



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. kovo 29 d.*

„Tiesioginiai mokesčiai — Teisme, priimančiame sprendimą mokesčių srityje kaip galutinę instanciją, nagrinėjamų bylų nutraukimas — Piktnaudžiavimas teise — ESS 4 straipsnio 3 dalis — Sutartimi užtikrinamos laisvės — Nediskriminavimo principas — Valstybės pagalba — Pareiga užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą“

Byloje C-417/10

dėl *Corte suprema di cassazione* (Italija) 2010 m. gegužės 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. rugpjūčio 23 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

prieš

3M Italia SpA

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot, teisėjai A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader ir E. Jarašiūnas (pranešėjas),

generalinė advokatė E. Sharpston,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. rugsėjo 22 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *3M Italia SpA*, atstovaujamos advokato G. Iannotta,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos H. Walker,
- Europos Komisijos, atstovaujamos E. Traversa ir R. Lyal,

* Proceso kalba: italų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl Sąjungos teisės tiesioginių mokesčių srityje išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Ekonomikos ir finansų ministerija), *Agenzia delle Entrate* (Mokesčių inspekcija) ir *3M Italia SpA* (toliau – *3M Italia*) dėl šios bendrovės 1989–1991 m. paskirstytų dividendų apmokestinimo.

Nacionalinė teisė

- 3 Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 (GURI, Nr. 71, 2010 m. kovo 26 d.), su pakeitimais pertvarkyto į Įstatymą Nr. 73/2010 (GURI, Nr. 120, 2010 m. gegužės 25 d.; toliau – Dekretas įstatymas Nr. 40/2010), 3 straipsnio 2bis dalis suformuluota taip:

„Siekiant apriboti proceso trukmę mokesčių srityje atsižvelgiant į protingos proceso trukmės principą, kaip suprantama pagal [1950 m. lapkričio 4 d. Romoje pasirašytą] Europos žmogaus teisių ir pagrindinių laisvių apsaugos konvenciją (toliau – EŽTK), ratifikuotą 1955 m. rugpjūčio 4 d. Įstatymu Nr. 848, ir ypač atsižvelgiant į šios konvencijos 6 straipsnio 1 dalyje minimo protingo termino nesilaikymą, mokestinės bylos, pradėtos pateikus skundus pirmosios instancijos teismuose, kurios įstatymo dėl šio dekreto pertvarkymo įsigaliojimo dieną nagrinėjamos daugiau kaip dešimt metų ir kurias valstybės mokesčių administratorius pralaimėjo pirmosiose dviejose teisminėse instancijose, nutraukiamos tokia tvarka:

<...>

- b) *Corte suprema di cassazione* nagrinėjamos mokestinės bylos gali būti nutrauktos sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas <...>, kartu atsisakius bet kokio galimo reikalavimo dėl teisingo kompensavimo pagal 2001 m. kovo 24 d. Įstatymą Nr. 89. Šiuo tikslu mokesčių mokėtojas gali pateikti prašymą kompetentingam sekretariatui ar kanceliarijai per 90 dienų nuo įstatymo dėl šio dekreto pertvarkymo įsigaliojimo dienos kartu su patvirtinimu apie atitinkamą mokėjimą. Šiame punkte aptariamų bylų nagrinėjimas sustabdomas, iki pasibaigs nurodytas terminas, ir jos užbaigiamos atlyginus visas bylinėjimosi išlaidas. Bet kuriuo atveju grąžinimas negalimas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 4 Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigta bendrovė *3M Company* perleido savo kontroliuojamos bendrovės *3M Italia* užufruktą į akcijas taip pat Jungtinėse Amerikos Valstijose įsteigtai bendrovei *Shearson Lehman Hutton Special Financing*. Pastaroji bendrovė savo ruožtu perleido šį užufruktą Italijoje buveinę turinčiai bendrovei *Olivetti & C.*, o balsavimo teisę ir toliau turėjo akcijų savininkė, t. y. *3M Company*.
- 5 Atlikęs patikrinimą Italijos mokesčių administratorius nurodė, kad užufrukto perleidimas *Olivetti & C.* buvo fiktyvus, o *3M Italia* išmokėtus dividendus, skirtus *Olivetti & C.*, iš tikrųjų gavo *Shearson Lehman Hutton Special Financing* – Italijoje nereziduojanti bendrovė. Todėl jis nusprendė, kad dividendams reikia taikyti 32,4 % mokesčio tarifą, numatytą Italijos teisės aktuose dėl iš nuosavybės gautų pajamų

apmokestinimo, o ne 10 % avansinio mokesčio tarifą ir atitinkamą mokesčio kreditą, kurie taikomi Italijoje reziduojantiems mokesčių mokėtojams. Be to, mokesčių administratorius nusprendė, kad atsakomybę už netinkamą mokesčio išskaitymą galima priskirti *3M Italia*. Todėl mokesčių administratorius pareikalavo, kad *3M Italia* sumokėtų 20 089 887 000 ITL už 1989 m., 12 960 747 000 ITL už 1990 m. ir 9 806 820 000 ITL už 1991 m., taip pat sumokėtų baudas ir palūkanas.

- 6 *3M Italia* apskundė atitinkamus pranešimus apie mokėtiną mokestį *Commissione tributaria provinciale di Caserta* (Kazertos provincijos mokestinių ginčų komisija) ir ši komisija šiuos pranešimus panaikino. 2000 m. liepos 14 d. sprendimu *Commissione tributaria regionale Campania* (Kampanijos regiono mokestinių ginčų komisija) šį sprendimą paliko galioti.
- 7 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* ir *Agenzia delle Entrate* pateikė kasacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teismui, kuriame teigė, kad nagrinėjamas sandoris, t. y. užufrukto perleidimas, iš tikrųjų buvo simuliacinis, sudarytas siekiant išvengti mokesčio. Vykstant šiai proceso stadijai *3M Italia* paprašė taikyti Dekreto Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktą, taip siekdama, kad būtų nutraukta *Corte suprema di cassazione* nagrinėjama byla.
- 8 Tačiau *Corte suprema di cassazione* kyla klausimas dėl šios nuostatos atitikties Sąjungos teisei.
- 9 Jo teigimu, kyla klausimas, ar draudimo piktnaudžiauti teise principą, suderintų mokesčių srityje įtvirtintą 2006 m. vasario 21 d. Sprendimu *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609) ir 2008 m. vasario 21 d. Sprendimu *Part Service* (C-425/06, Rink. p. I-897), galima taikyti nesuderintiems mokesčiams, kaip antai tiesioginiams mokesčiams. Šiuo atžvilgiu jis kelia klausimą, ar „neatsiranda Bendrijos reikšmės interesas tarpvalstybinio ekonominio pobūdžio bylose, kaip antai nagrinėjamojoje, kuriose naudojimas teisinėmis priemonėmis, neatitinkančiomis tikrųjų ekonominių sandorių, gali reikšti piktnaudžiavimą pagrindinėmis EB sutartimi užtikrinamomis laisvėmis, pirmiausia – kapitalo judėjimo laisve“.
- 10 Teigiamai atsakius į šį klausimą, jo teigimu, reikia išanalizuoti, ar šiuo atveju nagrinėjama nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią mokesčių mokėtojui tenka „beveik simbolinė“ pareiga, neprieštarauja pareigai pažaboti piktnaudžiavimą ir ESS 4 straipsnio 3 daliai, kuria valstybės narės įpareigojamos imtis bet kurių reikiamų priemonių, kad užtikrintų pagal Sutartis atsirandančių pareigų vykdymą, ir nesiimti jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų.
- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą dėl nagrinėjamos teisės nuostatos, pagal kurią, šio teismo teigimu, praktiškai visiškai atsisakoma išieškoti mokestinę skolą, suderinamumo su bendrąją rinką reglamentuojančiais principais. Jis daro nuorodą į „Sutartimi užtikrinamus pagrindinius principus ir laisves“ ir pirmiausia kelia klausimą, ar šią nuostatą galima laikyti „tinkama mokestinei konkurencijai įgyvendinti“, kai nagrinėjamu atveju mokesčio išvengta dėl piktnaudžiavimo. Be to, jis nurodo, kad toks atsisakymas išieškoti mokestį yra „diskriminacija buveinė Italijoje turinčių įmonių naudai“.
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, taip pat reikia atsižvelgti į SESV nuostatas valstybės pagalbos srityje, atsižvelgiant į aptariamą teisės nuostatos teikiamą naudą asmeniui, kuriam ji skirta, ir jos atrankinį pobūdį. Jo teigimu, mokesčių amnestijos, kurią sudaro paprastas atsisakymas išieškoti mokestį, net jeigu ji pritaikoma tik vykstant teisminei stadijai, sumokant tik labai sumažintą ar net juokingai mažą sumą, negalima pateisinti nagrinėjamos mokesčių sistemos pobūdžiu ar struktūra ir iš principo ją reikia laikyti valstybės pagalba.
- 13 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar tokia teisės nuostata tiek, kiek ja iš teismo, priimančio sprendimą kaip galutinę instanciją, atimama teisė vykdyti teisėtumo kontrolę, įskaitant Sąjungos teisės aiškinimo ir taikymo kontrolę, ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą, neprieštarauja pareigai užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą.

14 Tokiomis aplinkybėmis *Corte suprema di cassazione* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar kovos su piktnaudžiavimu teise mokesčių srityje principas, kaip antai įtvirtintas [minėtuose] <...> sprendimuose *Halifax ir kt.* <...> ir *Part Service* <...>, yra vienas iš pagrindinių Bendrijos teisės principų, taikomas tik suderintų mokesčių srityje ir tose srityse, kurias reglamentuoja antrinė Bendrijos teisė, ar vis dėlto, darant prielaidą, kad piktnaudžiuojama pagrindinėmis laisvėmis, šis principas taikomas ir nesuderintų mokesčių, kaip antai tiesioginių mokesčių, srityje, kai apmokestinami tarpvalstybinio pobūdžio ekonominiai sandoriai, pavyzdžiui, kai viena bendrovė įgyja teisę naudotis kitos bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje, akcijomis?
2. Kad ir koks būtų atsakymas į pirmąjį klausimą, ar egzistuoja Bendrijos reikšmės interesas, kad valstybės narės numatytų tinkamas kovos su mokesčių vengimu nesuderintų mokesčių srityje priemones? Ar tokiam interesui prieštarauja tai, kad taikant amnestijos priemonę netaikomas piktnaudžiavimo teise principas, įtvirtintas ir kaip nacionalinės teisės norma? Ar tokiu atveju pažeidžiami principai, išplaukiantys iš Europos Sąjungos sutarties 4 straipsnio 3 dalies?
3. Ar principai, reglamentuojantys bendrąją rinką, apima draudimą numatyti ne tik specialias priemones visiškai atsisakyti mokestinio reikalavimo, bet ir specialią priemonę mokestiniams ginčams spręsti, kurios taikymas ribojamas laiko atžvilgiu ir kuriai taikoma sąlyga sumokėti tik minimalią mokėtino mokesčio dalį?
4. Ar nediskriminavimo principu ir teisės aktais valstybės pagalbos srityje draudžiama tokia mokestinių ginčų sprendimo tvarka, kaip nagrinėjamoji šioje byloje?
5. Ar Bendrijos teisės veiksmingumo principas draudžia numatyti specialios procedūros, kurios taikymas ribojamas laiko atžvilgiu, taisyklę, pagal kurią teisėtumo (ir visų pirma tinkamo Bendrijos teisės aiškinimo ir taikymo) kontrolė nepatenka į teismo, nagrinėjančio bylą kaip galutinę instanciją, kompetenciją, kuris turi pareigą Europos Sąjungos Teisingumo Teismui pateikti prejudicinius klausimus dėl galiojimo ir išaiškinimo?“

Dėl prejudicinių klausimų

- 15 Savo prejudiciniais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sąjungos teisę, ypač draudimo piktnaudžiauti teise principą, ESS 4 straipsnio 3 dalį, SESV užtikrinamas laisvės, nediskriminavimo principą, teisės nuostatas valstybės pagalbos srityje ir pareigą užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą, reikia aiškinti taip, kad tokioje byloje, kaip pagrindinė byla dėl tiesioginių mokesčių, draudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kurioje numatytas teisme, priimančiame sprendimą mokesčių srityje kaip galutinę instanciją, nagrinėjamų bylų nutraukimas sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas, kai tokios bylos pradėtos daugiau nei prieš dešimt metų iki šios nuostatos įsigaliojimo pateikus skundą pirmosios instancijos teisme ir jas mokesčių administratorius pralaimėjo pirmosiose dviejose teisminėse instancijose.

Dėl priimtinumų

- 16 *3M Italia* ir Italijos vyriausybė mano, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas.

- 17 *3M Italia* teigimu, atsižvelgiant į tai, kad nėra apgaulės ar klaidos, kuri būtų galutinai konstatuota vykstant procesui pagrindinėje byloje, į tai, kad pagrindinėje byloje netaikoma Sąjungos teisė, ir į tai, kad Italijos teisėje egzistuoja konstitucinis draudimo piktnaudžiauti teise principas, du pirmieji prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimai visiškai nesusiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku ir jais keliamos tik hipotetinės problemos.
- 18 Italijos vyriausybė savo ruožtu teigia, kad sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, neįvykdyta pareiga pateikti visą faktinę ir teisinę pagrindinę bylą apibūdinančią informaciją, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti išaiškinimą, kuris būtų naudingas sprendimui šioje byloje priimti. Būtent sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, nėra jokios Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies analizės, leidžiančios suprasti priežastį, dėl kurios šioje nuostatoje numatyta atsisakyti išieškoti mokesčių. Be to, jame nenurodyta, kodėl pagrindinės bylos aplinkybės yra tarpvalstybinio pobūdžio ir laikytinos piktnaudžiavimu teise. Todėl pateikti klausimai yra abstraktūs ir hipotetiniai.
- 19 Šiuo klausimu primintina, kad nacionalinio teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą gali būti pripažintas nepriimtiniu tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 61 punktą ir 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, Rink. p. I-2497, 17 punktą).
- 20 Konkrečiau kalbant apie informaciją, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, reikia pažymėti, kad ji ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti savo pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad šiuo tikslu, pirma, būtina, kad nacionalinis teismas apibrėžtų faktines ir teisines aplinkybes, kuriomis kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškindų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti. Antra, sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, turi būti nurodytos tikslios priežastys, dėl kurių nacionaliniam teismui kilo Sąjungos teisės aiškinimo klausimas ir jis mano esant būtina Teisingumo Teismui pateikti prejudicinius klausimus (2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International*, C-42/07, Rink. p. I-7633, 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 21 Šiuo atveju sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, pateikta pagrindinės bylos faktinių aplinkybių ir svarbios nacionalinės teisės, būtent Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkto, apžvalga. Be to, jame nurodytos priežastys, kodėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl šios nuostatos atitikties Sąjungos teisei ir kodėl jis manė esant būtina pateikti Teisingumo Teismui prašymą priimti prejudicinį sprendimą.
- 22 Nors trečiajame klausime, kuris bendrai pateiktas dėl „principų, reglamentuojančių bendrąją rinką“ išaiškinimo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepatiksina, apie kokius principus kalbama, vis dėlto sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, pateiktos faktinės ir teisinės informacijos bei abejonių dėl Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkto atitikties Sąjungos teisei bendros apžvalgos pakanka, kad valstybės narės ir kitos suinteresuotosios šalys galėtų šiuo klausimu pateikti savo pastabas ir veiksmingai dalyvauti byloje, kaip tai matyti iš joje dalyvavusių šalių rašytinių ir žodinių pastabų, o Teisingumo Teismui būtų sudaryta galimybė minėtam teismui pateikti naudingą atsakymą.
- 23 Galiausiai klausimas, ar pagrindinėje byloje taikytina Sąjungos teisė, susijęs su pateiktų klausimų, kurie formuluoti šio sprendimo 15 punkte, nagrinėjimu iš esmės. Atrodo, kad jie turi lemiamą reikšmę norint priimti sprendimą byloje, nes keliamas klausimas dėl šios bylos nutraukimo prašymą priimti

prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimu pritaikius aptariamą nacionalinės teisės nuostatą. Iš to matyti, kad minėti klausimai akivaizdžiai susiję su pagrindinės bylos aplinkybėmis ir nėra nei abstraktūs, nei hipotetinio pobūdžio.

- 24 Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą reikia laikyti priimtinu.

Dėl esmės

- 25 Primintina, kad nusistovėjusioje teismo praktikoje numatyta, jog nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 34 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 26 Šiuo atveju Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkte numatytas *Corte suprema di cassazione* nagrinėjamų mokestinių bylų, kurių trukmė nuo skundo pateikimo pirmosios instancijos teismui viršija dešimt metų ir kurias mokesčių administratorius pralaimėjo pirmosiose dviejose teisminėse instancijose, nutraukimas sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas, ir atsisakius reikalavimo kompensuoti už protingo termino nesilaikymą, „siekiant apriboti proceso mokesčių srityje trukmę atsižvelgiant į protingos proceso trukmės principą, kaip suprantama pagal [EŽTK], ir ypač į [jos] 6 straipsnio 1 dalyje minimo protingo termino nesilaikymą“.
- 27 Taip pat reikia pabrėžti, kad Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktu, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina kaip numatantį atsisakymą išieškoti mokesčių, siekiama, kaip matyti iš paties jo teksto, sutrumpinti mokestinių bylų nagrinėjimo trukmę, kad būtų laikomasi EŽTK įtvirtinto protingo termino principo, ir nutraukti jos pažeidimą.
- 28 Šiuo klausimu iš bylos medžiagos matyti, kad pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susiklostė daugiau nei prieš dvidešimt metų.
- 29 Būtent atsižvelgiant į šią informaciją reikia išanalizuoti, ar sprendime, kuriuo prašoma priimti prejudicinį sprendimą, nurodytos Sąjungos teisės normos ir principai draudžia tokioje byloje, kaip pagrindinė, taikyti nacionalinės teisės nuostatą, kaip antai Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktą.
- 30 Pirma, kalbant apie draudimo piktnaudžiauti teise principą ir ESS 4 straipsnio 3 dalį pirmiausia pabrėžtina, kad pagrindinėje byloje nesprenžiamas ginčas, kai mokesčio mokėtojai sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remiasi arba gali remtis Sąjungos teisės norma. Todėl šiuo atveju minėti sprendimai *Halifax ir kt.* ir *Part Service*, kurie buvo priimti pridėtinės vertės mokesčio srityje ir kuriais remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, keldamas klausimą, ar šiuose sprendimuose įtvirtintas draudimo piktnaudžiauti teise principas taikomas ir nesuderintų mokesčių srityje, nėra svarbūs.
- 31 Taip pat reikia pažymėti, kad iš bylos medžiagos irgi nematyti, kad pagrindinėje byloje būtų diskutuojama apie nacionalinės teisės nuostatos, kuri ribotų vieną iš SESV užtikrinamų laisvių, taikymą ir apie galimą tokio apribojimo pateisinimą būtinybe užkirsti kelią piktnaudžiavimui. Todėl nesvarbi ir Teisingumo Teismo praktika dėl piktnaudžiavimo teise tiesioginių mokesčių srityje, suformuluota, be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendime *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995), 2007 m. kovo 13 d. Sprendime *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107), 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendime *Jobra* (C-330/07, Rink. p. I-9099) ir minėtame Sprendime *Glaxo Wellcome*.

- 32 Galiausiai bet kuriuo atveju reikia konstatuoti, kad Sąjungos teisėje nėra jokio bendrojo principo, dėl kurio valstybėms narėms kiltų pareiga kovoti su piktnaudžiavimu tiesioginių mokesčių srityje ir kuris draustų taikyti teisės nuostatą, kaip antai aptariamą pagrindinėje byloje, kai apmokestinamasis sandoris paremtas tokiu piktnaudžiavimu ir nekeliamas klausimas dėl Sąjungos teisės.
- 33 Iš to matyti, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas ir ESS 4 straipsnio 3 dalis, pagal kurią valstybės narės privalo imtis bet kurių reikiamų bendrų ar specialių priemonių, kad užtikrintų pagal Sąjungos teisę atsirandančių pareigų vykdymą, ir nesiimti jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų, iš principo negali drausti, kad tokioje byloje, kaip pagrindinė, būtų taikoma nacionalinės teisės nuostata, kaip antai Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktas.
- 34 Antra, kalbant apie SESV užtikrinamas laisves ir nediskriminavimo principą, reikia pabrėžti, jog atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris susijęs tik su laisvu kapitalo judėjimu, nes pagal minėtą sandorį trečiosios valstybės įmonė perleido Italijos įmonės akcijų užufruktą kitos Italijos įmonės naudai. Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad iš jokios bylos medžiagoje esančios informacijos nematyti, jog tokioje byloje, kaip pagrindinė, teisės nuostata, kaip antai Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktas, daro poveikį laisvam kapitalo judėjimui ir, be to, vertinant apskritai, bet kurios iš SESV užtikrinamų laisvių įgyvendinimui.
- 35 Kadangi šios laivės yra konkreti bendrojo bet kokios diskriminacijos dėl pilietybės draudimo principo išraiška atitinkamoje jų taikymo srityje (šiuo klausimu žr. 2010 m. kovo 11 d. Sprendimo *Attanasio Group*, C-384/08, Rink. p. I-2055, 31 punktą), šis principas taip pat nedraudžia tiesioginių mokesčių byloje taikyti nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkto.
- 36 Trečia, kalbant apie teisės nuostatas valstybės pagalbos srityje, pabrėžtina, kad Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, jog rėmimosi valstybės parama siekiamu tikslu neužtenka, kad tokia parama nebūtų laikoma „pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnį. Iš tiesų šiame straipsnyje valstybės parama neskirstoma pagal jos priežastis ar tikslus; ji apibrėžiama pagal poveikį (žr. 2008 gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją*, C-487/06 P, Rink. p. I-10515, 84 ir 85 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 37 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką norint nustatyti valstybės pagalbą reikia, kad būtų tenkinamos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirma, turi būti valstybės parama arba parama panaudojant valstybės išteklius. Antra, ši parama turi galėti daryti poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai. Trečia, ja turi būti suteikta naudos asmeniui, kuris ja naudojasi. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją ar kelti tokio iškraipymo pavojų (2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, C-140/09, Rink. p. I-5243, 31 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 38 Dėl trečiosios sąlygos primintina, kad priemonė, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones mokesčiniu požiūriu vertina palankiau ir dėl kurios, nors ja ir neperduodami valstybės ištekliai, subjektai, kuriems ji skirta, atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti mokesčių mokėtojai, yra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija prieš Komisiją*, C-66/02, Rink. p. I-10901, 78 punktą).
- 39 Tačiau bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiamas pranašumas nėra valstybės pagalba, kaip tai suprantama pagal šį straipsnį (žr. minėto Sprendimo *Italija prieš Komisiją* 99 punktą).
- 40 Norint įvertinti, ar priemonė yra atrankinio pobūdžio, reikia išnagrinėti, ar atitinkamoje teisinėje sistemoje ši priemonė suteikia pranašumą tam tikroms įmonėms kitų įmonių, esančių panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje, atžvilgiu. Tačiau valstybės pagalbos sąvoka neapima priemonių,

diferencijuojančių įmones ir todėl *a priori* laikomų atrankinėmis, kai ši diferenciacija atsiranda dėl sistemos, kuriose šios priemonės taikomos, pobūdžio ar struktūros (žr. minėto Sprendimo *British Aggregates prieš Komisiją* 82 ir 83 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

- 41 Šiuo atveju darant prielaidą, kad pritaikius Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punktą konkrečiu atveju būtų suteikta naudos subjektui, kuris šia nuostata naudojasi, dėl priemonės atrankinio pobūdžio reikia pabrėžti, kad ši priemonė taikoma bendrai visiems mokesčių mokėtojams, kurie yra *Corte suprema di cassazione* nagrinėjamos mokestinės bylos šalys, nepaisant aptariamo mokesčio pobūdžio, kai ši byla pradėta skundu, pirmosios instancijos teisme pateiktu daugiau nei prieš dešimt metų iki šios teisės nuostatos įsigaliojimo ir ją valstybės mokesčių administratorius pralaimėjo pirmosiose dviejose teisminėse instancijose.
- 42 Aplinkybė, kad tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankinio pobūdžio. Iš tiesų reikia konstatuoti, kad negalintys ja pasinaudoti asmenys nėra faktinėje ir teisinėje situacijoje, kuri būtų panaši į minėtų mokesčių mokėtojų faktinę ir teisinę situaciją, atsižvelgiant į nacionalinio teisės aktų leidėjo siekiamą tikslą užtikrinti proto termino principo laikymąsi.
- 43 Iš tikrųjų šios priemonės taikymas apribotas laiko atžvilgiu, nes norintys ja pasinaudoti mokesčių mokėtojai per 90 dienų nuo įstatymo dėl minėto dekreto pertvarkymo įsigaliojimo dienos privalo pateikti prašymą kompetentingam sekretariatui ar kancelijai. Vis dėlto, pirma, toks apribojimas būdingas šiai priemonei, kurios gali būti tik vienkartinės, rūšiai ir, antra, šis terminas atrodo pakankamas, kad visi mokesčių mokėtojai, kuriems ši bendra vienkartinė priemonė taikoma, turėtų galimybę prašyti ją pritaikyti.
- 44 Iš to, nesant reikalo nagrinėti kitų šio sprendimo 37 punkte nurodytų sąlygų, matyti, kad priemonė, kaip antai numatyta Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkte, negali būti laikoma valstybės pagalba.
- 45 Galiausiai, kalbant apie pareigą užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą, iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad draudimo piktnaudžiauti teise principas, ESS 4 straipsnio 3 dalis, SESV užtikrinamos laisvės, nediskriminavimo principas ir teisės nuostatos valstybės pagalbos srityje nedraudžia tiesioginių mokesčių byloje taikyti nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Dekreto įstatymo Nr. 40/2010 3 straipsnio 2bis dalies b punkto.
- 46 Todėl nesant Sąjungos teisės pažeidimo negalima pripažinti, kad tokia nuostata tiek, kiek ja, kaip ir kiekviena kita nuostata, kuria numatyta nutraukti bylos nagrinėjimą prieš priimančią sprendimą dėl esmės, nacionaliniam teismui, priimančiam sprendimą kaip galutinę instanciją, sudaroma kliūtis atlikti teisėtumo kontrolę atitinkamose bylose pagal Sąjungos teisę, prireikus kreipiantis į Teisingumo Teismą pagal SESV 267 straipsnį, pažeidžiama nacionaliniams teismams, kurie priima sprendimą kaip galutinę instanciją, tenkanti pareiga įgyvendinant savo kompetenciją užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą.
- 47 Atsižvelgiant į visus šiuos svarstymus į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Sąjungos teisę, ypač draudimo piktnaudžiauti teise principą, ESS 4 straipsnio 3 dalį, SESV užtikrinamas laisvės, nediskriminavimo principą, teisės nuostatas valstybės pagalbos srityje ir pareigą užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą, reikia aiškinti taip, kad tokioje byloje, kaip pagrindinė byla dėl tiesioginių mokesčių, nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatos, kurioje numatytas teisme, priimančiame sprendimą mokesčių srityje kaip galutinę instanciją, nagrinėjamų bylų nutraukimas sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas, kai tokios bylos pradėtos daugiau nei prieš dešimt metų iki šios nuostatos įsigaliojimo pateikus skundą pirmosios instancijos teisme ir mokesčių administratorius jas pralaimėjo pirmose dviejose teisminėse instancijose.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

Sąjungos teisę, ypač draudimo piktnaudžiauti teise principą, ESS 4 straipsnio 3 dalį, SESV užtikrinamas laisves, nediskriminavimo principą, teisės nuostatas valstybės pagalbos srityje ir pareigą užtikrinti veiksmingą Sąjungos teisės taikymą, reikia aiškinti taip, kad tokioje byloje, kaip pagrindinė byla dėl tiesioginių mokesčių, nedraudžiama taikyti nacionalinės teisės nuostatos, kurioje numatytas teisme, priimančiame sprendimą mokesčių srityje kaip galutinę instanciją, nagrinėjamų bylų nutraukimas sumokėjus sumą, lygią 5 % sumos, dėl kurios kilo ginčas, kai tokios bylos pradėtos daugiau nei prieš dešimt metų iki šios nuostatos įsigaliojimo pateikus skundą pirmosios instancijos teisme ir mokesčių administratorius jas pralaimėjo pirmose dviejose teisminėse instancijose.

Parašai.