



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtnā palāta)

2012. gada 29. martā*

Tiešie nodokļi — Tiesā, kura nodokļu jomā pieņem nolēmumu pēdējā instancē, izskatīšanas stadijā esošu tiesvedību izbeigšana — Tiesību ļaunprātīga izmantošana — LESD 4. panta 3. punkts — Līgumā garantētās brīvības — Nediskriminācijas princips — Valsts atbalsts — Pienākums nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu

Lietā C-417/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Itālija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 27. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 23. augustā, tiesvedībā

Ministero dell'Economia e delle Finanze

un

Agenzia delle Entrate

pret

3M Italia SpA.

TIESA (ceturtnā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot], tiesneši A. Prehala [A. Prechal], L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], K. Toadere [C. Toader] un E. Jarašūns [E. Jarašiūnas] (referents),

ģenerālvokāte E. Šarpstone [E. Sharpston],

sekretāre A. Impellicēri [A. Impellizzeri], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 22. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *3M Italia SpA* vārdā – G. Iannotta, avvocato,
- Itālijas valdības vārdā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Īrijas vārdā – D. O'Hagan, pārstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – H. Walker, pārstāve,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

— Eiropas Komisijas vārdā — *E. Traversa* un *R. Lyal*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par tiešo nodokļu jomā pastāvošo Savienības tiesību interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Ministero dell'Economia e delle Finanze* (Ekonomikas un finanšu ministrija) un *Agenzia delle Entrate* (Ieņēmumu dienests), no vienas puses, un *3M Italia SpA* (turpmāk tekstā — “*3M Italia*”), no otras puses, par šīs sabiedrības laikā no 1989. līdz 1991. gadam izmaksāto dividenžu aplikšanu ar nodokli.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Dekrētlíkuma Nr. 40/2010 (2010. gada 26. marta *GURI* Nr. 71), kurš ar izdarītajiem grozījumiem ticis pārveidots par Likumu Nr. 73/2010 (2010. gada 25. maija *GURI* Nr. 120; turpmāk tekstā — “Dekrētlíkums Nr. 40/2010”), 3. panta 2.a punkts ir izteikts šādā redakcijā:

“Lai nodrošinātu, ka tiesvedība nodokļu jomā tiek īstenota saprātīgā termiņā, kā tas paredzēts [1950. gada 4. novembrī Romā parakstītajā] Eiropas Cilvēktiesību un pamatbrīvību aizsardzības konvencijā [(turpmāk tekstā — “ECPAK”)], kas ratificēta ar 1955. gada 4. augusta Likumu Nr. 848, un, it īpaši ņemot vērā, ka netiek izpildīts šīs konvencijas 6. panta 1. punktā paredzētais nosacījums par izskatīšanu saprātīgā termiņā, izskatīšanas stadijā esošie strīdi nodokļu jomā, kuru pamatā ir prasības, kas pirmās instances tiesā ir celtas vairāk nekā 10 gadus pirms likuma, ar kuru šis dekrēts tika pārveidots par likumu, stāšanās spēkā, un kuros nolēmums Valsts ieņēmumu dienestam ir bijis nelabvēlīgs gan pirmajā, gan otrajā instancē, ir jāizbeidz saskaņā ar šādiem noteikumiem:

[..]

- b) strīdus nodokļu jomā, kas tiek izskatīti *Corte suprema di cassazione*, var izbeigt, ja tiek samaksāta summa, kas atbilst 5 % no prasības summas [..], attiecīgi noraidot jebkādu prasību par taisnīgu atlīdzību 2001. gada 24. marta Likuma Nr. 89 izpratnē. Šādu prasību nodokļu maksātājs 90 dienu laikā sākot no likuma, ar kuru šis dekrēts ticis pārveidots par likumu, spēkā stāšanās brīža var iesniegt attiecīgajā tiesas sekretariātā vai kancelejā kopā ar pierādījumu par attiecīgo maksājumu. Šajā punktā norādītā tiesvedība tiek apturēta līdz iepriekš minētā termiņa beigām un izbeigta ar rīkojumu, ar kuru tiek sadalīti visi tiesāšanās izdevumi. [Maksājumi] nekādā gadījumā netiek atmaksāti.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 4 Sabiedrība *3M Company*, kura ir reģistrēta ASV, savas kontrolētās sabiedrības *3M Italia* kapitāldaļu lietojuma tiesības nodeva sabiedrībai *Shearson Lehman Hutton Special Financing*, kura tāpat ir reģistrēta ASV. Savukārt *Shearson Lehman Hutton Special Financing* šīs kapitāldaļu lietojuma tiesības nodeva sabiedrībai *Olivetti & C.*, kuras galvenā vadības vieta ir Itālijā, ar nosacījumu, ka balsstiesības patur juridiskā īpašniece, proti, *3M Company*.

- 5 Pēc kontroles veikšanas Itālijas nodokļu administrācija secināja, ka lietojuma tiesību nodošana *Olivetti & C.* ir bijusi fiktīva un ka dividendes, kuras *3M Italia* izmaksāja šai sabiedrībai, faktiski ir saņēmusi *Shearson Lehman Hutton Special Financing*, sabiedrība, kura nav reģistrēta Itālijā. Līdz ar to tā nolēma, ka šīm dividendēm ir piemērojams nevis nodokļa ieturējums 10 % apmērā un attiecīgais Itālijas nodokļu rezidentiem piemērojamais nodokļu kredīts, bet gan nodokļa ieturējums 32,4 % apmērā, kas Itālijas tiesību aktos ir paredzēts attiecībā uz no īpašuma gūto ienākumu aplikšanu ar nodokli. Turklāt nodokļu administrācija secināja, ka atbildība par nodokļu ieturējumu kļūdainu piemērošanu var tikt attiecināta uz *3M Italia*. Līdz ar to tā noteica šai sabiedrībai pienākumu samaksāt ITL 20 089 887 000 par 1989. gadu, ITL 12 960 747 000 par 1990. gadu un ITL 9 806 820 000 par 1991. gadu, pieskaitot soda naudu un procentu maksājumus.
- 6 *3M Italia* attiecīgos paziņojumus par nodokļu parādu pārsūdzēja *Commissione tributaria provinciale di Caserta* (Kasertas provinces Nodokļu tiesa), kura šos paziņojumus atcēla. Šis nolēmums tika apstiprināts ar *Commissione tributaria regionale Campania* (Kampānijas reģiona Nodokļu tiesa) 2000. gada 14. jūlija spriedumu.
- 7 *Ministero dell'Economia e delle Finanze* un *Agenzia delle Entrate* kasācijas kārtībā pārsūdzēja šo spriedumu iesniedzējtiesā, tostarp norādot, ka attiecīgais darījums, proti, lietojuma tiesību nodošana, patiesībā ir bijusi vienīgi simulatīva darbība ar mērķi izvairīties no nodokļa samaksas. Šajā tiesvedības stadijā *3M Italia* lūdza piemērot Dekrētlikuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunktu, tādējādi vēloties panākt *Corte suprema di cassazione* [Augstākajā Kasācijas tiesā] ierosinātās tiesvedības izbeigšanu.
- 8 *Corte suprema di cassazione* tomēr ir šaubas par šīs tiesību normas saderīgumu ar Savienības tiesībām.
- 9 Tāsprāt, rodas jautājums, vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, kas saskaņoto nodokļu jomā ir noteikts 2006. gada 21. februāra spriedumā lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp.), kā arī 2008. gada 21. februāra spriedumā lietā C-425/06 *Part Service* (Krājums, I-897. lpp.), var būt attiecināms arī uz nesaskaņotajiem nodokļiem, kā, piemēram, tiešajiem nodokļiem. Šajā ziņā tā it īpaši jautā, “vai Kopienas interese var pastāvēt tādā lietā kā šī lieta, kurai ir starpvalstisks ekonomisks raksturs un kurā tādu juridisko formu, kuras ierasti nepiemēro patiesam finanšu darījumam, izmantošanu var uzskatīt par EK līgumā paredzēto pamatbrīvību, galvenokārt kapitāla brīvas aprites, ļaunprātīgu izmantošanu”.
- 10 Ja tas tā ir, tad, tāsprāt, būtu jāizvērtē, vai šajā lietā izskatāmais valsts tiesību noteikums, atbilstoši kuram nodokļa maksātājam tiek noteikts “gandrīz simbolisks” pienākums, nav pretrunā pienākumam sodīt par ļaunprātīgu rīcību, kā arī LES 4. panta 3. punktam, kurā dalībvalstīm ir noteikts pienākums veikt visus attiecīgos pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Līguma, un atturēties no visiem pasākumiem, kas varētu traucēt Savienības mērķu sasniegšanu.
- 11 Iesniedzējtiesa turklāt pauž šaubas par attiecīgā tiesību noteikuma, kas, tāsprāt, ietver praktiski pilnīgu atteikšanos no nodokļa parāda piedziņas, saderīgumu ar vienoto tirgu reglamentējošajiem principiem. Atsaucoties uz “Līgumā garantētajām pamatbrīvībām un principiem”, tā it īpaši vēlas noskaidrot, vai šādu noteikumu var uzskatīt par “nodokļu konkurences atbilstošu īstenošanu”, ja, kā tas ir šajā gadījumā, nodokļa samaksas neveikšanas pamatā ir ļaunprātīga rīcība. Tāpat tā norāda, ka šī atteikšanās no nodokļa piedziņas rada “diskrimināciju par labu Itālijā reģistrētajiem uzņēmumiem”.
- 12 Iesniedzējtiesa uzskata arī, ka, ievērojot priekšrocību, ko attiecīgais noteikums rada personai, kurai tas ir piemērojams, un tās selektīvo raksturu, ir jāņem vērā LESD noteikumi valsts atbalsta jomā. Tāsprāt, nodokļu amnestiju, ar kuru tiek īstenota vienkārša atteikšanās no nodokļa, kaut arī tā tiek veikta tikai tiesvedības stadijā, paredzot būtiski samazinātas vai pat pavisam nenopietnas summas samaksu, nav iespējams pamatot ar attiecīgās nodokļu sistēmas raksturu vai vispārējo uzbūvi un tā līdz ar to principā būtu atzīstama par valsts atbalstu.

- 13 Visbeidzot iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šāds noteikums – tiktāl, ciktāl tas liedz pēdējās instances tiesai iespēju veikt tiesiskuma pārbaudi, tai skaitā Savienības tiesību interpretācijas un piemērošanas pārbaudi, un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, – nav pretrunā pienākumam nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu.
- 14 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai tiesību ļaunprātīgas izmantošanas nodokļu jomā aizlieguma princips, kā tas ir definēts [iepriekš minētajos] spriedumos lietā *Halifax* u.c. un lietā [...] *Part Service*, ir uzskatāms par Kopienu tiesību pamatprincipu, kas ir piemērojams tikai attiecībā uz saskaņoto nodokļu jomu un jomām, kas tiek regulētas saskaņā ar atvasināto Kopienu tiesību normām, vai arī to var paplašināti piemērot – gadījumā, ja tiek pārkāptas pamatbrīvības, – arī tādās nesaskaņotās nodokļu jomās kā tiešie nodokļi, ja tie attiecas uz tādiem starptautiskiem finanšu darījumiem kā gadījums, kad viena sabiedrība iegādājas citā dalībvalstī vai trešā valstī reģistrētas sabiedrības kapitāldaļu lietojuma tiesības?
 - 2) Neatkarīgi no atbildes uz iepriekšējo jautājumu, vai attiecībā uz tiesību noteikumu, kuru dalībvalstis pieņem kā pasākumu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nesaskaņotās nodokļu jomā, ir Kopienas interese un vai šī interese tiek pārkāpta, ja, atbrīvojot no soda nodokļu jomā, netiek piemērots tiesību ļaunprātīgas izmantošanas princips, kas tāpat ir atzīts valsts tiesībās, un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai tiek pārkāpti Eiropas Savienības līguma 4. panta 3. punktā paredzētie principi?
 - 3) Vai saskaņā ar principiem, ar kuriem tiek regulēts vienotais tirgus, papildus ārkārtas pasākumi attiecībā uz pilnīgu atteikšanos no nodokļu prasījuma noteikšanai tāpat ir aizliegti līdzīgi ārkārtas pasākumi attiecībā uz nodokļu strīdu izbeigšanu, kuru piemērošana ir ierobežota laikā un ir pakārtota nosacījumam, ka tiek samaksāta tikai daļa no maksājamā nodokļa, kura ir daudz mazāka par kopējo summu?
 - 4) Vai saskaņā ar nediskriminācijas principu un tiesību noteikumiem valsts atbalsta jomā tiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru ir paredzēta tāda nodokļu jomā radušos strīda izbeigšana, kāds tiek izskatīts šajā lietā?
 - 5) Vai Kopienu tiesību efektivitātes princips pieļauj tādu ārkārtas procesuālo tiesisko regulējumu, kas ir piemērojams ierobežotā laikā un atbilstoši kuram tiesai, kura pieņem nolēmumu pēdējā instancē un kurai ir pienākums iesniegt Eiropas Savienības Tiesā prejudiciālos jautājumus par spēkā esamību un interpretāciju, ir liegts veikt leģitimitātes pārbaudi (it īpaši pārbaudi par Kopienu tiesību pareizu interpretāciju un piemērošanu)?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 15 Ar šiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Savienības tiesības, it īpaši tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, LES 4. panta 3. punkts, LESD garantētās brīvības, nediskriminācijas princips, valsts atbalsta jomā pastāvošās tiesību normas, kā arī pienākums nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu, ir interpretējamas tādējādi, ka tādā lietā kā pamatlieta, kura attiecas uz tiešajiem nodokļiem, nav pieļaujama tāda valsts tiesību noteikuma piemērošana, ar kuru tiesā, kura nodokļu jomā pieņem nolēmumu pēdējā instancē, paredzēts izbeigt izskatīšanas stadijā esošās tiesvedības, ja tiek samaksāta summa, kas atbilst 5 % no prasības summas, un ja šo tiesvedību pamatā ir bijusi prasība, kas pirmajā instancē ir celta vairāk nekā desmit gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu administrācijai ir bijis nelabvēlīgs.

Par pieņemamību

- 16 *3M Italia* un Itālijas valdība uzskata, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepieņemams.
- 17 Tā kā pamattiesvedībā nav pilnīgi un galīgi konstatēts nodoms vai neuzmanība, tā kā Savienības tiesības nav piemērojamas pamatlietā un tā kā Itālijas tiesībās pastāv konstitucionāls princips, kas aizliedz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu, pirmajiem diviem iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem, pēc *3M Italia* domām, nav nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu un tie skar hipotētiska rakstura problēmu.
- 18 Itālijas valdība savukārt norāda, ka lēmums par prejudiciālu jautājumu uzdošanu neatbilst pienākumam norādīt visus pamatlīetu raksturojošos faktiskos un tiesiskos elementus, lai ļautu Tiesai sniegt tādu interpretāciju, kas būtu noderīga pamatlietas atrisināšanai. It īpaši lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu neesot ietverts itin nekāds Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta vērtējums, kas ļautu izprast iemeslu, kādēļ šajā tiesību noteikumā ir paredzēta atteikšanās no nodokļa piedziņas. Tajā neesot arī norādīts, kā izpaužas pamatlietas faktisko apstākļu starpvalstu raksturs un kādēļ tie būtu atzīstami par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Līdz ar to uzdotie jautājumi esot abstrakti un hipotētiski.
- 19 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa var atzīt par nepieņemamu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamattiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un juridisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman, Recueil*, I-4921. lpp., 61. punkts, kā arī 2011. gada 31. marta spriedumu lietā C-450/09 *Schröder*, Krājums, I-2497. lpp., 17. punkts).
- 20 Konkrētāk, attiecībā uz informāciju, kas ir jāiesniedz Tiesai saistībā ar prejudiciāla nolēmuma procedūru, tās mērķis ir ne tikai ļaut Tiesai sniegt iesniedzējtiesai noderīgas atbildes, bet arī sniegt iespēju dalībvalstu valdībām, kā arī citām ieinteresētajām personām saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu iesniegt savus apsvērumus. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tādēļ, pirmkārt, ir nepieciešams, lai valsts tiesa noteiktu faktisko un tiesisko situāciju, ar kādu ir saistīti tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu faktiskos pieņēmumus, ar kuriem ir pamatoti šie jautājumi. Otrkārt, lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir jānorāda, tieši kāpēc valsts tiesa šaubās par Savienības tiesību interpretāciju un uzskata, ka Tiesai ir jāuzdod prejudiciāli jautājumi (2009. gada 8. septembra spriedums lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International*, Krājums, I-7633. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Šajā lietā lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ir ietverts pamatlietas rašanās faktu un atbilstošo valsts tiesību, proti, Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkta, izklāsts. Tāpat tajā ir norādīti iemesli, kuru dēļ iesniedzējtiesai ir šaubas par šī tiesību noteikuma saderīgumu ar Savienības tiesībām un kuru dēļ tā ir uzskatījusi par vajadzīgu vērsties Tiesā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.
- 22 Kaut arī iesniedzējtiesa savā trešajā jautājumā, kurš vispārīgi attiecas uz “vienoto tirgu reglamentējošo principu” interpretāciju, nav konkrēti precizējusi šos principus, ar lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu ietverto faktisko un tiesisko apstākļu izklāstu, kā arī šaubām par Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkta saderīgumu ar Savienības tiesībām kopumā tomēr ir pietiekami, lai dalībvalstis un citas ieinteresētās personas varētu iesniegt savus apsvērumus šajā ziņā un efektīvi piedalīties tiesvedībā, kā par to liecina šajā tiesvedībā piedalījušos lietas dalībnieku rakstveida un mutvārdu apsvērumi, kā arī lai Tiesa varētu sniegt minētajai tiesai lietderīgu atbildi.

- 23 Visbeidzot, jautājums par to, vai pamatlietā ir piemērojamas Savienības tiesības, ir saistīts ar uzdoto jautājumu – atbilstoši tam, kā tie ir pārformulēti šā sprieduma 15. punktā, – pārbaudi pēc būtības. Šiem jautājumiem ir izšķiroša nozīme nolēmuma šajā lietā pieņemšanā tiktāl, ciktāl runa ir par attiecīgās lietas izbeigšanu ar iesniedzējtiesas pieņemtu lēmumu, piemērojot attiecīgo valsts tiesību noteikumu. No tā izriet, ka šiem jautājumiem ir acīmredzama saistība ar pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem un ka tie nav nedz abstrakti, nedz hipotētiski.
- 24 Ņemot vērā iepriekš minēto, lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāuzskata par pieņemamu.

Par lietas būtību

- 25 Ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai arī tiešie nodokļi, nenoliedzami, ietilpst dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (it īpaši skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Šajā lietā Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunktā ir paredzēts, ka, “lai ierobežotu tiesvedību nodokļu jomā ilgumu, ievērojot tiesvedības saprātīga ilguma principu [ECPAK] izpratnē un ņemot vērā tostarp [tās] 6. panta 1. punktā paredzētā saprātīgā termiņa neievērošanu”, samaksājot summu, kas atbilst 5 % no prasības summas, un atsakoties no zaudējumu atlīdzināšanas prasības par saprātīga termiņa neievērošanu, tiek izbeigtas *Corte suprema di cassazione* nodokļu jomā izskatīšanas stadijā esošās lietas, kuru ilgums kopš pirmajā instancē celtās prasības brīža ir pārsniedzis desmit gadus un kurās pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu administrācijai ir bijis nelabvēlīgs.
- 27 Turklāt ir jāuzsver, ka Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkta – kuru iesniedzējtiesa interpretē kā atteikšanos no nodokļa piedziņas – mērķis atbilstoši tā formulējumam ir samazināt nodokļu jomā ierosināto tiesvedību ilgumu, lai nodrošinātu ECPAK noteiktā saprātīgā termiņa principa ievērošanu un izbeigtu tā pārkāpumus.
- 28 Šajā ziņā no lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā pastāvošie faktiskie apstākļi ir radušies vairāk nekā pirms 20 gadiem.
- 29 Tieši ņemot vērā šos apstākļus, ir jāizvērtē, vai lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu minētie Savienības tiesību noteikumi un principi tādā lietā kā pamatlīeta pieļauj tāda valsts tiesību noteikuma kā Dekrētlīkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkts piemērošanu.
- 30 Pirmkārt, saistībā ar tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma principu un LES 4. panta 3. punktu vispirms ir jānorāda, ka pamatlīetas gadījumā runa nav par tādu lietu, kurā nodokļu maksātāji būtu atsaukušies vai varētu atsaukties uz kādu Savienības tiesību normu krāpnieciskā vai ļaunprātīgā nolūkā. Līdz ar to iepriekš minētajiem spriedumiem lietā *Halifax u.c.*, kā arī lietā *Part Service*, kuri ir pasludināti pievienotās vērtības nodokļa jomā un uz kuriem, vēloties noskaidrot, vai šajos spriedumos noteiktais tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips ir attiecināms arī uz nesaskaņoto nodokļu jomu, ir atsaukusies iesniedzējtiesa, šajā lietā nav nozīmes.
- 31 Turpinājumā ir jānorāda, ka no lietas materiāliem neizriet arī, ka pamatlietā būtu izskatāms jautājums par tāda valsts tiesību noteikuma piemērošanu, kas ietver kādas no LESD garantētajām brīvībām ierobežojumu, kā arī iespējamo šāda ierobežojuma pamatojamību ar nepieciešamību novērst ļaunprātīgu rīcību. Līdz ar to nav nozīmes arī Tiesas judikatūrai attiecībā uz tiesību ļaunprātīgu izmantošanu tiešo nodokļu jomā, kura tostarp izriet no 2006. gada 12. septembra sprieduma lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp.), 2007. gada

13. marta sprieduma lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp.), 2008. gada 4. decembra sprieduma lietā *C-330/07 Jobra* (Krājums, I-9099. lpp.), kā arī no iepriekš minētā sprieduma lietā *Glaxo Wellcome*.

- 32 Visbeidzot katrā ziņā ir jākonstatē, ka Savienības tiesībās nepastāv neviens vispārējais princips, no kura izrietētu dalībvalstu pienākums apkarot ļaunprātīgu rīcību tiešo nodokļu jomā un kurš nepieļautu tāda noteikuma kā pamatlietā izvērtējamais noteikums piemērošanu gadījumā, kad ar nodokli apliekamā darījuma pamatā ir šāda rīcība un kad jautājums neskar Savienības tiesības.
- 33 No tā izriet, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips un LESD 4. panta 3. punkts, saskaņā ar kuru dalībvalstis veic visus vajadzīgos vispārējos un īpašos pasākumus, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Savienības tiesībām, un atturas no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu, tādā lietā kā pamatlieta principā nevar liegt tāda valsts tiesību noteikuma kā Dekrētlukuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkts piemērošanu.
- 34 Otrkārt, runājot par LESD garantētajām brīvībām un nediskriminācijas principu, ir jāpiebilst, ka pamatlietā aplūkotais darījums acīmredzami skar vienīgi kapitāla brīvu apriti tiktāl, ciktāl tas attiecas uz Itālijā reģistrētas sabiedrības kapitāldaļu lietojuma tiesību nodošanu citai Itālijā reģistrētai sabiedrībai, ko ir veikusi trešajā valstī reģistrēta sabiedrība. Tomēr šajā ziņā pietiek vien konstatēt, ka nekas no lietas materiālos ietvertā neļauj secināt, ka tādā lietā kā pamatlieta tāds noteikums kā Dekrētlukuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkts varētu ietekmēt kapitāla brīvu apriti, nedz arī vispārīgāk – kādas no LESD garantētajām brīvībām īstenošanu.
- 35 Tā kā šīs brīvības ir vispārējā principa par jebkādas diskriminācijas pilsonības dēļ aizliegšanu konkrēta izpaušme šajās jomās (šajā ziņā skat. 2010. gada 11. marta spriedumu lietā *C-384/08 Attanasio Group*, Krājums, I-2055. lpp., 31. punkts), arī šis princips ar tiešo nodokļu jomu saistītā lietā neliedz piemērot tādu valsts tiesību noteikumu kā Dekrētlukuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkts.
- 36 Treškārt, attiecībā uz valsts atbalsta jomā pastāvošajām tiesību normām Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka valsts intervences pasākuma mērķis nav pietiekams apstāklis, lai šis pasākums netiktu atzīts par “atbalstu” LESD 107. panta izpratnē. Šajā pantā būtībā nav paredzēts nodalījums atkarībā no tā, kādi ir valsts intervences pasākuma iemesli vai mērķi, bet šie pasākumi ir definēti, ņemot vērā to radītās sekas (skat. 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā *C-487/06 P British Aggregates/Komisija*, Krājums, I-10515. lpp., 84. un 85. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 37 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai pasākums tiktu kvalificēts par valsts atbalstu, ir jābūt izpildītiem visiem tālāk norādītajiem nosacījumiem. Pirmkārt, tam jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, šim iejaukšanās gadījumam jābūt tādām, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, tam jābūt tādām, ar ko tiek radīta priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam jābūt tādām, ar ko tiek izkropļota konkurence vai arī tiek radīti draudi to izkropļot (2010. gada 10. jūnija spriedums lietā *C-140/09 Fallimento Traghetti del Mediterraneo*, Krājums, I-5243. lpp., 31. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 38 Saistībā ar trešo nosacījumu ir jāatgādina, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir labvēlīgāku nodokļu režīmu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, nostāda saņēmējus finansiāli izdevīgākā stāvoklī nekā pārējos nodokļu maksātājus, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (skat. 2005. gada 15. decembra spriedumu lietā *C-66/02 Itālija/Komisija*, Krājums, I-10901. lpp., 78. punkts).
- 39 Turpretī priekšrocības, kas izriet no vispārēji piemērojama pasākuma, kurš bez izņēmuma piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem, nevar uzskatīt par valsts atbalstu šīs tiesību normas izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Itālija/Komisija*, 99. punkts).

- 40 Lai novērtētu pasākuma selektivitāti, ir jāpārbauda, vai minētais pasākums attiecīgajā tiesiskajā iekārtā ir uzskatāms par priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kuri ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Tomēr valsts atbalsta jēdziens neietver valsts pasākumus, kuri rada diferenciāciju starp uzņēmumiem un tādējādi ir *a priori* selektīvi, ja šāda diferenciācija izriet no sistēmas, kurā tie ietilpst, rakstura vai struktūras (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *British Aggregates/Komisija*, 82. un 83. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 41 Šajā lietā, ja tiek pieņemts, ka Dekrētlíkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkta piemērošana kādā konkrētā situācijā var radīt priekšrocību personai, kurai ir piemērojams šis tiesību noteikums, tad attiecībā uz šī pasākuma selektivitāti ir jānorāda, ka šis pasākums ir vispārīgi piemērojams attiecībā uz visiem nodokļu maksātājiem, kuri ir *Corte suprema di cassazione* nodokļu jomā ierosinātas tiesvedības dalībnieki, neatkarīgi no attiecīgā nodokļa rakstura, ja šis tiesvedības pamatā ir prasība, kas pirmajā instancē ir celta vairāk nekā desmit gadus pirms šī noteikuma spēkā stāšanās un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu administrācijai ir bijis nelabvēlīgs.
- 42 Apstākļi, ka šī pasākuma sniegtās priekšrocības var izmantot vienīgi tie nodokļu maksātāji, kuri atbilst šiem iepriekš minētajiem nosacījumiem, pats par sevi vien nevar piešķirt tam selektīva pasākuma raksturu. Jākonstatē, ka personas, kuras nevar pretendēt uz šā pasākuma piemērošanu, ievērojot valsts likumdevēja izvirzīto mērķi nodrošināt saprātīga termiņa principa ievērošanu, nav faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā ar šiem iepriekš minētajiem nodokļu maksātājiem.
- 43 Šim pasākumam, nenoliedzami, ir ierobežota piemērojamība laikā, jo nodokļu maksātājiem, lai varētu panākt tā piemērošanu, ir jāiesniedz prasības pieteikums attiecīgajā tiesas sekretariātā vai kancelejā 90 dienu laikā no likuma, ar kuru attiecīgais dekrēts ticis pārveidots par likumu, spēkā stāšanās brīža. Tomēr, pirmkārt, šis ierobežojums ir raksturīgs šāda veida pasākumiem, kuri var būt tikai ļoti precīzi definēti, un, otrkārt, šis termiņš šķiet pietiekams, lai visiem nodokļu maksātājiem, attiecībā uz kuriem ir piemērojams šis vispārīgais un konkrētais pasākums, tiktu nodrošināta iespēja panākt šā pasākuma piemērošanu.
- 44 No tā – nepastāvot vajadzībai izvērtēt pārējos šā sprieduma 37. punktā atgādinātos nosacījumus – izriet, ka tāds pasākums kā Dekrētlíkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunktā paredzētais pasākums nevar tikt kvalificēts kā valsts atbalsts.
- 45 Visbeidzot, attiecībā uz pienākumu nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu no visa iepriekš minētā izriet, ka tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, LESD 4. panta 3. punkts, LESD garantētas brīvības, nediskriminācijas princips un valsts atbalsta jomā pastāvošās tiesību normas neliedz ar tiešo nodokļu jomu saistītā lietā piemērot tādu valsts tiesību noteikumu kā Dekrētlíkuma Nr. 40/2010 3. panta 2.a punkta b) apakšpunkts.
- 46 Nepastāvot Savienības tiesību pārkāpumam, līdz ar to nevar tikt uzskatīts, ka šāds noteikums – tiktāl, ciktāl tā sekas kā jebkuram noteikumam, kurā paredzēta tiesvedības izbeigšana pirms nolēmuma pēc būtības pieņemšanas, ir tādas, ka valsts tiesai, kura pieņem nolēmumu pēdējā instancē, tiek liegta iespēja veikt tiesiskuma pārbaudi attiecīgajās tiesvedībās atbilstoši Savienības tiesībām, vajadzības gadījumā arī vērsties Tiesā atbilstoši LESD 267. pantam, – ir pretrunā valstu tiesu, kuras pieņem nolēmumu pēdējā instancē, pienākumam, īstenojot to attiecīgo jurisdikciju, nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu.
- 47 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Savienības tiesības, it īpaši tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, LESD 4. panta 3. punkts, LESD garantētas brīvības, nediskriminācijas princips, valsts atbalsta jomā pastāvošās tiesību normas, kā arī pienākums nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu, ir interpretējamās tādējādi, ka tādā ar tiešajiem nodokļiem saistītā lietā kā pamatlieta tās pieļauj tāda valsts tiesību noteikuma piemērošanu, ar kuru tiesā, kura nodokļu jomā pieņem nolēmumu pēdējā instancē, paredzēts izbeigt izskatīšanas stadijā esošās tiesvedības, ja tiek samaksāta summa, kas atbilst 5 % no prasības summas, un ja šo tiesvedību pamatā ir bijusi prasība, kas pirmajā instancē ir celta vairāk nekā desmit gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu administrācijai ir bijis nelabvēlīgs.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 48 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Savienības tiesības, it īpaši tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizlieguma princips, LES 4. panta 3. punkts, LESD garantētās brīvības, nediskriminācijas princips, valsts atbalsta jomā pastāvošās tiesību normas, kā arī pienākums nodrošināt Savienības tiesību efektīvu piemērošanu, ir interpretējamas tādējādi, ka tādā ar tiešajiem nodokļiem saistītā lietā kā pamatlieta tās pieļauj tāda valsts tiesību noteikuma piemērošanu, ar kuru tiesā, kura nodokļu jomā pieņem nolēmumu pēdējā instancē, paredzēts izbeigt izskatīšanas stadijā esošās tiesvedības, ja tiek samaksāta summa, kas atbilst 5 % no prasības summas, un ja šo tiesvedību pamatā ir bijusi prasība, kas pirmajā instancē ir celta vairāk nekā desmit gadus pirms šā noteikuma spēkā stāšanās, un ja pirmajās divās instancēs pieņemtais nolēmums nodokļu administrācijai ir bijis nelabvēlīgs.

[Paraksti]