

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2020 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Televiestintäoperaattoreilta kannettava liikevaihdon perusteella määräytyvä vero – Progressiivinen vero, joka kohdistuu enemmän muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamiin yrityksiin kuin kotimaisiin yrityksiin – Kaikkiin verovelvollisiin sovellettava progressiivinen veroasteikko – Liikevaihdon neutraalisuus erotteluperusteena – Verovelvollisten veronmaksukyky – Valtiontuet – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Liikevaihtoverot – Käsite

Asiassa C-75/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 23.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 6.2.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

vastaan

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti R. Silva de Lapuerta, jaostojen puheenjohtajat J.-C. Bonichot (esittelevä tuomari), A. Prechal ja M. Vilaras sekä tuomarit P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský ja N. Piçarra,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Frenn,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 18.3.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., edustajinaan P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy ja G. Séra, ügyvédek, sekä K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään M. Z. Fehér, G. Koós ja D. R. Gesztelyi,
- Tšekin hallitus, asiamiehinään M. Smolek, J. Vlášil ja O. Serdula,
- Saksan hallitus, asiamiehenään R. Kanitz,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja M. Rzotkiewicz,
- Euroopan komissio, asiamiehinään V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal ja A.

Armenia,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.6.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,  
on antanut seuraavan

## **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 49, SEUT 54, SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan sekä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 401 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat televiestintäalan yhtiö Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (jäljempänä Vodafone) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valitusosasto, Unkari; jäljempänä valitusosasto) ja joka koskee kyseisellä alalla kannettavan liikevaihdon perusteella määräytyvän veron (jäljempänä erityisvero) maksamista.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin oikeus***

3 Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, edellyttäen, että näiden verojen, tullien ja maksujen kantaminen ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.”

### ***Unkarin oikeus***

4 Eräillä yksittäisillä aloilla kannettavasta erityisverosta vuonna 2010 annetun lain XCIV (egyres ágazatokat terhel? különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, jäljempänä erityisverolaki) johdanto-osassa todetaan seuraavaa:

”Parlamentti ottaa osana budjettitasapainon palauttamistoimia käyttöön jäljempänä olevan lain mukaisesti erityisveron, jota kannetaan verovelvollisilta, joiden kyky vastata julkisista kustannuksista on yleistä verovelvollisuutta suurempi.”

5 Erityisverolain 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetaan

— —

2. ’televiestintätoiminnalla’ sähköisestä viestinnästä vuonna 2003 annetussa laissa nro C (az elektronikus hírközlésr?l szóló 2003. évi C. törvény) tarkoitettua sähköisen viestintäpalvelun tarjoamista,

— —

5. ’nettoliikevaihdolla’ sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan kirjanpitolakia (a számviteli törvény), kirjanpitolaisissa tarkoitetun myynnin nettoliikevaihtoa; sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan elinkeinonharjoittajien yksinkertaistettua veroa ja joka ei kuulu

kirjanpitolain soveltamisalaan, elinkeinonharjoittajien yksinkertaistetusta verosta annetussa laissa (az egyszer?sített vállalkozói adóról szóló törvény) tarkoitettua arvonlisäverotonta liikevaihtoa; sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan yksityishenkilöiden tuloverolakia (a magánszemélyek jövedelemadójáról szóló törvény), tuloverolaissa tarkoitettuja arvonlisäverottomia tuloja.”

6 Erityisverolain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vero kannetaan

--

b) televiestintäliiketoiminnasta

--”

7 Kyseisen lain 3 §:ssä määritellään verovelvolliset seuraavasti:

”(1) Verovelvollisia ovat kaikki 2 §:ssä verolliseksi säädettyä toimintaa harjoittavat oikeushenkilöt, muut yleisessä verolaissa tarkoitetut yhteisöt ja itsenäiset ammatinharjoittajat.

(2) Verovelvollisia ovat myös ulkomaiset yhteisöt ja yksityishenkilöt 2 §:ssä tarkoitettua verollisesta liiketoiminnasta, jos ne harjoittavat sitä Unkarin markkinoilla sivuliikkeen välityksellä.”

8 Mainitun lain 4 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron peruste on verovelvollisten verokauden nettoliikevaihto 2 §:ssä tarkoitusta toiminnasta, --.”

9 Saman lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sovellettava verokanta on

--

b) 2 §:n b kohdassa tarkoitetuista toiminnoista 0 prosenttia korkeintaan 500 miljoonan [Unkarin forintin (HUF)] veron perusteesta, 4,5 prosenttia 500 miljoonaa HUF:ia suuremmasta muttei 5 miljardia HUF:ia ylittävästä veron perusteesta ja 6,5 prosenttia 5 miljardia HUF:ia ylittävästä veron perusteesta

--”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

10 Vodafone on Unkarin oikeuden mukaisesti perustettu kaupallinen yhtiö, joka toimii televiestintämarkkinoilla ja jonka ainoa osakas on Vodafone Europe BV, jonka kotipaikka on Alankomaissa. Kyseinen unkarilainen tytäryhtiö kuuluu Vodafone Group plc:hen, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Sama tytäryhtiö on yli 20 prosentin markkinaosuudellaan Unkarin televiestintämarkkinoiden kolmanneksi suurin toimija.

11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (kansallinen vero- ja tulliviranomainen, jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) suoritti Vodafonea koskevan verotarkastuksen kaikkien 1.4.2011–31.3.2015 maksettujen verojen ja saatujen budjettitukien osalta.

12 Kyseisen tarkastuksen perusteella ensimmäisen asteen veroviranomainen määräsi

Vodafonen maksamaan 8 371 000 HUF:n (n. 25 155 euroa) veronoikaisun, josta maksamattomien määrien osuus oli 7 417 000 HUF:ia (n. 22 293 euroa), ja seuraamusmaksun, jonka määrä oli 3 708 000 HUF:ia (n. 11 145,39 euroa), sekä viivästyskorkoja ja seuraamusmaksuja täytäntöönpanon laiminlyönnistä.

13 Muutoksenhakuviranomaisen, jonka käsiteltäväksi saatettiin oikaisuvaatimus ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksestä, muutti kyseistä päätöstä alentamalla veroseuraamuksen ja viivästyskorkojen määriä.

14 Vodafone nosti muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä kanteen F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari). Se väittää, että sille asetettu erityisveroa koskeva maksuvelvollisuus ei ole perusteltu ja että kyseistä veroa koskeva lainsäädäntö merkitsee kiellettyä valtiontukea ja on arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan vastainen.

15 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että mainitulla verolla, joka perustuu liikevaihtoon ja joka lasketaan sen eri luokkiin sovellettavista progressiivisista verokannoista muodostuvan asteikon mukaisesti, voi olla ulkomaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia välillisesti syrjivä vaikutus, mistä syystä se saattaa olla SEUT 49, SEUT 54, SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan vastainen erityisesti siksi, että tosiasiallisesti ainoastaan ulkomaisten emoyhtiöiden unkarilaiset tytäryhtiöt maksavat erityisveron liikevaihdon perusteella määräytyvän asteikon ylimmässä veroluokassa sovellettavan verokannan mukaisesti.

16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi erityisveron yhteensopivuutta arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan kanssa.

17 Tässä tilanteessa F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 49, SEUT 54, SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion toimenpide, jonka puitteissa annettu jäsenvaltion lainsäädäntö (televiestintäyrityksiltä kannettavasta erityisestä verosta annettu erityisverolaki) johtaa siihen, että pääasiallinen verorasitus kohdistuu ulkomaisessa omistuksessa oleviin verovelvollisiin, ja onko mainittu toimenpide välillisesti syrjivä?

2) Onko SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan kanssa ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa maksettava vero määritetään liikevaihdon perusteella progressiivisen verokannan mukaan, ja onko välillisesti syrjivää ja kiellettyksi valtiontueksi katsottava se, että pääasiallinen verorasitus kohdistuu ulkomaisessa omistuksessa oleviin verovelvollisiin niihin sovellettavan korkeimman veroluokan vuoksi?

3) Onko arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jolla ulkomaiset ja kotimaiset verovelvolliset erotetaan toisistaan, ja katsotaanko liikevaihdon perusteella määräytyvä erityisvero liikevaihtoveron kaltaiseksi veroksi eli voidaanko sitä pitää arvonlisäverodirektiivin kanssa yhteensopivana liikevaihtoverona vai ei?”

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### ***Toisen kysymyksen tutkittavaksi ottaminen***

18 Tšekin hallitus ja komissio väittävät, etteivät veronmaksuvelvolliset voi vedota siihen, että muiden henkilöiden saama vapautus on sääntöjenvastaista valtiontukea, välttyäkseen kyseisen

veron maksamiselta, joten toinen kysymys on jätettävä tutkimatta.

19 Aluksi on huomautettava, että SEUT 108 artiklan 3 kohdassa otetaan käyttöön uusien tukisuunnitelmien ennakkovalvonta. Näin järjestetyllä ennakkovalvonnalla pyritään siihen, että pelkästään sisämarkkinoille soveltuvat tuet toteutetaan. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tukisuunnitelman toteuttamista lykätään siihen saakka, kunnes epäily sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille poistetaan komission lopullisella päätöksellä (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, 25 ja 26 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, 84 kohta).

20 Kyseisen valvontajärjestelmän toteuttaminen kuuluu yhtäältä komissiolle ja toisaalta kansallisille tuomioistuimille, ja niiden tehtävät ovat toisiaan täydentävät mutta erilliset (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Sen arvioiminen, soveltuvatko tukitoimenpiteet sisämarkkinoille, kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan, jonka käyttäminen unionin tuomioistuimet valvovat, kun taas kansalliset tuomioistuimet huolehtivat siihen saakka, kunnes komissio tekee lopullisen päätöksen, yksityisten oikeuksien suojaamisesta silloin, kun valtion viranomaiset ovat mahdollisesti rikkoneet SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä kieltoa (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, 28 kohta).

22 Se, että asia tulee kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi, johtuu SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä määrätyn, tukisuunnitelmien toteuttamista koskevan kiellon välittömästä oikeusvaikutuksesta. Kyseistä kieltoa sovelletaan välittömästi jokaiseen sellaiseen tukeen, joka on toteutettu siitä ilmoittamatta (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, 29 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, 88 kohta).

23 Kansallisten tuomioistuinten on taattava yksityisille, että kaikki seuraukset SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisen virkkeen rikkomisesta määritetään kansallisen lain mukaisesti, olipa kysymys sitten täytäntöönpanotoimien pätevyydestä tai tämän määräyksen taikka mahdollisten väliaikaisten toimenpiteiden vastaisesti myönnettyjen taloudellisten tukien takaisin perimisestä (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C?284/12, EU:C:2013:755, 30 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C?349/17, EU:C:2019:172, 89 kohta).

24 Unionin tuomioistuin on kuitenkin myös todennut, ettei sillä, että verovapaus on mahdollisesti sääntöjenvastainen unionin valtioneuvoston perusteella, voi olla vaikutusta itse kyseisen veron kantamisen laillisuuteen, joten ne, joilla on velvollisuus suorittaa mainittu vero, eivät voi vedota siihen, että toisten saama vapaus merkitsee valtioneuvoston, vapautuakseen kyseisen veron suorittamisesta (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2005, Distribution Casino France ym., C?266/04–C?270/04, C?276/04 ja C?321/04–C?325/04, EU:C:2005:657, 44 kohta; tuomio 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 ja C?41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta ja tuomio 26.4.2018, ANGED, C?233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).

25 Asia on kuitenkin toisin silloin, kun pääasia ei koske riitautetusta verosta vapauttamista koskevaa vaatimusta vaan kyseiseen veroon liittyvien sääntöjen laillisuutta unionin oikeuden kannalta (tuomio 26.4.2018, ANGED, C?233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).

26 Lisäksi unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että verot tai veronluonteiset maksut eivät kuulu valtioneuvoston sopimuksen määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta tilannetta, jossa veroilla tai maksuilla rahoitetaan tukitoimenpide siten, että ne ovat erottamaton osa kyseistä toimenpidettä. Kun tuen rahoittaminen verolla on erottamaton osa tukitoimenpidettä, seurauksia, jotka aiheutuvat siitä, että kansalliset viranomaiset rikkovat SEUT 108 artiklan 3

kohdan viimeisessä virkkeessä tarkoitettua täytäntöönpanokieltoa, on sovellettava myös tähän tukitoimenpiteen osatekijään, joten kansallisilla viranomaisilla on lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot tai perityt maksut (tuomio 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés ym., C?510/16, EU:C:2018:751, 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Tätä osin on muistutettava, että jotta veron voidaan katsoa olevan erottamaton osa tukitoimenpidettä, veron ja tuen välillä on ehdottomasti oltava sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty varojen käyttötarkoitusta koskeva sellainen sitova yhteys, jonka mukaisesti veron tuotto osoitetaan väistämättä tuen rahoittamiseen (tuomio 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 ja C?41/05, EU:C:2006:403, 46 kohta ja tuomio 7.9.2006, Laboratoires Boiron, C?526/04, EU:C:2006:528, 44 kohta).

28 Jos veron ja tuen välillä ei ole varojen käyttötarkoitusta koskevaa sitovaa yhteyttä, riidanalaisen tukitoimenpiteen mahdollinen lainvastaisuus unionin oikeuden kannalta ei voi vaikuttaa itse veron lainmukaisuuteen, joten yritykset, joilla on velvollisuus suorittaa kyseinen vero, eivät voi vedota siihen, että muiden henkilöiden hyväkseen saama verotoimenpide on valtiontukea, vapautuakseen kyseisen veron suorittamisesta tai saadakseen se palautetuksi (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C?368/04, EU:C:2006:644, 51 kohta ja tuomio 26.4.2018, ANGED, C?233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).

29 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasia koskee Vodafonen Unkarin verohallinnolle esittämää vaatimusta erityisverosta vapauttamisesta. Kuten julkisasiamies on olennaisilta osin esittänyt ratkaisuehdotuksensa 138 kohdassa, Vodafonen verorasitus johtuu yleisesti sovellettavasta verosta, jonka tuotto maksetaan valtion talousarvioon ilman, että sitä käytetään erityisesti tietyn verovelvollisten ryhmän hyväksi myönnetyn edun rahoittamiseen.

30 Tästä seuraa, että vaikka oletettaisiin, että tietyille verovelvollisille tosiasiallisesti myönnettyä vapautusta erityisverosta voitaisiin pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, kyseisen veron ja pääasiassa kyseessä olevan vapautustoimenpiteen välillä ei ole mitään sitovaa varojen käyttötarkoitusta koskevaa yhteyttä.

31 Tästä seuraa, että tiettyjen verovelvollisten tosiasiallisesti hyväkseen saaman erityisverosta vapauttamisen mahdollinen lainvastaisuus unionin oikeuden kannalta ei voi vaikuttaa itse kyseisen veron laillisuuteen, joten Vodafone ei voi vedota kansallisissa tuomioistuimissa kyseisen vapautuksen lainvastaisuuteen välttyäkseen mainitun veron maksamiselta tai saadakseen sen palautetuksi.

32 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että toinen kysymys on jätettävä tutkimatta.

### ***Ensimmäinen kysymys***

#### *Tutkittavaksi ottaminen*

33 Unkarin hallitus väittää, että vastaus ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen pääasian ratkaisemiseksi, koska unionin tuomioistuin on jo 5.2.2014 antamassaan tuomiossa Hervis Sport-és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47) lausunut erityisverolain yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.

34 Tämän osalta riittää, kun muistetaan, että vaikka jokin oikeuskysymys olisikin ratkaistu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, kansallisilla tuomioistuimilla on edelleen täysi vapaus saattaa asia unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi, jos ne pitävät sitä tarkoituksenmukaisena, eikä tilanne, jossa unionin tuomioistuin on jo tulkinnut säännöksiä ja määräyksiä, joiden tulkintaa pyydetään, estä unionin tuomioistuinta antamasta uutta ratkaisua (tuomio 6.11.2018, Bauer ja

Willmeroth, C?569/16 ja C?570/16, EU:C:2018:871, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Tästä seuraa, että siitä, että unionin tuomioistuin on jo 5.2.2014 antamassaan tuomiossa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47) tulkinnut SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa sen saman kansallisen lainsäädännön kannalta, josta on kyse pääasiassa, ei voi sellaisenaan seurata nyt käsiteltävässä asiassa esitettyjen kysymysten tutkimatta jättämistä.

36 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että unionin tuomioistuin on 5.2.2014 antamassaan tuomiossa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47) tutkinut vähittäiskauppaliiketoiminnasta kannettavan erityisveron yhteydessä vaikutusta, joka aiheutui erityisverolaissa tarkoitettujen sidossuhteessa olevien yritysten liikevaihtojen yhteenlaskemista koskevan säännön soveltamisesta. Se lisää, että kyseinen vero vastasi olennaisilta osin nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa erityisveroa. Se katsoo kuitenkin, että pääasian ratkaisemiseksi on tarpeen ratkaista, voiko erityisveron progressiivinen veroasteikko sellaisenaan – yhteenlaskusäännön soveltamisesta riippumatta – syrjiä välillisesti muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden määräysvallassa olevia verovelvollisia, jotka kantavat sen merkitsemän tosiasiallisen verorasituksen, ja olla näin ollen SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan vastainen.

37 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi siltä osin kuin se koskee SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan tulkintaa. Se on sitä vastoin edellä 19–32 kohdassa esitetyistä syistä jätettävä tutkimatta siltä osin kuin se koskee SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan tulkintaa.

#### *Asiakysymys*

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä sitä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee liikevaihdon perusteella kannettavaa veroa, jonka progressiivisuus johtaa siihen, että yritykset, jotka ovat suoraan tai välillisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, määräysvallassa, kantavat pääasiallisesti tosiasiallisen verotaakan.

39 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaudella pyritään takaamaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja SEUT 54 artiklassa tarkoitetuille yhtiöille omiin kansalaisiin nähden samanlainen kohtelu vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja kielletään yhtiöiden osalta kaikki niiden kotipaikan sijaintiin perustuva syrjintä (tuomio 26.4.2018, *ANGED*, C?236/16 ja C?237/16, EU:C:2018:291, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

40 Jotta sijoittautumisvapaus olisi vaikutuksiltaan tehokas, siihen on sisällyttävä mahdollisuus, että yhtiö voi vedota siihen sidoksissa olevan toisen yhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamiseen, jos tällainen rajoitus vaikuttaa sen omaan verotukseen (ks. vastaavasti tuomio 1.4.2014, *Felixstowe Dock and Railway Company ym.*, C?80/12, EU:C:2014:200, 23 kohta).

41 Nyt käsiteltävässä tapauksessa *Vodafone* kotipaikka on Unkarissa, mutta sen omistaa kokonaan *Vodafone Europe*, jonka kotipaikka on Alankomaissa. Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 43 kohdassa, on niin, että koska emoyhtiö harjoittaa toimintaansa Unkarin markkinoilla tytäryhtiön välityksellä, kaikki tytäryhtiöön kohdistuvat rajoitukset voivat vaikuttaa emoyhtiön sijoittautumisvapauteen. Toisin kuin Unkarin hallitus väittää, pääasiassa voidaan siis pätevästi vedota mainitun emoyhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamiseen.

42 Tässä yhteydessä ei ole kiellettyä ainoastaan yhtiöiden kotipaikan sijaintiin perustuva avoin syrjintä vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita

käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen (tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C?385/12, EU:C:2014:47, 30 kohta ja tuomio 26.4.2018, ANGED, C?236/16 ja C?237/16, EU:C:2018:291, 17 kohta).

43 Pakollinen maksu, joka perustuu näennäisen objektiiviseen erotteluperusteeseen mutta jolla saatetaan sen ominaispiirteiden vuoksi suurimmassa osassa tapauksia tosiasiallisesti huonompaan asemaan yhtiöt, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka ovat sellaisiin yhtiöihin rinnastettavassa tilanteessa, joiden kotipaikka on kyseisen maksun kantavassa jäsenvaltiossa, merkitsee lisäksi yhtiöiden kotipaikan sijaintiin perustuvaa, SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää (tuomio 26.4.2018, ANGED, C?236/16 ja C?237/16, EU:C:2018:291, 18 kohta).

44 Nyt käsiteltävässä tapauksessa erityisverolaissa ei tehdä eroa yritysten välillä niiden kotipaikan perusteella. Kaikki Unkarissa televiestintäalalla toimivat yritykset ovat nimittäin velvollisia maksamaan kyseisen veron, ja erityisverolaissa liikevaihdon perusteella määräytyviin eri veroluokkiin sovellettavat verokannat pätevät kaikkiin yrityksiin. Kyseinen laki ei siis merkitse välitöntä syrjintää.

45 Vodafone ja komissio väittävät kuitenkin, että erityisveron progressiivisuus itsessään suosii unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten vahingoksi, joten erityisvero merkitsee ominaispiirteidensä vuoksi välillistä syrjintää.

46 Kuten edellä 9 kohdassa on huomautettiin, erityisvero, joka on liikevaihtoon perustuva progressiivinen vero, sisältää perusveroluokan, jossa verokanta on 0 prosenttia korkeintaan 500 miljoonan HUF:n (nykyrahassa n. 1,5 miljoonaa euroa) veron perusteesta, keskimmäisen veroluokan, jossa verokanta on 4,5 prosenttia 500 miljoonan–5 miljardin HUF:n (nykyrahassa n. 1,5 miljoonasta 15 miljoonaan euroa) veron perusteesta, ja ylimmän veroluokan, jossa verokanta on 6,5 prosenttia yli 5 miljardin HUF:n (nykyrahassa n. 15 miljoonaa euroa) veron perusteesta.

47 Unkarin viranomaisten nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia verovuosia koskevista luvuista, sellaisina kuin komissio ja Unkari ovat ne toimittaneet, ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla televiestintätoiminnan osalta kaikki perusveroluokkaan kuuluvat verovelvolliset olivat unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia, että keskimmäiseen veroluokkaan kuuluvista verovelvollisista puolet oli unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia ja puolet muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia ja että ylimpään veroluokkaan kuului suurimmaksi osaksi muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia.

48 Unkarin hallituksen huomautuksista ilmenee lisäksi, että kyseisellä ajanjaksolla suurimmasta osasta erityisveroa olivat vastanneet muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamat verovelvolliset. Vodafonen ja komission mukaan viimeksi mainittujen verorasitus oli siten niiden veron perusteeseen nähden suhteellisesti suurempi kuin unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten, koska viimeksi mainitut oli tosiasiallisesti vapautettu erityisverosta tai niihin sovellettiin vain marginaalista verokantaa, ja niiden tosiasiallinen verokanta oli huomattavasti alempi kuin verovelvollisiin, joiden liikevaihto oli korkeampi, sovellettu verokanta.

49 On kuitenkin muistutettava, että jäsenvaltioilla on unionin verolainsäädännön yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä, joten progressiivisen verotuksen soveltaminen kuuluu jokaisen jäsenvaltion harkintavaltaan (ks. vastaavasti tuomio 22.6.1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95,



9 kohta ja tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services, C?298/05, EU:C:2007:754, 51 ja 53 kohta).

50 Tässä yhteydessä on mainittava, että toisin kuin komissio väittää, progressiivinen verotus voi perustua liikevaihtoon, koska yhtäältä liikevaihdon määrä on neutraali erotteluperuste ja koska toisaalta se ilmentää olennaisella tavalla verovelvollisten maksukykyä.

51 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ja erityisesti erityisverolain johdanto-osan katkelmasta, joka toistettiin edellä 4 kohdassa, ilmenee, että soveltamalla liikevaihtoon perustuvaa progressiivista asteikkoa kyseisellä lailla pyrittiin verottamaan niitä verovelvollisia, joiden veronmaksukyky on ”yleistä verovelvollisuutta suurempi”.

52 Se, että suurin osa tällaisesta erityisverosta kannetaan muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamilta verovelvollisilta, ei voi yksinään merkitä syrjintää. Kuten julkisasiamies on esittänyt muun muassa ratkaisuehdotuksensa 66, 69 ja 82 kohdassa, tämä selittyy sillä, että tällaiset verovelvolliset hallitsevat Unkarin televiestintämarkkinoita ja saavuttavat niillä suurimmat liikevaihdot. Se on siten muuttuva tai jopa sattumanvarainen kriteeri, joka voi täytyä myös suhteellista veroa koskevassa järjestelmässä aina, kun kyseisiä markkinoita hallitsevat muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien valtioiden yritykset tai muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien valtioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamat kotimaiset yritykset.

53 Lisäksi on mainittava, että veroluokka, jossa sovelletaan 0 prosentin verokantaa, ei koske yksinomaan unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia, koska kaikkien progressiivisen verotuksen järjestelmien tavoin kaikki kyseisillä markkinoilla toimivat yritykset saavat hyväkseen tämän veronalennuksen sen liikevaihtonsa osan osalta, joka ei ylitä liikevaihdon enimmäismäärää kyseisessä veroluokassa.

54 Näistä seikoista seuraa, että erityisveron progressiivisilla verokannoilla ei niiden luonteen vuoksi oteta käyttöön yhtiöiden kotipaikkaan perustuvaa syrjivää kohtelua unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten ja muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten välillä.

55 On vielä korostettava, että nyt käsiteltävä asia eroaa asiasta, joka johti 5.2.2014 annettuun tuomioon Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47). Kuten kyseisen tuomion 34–36 kohdasta ilmenee, viimeksi mainittu asia koski liikevaihtoverotuksen hyvin progressiivisten verokantojen ja sidossuhteessa olevien yritysten liikevaihtojen yhteenlaskemista koskevan säännön soveltamista yhdessä eli verotusmuotoa, josta seurasi, että konserniin kuuluvia verovelvollisia verotettiin ”fiktiivisen” liikevaihdon perusteella. Tältä osin unionin tuomioistuin totesi mainitun tuomion 39–41 kohdassa, että jos osoitetaan, että kyseisen jäsenvaltion vähittäiskauppariikinoilla konserneihin ja erityisveron ylimpään veroluokkaan kuuluvat verovelvolliset ovat suurimmaksi osaksi kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla ”sidoksissa” yhtiöihin, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, ”jyrkästi progressiivisen erityisveroasteikon soveltaminen liikevaihdot yhdistämällä saatuun veron perusteeseen” voi vaikuttaa erityisesti sellaisten verovelvollisten vahingoksi, jotka ovat sidoksissa tällaisiin yhtiöihin, ja merkitä SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa tarkoitettua yhtiöiden kotipaikkaan perustuvaa välillistä syrjintää.

56 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön progressiivinen liikevaihtoon perustuva vero, jonka tosiasiallisesta rasituksesta vastaavat pääasiallisesti suoraan tai välillisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, määräysvallassa olevat yritykset sillä perusteella, että

tällaisten yritysten liikevaihdot ovat kyseisten markkinoiden suurimmat.

### **Kolmas kysymys**

57 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo kolmannella kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä erityisverolaissa säädetyn veron käyttönotolle.

58 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan mukaan kyseisen direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutussooimusveroja, peli- ja uhkapeliveroja, valmisteveroja, rekisteröintimaksuja tai yleisesti ottaen muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja, tulleja ja maksuja, edellyttäen, että näiden verojen, tullien ja maksujen kantaminen ei aiheuta rajanylitykseen liittyviä muodollisuuksia jäsenvaltioiden välisessä kaupassa.

59 Sen arvioimiseksi, onko vero, tulli tai maksu arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettulla tavalla liikevaihtoveron luonteinen, on erityisesti selvitettävä, vaarantaako se yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan rasittamalla tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta ja kohdistumalla liiketoimiin arvonlisäveron tavoin (ks. analogisesti tuomio 11.10.2007, KÖGÁZ ym., C?283/06 ja C?312/06, EU:C:2007:598, 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

60 Tältä osin oikeuskäytännössä on täsmennetty, että arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on joka tapauksessa katsottava sellaiset verot, tullit ja maksut, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

61 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 33 artiklan tavoin arvonlisäverodirektiivin 401 artikla ei sen sijaan estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista veroa, jolla ei ole jotain arvonlisäveron keskeisistä ominaispiirteistä (ks. analogisesti tuomio 7.8.2018, Viking Motors ym., C?475/17, EU:C:2018:636, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

62 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että mainittuja ominaispiirteitä on neljä: arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevistä liiketoimista; vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena; vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa vähittäismyynti mukaan lukien; kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että verorasitus tulee lopulta kuluttajan vastattavaksi (tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa on todettava, että erityisverolla ei ole arvonlisäveron kolmatta ja neljättä keskeistä ominaispiirrettä, joita ovat veron kantaminen kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa sekä oikeus vähentää tuotanto- ja jakeluketjun edeltävässä vaiheessa maksettu vero.

64 Erotuksena arvonlisäveroon erityisveroa, joka määräytyy asianomaisen verovelvollisen nettoliikevaihdon perusteella, ei nimittäin kanneta kussakin mainitun ketjun vaiheessa, siihen ei sisälly arvonlisäveron vähennysoikeutta vastaavaa mekanismia eikä se perustu yksinomaan

saman ketjun eri vaiheissa syntyvään lisäarvoon.

65 Jo tämän perusteella voidaan päätellä, että erityisverolla ei ole arvonlisäveron kaikkia keskeisiä ominaispiirteitä ja että se jää tästä syystä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetyn kiellon ulkopuolelle (ks. analogisesti tuomio 12.6.2018, Viking Motors ym., C-475/17, EU:C:2018:636, 43 kohta).

66 Näin ollen kolmanteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sellaisen veron käyttöönotolle, jonka perusteena on verovelvollisen kokonaisliikevaihto ja joka kannetaan säännöllisin väliajoin mutta ei jokaisessa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheessa ja johon ei liity oikeutta vähentää kyseisen ketjun edellisessä vaiheessa maksettu vero.

### **Oikeudenkäyntikulut**

67 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 (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön progressiivinen liikevaihtoon perustuva vero, jonka tosiasiallisesta rasituksesta vastaavat pääasiallisesti suoraan tai välillisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, määräysvallassa olevat yritykset sillä perusteella, että tällaisten yritysten liikevaihdot ovat kyseisten markkinoiden suurimmat.**

2) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 401 artiklaa on tulkittava siten, että se ei ole esteenä sellaisen veron käyttöönotolle, jonka perusteena on verovelvollisen kokonaisliikevaihto ja joka kannetaan säännöllisin väliajoin mutta ei jokaisessa tuotanto- ja jakeluketjun vaiheessa ja johon ei liity oikeutta vähentää kyseisen ketjun edellisessä vaiheessa maksettu vero.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: unkari.