tuomioistuimelle [ennakkoratkaisukysymystä] yritysjärjestelydirektiivin tulkinnasta.

Ennakkoratkaisupyyntöön esittämisen perusteet

- 21 Unionin tuomioistuin tulkitsi 12.12.2019 antamassaan tuomiossa *Slovenské elektrárne* (C-376/18, EU:C:2019:1068) Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivin 2009/72/EY (jäljempänä **direktiivi 2009/72/EY**) 3 artiklan 1–3 ja 10 kohtaa ja totesi vastauksena valittajan väitteisiin, että tällä lailla käyttöön otettu erityismaksu on luonteeltaan yleinen verotoimenpide ja erityisesti välitön vero, joka kannetaan sen kattamalla talouden aloilla toimivien yritysten kokonaistuloista. Unionin tuomioistuin totesi, että erityismaksulain perustelujen mukaan kyseisellä maksulla nimittäin **ensinnäkin** tavoitellaan talousarvioon liittyvää päämäärää julkisen talouden alijäämän kasvun alentamiseksi ja talouskriisin torjumiseksi, **toiseksi** sitä sovelletaan yrityksiin, jotka toimivat säännellyillä aloilla eli paitsi energia-alalla myös lukuisilla muilla talouden aloilla, ja **kolmanneksi** sitä ei sovelleta sähkön toimittamiseen sellaisenaan, vaan se rasittaa kyseessä olevan säännellyn henkilön kokonaistulosta. Unionin tuomioistuin totesi siten ennakkoratkaisumenettelyssä, että direktiiviä 2009/72/EY ja erityisesti sen 3 artiklan 1–3 ja 10 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön erityismaksu, joka peritään sellaisten yritysten, jotka toimivat viranomaisen myöntämän luvan perusteella erinäisillä säännellyillä aloilla, mukaan lukien yritykset, joilla on toimivaltaisen kansallisen sääntelyviranomaisen myöntämä sähkötoimituslupa, sekä kotimaassa että ulkomailla harjoittamasta toiminnasta saamista tuloista.
- 22 Yritysjärjestelydirektiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että sulautuminen, jakautuminen tai osittaisjakautuminen **ei saa johtaa** siirrettyjen varojen ja vastuiden todellisen arvon ja niiden verotuksessa käytettävän arvon välisen eron mukaisesti laskettujen **pääomavoittojen verottamiseen**. Yritysjärjestelydirektiivin 9 artiklan mukaan 4, 5 ja 6 artiklaa sovelletaan varojen siirtoihin (apportteihin). Jos unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua erityismaksua voidaan näin ollen pitää välittömänä verona tai veroluokkana, käsiteltävässä asiassa olennainen kysymys on se, onko yritysjärjestelydirektiivin tavoitteiden mukaista, että erityismaksulain nojalla säänneltyyn henkilöön kohdistuu tällaisia maksuja myös siltä osin kuin kyse on ”sääntelyn piiriin kuulumattomasta” taloudellisen toiminnan tuloksesta – käsiteltävässä asiassa kyse on varojen siirrosta tytäryhtiöihin syntyneestä pääomavoitosta, joka täyttää yritysjärjestelydirektiivin 2 artiklan d alakohdassa määritellyt varojen siirron edellytykset ja kriteerit tilanteessa, jossa yhtäältä tällaista tuloa ei voida verottaa yritysjärjestelydirektiivin nojalla, mutta toisaalta erityismaksusta annetun lain sisällöstä ja unionin tuomioistuimen asiassa *Slovenské elektrárne* (C-376/18) antamasta tuomiosta ilmenee, että se rasittaa kyseessä olevan säännellyn henkilön kokonaistulosta.
- 23 Toinen merkittävä kysymys on se, että jos yritysjärjestelydirektiivissä tarkoitettu neutraalisuusvaatimus merkitsee sitä, että kyseessä olevista liiketoimista ei saa kantaa tuloveroa (mikä on tässä tapauksessa taattu kansallisessa lainsäädännössä) eikä periä muita maksuja, joilla on samat vaikutukset kuin tuloverolla (eli erityismaksu), eikä millään muulla tavoin verottaa pääoman tuottoa, voidaanko

tämä ulottaa koskemaan kokonaan kansallisia liiketoimia (varojen siirtoja), toisin sanoen sellaisia toimia, jotka toteutetaan slovakialaisten yhtiöiden välillä ilman rajat ylittävää tekijää, kuten käsiteltävässä asiassa.

- 24 Mitä tulee unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, se totesi tuomiossa 18.9.2019, AQ ja DN (yhdistetyt asiat C-662/18 ja C-672/18, 28 ja 29 kohta) seuraavaa: ”Tältä osin on muistettava, että unionin tuomioistuin on ottanut tutkittavaksi ennakkoratkaisupyynnöt tapauksissa, joissa – vaikka pääasian tosiseikat eivät suoraan kuulu unionin oikeuden soveltamisalaan – unionin oikeuden määräykset ja säännökset on tehty sovellettaviksi kansallisella lainsäädännöllä, jossa noudatetaan unionin oikeudessa annettuja ratkaisuja sellaisten tilanteiden ratkaisemiseksi, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (tuomio 22.3.2018, Jacob ja Lassus, C-327/16 ja C-421/16, EU:C:2018:210, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Lisäksi unionin tuomioistuin on ottanut tutkittavaksi tällaisia ennakkoratkaisupyynnöt myös tilanteissa, joissa tulkittavaksi pyydettyä unionin oikeuden säännöstä vaaditaan kansallisen oikeuden alaan kuuluvassa asiassa sovellettavaksi olosuhteissa, jotka poikkeavat vastaavassa unionin säännöksessä tarkoitetuista olosuhteista (ks. vastaavasti tuomio 11.10.2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, 27–29 kohta ja tuomio 7.11.2018, C ja A, C-257/17, EU:C:2018:876, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).”
- 25 Sitä vastoin tuomiossa 27.4.2023, Banca A vs. ANAF ja Președintele ANAF (C-827/21, EU:C:2023:355) unionin tuomioistuin katsoi, että ”unionin oikeus ei velvoita kansallista tuomioistuinta tulkitsemaan eri jäsenvaltioissa olevia yhtiöitä koskeviin sulautumisiin, jakautumisiin, osittaisjakautumisiin, varojensiirtoihin ja osakkeiden vaihtoihin sekä eurooppayhtiön (SE) tai eurooppaosuuskunnan (SCE) sääntömääräisen kotipaikan siirtoon jäsenvaltioiden välillä sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 19.10.2009 annetun neuvoston direktiivin 2009/133/EY mukaisesti kansallisen oikeuden säännöstä, jota sovelletaan kahden yrityksen, joiden molempien kotipaikka on samassa jäsenvaltiossa, pelkästään jäsenvaltion sisäiseen sulautumiseen, koska tämä sulautuminen ei kuulu direktiivin soveltamisalaan. Unionin tuomioistuin ei ole toimivaltainen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin, jotka koskevat direktiivin 2009/133 tulkintaa, koska yhtäältä pääasian tosiseikat eivät kuulu direktiivin soveltamisalaan ja toisaalta kansallisessa oikeudessa ei sovelleta direktiiviä näihin tosiseikkoihin suoraan ja ehdoitta.”
- 26 Unionin tuomioistuimen yhdistetyissä asioissa AQ ja DN antamasta tuomiosta ilmenee, että vaikka kansallinen varojen siirtoa koskeva säännöstö on samankaltainen yritysjärjestelydirektiivin 4 artiklan 1 kohdan sanamuodon kanssa siinä mielessä, ettei siitä syntyneistä pääomavoitoista tule kantaa veroa, sen vaikutuksiin voidaan vedota myös siinä tapauksessa, että liiketoimi on luonteeltaan kokonaan kansallinen. Tuomion Banca A vs. ANAF ja Președintele ANAF perusteella voidaan päätellä, että kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena on silloin, kun se arvioi täysin jäsenvaltion sisäistä toimea, tutkia ja antaa etusija kansalliselle lainsäädännölle, jos se poikkeaa direktiiviin

sisältyvästä lainsäädännöstä tai jos kyse on toimesta, joka ei luonteensa vuoksi edes kuulu direktiivin soveltamisalaan.

- 27 Näin ollen kassaatiotuomioistuin katsoo vireillä olevassa asiassa, että vaikka edellä mainitut unionin tuomioistuimen ratkaisut otettaisiin huomioon, samaan aikaan on vastattava kysymykseen siitä, voidaanko yritysjärjestelydirektiivin 4 artiklan 1 kohtaan, luettuna yhdessä 9 artiklan kanssa, vedota (jos unionin tuomioistuin vastaa kysymykseen 1 myöntävästi) sellaisen liiketoimen osalta, joka on toteutettu Slovakiaan sijoittautuneiden yhtiöiden välillä (toisin sanoen rajat ylittävää tekijää ei ole), joiden voitosta peritään kansallisen lainsäädännön nojalla vaikutukseltaan veroa vastaavaa maksua (erityismaksua), mutta siitä ei kanneta tuloveroa (tuloverolain 17 d §:n nojalla).
- 28 Näin ollen unionin oikeuden tulkinnassa ilmenneet epäselvyydet ovat saaneet Najvyšší správny súd Slovenskej republikyn esittämään edellä mainitut ennakkoratkaisukysymykset.
- 29 Najvyšší správny súd Slovenskej republiky huomauttaa, että se toimii käsiteltävässä asiassa kassaatiotuomioistuimena, jonka ratkaisuihin ei voida hakea muutosta hallintotuomioistuimista annetun lain nro 162/2015 (správny súdny poriadok č. 162/2015) 438 §:n 1 momentin nojalla.
- 30 [viittaus SEUT 267 artiklan 3 kohtaan] [– –]
[menettelyn lykkäämiseen liittyvät menettelylliset näkökohdat]
[– –]
- 31 [– –]
- 32 [– –]
- 33 [oikeussuojaa koskevat kansalliset näkökohdat] [– –]
- 34 [– –]
[muutoksenhakuohjeet] [– –]