

Downloaded via the EU tax law app / web

62010CJ0417

SODBA SODIŠ?A (?etrti senat)

z dne 29. marca 2012 (*)

„Neposredno obdav?enje — Zaklju?ek postopkov z dav?nega podro?ja, ki potekajo pred sodiš?em, ki odlo?a na zadnji stopnji — Zloraba pravice — ?len 4(3) PEU — Svoboš?ine, zagotovljene s Pogodbo — Na?elo prepovedi diskriminacije — Državne pomo?i — Dolžnost zagotovitve u?inkovite uporabe prava Unije“

V zadevi C-417/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (Italija) z odlo?bo z dne 27. maja 2010, ki je prispela na Sodiš?e 23. avgusta 2010, v postopku

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

3M Italia SpA,

SODIŠ?E (?etrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, L. Bay Larsen, sodnik, C. Toader, sodnica, in E. Jaraši?nas (poro?evalec), sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: A. Impellizzeri, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 22. septembra 2011,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

—

za 3M Italia SpA G. Iannotta, odvetnik,

—

za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,

—

za Irsko D. O'Hagan, zastopnik,

—

za vlado Združenega kraljestva H. Walker, zastopnica,

—

za Evropsko komisijo E. Traversa in R. Lyal, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1

Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago prava Unije s področja neposrednega obdavčenja.

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrstvo za gospodarstvo in finance) in Agenzia delle Entrate (davčna uprava) ter družbo 3M Italia SpA (v nadaljevanju: 3M Italia) zaradi obdavčitve dividend, ki jih je ta družba izplačala v letih od 1989 do 1991.

Nacionalni pravni okvir

3

Člen 3(2a) uredbe-zakona št. 40/2010 (GURI št. 71 z dne 26. marca 2010), ki je bila s spremembami preoblikovana v zakon št. 73/2010 (GURI št. 120 z dne 25. maja 2010, v nadaljevanju: uredba-zakon št. 40/2010), določa:

„Da bi se trajanje postopkov z davčnega področja omejilo glede na načelo razumnega trajanja postopkov v smislu Evropske konvencije o varstvu človekovih pravic in temeljnih svoboščin [, podpisana v Rimu 4. novembra 1950 (v nadaljevanju: EKČP)], ki je bila ratificirana z zakonom št. 848 z dne 4. avgusta 1955, in zlasti glede na nespoštovanje razumnega roka iz člena 6, prvi odstavek, navedene konvencije, se postopki z davčnega področja, ki izvirajo iz vložitve tožbe pri sodišču prve stopnje in ki na dan začetka veljavnosti zakona o preoblikovanju te uredbe trajajo več kot deset let ter v katerih državni davčni organ na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspel, zaključijo tako:

[...]

b)

postopki z davčnega področja, ki še niso končani pred Corte suprema di Cassazione, se lahko zaključijo tako, da zavezanec plača znesek, ki ustreza 5 % vrednosti spornega predmeta [...], in se hkrati odpove kakršnemu koli morebitnemu odškodninskemu zahtevku v smislu zakona št. 89 z dne 24. marca 2001. Zavezanec lahko v ta namen predloži vlogo pristojni pisarni ali sodnemu tajništvu v 90 dneh od datuma začetka veljavnosti zakona o preoblikovanju te uredbe, skupaj s potrdilom o plačilu v zvezi s to vlogo. Postopki iz te točke se prekinejo do izteka zgoraj navedenega roka in se zaključijo tako, da se stroški postopka v celoti razdelijo med obe stranki. V nobenem primeru se ne odredi povračilo stroškov.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

4

Družba 3M Company s sedežem v Združenih državah je pravico užitka na delnicah družbe 3M Italia, ki jo obvladuje, prenesla na družbo Shearson Lehman Hutton Special Financing, ki ima prav tako sedež v Združenih državah. Zadnjeimenovana družba je to pravico užitka prenesla na družbo Olivetti & C., ki ima sedež v Italiji, glasovalno pravico pa je obdržala imetnica gole lastninske pravice, to je družba 3M Company.

5

Po opravljenem nadzoru je italijanski davčni organ menil, da je bil prenos pravice užitka v korist družbe Olivetti & C. fiktiven in da je dividende, ki jih je tej družbi izplačala družba 3M Italia, dejansko prejela družba Shearson Lehman Hutton Special Financing, ki nima sedeža v Italiji. Zato je sklenil, da je treba za te dividende uporabiti davčni odtegljaj v višini 32,4 %, ki ga italijanska zakonodaja določa za obdavčitev dohodka od premoženja, namesto odtegljaja na predplačilo v višini 10 % in ustreznega davčnega dobropisa, ki se uporabljata za davčne zavezanke s sedežem v Italiji. Poleg tega je davčni organ menil, da je odgovornost za nepravilno uporabo davčnih odtegljajev mogoče pripisati družbi 3M Italia. Zato je od te družbe zahteval plačilo zneskov v višini 20.089.887.000 ITL za leto 1989, 12.960.747.000 ITL za leto 1990 in 9.806.820.000 ITL za leto 1991, skupaj s kaznimi in obrestmi.

6

Družba 3M Italia je zoper ustrezajoče odločbe o odmeri davka vložila tožbo pri Commissione tributaria provinciale di Caserta (davčno sodišče pokrajine Caserta), ki je navedene odločbe o odmeri davka odpravilo. To odločbo je s sodbo z dne 14. julija 2000 potrdilo Commissione tributaria regionale Campania (davčno sodišče dežele Kampanije).

7

Ministero dell'Economia e delle Finanze in Agenzia delle Entrate sta vložila kasacijsko pritožbo pri predložitvenem sodišču, v kateri sta med drugim navedla, da je bila zadevna transakcija, to je prenos pravice užitka, v resnici le navidezen pravni posel, katerega namen je bil izogniti se plačilu davka. Družba 3M Italia je v tej fazi postopka predlagala uporabo ukrepa iz člena 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010, ker je želela doseči, da se postopek pred Corte suprema di cassazione zaključi.

8

Vendar Corte suprema di cassazione dvomi o skladnosti te določbe s pravom Unije.

9

Po mnenju tega sodišča se zastavlja vprašanje, ali je mogoče na?elo prepovedi zlorabe pravice, kot je uveljavljeno v sodbah z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609) in z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service (C-425/06, ZOdl., str. I-897) na podro?ju usklajenega obdav?enja, uporabiti za davke, ki niso usklajeni, kakršni so neposredni davki. V zvezi s tem se to sodiš?e zlasti sprašuje, „ali v primerih transnacionalnih gospodarskih poslov, za kakršne gre v obravnavani zadevi in v okviru katerih bi bila lahko uporaba pravnih oblik, ki ne sovpadajo z resni?nimi gospodarskimi transakcijami, opredeljena kot zloraba temeljnih pravic, ki jih zagotavlja Pogodba ES, predvsem prostega pretoka kapitala, obstaja interes, pomemben za Skupnost“.

10

?e je tako, je treba po mnenju tega sodišča preu?iti, ali je zadevna nacionalna dolo?ba, ki dav?nemu zavezancu nalaga „skoraj simboli?no“ obveznost, v nasprotju z dolžnostjo prepre?evanja zlorab in s ?lenom 4(3) PEU, ki državam ?lanicam nalaga, da morajo sprejeti vse ustrezne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz Pogodb, in da se vzdržijo vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresni?evanje ciljev Unije.

11

Predložitveno sodiš?e se poleg tega sprašuje o skladnosti zadevne dolo?be, ki po mnenju tega sodišča vsebuje skoraj popolno odpoved dav?ni terjatvi, z na?eli, ki urejajo enotni trg. S sklicevanjem na „temeljne svoboš?ine in na?ela, zagotovljena s Pogodbo“ se to sodiš?e zlasti sprašuje, ali je tako dolo?bo mogoče šteti za „pravilno izvajanje dav?ne konkurence“, kadar, kot v obravnavanem primeru, oprostitev davka izhaja iz zlorabe. Predložitveno sodiš?e poleg tega poudarja, da ta oprostitev davka pomeni „diskriminacijo v korist družb, ki imajo sedež v Italiji“.

12

Po mnenju predložitvenega sodišča bi bilo treba glede na prednost, ki jo ima upravi?enec na podlagi zadevne dolo?be, in glede na selektivnost te dolo?be upoštevati tudi pravila Pogodbe DEU s podro?ja državnih pomo?i. Meni, da dav?ne amnestije, ki je sestavljena iz preproste oprostitve davka, tudi ?e se pojavlja le v fazi postopka pred sodiš?em, v zameno za pla?ilo izjemno, celo smešno znižanega zneska, ni mogoče upravi?iti z naravo ali sistematiko zadevne dav?ne ureditve in bi jo bilo treba na?eloma opredeliti kot državno pomo?.

13

Predložitveno sodiš?e se nazadnje sprašuje, ali je taka dolo?ba – ker bi sodiš?u, ki bi odlo?alo na zadnji stopnji, odvzela možnost izvrševanja nadzora zakonitosti, vklju?no z nadzorom razlage in uporabe prava Unije, in možnost predložitve vprašanja za predhodno odlo?anje Sodiš?u – v nasprotju z dolžnostjo zagotovitve u?inkovite uporabe prava Unije.

14

Corte suprema di cassazione je v teh okoliš?inah prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali je na?elo prepre?evanja zlorabe pravic na dav?nem podro?ju, kakor je opredeljeno v [zgoraj

navedenih] sodbah [...] Halifax [...] in [...] Part Service [...], temeljno na?elo prava Skupnosti samo na podro?ju usklajenih davkov in na podro?jih, ki jih urejajo dolo?be sekundarnega prava Skupnosti, oziroma ali kot na?elo prepre?evanja zlorab temeljnih pravic sega tudi na podro?je davkov, ki niso usklajeni, kakršni so neposredni davki, kadar so predmet obdav?itve transnacionalni gospodarski posli, kakršni so pridobitev pravic užitka dolo?ene družbe na delnicah druge družbe, ki ima sedež v drugi državi ?lanici ali v tretji državi?

2.

Ne glede na odgovor na prvo vprašanje, ali obstaja interes, pomemben za Skupnost, da države ?lanice dolo?ijo ustrezne instrumente za prepre?evanje dav?nega izogibanja na podro?ju davkov, ki niso usklajeni; ali ta interes nasprotuje temu, da se v okviru ukrepa amnestije ne uporabi na?elo prepre?evanja zlorabe pravic, ki je priznano tudi kot pravilo nacionalnega prava, in ali gre v takem primeru za kršitev na?el, ki izhajajo iz ?lena 4(3) Pogodbe o Evropski uniji?

3.

Ali je mogo?e iz na?el, ki urejajo enotni trg, izpeljati prepoved, v skladu s katero se poleg izrednih ukrepov popolne odpovedi dav?ni terjatvi ne smejo dolo?iti niti izredni ukrepi za reševanje dav?nih sporov, ki se uporabljajo s ?asovno omejitvijo in pod pogojem, da je pla?an samo del davka, ki je precej manjši od dolgovanega zneska?

4.

Ali na?elo prepovedi diskriminacije in zakonodaja na podro?ju državnih pomo?i nasprotujeta ureditvi o reševanju takšnih dav?nih sporov, za kakršne gre v tem postopku?

5.

Ali na?elo u?inkovite uporabe prava Skupnosti nasprotuje postopkovnemu pravilu o izrednih in ?asovno omejenih ukrepih, ki sodiš?u, ki odlo?a na zadnji stopnji in mora vprašanja glede veljavnosti in razlage predložiti v predhodno odlo?anje Sodiš?u Evropske unije, ne omogo?a nadzora nad zakonitostjo (in zlasti nadzora nad pravilno razlago in uporabo prava Skupnosti)?“

Vprašanja za predhodno odlo?anje

15

Z vprašanji za predhodno odlo?anje predložitveno sodiš?e v bistvu sprašuje, ali je treba pravo Unije – zlasti na?elo prepovedi zlorabe pravice, ?len 4(3) PEU, svoboš?ine, zagotovljene s Pogodbo DEU, na?elo prepovedi diskriminacije, pravila s podro?ja državnih pomo?i in dolžnost zagotovitve u?inkovite uporabe prava Unije – razlagati tako, da v zadevi, kakršna je v postopku v glavni stvari in ki se nanaša na neposredno obdav?enje, nasprotuje uporabi nacionalne dolo?be, ki predvideva zaklju?ek postopkov z dav?nega podro?ja, ki potekajo pred sodiš?em, ki odlo?a na zadnji stopnji, s pla?ilom zneska, ki ustreza 5 % vrednosti spornega predmeta, kadar ti postopki izvirajo iz tožbe, ki je bila pri sodiš?u prve stopnje vložena ve? kot deset let pred za?etkom veljavnosti te dolo?be, in v katerih dav?ni organ na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspel.

Dopustnost

16

Družba 3M Italia in italijanska vlada menita, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten.

17

Zaradi neobstoja naklepa ali neizpodbitno dokazane krivde v postopku v glavni stvari ter zato, ker se pravo Unije v postopku v glavni stvari ni uporabilo in ker v italijanskem pravu obstaja ustavno načelo, ki prepoveduje zlorabo pravice, prvo in drugo vprašanje, ki ju je postavilo predložitveno sodišče, po mnenju družbe 3M Italia nista povezani z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari in se nanašata na hipotetično problematiko.

18

Italijanska vlada navaja, da predložitvena odločba ne izpolnjuje zahteve po predložitvi vseh dejanskih in pravnih elementov, ki so značilni za zadevo v postopku v glavni stvari, da bi Sodišče lahko podalo razlago, ki bi bila uporabna za rešitev te zadeve. Natančneje, predložitvena odločba naj ne bi vsebovala nikakršne analize člena 3(2a) uredbe-zakona št. 40/2010, na podlagi katere bi bilo mogoče razumeti, zakaj naj bi ta določba vsebovala odpoved davku. Poleg tega naj v tej odločbi ne bi bilo navedeno, zakaj naj bi bilo dejansko stanje v sporu o glavni stvari transnacionalno in bi ga bilo treba opredeliti kot zlorabo pravice. Postavljena vprašanja naj bi bila zato abstraktna in hipotetična.

19

V zvezi s tem je treba spomniti, da je lahko predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga vloži nacionalno sodišče, razglašen za nedopusten le, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Unije ni povezana z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, da bi dalo uporaben odgovor na postavljena vprašanja (glej zlasti sodbi z dne 15. decembra 1995 v zadevi Bosman, C-415/93, Recueil, str. I-4921, točka 61, in z dne 31. marca 2011 v zadevi Schröder, C-450/09, ZOdl., str. I-2497, točka 17).

20

Natančneje, informacije, ki jih je treba predložiti Sodišču v okviru predložitvene odločbe, niso namenjene zgolj temu, da bi Sodišče lahko dalo uporabne odgovore predložitvenemu sodišču, ampak morajo tudi vladam držav članic in drugim zainteresiranim strankam omogočiti, da predložijo stališča v skladu s členom 23 Statuta Sodišča Evropske unije. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da mora za to nacionalno sodišče po eni strani opredeliti dejanske in pravne okoliščine predloženih vprašanj ali vsaj pojasniti dejanske primere, na katerih ta vprašanja temeljijo. Po drugi strani je treba v predložitveni odločbi navesti jasne razloge, ki so nacionalnemu sodišču vzbudili dvom o razlagi prava Unije in zaradi katerih meni, da je treba na Sodišče nasloviti vprašanja za predhodno odločanje (sodba z dne 8. septembra 2009 v zadevi Liga Portuguesa de Futebol Profissional in Bwin International, C-42/07, ZOdl., str. I-7633, točka 40 in navedena sodna praksa).

21

V obravnavanem primeru predložitvena odločba vsebuje navedbo dejanskega stanja, iz katerega izvira spor o glavni stvari, in upoštevne nacionalne prava, to je člena 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010. Poleg tega so v tej odločbi navedeni razlogi, zaradi katerih se predložitveno sodišče sprašuje o skladnosti te določbe s pravom Unije in ki so to sodišče privedli do ugotovitve, da je

vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe pri Sodišču nujna.

22

Čeprav predložitveno sodišče v tretjem vprašanju, ki se na splošno nanaša na razlago „načel, ki urejajo enotni trg“, ne opredeljuje natančno teh načel, pa navedba dejanskega stanja in pravne podlage ter dvomov o skladnosti člena 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010 s pravom Unije v predložitveni odločbi vseeno zadostuje za to, da lahko države članice in druge zainteresirane stranke v zvezi s tem predložijo stališča in uinkovito sodelujejo v postopku, o čemer priajo pisna in ustna stališča strank, ki so se udeležile postopka, ter tudi za to, da lahko Sodišče navedenemu sodišču posreduje uporaben odgovor.

23

Nazadnje se vprašanje, ali se pravo Unije uporabi v sporu o glavni stvari, nanaša na vsebinsko preučitev postavljenih vprašanj, kot so preoblikovana v točki 15 te sodbe. Ta vprašanja se zdijo odločilna za rešitev tega spora, saj gre za zaključitev tega spora z odločbo predložitvenega sodišča na podlagi zadevne nacionalne določbe. Iz tega izhaja, da imajo navedena vprašanja očitno zvezo z dejanskim stanjem spora o glavni stvari in niso ne abstraktna ne hipotetična.

24

Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe šteti za dopusten.

Vsebinska presoja

25

Opozoriti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso velja, da čeprav neposredno obdavčenje spada v pristojnost držav članic, jo morajo te izvrševati ob upoštevanju prava Unije (glej zlasti sodbo z dne 17. septembra 2009 v zadevi Glaxo Wellcome, C-182/08, ZOdl., str. I-8591, točka 34 in navedena sodna praksa).

26

V obravnavanem primeru člen 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010 določa zaključek – s plačilom zneska, ki ustreza 5 % vrednosti spornega predmeta in z odpovedjo odškodninskemu zahtevku zaradi nespoštovanja razumnega roka – postopkov z davčnega področja, ki potekajo pri Corte suprema di cassazione in ki trajajo dlje kot deset let od vložitve tožbe pri sodišču prve stopnje ter v katerih davčnemu organu na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspelo, „da bi se trajanje postopkov z davčnega področja omejilo glede na načelo razumnega trajanja postopkov v smislu [EKČP] in zlasti glede na nespoštovanje razumnega roka iz člena 6, prvi odstavek, [te konvencije]“.

27

Poleg tega je treba poudariti, da se člen 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010, ki ga predložitveno sodišče razlaga kot oprostitev davka, glede na besedilo tega člena nanaša na zmanjšanje trajanja davčnih postopkov, da bi se spoštovalo načelo odločanja v razumnem roku, ki ga določa EKČP, in da bi se prenehala kršiti ta konvencija.

28

V zvezi s tem je iz spisa razvidno, da je dejansko stanje v zadevi iz postopka v glavni stvari izpredve? kot 20 let.

29

Glede na te elemente je treba raziskati, ali pravila in na?ela prava Unije, navedena v predložitveni odlo?bi, v zadevi, kakršna je v postopku v glavni stvari, nasprotujejo uporabi nacionalne dolo?be, kot je ?len 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010.

30

Prvi?, kar zadeva na?elo prepovedi zlorabe pravice in ?len 4(3) PEU, je treba najprej poudariti, da v postopku v glavni stvari ne gre za spor, v katerem se dav?ni zavezanci sklicujejo ali bi se lahko sklicevali na predpis prava Unije z namenom goljufije ali zlorabe. Zato zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi ter Part Service, izdani na podro?ju davka na dodano vrednost in na kateri se sklicuje predložitveno sodiš?e pri vprašanju, ali se na?elo prepovedi zlorabe pravice, uveljavljeno v teh sodbah, razteza na podro?je davkov, ki niso usklajeni, v obravnavanem primeru nista upoštevni.

31

Dalje je treba ugotoviti, da iz spisa prav tako ni razvidno, da bi bili v sporu o glavni stvari sporni uporaba nacionalne dolo?be, ki vsebuje omejitve ene od pravic, zagotovljene s Pogodbo DEU, ter morebitna utemeljitev take omejitve s potrebo po prepre?itvi zlorab. Zato sodna praksa Sodiš?a v zvezi z zlorabo pravic s podro?ja neposrednega obdav?enja, ki izhaja zlasti iz sodb z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995); z dne 13. marca 2007 v zadevi Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, ZOdl., str. I-2107) in z dne 4. decembra 2008 v zadevi Jobra (C-330/07, ZOdl., str. I-9099) ter iz zgoraj navedene sodbe Glaxo Wellcome, prav tako ni upoštevna.

32

Nazadnje in vsekakor je treba ugotoviti, da v pravu Unije ne obstaja nobeno splošno na?elo, iz katerega bi izhajala dolžnost držav ?lanic, da se bojujejo zoper zlorabe na podro?ju neposrednega obdav?enja, in ki bi nasprotovalo uporabi dolo?be, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, kadar obdav?ljiva transakcija izhaja iz takih zlorab in pravo Unije ni ogroženo.

33

Iz tega sledi, da na?elo prepovedi zlorabe pravice in ?len 4(3) PEU, v skladu s katerim morajo države ?lanice sprejeti vse splošne ali posebne ukrepe, potrebne za zagotovitev izpolnjevanja obveznosti, ki izhajajo iz prava Unije, in se vzdržati vseh ukrepov, ki bi lahko ogrozili uresni?evanje ciljev Unije, na?eloma ne nasprotujeta temu, da se v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, uporabi nacionalna dolo?ba, kot je ?len 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010.

34

Drugi?, v zvezi s svoboš?inami, zagotovljenimi s pogodbo DEU, in na?elom prepovedi diskriminacije je treba ugotoviti, da se zadevna transakcija iz postopka v glavni stvari, ki se nanaša na prenos pravice užitka na delnicah italijanske družbe, ki ga je v korist neke druge italijanske družbe opravila družba tretje države, nanaša le na prosti pretok kapitala. Vendar v zvezi s tem zadostuje ugotoviti, da iz nobenega elementa iz spisa ne izhaja, da bi v zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, dolo?ba, kot je ?len 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010, vplivala na prosti

pretok kapitala niti, na splošno, na izvajanje katere koli svoboš?ine, zagotovljene s Pogodbo DEU.

35

Ker so te svoboš?ine na svojih podro?jih izraz splošnega na?ela prepovedi vsakršne diskriminacije na podlagi državljanstva (glej v tem smislu sodbo z dne 11. marca 2010 v zadevi Attanasio Group, C-384/08, ZOdl., str. I-2055, to?ka 31), navedeno na?elo prav tako ne nasprotuje temu, da se v zadevi, ki se nanaša na neposredno obdav?enje, uporabi nacionalna dolo?ba, kot je ?len 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010.

36

Tretji?, v zvezi s pravili na podro?ju državnih pomo?i je Sodiš?e ve?krat razsodilo, da cilj, ki mu sledijo državne intervencije, ne zadostuje za to, da ne bi bile opredeljene kot „pomo?i“ v smislu ?lena 107 PDEU. Ta ?len namre? ne razlikuje glede na vzroke ali cilje državnih intervencij, ampak jih opredeljuje glede na njihove u?inke (glej sodbo z dne 22. decembra 2008 v zadevi British Aggregates proti Komisiji, C-487/06 P, ZOdl., str. I-10515, to?ki 84 in 85 ter navedena sodna praksa).

37

v skladu z ustaljeno sodno prakso se za opredelitev državne pomo?i zahteva izpolnjevanje vseh teh pogojev. Prvi?, intervencija mora biti državna ali iz državnih sredstev. Drugi?, intervencija mora biti taka, da lahko vpliva na trgovino med državami ?lanicami. Tretji?, pomeniti mora prednost za upravi?enca. ?etrtri?, izkrivljati mora konkurenco ali groziti z izkrivljanjem konkurence (sodba z dne 10. junija 2010 v zadevi Fallimento Traghetti del Mediterraneo, C-140/09, ZOdl., str. I-5243, to?ka 31 in navedena sodna praksa).

38

V zvezi s tretjim pogojem je treba opozoriti, da ukrep, s katerim javni organi nekaterim podjetjem priznajo ugodnejšo dav?no obravnavo, ki, ?eprav ne zajema prenosa državnih sredstev, upravi?ence postavlja v ugodnejši finan?ni položaj od položaja drugih dav?nih zavezancev, pomeni državno pomo? v smislu ?lena 107(1) PDEU (glej sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Italija proti Komisiji, C-66/02, ZOdl., str. I-10901, to?ka 78).

39

Nasprotno pa prednosti, ki izvirajo iz splošnega ukrepa, ki se uporablja brez razlikovanja za vse gospodarske subjekte, niso državna pomo? v smislu tega ?lena (glej zgoraj navedeno sodbo Italija proti Komisiji, to?ka 99).

40

Za presojo, ali je neki ukrep selektiven, je treba preu?iti, ali v okviru danega pravnega reda ta ukrep pomeni prednost za nekatera podjetja glede na druga podjetja v dejansko in pravno primerljivem položaju. Vendar pojem državne pomo?i ne vklju?uje državnih ukrepov, ki uvajajo razlikovanje med podjetji in so zato a priori selektivni, kadar to razlikovanje izvira iz narave ali sistematike ureditve, v katero spadajo (glej zgoraj navedeno sodbo British Aggregates proti Komisiji, to?ki 82 in 83 ter navedena sodna praksa).

41

V obravnavanem primeru je treba ob predpostavki, da bi lahko uporaba ?lena 3(2a)(b) uredbe-

zakona št. 40/2010 v danem položaju povzročila, da se upravičencu po tej določbi dodeli prednost, v zvezi s selektivnostjo ukrepa poudariti, da se ta na splošno uporablja za vse davčne zavezance, ki so stranke postopka z davčnega področja, ki poteka pri Corte suprema di cassazione, ne glede na naravo zadevnega davka, ker ta postopek izvira iz tožbe, ki je bila pri sodišču prve stopnje vložena več kot deset let pred datumom začetka veljavnosti te določbe, in v katerem davčni organ na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspel.

42

Dejstvo, da lahko ta ukrep koristi le davčnim zavezancem, ki izpolnjujejo te pogoje, samo po sebi ne pomeni, da je ta ukrep selektiven. Treba je namreč ugotoviti, da osebe, ki te koristi ne morejo uveljavljati, niso v dejanskem in pravnem položaju, ki bi bil primerljiv s položajem navedenih davčnih zavezancev z vidika cilja, ki mu sledi nacionalni zakonodajalec in ki je zagotoviti spoštovanje načela odločanja v razumnem roku.

43

Res je uporaba tega ukrepa časovno omejena, saj morajo upravičenci, da bi imeli korist od tega ukrepa, v pristojni pisarni ali sodnem tajništvu vložiti tožbo v roku 90 dni po začetku veljavnosti zakona o preoblikovanju navedene uredbe. Vendar je po eni strani ta omejitev značilna za take ukrepe, ki so lahko le časni, po drugi strani pa je ta rok zadosten, da lahko vsi davčni zavezanci, za katere se ta splošni in časni ukrep uporabi, iz njega uveljavljajo korist.

44

Iz tega sledi, ne da bi bilo treba preučiti preostale pogoje, na katere je bilo opozorjeno v točki 37 te sodbe, da ukrepa, kot je določen v členu 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010, ni mogoče opredeliti kot državno pomoč.

45

Nazadnje, v zvezi z dolžnostjo zagotoviti učinkovito uporabo prava Unije iz vsega navedenega izhaja, da načelo prepovedi zlorabe pravice, člen 4(3) PEU, svoboščine, zagotovljene s Pogodbo DEU, načelo prepovedi diskriminacije in pravila v zvezi z državnimi pomočmi ne nasprotujejo temu, da se v zadevi, ki se nanaša na neposredno obdavčenje, uporabi nacionalna določba, kot je člen 3(2a)(b) uredbe-zakona št. 40/2010.

46

Zato zaradi neobstoja kršitve prava Unije ni mogoče šteti, da je taka določba – ker kot vsaka druga določba, ki predvideva zaključek postopka pred sprejetjem meritorne odločbe, nacionalnemu sodišču, ki odloča na zadnji stopnji, prepreči izvajanje njegovega nadzora zakonitosti v zadevnih postopkih v skladu s pravom Unije, potem ko je po potrebi na podlagi člena 267 PDEU vložilo predlog pri Sodišču – v nasprotju z dolžnostjo nacionalnih sodišč, ki odločajo na zadnji stopnji, da v okviru svojih pristojnosti zagotovijo učinkovito uporabo prava Unije.

47

Glede na vse te preudarke je treba na postavljena vprašanja odgovoriti, da je treba pravo Unije, zlasti načelo prepovedi zlorabe pravice, člen 4(3) PEU, svoboščine, zagotovljene s Pogodbo DEU, načelo prepovedi diskriminacije, pravila s področja državnih pomoči in dolžnost zagotovitve učinkovite uporabe prava Unije, razlagati tako, da v zadevi, kakršna je v postopku v glavni stvari in ki se nanaša na neposredno obdavčenje, ne nasprotuje uporabi nacionalne določbe, ki predvideva konec postopkov z davčnega področja, ki potekajo pri sodišču, ki odloča na zadnji stopnji, s

plačilom zneska, ki ustreza 5 % vrednosti spornega predmeta, kadar ti postopki izvirajo iz tožbe, ki je bila pri sodišču prve stopnje vložena več kot deset let pred začetkom veljavnosti te določbe, in v katerih davčni organ na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspel.

Stroški

48

Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališča Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Pravo Unije, zlasti načelo prepovedi zlorabe pravice, člen 4(3) PEU, svoboščine, zagotovljene s Pogodbo DEU, načelo prepovedi diskriminacije, pravila s področja državnih pomoči in dolžnost zagotovitve učinkovite uporabe prava Unije, je treba razlagati tako, da v zadevi, kakršna je v postopku v glavni stvari in ki se nanaša na neposredno obdavčenje, ne nasprotuje uporabi nacionalne določbe, ki predvideva konec postopkov z davčnega področja, ki potekajo pri sodišču, ki odloča na zadnji stopnji, s plačilom zneska, ki ustreza 5 % vrednosti spornega predmeta, kadar ti postopki izvirajo iz tožbe, ki je bila pri sodišču prve stopnje vložena več kot deset let pred začetkom veljavnosti te določbe, in v katerih davčni organ na prvih dveh stopnjah sodnega postopka ni uspel.

Podpisi

(*) Jezik postopka: italijanščina.