



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. března 2012*

„Přímé daně — Ukončení daňových sporů probíhajících před soudem rozhodujícím v posledním stupni — Zneužití práva — Článek 4 odst. 3 SEU — Svobody zaručené Smlouvou — Zásada zákazu diskriminace — Státní podpory — Povinnost zajistit účinné uplatňování unijního práva“

Ve věci C-417/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 27. května 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 23. srpna 2010, v řízení

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

3M Italia SpA,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot, předseda senátu, A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Impellizzeri, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 22. září 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za 3M Italia SpA G. Iannottou, avvocato,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilinim, avvocato dello Stato,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem,
- za vládu Spojeného království H. Walker, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi E. Traversou a R. Lyalem, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: italština.

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu unijního práva v oblasti přímých daní.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu, v němž vystupuje Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerstvo hospodářství a financí) a Agenzia delle Entrate (daňový úřad) proti společnosti 3M Italia SpA (dále jen „3M Italia“), ve věci zdanění dividend vyplacených touto společností za léta 1989 až 1991.

Vnitrostátní právní rámec

- 3 Článek 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona č. 40/2010 (GURI č. 71 ze dne 26. března 2010), které bylo pozměněno a přeměněno na zákon zákonem č. 73/2010 (GURI č. 120 ze dne 25. května 2010, dále jen „nařízení s mocí zákona č. 40/2010“), zní následovně:

„S cílem omezit délky řízení v daňových věcech, s ohledem na zásadu přiměřené délky řízení ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod [podepsané v Římě dne 4. listopadu 1950 (dále jen ‚EÚLP‘)], ratifikované zákonem č. 848 ze dne 4. srpna 1955, jsou probíhající daňové spory zahájené žalobami podanými v prvním stupni více než 10 let před vstupem v platnost zákona, který změnil toto nařízení v zákon, v nichž neměl orgán státní daňové správy v prvních dvou stupních řízení úspěch, ukončeny na základě nedodržení ‚přiměřené lhůty‘ stanovené čl. 6 odst. 1 výše uvedené úmluvy následujícím způsobem:

[...]

- b) probíhající daňové spory před Corte di Cassazione mohou být ukončeny platbou částky rovnající se 5 % z hodnoty nároku [...] se současným vzdáním se jakéhokoli nároku na spravedlivé vypořádání ve smyslu zákona č. 89 ze dne 24. března 2001. Za tímto účelem může poplatník podat žádost v příslušné kanceláři s doložením příslušné platby, a to do 90 dnů od vstupu zákona, který změnil toto nařízení v zákon, v platnost. Řízení podle tohoto písmene budou přerušena až do uplynutí lhůty podle jeho druhé věty a budou ukončena usnesením, jímž bude rozhodnuto o veškerých nákladech řízení. Náhrada je v každém případě vyloučena.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 4 Společnost 3M Company, se sídlem ve Spojených státech, převedla právo na požitky z držby akcií společnosti 3M Italia, nad kterou má kontrolu, na společnost Shearson Lehman Hutton Special Financing, se sídlem rovněž ve Spojených státech. Posledně uvedená společnost převedla toto poživací právo na společnost Olivetti & C., která má sídlo v Itálii, přičemž hlasovací právo si zachoval holý vlastník, a sice 3M Company.
- 5 Poté, co italská finanční správa provedla kontrolu, určila, že převod práva na požitky ve prospěch společnosti Olivetti & C. byl fiktivní a že dividendy vyplacené 3M Italia posledně uvedené společnosti byly ve skutečnosti příjmem společnosti Shearson Lehman Hutton Special Financing, která nemá sídlo v Itálii. V důsledku toho rozhodla, že je třeba na tyto dividendy uplatnit srážkovou daň ve výši 32,4 %, kterou stanoví italské právní předpisy o zdanění příjmů z kapitálového majetku místo zálohové srážky ve výši 10 % a odpovídajícího daňového kreditu uplatnitelných na poplatníky se sídlem v Itálii. Nadto měla italská daňová zpráva za to, že odpovědnost za nesprávné uplatnění srážkové daně je možno

klást za vinu společnosti 3M Italia. V důsledku toho požadovala od této společnosti zaplacení částek 20 089 887 000 ITL za rok 1989, 12 960 747 000 ITL za rok 1990 a 9 806 820 000 ITL za rok 1991 spolu s pokutou a úroky.

- 6 Společnost 3M Italia podala žalobu proti odpovídajícím daňovým výměrům u Commissione tributaria provinciale di Caserta (provinční daňová komise v Caserta), která uvedené daňové výměry zrušila. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozsudkem Commissione tributaria regionale Campania (daňová komise regionu Campania) ze dne 14. července 2000.
- 7 Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate podaly kasační opravný prostředek k předkládajícímu soudu, kde zejména uváděly, že dotčená operace, a sice převod poživacího práva, byla ve skutečnosti pouze předstíraným právním jednáním, jehož cílem bylo vyhnout se dani. V této fázi řízení společnost 3M Italia požádala, aby byl na ni použit čl. 3 odst. 2 a, písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010, jelikož si přála, aby řízení před Corte suprema di cassazione bylo uzavřeno.
- 8 Corte suprema di cassazione se však dotazuje na slučitelnost tohoto ustanovení s unijním právem.
- 9 Podle jeho názoru vyvstává otázka, zda se zásada zákazu zneužití práva, jak byla potvrzena rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609), jakož i ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, Sb. rozh. s. I-897), v oblasti harmonizovaných daní může uplatnit na neharmonizované daně, jako jsou přímé daně. V tomto ohledu se zejména táže, „zda v takových věcech, jako je projednávaná věc, které mají nadnárodní hospodářskou povahu a ve kterých by se použití právních forem, které neodpovídají skutečným hospodářským transakcím, mohlo projevit zneužitím základních svobod zaručených Smlouvou o ES, např. volného pohybu kapitálu, není dán zájem Společenství“.
- 10 Kdyby tomu tak bylo, je podle názoru předkládajícího soudu třeba přezkoumat, zda vnitrostátní opatření dotčené v projednávané věci, které ponechává poplatníkovi „téměř symbolickou“ povinnost, není v rozporu s povinností potírat zneužívající jednání, jakož i s čl. 4 odst. 3 SEU, který ukládá členským státům přijmout veškerá vhodná opatření k plnění povinností, které vyplývají ze Smluv, a zdržet se jakýchkoli opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie.
- 11 Předkládající soud se dále táže na slučitelnost dotčeného ustanovení, které podle jeho názoru obsahuje prakticky úplné vzdání se úhrady daňové pohledávky, se zásadami, kterými se řídí jednotný trh. S odkazem na „svobody a základní zásady zaručené Smlouvou“ se zejména táže, zda může být takové ustanovení považováno za „spravedlivé využití daňové soutěže“, když v okolnostech dané věci neodvedení daně mělo svůj původ ve zneužívajících jednáních. Poukazuje dále na to, že toto vzdání se daně znamená „diskriminaci ve prospěch podniků, které mají sídlo v Itálii“.
- 12 Podle předkládajícího soudu je také třeba vzít v úvahu pravidla Smlouvy o FEU v oblasti státních podpor, s ohledem na výhodu, kterou poskytuje dotčené ustanovení svému příjemci, a na jeho selektivní povahu. Podle jeho názoru nemůže být daňová amnestie spočívající v prostém zřeknutí se daně výměnou za zaplacení přehnaně nízké, ba směšné částky, i když k ní dochází pouze ve fázi soudního řízení, odůvodněna povahou nebo strukturou dotčené daňové soustavy a musí být v zásadě kvalifikována jako státní podpora.
- 13 Předkládající soud si konečně klade otázku, zda takové ustanovení tím, že odnímá soudu rozhodujícímu v poslední instanci pravomoc vykonat přezkum legality, včetně přezkumu výkladu a uplatňování unijního práva, a položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, není v rozporu s povinností zajistit účinné uplatňování unijního práva.

14 Za těchto podmínek se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Představuje zásada zákazu zneužití práva v daňové oblasti tak, jak je definována ve [výše uvedených] rozsudcích [...] Halifax a další [...] a [...] Part Service [...], základní zásadu práva Společenství pouze v oblasti harmonizovaných daní a v oblastech upravených předpisy sekundárního práva Společenství, anebo se v případě porušení základních svobod vztahuje na oblast neharmonizovaných daní, jakými jsou daně přímé, jsou-li předmětem zdanění hospodářské skutečnosti nadnárodní povahy, jako je nabytí práva ze strany určité společnosti na požitky z akcií jiné společnosti sídlící v jiném členském státě nebo ve třetí zemi?
- 2) Bez ohledu na odpověď na předchozí otázku, existuje na úrovni Společenství zájem, aby členské státy stanovily přiměřené nástroje k potírání daňových úniků v oblasti neharmonizovaných daní? Brání tomuto zájmu nepoužití – v rámci daňové amnestie – zásady zákazu zneužití práva uznané rovněž za pravidlo vnitrostátního práva a jsou v takovém případě porušeny zásady vyplývající z čl. 4 odst. 3 Smlouvy o Evropské unii?
- 3) Lze ze zásad, jimiž se řídí jednotný trh, mimo případy výjimečných opatření úplného vzdání se daňové pohledávky, odvodit zákaz stanovení mimořádného opatření k ukončení daňových sporů, jehož použití je časově omezeno a je podmíněno zaplacením pouze minimální části dlužné daně?
- 4) Brání zásada zákazu diskriminace a právní úprava v oblasti státních podpor režimu ukončení daňových sporů, o které se jedná v této věci?
- 5) Brání zásada účinného uplatňování práva Společenství mimořádné časově omezené procesní právní úpravě, která odstraňuje přezkum legality (zejména přezkum správného výkladu a uplatňování práva Společenství) soudem rozhodujícím v posledním stupni, jenž má povinnost předložit Soudnímu dvoru Evropské unie žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách týkajících se platnosti a výkladu?“

K předběžným otázkám

15 Podstatou předběžných otázek předkládajícího soudu je, zda unijní právo, především zásada zákazu zneužití práva, čl. 4 odst. 3 SEU, svobody zaručené Smlouvou o FEU, zásada zákazu diskriminace, pravidla v oblasti státních podpor, jakož i povinnost zajistit účinné uplatňování unijního práva musí být vykládány v tom smyslu, že brání v takové věci, jako v původním řízení, týkající se přímých daní použití vnitrostátního ustanovení, které stanoví ukončení daňových sporů probíhajících před soudem rozhodujícím v posledním stupni na základě zaplacení částky rovnající se 5 % hodnoty nároku, pokud tyto spory měly původ v žalobách podaných v prvním stupni více než deset let před vstupem tohoto ustanovení v platnost a pokud daňová správa nebyla úspěšná v prvních dvou stupních soudního řízení.

K přípustnosti

- 16 Společnost 3M Italia a italská vláda se domnívají, že žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách je nepřijatelná.
- 17 Jelikož v původním řízení nebyl s konečnou platností určen úmysl ani zavinění, dále z důvodu nepoužitelnosti unijního práva v původním řízení a vzhledem k tomu, že v italském právu existuje ústavní zásada zakazující zneužití práva, nemají podle společnosti 3M Italia první dvě otázky položené předkládajícím soudem žádný vztah k předmětu sporu v původním řízení a týkají se hypotetické problematiky.

- 18 Italská vláda tvrdí, že předkládací rozhodnutí nespĺňuje povinnost uvést všechny skutkové a právní poznatky, které charakterizují spor v původním řízení, aby Soudní dvůr mohl podat výklad užitečný k řešení tohoto sporu. Předkládací rozhodnutí zejména neobsahuje žádnou analýzu čl. 3 odst. 2a nařízení s mocí zákona č. 40/2010, která by umožnila pochopit důvod, proč toto ustanovení dovoluje vzdát se daně. Toto rozhodnutí ani neuvádí, proč okolnosti sporu v původním řízení vykazují nadnárodní povahu a musí být označeny za zneužití práva. Předložené otázky jsou tedy abstraktní a hypotetické.
- 19 V tomto ohledu je třeba připomenout, že žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem je možné prohlásit za nepřijatelné pouze tehdy, jestliže je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1995, *Bosman*, C-415/93, *Recueil*, s. I-4921, bod 61, jakož i ze dne 31. března 2011, *Schröder*, C-450/09, *Sb. rozh. s. I-2497*, bod 17).
- 20 Pokud jde konkrétně o informace, jež musejí být Soudnímu dvoru předloženy v rámci předkládacího rozhodnutí, tyto informace neslouží pouze k tomu, aby Soudnímu dvoru umožnily podat předkládajícímu soudu užitečné odpovědi, ale mají rovněž poskytnout vládám členských států, jakož i ostatním zúčastněným možnost předložit svá vyjádření v souladu s článkem 23 statutu Soudního dvora Evropské unie. Z ustálené judikatury vyplývá, že za tímto účelem je nezbytné, aby vnitrostátní soud vymezil skutkový a právní rámec, ze kterého vycházejí otázky, které pokládá, nebo aby alespoň vysvětlil skutkové předpoklady, na kterých jsou tyto otázky založeny. Kromě toho musí předkládací rozhodnutí uvádět přesné důvody, které vedly vnitrostátní soud k tomu, aby si kladl otázky ohledně výkladu unijního práva, a usoudil, že je nezbytné položit Soudnímu dvoru předběžné otázky (rozsudek ze dne 8. září 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International*, C-42/07, *Sb. rozh. s. I-7633*, bod 40 a citovaná judikatura).
- 21 V projednávané věci předkládací rozhodnutí obsahuje popis skutkových okolností, v nichž tkví původ sporu v původním řízení, a relevantního vnitrostátního práva, a sice čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010. Uvádí jak důvody, proč se předkládající soud táže na slučitelnost tohoto ustanovení s unijním právem, tak důvody, které jej vedly k tomu, že považoval za nezbytné předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžných otázkách.
- 22 I když předkládající soud ve své třetí otázce, která se týká obecně výkladu „zásad, kterými se řídí jednotný trh“, uvedené zásady neupřesňuje, je nicméně v předkládacím rozhodnutí uveden popis skutkových a právních poznatků, jakož i pochybností o slučitelnosti čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010 s unijním právem, celkově dostatečný k tomu, aby členské státy a jiní zúčastnění byli schopni v tomto ohledu předložit vyjádření a efektivně se účastnit řízení, jak dosvědčují písemná a ústní vyjádření účastníků řízení, a aby Soudní dvůr mohl podat uvedenému soudu užitečnou odpověď.
- 23 Otázka, zda je unijní právo použitelné na spor v původním řízení, závisí konečně na meritorním přezkumu položených otázek, tak jak byly přeformulovány v bodě 15 tohoto rozsudku. Uvedené otázky se jeví jako rozhodující pro řešení tohoto sporu, jelikož jde podle dotčeného vnitrostátního ustanovení o jeho ukončení rozhodnutím předkládajícího soudu. Z toho vyplývá, že uvedené otázky zjevně mají vztah k realitě původního řízení a nejsou ani abstraktní, ani nemají hypotetickou povahu.
- 24 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tedy třeba považovat za přípustnou.

K věci samé

- 25 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury platí, že přímé daně sice spadají do pravomoci členských států, avšak tyto členské státy musí při výkonu této pravomoci dodržovat unijní právo (viz zejména rozsudek ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, *Sb. rozh. s. I-8591*, bod 34 a citovaná judikatura).

- 26 V projednávané věci čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010 stanoví ukončení probíhajících daňových sporů před Corte di Cassazione na základě platby částky rovnající se 5 % z hodnoty nároku a vzdání se nároku na vypořádání z důvodu nedodržení přiměřené lhůty, pokud je trvání uvedených sporů od podání žaloby v první stupni delší než deset let a daňová správa v nich neměla v prvních dvou stupních řízení úspěch, „s cílem zachovat přiměřenou délku řízení v daňových věcech, jak stanoví [EÚLP], a s ohledem zejména na nedodržení ‚přiměřené lhůty‘ stanovené čl. 6 odst. 1 [této smlouvy]“.
- 27 Je třeba dále zdůraznit, že účelem čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010, který předkládající soud vykládá jako vzdání se daně, je podle jeho vlastního znění zkrácení délky daňových řízení s cílem dodržet zásadu přiměřené délky řízení formulovanou EÚLP a ukončit porušování této zásady.
- 28 V tomto ohledu ze spisu vyplývá, že skutkové okolnosti věci v původním řízení sahají až do doby více než před 20 lety.
- 29 Právě s ohledem na tyto okolnosti je třeba zkoumat, zda pravidla a zásady unijního práva uvedené v předkládacím rozhodnutí brání v takové věci, jako je věc v původním řízení, použití takového ustanovení, jako je čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010.
- 30 Co se zaprvé týče zásady zákazu zneužití práva a čl. 4 odst. 3 SEU, je třeba poukázat na to, že se ve věci v původním řízení nejedná o spor, ve kterém poplatníci podvodně nebo neoprávněně spoléhají nebo by se mohli spoléhat na normu unijního práva. Výše uvedené rozsudky Halifax a další a Part Service vydané v oblasti daně z přidané hodnoty, na které odkazuje předkládající soud a táže se, zda se zásada zákazu zneužití práva potvrzená těmito rozsudky vztahuje také na oblast neharmonizovaných daní, tedy nejsou v projednávané věci relevantní.
- 31 Dále je třeba připomenout, že ze spisu ani nevyplývá, že by ve sporu v původním řízení bylo projednáváno použití vnitrostátního ustanovení umožňujícího omezení jedné ze svobod zaručených Smlouvou SEU ani případné odůvodnění takového omezení nezbytností předejít zneužívajícím jednáním. V důsledku toho není relevantní ani judikatura Soudního dvora týkající se zneužití práva v oblasti přímých daní, vycházející zejména z rozsudků ze dne 12. září 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Sb. rozh. s. I-7995); ze dne 13. března 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107); ze dne 4. prosince 2008, Jobra (C-330/07, Sb. rozh. s. I-9099), jakož i Glaxo Wellcome, citovaného výše.
- 32 V každém případě je nakonec nutno konstatovat, že v unijním právu neexistuje žádná obecná zásada, ze které by vyplývala povinnost členských států potírat zneužívající jednání v oblasti přímých daní a která by bránila uplatnění takového ustanovení, jaké je dotčené ve věci v původním řízení, když zdanitelná operace pramení z takových jednání a unijní právo není dotčeno.
- 33 Z toho vyplývá, že zásada zákazu zneužití práva a čl. 4 odst. 3 SEU, podle kterého jsou členské státy povinny přijmout veškerá vhodná obecná nebo zvláštní opatření k plnění závazků, které vyplývají z unijního práva, a zdržet se všech opatření, jež by mohla ohrozit dosažení cílů Unie, nemohou v zásadě bránit v takové věci, jako je věc v původním řízení použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010.
- 34 Co se zadruhé týče svobod zaručených Smlouvou o FEU a zásady zákazu diskriminace, je důvodné uvést, že se operace dotčená v původním řízení, která se vztahuje k převodu práv na požitky z držby akcií italské společnosti ve prospěch jiné italské společnosti provedenému společností ze třetího státu, dotýká pouze volného pohybu kapitálu. V tomto ohledu postačuje konstatovat, že ze žádné okolnosti uvedené ve spisu nevyplývá, že v takové věci, jako je věc v původním řízení, takové ustanovení, jako čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010, ovlivňuje volný pohyb kapitálu a obecně výkon jakékoli jiné ze svobod zaručených Smlouvou o FEU.

- 35 Jelikož tyto svobody představují konkrétní vyjádření obecné zásady zákazu jakékoli diskriminace na základě státní příslušnosti v jednotlivých oblastech (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 11. března 2010, *Attanasio Group*, C-384/08, Sb. rozh. s. I-2055, bod 31), nebrání uvedená zásada ani použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010, ve věci týkající se přímých daní.
- 36 Co se zatřetí týče pravidel v oblasti státních podpor, Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že cíl sledovaný státními zásahy nepostačuje k tomu, aby se vyhnuly tomu, že budou kvalifikovány jako „podpory“ ve smyslu článku 107 SFEU. Tento článek totiž nerozlišuje podle důvodů nebo cílů státních zásahů, ale definuje je podle jejich účinků, a tedy nezávisle na použitých prostředcích (viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, *British Aggregates v. Komise*, C-487/06 P, Sb. rozh. s. I-10515, body 84 a 85, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Podle ustálené judikatury je pro kvalifikaci zásahu jako státní podpory vyžadováno, aby byly splněny všechny následující podmínky. Musí se zaprvé jednat o státní zásah nebo zásah ze státních prostředků. Zadruhé tento zásah musí být způsobilý ovlivnit obchod mezi členskými státy. Zatřetí musí zvýhodňovat svého příjemce. Začtvrté musí narušovat či hrozit narušením hospodářské soutěže (rozsudek ze dne 10. června 2010, *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, Sb. rozh. s. I-5243, bod 31 a citovaná judikatura).
- 38 Co se týče třetí podmínky, je třeba uvést, že opatření, kterým veřejné orgány poskytují určitým podnikům zvýhodněné daňové zacházení, které sice není spojeno s převodem státních prostředků, ale staví příjemce do lepší finanční situace oproti ostatním poplatníkům, je státní podporou ve smyslu čl. 107 odst. 1 SFEU (viz rozsudek ze dne 15. prosince 2005, *Itálie v. Komise*, C-66/02, Sb. rozh. s. I-10901, bod 78).
- 39 Naproti tomu zvýhodnění vyplývající z obecného opatření, které je bez rozdílu použitelné na všechny hospodářské subjekty, nepředstavují státní podpory ve smyslu tohoto článku (viz rozsudek *Itálie v. Komise*, uvedený výše, bod 99).
- 40 Za účelem posouzení toho, zda má opatření selektivní povahu, je třeba zkoumat, zda v rámci daného právního režimu toto opatření určité podniky zvýhodňuje vůči jiným podnikům, které se nacházejí ve srovnatelné skutkové a právní situaci. Pojem „státní podpora“ nicméně nezahrnuje státní opatření zavádějící rozlišení mezi podniky, a tedy opatření *a priori* selektivní, pokud toto rozlišení vyplývá z povahy nebo uspořádání systému, do něhož tato opatření patří (viz rozsudek *British Aggregates v. Komise*, uvedený výše, body 82 a 83 a citovaná judikatura).
- 41 I za předpokladu, že by použití čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010 mohlo v dané situaci vést k poskytnutí výhody tomu, kdo tohoto ustanovení využije, platí, že je třeba v projednávané věci poukázat na to, že pokud jde o selektivní povahu opatření, použije se toto opatření na všechny poplatníky, kteří jsou účastníky daňového řízení probíhajícího před Corte suprema di cassazione, a to bez ohledu na povahu dotčené daně, pokud má toto řízení původ v žalobě podané v prvním stupni více než deset let před vstupem tohoto ustanovení v platnost a pokud daňová správa neměla úspěch v prvních dvou stupních soudního řízení.
- 42 Skutečnost, že z tohoto opatření mohou mít prospěch pouze poplatníci, kteří splňují tyto podmínky, nemůže sama o sobě tomuto opatření dát selektivní povahu. Je totiž nutno konstatovat, že osoby, které jej nemohou využít, se nenacházejí ve skutkové a právní situaci srovnatelné se situací uvedených poplatníků s ohledem na cíl sledovaný vnitrostátním zákonodárcem, kterým je zajistit dodržování zásady přiměřené lhůty.
- 43 Toto opatření má zajisté časově omezenou dobu použití, neboť poplatníci, kteří jej chtějí využít, musí předložit žalobu příslušnému sekretariátu nebo příslušné soudní kanceláři ve lhůtě 90 dnů po vstupu zákona o přeměně uvedeného nařízení v platnost. Toto omezení je však jednak inherentní tomuto druhu opatření, která mohou být pouze jednorázová, a jednak je tato lhůta zřejmě dostatečná k tomu, aby jej všichni poplatníci, na které se toto obecné a jednorázové opatření použije, mohli využít.

- 44 Z toho vyplývá, aniž je třeba přezkoumat ostatní podmínky připomenuté v bodě 37 tohoto rozsudku, že takové opatření, jako je opatření, které stanoví čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010, nelze kvalifikovat jako státní podporu.
- 45 Pokud jde v poslední řadě o povinnost zajistit účinné uplatňování unijního práva, ze všech výše uvedených úvah vyplývá, že zásada zákazu zneužití práva, čl. 4 odst. 3 SEU, svobody zaručené Smlouvou o FEU, zásada zákazu diskriminace a pravidla pro státní podpory nebrání v případě věci týkající se přímých daní použití takového vnitrostátního ustanovení, jako je čl. 3 odst. 2a písm. b) nařízení s mocí zákona č. 40/2010.
- 46 Při neexistenci porušení unijního práva tedy nelze mít za to, že je takové ustanovení z důvodu, že je jeho důsledkem – stejně jako u jakéhokoliv jiného ustanovení stanovícího ukončení řízení před rozhodnutím ve věci samé – nemožnost vnitrostátního soudu, který rozhoduje v posledním stupni, provést přezkum legality v dotčených řízeních v souladu s unijním právem poté, co případně předložil věc Soudnímu dvoru na základě článku 267 SFEU, v rozporu s povinností vnitrostátních soudů rozhodujících v posledním stupni zajistit v rámci svých pravomocí účinné uplatňování unijního práva.
- 47 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položené otázky odpovědět tak, že unijní právo, zejména pak zásada zákazu zneužití práva, čl. 4 odst. 3 SEU, svobody zaručené Smlouvou o FEU, zásada zákazu diskriminace, pravidla v oblasti státních podpor, jakož i povinnost zajistit účinné uplatňování unijního práva, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání v takové věci, jako je věc v původním řízení, týkající se přímých daní použít vnitrostátní ustanovení, které stanoví ukončení daňových sporů probíhajících před soudem rozhodujícím v posledním stupni na základě zaplacení částky rovnající se 5 % hodnoty nároku, pokud tyto spory měly původ v žalobách podaných v prvním stupni více než deset let před vstupem tohoto ustanovení v platnost a pokud daňová správa nebyla úspěšná v prvních dvou stupních soudního řízení.

K nákladům řízení

- 48 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Unijní právo, zejména pak zásada zákazu zneužití práva, čl. 4 odst. 3 SEU, svobody zaručené Smlouvou o FEU, zásada zákazu diskriminace, pravidla v oblasti státních podpor, jakož i povinnost zajistit účinné uplatňování unijního práva, musí být vykládáno v tom smyslu, že nebrání v takové věci, jako je věc v původním řízení, týkající se přímých daní použít vnitrostátní ustanovení, které stanoví ukončení daňových sporů probíhajících před soudem rozhodujícím v posledním stupni na základě zaplacení částky rovnající se 5 % hodnoty nároku, pokud tyto spory měly původ v žalobách podaných v prvním stupni více než deset let před vstupem tohoto ustanovení v platnost a pokud daňová správa nebyla úspěšná v prvních dvou stupních soudního řízení.

Podpisy.