



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
5 päivänä syyskuuta 2013¹

Asia C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft
vastaan
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

(Ennakkoratkaisupyyntö – Székesfehérvári Törvényszék (Unkari))

Verolainsäädäntö — Sijoittautumisvapaus — Direktiivin 2006/112/EY 401 artikla — Tietyillä talouden aloilla vähittäiskauppaliikkeen pitämisestä kannettava kansallinen vero — Progressiivisen verokannan käyttäminen liikevaihtoon liittyvän veron perusteen yhteydessä — Konserniin ja franchising-järjestelmään kuuluvien yritysten vertailu

I Johdanto

1. Viime vuosien rahoitus- ja talouskriisin vuoksi jäsenvaltiot kiinnittävät jälleen erityistä huomiota perinteiseen tulolähteeseen eli veroihin. Tämä ei ilmene pelkästään jo käytössä olevien verojen verokantojen korotuksina. Valtiot ovat ottaneet käyttöön myös uusia verolajeja.
2. Yksi niistä on käsiteltävän ennakkoratkaisupyyntönsä kohteena. Vastatakseen valtion kasvaneisiin rahoitustarpeisiin Unkari kantoi määrättyllä ajanjaksolla tiettyjen yritysten liikevaihdosta veroa, joka määrättyä tällaisille veroille epätypillisesti progressiivisen verokannan perusteella.
3. Uusi vero sai luonnollisesti osakseen kritiikkiä. Unionin tuomioistuin tutkii käsiteltävässä asiassa kuitenkin sitä, onko kyseiseen veroon kohdistettu kritiikki perusteltua myös siksi, että vero on mahdollisesti unionin oikeuden vastainen. Verovelvolliset ovat väittäneet erityisesti, että progressiivisen veroprosentin vuoksi vero vääristää kilpailua ulkomaisille yrityksille haitallisella tavalla. Seuraavassa on selvitettävä, aiheuttaako tällainen kilpailun vääristyminen ainoastaan arveluttavia taloudellisia vaikutuksia vai onko se myös vastoin unionin oikeutta.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

4. Unkari otti tietyillä aloilla kannettavasta erityisverosta vuonna 2010 annetulla lailla nro XCIV 2010 (jäljempänä laki nro XCIV 2010) käyttöön veron (jäljempänä erityisvero), jota sovelletaan muun muassa vähittäiskauppaliikkeen pitämiseen tietyillä talouden aloilla. Laki tuli voimaan 4.12.2010, ja sitä sovellettiin taannehtivasti verovelvollisen koko kalenterivuoden 2010 ja määrätyn myöhemmän ajanjakson toimintaan.

¹ — Alkuperäinen kieli: saksa.

5. Veron perusteena on verovelvollisen verovuoden nettoliikevaihto. Tämän määräytymisperusteen suuruus vaikuttaa verokantaan. Verokanta on 0 prosenttia, jos liikevaihto on alle 500 miljoonaa forinttia (HUF) (noin 1,7 miljoonaa euroa), minkä jälkeen verokanta nousee kolmiportaisesti 0,1 prosenttiin, 0,4 prosenttiin ja lopuksi 2,5 prosenttiin, jota sovelletaan liikevaihdon ylittäessä 100 miljardia HUF (noin 333 miljoonaa euroa). Tietynsuuruudesta liikevaihdosta ei siten kanneta lainkaan veroa tämän portaittain sovellettavan verokannan mukaisesti. Silloin kun vero kannetaan, keskimääräisen verokannan ja siten prosentuaalisen verorasitteen suuruus kasvavat liikevaihdon mukaisesti.

6. Lain nro XCIV 2010 7 §:n nojalla Unkarin yhteisövero-oikeudessa tarkoitettujen, toisiinsa sidoksissa olevien yritysten verovelka lasketaan siten, että aluksi sovelletaan verokantaa kaikkien näiden yritysten liikevaihtojen summaan. Kunkin yksittäisen verovelvollisen verovelka määräytyy tämän jälkeen sen mukaisesti, mikä on sen liikevaihdon osuus kaikkien toisiinsa sidoksissa olevien verovelvollisten liikevaihtojen summasta. Tähän sovellettavan Unkarin yhteisövero-oikeuden mukaisesti toisiinsa sidoksissa olevilla yrityksillä tarkoitetaan muun muassa verovelvollisia, jotka käyttävät toisiinsa määräysvaltaa.

III Pääasian oikeudenkäynti ja menettely unionin tuomioistuimessa

7. Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft -niminen unkarilainen yhtiö (jäljempänä Hervis) pitää kaupan urheilutuotteita ja on tämän perusteella velvollinen maksamaan erityisveroa.

8. Hervis on lain nro XCIV 2010 7 §:ssä tarkoitetulla tavalla sidoksissa Itävaltaan sijoittautuneeseen konsernin emoyhtiöön, joka saa itse tai siihen sidoksissa olevien yritysten kautta erityisveron alaista liikevaihtoa Unkarissa erityisesti elintarvikkeiden vähittäiskaupasta. Kaikkien konsernin yritysten liikevaihtojen perusteella Hervisille määritetty verokanta oli huomattavasti suurempi kuin keskimääräinen verokanta olisi ollut siinä tapauksessa, että vero olisi laskettu ainoastaan sen oman liikevaihdon perusteella.

9. Hervis on valittanut vuoden 2010 verotuksestaan ja vetoaa valituksensa tueksi siihen, että erityisveron kantaminen rikkoo unionin oikeuden useita säännöksiä. Hervisin mukaan vero syrji ulkomaisomistuksessa olevia yrityksiä unkarilaisomistuksessa oleviin yrityksiin nähden sekä yksityisyrittäjiä franchising-verkoston kuuluviin yrityksiin nähden. Elintarvikevähittäiskaupan alalla toimivat unkarilaisosakkaiden omistuksessa olevat yhtiöt harjoittavat nimittäin liiketoimintaansa franchising-järjestelmässä ja välttävät samalla sen, että niiden erityisvero määräytyisi järjestelmään kuuluvien yhtiöiden liikevaihtojen yhteenlasketun summan perusteella, koska vero lasketaan pelkästään kunkin franchising-yrittäjän oman liikevaihdon perusteella.

10. Hervisin tekemää valitusta käsittelevä Székesfehérvári Törvényszék (Székesfehérvárin tuomioistuin) on tätä taustaa vasten esittänyt SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko se, että vähittäiskauppaliikettä pitävän verovelvollisen on maksettava erityisveroa 500 miljoonaa HUF ylittävstä vuotuisesta nettoliikevaihdostaan, yhteensopivaa niiden EUT-sopimuksen määräysten kanssa, joissa määrätään yleisestä syrjintäkiellon periaatteesta (SEUT 18 artikla ja SEUT 26 artikla), sijoittautumisvapauden periaatteesta (SEUT 49 artikla), yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta (SEUT 54 artikla), samaa oikeutta osallistua SEUT 54 artiklassa tarkoitettujen yhtiöiden pääomaan koskevasta periaatteesta (SEUT 55 artikla), palvelujen tarjoamisen vapauden periaatteesta (SEUT 56 artikla), pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteesta (SEUT 63 ja SEUT 65 artikla) ja periaatteesta, joka koskee yhdenvertaisuutta yritysten verotuksessa (SEUT 110 artikla)?”

11. Hervis, Unkari, Itävalta ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia ja osallistuneet 18.6.2013 pidettyyn istuntoon.

IV Oikeudellinen arviointi

A Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

12. Aluksi on selvitettävä ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottamisen edellytykset, jotka Unkari kyseenalaistaa.

13. Unkari väittää, ettei ennakkoratkaisupyyntöpäätöksessä selvitetä oikeuskäytännön vaatimusten mukaisesti sitä, miksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää ennakkoratkaisukysymyksessä mainittujen unionin oikeuden säännösten tulkintaa tarpeellisena. Siinä ei etenkään osoiteta, miten Unkarin erityisvero vaikuttaa syrjivästi.

14. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansallisen tuomioistuimen on määritettävä esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostettava ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat. Ennakkoratkaisupyynnössä on esitettävä ne syyt, joiden perusteella kansallinen tuomioistuin pyytää unionin oikeuden tulkintaa, ja annettava selostus siitä, miten unionin oikeuden säännökset ja määräykset ja pääasiassa sovellettava kansallinen lainsäädäntö liittyvät toisiinsa.²

15. Näillä vaatimuksilla on kaksi tavoitetta. Tarkoituksena on ensinnäkin varmistaa, että unionin tuomioistuin voi tulkita unionin oikeutta tavalla, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle. Toiseksi kansallisen tuomioistuimen antaman edes vähäisen selostuksen on tarkoitus antaa jäsenvaltioille ja muille SEUT 267 artiklan mukaisen menettelyn osapuolille mahdollisuus esittää hyödyllisiä huomautuksia. Koska ainoastaan ennakkoratkaisupyynnöt annetaan tiedoksi kyseisille osapuolille, niissä on annettava kaikki tarpeelliset tiedot, jotta osapuolilla on mahdollisuus esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti.³

16. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö ei yksinään välttämättä täytä vaatimusta, joka koskee edes vähäisen selostuksen antamista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei esimerkiksi selvitä tyhjentävästi, mihin oikeudellisiin seikkoihin ja tosiseikkoihin Hervis vetoaa pääasiassa esittämänsä syrjintävaihteen tueksi. Tiedot puuttuvat paitsi lain nro XCIV 2010 7 §:stä myös siitä, mikä on Hervisin asema konsernirakenteessa ja millainen verotaakka on kotimaisessa ja ulkomaisessa omistuksessa olevilla yrityksillä sekä yrityksillä, jotka harjoittavat toimintaansa franchising-järjestelmässä tai sen ulkopuolella.

17. Ennakkoratkaisupyynnön sisältöä voidaan kuitenkin tietyissä tilanteissa täydentää muista lähteistä saatavilla tiedoilla, ilman että se vaarantaa merkittävästi ennakkoratkaisupyynnölle asetettuihin muodollisiin vaatimuksiin liittyviä tavoitteita.

18. Unionin oikeutta koskevan hyödyllisen tulkinnan esittämistä voivat tukea erityisesti kirjalliset huomautukset, joita unionin tuomioistuimessa käytävään menettelyyn osallistuvat esittävät.⁴ Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen antamien tietojen sisältämiä oikeudellisia seikkoja ja tosiseikkoja on täydennetty käsiteltävässä asiassa riittävästi Hervisin ja Unkarin esittämissä kirjallisissa huomautuksissa.

2 — Ks. asia C-242/10, Enel Produzione, tuomio 21.12.2011 (Kok., s. I-13665, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Nämä vaatimukset on vahvistettu sittemmin myös 25.9.2012 tehdyssä unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä (EUVL L 265, s. 1), jota ei kuitenkaan vielä sovelleta käsiteltävässä asiassa.

3 — Ks. asia C-370/12, Pringle, tuomio 27.11.2012, 84 ja 85 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

4 — Ks. vastaavasti asia C-316/93, Vaneetveld, tuomio 3.3.1994 (Kok., s. I-763, 14 kohta).

19. Käsiteltävässä asiassa myös muilla osapuolilla oli mahdollisuus esittää hyödyllisiä huomautuksia ennakkoratkaisupyynnöstä. Tämä käy ensisijaisesti ilmi siitä, että Itävalta ja komissio ovat voineet esittää hyödyllisesti kantansa kirjallisissa huomautuksissaan.⁵ Joistain keskeisistä oikeuskysymyksistä on lisäksi jo käyty julkista keskustelua erityisesti Euroopan parlamentin esittämien kysymysten ja komission niihin antamien vastausten yhteydessä.⁶ Koska käsiteltävässä asiassa pidettiin myös istunto, myös muut osapuolet pystyivät ilmaisemaan hyödyllisesti kantansa viimeistään istunnossa saatuaan sitä ennen tietoonsa unionin tuomioistuimen menettelyssä esitetyt kirjalliset huomautukset.⁷

20. Ennakkoratkaisupyyntö voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

B Vastaus ennakkoratkaisukysymykseen

21. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedusteleo, onko se, että verovelvollisen on maksettava Unkarin erityisveroa 500 miljoonaa HUF ylittävää vuotuisesta nettoliikevaihdostaan, yhteensopivaa tiettyjen EUT-sopimuksen määräysten kanssa.

22. Hervis ja Itävalta ovat esittäneet, ettei ennakkoratkaisukysymys ole riittävän täsmällinen, ja ne ehdottavat, että se muotoiltaisiin uudelleen. Epäselväksi jää erityisesti, millainen erityisluonne on verolla, jonka perusteella ulkomaisten osakkaiden omistamat vähittäiskauppaa harjoittavat yritykset joutuvat heikompaan asemaan verokannan voimakkaan progression vuoksi ja siksi, että franchising- ja tytäryhtiöjärjestelmiä kohdellaan eri tavalla.

23. Ennakkoratkaisukysymystä ei ole tämän perusteella tarpeen muotoilla uudelleen. Erityisveron kantamisen tosiasialliset vaikutukset, joihin Hervis ja Itävalta ovat viitanneet, on otettava asianmukaisesti huomioon unionin oikeuden tulkinnassa.

24. Ennakkoratkaisukysymyksessä mainittujen säännösten lisäksi unionin tuomioistuimen on kuitenkin tarkasteltava käsiteltävässä asiassa myös yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY⁸ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 401 artiklaa, jotta se voi antaa hyödyllisen vastauksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.⁹ Kyseisessä artiklassa käsitellään nimittäin nimenomaan liikevaihtoon kohdistuvien verojen unionin oikeuden mukaisuutta.¹⁰

25. Tarkastelen aluksi kuitenkin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemia primaarioikeuden määräyksiä.

1. Tuotteiden syrjivää verokohtelua koskeva kielto

26. Ensiksi on selvitettävä, onko erityisveron kantaminen SEUT 110 artiklaan perustuvan syrjintäkiellon vastaista. Artiklan mukaan jäsenvaltiot eivät saa määrätä muiden jäsenvaltioiden tuotteille (l. tavaroille) mitään korkeampia välittömiä tai välillisiä sisäisiä veroja, kuin ne määräävät samanlaisille kotimaisille tuotteille.

5 — Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-115/97-C-117/97, Brentjens', tuomio 21.9.1999 (Kok., s. I-6025, 40 kohta) ja asia C-345/06, Heinrich, tuomio 10.3.2009 (Kok., s. I-1659, 35 kohta).

6 — Ks. erityisesti Euroopan parlamentin 20.12.2010 esittämä kysymys E-010535/2010, 2.2.2011 esittämä kysymys E-000576/2011 ja 19.1.2012 esittämä kysymys O-000009/2012 sekä komission 15.3.2011 antama vastaus kysymyksiin E-000576/11 ja E-000955/11.

7 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 5 mainittu asia Brentjens', tuomion 42 kohta ja yhdistetyt asiat C-51/93 ja C-191/97, Deliège, tuomio 11.4.2000 (Kok., s. I-2549, 38 kohta).

8 — EUVL L 347, s. 1.

9 — Ks. unionin tuomioistuimen tällaisesta valtuudesta ainoastaan asia 35/85, Tissier, tuomio 20.3.1986 (Kok., s. 1207, 9 kohta) ja asia C-342/12, Worten, tuomio 30.5.2013, 30 kohta.

10 — Ks. tästä myös komission 15.3.2011 antama vastaus kysymyksiin E-000576/11 ja E-000955/11, joiden yhteydessä komissio on jo tarkastellut vastaavan valituksen perusteella sitä, onko erityisvero arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan vastainen.

27. Koska tämä käsittää myös tuotteista kannettavat välilliset verot, artiklan soveltamisalaan eivät kuulu ainoastaan verot, joita kannetaan tuotteesta sinänsä. SEUT 110 artiklaa on pikemminkin sovellettava myös veroihin, joita kannetaan yrityksen tuotteisiin liittyvästä välttämättömästä toiminnasta, mikäli vero vyörytetään välittömästi tuotteiden hintaan.¹¹

28. Siltä osin kuin erityisveroa ei kannettu taannehtivasti kalenterivuodelta 2010, se on hyvinkin saatettu vyöryttää välittömästi tuotteiden hintaan veron liikevaihtoon liittyvän määräytymisperusteen vuoksi. Vero on kuitenkin SEUT 110 artiklan ensimmäisen kohdan vastainen ainoastaan, jos se kohdistuu maahan tuotuun tuotteeseen ja samanlaiseen kotimaiseen tuotteeseen – ainakin välillisesti¹² – eri tavalla niin, että maahan tuotuun tuotteeseen, vaikka vain joissain tapauksissa, kohdistuu suurempi vero.¹³ Käsiteltävässä asiassa ei kuitenkaan ole viitteitä siitä, että erityisvero rasittaisi voimakkaammin toisista jäsenvaltioista tuotuja tuotteita kuin kotimaisia tuotteita. Vaikka ulkomaisomistuksessa olevia yrityksiä verotettaisiin ankarammin kuin kotimaisomistuksessa olevia yrityksiä, ei voida katsoa, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat ulkomaisomistuksessa olevat yritykset myisivät etupäässä ulkomaisia tuotteita.

29. SEUT 110 artikla ei näin ole esteenä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltaiselle erityisverolle.

2. Sijoittautumisoikeus

30. Seuraavaksi on tutkittava, onko Unkarin erityisveron kantaminen vastoin SEUT 49 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa. SEUT 49 artiklassa kielletään rajoitukset, jotka koskevat unionin jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Sijoittautumisvapaus käsittää SEUT 49 artiklan toisen kohdan nojalla myös ammatinharjoittamisen.

31. Hervisin konsernin emoyhtiön vapautta sijoittautua Unkarin alueelle on saatettu käsiteltävässä asiassa rajoittaa kantamalla erityisveroa kielletyllä tavalla. Jos näin on, myös Hervis voi vedota emoyhtiönsä sijoittautumisoikeuteen estääkseen sen, että siltä itseltään kannetaan erityisveroa unionin oikeuden vastaisesti.¹⁴

a) Syrjintä

32. Sijoittautumisvapaus kielteää lähtökohtaisesti yhtiöiden kotipaikkaan perustuvan syrjinnän.¹⁵ Syrjintää on erilaisten sääntöjen soveltaminen toisiinsa rinnastettavissa tapauksissa tai saman säännön soveltaminen erilaisissa tapauksissa.¹⁶ SEUT 49 artiklassa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, kielletään siten jäsenvaltion ulkopuolelle ja jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden erilainen kohtelu verotuksessa, jos asianomaiset yhtiöt ovat kyseessä olevaan kansalliseen toimenpiteeseen nähden objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa.¹⁷

11 — Ks. EY 90 artiklan osalta asia C-221/06, Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, tuomio 8.11.2007 (Kok., s. I-9643, 43 kohta) ja asia C-206/06, Essent Netwerk Noord ym., tuomio 17.7.2008 (Kok., s. I-5497, 44 kohta).

12 — Ks. ETY 95 artiklasta asia 112/84, Humblot, tuomio 9.5.1985 (Kok., s. 1367, Kok. Ep. VIII, s. 185, 14 kohta); ks. vastaavasti ETY 95 artiklasta myös asia 433/85, Feldain, tuomio 17.9.1987 (Kok., s. 3521, Kok. Ep. IX, s. 157, 16 kohta) ja asia 252/86, Bergandi, tuomio 3.3.1988 (Kok., s. 1343, 28 kohta).

13 — Ks. EY 90 artiklasta edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten, tuomion 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

14 — Ks. vastaavasti asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994 (Kok., s. I-1137, Kok. Ep. XV, s. I-101).

15 — Ks. asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767, 32 kohta) ja asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5145, 38 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 — Ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 30 kohta); asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 46 kohta) ja asia C-459/07, Elshani, tuomio 2.4.2009 (Kok., s. I-2759, 36 kohta).

17 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomion 46 kohta ja edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Truck Center, tuomion 36 kohta.

33. Hervisin kaltaisten verovelvollisten unkarilaisyhtiöiden erilaista kohtelua niiden emoyhtiön kotipaikan perusteella ei voida ensi näkemältä johtaa erityisveroa koskevasta sääntelystä. Veron kantamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt ovat nimittäin samat emoyhtiön kotipaikasta riippumatta. Puhtaasti muodolliselta kannalta katsottuna kotimaisten yhtiöiden tytäryhtiöitä ei käsitellä Unkarin laissa nro XCIV 2010 eri tavalla kuin tytäryhtiöitä, joiden emoyhtiöt ovat sijoittautuneet johonkin muuhun jäsenvaltioon.

34. SEUT 49 artiklalla kielletään kuitenkin myös yhtiön kotipaikkaan perustuva välillinen tai peitelty syrjintä. Peitellyssä syrjinnässä sovelletaan muita erotteluperusteita kuin yhtiön kotipaikkaa, mutta nämä perusteet johtavat tosiasiasa samaan syrjivään lopputulokseen.¹⁸

35. Hervis, Itävalta ja komissio ovat esittäneet erinäisiä näkemyksiä siitä, miten ulkomaisten yhtiöiden toimintaan Unkarissa mahdollisesti kohdistuva piilevä syrjintä ilmenee. Näkemykset koskevat ulkomaisten ja kotimaisten osakkaiden omistamien verovelvollisten väitetyä erilaista kohtelua, joka perustuu niiden tytäryhtiö- tai franchising-rakenteeseen ja siihen, miten ne ovat sidoksissa konsernirakenteeseen tai franchising-järjestelmään. Osapuolet ovat paneutuneet huomautuksissaan vain osittain varsinaiseen lakiin nro XCIV 2010 ja ovat sen sijaan käsitelleet lähinnä sitä, millaisia käytännön taloudellisia vaikutuksia erityisverolla on erilaisiin jakelujärjestelmiin.

36. Peitellyn syrjinnän toteamisessa on merkitystä kuitenkin ainoastaan erityisveroa koskevaan sääntelyyn sisältyvillä erotteluperusteilla. Näissä säännöksissä tytäryhtiö- ja franchising-järjestelmään kuuluvia yhtiötä ei sinänsä käsitellä eri tavalla, vaan niiden erilainen verokohtelu seuraa sääntelystä, jonka perusteella verovelvollisten välille tehdään ero niiden liikevaihdon suuruuden mukaan ja lasketaan yhteen kaikkien kyseisten yhtiöiden liikevaihdot. Tutkin seuraavaksi niiden lakiin nro XCIV sisältyvien erotteluperusteiden, joihin osapuolten esittämät näkökohdat perustuvat, mukaisesti mahdollisen peitellyn syrjinnän näkökulmasta niitä perusteita, jotka koskevat verovelvollisen liikevaihdon suuruutta (ii kohta), toisiinsa sidoksissa olevia verovelvollisia (iii kohta) sekä veron kohdistumista jakeluportaan liikevaihtoon (iv kohta).

i) Edellytykset peitellyn syrjinnän toteamiselle

37. Ensiksi on kuitenkin selvitettävä ne täsmälliset edellytykset, joiden täytyessä peitelty syrjintä voidaan todeta. Sijoittautumisvapautta koskevasta unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä ei nimittäin käy täysin selvästi ilmi, milloin jokin muu erotteluperuste kuin yhtiön kotipaikka johtaa tosiasiasa sen kanssa samaan syrjivään lopputulokseen.

18 — Ks. mm. asia C-3/88, komissio v. Italia, tuomio 5.12.1989 (Kok., s. 4035, Kok. Ep. X, s. 285, 8 kohta); asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok., s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 14 kohta); asia C-254/97, Baxter ym., tuomio 8.7.1999 (Kok., s. I-4809, 10 kohta); asia C-329/05, Meindl, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1107, 21 kohta) ja yhdistetyt asiat C-570/07 ja C-571/07, Blanco Pérez ja Chao Gómez, tuomio 1.6.2010 (Kok., s. I-4629, 117 ja 118 kohta).

38. Ensinnäkin on epäselvää, miten voimakas korrelaatio on oltava valitun erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välillä, jotta erilaisen kohtelun voidaan olettaa perustuvan kotipaikkaan. Unionin tuomioistuin on käyttänyt ratkaisuperusteena näiden tekijöiden yhtenevyyttä useimmissa tapauksissa¹⁹ ja sitä, että jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneet verovelvolliset ovat sääntelyn kohteina yliedustettuja,²⁰ tai jopa todennut ainoastaan, että on olemassa pelkkä vaara epäedulliseen asemaan joutumisesta.²¹ Tässä vaiheessa riittää, kun todetaan, ettei 100-prosenttinen yhteys yhtiön kotipaikkaan ole välttämätön.²²

39. Toiseksi oikeuskäytännössä jää epäselväksi paitsi vaaditun korrelaation vahvuus myös se, onko korrelaation seurattava erotteluperusteen luonteesta²³ vai voiko se perustua myös pikemminkin satunnaisiin tosiasiallisiin olosuhteisiin.²⁴ Erotteluperusteen luonteen ja yhtiön kotipaikan välinen yhteys edellyttäisi, että peruste korreloi tavanomaisesti yhtiön kotipaikan kanssa. Satunnaisen tosiasiallisen yhteyden toteamiseksi riittäisi sen sijaan, että korrelaatio on olemassa senhetkisessä tilanteessa. Tämä näkökanta tarkoittaa implisiittisesti, että peitelty syrjintä poistuu, jos senhetkinen tilanne muuttuu, mikä on mahdollista milloin tahansa.

40. Ehdotan, että unionin tuomioistuin vahvistaa tiukat edellytykset peiteltyyn syrjintään toteamiselle. Peiteltyyn syrjintään käsitteellä ei nimittäin ole tarkoitus laajentaa syrjintään tunnusmerkkejä, vaan sen on tarkoitus käsittää ainoastaan tilanteet, joissa ei puhtaasti muodolliselta kannalta katsottuna esiinny syrjintää mutta jotka johtavat samaan lopputulokseen.

41. Erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välinen korrelaatio on siten yhtäältä voitava vahvistaa selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa. Pelkästään se, että jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneet ovat kohteina yliedustettuja, ei näin ollen riitä.

42. Ratkaisu ei voi toisaalta myöskään olla se, että peitelty syrjintä rajataan yleisesti koskemaan tapauksia, joissa korrelaatio seuraa erotteluperusteen luonteesta ja joissa se ei perustu ainoastaan satunnaisiin tosiasiallisiin olosuhteisiin.

43. Erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välinen korrelaatio perustuu nimittäin aina tosiasiallisiin olosuhteisiin. Tämä pätee myös kansalaisuuteen perustuvan peiteltyyn syrjintään perinteiseen erotteluperusteeseen, luonnollisen henkilön asuinpaikkaan.²⁵ Asuinpaikan ja kansalaisuuden välinen korrelaatio seuraa näin ollen asuinpaikkaa koskevasta erotteluperusteesta ainoastaan siksi, että jäsenvaltion asukkaista huomattava enemmistö on senhetkisissä tosiasiallisissa olosuhteissa kyseisen jäsenvaltion kansalaisia. Sitä, missä määrin tämä seikka seuraa asuinpaikan ja kansalaisuuden välisen yhteyden olemuksesta tai luonteesta, ei voida kuitenkaan arvioida ottamatta huomioon, mitkä ovat unionin kansalaisten liikkuvuuden ja jäsenvaltion kansalaisen oikeuksien merkityksen tosiasialliset olosuhteet. Nämä olosuhteet kuitenkin muuttuvat, joten viime kädessä erilainen kohtelu, joka tunnetusti johtuu erotteluperusteen luonteesta, perustuu myös tässä tapauksessa senhetkisiin tosiasiallisiin olosuhteisiin.

19 — Ks. asia 143/87, Stanton ja L'Étoile, tuomio 7.7.1988 (Kok., s. 3877, Kok. Ep. IX, s. 535, 9 kohta); edellä alaviitteessä 18 mainitut asia Commerzbank, tuomion 15 kohta ja asia Baxter ym., tuomion 13 kohta sekä asia C-383/05, Talotta, tuomio 22.3.2007 (Kok., s. I-2555, 32 kohta); ks. myös ETY 95 artiklasta edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Bergandi, tuomion 28 kohta ja palvelujen tarjoamisen vapaudesta asia C-97/09, Schmelz, tuomio 26.10.2010 (Kok., s. I-10465, 48 kohta).

20 — Ks. edellä alaviitteessä 18 mainitut yhdistetyt asiat Blanco Pérez ja Chao Gómez, tuomion 119 kohta.

21 — Ks. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Talotta, tuomion 32 kohta ja edellä alaviitteessä 18 mainitut yhdistetyt asiat Blanco Pérez ja Chao Gómez, tuomion 119 kohta; ks. myös työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta asia C-175/88, Biehl, tuomio 8.5.1990 (Kok., s. I-779, Kok. Ep. X, s. 417, 14 kohta).

22 — Ks. vastaavasti työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta asia C-172/11, Erny, tuomio 28.6.2012, 41 kohta.

23 — Ks. edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Baxter ym., tuomion 13 kohta ja yhdistetyt asiat Blanco Pérez ja Chao Gómez, tuomion 119 kohta.

24 — Ks. myös edellä alaviitteessä 18 mainittu asia komissio v. Italia, tuomion 9 kohta; ks. myös ETY 95 artiklasta edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Humblot, tuomion 14 kohta.

25 — Ks. edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Schumacker, tuomion 28 kohta.

44. Tosiasiallisia olosuhteita lähtökohtana pitävän näkökulman kanssa ei ole ristiriidassa myöskään se, että kansallinen lainsäädäntö, joka oli unionin oikeuden mukaista vielä sen antamisen ajankohtana, muuttuu tosiasiallisten olosuhteiden muuttumisen vuoksi yhtäkkiä syrjiväksi. Sisämarkkinoita koskevien vaatimusten kannalta ratkaisevaa on nimittäin ainoastaan se, että sijoittautumisvapauden rajoitus on olemassa, eikä se, voidaanko sen perusteella moittia kansallista lainsäätäjää tämän menneistä toimista.

45. Jäsenvaltioon ja sen ulkopuolelle sijoittautuneiden erilainen kohtelu voi näin ollen seurata myös erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välisestä puhtaasti tosiasiallisesta ja pikemminkin sattumanvaraisesta yhteydestä.

46. Yhtiön kotipaikkaan perustuva peitelty erilainen kohtelu on näin ollen mahdollista todeta silloin, kun kansallisessa lainsäädännössä valittu erotteluperuste voidaan senhetkisissä tosiasiallisissa olosuhteissa selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa yhdistää siihen, että yhtiön kotipaikka sijaitsee kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella.

47. Peitellyn syrjinnän toteaminen edellyttää kuitenkin peitellyn erilaisen kohtelun lisäksi, että perusteen mukaisesti eri tavalla kohdellut ryhmät ovat objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa.²⁶ Näin tutkitaan, perustuuko todettu erilainen kohtelu erilaisiin tosiseikastoihin, jolloin kyse ei ole syrjinnästä.²⁷ Tällä lisäedellytyksellä myös estetään se, etteivät jäsenvaltiot voisi säätää lainsäädännössään asiallisesti perustellusta erilaisesta kohtelusta ainoastaan siksi, että erotteluperuste korreloisi – toisinaan myös sattumanvaraisesti – yhtiön kotipaikan kanssa.

ii) Verovelvollisen liikevaihdon suuruutta koskeva peruste

48. Tätä taustaa vasten on nyt ensinnäkin tutkittava, merkitseekö verovelvollisen liikevaihdon suuruutta koskeva peruste, jota sovelletaan Unkarin erityisveron verokannan suuruuden määrittämisessä, Unkarin ulkopuolella asuvien yhtiöiden peiteltyä syrjintää.

49. Erityisveroa koskevien säännösten mukaan verokanta nousee portaittain liikevaihdon suuruuden mukaan. Tämän vuoksi yrityksiä, joilla on suuri liikevaihto, kohdellaan epäedullisemmin erityisveron yhteydessä sovellettavassa verokannassa kuin yrityksiä, joiden liikevaihto on pieni. Sääntelystä seuraa myös, että verovelvollisten, jotka pitävät vähittäiskauppaliikettä tytäryhtiöjärjestelmässä, on todennäköisesti maksettava suuremman keskimääräisen verokannan mukaista veroa liikevaihdostaan kuin verovelvollisten, jotka pitävät yksittäistä vähittäiskauppaliikettä, kuten franchising-yrityksiä.

– Erilainen kohtelu

50. Peitellyn syrjinnän toteaminen edellyttää ensinnäkin, että verovelvollisia kohdellaan peiteltysti eri tavalla niiden emoyhtiön kotipaikan sijainnin perusteella. Jäsenvaltion ulkopuolelle ja jäsenvaltioon sijoittautuneita yhtiöitä kohdellaan peiteltysti eri tavalla, kun selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa on niin, että liikevaihdoltaan suurten verovelvollisten toimintaa harjoittaa jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautunut yhtiö ja liikevaihdoltaan pienten verovelvollisten toimintaa harjoittaa jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö.

51. Tämä toteamus ei vaikuta yksiselitteiseltä. Liikevaihdoltaan suuret yritykset ovat yleensä pikemminkin halukkaita harjoittamaan valtioiden rajat ylittävää toimintaa sisämarkkinoilla, minkä perusteella voi olla jossain määrin todennäköistä, että tällaiset yritykset paitsi tavoittelevat suurta liikevaihtoa niillä myös on suuri liikevaihto muissakin jäsenvaltioissa. Liikevaihdoltaan suurten yritysten toimintaa saattavat harjoittaa myös kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt.

26 — Ks. edellä 32 kohta.

27 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 16 mainittu asia *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, tuomion 46 kohta.

52. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen olisi näin ollen selvitettävä, voidaanko peitelty erilainen kohtelu todeta myös Unkarissa riidanalaisena vuonna vallinneiden tosiasiallisten olosuhteiden perusteella.

53. Sitä ei voida todeta Hervisin elintarvikealasta antamien tietojen perusteella. Niistä käy tosin ilmi, että ulkomaisten osakkaiden omistamat elintarvikealan verovelvolliset kuuluvat tytäryhtiöjärjestelmään ja että kotimaisessa omistuksessa olevien suurten elintarvikeketjujen toiminta perustuu franchising-järjestelmään. Nämä tiedot kattavat kuitenkin erityisveron soveltamisalan ainoastaan osittain, ja niissä ei erityisesti käsitellä alaa, jolla Hervis itse toimii. Jäsenvaltioon sijoittautuneiden ja sen ulkopuolelle sijoittautuneiden yritysten peitelty erilainen kohtelu on kuitenkin voitava todeta lähtökohtaisesti sääntelykokonaisuuden perusteella, eikä se voi liittyä ainoastaan sääntelyn tiettyyn osaan.

54. Se, onko Hervisin ja sen elintarvikekaupan alalla toimivan emoyhtiön liikevaihdon laskeminen yhteen peiteltyä erilaista kohtelua, ei myöskään ole ratkaisevaa liikevaihdon suuruutta koskevan perusteen unionin oikeuden mukaisuuden kannalta, vaan sitä on arvioitava toisiinsa sidoksissa olevien yritysten huomioon ottamista koskevan perusteen arvioinnin yhteydessä.²⁸

55. Jollei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muuta totea, unionin tuomioistuimen saatavilla olevien tietojen perusteella ei siten voida todeta, että erityisveron verokannan perustuminen liikevaihdon suuruuteen merkitsisi jäsenvaltioon sijoittautuneiden ja sen ulkopuolelle sijoittautuneiden yritysten peiteltyä erilaista kohtelua.

– Tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus

56. Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kaikesta huolimatta toteaa peitellyn erilaisen kohtelun olemassaolon, seuraavaksi olisi tutkittava, ovatko liikevaihdoltaan suuret ja pienet verovelvolliset objektiivisesti keskenään rinnastettavissa olevissa tilanteissa Unkarin erityisveroon nähden.

57. Komissio katsoo erityisesti, että ainoastaan silloin, kun tytäryhtiö- ja franchising-järjestelmään kuuluvia yrityksiä kohdellaan eri tavalla niiden erilaisen veronmaksukyvyyn perusteella, niiden kohtelu ei liity objektiivisesti keskenään rinnastettaviin tilanteisiin. Tytäryhtiöiden yhteenlasketuista liikevaihdoista seuraava erityisveron korkeampi verokanta ei kuitenkaan heijasta tytäryhtiöiden suurempaa maksukykyä. Suurempi maksukyky perustuu komission mukaan ainoastaan suurempaan voittoon, jossa otetaan liikevaihdon lisäksi huomioon myös kustannukset.

58. Aluksi on todettava, että liikevaihdoltaan suurten ja liikevaihdoltaan pienten verovelvollisten erilainen kohtelu perustuu nimenomaan veron luonteeseen, sillä veron suuruus määräytyy liikevaihdon perusteella. Niitä nimittäin kohdeltaisiin eri lailla myös siinä tapauksessa, että erityisvero perustuisi ainoastaan yhteen yhtenäiseen verokantaan. Liikevaihdoltaan suuret verovelvolliset maksavat aina absoluuttisesti suurempaa veroa kuin liikevaihdoltaan pienet verovelvolliset.

59. Käsiteltävässä asiassa on lisäksi selvitettävä, ovatko liikevaihdoltaan suuret ja liikevaihdoltaan pienet verovelvolliset objektiivisesti keskenään rinnastettavissa tilanteissa niihin sovellettavan *verokannan* suuruuden osalta. Toisin sanoen yhdenvertaisuuden näkökulmasta on tutkittava, voidaanko erisuuruisten liikevaihtojen perusteella perustellusti soveltaa erisuuruisia verokantoja. Viime kädessä tässä yhteydessä on arvioitava, voidaanko erilainen kohtelu perustella jollain seikalla. Tämä arviointi tehdään tavanomaisesti oikeuttamisperusteen tutkimisen yhteydessä.²⁹

28 — Ks. jäljempänä 64 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

29 — Ks. tästä 19.7.2012 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-123/11, A, tuomio 21.2.2013, ratkaisuehdotuksen 40 ja 41 kohta.

60. Riippumatta siitä, miten mainittu arviointi on dogmaattisesti luokiteltava, olen komission kanssa samaa mieltä siitä, että erilaisen verokannan soveltaminen voidaan lähtökohtaisesti perustella verovelvollisten erilaisella maksukyvyllä.

61. Progressiivinen verokanta on tältä osin hyväksytty eriyttämistapa tuloverolainsäädännössä eli veroissa, joiden perusteena ovat tulot tai voitot. Toisin kuin komissio en sulje heti pois mahdollisuutta siitä, että progressiivisen kannan soveltaminen voisi olla perusteltua myös liikevaihtoon perustuvissa veroissa. Liikevaihdon suuruus voi nimittäin olla veronmaksukyvyn tyypillinen indikaattori, koska suuret voitot eivät ole mahdollisia ilman suuria liikevaihtoja tai koska liikevaihdon aikaansaama tulonlisä (rajatulo) kasvaa kiinteiden yksikkökustannusten laskiessa.

62. Sitä, voidaanko erilaisten verokantojen soveltaminen erisuuruisiin liikevaihtoihin perustella tätä taustaa vasten, ei kuitenkaan ole mahdollista selvittää arvioimatta progressiivisen verokannan oikeasuhteisuutta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä ja punnittava tämän vuoksi monia tosiasiallisia olosuhteita. Erityisesti on selvitettävä, miten kaikkien verovelvollisten keskimääräinen verorasite jakautuu eri portaisiin sovellettavien verokantojen mukaisesti ja vastaavasti miten verovelvollisten liikevaihdon rajamarginaali tyypillisesti kehittyy.

63. Riippumatta kuitenkin siitä, ovatko liikevaihdoltaan suurten ja liikevaihdoltaan pienten verovelvollisten tilanteet tässä yhteydessä objektiivisesti rinnastettavia niiden verokannan osalta, verovelvollisten liikevaihdon suuruutta koskeva peruste ei ole erotteluperuste, joka voi johtaa jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneiden yhtiöiden peiteltyyn syrjintään, kun jäsenvaltion ulkopuolelle sijoittautuneiden yhtiöiden erilaista kohtelua ei ole todettu.³⁰

iii) Keskenään sidoksissa olevia verovelvollisia koskeva peruste

64. Seuraavaksi on tutkittava, onko sellaisten verovelvollisten, jotka ovat tietyllä tapaa sidoksissa toisiin verovelvollisiin, erilainen kohtelu kotipaikkaan perustuvaa peiteltyä syrjintää.

65. Unkarin erityisveron verokannan suuruus ei nimittäin eroa ainoastaan verovelvollisten liikevaihdon suuruuden perusteella. Tietyissä olosuhteissa verokannan määräytymisessä otetaan huomioon myös eri verovelvollisten liikevaihtojen summa. Tämä pätee verovelvollisiin, jotka ovat sidoksissa toisiinsa konsernirakenteessa, mutta ei verovelvollisiin, jotka ovat sidoksissa toisiinsa franchising-järjestelmässä. Koska Hervis kuuluu konsernirakenteeseen, joka saa Unkarissa liikevaihtoa muun muassa myös elintarvikekaupasta, Hervisiin sovelletaan korkeampaa verokantaa kuin verovelvollisiin, jotka kuuluvat ainoastaan franchising-järjestelmään.

66. Erotteluperuste koostuu käsiteltävässä asiassa näin ollen myös siitä, miten verovelvolliset ovat sidoksissa toisiinsa eli ovatko ne tytäryhtiöitä vai franchising-yrittäjiä sellaisen yrityksen alaisuudessa, joka vaikuttaa niiden liiketoimintaan. Ensimmäisessä tapauksessa yritys omistaa määräävän osuuden verovelvollisesta, ja toisessa tapauksessa yrityksellä on laajat oikeudet franchising-sopimuksen perusteella.

67. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on aivan aluksi todettava tosiasiallisten olosuhteiden perusteella, että jäsenvaltioon sijoittautuneita ja sen ulkopuolelle sijoittautuneita yrityksiä kohdellaan peitellysti eri tavalla. Näin on siinä tapauksessa, että konserniin kuuluva verovelvollinen oli riidanalaisena vuonna selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa sidoksissa emoyhtiöön, jonka kotipaikka oli jäsenvaltion ulkopuolella.

30 — Ks. edellä 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

68. Tämän jälkeen on selvítettävä, ovatko konsernirakenteeseen kuuluvien verovelvollisten ja franchising-järjestelmään kuuluvien verovelvollisten tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa. Sen kannalta ratkaisevaa on, ovatko erityisveron liikevaihtoa koskevan määräytymisperusteen osalta ne sidokset, joita tytäryhtiöillä on emoyhtiöihinsä, objektiivisesti rinnastettavissa niihin sidoksiin, joita franchising-oikeuksien saajalla on franchising-oikeuksien myöntäjään.

69. Konsernirakenteet ja franchising-järjestelmät eivät kuitenkaan ole tältä osin vertailukelpoisia ainakaan käsiteltävässä asiassa, jossa emoyhtiö käyttää määräysvaltaa tytäryhtiönsä. Emoyhtiön määräysvallan vuoksi nimittäin tytäryhtiöiden liikevaihdot voidaan katsoa kuuluviksi emoyhtiölle. Määräysvaltaa käyttävä emoyhtiö voi pääosin päättää, merkitseekö se liikevaihdot itselleen vai verotettavalle tytäryhtiölleen. Franchising-oikeuksien myöntäjä ei kuitenkaan voi tehdä näin franchising-oikeuksien saajan oikeudellisen ja taloudellisen itsenäisyyden vuoksi.

70. Tämän perusteella verovelvolliset, jotka kuuluvat franchising-järjestelmään, eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa tilanteissa konsernirakenteeseen kuuluvien verovelvollisten kanssa Unkarin erityisveron perusteen osalta.

71. Peiteltyä syrjintää ei näin ollen voida todeta keskenään sidoksissa olevia verovelvollisia koskevan erotteluperusteen perusteella.

iv) Peruste, joka koskee veron kohdistumista jakeluportaan liikevaihtoon

72. Lopuksi on tutkittava, merkitseekö se, että vero kohdistuu ainoastaan viimeiseen jakeluportaaseen, toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yhtiöiden peiteltyä syrjintää.

73. Erityisveroa koskevan sääntelyn mukaan veroa kannetaan nimittäin ainoastaan vähittäiskauppaliikkeiltä mutta ei edeltävien jakeluportaiden tukkukauppatoiminnasta. Tästä erilaisesta kohtelusta seuraa, että verovelvollisia, joilla on tytäryhtiöitä, kohdellaan verotuksessa eri tavalla kuin franchising-oikeuksien myöntäjien ja saajien muodostamaa järjestelmää, koska franchising-oikeuksien myöntäjien liikevaihtoa ei veroteta lainkaan.

74. Tämä erilainen kohtelu on keskeistä erityisesti Hervisin näkemyksessä, jonka mukaan elintarvikealalla, jolla Hervis on erityisveron perusteen osalta sidoksissa emoyhtiönsä, kohdellaan eri tavalla ulkomaisessa ja kotimaisessa omistuksessa olevia yrityksiä.

75. Myös tähän liittyen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on aluksi selvítettävä peiteltyä erilaista kohtelua koskevan päätelmän tekemiseksi, toimivatko Unkarin ulkopuolelle sijoittautuneet yritykset selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa Unkarissa tytäryhtiöiden kautta ja toimivatko Unkariin sijoittautuneet yritykset suoraan tai epäsuorasti franchising-järjestelmässä franchising-oikeuksien myöntäjinä.

76. Mikäli näin on, on tutkittava, ovatko tytäryhtiö- ja franchising-järjestelmää hallinnoivien yritysten tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa Unkarin erityisveron osalta.

77. Hervis ja Itävalta esittävät tästä, ettei Unkarin franchising-järjestelmä juurikaan eroa integroiduista vähittäismyyntiyrityksistä, joilla on tytäryhtiöitä. Näin on erityisesti brändien, tavarahankintojen, hinnoittelun, markkinoinnin ja sähköisen tietojenkäsittelyn yhdenmukaisten menettelytapojen osalta.

78. Tilanteiden objektiivisen rinnastettavuuden selvittämiseksi ei kuitenkaan ole ratkaisevaa, ovatko vertailtavat ryhmät keskenään vertailukelpoisia ainoastaan yhden vai useiden seikkojen perusteella. Ratkaisevaa pikemminkin on, ovatko niiden tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa kansallisen lainsäädännön näkökulmasta.

79. Niin ei kuitenkaan ole franchising-oikeuksien myöntäjien ja tytäryhtiöjärjestelmää hallinnoivien yritysten osalta. Franchising-oikeuksien myöntäjiltä ei nimittäin kanneta erityisveroa, koska ne eivät saa liikevaihtoa kuluttajilta vaan ainoastaan niiden franchising-oikeuksien saajilta. Ne ovat siten rinnastettavissa pikemminkin tukkukauppiaisiin tai tuottajiin, joiden palveluksia myös tytäryhtiöjärjestelmää hallinnoivat yritykset käyttävät ja joilta ei niin ikään kanneta erityisveroa. Jos myös franchising-oikeuksien myöntäjiltä kannettaisiin erityisveroa, tuotteisiin kohdistuisi kaksinkertainen verorasitus, sillä veroa kannettaisiin sekä franchising-oikeuksien myöntäjän jakeluportaassa että franchising-oikeuksien saajan jakeluportaassa. Vastaavaa kaksinkertaista rasitetta ei kohdistuisi tytäryhtiöjärjestelmää hallinnoiviin yrityksiin.

80. Erotteluperuste, jonka mukaan vero kohdistuu jakeluportaan liikevaihtoon, ei näin ollen johda peiteltyyn syrjintään.

v) Välipäätelmä

81. Unkarin erityisveroa koskevaan sääntelyyn ei näin ollen unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen perusteella sisälly säännöksiä, joilla syrjittäisiin yhtiöitä niiden sijoittautumisvapauden osalta selvästi tai peiteltysti sillä perusteella, että niiden kotipaikka on kyseisen jäsenvaltion ulkopuolella.

b) Rajoitukset, jotka eivät merkitse syrjintää

82. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla estetään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.³¹

83. Kuten olen jo muissa yhteyksissä todennut, tätä arviointiperustetta ei voida kuitenkaan käyttää vero-oikeudessa, koska muussa tapauksessa kaikki kansalliset verot ja maksut olisi tutkittava sen suhteen, ovatko ne unionin oikeuden mukaisia.³²

84. Unionin tuomioistuin on jakanut tällaisen näkemyksen oikeuskäytännössään, koska se ei ole vielä tutkinut vero-oikeuden alalla sijoittautumisvapauden syrjimättömiä rajoituksia. Vero-oikeuden erityisasema perusoikeuksien soveltamisen yhteydessä saa lisäksi tukea myös perussopimuksista. Useissa EUT-sopimuksen määräyksissä, jotka koskevat unionin lainsäätämistä vero-oikeuden alalla, määrätään tiukoista muodollisista vaatimuksista³³ ja korostetaan siten jäsenvaltioiden verotuksellista itsemääräämisoikeutta.

c) Välipäätelmä

85. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että unionin tuomioistuimen käytettävissä olevien tietojen mukaan Hervisin emoyhtiön oikeutta sijoittautua Unkariin ei ole rajoitettu kielletyllä tavalla erityisveron kantamisen yhteydessä.

31 — Ks. edellä alaviitteessä 15 mainittu asia Truck Center, tuomion 33 kohta ja edellä alaviitteessä 18 mainitut yhdistetyt asiat Blanco Pérez ja Chao Gómez, tuomion 53 kohta sekä asia C-380/11, DI. VI Finanziaria di Diego della Valle & C., tuomio 6.9.2012, 33 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

32 — Ks. tarkemmin 21.12.2011 esittämäni ratkaisuehdotus asiassa C-498/10, X, tuomio 18.10.2012, ratkaisuehdotuksen 28 kohta.

33 — Ks. sisämarkkinoiden lainsäädännöstä SEUT 114 artiklan 2 kohta ja 115 artikla, teollisuuspolitiikasta SEUT 173 artiklan 3 kohdan toinen alakohta, ympäristöpolitiikasta SEUT 192 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohta ja energiapolitiikasta SEUT 194 artiklan 3 kohta.

3. Palvelujen tarjoamisen vapaus ja pääomien vapaa liikkuvuus

86. Koska käsiteltävä asia koskee Hervisiin määräysvaltaa käyttävän emoyhtiön sijoittautumisvapautta, pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä³⁴ ei tarvitse ottaa huomioon, kuten asianosaiset ovat perustellusti todenneet. Palvelujen tarjoamisen vapauden ja sijoittautumisvapauden välisestä kilpailusuhteesta riippumatta katson, ettei käsiteltävä asia koske myöskään palvelujen tarjoamisen vapautta, koska Hervisin toiminta kohdistuu tavaroiden myyntiin.

4. Yleinen syrjintäkielto

87. Koska syrjintäkiellon periaate on toteutettu sijoittautumisoikeuden alalla nykyisessä SEUT 49 artiklassa,³⁵ käsiteltävässä asiassa ei *lex specialis* -systä sovelleta SEUT 18 artiklaa.

5. Liikevaihtoverojen sallittavuus arvonlisäverodirektiivin perusteella

88. Lopuksi tarkastelen arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan merkitystä sen arvioinnissa, onko käsiteltävän erityisveron kantaminen unionin oikeuden mukaista.

89. Kyseisen artiklan nojalla arvonlisäverodirektiivin säännökset eivät estä jäsenvaltioita kantamasta *muuta* kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja. Siitä seuraa kuitenkin, etteivät jäsenvaltiot saa kantaa veroja, jotka ovat luonteeltaan liikevaihtoveroja.³⁶

90. Käsiteltävässä asiassa herää todellakin kysymys siitä, onko Unkarin erityisvero, joka määräytyy liikevaihdon perusteella, luonteeltaan arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettu liikevaihtovero ja siten kielletty unionin oikeuden perusteella. Erityisvero johtaa nimittäin progressiivisen verokantansa vuoksi liikevaihdoltaan suurten ja liikevaihdoltaan pienten yritysten välisen kilpailun merkittävään vääristymiseen. Kuten on todettu,³⁷ kilpailun vääristyminen ei kuitenkaan merkitse käsiteltävässä asiassa rajat ylittävää syrjintää, minkä vuoksi erityisverolla ei loukata perusvapauksia. Unionin oikeudessa ei torjuta tällaista kilpailun vääristymistä ainoastaan valtiontukia koskevassa lainsäädännössä vaan myös – ja erityisesti liikevaihtoveron osalta – yhteistä arvonlisäverojärjestelmää koskevassa lainsäädännössä.

91. Tiedän, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole esittänyt kysymystä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan tulkinnasta eivätkä asianosaiset ole esittäneet kantaansa tästä kysymyksestä unionin tuomioistuimessa. Tämä on ymmärrettävää, kun otetaan huomioon, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 401 artikla ei estä pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön sellaista kansallista veroa, jolta puuttuu yksikin arvonlisäveron neljästä keskeisestä ominaispiirteestä.³⁸ Näihin neljään keskeiseen ominaispiirteeseen kuuluvat se, että arvonlisävero kannetaan yleisesti, vero määräytyy hinnan osuutena, vero kannetaan

34 — Ks. tästä asia C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, tuomio 13.11.2012, 91 ja 94 kohta.

35 — Ks. yhdistetyt asiat C-397/98 ja C-410/98, *Metallgesellschaft ym.*, tuomio 8.3.2001 (Kok., s. I-1727, 39 kohta).

36 — Ks. asia C-200/90, *Dansk Denkvit ja Poulsen Trading*, tuomio 31.3.1992 (Kok., s. I-2217, Kok. Ep. XII, s. I-43, 10 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-347/95, *UCAL*, tuomio 17.9.1997 (Kok., s. I-4911, 32 kohta).

37 — Ks. edellä 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

38 — Ks. mm. asia C-437/97, *EKW ja Wein & Co*, tuomio 9.3.2000 (Kok., s. I-1157, 23 kohta); asia C-101/00, *Tulliasiamies ja Siilin*, tuomio 19.9.2002 (Kok., s. I-7487, 105 kohta); asia C-475/03, *Banca popolare di Cremona*, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9373, 27 ja 28 kohta) ja yhdistetyt asiat C-283/06 ja C-312/06, *KÖGÁZ ym.*, tuomio 11.10.2007 (Kok., s. I-8463, 36 kohta); ks. vastaavasti jo asia C-347/90, *Bozzi*, tuomio 7.5.1992 (Kok., s. I-2947, 10 kohta).

kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa sekä verosta voidaan vähentää edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.³⁹ Unkarin erityisverolla ei kuitenkaan selvästi ole kolmatta ja neljättä ominaispiirrettä, koska se kannetaan ainoastaan vähittäismyynnin jakeluportaassa.

92. Tarkastelen kuitenkin silti arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan merkitystä käsiteltävässä menettelyssä, koska olen vakuuttunut, että tämän säännöksen soveltamisen abstrakteja edellytyksiä on muutettava, jotta sen käytännön tehokkuus voidaan taata (tästä jäljempänä a kohdassa). Toiseksi sen jälkeen, kun unionin tuomioistuin on mahdollisesti muuttanut näitä edellytyksiä, on edelleen epäselvää, onko Unkarin erityisvero yhteensopiva arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan kanssa (tästä jäljempänä b ja c kohta).

a) Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan tavoite

93. Liikevaihtoveron luonteisten verojen kantamista koskevan kiellon tavoite voidaan selittää seuraavasti: unionin yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksena on korvata jäsenvaltioissa aiemmin voimassa olleet erilaiset liikevaihtoverot.⁴⁰ Kuten direktiivin 67/227/ETY⁴¹ johdanto-osan neljännestä ja kahdeksannesta perustelukappaleesta käy ilmi, useimmissa jäsenvaltioissa liikevaihtovero kannettiin aiemmin kumulatiivisessa moneen vaiheeseen kohdistuvassa verojärjestelmässä eikä arvonlisäverojärjestelmässä. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä on tarkoitus korvata kaikki unionin liikevaihtoverot tietynlaisella liikevaihtoverolla eli nykyisin kannettavalla arvonlisäverolla.

94. Yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä ei näin ollen yhdenmukaisteta arvonlisäveroalaa vaan sitä laajemmalle ulottuva liikevaihtoverojen ala, koska järjestelmässä säädetään velvoittavasti tietyn tyyppisestä liikevaihtoverosta eli nykyisestä arvonlisäverosta. Olisi luonnollisesti vastoin tämän yhdenmukaistamisen tavoitetta, jos jäsenvaltioilla olisi käytössä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ohella muita liikevaihtoveroja niiden lajista riippumatta.

95. Jo tätä taustaa vasten nykyisessä oikeuskäytännössä on omaksuttu liian suppea kanta, jonka mukaan kansallinen vero on ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetyn *liikevaihtoveron* kantamista koskevan kiellon kanssa ainoastaan, jos kansallisella verolla on kaikki *arvonlisäveron* keskeiset ominaispiirteet.⁴² Jo julkisasiamies Léger on huomauttanut, että tämän unionin tuomioistuimen näkemyksen perusteella jäsenvaltiot voivat paradoksaalisesti ottaa jälleen käyttöön kumulatiivisen moneen vaiheeseen kohdistuvan verojärjestelmän, joka on nimenomaan tarkoitus poistaa yhteisellä arvonlisäverojärjestelmällä.⁴³ Kumulatiivisella moneen vaiheeseen kohdistuvalla verojärjestelmällä ei nimittäin ole arvonlisäveron keskeisiä ominaisuuksia, koska siinä ei ole verovähennysmekanismeja.

96. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on lisäksi niin, että kansallisella verolla on arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettujen liikevaihtoverojen ominaisuudet ja se on siten unionin oikeuden perusteella kielletty, kun se vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan.⁴⁴ Järjestelmän toiminta perustuu kuitenkin juuri siihen, että kaikkiin jäsenvaltioihin luodaan samat kilpailun edellytykset tietynlaisen liikevaihtoverolajin eli arvonlisäveron avulla.

39 — Ks. mm. yhdistetyt asiat C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, Pelzl ym., tuomio 8.6.1999 (Kok., s. I-3319, 21 kohta); edellä alaviitteessä 38 mainitut asia Banca popolare di Cremona, tuomion 28 kohta ja yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 37 kohta.

40 — Ks. edellä alaviitteessä 38 mainitut asia Banca popolare di Cremona, tuomion 23 kohta ja yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 31 kohta.

41 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 71, s. 1301)

42 — Ks. edellä alaviitteessä 38 mainitut yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

43 — Ks. julkisasiamies Léger'n 13.3.1997 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, tuomio 17.9.1997 (Kok., s. I-5053, ratkaisuehdotuksen 42 kohta).

44 — Ks. edellä alaviitteessä 38 mainitut asia Banca popolare di Cremona, tuomion 23–25 kohta ja yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 31 ja 34 kohta; ks. jo asia 295/84, Rousseau Wilmot, tuomio 27.11.1985 (Kok., s. 3764, Kok. Ep. VIII, s. 361, 16 kohta).

Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan neljännen perustelukappaleen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena on soveltaa jäsenvaltioissa liikevaihtoverolainsäädäntöä, joka ei vääristä kilpailun edellytyksiä eikä vaikeuta tavaroiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta. Sen vuoksi tavoitteena on poistaa mahdollisimman paljon tekijöitä, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että unionin tasolla.

97. Unionin tuomioistuin onkin todennut äskettäisissä tämän alan ratkaisuisaan, että verrattaessa kansallisen veron ominaispiirteitä arvonlisäveron ominaispiirteisiin on kiinnitettävä huomiota erityisesti vaatimukseen siitä, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän neutraalisuus taataan jatkuvasti.⁴⁵ Epäselvää on kuitenkin yhä, miksi ainoastaan verot, jotka täyttävät arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, saattavat vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vääristämällä kilpailun edellytyksiä. Kuten julkisasiamies Stix-Hackl on jo perustellusti todennut, yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään vaikuttaa eniten sellainen vero, jolla on arvonlisäveron keskeisten ominaispiirteiden lisäksi myös ominaispiirteitä, jotka ovat ristiriidassa niiden kanssa.⁴⁶

98. Oikeuskäytännössä omaksuttua suppeaa kantaa vastaan puhuu näin ollen paitsi arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan sanamuoto, jossa lähtökohtana ei pidetä arvonlisäveron ominaispiirteitä vaan arvonlisäverosta eroavan liikevaihtoveron ominaispiirteitä. Mainitun säännöksen suppea tulkinta vie ennen kaikkea säännökseltä sen tehokkaan vaikutuksen, koska se sallii kansallisten liikevaihtoverojen kantamisen, mikä – kuten liikevaihtovero kumulatiivisessa moneen vaiheeseen kohdistuvassa verojärjestelmässä – vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vääristämällä kilpailun edellytyksiä.

99. Oikeuskäytäntö tarjoaa liittymäkohdan arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan syvemälle ymmärtämiselle sikäli kuin siinä on aina jätetty tietyllä tapaa avoimeksi kysymys siitä, voivatko myös muut verot kuin sellaiset, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, olla kiellettyjä unionin oikeuden perusteella. Unionin tuomioistuimen omaksuma kanta voidaan nimittäin ymmärtää siten, että *ainakin* verot, joilla on arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet, ovat vastoin nykyistä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa.⁴⁷ Tämän perusteella ei olisi suljettu pois sitä, että myös muut verot voivat siten olla kyseisen artiklan vastaisia.⁴⁸

100. Tämän perusteella vaikuttaa selvältä, että veron kieltäminen arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan nojalla edellyttää, että kansallisella verolla on liikevaihtoveron, ei arvonlisäveron, keskeiset ominaispiirteet. Lisäksi tässä artiklassa kielletään sen tavoitteen mukaisesti ja tähänastisen oikeuskäytännön perusteella ainoastaan verot, jotka vaarantavat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vääristämällä kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että unionin tasolla.

101. Seuraavaksi tarkastelen näin ollen lyhyesti sitä, miten oikeuskäytännön katsantokannan muuttaminen tällä tavoin saattaa vaikuttaa käsiteltävään asiaan.

b) Liikevaihtoveron keskeiset ominaispiirteet

102. Aluksi on tutkittava, onko Unkarin erityisverolla arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitetut liikevaihtoveron keskeiset ominaispiirteet.

45 — Edellä alaviitteessä 38 mainitut asia Banca popolare di Cremona, tuomion 29 kohta ja yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 38 kohta.

46 — Julkisasiamies Stix-Hacklin 14.3.2006 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-475/03, Banca popolare di Cremona, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9373, ratkaisuehdotuksen 36 kohta).

47 — Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 39 mainittu asia Dansk Denkvit ja Poulsen Trading, tuomion 11 kohta; yhdistetyt asiat C-370/95-C-372/95, Careda ym., tuomio 26.6.1997 (Kok., s. I-3721, 14 kohta); asia C-318/96, SPAR, tuomio 19.2.1998 (Kok., s. I-785, 22 kohta); edellä alaviitteessä 39 mainitut yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 20 kohta ja edellä alaviitteessä 38 mainitut yhdistetyt asiat KÖGÁZ ym., tuomion 34 ja 35 kohta.

48 — Ks. tästä kumulatiivisesta moneen vaiheeseen kohdistuvasta verojärjestelmästä yhdistetyt asiat 93/88 ja 94/88, Wisselink ym., tuomio 13.7.1989 (Kok., s. 2671, 11 kohta) ja julkisasiamies Alberin 18.3.1999 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 39 mainituissa yhdistetyissä asioissa Pelzl ym., ratkaisuehdotuksen 85 kohta.

103. Lähtökohdan liikevaihtoveron keskeisten ominaispiirteiden määrittelylle muodostavat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä vahvistetut arvonlisäveron keskeiset ominaispiirteet. Niiden nimittäin pitäisi jo sisältää yläkäsitteenä olevan liikevaihtoveron ominaispiirteet sekä arvonlisäveron erityiset ominaispiirteet.

i) Veron vähennysmekanismin olemassaolo ja vyöryttämismahdollisuus

104. Aluksi on yhdyttävä julkisasiamiesten Mischo ja Stix-Hackl toteamuksiin siitä, ettei ostoista kannetun veron vähennysmekanismin olemassaolo ole ominaispiirre, joka kuuluu liikevaihtoveron keskeisiin ominaispiirteisiin.⁴⁹ Jos niin olisi, jäsenvaltioita ei voitaisi sen perusteella kieltää ottamasta uudelleen käyttöön kumulatiivista moneen vaiheeseen kohdistuvaa järjestelmää, jonka poistaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tavoitteena.

105. Myöskään unionin tuomioistuimen asettama vaatimus, jonka mukaan vero on voitava vyöryttää kuluttajalle⁵⁰ ja jonka katsotaan aina seuraavan veron vähennysmekanismista,⁵¹ ei ole edellytys sille, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettujen liikevaihtoveron ominaispiirteet voidaan todeta. Nimittäin juuri kumulatiivisessa moneen vaiheeseen kohdistuvassa järjestelmässä veroa ei ehkä voida vyöryttää, koska kilpailun edellytykset eivät ole samanlaiset. Veron vyöryttämismahdollisuutta koskeva vaatimus johtaisi viime kädessä siihen, ettei arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetty kieltö kattaisi juuri niitä veroja, jotka vääristävät erityisen paljon kilpailua ja joita ei siten voida vyöryttää kuluttajalle verovelvollisten voimakkaasti toisistaan eroavien kilpailun edellytysten vuoksi.

ii) Veron kantaminen kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa

106. Myöskään ominaispiirre, joka koskee veron kantamista kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa, ei ole liikevaihtoveron keskeinen ominaispiirre.⁵²

107. Ensinnäkin unionin tuomioistuin on todennut tämän jo aiemmassa oikeuskäytännössään.⁵³ Lisäksi yhteen vaiheeseen kohdistuva järjestelmä on niin ikään vaihtoehto voimassa olevalle arvonlisäverojärjestelmälle, koska sen soveltaminen kuluttajiin kohdistuviin myyntitapahtumiin johtaa lähtökohtaisesti arvonlisäverojärjestelmän kanssa samaan verotukselliseen tulokseen.

iii) Hintaa koskeva peruste

108. Ominaispiirre, jonka mukaan vero määräytyy osuutena hinnasta, on liikevaihtoveron todellinen luontainen ominaispiirre. Liikevaihtoverosta voidaan puhua ylipäätään ainoastaan silloin, kun veron peruste perustuu varsinaiseen liikevaihtoon.

49 — Julkisasiamies Mischon 27.4.1989 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 48 mainituissa yhdistetyissä asioissa *Wisselink ym.*, ratkaisuehdotuksen 50 kohta ja edellä alaviitteessä 46 mainittu julkisasiamies Stix-Hacklin esittämä ratkaisuehdotus asiassa *Banca popolare di Cremona*, 110 kohta.

50 — Ks. edellä alaviitteessä 47 mainitut yhdistetyt asiat *Careda ym.*, tuomion 14 ja 15 kohta sekä edellä alaviitteessä 38 mainitut yhdistetyt asiat *KÖGÁZ ym.*, tuomion 50 ja 57 kohta.

51 — Ks. mm. edellä alaviitteessä 39 mainitut yhdistetyt asiat *Pelzl ym.*, tuomion 21 kohta sekä edellä alaviitteessä 38 mainittu asia *Banca popolare di Cremona*, tuomion 28 kohta ja yhdistetyt asiat *KÖGÁZ ym.*, tuomion 37 kohta.

52 — Edellä alaviitteessä 48 mainituissa yhdistetyissä asioissa *Wisselink ym.* esitetyn ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

53 — Ks. edellä alaviitteessä 48 mainitut yhdistetyt asiat *Wisselink*, tuomion 11 ja 12 kohta.

109. Merkitystä ei kuitenkaan ole sillä, sovelletaanko perustetta yksittäisestä liiketoimesta saatavaan liikevaihtoon vai tiettyinä ajanjaksona toteutuneista liiketoimista saatujen liikevaihtojen summaan, kuten Unkarin erityisveroa käsiteltävässä asiassa sovelletaan. Vaikka vero määräytyy vuoden kokonaisliikevaihdon perusteella, se vaikuttaa kuhunkin yksittäiseen liiketoimeen.⁵⁴

110. Unionin tuomioistuin on tosin vanhemmissa ratkaisuisaan osittain torjunut kiellon sovellettavuuden erityisesti veroon, joka rasittaa käsiteltävän erityisveron tapaan tiettyjä yritysryhmiä ainoastaan vuotuisen kokonaisliikevaihdon perusteella.⁵⁵ Tämä toteamus lienee kuitenkin johdettu oikeuskäytäntöön sisältyvästä vääärinkäsityksestä, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan kustakin liiketoimesta saadusta lisäarvosta.⁵⁶ Veroteknisesti näin ei kuitenkaan ole, sillä arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan nojalla veron peruste käsittää koko vastikkeen.

111. Unkarin erityisverolla on näin ollen ominaispiirre, joka koskee hintaa koskevaa veron perustetta.

iv) Veron kantaminen yleisesti

112. Viimeisenä arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettuna liikevaihtoveron keskeisenä ominaispiirteenä on se, että veroa kannetaan yleisesti.

113. Tämä seuraa välittömästi arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan tulkinnasta. Artiklassa mainitaan nimittäin esimerkkeinä veroista, joilla ei ole liikevaihtoveron ominaispiirteitä, yksittäisiä verolajeja, joilla verotetaan tiettyjen suoritusten kohteita, kuten vakuutus sopimuksia, kiinteistöjä tai pelejä ja vedonlyöntiä. Nämä erityiset liikevaihtoverot ovat näin ollen edelleen sallittuja yhteisen arvonlisäverojärjestelmän käyttöönoton jälkeenkin. Kiellettyjä ovat siten ainoastaan yleiset liikevaihtoverot. Ainoastaan ne ovat laajuudeltaan sellaisia, jotka saattavat vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan.

114. Unionin tuomioistuin on tähän saakka katsonut, että yleisiä liikevaihtoveroja ovat ainoastaan verot, jotka kattavat kaikki kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettavat liiketoimet.⁵⁷

115. On kuitenkin todettava, että voimassa oleva arvonlisävero ei sinänsä koske läheskään kaikkia liiketoimia. Erityisesti arvonlisäverodirektiivin 132 ja 135 artiklaan sisältyy monia suorituksia tai kokonaisia aloja koskevia vapautuksia verosta. Tältä osin veron kantaminen yleisesti ei voi edellyttää, että todellisuudessa kaikkia suorituksia verotetaan. Tällainen tulkinta veisi arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa säädetyltä kielloilta käytännössä merkityksellisen soveltamisalan kokonaan.⁵⁸

116. Etenkään käsiteltävän kaltaiselta verolta, jota kannetaan ainoastaan jakeluportaan viimeisessä vaiheessa, ei voida vaatia, että se kattaa kaikki liiketoimilajit. Liikevaihtoveron yleisen kantamisen osalta herää mainitun veron yhteydessä ainoastaan kysymys siitä, onko vero luonteeltaan yleinen kuluttajiin kohdistuvien myyntitapahtumien osalta.

54 — Edellä alaviitteessä 39 mainitut yhdistetyt asiat Pelzl ym., ratkaisuehdotuksen 44 ja 57 kohta; ks. myös julkisasiamies Jacobsin 17.3.2005 esittämä ratkaisuehdotus asiassa Banca popolare di Cremona, 46 kohta ja sitä seuraavat kohdat ja edellä alaviitteessä 46 mainitun julkisasiamies Stix-Hacklin samassa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 79 kohta.

55 — Ks. edellä alaviitteessä 44 mainittu asia Rousseau Wilmot, tuomion 16 kohta ja edellä alaviitteessä 39 mainitut yhdistetyt asiat Pelzl ym., tuomion 25 kohta; toisin kuitenkin edellä alaviitteessä 36 mainitussa asiassa Dansk Denkvit ja Poulsen Trading.

56 — Ks. asia C-109/90, Giant, tuomio 19.3.1991 (Kok., s. I-1385, 14 kohta) ja asia C-208/91, Beaulande, tuomio 16.12.1992 (Kok., s. I-6709, 18 kohta).

57 — Edellä alaviitteessä 56 mainittu asia Beaulande, tuomion 16 kohta; edellä alaviitteessä 43 mainittu asia Solisnor-Estaleiros Navais, tuomion 17 kohta ja edellä alaviitteessä 38 mainittu asia Tulliasiamies ja Siilin, tuomion 101 kohta; ks. myös edellä alaviitteessä 38 mainittu asia EKW ja Wein & Co, tuomion 24 kohta.

58 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Saggion 1.7.1999 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 38 mainitussa asiassa EKW ja Wein & Co, ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

117. Riippumatta siitä, milloin kyse on veron yleisestä kantamisesta,⁵⁹ käsiteltävässä asiassa ei ole saatavilla tarvittavia tietoja veron soveltamisalasta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa siten ainoastaan siihen, että erityisveroa kannetaan ainoastaan vähittäismyynnissä numeerisesti luetelluilla aloilla, jotka sisältyvät Unkarissa sovellettavaan talouden toimintojen yhtenäiseen nimikkeistöön. Tästä ei kuitenkaan ilmene, miten laajasti vero kohdistuu kuluttajiin kohdistuviin myyntitapahtumiin.

118. Saatavilla olevien tietojen perusteella ei näin ollen voida arvioida, onko Unkarin erityisvero arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettu yleinen liikevaihtovero.

c) Kilpailun edellytysten vääristyminen

119. Mikäli todetaan, että Unkarin erityisvero on arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitettu yleinen liikevaihtovero, unionin oikeudessa asetettu kielto edellyttää lisäksi, että vero vaarantaa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vääristämällä kilpailun edellytyksiä sekä kansallisella että yhteisön tasolla.

120. Näin lienee erityisveron tapauksessa. Samojen tuotteiden myynnistä seuraa verovelvollisen mukaan erisuuruinen verorasite verokannan progressiivisuuden vuoksi. Näin ei ole kuitenkaan siltä osin kuin erityisveroa kannetaan taannehtivasti, sillä koska vero ei ollut tiedossa liikevaihdon syntymisen ajankohtana, kilpailu ei voinut vääristyä.

121. Lisäksi erityisveron kantamistavan vuoksi verorasituksen kannalta on jälleen ratkaiseva tuotanto- ja jakeluketjun pituus, mikä on vastoin arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan peruseriaatetta. Mikäli nimittäin tukkukauppiat toimittavat tuotteita pienille vähittäismyymälöille, erityisveron portaittaisen kannan mukaan verorasitetta ei synny lainkaan. Mikäli jakeluketjusta kuitenkin vähennetään yksi porras, ja aiempi tukkukauppias toimii nyt suurena vähittäiskauppiaina, verorasite syntyy kannan progressiivisuuden vuoksi. Myös tytäryhtiö- ja franchising-järjestelmien erilainen kohtelu johtuu tämän yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteiden vastaisen erityisveron kantamisesta.⁶⁰

122. Unkarin erityisvero vaarantaa siten portaittaisen verokantansa vuoksi lähtökohtaisesti yhteisen arvonlisäverojärjestelmän toiminnan vääristämällä kilpailun edellytyksiä kansallisella tasolla.

d) Välipäätelmä

123. Koska ennakkoratkaisupyynnö ei sisällä riittävästi tietoa erityisveron yleisistä ominaispiirteistä, ja kun otetaan huomioon se, että arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan tulkinnalla ei näytä olleen tähänastisessa menettelyssä mitään merkitystä, ehdotan, ettei unionin tuomioistuin määrää järjestettäväksi uutta suullista käsittelyä, jossa asianosaisilla olisi mahdollisuus ilmaista kantansa tältä osin.

59 — Ks. tästä erilaiset ratkaisut: julkisasiamies Jacobsin 19.3.1992 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 38 mainitussa asiassa Bozzi, ratkaisuehdotuksen 14 kohta ja julkisasiamies Alberin 20.11.1997 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 47 mainitussa asiassa SPAR, 33 kohta.

60 — Ks. edellä 72 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

124. Käsiteltävässä asiassa vaikuttaa tarkoituksenmukaisemmalta selvittää ainoastaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät primaarioikeudelliset kysymykset ja antaa muilta osin ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle ohjeeksi ottaa asianmukaisesti huomioon arvonlisäverodirektiivin 401 artikla. Mikäli ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön ja tässä ratkaisuehdotuksessa esitettyjen huomautusten perusteella mahdollisena sitä, että Unkarin erityisvero on arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan vastainen, sen olisi esitettävä asiasta uusi ennakkoratkaisupyyntö.

6. Päätelmä

125. Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että Unkarin erityisveron, sellaisena kuin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on sen kuvaillut, kantaminen ei ole vastoin käsiteltävässä asiassa sovellettavaa SEUT 49 artiklaa, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, onko erityisvero ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan kanssa.

V Ratkaisuehdotus

126. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Székesfehérvári Törvényszékin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Pääasiassa yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa sovellettava SEUT 49 artikla ei ole esteenä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kuvaileman kaltaisen veron kantamiselle. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, onko kyseinen vero ristiriidassa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 401 artiklan kanssa.