



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

13 päivänä kesäkuuta 2019¹

Asia C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Ennakkoratkaisupyyntö – Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari))

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Tuet – Arvonlisäverojärjestelmä –
Liikevaihdon perusteella määräytyvä televiestintäyrityksiltä kannettava vero – Ulkomaisten yritysten
asettaminen epäedullisempaan asemaan progressiivisen veroasteikon seurauksena –
Välillinen syrjintä – Liikevaihdon perusteella määräytyvän progressiivisen veron oikeuttaminen –
Pienten yritysten kielletty edullisempaan asemaan asettaminen progressiivisella veroasteikolla –
Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa tarkoitetun liikevaihtoveron luonne

I Johdanto

1. Tässä menettelyssä unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on vero- ja valtiontukilainsäädäntöä koskevia kysymyksiä, joilla on samalla erityinen merkitys komission ehdottaman liikevaihtoon perustuvan digitaalisten palvelujen veron² kannalta. Siten myös käsiteltävässä asiassa nousee esille kysymys, onko yrityksen tulon verottamisessa sen liikevaihdon perusteella jo kyse liikevaihtoverosta vai onko tällainen vero välitön tulovero.

2. Lisäksi unionin tuomioistuimen käsiteltävänä on jälleen³ kysymys välillisestä syrjinnästä, joka seuraa sellaisesta verolainsäädännöstä, jossa syrjintä voidaan tällä kertaa johtaa pelkästään siinä käytettävästä progressiivisesta veroasteikosta. Unionin tuomioistuimen on lisäksi tarkasteltava sitä, myönnetäänkö taloudellisesti paremmassa asemassa olevien yritysten progressiivisen verotuksen seurauksena myös perusteetonta tukea muille yrityksille.

3. Progressiivisella veroasteikolla yleensä tavoiteltava uudelleenjakovaikutus sinänsä johtaa siihen, että taloudellisesti paremmassa asemassa olevia henkilöitä verotetaan enemmän ja ne asetetaan siten epäedullisempaan asemaan taloudellisesti heikommissa asemassa oleviin henkilöihin nähden. Koska taloudellisesti paremmassa asemassa olevat henkilöt harjoittavat ennemmin rajat ylittävää toimintaa, tätä voitaisiin pitää niiden välillisenä syrjintänä, etenkin jos progressiivista verotusta käytetään tarkoituksellisesti siten, että taloudellisesti paremmassa asemassa olevat ulkomaiset yritykset kuuluvat sen piiriin.

¹ Alkuperäinen kieli: saksa.

² Ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

³ Ks. tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291) ja tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Unionin tuomioistuimen on siten ratkaistava, sallitaanko unionin oikeudessa progressiivinen veroasteikko ja veroasteikon verovapaan tulon osa,⁴ jolla on monissa jäsenvaltioissa pitkä historia ja jota pidetään välttämättömänä hyvinvointivaltion kannalta ja siksi myös sovelletaan jäsenvaltioissa tuloverotuksessa. Myös suunnitellut unionin laajuiset ja eri jäsenvaltioissa jo käyttöön otetut digitaalisten palvelujen verot perustuvat progressiiviseen veroasteikkoon ja veroasteikon verovapaan tulon osaan.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

5. Direktiivin 2006/112/EY⁵ (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 401 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta muiden yhteisön säännösten soveltamista tämän direktiivin säännökset eivät estä jäsenvaltiota pitämästä voimassa tai ottamasta käyttöön vakuutusopimusveroja, 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.”

B Kansallinen oikeus

6. Pääasian taustalla on eräillä yksittäisillä aloilla kannettavasta erityisverosta vuonna 2010 annettu laki nro XCIV (az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, jäljempänä erityisverolaki), jossa säädettiin vuosien 2010–2012 osalta tietyillä aloilla toimivilta yrityksiltä kannettavasta liikevaihtoon perustuvasta erityisverosta.

7. Erityisverolain 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.”

8. Erityisverolain 1 §:ään sisältyvät seuraavat selittävät säännökset:

”Tässä laissa tarkoitetaan – –

2. televiestintätoiminnalla: sähköisestä viestinnästä vuonna 2003 annetussa laissa nro C [az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény] tarkoitettua sähköisen viestintäpalvelun tarjoamista,

– –”

9. Erityisverolain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vero kannetaan

a) vähittäismyynnistä myymälöissä

4 Myös suhteellinen verokanta yhdessä veroasteikon verovapaan tulon osan kanssa johtaa veron progressiiviseen vaikutukseen. Keskimääräinen verokanta, kun suhteellinen vero on 10 prosenttia ja veroasteikon verovapaan tulon osa 10 000 euroa, on esimerkiksi 10 000 euron tuloilla tasan 0 prosenttia, 20 000 euron tuloilla tasan 5 prosenttia ja 100 000 euron tuloilla tasan 9 prosenttia.

5 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1).

b) televiestintäliiketoiminnasta

c) energiantoimituksista.”

10. Erityisverolain 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 tarkoitetusta verollisesta liiketoiminnasta, jos ne harjoittavat sitä Unkarin markkinoilla sivuliikkeen välityksellä.”

11. Erityisverolain 4 §:n 1 momentin mukaan veron peruste on

”verovelvollisten verokauden nettoliikevaihto 2 §:ssä tarkoitusta toiminnasta”.

12. Erityisveroon sovelletaan progressiivista verokantaa. Erityisverolain 5 §:n b kohdan mukaan verokanta on

”2 §:n b kohdassa tarkoitetuista toiminnoista 0 prosenttia korkeintaan 500 miljoonan HUF:in veron perusteesta, 4,5 prosenttia 500 miljoonaa HUF:ia suuremmasta muttei 5 miljardia HUF:ia ylittävistä veron perusteesta ja 6,5 prosenttia 5 miljardia HUF:ia ylittävistä veron perusteesta – –”.

13. Erityisverolain 7 §:ssä määritellään edellytykset kyseisen lain soveltamiselle niin sanottuihin keskenään sidoksissa oleviin yrityksiin:

”Yhteisöverosta ja osinkoverosta [vuonna 1996] annetussa laissa [nro LXXXI] tarkoitetuiksi keskenään sidoksissa oleviksi yrityksiksi luokiteltavien verovelvollisten vero on määritettävä sidoksissa olevien verovelvollisten 2 §:n a ja b kohdassa tarkoitetuista toiminnoista peräisin olevien nettoliikevaihtojen yhteismääränä, ja veron määrä, joka saadaan, kun yhteismäärään sovelletaan 5 §:n mukaista verokantaa, on jaettava verovelvollisten kesken siinä suhteessa kuin niiden 2 §:n a ja b kohdassa tarkoitetuista toiminnoista saamat nettoliikevaihdot ovat kaikkien sidossuhteessa olevien verovelvollisten yhdessä 2 §:n a ja b kohdassa tarkoitetuista toiminnoista saamasta kokonaisnettoliikevaihdosta.”

III Pääasia

14. Pääasian kantaja, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (jäljempänä Vodafone), on Unkarin oikeuden mukaan perustettu osakeyhtiö. Sen ainoa osakas on Alankomaissa rekisteröity Vodafone Europe B.V.

15. Kantaja toimii lähinnä televiestintämarkkinoilla. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan se oli riidanalaisina vuosina kolmanneksi suurin yritys Unkarin televiestintämarkkinoilla.

16. Kantajaa koskevassa jälkitarkastuksessa, joka käsitti ajanjakson 1.4.2011–31.3.2015, verohallinto totesi 8 371 000 Unkarin forintin (HUF) suuruisen verosaatavan kantajalta ja määräsi sen lisäksi suorittamaan viivästyskorkoa ja seurausmaksun. Sen jälkeen, kun tästä päätöksestä tehty oikaisuvaatimus hyväksyttiin ainoastaan osittain, kantaja nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma erityisveron sopivuudesta Unkarin televiestintämarkkinoiden ominaispiirteisiin. Nämä koostuvat siitä, että – ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan – ”verovelvolliset, joihin sovelletaan alinta verokantaa, ovat erittäin suurelta osin unkarilaisessa omistuksessa, kun taas suuren liikevaihdon perusteella määräytyvän korkeimman verokannan mukaista veroa ovat maksaneet pelkästään ulkomaisten emoyhtiöiden unkarilaiset tytäryhtiöt siten, että verovelvolliset, joihin sovelletaan liikevaihdon perusteella korkeinta verokantaa, ovat maksaneet pääosan niille määrätystä erityisverosta korkeimman verokannan mukaisesti”.

18. Komission ja Unkarin hallituksen unionin tuomioistuimelle esittämät asiakirjat eivät kuitenkaan vahvista tätä lausumaa kaikilta osin. Niiden mukaan ensimmäisenä vuonna (2010) 16:sta kyseisestä yrityksestä ainakin kuutta sellaista yritystä, jotka eivät ole ulkomaalaisten määräysvallassa, verotetaan korkeimman verokannan mukaan. Muut tilastot osoittavat, ettei kyse ole ainoastaan ulkomaisessa omistuksessa olevista yrityksistä. Tilastot osoittavat samoin, että keskimääräisen verokannan mukaan verotetaan myös yrityksiä, jotka ovat ulkomaisten osakkaiden omistuksessa.

19. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa lisäksi siihen, että komissio oli aloittanut vuonna 2012 Unkaria vastaan jäsenyysveloitteiden noudattamatta jättämistä koskevan menettelyn, joka kuitenkin lopetettiin vuonna 2013. Komissio perusteli tätä sillä, että erityisverolain voimassaolo oli jo päättynyt eikä sitä siksi sovellettu enää vuoden 2013 osalta.

IV Ennakkoratkaisupyyntö ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on 23.11.2017 tekemällään päätöksellä, joka saapui unionin tuomioistuimeen 6.2.2018, päättänyt aloittaa SEUT 267 artiklan mukaisen ennakkoratkaisumenettelyn ja esittänyt 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 kielletyksi valtioneuvoksi 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 yhteensoveltuvana liikevaihtoverona vai ei?”

21. Näistä kysymyksistä kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen menettelyssä esittivät Vodafone, Unkarin, Puolan ja Tšekin hallitukset ja Euroopan komissio. Tšekin hallitusta lukuun ottamatta samat osapuolet ja Saksan hallitus olivat edustettuina 18.3.2019 pidetyssä istunnossa.

V Oikeudellinen arviointi

22. Ennakkoratkaisupyyntöä kohteena on Unkarin erityisverolain yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa.

23. Kysymys sen unionin oikeuden mukaisuudesta nousee esille erityisverolain konkreettisen rakenteen vuoksi. Ensinnäkin veron perusteena ei käytetä siinä verovelvollisen yrityksen voittoa vaan nettoliikevaihtoa. Toiseksi siinä käytetään porrastettua progressiivista verokantaa. Erityisverolaissa erotetaan kolme erilaista tasoa, joihin sovelletaan kolmea eri verokantaa: 0 prosenttia, kun nettoliikevaihto on korkeintaan 500 miljoonaa HUF:ia; 4,5 prosenttia, kun nettoliikevaihto ylittää 500 miljoonaa HUF:ia muttei 5:tä miljardia HUF:ia; 6,5 prosenttia, kun nettoliikevaihto ylittää 5 miljardia HUF:ia.

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko kuvatun kaltainen vero SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan (tästä jäljempänä B), SEUT 107 ja SEUT 108 artiklan (tästä jäljempänä C) ja arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan (tästä jäljempänä A) vastainen. Tässä yhteydessä on tarkoituksenmukaista vastata ensimmäiseksi kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen, jotta voidaan aluksi selvittää, millainen nyt tarkasteltava liikevaihtoon perustuva vero on luonteeltaan. Jos kyseinen vero kuuluu jo arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan kiellon piiriin, kahteen muuhun kysymykseen ei ole enää tarpeen vastata.

A Kolmas ennakkoratkaisukysymys: arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan rikkominen

25. Arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa selvennetään, että arvonlisäverodirektiivi ei estä jäsenvaltioita ottamasta käyttöön uusia muita kuin liikevaihtoveron luonteisia veroja. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee tässä yhteydessä, onko televiestintäyrityksiltä kannettavaa liikevaihtoon perustuvaa erityisveroa pidettävä liikevaihtoveron luonteisena verona. Silloin Unkari ei voisi ottaa sitä käyttöön arvonlisäverodirektiivin 401 artiklan nojalla.

26. Unionin tuomioistuin korostaa vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että tulkittaessa arvonlisäverodirektiivin 401 artiklaa tätä säännöstä on tarkasteltava sen oikeudellisessa viitekehyksessä.⁶

27. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY⁷ johdanto-osan perustelukappaleista ilmenee, että liikevaihtoveroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisella on mahdollistettava sellaisten yhteismarkkinoiden perustaminen, joilla käydään vääristymätöntä kilpailua ja jotka ominaisuuksiltaan vastaavat sisämarkkinoita, poistamalla verotukselliset erot, jotka vääristävät kilpailua ja estävät kauppaa.⁸ Arvonlisäverodirektiivillä⁹ otettiin käyttöön tällainen yhteinen arvonlisäverojärjestelmä.

28. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin vähittäiskauppavaiheeseen saakka yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.¹⁰ Kuten unionin tuomioistuin painottaa, tämä vero tulee lopullisesti loppukuluttajan maksettavaksi.¹¹

6 Tuomio 7.8.2018, Viking Motors ym. (C-475/17, EU:C:2018:636, 29 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 18 kohta) ja tuomio 8.6.1999, Pelzl ym. (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, 13–20 kohta).

7 EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi.

8 Tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 19 kohta).

9 Aluksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt – 11.4.1967 annetulla toisella neuvoston direktiivillä 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) ja myöhemmin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1).

10 Tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 21 kohta).

11 Tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 22 kohdan loppu).

29. Sen tavoitteen saavuttamiseksi, että samaa liiketointa verotetaan yhdenvertaisin edellytyksin riippumatta siitä, missä jäsenvaltiossa liiketoimi suoritetaan, yhteisen arvonlisäverojärjestelmän piti korvata eri jäsenvaltioissa voimassa olleet liikevaihtoverot. Tämän ajatusmallin mukaisesti arvonlisäverodirektiivin 401 artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltio pitää voimassa tai ottaa käyttöön veroja, tulleja ja maksuja, jotka kohdistuvat tavaroiden luovutuksiin, palvelujen suorituksiin tai tuontiin, vain, jos ne eivät ole liikevaihtoverojen luonteisia.

30. Unionin tuomioistuin on tältä osin katsonut, että joka tapauksessa arvonlisäveron tavoin tavaroiden ja palvelujen liikkuvuutta rasittavaksi on katsottava sellaiset verot, jotka ovat keskeisiltä ominaispiirteiltään arvonlisäveron kaltaisia, vaikka ne eivät kaikilta osiltaan olisikaan täysin samanlaisia.¹²

31. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käyvät ilmi arvonlisäveron seuraavat neljä keskeistä ominaispiirrettä: 1) arvonlisävero kannetaan yleisesti tavaroita ja palveluja koskevista liiketoimista; 2) vero määräytyy verovelvollisen toimittamistaan tavaroista ja palveluista vastikkeena saaman hinnan suhteellisenä osuutena; 3) vero kannetaan aikaisempien liiketoimien lukumäärästä riippumatta kussakin tuotanto- ja jakeluportaassa, vähittäismyynti mukaan lukien; 4) kunkin liiketoimen yhteydessä verovelvollisen suorittamasta verosta vähennetään edellisen liiketoimen yhteydessä maksettu vero niin, että vero kohdistuu kussakin vaiheessa vain tämän vaiheen arvonlisään ja että lopullinen vero rasittaa kuluttajaa.¹³

32. Ensinnäkin Unkarin erityisvero ei kuitenkaan koske kaikkia liiketoimia vaan ainoastaan televiestintäyritysten tiettyjä liiketoimia. Siten se ei ole ensimmäisessä edellytyksessä tarkoitettu (yleinen) liikevaihtovero vaan se olisi korkeintaan erityinen kulutusvero, joka jäsenvaltioiden olisi kiellettyä ottaa käyttöön vain, jos direktiivin 2008/118/EY¹⁴ 1 artiklan 2 ja 3 kohdan edellytykset täyttyvät.

33. Toiseksi sitä ei ole tarkoitettu vyörytettäväksi kuluttajille (neljäs edellytys). Neljännen edellytyksen ei voida katsoa täyttyvän pelkästään sen perusteella, että vero sisältyy laskennallisesti tavaroiden tai palvelujen hintaan. Näin on enemmän tai vähemmän yrityksen jokaisen verorasitteen tapauksessa. Kun kuluttaja – kuten nyt tarkasteltavan unkarilaisen televiestintäyrityksiltä kannettavan erityisveron tapauksessa – ei ole verovelvollinen, vero on pikemminkin oltava tarkoitettu vyörytettäväksi konkreettisesti kuluttajille.

34. Tämä edellyttäisi, että liiketoimen toteuttamishetkellä (toisin sanoen kuluttajalle toimittamisen ajankohtana) veron määrä on tiedossa – kuten arvonlisäveron tapauksessa. Koska se voidaan kuitenkin laskea vasta vuoden lopussa ja määräytyy vuosiliikevaihdon määrän perusteella, palvelun suorittava televiestintäyritys ei tiedä mahdollisesti vyörytettävää verorasitetta vielä lainkaan palvelun suorittamisajankohtana, tai ei ainakaan sen tarkkaa määrää.¹⁵ Jos alempi raja-arvo ei ylity vuoden lopussa, ei esimerkiksi tule maksettavaksi mitään veroa, joka olisi vyörytettävä kuluttajille. Tältä osin kyseessä ei myöskään ole *vyörytettäväksi tarkoitettu* vero.

12 Tuomio 7.8.2018, Viking Motors ym. (C-475/17, EU:C:2018:636, 37 kohta); tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 26 kohta); tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym. (C-308/01, EU:C:2004:252, 32 kohta) ja tuomio 31.3.1992, Dansk Denkvit ja Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, 11 ja 14 kohta).

13 Tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 kohta); tuomio 8.6.1999, Pelzl ym. (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, 21 kohta) ja tuomio 7.5.1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, 12 kohta).

14 Valmisteveroja koskevasta yleisestä järjestelmästä ja direktiivin 92/12/ETY kumoamisesta 16.12.2008 annettu neuvoston direktiivi (EUVL 2009, L 9, s. 12).

15 Tästä vaatimuksesta ks. tuomio 7.8.2018, Viking Motors ym. (C-475/17, EU:C:2018:636, 46 ja 47 kohta) – haitallista, jos vyöryttäminen on epävarmaa – ja tuomio 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, 33 kohta).

35. Unkarissa televiestintäyrityksiltä kannettavan erityisveron toiminta-ajatuksesta pikemminkin ilmenee, että sillä on tarkoitus verottaa suoraan näitä yrityksiä, mihin Unkari perustellusti viittaa. Erityisverolain johdanto-osan mukaan se, että verolla voidaan myötävaikuttaa julkisten menojen rahoittamiseen, on painoarvoltaan suurempi kuin yleinen verovelvollisuus (tällä kaiketi tarkoitetaan yleistä veronmaksukykyä). Veron on siten tarkoitus kohdistua näiden yritysten erityiseen veronmaksukykyyn eikä televiestintäpalvelujen vastaanottajien veronmaksukykyyn. Tältä osin Unkarin erityisvero muistuttaa erityistä (välitöntä) yritysveroa, jota kannetaan tietyiltä yrityksiltä, tässä televiestintäyrityksiltä.

36. Vero ei myöskään kohdistu jokaiseen yksittäiseen liiketoimeen sen hinnan perusteella, vaan erityisverolain 1 ja 2 §:n mukaan kokonaisliikevaihdosta (netto), joka saadaan sähköisten viestintäpalvelujen tarjoamisesta verovuonna, kannetaan veroa 500 miljoonan euron HUF:in raja-arvosta lähtien aluksi 4,5 prosenttia ja viidestä miljardista HUF:sta alkaen 6,5 prosenttia. Myös tältä osin tämä erityinen yritysvero muistuttaa luonteeltaan erityistä välitöntä tuloveroa. Toisin kuin ”tavallisten” välittömien tuloverojen tapauksessa, veron perusteena ei kuitenkaan ole saatu voitto – tietyn ajanjakson kuluessa yrityksen saamien tulojen ja sille aiheutuneiden menojen välinen erotus – vaan tietyn ajanjakson kuluessa syntynyt liikevaihto. Tämä ei kuitenkaan muuta – toisin kuin komissio suullisessa käsittelyssä ilmeisesti katsoi – sen luonnetta *välittömänä* verona.

37. Unkarin erityisvero on näin ollen liikevaihtoperusteinen erityinen (välitön) tulovero, jonka on tarkoitus kohdistua televiestintäyritysten erityiseen veronmaksukykyyn. Se ei siten ole – kuten myös komissio lopulta perustellusti tähdentää – liikevaihtoveron luonteinen vero, jolla olisi tarkoitus verottaa kuluttajia. Arvonlisäverodirektiivin 401 artikla ei näin ollen estä Unkaria ottamasta tätä veroa käyttöön arvonlisäveron ohella.

B Ensimmäinen kysymys: Sijoittautumisvapauden loukkaaminen

38. Ensimmäinen kysymys koskee sitä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan mukainen sijoittautumisvapaus esteenä televiestintäalalla sovellettavalle Unkarin erityisverolle. Ennakkoratkaisukysymyksessä samoin mainittuja SEUT 107 ja SEUT 108 artiklaa sen sijaan käsitellään kattavasti toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä.

39. Tästä on aluksi todettava, että välitön verotus – johon nyt tarkasteltavan erityisveron on katsottava kuuluvan (tästä edellä 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – ei sinänsä kuulu unionin toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta, johon lukeutuvat erityisesti perusvapaudet.¹⁶

40. SEUT 49 artiklassa unionin kansalaisille annettu sijoittautumisvapaus sisältää SEUT 54 artiklan mukaan niiden jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti perustettujen yhtiöiden, joiden sääntömääräinen kotipaikka, keskushallinto tai päätoimipaikka on unionin alueella, oikeuden harjoittaa toimintaansa muissa jäsenvaltioissa tytäryhtiön, sivuliikkeen tai kauppaedustajan liikkeen välityksellä.¹⁷

41. Sijoittautumisvapautta sovelletaan käsiteltävässä asiassa vain, jos kyse on rajat ylittävästä tilanteesta (tästä jäljempänä 1.). Jos kyse on tällaisesta tilanteesta, on selvítettävä, rajoitetaanko erityisverolla sijoittautumisvapautta (tästä jäljempänä 2.) ja onko tällainen rajoittaminen mahdollisesti perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (tästä jäljempänä 3.).

¹⁶ Tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 kohta); tuomio 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, 16 kohta) ja tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 kohta).

¹⁷ Tuomio 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 17 kohta); tuomio 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014:200, 17 kohta) ja tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 41 kohta).

1. Rajat ylittävä tilanne

42. Unkarin hallitus on epävarma siitä, missä tilanteissa yrityksiä voidaan pitää ”kotimaisina” tai ”ulkomaisina”. Tässä yhteydessä on ensinnäkin todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhtiön kotipaikkaa tarvitaan määrittelemään se yhteys, joka liittyy ne tietyn valtion oikeusjärjestykseen samalla tavalla kuin kansalaisuus on osoituksena luonnollisten henkilöiden yhteydestä valtioonsa.¹⁸ Koska pääasian kantajan kotipaikka on Unkarissa, sitä on näin ollen pidettävä unkarilaisena yrityksenä, joten kyse ei ole rajat ylittävästä tilanteesta.

43. Kantajan emoyhtiön kotipaikka on kuitenkin Alankomaissa. Sikäli kuin tämä ulkomainen yhtiö harjoittaa toimintaansa tytäryhtiön – nimittäin pääasian kantajan – välityksellä Unkarin markkinoilla, kyse on emoyhtiön sijoittautumisvapaudesta.

44. Unionin tuomioistuin on näet tässä yhteydessä jo todennut, että yhtiö voi verotustarkoituksessa vedota siihen sidoksissa olevan toisen yhtiön sijoittautumisvapauteen, jos tällainen rajoitus vaikuttaa sen omaan verotukseen.¹⁹ Pääasian kantaja voi siten vedota emoyhtiönsä, Vodafone Europe B.V:n, sijoittautumisvapauden mahdolliseen rajoittamiseen.

2. Sijoittautumisvapauden rajoittaminen

45. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapauden rajoituksina on pidettävä kaikkia toimia, joilla kielletään tämän vapauden käyttäminen, haitataan sitä tai tehdään se vähemmän houkuttelevaksi.²⁰ Tähän kuuluvat lähtökohtaisesti syrjintä mutta myös syrjimättömät rajoitukset. Verojen ja maksujen osalta on kuitenkin otettava huomioon, että ne jo sinänsä merkitsevät rasitetta ja sitä kautta vähentävät toiseen jäsenvaltioon sijoittautumisen houkuttelevuutta. Jos arvioinnissa käytetään perusteena syrjimättömiä rajoituksia, kaikki kansalliset verot kuuluisivat näin unionin oikeuden soveltamisalaan, jolloin jäsenvaltioiden itsemääräämisoikeus verotusasioissa joutuisi merkittävästi kyseenalaiseksi.²¹

46. Unionin tuomioistuin on siten jo toistuvasti katsonut, että jäsenvaltioilla on verotuksellisen itsemääräämisoikeuden perusteella vapaus määrittää verotuksen edellytykset ja taso, kunhan rajat ylittävien tilanteiden kohtelu ei ole syrjivää kotimaisiin tilanteisiin nähden.²²

47. Sijoittautumisvapauden rajoittaminen edellyttää näin ollen ensinnäkin sitä, että kahta tai useampaa vertailuryhmää ylipäättään kohdellaan eri tavalla (tästä jäljempänä b). Jos näin on, herää seuraavaksi kysymys, asetetaanko tällä erilaisella kohtelulla rajat ylittävät tilanteet epäedullisempaan asemaan täysin jäsenvaltion sisäisiin tilanteisiin verrattuna, missä yhteydessä kyseeseen tulee avoin ja peitelty syrjintä (tästä jäljempänä c). Lisäksi tutkitaan, koskeeko erilainen kohtelu tilanteita, jotka ovat objektiivisesti tarkasteltuina toisiinsa rinnastettavissa (tästä jäljempänä d).

18 Tuomio 2.10.2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, 25 kohta) ja tuomio 14.12.2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, 20 kohta); ks. myös ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 40 kohta).

19 Tuomio 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company ym. (C-80/12, EU:C:2014:200, 23 kohta) ja tuomio 6.9.2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, 39 kohta); vastaavasti myös jo tuomio 12.4.1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

20 Tuomio 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 kohta); tuomio 16.4.2015, komissio v. Saksa (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 kohta).

21 Ks. tästä ratkaisuehdotukseni X (C-498/10, EU:C:2011:870, 28 kohta); Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 82 kohta ja sitä seuraavat kohdat); X (C-686/13, EU:C:2015:31, 40 kohta); C (C-122/15, EU:C:2016:65, 66 kohta) ja ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 28 kohta).

22 Ks. tuomio 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, 29 kohta); määräys 4.6.2009, KBC-bank (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, 80 kohta) ja tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 ja 53 kohta).

48. Käsiteltävässä asiassa on ensin lyhyesti selvennettävä, että merkityksellistä erilaista kohtelua – toisin kuin asiassa *Hervis Sport*²³ – ei voida perustaa jo erityisverolain 7 §:ään sisältyvään niin sanottuun yhteenlaskusääntöön vaan pelkästään progressiiviseen veroasteikkoon (tästä jäljempänä a).

a) Yhteenlaskusäännön merkityksellisyys käsiteltävässä asiassa

49. Sikäli kuin komissio katsoo, että sijoittautumisvapauden loukkaus ilmenee suoraan tuomiosta *Hervis Sport*, tähän väitteeseen ei voida yhtyä.

50. Kyseisen asian tosiseikoille oli ominaista vähittäiskaupasta kannettavan progressiivisen, liikevaihtoperusteisen tuloveron yhteispeli niin kutsutun konsernin yhteenlaskusäännön kanssa. Yhteenlaskusääntö koostui konkreettisesti siitä, että progressiivisessa veroasteikossa tapahtuvan luokittelun kannalta ratkaisevaa ei ollut yksittäisten yritysten liikevaihto vaan koko konsernin yhteenlaskettu liikevaihto. Tämän sääntelyn taustalla on vero-oikeudellisesti pikemminkin epätyypillinen progressiivisen veron soveltaminen myös oikeushenkilöihin. Tällainen yhteenlaskusääntö on lähtökohtaisesti tarpeen, jotta estetään se, että progressiivinen vaikutus voidaan kiertää jakautumalla useampiin oikeushenkilöihin.

51. Unionin tuomioistuin kuitenkin epäili yhteenlaskusäännön yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa.²⁴ Koska samaa yhteenlaskusääntöä sovelletaan erityisverolain 7 §:ssä myös nyt kyseessä olevaan televiestintämarkkinoilla kannettavaan erityisveroon, komissio pitää jo tätä unionin oikeuden rikkomisena.

52. Vaikka yhteenlaskusääntö olisikin käsiteltävässä asiassa unionin oikeuden vastainen – mitä mainitusta tuomiosta ei voida automaattisesti päätellä –, tällä ei olisi merkitystä käsiteltävän asian ratkaisemisen kannalta, eikä se myöskään vastaisi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykseen. Tästä nimittäin seuraisi ainoastaan, että yhteenlaskusääntöä olisi jätettävä soveltamatta. Koska ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen toteamuksen mukaan yhteenlaskusääntöä ei muutenkaan sovelleta pääasian kantajaan – kaiketi sen vuoksi, ettei se ole sidoksissa muihin Unkarin markkinoilla toimiviin televiestintäyrityksiin –, tällä ei olisi mitään vaikutuksia pääasiaan.

53. Unionin tuomioistuimen on tästä syystä tarkasteltava käsiteltävässä asiassa kysymystä siitä, onko erityisverolla sinänsä – yhteenlaskusäännöstä riippumatta – syrjivä vaikutus. Tähän kysymykseen ei vastattu tuomiossa *Hervis Sport* eikä siihen vastattu myöskään – kuten Vodafone perustellusti korostaa – siten, kuten Unkarin hallitus väittää, ettei progressiivinen luonne sinänsä voi riittää syrjinnän toteamiseen. Mainitussa tuomiossa unionin tuomioistuin tarkasteli ainoastaan progressiivisen verokannan ja yhteenlaskusäännön yhdistelmää mutta ei sulkenut pois sitä, että myös progressiivinen verokanta yksin voisi johtaa syrjintään.²⁵

b) Erilainen kohtelu

54. Näin ollen on aluksi kysyttävä, kohdellaanko erityisverolaissa ylipäätään erilaisia yrityksiä eri tavalla. Tätä vastaan näyttää puhuvan se, ettei siinä vahvisteta erilaisille yrityksille eri verokantoja. Erityisverolaissa määritellään pikemminkin ainoastaan tietyt liikevaihtotasot, joihin lähtökohtaisesti kaikki yritykset voivat kuulua. Kulloisiakin verokantoja, jotka liittyvät näihin liikevaihtotasoihin, sovelletaan yhdenmukaisesti kaikkiin yrityksiin. Unkarin hallitus katsoo tämän perusteella, ettei minkäänlaista erilaista kohtelua esiinny.

²³ Tuomio 5.2.2014, *Hervis Sport*- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

²⁴ Tuomio 5.2.2014, *Hervis Sport*- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 39 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²⁵ Tuomio 5.2.2014, *Hervis Sport*- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 34 kohta).

55. Tätä ei voida kiistää väittämällä, että erilaista kohtelua merkitsee jo se, että liikevaihdoltaan suurempien yritysten on absoluuttisina lukuina maksettava enemmän erityisveroa kuin liikevaihdoltaan pienempien yritysten. Pelkästään tämä ei merkitse vielä erilaista kohtelua, vaan tämä erilainen verotus vastaa yleisesti tunnustettua periaatetta, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan. Niin kauan kuin veron peruste ja verovelka ovat samassa suhteessa toisiinsa, kuten suhteellisen verokannan ("flat tax") tapauksessa, voidaan jo katsoa, ettei kyse ole erilaisesta kohtelusta.

56. Progressiivisen verokannan tapauksessa veron peruste ja verovelka eivät kuitenkaan ole samassa suhteessa toisiinsa kaikkien verovelvollisten osalta. Tämä käy erityisen selväksi käsiteltävässä asiassa, kun verrataan keskimääräisiä verokantoja, joiden mukaan verovelvollisilta kannetaan veroa kokonaisliikevaihdostaan – eikä ainoastaan veroasteikon yksittäisten tasojen osalta. Tämä keskimääräinen verokanta nousee sitä mukaa, kun yrityksen liikevaihto saavuttaa tietyt tasot, joten liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin sovelletaan kokonaisuutena ottaen korkeampaa keskimääräistä verokantaa kuin liikevaihdoltaan pienempiin yrityksiin. Siten ne eivät maksa suurempaa veroa ainoastaan absoluuttisesti vaan myös suhteellisesti tarkasteltuna. Vastaavia yrityksiä kohdellaan näin eri tavalla.²⁶

c) Rajat ylittävän tilanteen asettaminen epäedullisempaan asemaan

57. Näin ollen herää kysymys, asetetaanko tällä erilaisella kohtelulla ulkomaiset yritykset kotimaisia yrityksiä epäedullisempaan asemaan.

58. Ulkomaisten yritysten avointa tai välitöntä syrjintää ei ole tältä osin havaittavissa. Erityisveron kantamisen yksityiskohtaisissa säännöissä ei nimittäin erotella yrityksiä niiden kotipaikan tai "alkuperän" mukaan. Erityisverolaissa ei siten kohdella ulkomaisia yrityksiä eri tavalla kuin kotimaisia yrityksiä.

59. Perusvapauksissa ei kuitenkaan kielletä ainoastaan avointa syrjintää vaan myös kaikki sellaiset peitellyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen.²⁷ SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa tarkoitetun syrjivän luonteen kannalta ratkaisevaa on näin ollen se, onko televiestintäyritysten erilainen kohtelu vuosinettoliikevaihdon kriteerin osalta rinnastettavissa erilaiseen kohteluun yrityksen alkuperän tai kotipaikan perusteella.

60. Tässä yhteydessä on ensinnäkin selvitettävä, mitä vaatimuksia valitun erotteluperusteen – käsiteltävässä asiassa liikevaihdon – ja yrityksen kotipaikan väliselle korrelaatiolle on asetettava (tästä jäljempänä 61 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Toiseksi on tutkittava, onko kyseessä katsottava olevan välillinen syrjintä joka tapauksessa silloin, kun erotteluperuste valittiin tietoisesti siten, että sillä on syrjivä tavoite (tästä jäljempänä 83 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

²⁶ Ks. vastaavasti myös ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 49 kohta).

²⁷ Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 30 kohta); tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 30 kohta); tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta) ja tuomio 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, 26 kohta).

1) Merkityksellinen korrelaatio

61. Tähänastisesta oikeuskäytännöstä ei saa yhtenäistä kuvaa niin mainitun korrelaation asteesta kuin luonteestakaan. Korrelaation laadullisen asteen kannalta unionin tuomioistuimien on tähän mennessä ottanut lähtökohdaksi sekä sen, että epäedulliseen asemaan saattamista ilmenee suurimmassa osassa tapauksia,²⁸ että sen, että vaikutukset kohdistuvat enemmän muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin kuin jäsenvaltion omiin kansalaisiin;²⁹ osittain se on puhunut jopa ainoastaan pelkästä epäedullisempaan asemaan asettamisen vaarasta.³⁰ Laadulliselta kannalta on epävarmaa, onko tämän korrelaation oltava tyyppillistä³¹ tai seurattava erotteluperusteen olemuksesta, mihin useat tuomiot³² viittaavat, vai voiko se perustua myös pikemminkin sattumanvaraisiin olosuhteisiin.³³ Ei ole myöskään selvennetty, onko korrelaation oltava samanaikaisesti sekä määrällistä että laadullista vai riittääkö mahdollisesti myös toinen niistä.

62. Kuten olen toisaalla jo todennut, peitellyn syrjinnän toteamiselle on vahvistettava tiukat edellytykset. Peitellyn syrjinnän käsitteellä ei nimittäin ole tarkoitus laajentaa syrjinnän tunnusmerkkejä, vaan sen on tarkoitus käsittää ainoastaan tilanteet, joissa ei puhtaasti muodolliselta kannalta katsottuna esiinny syrjintää mutta jotka johtavat samaan lopputulokseen.³⁴

i) Määrällinen peruste

63. Pelkästään se, että vaikutukset kohdistuvat enemmistöön eli yli 50 prosenttiin yrityksistä, ei suinkaan voi riittää määrällisesti. Sovelletun erotteluperusteen ja yhtiön kotipaikan välinen korrelaatio on siten voitava vahvistaa selkeän enemmistön muodostavissa tapauksissa.³⁵

64. Tämä määrällinen tekijä voi kuitenkin aiheuttaa huomattavia vaikeuksia oikeuden soveltamisessa. Arvioinnin lopputulos riippuu nimittäin siitä, mitä vertailukohtia kulloinkin valitaan. Asiassa Hervis Sport unionin tuomioistuin pohti, olivatko *erityisveron ylimpään veroluokkaan kuuluvat* verovelvolliset suurimmaksi osaksi sidoksissa ulkomaisiin emoyhtiöihin.³⁶

65. Pelkästään ylimpään veroluokkaan kuulumisen on kuitenkin tuskin perusteltavissa yleisenä perusteena. Mistään ei ilmene, miksi ainoastaan tämän veroluokan pitäisi olla ratkaiseva syrjivän luonteen toteamisen kannalta. Mainitussa tuomiossa tarkastellussa tapauksessa tämä selittyi mahdollisesti sillä, että muut veroluokat vaikuttivat ylimpään veroluokkaan verrattuna hyvin alhaisilta.³⁷ Nyt tarkasteltavassa tapauksessa jo keskimmäistä veroluokkaa, jossa verokanta on

28 Ks. tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 31 kohta); tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 39 kohta); tuomio 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, 32 kohta); tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta); tuomio 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, 15 kohta) ja tuomio 7.7.1988, Stanton ja L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, 9 kohta); ks. myös tuomio 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, 48 kohta palvelujen tarjoamisen vapaudesta) ja tuomio 3.3.1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, 28 kohta ETY:n perustamissopimuksen 95 artiklasta).

29 Tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 119 kohta).

30 Tuomio 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, 32 kohta); vastaavasti myös tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 119 kohta).

31 Ks. tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta).

32 Ks. sijoittautumisvapaudesta tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 119 kohta); työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta ks. myös tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 36 kohta); tuomio 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, 26 kohta); tuomio 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 kohta) ja tuomio 10.9.2009, komissio v. Saksa (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Näin tuomiossa 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, 14 kohta) ja tuomiossa 5.12.1989, komissio v. Italia (C-3/88, EU:C:1989:606, 9 kohta sijoittautumisvapaudesta).

34 Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 40 kohta); ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 kohta) ja Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 kohta).

35 Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 41 kohta).

36 Tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 45 kohta).

37 Korkein verokanta oli 2,4 prosenttia, kun taas alempien veroluokkien mukaiset verokannat olivat 0 prosenttia, 0,1 prosenttia ja 0,4 prosenttia; ks. tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 8 kohta).

4,5 prosenttia, voidaan kuitenkin tuskin pitää hyvin alhaisena. Pelkästään ylimmän veroluokan perusteella tehtävästä arvioinnista tulee lisäksi sitäkin kyseenalaisempaa, mitä useampia progressioluokkia verossa on. Tämä lähestymistapa ei toimi lainkaan, jos kyseessä on liukuva progressiokäyrä, jossa ei ole lainkaan erillisiä tasoja, kuten esimerkiksi tuloverotuksessa usein on.

66. En pidä myöskään vakuuttavana komission ehdotusta, jonka mukaan on pohdittava, onko suurin osa erityisverolla saatavista tuloista peräisin ulkomaisilta yrityksiltä. Tässä ei ole kyse luotettavasta vaan ainoastaan sattumanvaraisesta korrelaation indikaattorista. Yhtäältä näin olisi konkreettisesti yksittäistapauksessa – mihin Unkari viittaa – kaikesti myös suhteellisen veron, jota myös komissio pitää perustellusti harmittomana, tapauksessa. Tämä tunnusmerkki myös täyttyisi aina, kun enemmistö markkinoilla toimivista yrityksistä on ulkomaisia.

67. Toisaalta se ei täyttyisi esimerkiksi sellaisissa tapauksissa, joissa yksittäisiä ulkomaisia yrityksiä verotetaan varsin huomattavien verokantojen mukaan, kun taas monien pienempien kotimaisten yritysten, joita verotetaan alhaisempien verokantojen mukaan, osuus erityisverosta saatavista kokonaistuloista on kuitenkin niin suuri, ettei korrelaatiota voitaisi katsoa olevan. Jos veron syrjivä luonne tehtäisiin riippuvaiseksi tästä pienempien kotimaisten yritysten osuudesta kokonaisverotuloista, tämä johtaisi siten sattumanvaraisiin tuloksiin eikä ole siksi mielekäästä.

68. Sama pätee keskimääräisen verokannan tarkasteluun. Koska progressiivisten verojen tapauksessa erilainen kohtelu koostuu erilaisten *keskimääräisten* verokantojen soveltamisesta, voitaisiin korkeintaan pohtia sitä, asetetaanko valtaosassa tapauksista kaikki ulkomaiset yritykset epäedullisempaan asemaan tämän verokannan osalta. Näin olisi vain silloin, jos valtaosassa tapauksista tämä keskimääräinen verokanta ylittää selvästi sen, jonka mukaan kotimaisilta yrityksiltä kannetaan keskimäärin veroa. Se, onko näin käsiteltävässä asiassa, ei käy yksiselitteisesti ilmi ennakkoratkaisupyyntöstä eikä asianosaisten ja muiden osapuolten esittämistä luvuista.

69. Myös tässä tapauksessa syrjivä luonne olisi kuitenkin viime kädessä riippuvainen pienempien kotimaisten yritysten keskimääräisestä verokannasta. Myös tämä johtaisi sattumanvaraisiin tuloksiin, eikä ole siksi mielekäästä. Jäsenvaltiot, jotka määrätietoisesti pyrkivät houkuttelemaan ulkomaisia sijoittajia, eivät voisi yhtäkkiä kantaa progressiivista tuloveroa, jos ja koska suurin osa verotuloista (joko absoluuttisesti tai niihin sovellettavien korkeampien keskimääräisten verokantojen seurauksena) olisi peräisin uusilta sijoittajilta – kuten on tarkoituskin – niiden taloudellisen menestyksen perusteella. Tämä olisi absurdi lopputulos, joka osoittaa, ettei määrällinen tarkastelutapa ole tarkoituksenmukainen.

70. Pelkästään määrällisen arvioinnin haittana on – jo osoitettujen laskentavaikkeuksien ohella (ks. edellä 63 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – se, että se aiheuttaa huomattavaa oikeudellista epävarmuutta, sikäli kuin tältä osin ei vahvisteta konkreettista raja-arvoa.³⁸ Myös konkreettista raja-arvosta aiheutuisi kuitenkin ongelmia, esimerkiksi keskenään ristiriitaisia tilastoja koskevat, vaikeasti ratkaistavat riita-asiat ja lukujen vaihtelut ajan saatossa.

71. Tämä esimerkiksi Ranskassa päätetty ”digitaalisten palvelujen vero” koskee lehtitietojen mukaan tällä hetkellä yhteensä noin 26:tta yritystä, joista ainoastaan neljä on sijoittautunut Ranskaan. Jos lukujen muuttuminen seuraavana vuonna johtaisi toisenlaiseen oikeudelliseen arviointiin, perusvapauksien rajoituksen (olettaen, että muut 22 yritystä voivat vedota perusvapauksiin) olemassaolo riippuisi aina näistä vasta vuosia myöhemmin käytettävissä olevista tilastoista.

³⁸ Unionin tuomioistuin on 26.4.2018 antamassaan tuomiossa ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 38 kohta) ilmeisesti lähtenyt siitä, ettei 61,5 tai 52 prosenttia riitä siihen, että kyseessä voidaan katsoa olevan välillinen syrjintä, tarkastelematta kuitenkaan sitä, minkä raja-arvon olisi pitänyt ylittyä.

72. Lisäksi siihen, että määrällisen perusteen määrittämisessä otetaan lähtökohdaksi hajaomistuksessa olevien yhtiöiden (osakeyhtiö, jolla on tuhansia osakkaita) tapauksessa osakkaat, liittyy huomattavia ongelmia. On myös epäselvää, miten on arvioitava yhtiötä, jolla on kaksi osakasta, joista toinen on sijoittautunut ulkomaille ja toinen kotimaahan.

73. Jos – kuten komissio ja ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ovat tehneet – lähtökohdaksi otetaan osakkaat, olisiko suurten konsernirakenteiden yhteydessä lähtökohdaksi otettava myös muut yhtiöt kuin konsernin ylin emoyhtiö ja sen osakkaat sen määrittämiseksi, onko kyseessä tosiasiallisesti toiseen unionin jäsenvaltioon sijoittautunut, kolmanteen maahan sijoittautunut vai kotimainen yritys? Käsiteltävässä asiassa emoyhtiö Vodafone Europe B.V:n tai varsinaisen konsernin ylimmän emoyhtiön omistusrakenne ei ole unionin tuomioistuimen tiedossa. Käsiteltävä asia osoittaa erittäin hyvin määrällisen lähestymistavan, joka lisäksi perustuu siihen, millainen yhtiön omistusrakenne on, hedelmättömyyden.

ii) Laadullinen peruste

74. Tätä pelkästään määrällistä osatekijää tärkeämpi on nähdäkseni siksi unionin tuomioistuimen nyttemmin myös useammin käyttämä laadullinen peruste, jonka mukaan erotteluperusteen on koskettava *olemukseltaan* tai *tyypillisesti* ulkomaisia yhtiöitä.³⁹ Pelkkä sattumanvarainen yhteys, olipa se määrällisesti miten suuri tahansa, ei siten voi lähtökohtaisesti riittää perusteeksi välilliselle syrjinnälle.

75. Olemukseen perustuvaa korrelaatiota koskevaa perustetta on kuitenkin konkretisoitava, jotta vältetään sen rajaton soveltaminen. Unionin tuomioistuin on katsonut olemukseen perustuvan korrelaation olevan kyseessä esimerkiksi silloin, kun proviisorit, jotka olivat jo harjoittaneet toimintaansa kotimaassa, saivat etusijan uusien apteekkilupien myöntämisessä.⁴⁰ Tämä perustuu siihen paikkansa pitävään näkemykseen, että yrityksen kotipaikan ja toimipaikan välinen korrelaatio noudattaa tiettyä sisäistä logiikkaa tai ominaislaatua eikä perustu pelkästään tiettyjen markkinoiden tai tietyn taloudenalan sattumanvaraisiin ominaisuuksiin.

76. Sama pätee – kuten julkisasiamies Wahl⁴¹ on äskettäin todennut – yhdessä jäsenvaltiossa rekisteröityjen ajoneuvojen omistajiin, joiden suuri enemmistö on kyseisen jäsenvaltion kansalaisia, koska ajoneuvojen rekisteröinti liittyy ajoneuvon omistajan asuinpaikkaan. Tästä on kyse myös sellaisen liittymäkohdan valinnassa, jonka ainoastaan ulkomailta valmistetut ajoneuvot voivat täyttää, koska kotimaassa ei valmisteta tällaisia ajoneuvoja.⁴²

77. Myös veronalaisten tulojen saamisen tunnusmerkissä on katsottava olevan kyse olemukseen perustuvasta korrelaatiosta. Tämän taustalla on se, että yritysverolainsäädännölle on ominaista yhtäältä kotimaassa saatujen ja siellä veronalaisten tulojen ja toisaalta ulkomailta saatujen ja siksi kotimaassa verosta vapautettujen tulojen vastakkainasettelu. Jos etuus siten sidotaan veronalaisten tulojen samanaikaiseen saamiseen, tämä korreloi olemukseltaan kotimaisille yrityksille annettavan etuuden kanssa.⁴³

39 Ks. tuomio 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, 36 kohta) työntekijöiden vapaasta liikkuvuudesta; tuomio 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, 26 kohta); tuomio 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 kohta); tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 119 kohta) sijoittautumisvapaudesta; tuomio 10.9.2009, komissio v. Saksa (C-269/07, EU:C:2009:527) ja tuomio 8.7.1999, Baxter ym. (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 kohta).

Ks. lisäksi ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 kohta) ja Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 kohta); toisin vielä ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

40 Tuomio 1.6.2010, Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, 122 kohta).

41 Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:99, 47 kohta).

42 Tuomio 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, 14 ja 16 kohta).

43 Ks. tästä ratkaisuehdotukseni Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 38 kohta).

78. Merkityksellinen on siten erotteluperusteeseen luonnostaan liittyvä yhteys, jonka perusteella voidaan jo abstraktissa tarkastelussa yksiselitteisesti olettaa korrelaation olevan todennäköinen valtaosassa tapauksista.

79. Jos näitä periaatteita sovelletaan käsiteltävään asiaan, ratkaiseva kysymys on, korreloiko yrityksen liikevaihdon suuruus olemukseltaan yrityksen tai siinä määräysvaltaa käyttävien osakkaiden (ulkomaisen) kotipaikan kanssa. Jo ratkaisuehdotuksessani Hervis Sport olen todennut tästä, että liikevaihdoltaan suuret yritykset ovat yleensä pikemminkin halukkaita harjoittamaan valtioiden rajat ylittävää toimintaa sisämarkkinoilla, minkä perusteella voi olla jossain määrin todennäköistä, että tällaiset yritykset toimivat muissakin jäsenvaltioissa.⁴⁴

80. Tämä sinänsä ei kuitenkaan vielä riitä, kuten myös Saksan liittotasavalta on suullisessa käsittelyssä korostanut. Liikevaihdoltaan suurten yritysten toimintaa saattavat harjoittaa myös kyseiseen jäsenvaltioon sijoittautuneet yhtiöt.⁴⁵ Tämä pätee asiassa Hervis Sport kyseessä olleeseen vähittäiskauppaan yhtä lailla kuin käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaan televiestintäalaan. Näin on erityisesti silloin, kun lähtökohdaksi otetaan, kuten käsiteltävässä asiassa – ks. erityisverolain 3 §:n 2 momentti –, kotimaan liikevaihto eikä maailmanlaajuisia liikevaihtoa. Ei ole nähtävissä mitään syytä, miksi olisi yleisesti katsottava, että Unkarissa toimivien ulkomaisten yritysten televiestintäpalvelujen liikevaihto on suurempi *Unkarissa* kuin kotimaisten yritysten liikevaihto.

81. Toisin sanoen liikevaihdon perusteessa ei ole kyse olemukseltaan rajat ylittävistä vaan neutraalista erotteluperusteesta, kuten Tšekin tasavalta kirjallisissa huomautuksissaan ja Saksan liittotasavalta suullisessa käsittelyssä perustellusti huomautti. Liikevaihto on välittömän veron laskennassa käytettävänä perusteena aivan yhtä neutraali kuin esimerkiksi voitto (tai varallisuus). Perusvapauksilla ei suosita kumpaakaan niistä. Tältä osin kyse on historiasta seuraavasta Unkarin televiestintämarkkinoiden ”sattumanvaraisuudesta”, jota Unkarin lainsäätäjä mahdollisesti hyödynsi tietoisesti (ks. tästä problematiikasta jäljempänä 83 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

82. Tämän vahvistavat myös unionin tuomioistuimelle esitetyt tilastot. Yksi tilasto osoittaa, että Unkarissa kymmenen eniten yhteisöveroa vuonna 2010 maksaneiden joukossa on ainoastaan kolme yritystä, jotka eivät ole ulkomaisessa omistuksessa. Koko Unkarin taloudelle on ilmeisesti ominaista ulkomaisessa omistuksessa olevien menestyneiden yritysten suuri osuus. Tämä ilmeisesti historiasta seuraava seikka ei kuitenkaan johda siihen, että jokaisella uudella verolla, joka rasittaa enemmän erityisesti markkinoilla menestyviä yrityksiä, on välillisesti syrjivä vaikutus.

2) Tietoisien ja tavoitteellisen epäedullisempaan asemaan asettamisen vaikutukset

83. Komissio kuitenkin myös väittää, että Unkarin lainsäätäjä on aikaansaanut erityisveron syrjivän vaikutuksen tietoisesti ja tavoitteellisesti.

84. Tältä osin herää kysymys, onko perusvapautta katsottava rajoitettavan myös silloin, jos erotteluperuste – jolla ei olemukseltaan aseteta epäedullisempaan asemaan – valittiin subjektiivisesti ja tietoisesti, jotta yleensä ulkomaisessa omistuksessa olevat yritykset asetetaan määrällisesti huomattavasti epäedullisempaan asemaan. Jotta näin on, tällaisen aikomuksen on oltava oikeudellisesti merkityksellinen (jäljempänä i), ja se on täytynyt näyttää vastaavasti toteen (jäljempänä ii).

⁴⁴ Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 51 kohta).

⁴⁵ Näin jo ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 51 kohta).

i) Poliittisen tahdon merkityksellisyys välillisen syrjinnän arvioinnin kannalta

85. Näen tiettyjä riskejä siinä, että välillistä syrjintää, joka on oikeastaan määritettävä objektiivisesti,⁴⁶ tarkastellaan subjektiivisesti. Etenkin jäsenvaltion subjektiivisen syrjintätarkoituksen toteamiseen liittyvät epävarmuustekijät herättävät epäilyjä⁴⁷ ja nostavat esiin uusia ongelmia (esim. toteen näyttämiseen liittyviä).

86. Kun otetaan huomioon välillisen syrjinnän yhteydessä käytettävän laadullisen perusteen tarkoitus (tästä edellä 59 kohta ja 74 kohta ja sitä seuraavat kohdat) sekä unionin oikeudessa tunnustettu oikeuden väärinkäytön kielto (tai ristiriitaisesti toimimista koskeva kielto), tähän kysymykseen on nähdäkseni kuitenkin vastattava lähtökohtaisesti – joskin vain erittäin tiukoin edellytyksin – myöntävästi.

87. Laadullisen perusteen tavoitteena on nimittäin jättää täysin sattumanvaraiset määrälliset korrelaatiot välillisen syrjinnän ulkopuolelle. Tietyllä tapaa tällä perusteella suojellaan jäsenvaltion verotuksellista itsemääräämisoikeutta unionin oikeudessa asetettavilta rajoituksilta, joita voisi seurata puhtaasti määrällisessä tarkastelussa pelkästään siitä, että tietyllä alalla enemmistö verovelvollisista sattuu olemaan ulkomaisia. Jos korrelaatio kuitenkin valitaan tietoisesti ja yksinomaan tässä muodossa, jotta ulkomaiset verovelvolliset asetetaan tavoitteellisesti epäedullisempaan asemaan, juuri tämä sattumanvaraisuus ja siten myös tarve suojata jäsenvaltiota jää puuttumaan.

88. Tämä lähestymistapa voidaan perustaa oikeuden väärinkäytön yleiseen oikeusperiaatteeseen,⁴⁸ jota sovelletaan unioninlaajuisesti myös muihin kuin verovelvollisiin (ks. nyttemmin unionin tasolla direktiivin 2016/1164⁴⁹ 6 artikla). Julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan⁵⁰ tapaan katson, että myös jäsenvaltiot kuuluvat siten SEU 4 artiklan 3 kohdan kautta tämän yleisen oikeusperiaatteen piiriin.

89. Unionin tuomioistuin on siten jo katsonut, että unionin oikeus nojautuu siihen perustavanlaatuisen lähtökohtaan, jonka mukaan kukin jäsenvaltio jakaa kaikkien muiden jäsenvaltioiden kanssa – ja tunnustaa sen, että nuo muut jäsenvaltiot jakavat sen kanssa – lukuisia yhteisiä arvoja, joihin unioni perustuu, kuten SEU 2 artiklassa täsmennetään. Tässä asiayhteydessä jäsenvaltioiden on erityisesti SEU 4 artiklan 3 kohdan ensimmäisessä alakohdassa vahvistetun vilpittömän yhteistyön periaatteen nojalla varmistettava omilla alueillaan unionin oikeuden soveltaminen ja noudattaminen ja toteutettava kaikki yleis- tai erityistoimenpiteet, joilla voidaan varmistaa perussopimuksista tai unionin toimielinten toimista johtuvien velvoitteiden täyttäminen.⁵¹

90. SEU 4 artiklan 3 kohdan kolmannessa alakohdassa erityisesti edellytetään, että jäsenvaltiot pidättäytyvät kaikista toimenpiteistä, jotka voisivat vaarantaa unionin tavoitteiden toteutumisen. Jos kansallista toimivaltaa (käsiteltävässä asiassa uuden tuloveron käyttöönotto) kuitenkin käytetään tietoisesti ja yksinomaan tietyssä muodossa pelkästään ulkomaisten yritysten asettamiseksi

⁴⁶ Julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:99, 71 kohta), jossa viitataan 16.9.2004 annettuun tuomioon komissio v. Espanja (C-227/01, EU:C:2004:528, 56 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja korostetaan perustellusti, että arvioinnin on jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskevassa oikeudenkäynnissä oltava objektiivista. Saman on kuitenkin pädeävä myös ennakkoratkaisupyyntöön, koska molemmissa tapauksissa on kyse syrjinnän arvioinnista.

⁴⁷ Ks. julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotuksessa Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 kohta ja sitä seuraavat kohdat) täysin perustellusti esitetyt epäilyt.

⁴⁸ Ks. esim. tuomio 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, 38 kohta).

⁴⁹ Sisämarkkinoiden toimintaan suoraan vaikuttavien veron kiertämisen käytäntöjen torjuntaa koskevien sääntöjen vahvistamisesta 12.7.2016 annettu neuvoston direktiivi (EU) 2016/1164 (EUVL 2016, L 193, s. 1).

⁵⁰ Julkisasiamies Campos Sánchez-Bordonan ratkaisuehdotus Wightman ym. (C-621/18, EU:C:2018:978, 153 ja 170 kohta).

⁵¹ Tuomio 6.3.2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, 34 kohta); lausunto 2/13 (unionin liittyminen Euroopan ihmisoikeussopimukseen), 18.12.2014 (EU:C:2014:2454, 168 ja 173 kohta) ja lausunto 1/09 (sopimus yhdistetyn patenttioikeudenkäyntijärjestelmän perustamisesta), 8.3.2011 (EU:C:2011:123, 68 kohta).

epäedullisempaan asemaan ja näin niille unionin oikeudessa annettujen perusvapauksien rajoittamiseksi (tarkoituksena on siten unionin oikeuden tekeminen tehottomaksi), tämä on ristiriidassa SEU 4 artiklan 3 kohdan ajatuksen kanssa, ja sitä voidaan tietyissä olosuhteissa ehdottomasti pitää oikeuden väärinkäyttönä. Näissä olosuhteissa sitä voidaan myös pitää välillisenä syrjintänä.

91. Edellä esitetyistä epäilyistä kuitenkin ilmenee myös, että kyseessä on oltava hyvin rajattu poikkeus, jota on sovellettava suppeasti jäsenvaltion itsemääräämisoikeus huomioon ottaen ja joka on näytettävä konkreettisesti toteen. Jäsenvaltion ei suinkaan voida katsoa syyllistyneen oikeuden väärinkäyttöön kevyesti pelkkien arvelujen, riittämättömästi todistettujen tilastojen, ainoastaan yksittäisten lausumien⁵² tai muiden olettamusten perusteella.

92. Tältä osin on oltava olemassa yksiselitteisiä viitteitä siitä, että ulkomaisten yhtiöiden epäedullisempaan asemaan saattaminen on toimenpiteen ensisijainen tavoite, johon jäsenvaltio (eivätkä vain yksittäiset henkilöt) sinänsä pyrki ja myötävaikutti, eikä valitulle sääntelylle voi olla myöskään nähtävissä mitään muuta asiallista syytä.

ii) Merkityksellisen syrjintätarkoituksen toteen näyttäminen

93. Tähän liittyy käsiteltävässä asiassa huomattavia epäilyjä. Komissio perustaa syrjintätarkoituksen olemassaolon yhtäältä havaintoonsa, jonka mukaan linja, joka erottaa ylimmän liikevaihtotason (yli viisi miljardia HUF) keskimmaisesta tasosta (500 miljoonaa–5 miljardia HUF), vastaa lähes täysin kotimaisten ja ulkomaisten yritysten välistä jakolinjaa.

94. Tätä ei kuitenkaan voida täysin päätellä unionin tuomioistuimelle esitetyistä luvuista. Ensimmäisenä vuonna, jona veroa kannettiin, komission mukaan ylimpään veroluokkaan kuului 16 yritystä, joista kuusi ei ollut muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden määräysvallassa ja joista kahdesta suurimmasta muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneet omistivat ”ainoastaan” 70,5 ja 75 prosenttia. Seuraavassa veroluokassa on komission tietojen mukaan noin 30 yritystä, joista myös yhdeksän yrityksen enemmistö on muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden omistuksessa. Selvistä jakolinjasta voidaan siten tuskin puhua.

95. Toisaalta komissio viittaa asiaa käsittelevässä parlamenttikeskustelussa esitettyihin lausumiin sekä otteisiin hallituksen asiakirjoista, joista veron syrjivä tavoite sen mukaan ilmenee. Tässä parlamenttikeskustelussa, joka käytiin niin kutsutun kriisiveron (jolla Unkari yritti jälleen täyttää unionin talousarviovajetta koskevat kriteerit) käyttöönotosta, käytetyt sanavalinnat muistuttavat kuitenkin hyvin paljon ajankohtaista BEPS⁵³-keskustelua. Kummassakaan keskustelussa ei ole kyse *ulkomaisten* yritysten vaan *monikansallisesti toimivien* yritysten verotuksen kiristämisestä.

96. Parlamenttikeskustelussa oli nimittäin yleisesti ottaen kyse ongelmasta, jossa suuret monikansalliset yritykset voivat minimoida voittonsa Unkarissa, jolloin verorasite jää pääosin pienten ja keski suurten yritysten harteille, mikä erityisverolaillo on osittain tarkoitus estää. Tässä yhteydessä huomio kiinnittyi ensisijaisesti monikansallisesti toimiviin yrityksiin, joiden verokäytännöt olivat myös yksi pääsyy BEPS-keskusteluun.⁵⁴ Kuten toinen unionin tuomioistuimelle toimitettu tilasto osoittaa, vuonna 2010 kymmenestä liikevaihdoltaan suurimmasta yrityksestä Unkarissa ainoastaan puolet maksoi yhteisöveroa. Niihin kuuluu sekä kotimaaisessa että muihin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden

52 Tähän eivät riitä poliitikkojen erityisesti vaalikampanjan aikana esittämät lausumat, kuten julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotuksessa Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 ja 71 kohta) perustellusti korostetaan. Saman on kuitenkin pädeettävä parlamentissa käytävään julkiseen keskusteluun.

53 Yksinkertaisesti ilmaistuna tällä ymmärretään niin sanottujen monikansallisten konsernien, joilla on tähänastisissa verojärjestelmissä käytettävissään (oikeudellisesti laillisia) mahdollisuuksia minimoida veroperusteensa korkean verotuksen maissa ja siirtää voitot alhaisen verotuksen maihin (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS), verosuunnittelua.

54 Ks. OECD, ”Action Plan on base Erosion and Profit shifting”, saatavilla internetosoitteessa <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – sivu 13: ”Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”

omistuksessa olevia yrityksiä. Tämä tilanne voitaisiin hyvin pyrkiä korjaamaan sitomalla vero liikevaihtoon. Tämä vastaa myös komission lähestymistapaa suunnitellussa unioninlaajuisessa digitaalisten palvelujen verossa.⁵⁵ Myös sillä pyritään saamaan (etupäässä tiettyihin kolmansiin maihin sijoittautuneet) monikansalliset yritykset osallistumaan enemmän yhteiskunnan kustannuksiin, jos ne saavat unionissa voittoja, joista ei kuitenkaan tarvitse maksaa tuloveroa unionissa. Moitetta, jonka mukaan Unkari on syylistynyt oikeuden väärinkäyttöön, ei voida perustaa tähän.

97. Komissio etenkin vetoaa ainoastaan kolmen parlamentin jäsenen parlamenttikeskustelussa esittämiin lausumiin ja otteisiin hallituksen asiakirjoista. En pidä myöskään tätä riittävänä, jotta jäsenvaltiota voitaisiin moittia oikeuden väärinkäytöstä. Jos parlamenttikeskustelussa esitetyt lausumat riittäisivät, opposition (tai jopa yksittäisen parlamentin jäsenen) olisi mahdollista estää jokainen lainsäätäjän päätös vastaavalla lausumalla.

98. Koska parlamentin päätös tavallisesti sitoo hallitusta eikä toisinpäin, suhtaudun myös epäillen siihen, että lähtökohdaksi otetaan yksittäisiä hallituksen asiakirjoja. Tärkeämpiä ovat viralliset (oikeudelliset) lainsäädännön perustelut eivätkä lain sisällöstä äänestäjille esitetyt puhtaasti poliittiset perustelut.⁵⁶ Ensiksi mainituista ei kuitenkaan ilmene, että kyseisen veron tavoitteena oli toisiin unionin jäsenvaltioihin sijoittautuneiden yritysten ensisijainen verottaminen.

99. Lisäksi ensimmäiseen veroluokkaan sovellettava 500 miljoonan HUF:n raja ei koske yksinomaan ulkomaisia yrityksiä. Jokainen uusi Unkarin televiestintämarkkinoilla toimiva niin koti- kuin ulkomainenkin yritys hyötyisi myös verosta vapautetusta liikevaihdon määrästä. Tältä osin veroasteikon valittu rakenne suosii ensisijaisesti pienempiä yrityksiä, erityisesti niin kutsuttuja startup-yrityksiä, sellaisiin suurempiin yrityksiin nähden, jotka ovat vakiinnuttaneet asemansa markkinoilla.⁵⁷ Se, onko 5 miljardin HUF:in liikevaihdon raja ”paras” vai olisiko jokin toinen määrä ollut ”parempi”, on kansallisen lainsäätäjän päätös, jota unionin tuomioistuin sen enempää kuin komissiokaan ei voi tutkia, ellei kyse ole väärinkäytöstä.

100. En siten pidä perusteltuna Vodafonen ja lähtökohtaisesti myös komission suullisessa käsittelyssä esittämää väitettä, jonka mukaan ainoastaan voittoon perustuva tuloverotus vastaa periaatetta, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan. Vaikka liikevaihto ei olekaan välttämättä indikaattori veronmaksukyvyistä, Unkarin lainsäätäjän ilmeisesti perustaksi ottama yleinen oletama, jonka mukaan suuremmat (toisin sanoen liikevaihdoltaan suuremmat) yritykset ovat lähtökohtaisesti myös veronmaksukykyisempiä kuin pienemmät yritykset (ks. tästä myös erityisverolain johdanto-osa), ei kuitenkaan ole merkityksellön.⁵⁸ Kuten Puola on suullisessa käsittelyssä aivan oikein huomauttanut, myös (yksityisellä) pankkisektorilla käytetään luotonottajan liikevaihdon suuruutta erotteluperusteena luoton myöntämisessä.

55 Ks. 21.3.2018 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final, johdanto-osan 23 perustelukappale ja ehdotuksen sivulla 2 olevat perustelut, joiden mukaan yhteisöverotusta koskevat nykyiset säännöt ovat digitalouden kannalta riittämättömiä.

56 Myös julkisasiamies Wahl viittaa perustellusti ratkaisuehdotuksessaan Itävalta v. Saksa (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 kohta) tähän seuraavasti: ”Tässä yhteydessä merkitystä ei ole sillä, että eräät saksalaiset poliitikot ovat vaalikampanjansa aikana avoimesti ilmoittaneet pyrkimyksistä toteuttaa ulkomaisiin matkailijoihin sovellettava maksu Saksan moottoriteillä. Tällaiset ilmoitukset ovat luultavasti ilmaus – tunnettua lainausta mukaillen – viime vuosien aikana Euroopassa kummitelevasta aaveesta, nimittäin populistimin ja kansallisen itsemääräämisoikeuden aaveesta.”

57 Kiinnostavaa kyllä komissio perustelee suunnitellun digitaalisten palvelujen veron veroasteikkoa juuri sillä, että ”kynnysarvo myös jättää – – ulkopuolelle pienet yritykset ja startup-yritykset, joihin uudesta verosta aiheutuva raskaus todennäköisesti vaikuttaisi kohtuuttomasti” – 21.3.2018 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final, johdanto-osan 23 perustelukappale.

58 Vastaavasti myös tuomio 16.5.2019, Puola v. komissio (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, 75 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

101. Lisäksi on huomattava, että liikevaihdon ottaminen veron perusteeksi jättää vähemmän liikkumavaraa monikansallisesti toimivien yritysten verosuunnitteluun, mikä on yksi viimeisen vuosikymmenen aikana käydyin BEPS-keskustelun pääkohdista ja mikä oli myös keskeinen näkökohta Unkarin parlamentissa käydyissä keskusteluissa. Myös komissio ehdottaa liikevaihtoperusteista digitaalisten palvelujen veroa asianomaisella alalla toimiville tietyille, liikevaihdoltaan suurille yrityksille. Johdanto-osan 23 perustelukappaleessa⁵⁹ tätä verotustekniikkaa perustellaan nimenomaisesti sillä, että ”suuremmat yritykset pystyvät harjoittamaan aggressiivista verosuunnittelua”.

102. Jos jo komissio pitää tietyiltä yrityksiltä kannettavaa liikevaihtoperusteista progressiivista veroa välttämättömänä, jotta suurempien maailmanlaajuisesti toimivien ja pienempien (ainoastaan) unioninlaajuisesti toimivien yritysten verotus olisi oikeudenmukaista, vastaava kansallinen vero, jolla suuremmat yritykset halutaan saada osallistumaan enemmän yhteisiin kustannuksiin kuin pienemmät yritykset, voi tuskin lähtökohtaisesti merkitä oikeuden väärinkäyttöä.

d) Välipäätelmä

103. Televiestintäyrityksiltä kannettavan liikevaihtoperusteisen, progressiivisesti vaikuttavan tuloveron käyttöönotto ei merkitse perusvapauksien välillistä rajoitusta. Yhtäältä Unkarin lainsäätäjän valitsema liikevaihdon liittymäperuste ei olemukseltaan merkitse rajat ylittävän tilanteen asettamista epäedullisempaan asemaan. Toisaalta Unkaria ei voida tältä osin moittia oikeuden väärinkäytöstä, koska siitä ei ole riittävästi yksilöityä näyttöä ja koska järjestelylle on asiallinen syy.

e) Tilanteiden objektiivinen rinnastettavuus

104. Jos oletetaan, että kyseessä katsottaisiin tästä huolimatta olevan (välillinen) syrjintä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tutkitaan toisinaan lisäedellytyksenä syrjinnän toteamiselle sitä, ovatko molemmat eri tavalla kohdellut ryhmät objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa olevassa tilanteessa.⁶⁰

105. Kuten olen jo useaan otteeseen ratkaisuehdotuksissani todennut,⁶¹ kyse on edellytyksestä, jota ei voida rajata kestäväällä tavalla. Tämän tutkiminnan yhteydessä keskitytään pikemminkin yksittäisiin oikeuttamisperusteisiin – joiden tutkimisen laajuus vaihtelee viime kädessä⁶² – oikeuttamiskysymystä edeltävässä tutkiminnan vaiheessa ja siirretään ne pois oikeasuhteisuuden arvioinnin piiristä. Myös unionin tuomioistuin jättää siksi perustellusti toisinaan tutkimatta objektiivisen rinnastettavuuden.⁶³ Tästä edellytyksestä olisi siksi luovuttava.

106. Jos sitä vastoin pidetään kiinni tilanteiden objektiivista rinnastettavuutta koskevasta edellytyksestä, herää erityisesti kysymys, eivätkö liikevaihdoltaan suuremmat ja liikevaihdoltaan pienemmät yritykset ole objektiivisesti arvioituina erilaisessa tilanteessa siksi, että niiden veronmaksukyky on erilainen. Tätä kysymystä tarkastelen seuraavaksi, kuitenkin – samoin toissijaisesti tehtävän – oikeutettavuuden arvioinnin yhteydessä.

59 Komission 21.3.2018 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final.

60 Ks. viimeksi tuomio 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 31–38 kohta) ja kyseisen tuomion 31 kohtaan sisältyvät kattavat oikeuskäytäntöviittaukset.

61 Ks. tästä ratkaisuehdotukseni Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, 21–28 kohta) ja A (C-123/11, EU:C:2012:488, 40 ja 41 kohta). Tämän suuntaisesti myös jo ratkaisuehdotukseni Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen ym. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 32 kohta); Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 59 kohta); Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, 46 kohta) ja Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, 38 kohta).

62 Ks. ratkaisuehdotukseni Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).

63 Ks. tuomio 4.7.2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, 18–34 kohta); tuomio 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 27–39 kohta) ja tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 18–26 kohta).

3. Toissijaisesti: välillisen syrjinnän oikeuttaminen

107. Siltä varalta, että unionin tuomioistuin katsoo kyseessä olevan välillinen syrjintä sen vuoksi, että vero on sidottu liikevaihdon määrään, on toissijaisesti pohdittava, onko tästä seuraava erilainen keskimääräinen verokanta oikeutettu. Perusvapauksien rajoitus voi olla oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä, sikäli kuin sillä voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.⁶⁴

a) Yleistä etua koskevat pakottavat syyt

108. Kuten erityisverolain johdanto-osasta ilmenee, erityisverolla pyritään palauttamaan budjettitasapaino ottamalla käyttöön tämä verovelvollisilta, joiden kyky vastata julkisista kustannuksista on yleistä verovelvollisuutta suurempi, kannettava vero. Unionin tuomioistuin on todennut, ettei nyt tarkasteltavan verojärjestelmän tueksi voida vedota budjettitasapainon palauttamiseen verotuloja kasvattamalla.⁶⁵ Nyt tarkasteltavassa tapauksessa veron erityistä vaikutustapaa ei kuitenkaan ole tarkoitus oikeuttaa pelkästään verotukseen liittyvillä eduilla vaan veron sitomisella verovelvollisten erilaiseen taloudelliseen asemaan, ottaen siis huomioon oikeudenmukaisen taakanjaon yhteiskunnassa.

109. Kuten olen jo useasti ratkaisuehdotuksissani selventänyt, olen komission⁶⁶ kanssa samaa mieltä siitä, että erilaisen verokannan soveltaminen voidaan lähtökohtaisesti perustella verovelvollisten erilaisella maksukyvyllä.⁶⁷ Myös unionin tuomioistuin on tunnustanut periaatteen, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan, – joskin verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskevan oikeuttamisperusteen yhteydessä.⁶⁸

110. Tämän taustalla lienee se tosiseikka, että monissa jäsenvaltioissa periaate, jonka mukaan verottaminen tapahtuu veronmaksukyvyn mukaan, on jopa valtiosääntöoikeudellinen periaate, joka on osittain nimenomaisesti vahvistettu perustuslaissa⁶⁹ ja joka osittain johdetaan ylimmissä tuomioistuimissa yhdenvertaisen kohtelun periaatteesta.⁷⁰ Koska myös liikevaihdon määrää voidaan pitää indikaattorina tietystä veronmaksukyvystä (ks. edellä 100 kohta), tämä oikeuttamisperuste soveltuu käsiteltävään asiaan.

111. Verolainsäädännössä on lisäksi tunnustettu, että valtiolla on lähtökohtaisesti oikeutettu intressi soveltaa myös progressiivisia verokantoja. Se, että henkilöt, joiden veronmaksukyky on parempi, velvoitetaan osallistumaan yhteiskunnan kustannuksiin suhteellisesti enemmän, on myös jäsenvaltioissa laajasti käytössä oleva ratkaisu ainakin sellaisten verojen osalta, jotka määräytyvät voiton perusteella. Myös Euroopan unioni itse verottaa virkamiehiään ja toimihenkilöitään progressiivisella asteikolla.⁷¹

64 Tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 42 kohta); tuomio 24.3.2011, komissio v. Espanja (C-400/08, EU:C:2011:172, 73 kohta) ja tuomio 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, 17 kohta).

65 Tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, 44 kohta).

66 Se, että komissio lähtökohtaisesti tunnustaa tämän oikeuttamisperusteen ja katsoo ainoastaan käsiteltävässä asiassa, ettei se täyty, ilmenee sen huomautusten 30 ja 71 kohdasta.

67 Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 60 kohta) ja ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 44 kohta).

68 Tuomio 12.6.2018, Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, 49 ja 50 kohta).

69 Vrt. esimerkiksi Kreikan perustuslain 4 §:n 5 momentti, Italian perustuslain 53 §:n 1 momentti, Espanjan perustuslain 31 §:n 1 momentti, Kyproksen perustuslain 24 §:n 1 momentti ja erityisesti myös Unkarin perustuslain O ja XXX §.

70 Näin esim. Saksassa Bundesverfassungsgerichtin (perustuslakituomioistuin) 15.1.2014 antama tuomio (1 BvR 1656/09, DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

71 Ks. Euroopan yhteisöille suoritettavaan veroon sovellettavien edellytysten ja menettelyn vahvistamisesta 29.2.1968 annetun neuvoston asetuksen (ETY, Euratom, EHTY) N:o 260/68 (EYVL 1968, L 56, s. 8) 4 artikla, jossa progressiivinen verokanta oli 8–45 prosenttia.

112. Tämän taustalla on yleensä – ainakin hyvinvointivaltiossa – tavoite keventää sosiaalisesti heikommassa asemassa olevien taakkaa ja siltä osin jakaa osaksi hyvin epätasaisesti jakautuneet varat osittain uudelleen verolainsäädännön avulla. Tämä hyvinvointivaltion tavoite oikeuttaa lähtökohtaisesti myös progressiivisesta verokannasta seuraavan tietyn erilaisen kohtelun.

113. Koska SEU 3 artiklan 3 kohdan toisen alakohdan mukaan sisämarkkinoiden toteuttamisen lisäksi unioni edistää yhteiskunnallista oikeudenmukaisuutta, myös nämä hyvinvointivaltioon liittyvät syyt voivat – kuten Puola on suullisessa käsittelyssä esittänyt – oikeuttaa progressiivisen verokannan unionin oikeuden nojalla. Tämä pätee joka tapauksessa veroon, jota ei kanneta ainoastaan yrityksiltä vaan myös luonnollisilta henkilöiltä, kuten erityisverolain 3 §:n 1 ja 2 momentin mukaisesti tapahtuu.

114. Oikeuttamisperuste, jonka mukaan verotus toteutetaan veronmaksukyyn mukaan, yhdessä hyvinvointivaltion periaatteen kanssa voi näin ollen oikeuttaa perusvapauksien rajoittamisen.

b) Rajoituksen oikeasuhteisuus

115. Perusvapauden rajoituksella on lisäksi voitava taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.⁷²

1) Soveltuvuus

116. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kansallinen lainsäädäntö on omiaan takaamaan tavoitteen toteutumisen vain, jos se tosiasiallisesti vastaa tavoitteeseen johdonmukaisella ja järjestelmällisellä tavalla.⁷³

117. Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin ottaa myös huomioon jäsenvaltioiden harkintavallan yleisten lakien antamisessa.⁷⁴ Lainsäätäjältä edellytetään etenkin poliittisten, taloudellisten ja sosiaalisten valintojen tekemistä. Sen on myös suoritettava monitahoisia arviointoja.⁷⁵ Ellei asianomaista alaa ole yhdenmukaistettu unionin oikeudessa, kansallisella lainsäätäjällä on siten verolainsäädännön alalla tiettyä harkintavaltaa veron vahvistamisessa. Edellä mainittu johdonmukaisuusedellytys täyttyy näin ollen, ellei erityisvero ole ilmeisen soveltumaton tavoitteen saavuttamiseen.⁷⁶

118. Sikäli kuin erityisverossa otetaan huomioon verovelvollisten yritysten veronmaksukyky, se perustuu – kuten edellä esitettiin – ilmeisesti siihen oletamaan, että liikevaihdoltaan suuremmat yritykset ovat veronmaksukykyisempiä kuin liikevaihdoltaan pienemmät yritykset.

72 Tuomio 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 kohta); tuomio 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 kohta); tuomio 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 27 kohta); tuomio 12.9.2006, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 kohta); tuomio 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, 23 kohta) ja tuomio 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 kohta).

73 Tuomio 11.6.2015, Berlington Hungary ym. (C-98/14, EU:C:2015:386, 64 kohta); tuomio 12.7.2012, HIT ja HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, 42 kohta).

74 Ks. tuomio 6.11.2003, Gambelli ym. (C-243/01, EU:C:2003:597, 63 kohta); tuomio 21.9.1999, Läärä ym. (C-124/97, EU:C:1999:435, 14 ja 15 kohta) ja tuomio 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, 61 kohta) – kaikki rahapeleistä; ks. myös tuomio 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, 48 kohta ja sitä seuraavat kohdat) elintarvikelainsäädännöstä.

75 Vastaavasta arviointiperusteesta unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden toimintaa arvioitaessa ks. myös tuomio 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, 47 kohta).

76 Ks. tältä osin jo ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 48 kohta); tuomio 4.5.2016, Puola v. parlamentti ja neuvosto (C-358/14, EU:C:2016:323, 79 kohta) ja tuomio 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, 123 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) unionin lainsäätäjän harkintavallasta, jota voidaan soveltaa kansalliseen lainsäätäjään – ks. vastaavasta arviointiperusteesta arvioitaessa unionin toimielinten ja jäsenvaltioiden toimia myös tuomio 5.3.1996, Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, 47 kohta).

119. Tätä olettamaa vastaan komissio vetoaa käsiteltävässä asiassa siihen, että liikevaihto on osoitus ainoastaan yrityksen koosta ja markkina-asemasta, ei kuitenkaan sen veronmaksukyvyystä. Liikevaihdon kasvu ei myöskään tarkoita automaattisesti voiton lisääntymistä. Yrityksen liikevaihdon ja veronmaksukyvyn välillä ei siten ole suoraa yhteyttä. Nämä komission esittämät perusteet ihmetyttävät, sillä unionissa suunniteltua liikevaihtoperusteista digitaalisten palvelujen veroa perustellaan lähinnä päinvastaisilla perusteluilla.⁷⁷

120. Tosiasiassa komissio jättää käsiteltävässä asiassa huomiotta, että veron kohteen (käsiteltävässä asiassa liikevaihdon) ja veron tavoitteen (käsiteltävässä asiassa veronmaksukyvyn mukaan verottamisen) välinen *suora* yhteys, jollaista komissio vaatii, ei ole tarpeen, jotta toimenpidettä voidaan pitää tavoitteeseensa soveltuvana. Näin tiukat vaatimukset olisivat ristiriidassa edellä mainitun jäsenvaltioiden harkintavallan kanssa. Toimenpidettä on pikemminkin pidettävä tavoitteeseensa soveltumattomana vain, jos kohteen ja tavoitteen välillä ei ole ylipäätään havaittavissa mitään yhteyttä.

121. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa vuosiliikevaihdon ja veronmaksukyvyn välillä on kuitenkin *välillinen* yhteys. Kuten jo ratkaisuehdotuksessani Hervis Sport totesin, liikevaihdon suuruus voi olla veronmaksukyvyn suhteen tyypittävä indikaattori. Tätä tukee yhtäältä se, että suuret voitot eivät ole mahdollisia ilman suuria liikevaihtoja, ja toisaalta se, että liikevaihdon aikaansaama tulonlisä (rajatulo) yleensä kasvaa kiinteiden yksikkökustannusten laskemisen vuoksi.⁷⁸ Näin ollen ei suinkaan vaikuta kestävämmältä katsoa, että liikevaihto ilmentää yrityksen kokoa tai markkina-asemaa ja mahdollisia voittoja ja myös sen veronmaksukykyä, ja verottaa sitä tämän perusteella.

122. Toisin kuin komissio on suullisessa käsittelyssä esittänyt, erilaisen kohtelun kannalta ei ole ratkaisevaa, sovelletaanko progressiivista veroasteikkoa voittoon vai liikevaihtoon perustuvaan veroon. Myös yrityksen voitto on ainoastaan suure, joka osoittaa yrityksen fiktiivistä (verotettavaa) suorituskykyä eikä aina vastaa todellista veronmaksukykyä. Tämä käy selväksi suurten lisäpoistojen, jotka pienentävät voittoa ainoastaan fiktiivisesti mutta eivät tosiasiallisesti (nk. piilovaraukset), tai niin kutsuttujen tervehdyttämiskohtojen kohdalla (maksukyvyttömän yrityksen velkojan toteuttama saatavasta luopuminen johtaa kirjanpidollisesti voiton kirjaamiseen kyseisen yrityksen taseeseen).

123. Lisäksi liikevaihto voi jossain suhteessa soveltua jopa paremmin yrityksen veronmaksukyvyn kuvaamiseen kuin voitto. Voitosta poiketen liikevaihtoa on nimittäin paljon vähäisemmässä määrin mahdollista pienentää alentamalla veron perustetta tai siirtämällä voittoja esimerkiksi konsernin sisäisten siirtohintojen avulla. Liikevaihtoon sitominen voi siten olla myös tehokas keino torjua aggressiivista verosuunnittelua, mitä komissio perustellusti korostaa liikevaihtoperusteista digitaalisten palvelujen veroa koskevassa ehdotuksessaan.⁷⁹

124. Unkarin erityisvero ei siten ole ilmeisen soveltumaton edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseen.

⁷⁷ Liikevaihtoperusteista digitaalisten palvelujen veroa koskevan komission ehdotuksen perusteluissa sitä vastoin todetaan johdanto-osan 23 perustelukappaleessa, että liikevaihtoperusteiden kynnysarvon pitäisi rajoittaa digitaaliveron soveltaminen tietynsuuruisiin yrityksiin. Nämä ovat sellaisia yrityksiä, jotka riippuvat keskeisesti vahvan markkina-aseman hyödyntämisestä. Kynnysarvo myös jättää digitaalisten palvelujen veron ulkopuolelle pienet yritykset ja startup-yritykset, joihin uudesta verosta aiheutuva rasitus todennäköisesti vaikuttaisi kohtuuttomasti. Tätä koskevilla perusteluilla (s. 12) komissio toteaa nimenomaisesti, että nämä (liikevaihdoltaan suuret) yritykset, jotka ovat saavuttaneet vahvan markkina-aseman, pystyvät hyötymään suhteellisesti enemmän liiketoimintamalleistaan kuin pienemmät yritykset. Tämän ”taloudellisen kapasiteetin” vuoksi näitä yrityksiä pidetään erityisen ”verotuksen arvoisina” ja verovelvollisina.

⁷⁸ Ks. ratkaisuehdotukseni Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 kohta). Vastaavasti myös ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, 57 kohta).

⁷⁹ Komission 21.3.2018 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final, johdanto-osan 23 perustelukappale.

2) Tarpeellisuus

125. Tutkittaessa toimenpiteen tarpeellisuutta sen oikeasuhteisuuden yhteydessä on unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan otettava huomioon, että silloin, kun on mahdollista valita usean tarkoitukseen soveltuvan toimenpiteen välillä, on valittava vähiten rajoittava, eivätkä toimenpiteistä aiheutuvat haitat saa olla liian suuria tavoiteltuihin päämääriin nähden.⁸⁰

126. Tältä osin herää kysymys, tuleeko liikevaihdon verotus voiton verotukseen verrattuna kyseeseen mahdollisesti vähemmän rajoittavana mutta tavoitteeseensa yhtä soveltuvana välineenä. Tässä yhteydessä voitaisiin pohtia, onko tuloverotus voiton perusteella tältä osin vähemmän rajoittava, yhtä soveltuva väline, koska näin voidaan välttää tapaukset, joissa yrityksiltä kannetaan erityisveroa suurista tappioista huolimatta.

127. Voittoon perustuva tulovero ei kuitenkaan ole vähemmän rajoittava, tavoitteeseensa yhtä soveltuva väline vaan eri asia kuin liikevaihtoperusteinen tulovero. Tulojen verotustekniikan laji (liikevaihto- vai voittoperusteinen) ei kerro mitään siitä, onko veroja maksettava myös silloin, kun syntyy aitoa tappiota. Myös voittoperusteinen tulovero voi johtaa verotukseen, vaikka yritykselle syntyy tappiota. Näin on esimerkiksi silloin, jos tiettyjä elinkeinomenoja – tai myös siirtohintoja – ei hyväksytä tai velkoja luopuu saatavasta yrityksen ajaututtua taloudellisiin vaikeuksiin (nk. tervehdyttämisvoitto). Siihen liittyvä yleinen ongelma, että yritykseltä kannetaan kansallisen tuloverolain mukaisesti veroa, vaikka sillä ei ole aitoa (toisin sanoen tosiasiallista) veronmaksukykyä, on ensisijaisesti kansalliseen oikeuteen ja kansallisiin perusoikeuksiin liittyvä ongelma mutta ei lähtökohtaisesti unionin oikeuteen liittyvä ongelma, koska yhdenmukaistamista ei ole tehty.

128. Voittoperusteisella tuloverolla ei myöskään voida yhtä hyvin taata tehokasta verotusta, joka vähentää verosuunnittelumahdollisuuksia. Liikevaihdon käyttämisessä veron perusteena on se ratkaiseva etu, että liikevaihto on helpompi määrittää eikä se mahdollista veron kiertämiseen tähtäviä strategioita tai mahdollistaa ne ainoastaan vähäisessä määrin.

129. Myöskään erityisveron konkreettisen toteuttamistavan tarpeellisuudesta sillä tavoiteltavaan päämäärään nähden ei siis tosiasialla ole epäilystä.

3) Asianmukaisuus

130. Perusvapauden rajoitusten on lisäksi oltava asianmukaisia tavoiteltavan päämäärän kannalta.⁸¹ Tämä edellyttää, etteivät rajoitus ja sen seuraukset saa olla suhteettomia tähän päämäärään nähden.⁸² Käsiteltävässä asiassa näin ei – sikäli kuin on nähtävissä – myöskään ole.

131. Tässä yhteydessä on ensinnäkin yhtäältä katsottava, että oikeudenmukaista taakanjakoa yhteiskunnassa koskevalla tavoitteella on ehdottomasti suuri merkitys lainsäätäjän antaessa verolainsäädäntöä. Sama pätee tavoitteeseen noudattaa jälleen unionin vakauskriteereitä. Myöskään se, että suhteessa veronmaksukykyisemmät osallistuivat suhteessa enemmän kyseisten vähemmän veronmaksukykyisten taakan keventämiseen, ei sinänsä ole epäasianmukaista. Tilanne voi olla toinen, jos verolla on tukahduttava vaikutus eli se vastaa verotettavan toiminnan kieltämistä.

⁸⁰ Näin jo tuomio 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 kohta); tuomio 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, 48 kohta); tuomio 15.2.2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54 kohta); tuomio 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 kohta); tuomio 8.7.2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, 45 kohta) ja tuomio 11.7.1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, 21 kohta).

⁸¹ Tuomio 21.12.2011, komissio v. Puola (C-271/09, EU:C:2011:855, 58 kohta) ja tuomio 11.10.2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, 82 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁸² Tuomio 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 kohta); tuomio 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 kohta); tuomio 9.11.2010, Volker und Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, 76 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 12.7.2001, Jippes ym. (C-189/01, EU:C:2001:420, 81 kohta).

132. Toisaalta toimenpiteen vaikutukset eivät vaikuta liian raskailta. Erityisvero ei etenkään tee taloudellisesti tuottoisaa toimintaa Unkarin televiestintämarkkinoilla mahdottomaksi. Sillä ei vaikuta olevan tukahduttavaa vaikutusta, kuten aiemmat vuodet ovat osoittaneet. Lisäksi Unkarin suullisessa käsittelyssä esittämien tietojen mukaan erityisvero pienentää myös voittoa, joten siitä seuraa voittoperusteisen tuloveron aleneminen, sikäli kuin yritys maksaa tuloveroa. Lisäksi erityisveroa kannettiin alun pitäenkin niin sanottuna kriisiverona ainoastaan kolmen vuoden ajan, ja se oli siten luonteeltaan ainoastaan väliaikainen.

133. Näin ollen liikevaihdoltaan suurilta televiestintäyrityksiltä kannettavasta, liikevaihtoperusteisesta progressiivisesta tuloverosta seuraava sijoittautumisvapauden rajoittaminen olisi oikeutettua.

4. Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskeva päätelmä

134. SEUT 49 ja SEUT 54 artikla eivät ole esteenä Unkarin televiestintämarkkinoilla kannettavalle erityisverolle.

C Toinen ennakkoratkaisukysymys: valtiontukikiellon rikkominen

135. Siten on vielä tutkittava, onko Unkarin televiestintämarkkinoilla kannettava progressiivinen erityisvero luonteeltaan valtiontukea. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää veroa valtiontukea sen perusteella, että ylimmän veroluokan mukaista 6,5 prosentin verokantaa sovelletaan vasta tietyn liikevaihtorajan ylittyessä.

1. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottaminen

136. Ensin on kuitenkin selvitettävä, voidaanko ennakkoratkaisupyyntö ylipäätään ottaa tutkittavaksi toisen kysymyksen osalta. Tämän taustalla on unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan ne, joilla on velvollisuus suorittaa maksu, eivät voi vapautua kyseisen maksun suorittamisesta vetoamalla siihen, että muiden yritysten hyväksi toteutettua verotuksellista toimenpidettä on pidettävä valtiontukea.⁸³

137. Sikäli kuin veroa kuitenkin käytetään tiettyihin tarkoituksiin ja siten erityisesti toisten yritysten suosimiseen, on kuitenkin tutkittava, käytetäänkö verosta saadut tulot valtiontukilainsäädännön kannalta sallitulla tavalla.⁸⁴ Tällaisessa tapauksessa kyseinen verovelvollinen voi myös riitauttaa oman verorasitteensa – joka väistämättä seuraa kolmansien suosimisesta.

138. Tällaisesta tapauksesta ei kuitenkaan ole kyse. Nyt tarkasteltavassa tapauksessa pääasian kantajan rasite seuraa yleisestä verosta, josta saatavat tulot ohjataan valtion yleiseen talousarvioon eivätkä siten hyödytä konkreettisesti kolmansia. Käsiteltävässä asiassa kantaja riitauttaa siten ainoastaan sille osoitetun verotuspäätöksen ja pitää sitä lainvastaisena, koska muita verovelvollisia ei veroteta samassa määrin.

139. Vodafone ei siten voi vedota kansallisissa tuomioistuimissa muille yrityksille myönnetyn verovapautuksen lainvastaisuuteen välttyäkseen tämän veron maksamiselta.

⁸³ Tuomio 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 kohta); tuomio 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat); 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, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁸⁴ Tämän kysymyksen merkityksellisyydestä ks. 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, 40 ja 41 kohta sekä 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

140. Ainoastaan unionin tuomioistuimen tuomio *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ vaikuttaa olevan ristiriidassa tämän kanssa. Kyseisen tuomion mukaan joidenkin ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamiseen pitäisi riittää, että verovelvollisen ”vaatimuksilla” pyritään ”myös kyseenalaistamaan – oikeudellisten keinojen pätevyys”. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen ratkaista, onko näin ylipäättään käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisen verotuspäätöksen lainmukaisuutta koskevassa menettelyssä. Samaisessa tuomiossa unionin tuomioistuin on nimittäin myöhemmin perustellusti korostanut, etteivät ”ne, joilla on velvollisuus suorittaa maksu, voi vapautua kyseisen maksun suorittamisesta vetoamalla siihen, että muiden yritysten saamaa vapautusta on pidettävä valtiontukena”.⁸⁶ Jos näin kuitenkin on, kysymys toisen hyväksi myönnetystä tuesta ei ole asian kannalta merkityksellinen prosessissa, joka koskee pelkästään verovelvollisen omaa verovelkaa – kuten käsiteltävässä asiassa –, eikä sitä voida siten ottaa tutkittavaksi.

141. Tältä osin on otettava myös huomioon, että on lähtökohtaisesti komission tehtävä huolehtia lainvastaisesti myönnetyn tuen *takaisinperinnästä*, kuten unionin tuomioistuin on äskettäin jälleen selventänyt.⁸⁷ Vodafonen verottamatta jättäminen ei kuitenkaan olisi takaisinperimistä, vaan sillä tuki ulotettaisiin koskemaan uutta henkilöä (käsiteltävässä asiassa Vodafonea) ja näin ei poistettaisi vaan vahvistettaisiin kilpailun vääristymistä.

142. Sitä vastoin on mainitun oikeuskäytännön mukaista, jos tuomioistuin, jonka on ratkaistava kysymys verovapautuksen myöntämisestä – kuten asiassa *A-Brauerei*⁸⁸ –, voi esittää tämän kysymyksen unionin tuomioistuimelle. Tämä tapaus ei ole rinnastettavissa nyt tarkasteltavaan tapaukseen, toisin kuin komissio suullisessa käsittelyssä esitti. Kyseisessä tapauksessa on nimittäin kyse tuen myöntämisestä tuensaajalle eikä verotuspäätöksen kumoamisesta kolmannen (käsiteltävässä asiassa Vodafonelle), joka haluaisi ulottaa tuen koskemaan itseään, hyväksi.

143. Tätä vastaan ei voida myöskään vedota siihen, ettei tuen takaisinperintä ole mahdollista verottamalla pienempiä yrityksiä jälkikäteen, kuten Vodafone on suullisessa käsittelyssä esittänyt. Jos jäsenvaltio ei voi poikkeuksellisesti periä tukea takaisin, tuki voidaan asetuksen (EY) N:o 659/1999⁸⁹ 14 artiklan 1 kohdan nojalla myös jättää perimättä takaisin. Kuten unionin tuomioistuin on todennut, periaate, jonka mukaan ketään ei veloiteta mahdottomaan, kuuluu unionin oikeuden yleisiin oikeusperiaatteisiin.⁹⁰ Tällaisessakaan tapauksessa SEUT 107 ja SEUT 108 artiklassa ei määrätä eikä edellä mainitun asetuksen säännöksissä säädetä tuen taannehtivasta *laajentamisesta* koskemaan muita henkilöitä.

144. Myöskään unionin tuomioistuimen uudemmassa tuomiosta *ANGED*,⁹¹ joka koski (myyntipinta-alan mukaan) vähittäiskaupan toimijoilta Espanjassa kannettua veroa, ei voida johtaa ennakkoratkaisukysymyksen tutkittavaksi ottamisen edellytysten täyttymistä – toisin kuin komissio suullisessa käsittelyssä väitti. Kyseisessä kansallisen tuomioistuimen menettelyssä oli kyse itse lain (jolla on *erga omnes* -vaikutus) eikä ainoastaan yksittäisen verotuspäätöksen tutkimisesta. Tältä osin mainitussa asiassa SEUT 107 artiklaa koskevat laajemmat toteamukset olivat ainakin hyödyllisiä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle, minkä vuoksi unionin tuomioistuin katsoi perustellusti, että ennakkoratkaisukysymys voidaan ottaa tutkittavaksi.

⁸⁵ Tuomio 15.6.2006 (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 25 ja 26 kohta).

⁸⁶ Tuomio 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta).

⁸⁷ Tuomio 6.11.2018, *Scuola Elementare Maria Montessori v. komissio, komissio v. Scuola Elementare Maria Montessori ja komissio v. Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, 90 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

⁸⁸ Tuomio 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

⁸⁹ [SEUT 108] artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 22.3.1999 annettu neuvoston asetus (EYVL 1999, L 83, s. 1).

⁹⁰ Tuomio 6.11.2018, *Scuola Elementare Maria Montessori v. komissio, komissio v. Scuola Elementare Maria Montessori ja komissio v. Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, 79 kohta); ks. vastaavasti, joskin toisessa asiayhteydessä, jo tuomio 3.3.2016, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, 42 kohta).

⁹¹ Tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Jos tuomion vaikutus ulottuu kuitenkin ainoastaan asianosaiseen, joka – kuten asianosaiset ovat käsiteltävässä asiassa vahvistaneet – riitauttaa pelkästään itselleen osoitetun verotuspäätöksen, unionin tuomioistuimen tuomiossa ANGED kehittämä ajatus ei sovellu käsiteltävään asiaan, ja siinä on siten noudatettava myös edellä mainittua periaatetta. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön – jota myös tuomiossa *Air Liquide Industries Belgium*⁹² lainataan – mukaisesti tätä kysymystä ei näin ollen voida ottaa tutkittavaksi käsiteltävässä asiassa.⁹³

146. Kantajalla on oltava mahdollisuus siihen, että lakia tutkitaan abstraktisti kansallisessa tuomioistuimessa. Kyseinen tuomioistuin voi sitten esittää vastaavan ennakkoratkaisupyyntöä.

147. Edellä esitetyn perusteella ei ole mitään syytä eikä tarvetta poiketa unionin tuomioistuimen tähänastisesta oikeuskäytännöstä, jonka mukaan ne, joilla on velvollisuus suorittaa maksu, eivät voi vapautua kyseisen maksun suorittamisesta vetoamalla siihen, että muiden yritysten hyväksi toteutettua verotuksellista toimenpidettä on pidettävä valtiontukena.⁹⁴ Ennakkoratkaisupyyntöä ei siten voida ottaa tutkittavaksi toisen kysymyksen osalta.

2. Toissijaisesti: oikeudellinen arviointi

148. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että toinen ennakkoratkaisukysymys voidaan ottaa tutkittavaksi, sen olisi tutkittava, onko keskisuurten yritysten alennettua (liikevaihtoperusteista) verotusta tai pienempien yritysten vapauttamista (liikevaihtoperusteisesta) verosta pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena.

149. Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan toimenpiteen luokittelu SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi valtiontueksi edellyttää, että kyseessä on ensinnäkin valtion toimenpide tai valtion varoilla toteutettu toimenpide. Toiseksi kyseisen toimenpiteen on oltava omiaan vaikuttamaan jäsenvaltioiden väliseen kauppaan. Kolmanneksi toimenpiteellä on annettava valikoivaa etua sille, joka on toimenpiteen kohteena. Neljänneksi toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua.⁹⁵

150. Ratkaiseva edellytys käsiteltävässä asiassa on valikoiva etu. Toisin ilmaistuna herää kysymys, annetaanko progressiivisella veroasteikolla valikoivaa etua, joka on oikeutettava, niille, jotka maksavat progression vuoksi sekä absoluuttisesti että suhteellisesti vähemmän veroja kuin muut verovelvolliset. Vielä jokin aika sitten tähän kysymykseen olisi vastattu selkeästi kieltävästi. Juuri tämä kysymys tulee nyt esille tässä menettelyssä.

151. Tämä seikka on saanut julkisasiamies Saugmandsgaard Øen kyseenalaistamaan lähtökohtaisesti unionin tuomioistuimen tähänastisen tarkastelutavan. Hän katsoi nimenomaisesti seuraavaa:⁹⁶

”Äärimmäisenä esimerkkinä voidaan mainita, että tulotason perusteella määräytyviä progressiivisia veroasteita koskeva toimenpide on kiistatta yleisesti sovellettava toimenpide perinteisen arviointimenetelmän mukaan, koska mihin tahansa yritykseen voidaan soveltaa edullisinta veroastetta. Sen sijaan viitekehysten menetelmän mukaan edullisimmat veroasteet merkitsevät erilaista kohtelua, joka on todettava lailliseksi joko rinnastettavuuden puuttumisen (toinen vaihe) tai kyseessä olevan

⁹² Tuomio 15.6.2006 (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

⁹³ Näin nimenomaisesti vastaavassa tapauksessa: tuomio 6.10.2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

⁹⁴ Tuomio 6.10.2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 kohta); tuomio 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat); 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, 42 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 20.9.2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

⁹⁵ Tuomio 27.6.2017, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta) ja tuomio 21.12.2016, komissio v. *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 kohta).

⁹⁶ Julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, 66 ja 67 kohta).

järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvan oikeuttamisperusteen vuoksi (kolmas vaihe). Selvyyden vuoksi täsmennän, että en luonnollisesti väitä, että viitekehyksen menetelmä johtaisi automaattisesti progressiivisten veroasteiden luokitteluun valikoiviksi,^[97] vaan väitän menetelmän mahdollistavan tämän luokittelun, koska se johtaa pohtimaan sellaisten toimenpiteiden oikeuttamista, jotka on perinteisessä arviointimenetelmässä jätetty jo alkuvaiheessa pois laskuista. Tämä valtiontukisääntöjen soveltamisalan laajentamista koskeva riski voi koskea muun muassa toimenpiteitä, jotka ovat samankaltaisia kuin unionin tuomioistuimen aikaisemmin yleisesti sovellettaviksi luokittelemat toimenpiteet.”

152. Yhdyn näihin epäilyihin, mutta katson, että ne voidaan myös ottaa huomioon niin sanotussa viitekehyksen menetelmässä. Sen mukaan on ensinnäkin tutkittava, mikä muodostaa edun (tästä 153 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jota voitaisiin pitää valikoivana (tästä 157 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

a) Edun käsite

153. Siitä, onko pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä pidettävä edun antamisena sille, joka on sen kohteena, on muistettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan valtiontukina pidetään toimenpiteitä, jotka muodossa tai toisessa ovat omiaan suosimaan yrityksiä suoraan tai välillisesti tai joita on pidettävä taloudellisena etuna, jota edunsaajayritys ei olisi saanut tavanomaisissa markkinaolosuhteissa.⁹⁸

154. Myös suotuisa verokohtelu, jolla tosin ei siirretä valtion varoja mutta joka asettaa edunsaajat taloudellisesti parempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, voi olla SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea.⁹⁹ Tukina pidetään näin ollen muun muassa toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia (ts. subventiota) sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yrityksen vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia.¹⁰⁰

155. Verovapautuksen ja alennetun verotuksen osalta etu jää jo puuttumaan. Mitään yritystä – niin pientä kuin suurtakaan – ei veroteta lainkaan alle 500 HUF:n liikevaihdon osalta ja kaikkia yrityksiä verotetaan alennetusti 500 miljoonan ja 5 miljardin välille sijoittuvan liikevaihdon osalta. Tämä pätee myös Vodafoneen.

156. Enintään progressiosta seuraava erilainen keskimääräinen verokanta – jonka sekä Vodafone että komissio ottavat lähtökohdaksi – muodostaa edun, jolla liikevaihdoltaan pienemmät verovelvolliset asetetaan edullisempaan asemaan.

97 ”Komission tiedonannossa valtiontuen käsitteestä, 139 kohdassa, täsmennetään, että tuloveron progressiivisuus ja sen uudelleenjakotavoite voivat olla kyseisen järjestelmän luonteeseen tai yleiseen rakenteeseen perustuvia oikeuttamisperusteita. – –”

98 Tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 kohta) ja tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 kohta).

99 Ks. mm. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 kohta) ja tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta).

100 Tuomio 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 kohta); tuomio 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, 33 kohta); tuomio 19.3.2013, Bouygues ja Bouygues Télécom v. komissio (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 kohta) ja tuomio 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 kohta).

b) Edun valikoivuus verolainsäädännössä

157. Tältä osin on tutkittava, onko alhaisemman keskimääräisen verokannan soveltamista liikevaihdoltaan pienempiin yrityksiin pidettävä SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”jonkin yrityksen tai tuotannonalan suosimisena”, siis unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna ”valikoivana” etuna.

158. Valikoivuuden osoittamiseen liittyy jäsenvaltioiden vero-oikeudellisen sääntelyn yhteydessä aina huomattavia vaikeuksia.¹⁰¹ Unionin tuomioistuin on esittänyt oikeuskäytännössään toistuvasti lähtökohtana, että verosääntely ei ole valikoiva silloin, kun sitä sovelletaan erotuksetta kaikkiin talouden toimijoihin.¹⁰² Tämän perusteella kyseistä etua ei voitaisi pitää valikoivana. Tätä päätelmää ei muuta myöskään tuomio *World Duty Free Group ym.*¹⁰³ Kyseinen ratkaisu koski nimittäin erityistapausta, jossa oli kyse kotimaisille yrityksille ulkomaisia sijoituksia varten ulkomaisten yritysten kustannuksella myönnettävästä ”vientituesta”, joka on SEUT 111 artiklan oikeudellisen ajatuksen vastainen. Erityiset vientituet voivat siten täyttää valikoivuutta koskevan edellytyksen, vaikka niitä sovellettaisiinkin kaikkiin verovelvollisiin.

159. Sääntelyä ei kuitenkaan voida pitää valikoivana yksinomaan sillä perusteella, että ainoastaan siinä asetetut edellytykset – käsiteltävässä asiassa tiettyjen liikevaihtorajojen alittaminen – täyttävillä yrityksillä on mahdollisuus hyötyä veroedusta.¹⁰⁴ Myöskään tämän perusteella etua ei voitaisi pitää valikoivana käsiteltävässä asiassa.

160. Samanaikaisesti on kuitenkin selvää, että myös yleisiä verolakeja on arvioitava SEUT 107 artiklan valtiontukikiellon perusteella.¹⁰⁵ Unionin tuomioistuin on sen vuoksi asettanut verotuksellisen edun valikoivuuden arvioinnille erityisiä edellytyksiä. Se, kuvataanko tätä kaksi- vai kolmivaiheiseksi lähestymistavaksi, ei ole tässä yhteydessä ratkaisevaa.¹⁰⁶ Ratkaisevaa on aina se, onko verotukselliselle edulle asetetut edellytykset valittu kansallisen verojärjestelmän mittapuiden mukaan ilman syrjintää.¹⁰⁷

101 Ks. viimeaikaiset ratkaisut ja niistä esitetyt ratkaisuehdotukset:

Tuomio 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) ja julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

Tuomio 28.6.2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ja julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus *Andres v. komissio* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291) sekä ratkaisuehdotukseni *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853) ja *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Ks. tuomio 21.12.2016, *komissio v. World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 9.10.2014, *Ministerio de Defensa ja Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 kohta); tuomio 15.11.2011, *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 kohta) ja tuomio 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 kohta).

103 Tuomio 21.12.2016 (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73 ja 74 kohta sekä 86 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

104 Ks. vastaavasti erityisesti tuomio 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24 kohta); tuomio 28.6.2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 kohta); tuomio 21.12.2016, *komissio v. World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 kohta) ja tuomio 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta).

105 Ks. mm. tuomio 9.10.2014, *Ministerio de Defensa ja Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 kohta); tuomio 15.11.2011, *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 kohta) ja tuomio 15.3.1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 kohta).

106 Samoin julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus *Belgia v. komissio* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 28 kohta), jossa tätä kysymystä kuvataan ”pikemminkin teoreettiseksi”.

107 Ks. vastaavasti myös tuomio 21.12.2016, *komissio v. World Duty Free Group ym.* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta) ja tuomio 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 kohta); nimenomaisesti myös verolainsäädännön ulkopuolella ks. tuomio 21.12.2016, *komissio v. Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ja 55 kohta).

161. Tätä varten ensimmäisessä vaiheessa on määritettävä asianomaisessa jäsenvaltiossa sovellettava yleinen tai ”normaali” verojärjestelmä. Tämän yleisen tai ”normaalin” verojärjestelmän avulla toisessa vaiheessa on arvioitava, onko kyseisellä verotustoimenpiteellä myönnetty etu valikoiva.¹⁰⁸ Valikoivuus edellyttää, että toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevia yrityksiä kohdellaan eri tavalla eikä tätä erilaista kohtelua voida oikeuttaa. Tässä yhteydessä – ainakin valtioneuvoston päätöksessä – komissiolla on todistustaakka erilaisen kohtelun osalta ja jäsenvaltiolla todistustaakka oikeuttamisen osalta.¹⁰⁹

162. Olen samaa mieltä julkisasiamies Bobekin¹¹⁰ kanssa siitä, että valikoivuuden tutkiminen on viime kädessä ”ainoastaan” syrjinnän tutkimista. Siksi tutkin aluksi erilaisen kohtelun olemassaoloa (tästä jäljempänä 173 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja sen jälkeen tämän erilaisen kohtelun oikeutettavuutta (tästä jäljempänä 176 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Ennen sitä esitän vielä, miksi tavanomaista tarkastelutapaa on syytä hieman muuttaa viitekehyksen ensimmäisen määrittämisen yhteydessä (tästä jäljempänä 164 kohta).

1) Viitekehyksen ensimmäisen määrittämisen yhteydessä tehtävä mukauttaminen

163. Yleisten verojärjestelmien ja etenkin sellaisten tapauksessa, joissa viitekehys määritetään ensimmäisen kerran, niiden valikoivuuden toteamiseksi tarvitaan mukautettua tutkintaa. Tämän taustalla on se tosiasia, että verolainsäädäntöön perustuva eriyttäminen – toisin kuin avustus suppeassa merkityksessä rahaetuksien muodossa – seuraa väistämättä yleisesti sovellettavan verojärjestelmän yhteydessä ja pätee kaikkiin yhtä lailla, ja verovelvollinen kuuluu tämän mahdollisen etuja sisältävän eriyttämisen piiriin yleisesti ja pakosti ilman omaa myötävaikutusta. Tältä osin tämä tilanne eroaa hyvin voimakkaasti ”tavanomaisesta” yksittäisestä tuesta.

164. Unionin tuomioistuin käytti tällaista mukautettua tutkintaa tosiasiallisesti myös jo tuomioissa ANGED,¹¹¹ joissa ei myöskään ollut viitekehystä, josta järjestelmä olisi poikennut, vaan kyseessä oleva järjestelmä muodosti itse viitekehyksen. Näin on myös käsiteltävässä asiassa. Progressiivinen verokanta ei ole tiettyjen yritysten tapauksessa poikkeus ”tavanomaisesta” (suhteellisesta?) verokannasta, vaan se muodostaa itse säännön. Tästä säännöstä seuraa, että kaikilta verovelvollisilta kannetaan veroa erilaisten keskimääräisten verokantojen mukaan.

165. Tällaiset ”suosivat” yleiset eriyttämiset, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä, voidaan oikeuskäytännön mukaan luokitella tueksi vain, jos ne ovat sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia.¹¹² Tämä pätee jäsenvaltioiden verotuksellisen itsemääräämisoikeuden osalta erityisesti, jos niissä määritetään viitekehys ensimmäisen kerran.

108 Ks. tältä osin tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 kohta).

109 Samansuuntaisesti julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 27 kohta); komission todistustaakasta: tuomio 28.6.2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 84 kohta); tuomio 4.6.2015, komissio v. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 kohta) ja tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62 kohta); jäsenvaltion todistustaakasta: tuomio 28.6.2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 87 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 146 kohta); tuomio 8.9.2011, komissio v. Alankomaat (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62 kohta) ja tuomio 29.4.2004, Alankomaat v. komissio (C-159/01, EU:C:2004:246, 43 kohta).

110 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Belgia v. komissio (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 kohta).

111 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 38 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

112 Ks. mm. tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 kohta); tuomio 19.3.2013, Bouygues ja Bouygues Télécom v. komissio (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 kohta); tuomio 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 29 kohta) ja tuomio 23.2.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg v. korkea viranomainen (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).

166. Vain, jos jäsenvaltio käyttää viitekehysten määrittämistä myöntääkseen etuja tarkoituksiin, jotka eivät kuulu verojärjestelmän piiriin, nämä verolainsäädännön edut on syytä rinnastaa avustuksiin suppeassa merkityksessä.¹¹³ Toimenpide, jolla poiketaan yleisestä verojärjestelmästä, voi siis olla oikeutettu, mikäli kyseessä oleva jäsenvaltio voi osoittaa, että toimenpide on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista.¹¹⁴ Johdonmukaisen verojärjestelmän yhteydessä tehtävät yleiset eriyttämiset voivat siten tuskin muodostaa valikoivaa etua.

167. Lähemmässä tarkastelussa tämän ajatuksen taustalla on myös se perustava ratkaisu, joka on tehty tuomioissa Gibraltar,¹¹⁵ johon komissio lähinnä tukeutuu kirjallisissa huomautuksissaan. Myös kyseisessä tapauksessa viitekehys oli vasta luotu, mistä tosiasiallisesti seurasi, että offshore-yrityksiä ei verotettu, vaikka käyttöön otetulla uudella tuloverolainsäädännöllä oli tarkoitus verottaa kaikkia yrityksiä samalla tavalla (kaiketi myös niiden veronmaksukyvyyn mukaan). Kansallinen lainsäätäjä valitsi henkilöstön määrän ja liikekiinteistön käytön kaltaisia perusteita voiton mukaan määräytyvälle tuloverotukselle. Unionin tuomioistuimien hyväksyi tältä osin – ja sen tosiseikan vuoksi, että Yhdistynyt kuningaskunta ei valtiontukimenettelyssä esittänyt mitään oikeuttamisperusteita – komission toteamuksen epä johdonmukaisuudesta.¹¹⁶

168. Verolainsäädännön epä johdonmukaisuus voi viime kädessä todellakin olla osoitus verolainsäädännön väärinkäytöstä. Tällä kertaa verovelvollinen ei ole valinnut väärinkäyttöön perustuvia järjestelyjä välttyäkseen verolta. Jäsenvaltio on pikemminkin – objektiivisesti tarkasteltuna – käyttänyt verolainsäädäntöään ”väärin” myöntääkseen yksittäisille yrityksille tukia valtiontukilainsäädännön ohi. Tältä osin valikoivuuden tutkiminen rajoittuu viitejärjestelmän määrittämisen yhteydessä käyttöön otetun järjestelmän johdonmukaisuuden tutkimiseen.

169. Unionin tuomioistuimien katsoi siten perustellusti, ettei järjestelmä ollut johdonmukainen Gibraltarin osalta. Henkilöstön määrä sen enempää kuin liikekiinteistön käyttökään ei ole ymmärrettävä peruste yleiselle, tasapuoliselle tuloverotukselle, joka oli kansallisen lain tavoite. Päteekö tämä kuitenkin myös progressiiviseen, liikevaihtoperusteiseen erityiseen tuloveroon? Onko todellakin epä johdonmukaista kantaa liikevaihdoltaan suurelta televiestintäyritykseltä (sekä absoluuttisesti että suhteellisesti) enemmän veroa kuin liikevaihdoltaan pienemmältä televiestintäyritykseltä?

2) Johdonmukaisuuden arviointiperuste

170. Eri julkisasiamiesten¹¹⁷ (etenkin ongelmista, jotka liittyvät oikean viitekehysten määrittämiseen ja kaikkien kansallisten verolakien yleisen yhdenvertaisuuden tutkimiseen ottaen samanaikaisesti huomioon jäsenvaltioiden verotuksellinen itsemääräämisoikeus) esittämät epäilyt voidaan ottaa huomioon soveltamalla yleisen verolain johdonmukaisuuden osalta lievennettyä arviointiperustetta. Sen mukaan viitejärjestelmän luomisen yhteydessä tehtävät yleiset eriyttämiset ovat valikoivia toimenpiteitä vain, jos ne eivät perustu lain tavoitteen kannalta mihinkään rationaaliseen perusteeseen. Ilman tällaista lievennettyä arviointiperustetta unionin tuomioistuimen olisi viime kädessä arvioitava jokaisessa kansallisessa verolaissa tehtävää jokaista eriyttämistä, koska sillä väistämättä asetetaan yksi verovelvollinen edullisempaan asemaan ja toinen epäedullisempaan asemaan.

¹¹³ Ks. vastaavasti jo tuomio 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27 kohta).

¹¹⁴ Tuomio 18.7.2013 P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹¹⁵ Tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732).

¹¹⁶ Tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149 kohta).

¹¹⁷ Ks. julkisasiamies Saugmandsgaard Øen ratkaisuehdotus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741); julkisasiamies Wahlin ratkaisuehdotus Andres v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) ja ratkaisuehdotukseni ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853) ja ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854).

171. Valikoiva etu tulee näin ollen kyseeseen vain, jos ensinnäkin kyseisellä toimenpiteellä (käsiteltävässä asiassa progressiivisella verokannalla) otetaan käyttöön erilainen kohtelu sellaisten toimijoiden välillä, jotka ovat kyseisen jäsenvaltion verojärjestelmällä tavoitellun päämäärän kannalta ilmiselvästi toisiinsa rinnastettavassa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.¹¹⁸

172. Vaikka tämä edellytys täyttyisikin, etu voi toiseksi olla oikeutettu sen järjestelmän luonteen tai yleisen rakenteen vuoksi, johon se kuuluu, erityisesti jos verosääntely on suora seuraus jäsenvaltion verojärjestelmän perus- tai pääperiaatteista,¹¹⁹ joiden on kuitenkin oltava ymmärrettäviä. Lisäksi eriyttämisen voivat oikeuttaa myös ymmärrettävät muut kuin verolainsäädäntöön liittyvät syyt, kuten asiassa ANGED esimerkiksi ympäristönsuojeluun ja maankäytön suunnitteluun liittyvät syyt vähittäiskaupan yksikön myyntipinta-alan perusteella kannetun veron yhteydessä.¹²⁰

i) Toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa olevien yritysten erilainen kohtelu

173. Tältä osin on ensinnäkin tutkittava, esiintyykö jäsenvaltion verojärjestelmässä erilaista kohtelua, joka ei ole oikeutettavissa. Tässä erilaisessa kohtelussa, joka ei ole oikeutettu, on lisäksi oltava SEUT 107 artiklan 1 kohdan sanamuodon mukaan kyse joko tietyn yrityksen tai tietyn tuotannonalan suosimisesta. Unionin tuomioistuin on sen vuoksi todennut erityisesti ns. Gibraltar-tuomiossa, että verosääntelyn on luonnehdittava edunsaajayrityksiä niille etuoikeutettuna ryhmänä ominaisten erityisten piirteiden perusteella.¹²¹

174. Näin ei kuitenkaan ole nyt tarkasteltavan veron tapauksessa. Suuremmat ja pienemmät televiestintäyritykset eroavat toisistaan juuri liikevaihtonsa ja siitä johdetun veronmaksukyvyn perusteella. Jäsenvaltion näkemyksen – joka ei ole ilmeisen virheellinen – mukaan ne eivät ole toisiinsa rinnastettavissa tilanteissa tosiseikkojen ja oikeudellisten seikkojen kannalta.

175. Sama pätee suurempien yritysten mahdollisuuksiin minimoida voittoperusteinen tuloverotus verotusjärjestelyillä. Se, että tämä mahdollisuus kasvaa yrityksen koon myötä, ei myöskään ole ilmeisen järjenvastaista.

ii) Toissijaisesti: erilaisen kohtelun oikeuttaminen

176. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo, että yritys, jonka vuosittainen nettoliikevaihto on esimerkiksi 10 000 euroa/HUF:ia, ja yritys, jonka vuosittainen nettoliikevaihto on 100 000 000 euroa/HUF:ia, ovat toisiinsa rinnastettavassa tilanteessa, on vielä tutkittava, voiko progressiivisen veron erilaisesta keskimääräisestä verokannasta seuraava erilainen kohtelu olla oikeutettua.

118 Ks. tuomio 21.12.2016, komissio v. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. World Duty Free Group ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 kohta); tuomio 21.12.2016, komissio v. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49 ja 58 kohta); tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35 kohta); tuomio 18.7.2013 P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 kohta); tuomio 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 kohta).

119 Ks. tuomio 18.7.2013 P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 kohta) ja tuomio 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 ja 69 kohta); ks. vastaavasti mm. myös tuomio 9.10.2014, Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 ja 43 kohta); tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145 kohta); tuomio 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 kohta) ja tuomio 2.7.1974, Italia v. komissio (173/73, EU:C:1974:71, 33 kohta).

120 Tuomio 26.4.2018, ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 40 kohta ja sitä seuraavat kohdat); tuomio 26.4.2018, ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 45 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja tuomio 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

121 Ks. tuomio 15.11.2011, komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 kohta).

177. Ratkaisevaa tässä yhteydessä on – kuten myös unionin tuomioistuin on korostanut tuomiossa *World Duty Free*¹²² – pelkästään erilaisen kohtelun tutkiminen lailla tavoitellun päämäärän osalta, erityisesti jos sillä ei – kuten käsiteltävässä asiassa – poiketa viitekehyksestä, vaan laki itse muodostaa viitekehyksen.

178. Tässä yhteydessä kyseeseen eivät kuitenkaan tule ainoastaan kansallisessa laissa nimenomaisesti mainitut päämäärät vaan myös siitä tulkinnan avulla ilmenevät päämäärät.¹²³ Muutoin lähtökohdaksi otettaisiin yksin lainsäädäntötekniikka. Unionin tuomioistuin on kuitenkin oikeuskäytännössään aina korostanut, että valtiontukilainsäädännössä valtion toimenpiteet määritellään niiden vaikutusten perusteella ja niissä käytetyistä tekniikoista riippumatta.¹²⁴

179. Siten on selvitettävä, perustuuko Unkarin erityisveron progressiivinen veroasteikko itse konkreettisen verolain sijasta sen ulkopuolisiin – toisin sanoen asiaankuulumattomiin – päämääriin, jotka eivät ole ymmärrettäviä.¹²⁵

180. Tähän voidaan käsiteltävässä asiassa vastata selvästi kieltävästi. Kuten edellä (108 kohta ja sitä seuraavat kohdat) todettiin, johdanto-osassa nimenomaisesti mainittu lain tavoite on verottaminen veronmaksukyyn mukaan, joka nyt tarkasteltavassa tapauksessa johdetaan liikevaihdon määrästä. Lisäksi – tämä on sinänsä ominaista progressiiviselle veroasteikolle ja siten luontainen osa järjestelmää – tähän liittyy myös tietty ”uudelleenjakotehtävä”, kun taloudellisesti paremmassa asemassa olevia toimijoita verotetaan enemmän kuin taloudellisesti heikommassa asemassa olevia toimijoita (hyvinvointivaltion periaatteen seuraus). Myös komissio tunnustaa tuloveron progressiivisuuden ”uudelleenjakotavoitteen” oikeuttamisperusteena 19.7.2016 antamassaan tiedonannossa Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä (jäljempänä tiedonanto).¹²⁶

181. Lisäksi unionin tuomioistuimelle toimitetuista lainsäädäntömenettelyä koskevista tiedoista ilmenee, että lain tavoitteena on myös välttää sellaisten liikevaihdoltaan suurten yritysten verottamatta jääminen, jotka maksavat yhteisöveroaa Unkarissa vain vähän tai eivät lainkaan. Nämä kaikki eivät ole – verolainsäädännön kannalta tarkasteltuina – asiaankuulumattomia tavoitteita.

182. Toisin kuin komissio ilmeisesti katsoo, myöskään voittoon perustuva tuloverotus ei ole ainoa oikea verotusmuoto, kuten myös unionin tuomioistuin on äskettäin todennut,¹²⁷ vaan ainoastaan yksi *verotustekniikka*, jotta verovelvollisen verotettava veronmaksukyky voidaan laskennallisesti määrittää ja sitä voidaan verottaa yhdenmukaisesti (tästä edellä jo 100 kohta).

183. Voi olla – mihin komissio painokkaasti viittasi suullisessa käsittelyssä –, että käyttöomaisuuserien vertailuun perustuva voiton laskenta on täsmällisempi menetelmä kuin veron sitominen nettoliikevaihtoon. Valtiontukilainsäädännössä ei kuitenkaan edellytetä täsmällisempää verojärjestelmää vaan kahden kilpailijan välistä kilpailua vääristävää vaikutusta. Jos täysin samasta liikevaihdosta on maksettava sama vero, tällaista vaikutusta ei ole. Jos suuremmasta liikevaihdosta on maksettava myös enemmän veroa, kyse on samasta ”erilaisesta kohtelusta” kuin jos suuremmasta voitosta on maksettava

122 Tuomio 21.12.2016, komissio v. *World Duty Free Group* ym. (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54, 67 ja 74 kohta).

123 Näin myös tuomiossa 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45 kohta); toisin vielä tuomiossa 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52, 59 ja 61 kohta) – vaikka veron perustana oli myös ajatus verottamisesta veronmaksukyyn mukaan, unionin tuomioistuin tutki ainoastaan johdanto-osassa nimenomaisesti mainittuja muita kuin verolainsäädäntöön liittyviä syitä ”ympäristönsuojelu” ja ”maankäytön suunnittelu”.

124 Tuomio 28.6.2018, *Andres (faillite Heitkamp BauHolding)* v. komissio (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 kohta); tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 47 kohta); tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, 40 kohta); tuomio 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 35 kohta) ja tuomio 22.12.2008, *British Aggregates* v. komissio (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89 kohta).

125 Näin nimenomaisesti tuomiossa 8.9.2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70 kohta).

126 Komission tiedonanto Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettusta valtiontuen käsitteestä – EUVL 2016, C 262, s. 1 (31), 139 kohta.

127 Tuomio 16.5.2019, *Puola* v. komissio (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, 65 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

enemmän veroa. Tämä pätee kaiketi kiistatta suhteellisen verokannan tapauksessa (siinä maksetaan absoluuttisesti enemmän veroa) ja seuraa progressiivisen verokannan tapauksessa (siinä maksetaan enemmän veroa sekä absoluuttisesti että suhteellisesti) edellä mainituista verojärjestelmään liittyvistä syistä.

184. Liikevaihdon määrä on (ei ainakaan ilmeisen virheellinen) indikaattori tietystä veronmaksukyvyystä (tästä jo edellä 118 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Tältä osin liikevaihtoa voidaan – kuten komission digitaalisten palvelujen veroa koskeva ehdotuskin osoittaa¹²⁸ – pitää myös (hieman karkeampana) indikaattorina paremmasta taloudellisesta asemasta ja siten suuremmasta veronmaksukyvyystä.

185. Myöskään hallintomenettelyyn liittyvien näkökohtien perusteella ei voida moittia sitä, että veron piiriin kuuluvien ja siten myös valvottavien kaupan yksiköiden lukumäärää pienennetään käyttämällä kynnysarvoa. Siten esimerkiksi unionin arvonnalisäverolainsäädännössä niin kutsuttuja pienyrityksiä (toisin sanoen yrityksiä, joiden liikevaihto ei ylitä tiettyä verosta vapautettua määrää) ei myöskään veroteta (ks. arvonnalisäverodirektiivin 282 artikla ja sitä seuraavat artiklat).

186. Lain päämäärien osalta ymmärrettävää on myös se, että lähtökohdaksi otetaan voiton sijasta liikevaihto, koska liikevaihto on helpommin todettavissa (yksinkertainen ja tehokas hallinto¹²⁹) ja vähemmän altis veronkierrolle kuin voitto (tästä jo edellä 123 kohta). Myös verolainsäädäntöön liittyvien väärinkäytösten ehkäiseminen voi olla oikeuttamisperuste valtioneuvoston verolainsäädännössä, kuten unionin tuomioistuin on jo todennut.¹³⁰

187. Myös hyvinvointivaltion periaate – johon Euroopan unioni sitoutuu SEU 3 artiklan 3 kohdassa – oikeuttaa nähdäkseni progressiivisen verokannan, joka rasittaa suuremman veronmaksukyvyn omaavia verovelvollisia myös suhteellisesti tarkasteltuna enemmän kuin verovelvollisia, joiden veronmaksukyky ei ole aivan yhtä hyvä. Tämä pätee joka tapauksessa veroon, jota kannetaan myös luonnollisilta henkilöiltä (ks. erityisverolain 3 §:n 1 ja 2 momentti).

3. Päätelmä

188. Progressiiviseen veroasteikkoon väistämättä liittyvä (käsiteltävässä asiassa liikevaihdoltaan pienempien yritysten) alhaisempi keskimääräinen verotus ei näin ollen merkitse näille yrityksille annettavaa valikoivaa etua.

VI Ratkaisuehdotus

189. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságin ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan seuraavasti:

- 1) Progressiivisesta veroasteikosta seuraava erilainen verotus ei merkitse SEUT 49 artiklan, luettuna yhdessä SEUT 54 artiklan kanssa, mukaisen sijoittautumisvapauden rajoittamista. Tämä pätee myös silloin, jos liikevaihtoperusteisessa tuloverotuksessa suurempia yrityksiä verotetaan ankarammin ja niiden enemmistö on tosiasiallisesti ulkomaisten osakkaiden omistuksessa. Tilanne voisi olla toinen vain, jos jäsenvaltion voidaan tältä osin osoittaa syyllistyneen oikeuden väärinkäyttöön. Näin ei ole nyt käsiteltävässä asiassa.

¹²⁸ Komission 21.3.2018 esitetty ehdotus neuvoston direktiiviksi tiettyjen digitaalisten palvelujen tarjoamisesta saatavista tuloista kannettavaa digitaalisten palvelujen veroa koskevasta yhteisestä järjestelmästä, COM(2018) 148 final.

¹²⁹ Komissio itsekin pitää hallinnollista toteutettavuutta oikeuttamisperusteena – ks. EUVL 2016, C 262, s. 1 (31), 139 kohta.

¹³⁰ Tuomio 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, 51 kohta); vastaavasti jo tuomio 29.4.2004, GIL Insurance ym. (C-308/01, EU:C:2004:252, 73 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

- 2) Progressiivisesta veroasteikosta seuraava erilainen verotus ei merkitse liikevaihdoltaan pienemmille yrityksille myönnettyä valikoivaa etua (eikä siten ole valtiontukea), eikä liikevaihdoltaan suurempi yritys voi vedota siihen välttyäkseen omalta verovelvollisuudeltaan.
- 3) Unkarissa käytössä oleva erityisvero liikevaihtoperusteisena välittömänä tuloverona ei ole liikevaihtoveron luonteinen, joten arvonlisäverodirektiivin 401 artikla ei ole esteenä sille.