

Downloaded via the EU tax law app / web

62010CJ0417

WYROK TRYBUNAŹU (czwarta izba)

z dnia 29 marca 2012 r. (*)

„Podatki bezpoŹrednie — ZakoŹczenie postŹpowaŹ zawisŹych przed sŹdem orzekajŹcym w ostatniej instancji w sprawach podatkowych — NaduŹycie prawa — ArtykuŹ 4 ust. 3 TUE — Swobody gwarantowane traktatem — Zasada niedyskryminacji — Pomoc paŹstwa — ObowiŹzek zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii”

W sprawie C-417/10

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, zŹoŹony przez Corte suprema di cassazione (WŹochy) postanowieniem z dnia 27 maja 2010 r., ktŹre wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 23 sierpnia 2010 r., w postŹpowaniu:

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

przeciwko

3M Italia SpA,

TRYBUNAŹ (czwarta izba),

w skŹadzie: J.C. Bonichot, prezes izby, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader i E. JaraŹinas (sprawozdawca), sŹdziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzglŹdniajŹc procedurŹ pisemnŹ i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 22 wrzeŹnia 2011 r.,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu 3M Italia SpA przez G. IannottŹ, avvocato,

—

w imieniu rzŹdu wŹoskiego przez G. Palmieri, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika, wspieranŹ przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,

—

w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, dziaŹajŹcego w charakterze peŹnomocnika,

—

w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez H. Walker, działając w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez E. Traversę oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni prawa Unii w dziedzinie podatków bezpośrednich.

2

Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerstwem gospodarki i finansów) i Agenzia delle Entrate (agencją ds. podatków) a spółką 3M Italia SpA (zwaną dalej „3M Italia”) w przedmiocie opodatkowania dywidend wypłaconych przez tę spółkę za lata 1989–1991.

Krajowe ramy prawne

3

Artykuł 3 ust. 2a decreto-legge (dekretu z mocą ustawy) nr 40/2010 (GURI nr 71 z dnia 26 marca 2010 r.), przekształconego ze zmianami w ustawę nr 73/2010 (GURI nr 120 z dnia 25 maja 2010 r., zwanego dalej „decreto-legge nr 40/2010”) ma następujące brzmienie:

„W celu zapewnienia, że postępowania podatkowe będą przeprowadzane w rozsądnym terminie, jak przewidziano w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności [podpisanej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (zwaną dalej »EKPC«)], ratyfikowanej zgodnie z ustawą nr 848 z dnia 4 sierpnia 1955 r., oraz z uwagi na nieprzestrzeganie rozsądnego terminu, o którym mowa w art. 6 ust. 1 wskazanej powyżej konwencji, zawisłe spory podatkowe zainicjowane wniesieniem skarg, które w momencie wejścia w życie ustawy przekształcającej niniejszy decreto-legge były wpisane do rejestru organu pierwszej instancji przez ponad dziesięć lat i w przypadku których to sporów państwowe organy podatkowe były stroną przegraną w dwóch pierwszych instancjach postępowania, zostają zakończone w następujący sposób:

[...]

b)

spory podatkowe zawisłe przed Corte di cassazione mogą zostać zakończone poprzez zapłatę kwoty równej 5 procentom wartości sporu [...] i jednocześnie zrzeczenie się wszelkich roszczeń do skutecznego odszkodowania w rozumieniu ustawy nr 89 z dnia 24 marca 2001 r. Podatnik może przedstawić stosowny wniosek w tym celu we właściwym sekretariacie lub kancelarii w terminie 90 dni od dnia wejścia w życie ustawy przekształcającej niniejszy decreto-legge wraz z dowodem odpowiedniej zapłaty. Postępowania, o których mowa w niniejszej literze, zostają zawieszane do

momentu upływu terminu wskazanego w zdaniu drugim i zostają zakończone wraz z całkowitym wzajemnym zniesieniem kosztów postępowania. W każdym razie nie ma miejsca zwrot tych kosztów”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

4

Spółka 3M Company z siedzibą w Stanach Zjednoczonych ustanowiła prawo użytkowania akcji 3M Italia, nad którą sprawuje kontrolę, na rzecz spółki Shearson Lehman Hutton Special Financing także mającej siedzibę w Stanach Zjednoczonych. Ta ostatnia z kolei przeniosła to prawo użytkowania na spółkę Olivetti & C. z siedzibą we Włoszech, przy czym prawo gosu zostało zastrzeżone dla samego właściciela, czyli 3M Company.

5

W następstwie kontroli włoski organ administracji finansowej uznał, że przeniesienie użytkowania na rzecz Olivetti & C. było pozorne oraz że dywidendy wypłacone przez 3M Italia powyższej spółce zostały w rzeczywistości otrzymane przez Shearson Lehman Hutton Special Financing, spółkę niebędącą rezydentem we Włoszech. W związku z tym postanowił on, że należy zastosować do tych dywidend zaliczek na podatek w wysokości 32,4% przewidzianych we włoskich przepisach prawnych dotyczących opodatkowania przychodów z własności, a nie zaliczek w wysokości 10% i odpowiadający jej kredyt podatkowy przysługujący podatnikom będącym rezydentami we Włoszech. Ponadto organ administracji finansowej uznał, że odpowiedzialność za nieprawidłowe zastosowanie zaliczek podatkowych można przypisać 3M Italia. W konsekwencji zażądał on od niej zapłaty następujących kwot: 20089887000 ITL za rok 1989, 12960747000 ITL za rok 1990 i 9806820000 ITL za rok 1991, plus kary i odsetki.

6

3M Italia wniosła skargę na odpowiednie decyzje podatkowe do Commissione tributaria provinciale di Caserta (provincialnego organu podatkowego, Caserta), który uchylił te decyzje podatkowe. Orzeczenie to zostało utrzymane w mocy wyrokiem Commissione tributaria regionale Campania (regionalnego organu podatkowego, Campania) z dnia 14 lipca 2000 r.

7

Ministero dell'Economia e delle Finanze i Agenzia delle Entrate wniosły kasację do sądu krajowego występującego z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, twierdząc między innymi, że sporna transakcja, to jest przeniesienie użytkowania było w rzeczywistości tylko symulacją mającą na celu uniknięcie opodatkowania. Na tym etapie postępowania 3M Italia wystąpiła o możliwość skorzystania z art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010, chcąc tym samym uzyskać zakończenie postępowania przed Corte suprema di cassazione (najwyższym sądem kasacyjnym).

8

Corte suprema di cassazione zastanawia się jednak nad zgodnością powyższego przepisu z prawem Unii.

9

Zdaniem sądu krajowego pojawia się kwestia, czy zasada zakazu nadużycia prawa, tak jak została ona określona w wyrokach z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.

Orz. s. I-1609; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Zb. Orz. s. I-897, w dziedzinie podatków zharmonizowanych może mieć zastosowanie do podatków niezharmonizowanych, takich jak podatki bezpośrednio. W tym względzie zadaje on sobie między innymi pytanie, czy „nie istnieje interes o znaczeniu wspólnotowym w takich przypadkach jak niniejszy, wiążących się z transgranicznymi operacjami gospodarczymi, w których odwołanie się do form prawnych nieodpowiadających autentycznym transakcjom gospodarczym mogłoby stanowić nadużycie podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie WE, przede wszystkim swobodnego przepływu kapitału”.

10

Jeżeli ma to miejsce, według powyższego sądu należy zbadać, czy będący przedmiotem sporu w niniejszej sprawie przepis krajowy, który obciąża podatnika „niemalże symbolicznym” zobowiązaniem, nie jest sprzeczny z obowiązkiem karania praktyk stanowiących nadużycie oraz z art. 4 ust. 3 TUE, który nakłada na państwa członkowskie obowiązek podejmowania wszelkich właściwych działań w celu zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z traktatów oraz powstrzymywania się od jakichkolwiek działań mogących zagrozić urzeczywistnieniu celów Unii.

11

Sąd krajowy zastanawia się ponadto nad zgodnością spornego przepisu z zasadami rzetelnymi jednolitym rynkiem, który to przepis powoduje – jego zdaniem – praktycznie całkowitą rezygnację ze świadczenia wierzytelności podatkowej. Odwołując się do „podstawowych swobód i zasad zagwarantowanych w traktacie”, zadaje on sobie w szczególności pytanie, czy taki przepis może być uznawany za „prawidłowe wykonywanie konkurencji podatkowej”, podczas gdy w niniejszym przypadku uchylenie się od podatku wynika z praktyk stanowiących nadużycie. Ponadto zwraca on uwagę na to, że ta rezygnacja z podatku wiąże się z „dyskryminacją na rzecz przedsiębiorstw mających siedzibę we Włoszech”.

12

Zważywszy na korzyść, jaką sporny przepis przysparza jego beneficjentowi, i na selektywny charakter tego przepisu, zdaniem sądu krajowego należy także uwzględnić postanowienia Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa. W jego opinii amnestia podatkowa polegająca po prostu na rezygnacji z podatku nie może – nawet jeżeli następuje ona jedynie w trakcie postępowania sądowego w zamian za zapłatę ekstremalnie niskiej, wręcz śmiesznej, kwoty – być uzasadniona charakterem lub strukturą rozpatrywanego systemu podatkowego i powinna w zasadzie zostać uznana za pomoc państwa.

13

Wreszcie sąd krajowy zadaje sobie pytanie, czy taki przepis, jako że pozbawia on sąd orzekający w ostatniej instancji uprawnienia do wykonania kontroli zgodności z prawem, w tym kontroli wykąadni i stosowania prawa Unii, oraz do przedłożenia Trybunałowi pytania prejudycjalnego, nie jest sprzeczny z obowiązkiem zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii.

14

W takich okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„1)

Czy zasada zwalczania nadużycia prawa w sprawach podatkowych, tak jak została ona

zdefiniowana w [ww.] wyrokach [...] w sprawie [...] Halifax i in. [...] oraz [...] w sprawie [...] Part Service [...], stanowi podstawow? zasad? prawa wspólnotowego wy??cznie w zakresie podatków zharmonizowanych i w sprawach uregulowanych normami wtórnego prawa wspólnotowego, czy te? rozci?ga si?, jako przypadek nadu?ycia podstawowych swobód, na sprawy z zakresu podatków niezharmonizowanych, takich jak podatki bezpo?rednie, gdy przedmiotem opodatkowania s? transgraniczne operacje gospodarcze, takie jak nabycie przez spó?k? praw do czerpania korzy?ci z akcji innej spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim lub w pa?stwie trzecim?

2)

Abstrahuj?c od odpowiedzi na poprzednie pytanie, czy istnieje interes o znaczeniu wspólnotowym w przewidzeniu przez pa?stwa cz?onkowskie odpowiednich instrumentów walki z unikaniem opodatkowania w zakresie podatków niezharmonizowanych; czy takiemu interesowi stoi na przeszkodzie niestosowanie – w ramach ?rodka abolicji podatkowej – zasady nadu?ycia prawa uznanej tak?e jako regu?a prawa krajowego i czy w takim przypadku wyst?puje naruszenie zasad wynikaj?cych z art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej?

3)

Czy z zasad, które reguluj? rynek jednolity, mo?na wywie?? zakaz przewidzenia – poza nadzwyczajnymi ?rodkami polegaj?cymi na ca?kowitym zrzeczeniu si? roszczenia podatkowego – nadzwyczajnego ?rodka w zakresie zaka?czania sporów podatkowych, którego zastosowanie jest ograniczone w czasie i uzale?nione od zap?aty tylko cz??ci nale?nego podatku, i to znacznie ni?szej od pe?nej kwoty tego podatku?

4)

Czy zasada niedyskryminacji i uregulowanie w zakresie pomocy pa?stwa stoj? na przeszkodzie systemowi zaka?czania sporów podatkowych, o który chodzi w niniejszej sprawie?

5)

Czy zasada skutecznego stosowania prawa wspólnotowego stoi na przeszkodzie nadzwyczajnemu uregulowaniu proceduralnemu ograniczonemu w czasie, które usuwa kontrol? zgodnie z prawem (a w szczególno?ci kontrol? prawid?owej wyk?adni i stosowania prawa wspólnotowego) przez s?d orzekaj?cy w ostatniej instancji, na którym spoczywa obowi?zek przed?o?enia Trybuna?owi Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej pyta? prejudycjalnych dotycz?cych wa?no?ci i wyk?adni?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

15

W swoich pytaniach prejudycjalnych s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy prawo Unii, a w szczególno?ci zasada zakazu nadu?ycia prawa, art. 4 ust. 3 TUE, swobody zagwarantowane Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zasada niedyskryminacji, przepisy w zakresie pomocy pa?stwa oraz obowi?zek zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii, powinno by? interpretowane w ten sposób, ?e stoi ono na przeszkodzie stosowaniu, w sprawie takiej jak ta przed s?dem krajowym dotycz?cej podatków bezpo?rednich, przepisu krajowego, który przewiduje zako?czenie post?powa? zawis?ych przed s?dem orzekaj?cym w ostatniej instancji w sprawach podatkowych poprzez zap?at? kwoty równej 5% warto?ci sporu, gdy post?powania te zosta?y zainicjowane skarg? wniesion? w pierwszej instancji ponad dziesi?? lat przed dniem wej?cia w

Wzrost tego przepisu i gdy administracja podatkowa przegra sprawę w dwóch pierwszych instancjach.

W przedmiocie dopuszczalności

16

3M Italia i rząd włoski uważają, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny.

17

Z uwagi na to, że w ramach postępowania przed sądem krajowym nie stwierdzono ostatecznie umyślności lub niedbalstwa, że prawo Unii nie znajduje zastosowania do sprawy przed sądem krajowym oraz że w prawie włoskim istnieje zasada konstytucyjna zakazująca nadużycia prawa, dwa pierwsze pytania zadane przez sąd krajowy nie mają – zdaniem 3M Italia – żadnego związku z rzeczywistym charakterem lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym i dotyczą hipotetycznej problematyki.

18

Rząd włoski twierdzi ze swej strony, że postanowienie odsyłające nie czyni zadość obowiązkowi przedstawienia wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych charakterystycznych dla sprawy przed sądem krajowym, aby umożliwić Trybunałowi dokonanie wykładni przydatnej do rozstrzygnięcia sporu. W szczególności – jego zdaniem – postanowienie odsyłające nie zawiera analizy art. 3 ust. 2a decreto-legge nr 40/2010 umożliwiającej zrozumienie powodu, dla którego ten przepis miałby się wiązać z rezygnacją z podatku. W postanowieniu tym nie wskazano także, z jakiego względu okoliczności faktyczne sporu przed sądem krajowym mają transgraniczny charakter i powinny zostać uznane za nadużycie prawa. Uważa on zatem, że zadane pytania są abstrakcyjne i hipotetyczne.

19

W powyższym względzie należy przypomnieć, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez sąd krajowy można uznać za niedopuszczalny tylko wtedy, gdy wnioskowana wykładnia prawa Unii ewidentnie nie ma żadnego związku z rzeczywistym charakterem lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub ten Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 61; z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C-450/09 Schröder, Zb. Orz. s. I-2497, pkt 17).

20

Co się tyczy szczególnie informacji, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w ramach postanowienia odsyłającego, informacje te nie są jedynie umożliwieniem Trybunałowi udzielenia sądowi krajowemu przydatnej odpowiedzi, lecz muszą również umożliwić rządowi państwa członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że w tym celu z jednej strony niezbędne jest, aby sąd krajowy wskazać ramy faktyczne i prawne, w jakie wpisują się postawione przez niego pytania, lub przynajmniej wyjaśnić założenia faktyczne, na których opierają się te pytania. Z drugiej strony postanowienie odsyłające musi wskazywać

dokładne powody, dla których sąd krajowy powziął wątpliwości w przedmiocie wykazania prawa Unii i uznał za konieczne postawienie pytań prejudycjalnych Trybunałowi (wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, Zb. Orz. s. I-7633, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

21

W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające zawiera przedstawienie okoliczności faktycznych leżących u podstaw sporu przed sądem krajowym i wątpliwego prawa krajowego, czyli art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010. Ponadto wskazano w nim powody, dla których sąd krajowy zastanawia się nad zgodnością tego przepisu z prawem Unii i które skłoniły go do uznania, że konieczne jest wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

22

W swoim pytaniu trzecim dotyczącym ogólnie wykazania „zasad rzeczowych jednolitym rynkiem” sąd krajowy nie precyzuje wprowadzenia tych zasad, ale zawarte w postanowieniu odsyłającym przedstawienie okoliczności faktycznych i prawnych oraz wątpliwości co do zgodności art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 z prawem Unii jest w gruncie rzeczy wystarczające, aby umożliwić państwom członkowskim i innym zainteresowanym stronom przedstawienie ich uwag w tym względzie oraz skuteczny udział w postępowaniu, o czym świadczą uwagi na piśmie i ustne strony, które wzięły w nim udział, oraz aby umożliwić Trybunałowi udzielenie odpowiedzi przydatnej temu sądowi.

23

Wreszcie kwestia, czy prawo Unii ma zastosowanie do sporu przed sądem krajowym, podlega zbadaniu co do istoty postawionych pytań w brzmieniu przeformułowanym w pkt 15 niniejszego wyroku. Pytania te wydają się decydujące dla rozstrzygnięcia tego sporu, gdyż w rachubę wchodzi jego zakwalifikowanie w drodze orzeczenia sądu krajowego na podstawie spornego przepisu krajowego. Wynika stąd, że owe pytania mają ewidentnie związek z rzeczywistym charakterem sporu przed sądem krajowym i nie są ani abstrakcyjne, ani hipotetyczne.

24

Wobec powyższego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

Co do istoty

25

Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatki bezpośrednio należy wprowadzić do kompetencji państw członkowskich, jednak państwa te muszą wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 17 września 2009 r. w sprawie C-182/08 Glaxo Wellcome, Zb. Orz. s. I-8591, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

26

W niniejszym przypadku art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 przewiduje zakwalifikowanie postępowań zawieszonych przed Corte suprema di cassazione w sprawach podatkowych, których czas trwania od momentu wniesienia skargi w pierwszej instancji wynosi ponad dziesięć lat i w których administracja podatkowa przegrała w dwóch pierwszych instancjach, poprzez zapłatę

kwoty równej 5% wartości sporu i zrzeczenie się roszczenia do odszkodowania z powodu nieprzestrzegania rozszerzonego terminu „w celu zapewnienia, że postępowania podatkowe będą przeprowadzane w rozszerzonym terminie, jak przewidziano w [EKPC] oraz [w celu uniknięcia] nieprzestrzegania rozszerzonego terminu, o którym mowa w art. 6 ust. 1 [tej konwencji]”.

27

Ponadto należy podkreślić, że art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010, który sąd krajowy interpretuje jako rezygnację z podatku, ma zgodnie ze swym brzmieniem na celu skrócenie czasu trwania postępowań podatkowych, aby przestrzegać zasady rozszerzonego terminu ustanowionej w EKPC i pozostałych przepisach naruszonych przez tę zasadę.

28

W tym względzie z akt sprawy wynika, że okoliczności faktyczne sprawy przed sądem krajowym sięgają okresu sprzed ponad 20 lat.

29

W świetle powyższego należy ustalić, czy przepisy i zasady prawa Unii przytoczone w postanowieniu odsyłającym stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym.

30

W pierwszej kolejności w odniesieniu do zasady zakazu nadużycia prawa i art. 4 ust. 3 TUE należy przede wszystkim zaznaczyć, że w sprawie przed sądem krajowym nie chodzi o spór, w którym podatnicy powołują się lub mogą się powołać z zamiarem oszustwa lub w sposób stanowiący nadużycie na normę prawa Unii. Wobec tego ww. wyroki w sprawie Halifax i in. oraz w sprawie Part Service, wydane w zakresie podatku od wartości dodanej i do których odwołuje się sąd krajowy, zadają sobie pytanie, czy zasada zakazu nadużycia prawa określona w tych wyrokach rozciąga się na dziedzinę podatków niezharmonizowanych, nie są właściwe w niniejszym przypadku.

31

Następnie należy zauważyć, że z akt sprawy nie wynika również, że w sporze przed sądem krajowym rozstrzymana jest kwestia stosowania przepisu krajowego zawierającego ograniczenie jednej ze swobód zagwarantowanych Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz ewentualnego uzasadnienia takiego ograniczenia konieczności zapobiegania praktykom stanowiącym nadużycie. W konsekwencji orzecznictwo Trybunału dotyczące nadużycia prawa w dziedzinie podatków bezpodatnych, wynikające z wyroków: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb. Orz. s. I-7995; z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb. Orz. s. I-2107; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 Jobra, Zb. Orz. s. I-9099; ww. w sprawie Glaxo Wellcome, tak nie jest właściwe.

32

Wreszcie w każdym wypadku trzeba stwierdzić, że w prawie Unii nie istnieje żadna ogólna zasada, z której dla państw członkowskich wynikałoby zobowiązanie do zwalczania praktyk stanowiących nadużycie w dziedzinie podatków bezpośrednich i która stałaby na przeszkodzie stosowaniu przepisu takiego jak przepis będący przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy opodatkowana operacja wynika z takich praktyk i prawo Unii nie wchodzi w rachubę.

33

Z powyższego wynika, że zasada zakazu nadużycia prawa i art. 4 ust. 3 TUE, zgodnie z którym państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne wdrażane dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z prawa Unii i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii, nie mogą w zasadzie stać na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym.

34

W drugiej kolejności w odniesieniu do swobód zagwarantowanych Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i do zasady niedyskryminacji należy zauważyć, że operacja będąca przedmiotem sporu przed sądem krajowym zdaje się dotyczyć tylko swobodnego przepływu kapitału, gdy transakcja dotyczy przeniesienia przez spółkę państwa trzeciego prawa użytkowania akcji jednej włoskiej spółki na rzecz innej włoskiej spółki. W tym względzie wystarczy jednak stwierdzić, że z akt sprawy wcale nie wynika, iż w takiej sprawie jak ta przed sądem krajowym taki przepis jak art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 wpływa na swobodny przepływ kapitału czy też ogólnie na wykonywanie którejkolwiek ze swobód zagwarantowanych Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

35

Jako że powyższe swobody stanowią w poszczególnych dziedzinach szczególny wyraz ogólnej zasady zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państw (zob. podobnie wyrok z dnia 11 marca 2010 r. w sprawie C-384/08 Attanasio Group, Zb. Orz. s. I-2055, pkt 31), wspomniana zasada również nie stoi na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 w sprawie dotyczącej podatków bezpośrednich.

36

W trzeciej kolejności w odniesieniu do przepisów w zakresie pomocy państwa Trybunał wielokrotnie orzeka, że cel realizowany przez interwencje państwa nie wystarczy, aby wykluczyć je z możliwości zakwalifikowania ich jako „pomocy” w rozumieniu art. 107 TFUE. Artykuł ten nie dokonuje bowiem rozróżnienia interwencji państwa według przyczyn lub celów, lecz definiuje je ze względu na ich skutki (zob. wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-487/06 P British Aggregates przeciwko Komisji, Zb. Orz. s. I-10515, pkt 84, 85 i przytoczone tam orzecznictwo).

37

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakwalifikowanie danego środka jako pomocy państwa wymaga spełnienia wszystkich następujących przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymiany handlowe między państwami członkowskimi. Po trzecie, musi przyznawać beneficjentowi korzyść. Po czwarte, musi zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji (wyrok z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-140/09 Fallimento Traghetti del

Mediterraneo, Zb. Orz. s. I-5243, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

38

W odniesieniu do trzeciej przesłanki należy przypomnieć, że środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom korzystne pod względem podatkowym traktowanie, które wprowadzić nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. wyrok z dnia 15 grudnia 2005 r. w sprawie C-66/02 *Wochy* przeciwko Komisji, Zb. Orz. s. I-10901, pkt 78).

39

Natomiast korzyści wynikające z ogólnego środka mającego zastosowanie bez zróżnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych nie stanowi pomocy państwa w rozumieniu wymienionego powyżej postanowienia (zob. ww. wyrok w sprawie *Wochy* przeciwko Komisji, pkt 99).

40

Aby ocenić, czy środek ma charakter selektywny, należy zbadać, czy w ramach danego systemu prawnego środek ten stanowi korzyść dla niektórych przedsiębiorstw w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Pojęcie pomocy państwa nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw i tym samym a priori selektywnych, gdy zróżnicowanie to wynika z charakteru lub struktury systemu, w który się one wpisują (zob. ww. wyrok w sprawie *British Aggregates* przeciwko Komisji, pkt 82, 83 i przytoczone tam orzecznictwo).

41

W niniejszym przypadku nawet gdyby zastosowanie art. 3 ust. 2a lit. b) *decreto-legge* nr 40/2010 mogło doprowadzić w danej sytuacji do przyznania korzyści beneficjentowi tego przepisu, w odniesieniu do selektywnego charakteru środka należy zauważyć, że środek ten stosuje się w sposób generalny do wszystkich podatników będących stroną postępowania zawisłego w sprawie podatkowej przed *Corte suprema di cassazione*, bez względu na charakter danego podatku, o ile to postępowanie zostało zainicjowane skargą wniesioną w pierwszej instancji ponad dziesięć lat przed dniem wejścia w życie tego przepisu i administracja podatkowa przegrała sprawę w dwóch pierwszych instancjach.

42

Okoliczności, że jedynie podatnicy spełniający powyższe przesłanki mogą skorzystać ze środka, o którym mowa, nie może sama w sobie przyznawać temu środkowi selektywnego charakteru. Jeśli rzeczywiście należy stwierdzić, że osoby, które nie mogą domagać się jego zastosowania, nie znajdują się w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją wspomnianych podatników w świetle celu realizowanego przez ustawodawcę krajowego, polegającego na zapewnieniu poszanowania zasady rozsądnego terminu.

43

Stosowanie omawianego środka jest wprowadzić ograniczone w czasie, gdyż podatnicy, aby móc z niego skorzystać, muszą złożyć odpowiedni wniosek we właściwym sekretariacie lub kancelarii w terminie 90 dni od dnia wejścia w życie ustawy przekształcającej wspomniany *decreto-legge*. Z jednej strony to ograniczenie jest jednak immanentnie związane z tego rodzaju środkami, które mogą mieć jedynie efemeryczny charakter, a z drugiej strony termin ten wydaje się wystarczający,

aby umożliwić wszystkim podatnikom, do których ten ogólny i mający efemeryczny charakter rozdek ma zastosowanie, wystąpienie o możliwość skorzystania z niego.

44

Wynika stąd, przy czym nie ma potrzeby badania pozostałych przesłanek wymienionych w pkt 37 niniejszego wyroku, że rozdek taki jak ten przewidziany w art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 nie może zostać zakwalifikowany jako pomoc państwa.

45

Wreszcie w odniesieniu do obowiązku zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii z całości powyższych rozważań wynika, że zasada zakazu nadużycia prawa, art. 4 ust. 3 TUE, swobody zagwarantowane Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zasada niedyskryminacji i przepisy dotyczące pomocy państwa nie stoją na przeszkodzie stosowaniu przepisu krajowego takiego jak art. 3 ust. 2a lit. b) decreto-legge nr 40/2010 w sprawie dotyczącej podatków bezpodatnych.

46

Z uwagi na brak naruszenia prawa Unii nie można zatem uznać, że taki przepis, jako że skutkuje on – jak każdy inny przepis przewidujący umorzenie postępowania przed wydaniem orzeczenia co do istoty sprawy – tym, że sąd krajowy orzekający w ostatniej instancji nie może wykonać swojej kontroli legalności w postępowaniach, o których mowa, zgodnie z prawem Unii, po tym, jak ewentualnie wystąpi on do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, jest sprzeczny z obowiązkiem ciętym na szczytach krajowych orzekających w ostatniej instancji, by w ramach swoich kompetencji zapewnić skuteczne stosowanie prawa Unii.

47

W świetle powyższych rozważań należy odpowiedzieć na zadane pytania, że prawo Unii, a w szczególności zasada zakazu nadużycia prawa, art. 4 ust. 3 TUE, swobody zagwarantowane Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zasada niedyskryminacji, przepisy w zakresie pomocy państwa oraz obowiązek zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii, powinno być interpretowane w ten sposób, że nie stoi na przeszkodzie stosowaniu, w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym dotyczącej podatków bezpodatnych, przepisu krajowego, który przewiduje zakończenie postępowania zawisłych przed sądem orzekającym w ostatniej instancji w sprawach podatkowych poprzez zapłatę kwoty równej 5% wartości sporu, gdy postępowania te zostały zainicjowane skargą wniesioną w pierwszej instancji ponad dziesięć lat przed dniem wejścia w życie tego przepisu i gdy administracja podatkowa przegrała sprawę w dwóch pierwszych instancjach.

W przedmiocie kosztów

48

Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Prawo Unii, a w szczególności zasada zakazu nadużycia prawa, art. 4 ust. 3 TUE, swobody zagwarantowane Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zasada niedyskryminacji, przepisy w zakresie pomocy państwa oraz obowiązek zapewnienia skutecznego stosowania prawa Unii, powinno być interpretowane w ten sposób, że nie stoi na przeszkodzie stosowaniu, w sprawie takiej jak ta przed sądem krajowym dotyczącej podatków bezpodatnych, przepisu krajowego, który przewiduje zakończenie postępowania zawisłych przed sądem orzekającym w ostatniej instancji w sprawach podatkowych poprzez zapłatę kwoty równej 5% wartości sporu, gdy postępowania te zostały zainicjowane skargą wniesioną w pierwszej instancji ponad dziesięć lat przed dniem wejścia w życie tego przepisu i gdy administracja podatkowa przegrała sprawę w dwóch pierwszych instancjach.

Podpisy

(*) Język postępowania: włoski.