UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

29 päivänä maaliskuuta 2012*

Välitön verotus — Veroasiat ylimpänä asteena ratkaisevassa tuomioistuimessa vireillä olevien oikeudenkäyntien päättäminen — Oikeuksien väärinkäyttö — SEU 4 artiklan 3 kohta — EUT-sopimuksessa taatut vapaudet — Syrjintäkiellon periaate — Valtiontuet — Velvollisuus taata unionin oikeuden tehokas soveltaminen

Asiassa C-417/10,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 27.5.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 23.8.2010, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministero dell'Economia e delle Finanze ja

Agenzia delle Entrate

vastaan

3M Italia SpA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J.-C. Bonichot sekä tuomarit A. Prechal, L. Bay Larsen, C. Toader ja E. Jarašiūnas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies A. Impellizzeri,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 22.9.2011 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— 3M Italia SpA, edustajanaan avvocato G. Iannotta,

— Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato P. Gentili,

— Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään H. Walker,

— Euroopan komissio, asiamiehinään E. Traversa ja R. Lyal,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee unionin oikeuden tulkintaa välittömän verotuksen alalla.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajina ovat Ministero dell'Economia e delle Finanze (talous- ja valtiovarainministeri) ja Agenzia delle Entrate (vero- ja tullivirasto) ja niiden vastapuolena 3M Italia SpA (jäljempänä 3M Italia) ja joka koskee tämän yhtiön vuosilta 1989–1991 jakamia osinkoja.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

3 Asetuksen (decreto legge) nro 40/2010 (GURI nro 71, 26.3.2010) 3 §:n 2 bis momentissa, joka on muunnettu tietyin muutoksin laiksi nro 73/2010 (GURI 25.5.2010; jäljempänä asetus nro 40/2010), säädetään seuraavaa:

"Jotta verotusta koskevissa oikeudenkäynneissä asioiden käsittelyaika saataisiin rajoitettua ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi tehdyssä yleissopimuksessa [(jäljempänä Euroopan ihmisoikeussopimus)], joka on [allekirjoitettu Roomassa 4.11.1950 ja] ratifioitu 4.8.1955 annetulla lailla nro 848, edellytetyllä tavalla kohtuulliseksi, ja kun otetaan huomioon, ettei edellä mainitun yleissopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitetun kohtuullisen käsittelyajan vaatimusta ole noudatettu, on vireillä olevat verotusta koskevat oikeusriidat, joiden vireillepanosta ensimmäisessä oikeusasteessa on tämän asetuksen muuntamisesta annetun lain voimaantulopäivänä kulunut yli kymmenen vuotta ja jotka valtion veroviranomainen on hävinnyt ensimmäisessä ja toisessa oikeusasteessa, saatettava päätökseen seuraavasti:

– –

b) Corte di cassazionessa vireillä olevat verotusta koskevat oikeusriidat voidaan saattaa päätökseen maksamalla summa, jonka suuruus on 5 prosenttia vaateen arvosta – –, ja luopumalla samalla kaikista 24.3.2001 annetussa laissa nro 89 tarkoitettua oikeudenmukaista korvausta koskevista vaateista. Tätä tarkoitusta varten verovelvollinen voi toimittaa hakemuksen ja todistuksen maksusta toimivaltaiseen kansliaan tai kirjaamoon 90 päivän kuluessa tämän asetuksen muuntamisesta annetun lain voimaantulopäivästä lukien. Tässä kohdassa tarkoitetut oikeudenkäynnit keskeytetään edellä toisessa virkkeessä tarkoitetun määräajan päättymiseen asti ja ne ratkaistaan määräämällä, että oikeudenkäyntikulut jaetaan asianosaisten kesken tasan. Palautusta ei missään tapauksessa suoriteta."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

4 3M Company -niminen Yhdysvaltoihin sijoittautunut yhtiö on luovuttanut määräysvallassaan olevan 3M Italian osakkeiden käyttö- ja tuotto-oikeuden Shearson Lehman Hutton Special Financing -nimiselle yhtiölle, joka on myös sijoittautunut Yhdysvaltoihin. Viimeksi mainittu yhtiö on tämän jälkeen luovuttanut käyttö- ja tuotto-oikeuden Olivetti & C. -nimiselle yhtiölle, jolla on kotipaikka Italiassa, siten, että osakkeiden tuottamat äänioikeudet jäivät niiden omistajalle, 3M Companylle.

5 Italian veroviranomaiset katsoivat suorittamansa tarkastuksen johdosta, että käyttö- ja tuotto-oikeuden luovutus Olivetti & C:lle oli fiktiivinen ja että 3M Italian tälle maksamat osingot oli itse asiassa saanut Shearson Lehman Hutton Special Financing, joka ei asu Italiassa. Tällä perusteella ne katsoivat, että osingoista oli pidätettävä omaisuuden tuoton verotusta koskevan Italian lainsäädännön mukainen

32,4 prosentin suuruinen lähdevero Italiassa asuviin verovelvollisiin sovellettavien 10 prosentin suuruisen ennakon ja vastaavan veronhyvityksen sijasta. Lisäksi veroviranomaiset katsoivat, että 3M Italian voitiin katsoa olevan vastuussa virheellisistä veronpidätyksistä. Tästä syystä se määräsi 3M Italian maksamaan 20 089 887 000 Italian liiraa (ITL) vuodelta 1989, 12 960 747 000 ITL vuodelta 1990 ja 9 806 820 000 ITL vuodelta 1991, näihin summiin liittyvine seuraamuksineen ja korkoineen.

6 3M Italia valitti kyseisistä verotuspäätöksistä Commissione tributaria provinciale di Casertaan (Casertan maakunnassa veroasioita käsittelevä tuomioistuin), joka kumosi ne. Commissione tributaria provinciale di Casertan päätös vahvistettiin Commissione tributaria regionale Campanian (Campanian alueella verovalitusasioita käsittelevä tuomioistuin) 14.7.2000 antamalla tuomiolla.

7 Ministero dell'Economia e delle Finanze ja Agenzia delle Entrate ovat tehneet kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ja vedonneet valituksessaan muun muassa siihen, että kyseessä oleva, käyttö- ja tuotto-oikeuden luovutuksesta muodostunut liiketoimi oli itse asiassa veron kiertämiseen tähtäävä simulaatio. Tässä menettelyvaiheessa 3M Italia on pyytänyt asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan soveltamista saattaakseen päätökseen asian käsittelyn Corte suprema di cassazionessa.

8 Corte suprema di cassazione pohtii kuitenkin sitä, onko kyseinen säännös unionin oikeuden mukainen.

9 Corte suprema di cassazionen mukaan on kysyttävä, voidaanko oikeuksien väärinkäytön kieltoa, sellaisena kuin se on vahvistettu asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1609) ja asiassa C-425/06, Part Service, 21.2.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-897) yhdenmukaistetun verotuksen osalta, soveltaa välittömien verojen kaltaisiin veroihin, joita ei ole yhdenmukaistettu. Tässä yhteydessä se pohtii muun muassa sitä, ”onko yhteisön kannalta merkityksellinen etu kyseessä esillä olevan kaltaisissa rajat ylittävissä taloudellisissa asioissa, joissa sellaisten oikeudellisten muotojen käyttäminen, jotka eivät ole aitoja liiketoimia, voi selittyä [EUT-]sopimuksessa taattujen perusvapauksien, kuten juuri pääomien liikkumisvapauden, väärinkäytöllä”.

10 Jos näin on, asiassa on sen mukaan varmistuttava siitä, ettei kyseessä oleva kansallinen säännös, joka jättää verovelvolliselle ”lähinnä vain symbolisen” vastuun, ole ristiriidassa sen velvollisuuden kanssa, jonka mukaan väärinkäytöksistä on määrättävä seuraamus, eikä SEU 4 artiklan 3 kohdan kanssa, jossa jäsenvaltiot velvoitetaan toteuttamaan kaikki toimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista johtuvien velvoitteiden täyttäminen, ja pidättäytymään kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi kyseessä olevan säännöksen yhteensopivuutta yhteismarkkinoita sääntelevien periaatteiden kanssa, sillä säännöksellä luovutaan lähes kokonaan verosaatavan perimisestä. Se viittaa ”[EUT-]sopimuksessa taattuihin perusvapauksiin ja perustavanlaatuisiin periaatteisiin” ja esittää kysymyksen siitä, voidaanko tällaista säännöstä pitää ”asianmukaisen verokilpailun” mukaisena, varsinkin kun veron maksamiselta on käsiteltävässä asiassa vältytty väärinkäytösten avulla. Se toteaa lisäksi, että verosaatavasta luopuminen ”suosii syrjivästi niitä yrityksiä, joilla on kotipaikka Italiassa”.

12 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan huomioon pitäisi ottaa myös EUT-sopimuksen valtiontukia koskevat säännöt, kun otetaan huomioon etu, joka kyseessä olevalla säännöksellä annetaan siitä hyötyvälle, ja säännöksen valikoivuus. Sen mukaan veroarmahdusta, joka muodostuu siitä, että verosaatavasta yksinkertaisesti vain luovutaan, vaikka näin tehdäänkin vasta tuomioistuinmenettelyssä, hyvin pientä, jopa mitättömäksi katsottavaa maksusuoritusta vastaan, ei voida perustella kyseessä olevan verojärjestelmän luonteella tai systematiikalla, joten se pitäisi lähtökohtaisesti katsoa valtiontueksi.

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyykin lopuksi, eikö tällaisen säännöksen, jolla viedään asian ylimpänä asteena ratkaisevalta lainkäyttöelimeltä valta suorittaa sen tehtäviin kuuluva laillisuusvalvonta, mukaan lukien unionin oikeuden tulkinnan ja soveltamisen valvonta, ja valta pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua, pitäisi katsoa olevan ristiriidassa unionin oikeuden tehokasta soveltamista koskevan vaatimuksen kanssa.

14 Corte suprema di cassazione on tässä vaiheessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko oikeuksien väärinkäytön kielto veroasioissa, sellaisena kuin se on määriteltynä [edellä mainituissa] asioissa – – Halifax ym. ja – – Part Service annetuissa tuomioissa, unionin oikeuden perusperiaate ainoastaan yhdenmukaistettuja veroja koskevissa ja unionin johdetulla oikeudella säännellyissä asioissa, vai sovelletaanko sitä perusvapauksien väärinkäytön kieltona myös muihin kuin yhdenmukaistettuihin veroihin, kuten välittömiin veroihin, kun verotus kohdistuu rajat ylittäviin taloudellisiin tapahtumiin, kuten siihen, että yhtiö ostaa käyttö- ja tuotto-oikeuksia toisen yhtiön osakkeisiin, kun jälkimmäisen yhtiön kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa valtiossa?

2) Onko edelliseen kysymykseen annettavasta vastauksesta riippumatta yhteisön kannalta merkityksellinen etu kyseessä silloin, kun jäsenvaltiot ottavat käyttöön yhdenmukaistamattomien verojen osalta välineitä veronkierron estämiseksi; onko tällainen etu esteenä oikeuksien väärinkäytön kiellon, joka on tunnustettu myös kansalliseksi oikeussäännöksi, soveltamatta jättämiselle veroarmahduksen yhteydessä, ja rikotaanko tällaisessa tapauksessa SEU 4 artiklan 3 kohdasta johdettavia periaatteita?

3) Voidaanko yhteismarkkinoita sääntelevistä periaatteista johtaa kielto säätää paitsi poikkeussäännöksiä, joilla verosaatavasta luovutaan kokonaan, myös verotusta koskevien oikeusriitojen ratkaisua koskeva poikkeussäännös, jonka soveltamista on ajallisesti rajoitettu ja jonka soveltamisen edellytyksenä on ainoastaan huomattavasti verosaatavaa pienemmän osan maksaminen maksettavaksi kuuluvasta verosta?

4) Ovatko syrjintäkiellon periaate ja valtiontukia koskeva sääntely esteenä esillä olevassa asiassa kyseessä olevalle verotusta koskevien oikeusriitojen ratkaisujärjestelmälle?

5) Onko yhteisön oikeuden tehokkaan soveltamisen periaate esteenä poikkeuksellisille ja ajallisesti rajatuille prosessisäännöille, joilla laillisuuden (ja erityisesti yhteisön oikeuden oikean tulkinnan ja soveltamisen) valvonta otetaan pois ylimmän oikeusasteen tuomioistuimelta, joka on velvollinen siirtämään pätevyyttä ja tulkintaa koskevat ennakkoratkaisukysymykset Euroopan unionin tuomioistuimelle?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

15 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymysten keskeinen sisältö on se, onko unionin oikeutta ja erityisesti oikeuksien väärinkäytön kieltoa, SEU 4 artiklan 3 kohtaa, EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia, syrjintäkiellon periaatetta, valtiontukia koskevia sääntöjä ja velvollisuutta taata unionin oikeuden tehokas soveltaminen tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa, välitöntä verotusta koskevassa asiassa sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jossa säädetään, että veroasiat ylimpänä asteena ratkaisevassa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat voidaan saattaa päätökseen maksusuorituksella, joka vastaa 5:tä prosenttia oikeudenkäynnin kohteena olevan vaateen määrästä, jos nämä asiat ovat tulleet vireille ensimmäisessä oikeusasteessa yli kymmenen vuotta ennen tämän säännöksen voimaantulopäivää ja jos veroviranomaiset ovat hävinneet asian sekä ensimmäisessä että toisessa oikeusasteessa.

Tutkittavaksi ottaminen

16 3M Italia ja Italian hallitus katsovat, ettei ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi.

17 3M Italian mukaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kahdella ensimmäisellä kysymyksellä ei ole minkäänlaista yhteyttä pääasian tosiseikkoihin tai kohteeseen ja ne ovat luonteeltaan hypoteettisia, koska pääasiassa ei ole todettu tahallista tai tuottamuksellista lain rikkomista, koska unionin oikeutta ei voida soveltaa pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa ja koska Italian oikeudessa on voimassa oikeuksien väärinkäytön perustuslaillinen kielto.

18 Italian hallitus esittää puolestaan, ettei ennakkoratkaisupyynnössä ole noudatettu vaatimusta tehdä selkoa kaikista pääasian kannalta olennaisista tosiseikoista ja oikeudellisista seikoista, jotta unionin tuomioistuin kykenisi antamaan tulkinnan, joka on hyödyksi pääasian ratkaisemisessa. Ennakkoratkaisupyynnössä ei sen mukaan ole esitetty asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentista selvitystä, jonka avulla voitaisiin ymmärtää, miksi tällä säännöksellä luovutaan verosaatavasta. Siinä ei myöskään tehdä selkoa siitä, miksi pääasiassa kyseessä olevat tapahtumat ovat luonteeltaan rajat ylittäviä ja miksi nämä tosiseikat olisi katsottava oikeuksien väärinkäytöksi. Kysymykset ovat siis abstrakteja ja hypoteettisia.

19 Tässä yhteydessä on muistettava, että unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 61 kohta ja asia C-450/09, Schröder, tuomio 31.3.2011, Kok., s. I-2497, 17 kohta).

20 Kun tarkastellaan erityisesti niitä tietoja, jotka on toimitettava unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä, on todettava, että paitsi, että unionin tuomioistuimen on voitava antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia näiden tietojen perusteella, niiden on myös mahdollistettava se, että jäsenvaltioiden hallitukset sekä muut, joita asia koskee, voivat esittää huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tätä varten on yhtäältä tarpeen, että kansallinen tuomioistuin määrittää esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Toisaalta on myös niin, että ennakkoratkaisupyynnössä on esitettävä täsmällisesti ne syyt, joiden vuoksi kansallinen tuomioistuin on joutunut pohtimaan unionin oikeuden tulkintaa ja päätyy siihen, että ennakkoratkaisukysymysten esittäminen unionin tuomioistuimelle on tarpeellista (asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomio 8.9.2009, Kok., s. I-7633, 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Nyt tarkasteltavana olevassa ennakkoratkaisupyynnössä on selostus pääasian taustalla olevista tosiseikoista ja asian kannalta merkityksellisestä kansallisesta lainsäädännöstä eli asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdasta. Pyynnössä mainitaan lisäksi syyt, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on joutunut pohtimaan tämän säännöksen unionin oikeuden mukaisuutta ja jotka ovat saaneet sen päätymään siihen, että ennakkoratkaisukysymyksen esittäminen unionin tuomioistuimelle on tarpeellista.

22 Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole kolmannessa kysymyksessään, joka koskee yleisesti ”yhteismarkkinoita sääntelevien periaatteiden” tulkintaa, tarkemmin määritellyt tällä tarkoittamiaan periaatteita, ennakkoratkaisupyynnössä oleva tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskeva kuvaus sekä selvitys siitä, miksi asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa ei ole varmuutta, riittää kuitenkin kokonaisuutena siihen,

että jäsenvaltiot ja muut tahot, joita asia koskee, kykenevät esittämään huomautuksensa niistä ja osallistumaan tehokkaasti ennakkoratkaisumenettelyyn, kuten asian käsittelyyn osallistuneiden osapuolten kirjallisista ja suullisista huomautuksista voidaan nähdä, ja unionin tuomioistuin pystyy antamaan kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen.

23 Se, voidaanko unionin oikeutta soveltaa pääasiassa, kuuluu esitettyjen kysymysten, sellaisina kuin ne ovat edellä 15 kohdassa uudelleen muotoiltuina, asiasisällön tutkintaan. Ennakkoratkaisukysymysten voidaan katsoa olevan ratkaisevia vireillä olevan asian ratkaisun kannalta, koska kyse on oikeudenkäynnin saattamisesta päätökseen kyseessä olevan säännöksen mukaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen päätöksellä. Tästä seuraa, että ennakkoratkaisukysymyksillä on ilmeinen yhteys pääasian tosiseikkoihin eivätkä ne ole abstrakteja tai hypoteettisia.

24 Ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

25 On muistettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta (ks. mm. asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 Asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdassa säädetään sellaisten vero-oikeudellisten oikeusriitojen, jotka ovat vireillä Corte suprema di cassazionessa ja joissa asian käsittely on jatkunut yli kymmenen vuotta siitä, kun ne on pantu vireille ensimmäisessä oikeusasteessa, ja jotka veroviranomaiset ovat hävinneet sekä ensimmäisessä että toisessa oikeusasteessa, saattamisesta päätökseen maksusuorituksella, joka vastaa 5:tä prosenttia oikeudenkäynnin kohteena olevan vaateen määrästä, ja luopumisella kohtuullisen käsittelyajan laiminlyöntiin perustuvista korvausvaatimuksista, ”jotta verotusta koskevissa oikeudenkäynneissä asioiden käsittelyaika saataisiin rajoitettua [Euroopan ihmisoikeussopimuksessa] edellytetyllä tavalla kohtuulliseksi, ja kun otetaan huomioon, ettei edellä mainitun yleissopimuksen 6 artiklan 1 kappaleessa tarkoitetun kohtuullisen käsittelyajan vaatimusta ole noudatettu”.

27 Lisäksi on painotettava sitä, että asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo merkitsevän verosaatavasta luopumista, tarkoituksena on sen sanamuodon mukaan lyhentää verotusta koskevien oikeudenkäyntien kestoa Euroopan ihmisoikeussopimuksessa vahvistetun käsittelyaikojen kohtuullisuutta koskevan vaatimuksen edellyttämällä tavalla ja lopettaa ihmisoikeussopimuksen rikkominen.

28 Asian oikeudenkäyntiaineistosta käy ilmi, että pääasian tosiseikkojen tapahtumisesta on kulunut yli 20 vuotta.

29 Asiassa on siis näiden seikkojen valossa selvitettävä, ovatko ennakkoratkaisupyynnössä mainitut unionin oikeussäännöt ja periaatteet esteenä pääasian kaltaisessa asiassa asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan kaltaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle.

30 Kun tarkastellaan oikeuksien väärinkäytön kieltoa ja SEU 4 artiklan 3 kohtaa, on huomattava ensiksikin, ettei pääasiassa ole kyse oikeusriidasta, jossa verovelvolliset ovat vedonneet tai olisivat voineet vedota unionin oikeussääntöön vilpillisesti tai tarkoituksenaan väärinkäyttää sitä. Tästä syystä edellä mainituissa asiassa Halifax ym. ja asiassa Part Service annetut tuomiot, joissa oli kyse arvonlisäverosta ja joihin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on viitannut pohtiessaan sitä, kattaako näissä tuomioissa vahvistettu oikeuksien väärinkäytön kielto myös sellaiset verot, joita ei ole yhdenmukaistettu, eivät ole merkityksellisiä käsiteltävänä olevassa asiassa.

31 Asian oikeudenkäyntiaineistosta ei myöskään käy ilmi, että pääasiassa olisi käyty keskustelua sellaisen kansallisen säännöksen soveltamisesta, jolla rajoitetaan jotakin EUT-sopimuksessa taattua vapautta, tai tällaisen rajoituksen oikeuttamisesta tarpeella torjua väärinkäytöksiä. Välittömään verotukseen liittyvää oikeuksien väärinkäyttöä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, joka perustuu muun muassa asiassa C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, 12.9.2006 annettuun tuomioon (Kok., s. I-7995), asiassa C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, 13.3.2007 annettuun tuomioon (Kok., s. I-2107), asiassa C-330/07, Jobra, 4.12.2008 annettuun tuomioon (Kok., s. I-9099) ja edellä mainitussa asiassa Glaxo Wellcome annettuun tuomioon, ei siis myöskään ole merkityksellinen asiassa.

32 Lopuksi on vielä todettava, ettei unionin oikeudessa ole yleistä periaatetta, jonka perusteella jäsenvaltioilla olisi velvollisuus torjua välittömään verotukseen liittyviä väärinkäytöksiä ja joka olisi esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännöksen soveltamiselle silloin, kun verollinen liiketoimi perustuu tällaiseen menettelyyn ja kun asiassa ei ole kyse unionin oikeudesta.

33 Tästä seuraa, että oikeuksien väärinkäytön kielto ja SEU 4 artiklan 3 kohta, jonka mukaan jäsenvaltiot ovat velvollisia toteuttamaan kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa unionin oikeudesta johtuvien velvoitteiden täyttäminen, ja pidättäytymään kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen, eivät lähtökohtaisesti voi olla esteenä asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan kaltaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle pääasian kaltaisessa asiassa.

34 EUT-sopimuksessa taattujen vapauksien ja syrjintäkiellon periaatteen osalta on toiseksi huomattava, että vain pääomien vapaan liikkuvuuden voidaan ajatella tulevan kyseeseen pääasiassa, jossa on kysymys liiketoimesta, joka muodostuu siitä, että kolmannessa valtiossa sijaitseva yhtiö on luovuttanut italialaisen yhtiön osakkeiden käyttö- ja tuotto-oikeudet eräälle toiselle italialaiselle yhtiölle. Tähän on riittävää todeta, ettei asian oikeudenkäyntiaineistosta käy ilmi, että asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan kaltaisella säännöksellä vaikeutettaisiin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa asiassa pääomien vapaata liikkuvuutta eikä yleisestikään minkään EUT-sopimuksessa taatun vapauden käyttämistä.

35 Näillä vapauksilla on, kullakin alallaan, erikseen ilmaistu yleinen periaate, jonka mukaan kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä on kielletty (ks. vastaavasti asia C-384/08, Attanasio Group, tuomio 11.3.2010, Kok., s. I-2055, 31 kohta), joten kyseinen periaate ei ole esteenä asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan kaltaisen säännöksen soveltamiselle asiassa, jossa on kyse välittömästä verotuksesta.

36 Valtiontukia koskevista säännöistä todettakoon kolmanneksi, että unionin tuomioistuin on useita kertoja tuomioissaan vahvistanut sen, että valtion toimenpiteiden päämäärät eivät riitä perusteeksi sille, ettei niitä voitaisi katsoa SEUT 107 artiklassa tarkoitetuksi tueksi. Näin on siksi, ettei artiklassa tehdä eroa valtioiden toimenpiteiden syiden tai tavoitteiden perusteella vaan määritellään toimenpiteet niiden vaikutusten perusteella (ks. asia C-487/06 P, British Aggregates v. komissio, tuomio 22.12.2008, Kok., s. I-10515, 84 ja 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan siltä, että toimenpide voidaan katsoa valtiontueksi, edellytetään kaikkien seuraavien vaatimusten täyttymistä. Ensinnäkin kyseessä on oltava valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua (asia C-149/09, Fallimento Traghetti del Mediterraneo, tuomio 10.6.2010, Kok., s. I-5243, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Kolmannen edellytyksen osalta on muistettava, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille suotuisan verokohtelun ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edun saajat taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena (ks. asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005, Kok., s. I-10901, 78 kohta).

39 Sitä vastoin edut, jotka perustuvat soveltamisalaltaan yleiseen ja erotuksetta kaikkiin talouden toimijoihin sovellettavaan toimenpiteeseen, eivät ole tässä artiklassa tarkoitettua valtiontukea (ks. em. asia Italia v. komissio, tuomion 99 kohta).

40 Sen arvioimiseksi, onko toimenpide valikoiva, on selvitettävä se, muodostaako mainittu toimenpide tietyssä oikeudellisessa järjestelmässä edun eräille yrityksille verrattuna muihin yrityksiin, jotka ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti niihin rinnastettavassa tilanteessa. Valtiontuen käsite ei kuitenkaan kata toimenpiteitä, joilla aikaansaadaan erilaista kohtelua yritysten välillä, eikä täten ensi näkemältä valikoivia toimenpiteitä, jos kyseinen erottelu johtuu sen järjestelmän luonteesta tai rakenteesta, jonka osa toimenpiteet ovat (ks. em. asia British Aggregates v. komissio, tuomion 82 ja 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Vaikka olisikin niin, että asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis b kohdan soveltaminen saattaisi tietyssä tilanteessa johtaa edun myöntämiseen sille, jonka hyväksi säännös on säädetty, toimenpiteen valikoivuudesta on todettava, että säännöstä sovelletaan yleisesti kaikkiin verovelvollisiin, jotka ovat asianosaisina Corte suprema di cassazionessa vireillä olevassa veroasiassa, riippumatta siitä, mistä verosta on kyse, kun kyseinen asia on pantu vireille ensimmäisessä oikeusasteessa yli kymmenen vuotta ennen tämän säännöksen voimaantulopäivää ja kun veroviranomaiset ovat hävinneet asian sekä ensimmäisessä että toisessa oikeusasteessa.

42 Se, että ainoastaan nämä edellytykset täyttävillä verovelvollisilla on mahdollisuus hyötyä kyseisestä toimenpiteestä, ei sellaisenaan tee siitä valikoivaa. Näin on siksi, että henkilöt, jotka voivat vedota siihen, eivät ole sellaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, joka on rinnastettavissa kansallisen lainsäätäjän asettaman, käsittelyaikojen kohtuullisuutta koskevan periaatteen noudattamisen tavoitteen kannalta arvioituna kyseisten verovelvollisten tilanteeseen.

43 Toimenpiteen soveltamiselle on kylläkin asetettu aikarajoitus, sillä verovelvollisten on hyötyäkseen siitä tehtävä hakemus toimivaltaiselle kirjaamolle 90 päivän kuluessa kyseisen asetuksen muuntamisesta annetun lain voimaantulopäivästä. Rajoitus on kuitenkin ominainen tämäntyyppisille toimenpiteille, jotka eivät voi ollakaan muuta kuin hetkellisesti sovellettavia, ja toisaalta määräaika vaikuttaa riittävän siihen, että kaikki sellaiset verovelvolliset, joihin tätä yleistä ja tietyllä hetkellä voimassa olevaa toimenpidettä sovelletaan, ehtivät tekemään hakemuksensa sen soveltamiseksi.

44 Tästä seuraa, ilman että olisi tarpeen tutkia muita edellä 37 kohdassa mainittuja edellytyksiä, että asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdassa säädetyn kaltaista toimenpidettä ei voida katsoa valtiontueksi.

45 Unionin oikeuden tehokkaan soveltamisen vaatimuksen osalta todettakoon lopuksi kaiken edellä esitetyn perusteella, että oikeuksien väärinkäytön kielto, SEU 4 artiklan 3 kohta, EUT-sopimuksessa taatut periaatteet, syrjintäkiellon periaate ja valtiontukia koskevat säännöt eivät ole esteenä välitöntä verotusta koskevassa asiassa asetuksen nro 40/2010 3 §:n 2 bis momentin b kohdan kaltaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle.

46 Koska unionin oikeutta ei ole rikottu, ei voida katsoa, että tällainen säännös siksi, että se – aivan kuin mikä tahansa muu säännös, jossa säädetään menettelyn päättymisestä ennen pääasiaratkaisun antamista – estää ylimpänä oikeusasteena toimivaa kansallista tuomioistuinta käyttämästä kyseisissä menettelyissä laillisuusvalvontavaltaansa unionin oikeuden mukaisesti tämän saatettua ehkä asian ensin SEUT

267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimen käsiteltäväksi, olisi ristiriidassa niille kansallisille tuomioistuimille, joiden päätöksiin ei voida hakea muutosta, kuuluvan velvoitteen kanssa, jonka mukaan ne vastaavat toimivaltansa puitteissa unionin oikeuden tehokkaasta soveltamisesta.

47 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että unionin oikeutta ja erityisesti oikeuksien väärinkäytön kieltoa, SEU 4 artiklan 3 kohtaa, EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia, syrjintäkiellon periaatetta, valtiontukia koskevia sääntöjä ja velvollisuutta taata unionin oikeuden tehokas soveltaminen on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa, välitöntä verotusta koskevassa asiassa sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jossa säädetään, että veroasiat ylimpänä asteena ratkaisevassa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat voidaan saattaa päätökseen maksusuorituksella, joka vastaa 5:tä prosenttia oikeudenkäynnin kohteena olevan vaateen määrästä, jos nämä asiat ovat tulleet vireille ensimmäisessä oikeusasteessa yli kymmenen vuotta ennen tämän säännöksen voimaantulopäivää ja jos veroviranomaiset ovat hävinneet asian sekä ensimmäisessä että toisessa oikeusasteessa.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Unionin oikeutta ja erityisesti oikeuksien väärinkäytön kieltoa, SEU 4 artiklan 3 kohtaa, EUT-sopimuksessa taattuja vapauksia, syrjintäkiellon periaatetta, valtiontukia koskevia sääntöjä ja velvollisuutta taata unionin oikeuden tehokas soveltaminen on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa, välitöntä verotusta koskevassa asiassa sellaisen kansallisen säännöksen soveltamiselle, jossa säädetään, että veroasiat ylimpänä asteena ratkaisevassa tuomioistuimessa vireillä olevat asiat voidaan saattaa päätökseen maksusuorituksella, joka vastaa 5:tä prosenttia oikeudenkäynnin kohteena olevan vaateen määrästä, jos nämä asiat ovat tulleet vireille ensimmäisessä oikeusasteessa yli kymmenen vuotta ennen tämän säännöksen voimaantulopäivää nostetulla kanteella ja kun veroviranomaiset ovat hävinneet asian sekä ensimmäisessä että toisessa oikeusasteessa.

Allekirjoitukset