



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

3 päivänä maaliskuuta 2020*

Ennakkoratkaisupyyntö – Sijoittautumisvapaus – Vähittäiskauppaliiketoiminnan alalla kannettava liikevaihdon perusteella määräytyvä vero – Progressiivinen vero, joka kohdistuu enemmän muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamiin yrityksiin kuin kotimaisiin yrityksiin – Kaikkiin verovelvollisiin sovellettava progressiivinen veroasteikko – Liikevaihdon neutraalisuus erotteluperusteena – Verovelvollisten veronmaksukyky – Valtiontuki

Asiassa C-323/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari) on esittänyt 19.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 16.5.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Tesco-Global Áruházak Zrt.

vastaan

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

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

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: hallintovirkamies R. Şereş,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 29.4.2019 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Tesco-Global Áruházak Zrt., edustajanaan S. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- Unkarin hallitus, asiamiehinään Z. Fehér, G. Koós ja D. R. Gesztelyi,
- Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja A. Kramarczyk,
- Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal ja A. Armenia,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

kuultuaan julkisasiamiehen 4.7.2019 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

- 1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 18, SEUT 26, SEUT 49, SEUT 54–SEUT 56, SEUT 63, SEUT 65, SEUT 107, SEUT 108 ja SEUT 110 artiklan sekä tehokkuusperiaatteen, unionin oikeuden ensisijaisuuden periaatteen ja menettelyjen vastaavuuden periaatteen tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Tesco-Global Áruházak Zrt. (jäljempänä Tesco) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (kansallisen vero- ja tullihallinnon valitusosasto, Unkari; jäljempänä valitusosasto) ja joka koskee vähittäiskauppaliiketoiminnan alalla kannettavan, liikevaihdon perusteella määräytyvän veron (jäljempänä erityisvero) maksamista.

Asiaa koskevat Unkarin oikeussäännöt

- 3 Eräillä yksittäisillä aloilla kannettavasta erityisverosta vuonna 2010 annetun lain nro XCIV (az egyes ágazatok terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, jäljempänä erityisverolaki) johdanto-osassa todetaan seuraavaa:

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

- 4 Erityisverolain 1 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Tässä laissa tarkoitetaan

1. ’vähittäiskauppaliiketoiminnalla’ 1.1.2009 voimassa olleen yhtenäisen tilastollisen toimialaluokituksen [Gazdasági Tevékenység Egységes Osztályozási Rendszerre] mukaisessa 45.1 osastossa – lukuun ottamatta ajoneuvoja tai perävaunuja myyviä tukkuliikkeitä –, 45.32 osastossa, 45.40 osastossa – lukuun ottamatta moottoripyörien korjaamista ja tukkukauppaa – sekä 47.1–47.9 osastossa lueteltuja liiketoiminnan aloja

--

5. ’nettoliikevaihdolla’ sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan kirjanpitolakia, kirjanpitolaissa tarkoitetun myynnin nettoliikevaihtoa; sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan yksinkertaistettua yhteisöveroa ja joka ei kuulu kirjanpitolain soveltamisalaan, yksinkertaistetusta yhteisöverosta annetussa laissa tarkoitettuja arvonlisäverottomia tuloja; sellaisen verovelvollisen tapauksessa, johon sovelletaan luonnollisten henkilöiden tuloverolakia, luonnollisten henkilöiden tuloverolaissa tarkoitettuja arvonlisäverottomia tuloja.”

- 5 Erityisverolain 2 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Vero kannetaan

a) vähittäismyynnistä myymälöissä

--”

6 Kyseisen lain 3 §:ssä määritellään verovelvolliset seuraavasti:

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

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

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

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

8 Saman lain 5 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Sovellettava verokanta on

a) 2 §:n a kohdassa tarkoitetuista toiminnoista 0 prosenttia korkeintaan 500 miljoonan Unkarin forintin (HUF) veron perusteesta, 0,1 prosenttia 500 miljoonaa HUF:ia suuremmasta muttei 30 miljardia HUF:ia ylittävstä veron perusteesta, 0,4 prosenttia 30 miljardia HUF:ia suuremmasta muttei 100 miljardia HUF:ia ylittävstä veron perusteesta ja 2,5 prosenttia 100 miljardia HUF:ia ylittävstä veron perusteesta.

– –”

9 Verotusjärjestelmästä vuonna 2003 annetun lain nro XCII (az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) 124/B §:ssä säädetään seuraavaa:

”Veroviranomainen ratkaisee oikaisuilmoituksen tekemisestä laskettavien 15 päivän kuluessa päätöksellään – tarkastusta suorittamatta – oikaisuilmoituksen, jos verovelvollinen on vaatinut oikaisua vedoten yksinomaan siihen, että oikeussääntö, johon verovelvollisuus perustuu, on perustuslain vastainen tai ristiriidassa Euroopan unionin sitovien oikeussääntöjen kanssa tai että itsehallintoyksikön asetus on jonkin muun oikeussäännön vastainen, ellei Alkotmánybíróság [perustuslakituomioistuin, Unkari], Kúria [ylin tuomioistuin, Unkari] tai Euroopan unionin tuomioistuin ole päätöksellään jo ratkaissut kysymystä ennen oikaisuilmoituksen tekopäivää tai ellei oikaisu ole annetun päätöksen mukainen. Oikaisuilmoitukseen annettuun päätökseen voidaan hakea muutosta tämän lain yleisten säännösten mukaisesti, jotka koskevat hallintoviranomaiselle tai hallinto-tuomioistuimelle osoitettavaa muutoksenhakua.”

10 Kyseisen lain 128 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jälkiverotusta ei toimiteta silloin, kun veroja tai julkisia tukia ei voida oikaista oikaisuilmoituksella.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Tesco on Unkarin oikeuden mukaisesti perustettu osakeyhtiö, joka toimii vähittäis- ja tukkukauppaliiketoiminnan alalla. Se kuuluu konserniin, jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja se oli liikevaihdoltaan Unkarin markkinoiden suurin vähittäiskauppa- ja tukkukauppa-yritys 1.3.2010 ja 28.2.2013 välisenä aikana.

12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (valtion vero- ja tullihallinnon alainen suurten veronmaksajien verotuksen ja tullin tarkastuksen osasto, Unkari; jäljempänä ensimmäisen asteen veroviranomainen) suoritti Tescoa koskevan jälkitarkastuksen kaikkien kyseiseltä ajanjaksolta maksettujen verojen ja saatujen budjettitukien osalta.

- 13 Kyseisen tarkastuksen perusteella ensimmäisen asteen veroviranomainen määräsi jälkikäteen Tescon maksettavaksi muun muassa 1 396 684 000 HUF:in (noin 4 198 852 euroa) erityisveron ja totesi tämän hyväksi samaa veroa koskevan 17 900 000 HUF:in (noin 53 811 euroa) ylijäämän. Maksamattomien verojen yhteismääräksi todettiin 4 634 131 000 HUF:ia (noin 13 931 233 euroa), ja sen seurauksena määrättiin 873 760 000 HUF:in (noin 2 626 260 euroa) seuraamusmaksu ja 956 812 000 HUF:in (noin 2 875 889 euroa) viivästysmaksu.
- 14 Muutoksenhakuviranomaisen, jonka käsiteltäväksi saatettiin oikaisuvaatimus ensimmäisen asteen veroviranomaisen päätöksestä, pysytti kyseisen päätöksen erityisveron osalta. Sen sijaan mainittua päätöstä muutettiin siten, että Tescon hyväksi todetun veroylijäämän määräksi vahvistettiin 249 254 000 HUF:ia (noin 749 144 euroa) ja sen maksettavaksi määrätyn jälkiveron määräksi 3 058 090 000 HUF:ia (noin 9 191 226 euroa), josta 3 013 077 000 HUF:in (n. 9 070 000 euroa) pidettiin maksamattomien verojen määränä. Kyseisen verovelan lisäksi muutoksenhakuviranomaisen määräsi Tescon maksamaan 1 396 684 000 HUF:in (noin 4 198 378 euroa) erityisveron ja 468 497 000 HUF:in (noin 1 408 284 euroa) seuraamusmaksun sekä 644 890 000 HUF:in (noin 1 938 416 euroa) viivästysmaksun.
- 15 Tesco nosti muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä kanteen Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságissa (Budapestin hallinto- ja sosiaaliasioiden tuomioistuin, Unkari). Se väittää, että sille asetettu erityisveroa koskeva maksuvelvollisuus ei ole perusteltu ja että kyseistä veroa koskeva lainsäädäntö rajoittaa sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta. Lisäksi se katsoo, että kyseisellä lainsäädännöllä loukataan yhdenvertaisen kohtelun periaatetta, että se merkitsee kiellettyä valtiontukea ja että se on yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EYVL 2006, L 347, s. 1) 401 artiklan vastainen.
- 16 Tesco väittää erityisesti, että jyrkästi progressiivisen veroasteikon ja Unkarin vähittäiskauppamarkkinoiden rakenteen vuoksi kaikki alimpiin veroluokkiin kuuluvat yhtiöt ovat unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia ja franchising-järjestelmiin kuuluvia yhtiöitä. Sitä vastoin korkeimpaan veroluokkaan kuuluvat yritykset ovat yhtä poikkeusta lukuun ottamatta yrityksiä, jotka ovat sidoksissa yhtiöihin, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Näin ollen ulkomaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamat yhtiöt kantavat suhteettoman osan kyseisen veron merkitsemästä verorasituksesta.
- 17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että erityisverolaki voi olla SEUT 18, SEUT 26, SEUT 49, SEUT 54–SEUT 56, SEUT 63, SEUT 65, SEUT 107, SEUT 108 ja SEUT 110 artiklan vastainen, erityisesti koska kyseisen veron merkitsemä todellinen verorasitus kohdistuu pääasiallisesti verovelvollisiin, joiden omistajakunta on ulkomainen. Se mainitsee, että unionin tuomioistuin tutki 5.2.2014 antamassaan tuomiossa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) tuossa yhteydessä sovellettua yhteenlaskemissääntöä ja totesi välillisen syrjinnän.
- 18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii lisäksi, onko verotusjärjestelmästä vuonna 2003 annettu laki nro XCII yhteensopiva prosessuaalisen vastaavuusperiaatteen sekä unionin oikeuden ensisijaisuutta ja tehokkuutta koskevien periaatteiden kanssa.
- 19 Tässä tilanteessa Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- ”1) Onko niiden EUT-sopimuksen määräysten, joissa määrätään syrjintäkiellon (SEUT 18 ja SEUT 26 artikla), sijoittautumisvapauden (SEUT 49 artikla) ja yhdenvertaisen kohtelun (SEUT 54 artikla) periaatteista, yhtäläisestä oikeudesta osallistua SEUT 54 artiklassa tarkoitettujen yhtiöiden pääomaan (SEUT 55 artikla), palvelujen tarjoamisen vapauden (SEUT 56 artikla) ja pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteista (SEUT 63 ja SEUT 65 artikla) sekä yhdenvertaisuudesta yritysten verotuksessa (SEUT 110 artikla), kanssa yhteensopivaa se, että ulkomaisessa omistuksessa olevan verovelvollisen, joka pitää useita kauppaliikkeitä yhden yhtiön välityksellä ja harjoittaa

vähittäiskauppaliiketoimintaa, on tosiasiallisesti maksettava ylimmän veroluokan erityisveroa, jonka verokannat ovat jyrkästi progressiivisia, kun taas kotimaisessa omistuksessa olevat verovelvolliset, jotka harjoittavat liiketoimintaa franchising-järjestelmässä yhteisellä liiketunnuksella – sellaisten kauppaliikkeiden välityksellä, jotka yleensä muodostavat itsenäisiä yhtiöitä – kuuluvat tosiasiallisesti verovapausluokkaan tai niihin sovelletaan jotakin kyseistä luokkaa seuraavien veroluokkien alemmista verokannoista siten, että ulkomaisessa omistuksessa olevien yhtiöiden maksamien verojen suhteellinen osuus erityisverosta saatujen verotulojen kokonaismäärästä on huomattavasti suurempi kuin kotimaisessa omistuksessa olevan verovelvollisen tapauksessa?

- 2) Onko niiden EUT-sopimuksen määräysten, joissa määrätään valtiontukien kiellon periaatteesta (SEUT 107 artiklan 1 kohta), kanssa yhteensopivaa se, että verovelvollisen, joka pitää useita kauppaliikkeitä yhden yhtiön välityksellä ja harjoittaa vähittäiskauppaliiketoimintaa, on tosiasiallisesti maksettava ylimmän veroluokan erityisveroa, jonka verokannat ovat jyrkästi progressiivisia, kun kotimaisessa omistuksessa olevat verovelvolliset, jotka ovat ensiksi mainitun verovelvollisen välittömiä kilpailijoita ja harjoittavat liiketoimintaa franchising-järjestelmässä yhteisellä liiketunnuksella – sellaisten kauppaliikkeiden välityksellä, jotka yleensä muodostavat itsenäisiä yhtiöitä – kuuluvat tosiasiallisesti verovapausluokkaan tai niihin sovelletaan jotakin kyseistä luokkaa seuraavien veroluokkien alemmista verokannoista siten, että ulkomaisessa omistuksessa olevien yhtiöiden maksamien verojen suhteellinen osuus erityisverosta saatujen verotulojen kokonaismäärästä on huomattavasti suurempi kuin kotimaisessa omistuksessa olevan verovelvollisen tapauksessa?
- 3) Onko SEUT 107 artiklaa ja SEUT 108 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että niiden vaikutukset ulottuvat verotustoimenpiteeseen, johon verotustoimenpiteen tuottamalla verotuloilla rahoitettu verovapautus (joka on valtiontukea) kuuluu, koska lainsäätäjä on saanut ennen vähittäiskaupasta perittävän erityisveron (joka määräytyy markkinatoimijoiden liikevaihdon perusteella) käyttöönottamista vahvistamansa verotulojen määrän soveltamalla yhtenäisen verokannan käyttöönottamisen sijasta liikevaihdon perusteella määräytyviä progressiivisia verokantoja ja myöntänyt näin tällä lainsäädännöllä tarkoituksellisesti verovapautuksen osalle markkinatoimijoista?
- 4) Onko prosessuaalisen vastaavuusperiaatteen sekä tehokkuusperiaatteen ja unionin oikeuden ensisijaisuutta koskevan periaatteen mukainen sellainen jäsenvaltiossa lainsoveltajina toimivien elinten käytäntö, jonka mukaan viran puolesta käynnistetyissä verotarkastuksissa tai myöhemmissä tuomioistuinkäsittelyissä – huolimatta tehokkuusperiaatteesta ja velvollisuudesta olla soveltamatta unionin oikeuden vastaista kansallista oikeussääntöä – ei ole mahdollista vaatia unionin oikeuden kanssa ristiriidassa olevan kansallisen verosäännöksen mukaisesti ilmoitetun veron palauttamista, koska verohallinto tai tuomioistuin tutkii sen, onko säännös unionin oikeuden vastainen, ainoastaan asianosaisen vaatimuksesta käynnistetyissä erityismenettelyissä, jotka voidaan aloittaa vain ennen viran puolesta käynnistettävää menettelyä, kun taas kansallisen oikeuden vastaisesti ilmoitetun veron osalta mikään ei estä esittämästä palautusvaatimusta veroviranomaisessa tai tuomioistuimessa toimitettavassa menettelyssä?”

Vaatus suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen

- 20 Julkisasiamiehen esitettyä ratkaisuehdotuksensa Tesco pyysi unionin tuomioistuimen kirjaamoon 2.9.2019 toimittamallaan asiakirjalla, että asian käsittelyn suullinen vaihe määrätään unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 83 artiklan nojalla aloitettavaksi uudelleen.
- 21 Tesco ilmaisi vaatimuksensa tueksi olevansa eri mieltä ratkaisuehdotuksesta ja erityisesti tietyistä siinä esitetyistä menettelyä koskevista tosiseikoista.

- 22 On kuitenkin muistutettava yhtäältä, että Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännössä ja unionin tuomioistuimen työjärjestyksessä ei määrätä kyseisen perussäännön 23 artiklassa tarkoitettujen osapuolten mahdollisuudesta esittää huomautuksia vastaukseksi julkisasiamiehen ratkaisuehdotukseen (tuomio 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, 26 kohta).
- 23 Toisaalta SEUT 252 artiklan toisen kohdan mukaan julkisasiamiehen tehtävänä on täysin puolueettomana ja riippumattomana esittää julkisessa istunnossa perustellut ratkaisuehdotukset asioissa, jotka Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön mukaan vaativat hänen myötävaikutustaan. Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus tai perustelut, joiden päätteeksi hän päätyy siihen, eivät sido unionin tuomioistuinta. Tämän vuoksi se, että asianosainen ei yhdy julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksessa todettuun – riippumatta ratkaisuehdotuksessa tutkituista kysymyksistä –, ei sellaisenaan voi olla peruste suullisen käsittelyn aloittamiseksi uudelleen (tuomio 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, 27 kohta).
- 24 Unionin tuomioistuin voi kuitenkin työjärjestyksensä 83 artiklan perusteella julkisasiamiestä kuultuaan milloin tahansa määrätä asian käsittelyn suullisen vaiheen aloitettavaksi uudelleen erityisesti, jos unionin tuomioistuin katsoo, ettei sillä ole riittävästi tietoa asiasta tai että asia olisi ratkaistava sellaisella perusteella, josta osapuolilla ei ole ollut tilaisuutta lausua (tuomio 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, 28 kohta).
- 25 Koska Tesco esittää nyt käsiteltävässä asiassa ainoastaan huomautuksia julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksesta tuomatta esiin mitään uusia perusteita, joiden nojalla nyt käsiteltävä asia olisi ratkaistava, unionin tuomioistuin katsoo julkisasiamiestä kuultuaan, että sillä on kaikki asian ratkaisemiseksi tarvittavat tiedot ja että niillä, joita asia koskee, on ollut tilaisuus lausua niistä.
- 26 Edellä esitetyn perusteella vaatimukset suullisen käsittelyn aloittamisesta uudelleen on hylättävä.

Ennakkoratkaisupyynnön tutkittavaksi ottaminen

- 27 Unkarin hallituksen mukaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole täsmentänyt niitä erityisverolain säännöksiä, jotka saattavat olla unionin oikeuden vastaisia, eikä syitä, joiden vuoksi se on päätenyt pohtimaan ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettujen EUT-sopimuksen määräysten ja unionin oikeuden peruseräkkeiden tulkintaa.
- 28 On kuitenkin todettava, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien seikkojen perusteella voidaan määrittää ennakkoratkaisupyynnön ulottuvuus ja – erityisesti oikeudellinen – asiayhteys, jossa se on esitetty. Näin ollen ennakkoratkaisupyynnössä, jossa ilmaistaan kyseisen tuomioistuimen epäilykset erityisverolain yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa, ilmaistaan riittäväällä tavalla ne syyt, joiden vuoksi mainittu tuomioistuin on katsonut, että unionin oikeuden tulkinta oli tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.
- 29 Ennakkoratkaisupyynnön voidaan näin ollen ottaa tutkittavaksi.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Toinen ja kolmas kysymys

- 30 Unkarin hallitus ja Euroopan komissio väittävät, etteivät veronmaksuvelvolliset voi vedota siihen, että muiden henkilöiden saama vapautus on sääntöjenvastaista valtiontukea, välttyäkseen kyseisen veron maksamiselta, joten toinen ja kolmas kysymys on jätettävä tutkimatta.

- 31 Aluksi on huomautettava, että SEUT 108 artiklan 3 kohdassa otetaan käyttöön uusien tukisuunnitelmien ennakkovalvonta. Näin järjestetyllä ennakkovalvonnalla pyritään siihen, että pelkästään sisämarkkinoille soveltuvat tuet toteutetaan. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi tukisuunnitelman toteuttamista lykätään siihen saakka, kunnes epäily sen soveltuvuudesta sisämarkkinoille poistetaan komission lopullisella päätöksellä (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 25 ja 26 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 84 kohta).
- 32 Kyseisen valvontajärjestelmän toteuttaminen kuuluu yhtäältä komissiolle ja toisaalta kansallisille tuomioistuimille, ja niiden tehtävät ovat toisiaan täydentävät mutta erilliset (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 27 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 33 Sen arvioiminen, soveltuvatko tukitoimenpiteet sisämarkkinoille, kuuluu komission yksinomaiseen toimivaltaan, jonka käyttäminen unionin tuomioistuimet valvovat, kun taas kansalliset tuomioistuimet huolehtivat siihen saakka, kunnes komissio tekee lopullisen päätöksen, yksityisten oikeuksien suojaamisesta silloin, kun valtion viranomaiset ovat mahdollisesti rikkoneet SEUT 108 artiklan 3 kohdassa määrättyä kieltoa (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 28 kohta).
- 34 Se, että asia tulee kansallisen tuomioistuimen käsiteltäväksi, johtuu SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä määrätyn, tukisuunnitelmien toteuttamista koskevan kiellon välittömästi oikeusvaikutuksesta. Kyseistä kieltoa sovelletaan välittömästi jokaiseen sellaiseen tukeen, joka on toteutettu siitä ilmoittamatta (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 29 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 88 kohta).
- 35 Kansallisten tuomioistuinten on taattava yksityisille, että kaikki seuraukset SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisen virkkeen rikkomisesta määritetään kansallisen lain mukaisesti, olipa kysymys sitten täytäntöönpanotoimien pätevydestä tai tämän määräyksen taikka mahdollisten väliaikaisten toimenpiteiden vastaisesti myönnettyjen taloudellisten tukien takaisin perimisestä (tuomio 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, 30 kohta ja tuomio 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, 89 kohta).
- 36 Unionin tuomioistuin on kuitenkin myös todennut, ettei sillä, että verovapaus on mahdollisesti sääntöjenvastainen valtiontukioikeuden perusteella, voi olla vaikutusta itse kyseisen veron kantamisen laillisuuteen, joten ne, joilla on velvollisuus suorittaa mainittu vero, eivät voi vedota siihen, että toisten saama vapaus merkitsee valtiontukea, vapautuakseen kyseisen veron suorittamisesta (ks. vastaavasti tuomio 27.10.2005, Distribution Casino France ym., C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 44 kohta; tuomio 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 43 kohta ja tuomio 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).
- 37 Asia on kuitenkin toisin silloin, kun pääasia ei koske riitautetusta verosta vapauttamista koskevaa vaatimusta vaan kyseiseen veroon liittyvien sääntöjen laillisuutta unionin oikeuden kannalta (tuomio 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).
- 38 Lisäksi unionin tuomioistuin on toistuvasti todennut, että verot tai veronluonteiset maksut eivät kuulu valtiontukia koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta tilannetta, jossa veroilla tai maksuilla rahoitetaan tukitoimenpide siten, että ne ovat erottamaton osa kyseistä toimenpidettä. Kun tuen rahoittaminen verolla on erottamaton osa tukitoimenpidettä, seurauksia, jotka aiheutuvat siitä, että kansalliset viranomaiset rikkovat SEUT 108 artiklan 3 kohdan viimeisessä virkkeessä tarkoitettua täytäntöönpanokieltoa, on sovellettava myös tähän tukitoimenpiteen osatekijään, joten kansallisilla viranomaisilla on lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti kannetut verot tai perityt maksut (tuomio 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés ym., C-510/16, EU:C:2018:751, 14 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 39 Tältä osin on muistutettava, että jotta veron voidaan katsoa olevan erottamaton osa tukitoimenpidettä, veron ja tuen välillä on ehdottomasti oltava sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetty varojen käyttötarkoitusta koskeva sellainen sitova yhteys, jonka mukaisesti veron tuotto osoitetaan väistämättä tuen rahoittamiseen (tuomio 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, 46 kohta ja tuomio 7.9.2006, *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, 44 kohta).
- 40 Jos veron ja tuen välillä ei ole varojen käyttötarkoitusta koskevaa sitovaa yhteyttä, riidanalaisen tukitoimenpiteen mahdollinen lainvastaisuus unionin oikeuden kannalta ei voi vaikuttaa itse veron lainmukaisuuteen, joten yritykset, joilla on velvollisuus suorittaa kyseinen vero, eivät voi vedota siihen, että muiden henkilöiden hyväkseen saama verotoimenpide on valtiontukea, vapautuakseen kyseisen veron suorittamisesta tai saadakseen sen palautetuksi (ks. vastaavasti tuomio 5.10.2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, 51 kohta ja tuomio 26.4.2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 kohta).
- 41 Nyt käsiteltävässä asiassa pääasia koskee Tescon Unkarin verohallinnolle esittämää vaatimusta erityisverosta vapauttamisesta. Kuten julkisasiamies on olennaisilta osin esittänyt ratkaisuehdotuksensa 132 kohdassa, Tescon verorasitus johtuu yleisesti sovellettavasta verosta, jonka tuotto maksetaan valtion talousarvioon ilman, että sitä käytetään erityisesti tietyn verovelvollisten ryhmän hyväksi myönnetyn edun rahoittamiseen.
- 42 Tästä seuraa, että vaikka oletettaisiin, että tietyille verovelvollisille tosiasiallisesti myönnettyä vapautusta erityisverosta voitaisiin pitää SEUT 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena, kyseisen veron ja pääasiassa kyseessä olevan vapautustoimenpiteen välillä ei ole mitään sitovaa varojen käyttötarkoitusta koskevaa yhteyttä.
- 43 Tästä seuraa, että tiettyjen verovelvollisten hyväkseen saaman erityisverosta vapauttamisen mahdollinen lainvastaisuus unionin oikeuden kannalta ei voi vaikuttaa itse kyseisen veron laillisuuteen, joten Tesco ei voi vedota kansallisissa tuomioistuimissa kyseisen tosiasiallisen vapautuksen lainvastaisuuteen vältyäkseen mainitun veron maksamiselta tai saadakseen sen palautetuksi.
- 44 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että toinen ja kolmas kysymys on jätettävä tutkimatta.

Ensimmäinen kysymys

Tutkittavaksi ottaminen

- 45 Unkarin hallitus väittää, että vastaus ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen pääasian ratkaisemiseksi, koska unionin tuomioistuin on jo 5.2.2014 antamassaan tuomiossa *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) lausunut erityisverolain yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.
- 46 Tämän osalta riittää, kun muistetaan, että vaikka jokin oikeuskysymys olisikin ratkaistu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä, kansallisilla tuomioistuimilla on edelleen täysi vapaus saattaa asia unionin tuomioistuimen ratkaistavaksi, jos ne pitävät sitä tarkoituksenmukaisena, eikä tilanne, jossa unionin tuomioistuin on jo tulkinnut säännöksiä ja määräyksiä, joiden tulkintaa pyydetään, estä unionin tuomioistuinta antamasta uutta ratkaisua (tuomio 6.11.2018, *Bauer ja Willmeroth*, C-569/16 ja C-570/16, EU:C:2018:871, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

- 47 Tästä seuraa, että siitä, että unionin tuomioistuin on jo 5.2.2014 antamassaan tuomiossa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) tulkinnut unionin oikeutta sen saman kansallisen lainsäädännön kannalta, josta on kyse pääasiassa, ei voi sellaisenaan seurata nyt käsiteltävässä asiassa esitettyjen kysymysten tutkimatta jättämistä.
- 48 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa, että unionin tuomioistuin on 5.2.2014 antamassaan tuomiossa Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) tutkinut vähittäiskauppaliiketoiminnasta kannettavan erityisveron yhteydessä vaikutusta, joka aiheutui erityisverolaissa tarkoitettujen sidossuhteessa olevien yritysten liikevaihtojen yhteenlaskemista koskevan säännön soveltamisesta. Se katsoo kuitenkin, että pääasian ratkaisemiseksi on tarpeen ratkaista, voiko erityisveron progressiivinen veroasteikko sellaisenaan – yhteenlaskusäännön soveltamisesta riippumatta – syrjiä välillisesti muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden ja oikeushenkilöiden määräysvallassa olevia verovelvollisia, jotka kantavat sen merkitsemän tosiasiallisen verorasituksen, ja olla näin ollen SEUT 49 ja SEUT 54 artiklan vastainen.
- 49 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on näin ollen otettava tutkittavaksi.

Asiakysymys

- 50 Koska ennakkoratkaisukysymyksessä viitataan useisiin perustamissopimuksen määräyksiin eli sijoittautumisvapautta, palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin sekä SEUT 18, SEUT 26 ja SEUT 110 artiklaan sisältyviin määräyksiin, on aluksi täsmennettävä kysymyksen ulottuvuus pääasian erityispiirteiden perusteella.
- 51 Tästä on todettava, että vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 52 Sijoittautumisvapautta koskevan SEUT 49 artiklan soveltamisalaan kuuluu kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistususuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta (tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, 22 kohta).
- 53 Pääasiassa on kyse syrjiväksi väitetystä verokannasta, jota sovelletaan muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden määräysvallassa oleviin verovelvollisiin.
- 54 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisupyyntö liittyy sijoittautumisvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten tulkintaan. Niinpä ei ole tarpeen tulkita palvelujen tarjoamisen vapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia SEUT 56, SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa.
- 55 Tämän jälkeen on muistutettava, että SEUT 18 artiklaa voidaan soveltaa itsenäisesti ainoastaan sellaisiin unionin oikeuden soveltamisalaan kuuluviin tapauksiin, joita varten EUT-sopimuksessa ei ole erityisiä syrjinnän kieltäviä määräyksiä. Syrjintäkiellon periaate on kuitenkin toteutettu sijoittautumisoikeuden alalla SEUT 49 artiklassa (tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 56 Niinpä ei ole tarpeen tulkita myöskään SEUT 18 artiklaa ja SEUT 26 artiklaa.
- 57 Kuten 5.2.2014 annetun tuomion Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) 27 kohdasta ilmenee, SEUT 110 artiklan tulkinnalla ei ole merkitystä pääasiassa, koska erityisvero ei rasita muista jäsenvaltioista peräisin olevia tavaroita enemmän kuin kotimaisia tavaroita.

- 58 Edellä esitetystä seuraa, että ensimmäisen kysymyksen on katsottava koskevan sitä, onko SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee liikevaihdon perusteella kannettavaa veroa, jonka jyrkkä progressiivisuus johtaa siihen, että yritykset, jotka ovat suoraan tai välillisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, määräysvallassa, kantavat pääasiallisesti tosiasiallisen verotaakan.
- 59 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan sijoittautumisvapaudella pyritään takaamaan toisen jäsenvaltion kansalaisille ja SEUT 54 artiklassa tarkoitetuille yhtiöille omiin kansalaisiin nähden samanlainen kohtelu vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja kielletään yhtiöiden osalta kaikki niiden kotipaikan sijaintiin perustuva syrjintä (tuomio 26.4.2018, ANGED, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 60 Jotta sijoittautumisvapaus olisi vaikutuksiltaan tehokas, siihen on sisällyttävä mahdollisuus, että yhtiö voi vedota siihen sidoksissa olevan toisen yhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamiseen, jos tällainen rajoitus vaikuttaa sen omaan verotukseen (ks. vastaavasti tuomio 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company ym., C-80/12, EU:C:2014:200, 23 kohta).
- 61 Nyt käsiteltävässä tapauksessa Tescon kotipaikka on Unkarissa mutta se kuuluu konserniin, jonka emoyhtiön kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Kuten julkisasiamies on esittänyt ratkaisuehdotuksensa 41 kohdassa, on niin, että koska emoyhtiö harjoittaa toimintaansa Unkarin markkinoilla tytäryhtiön välityksellä, kaikki tytäryhtiöön kohdistuvat rajoitukset voivat vaikuttaa emoyhtiön sijoittautumisvapauteen. Toisin kuin Unkarin hallitus väittää, pääasiassa voidaan siis pätevästi vedota mainitun emoyhtiön sijoittautumisvapauden rajoittamiseen.
- 62 Tässä yhteydessä ei ole kiellettyä ainoastaan yhtiöiden kotipaikan sijaintiin perustuva avoin syrjintä vaan myös kaikki sellaiset peiteltyyn syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita käyttämällä tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen (tuomio 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, 30 kohta ja tuomio 26.4.2018, ANGED, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 17 kohta).
- 63 Pakollinen maksu, joka perustuu näennäisen objektiiviseen erotteluperusteeseen mutta jolla saatetaan sen ominaispiirteiden vuoksi suurimmassa osassa tapauksia tosiasiallisesti huonompaan asemaan yhtiöt, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa ja jotka ovat sellaisiin yhtiöihin rinnastettavassa tilanteessa, joiden kotipaikka on kyseisen maksun kantavassa jäsenvaltiossa, merkitsee lisäksi yhtiöiden kotipaikan sijaintiin perustuvaa, SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa kiellettyä välillistä syrjintää (tuomio 26.4.2018, ANGED, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, 18 kohta).
- 64 Nyt käsiteltävässä tapauksessa erityisverolaissa ei tehdä eroa yritysten välillä niiden kotipaikan perusteella. Kaikki Unkarissa vähittäiskauppaliiketoiminnan alalla toimivat yritykset ovat nimittäin velvollisia maksamaan kyseistä veroa, ja erityisverolaissa liikevaihdon perusteella määräytyviin eri veroluokkiin sovellettavat verokannat pätevät kaikkiin yrityksiin. Kyseinen laki ei siis merkitse välitöntä syrjintää.
- 65 Tesco ja komissio väittävät kuitenkin, että erityisveron jyrkkä progressiivisuus itsessään suosii unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten vahingoksi, joten erityisvero merkitsee ominaispiirteidensä vuoksi välillistä syrjintää.
- 66 Kuten edellä 8 kohdassa huomautettiin, erityisvero, joka on liikevaihtoon perustuva progressiivinen vero, sisältää vähittäiskauppaliiketoiminnan osalta ensimmäisen veroluokan, jossa verokanta on 0 prosenttia korkeintaan 500 miljoonan HUF:in (nykyrahassa noin 1,5 miljoonaa euroa) veron perusteesta, toisen veroluokan, jossa verokanta on 0,1 prosenttia 500 miljoonan HUF:in – 30 miljardin HUF:in (nykyrahassa noin 1,5 miljoonasta 90 miljoonaan euroa) veron perusteesta, kolmannen

veroluokan, jossa verokanta on 0,4 prosenttia 30–100 miljardin HUF:in (nykyrahassa noin 90–300 miljoonaa euroa) veron perusteesta, ja neljännen veroluokan, jossa verokanta on 2,5 prosenttia yli 100 miljardin HUF:in (nykyrahassa noin 300 miljoonaa euroa) veron perusteesta.

- 67 Unkarin viranomaisten nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevia verovuosia koskevista luvuista, sellaisina kuin komissio ja Unkari ovat ne toimittaneet, ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevalla ajanjaksolla vähittäismyyntiliiketoiminnan osalta kaikki perusveroluokkaan kuuluvat verovelvolliset olivat unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia, kun taas kolmanteen ja neljänteen veroluokkaan kuuluvat verovelvolliset olivat suurimmaksi osaksi muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia.
- 68 Unkarin hallituksen huomautuksista ilmenee lisäksi, että kyseisellä ajanjaksolla suurimmasta osasta erityisveroa olivat vastanneet muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamat verovelvolliset. Tescon ja komission mukaan viimeksi mainittujen verorasitus oli siten niiden veron perusteeseen nähden suhteellisesti suurempi kuin unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten, koska viimeksi mainitut oli tosiasiallisesti vapautettu erityisverosta tai niihin sovellettiin vain marginaalista verokantaa, ja niiden tosiasiallinen verokanta oli huomattavasti alempi kuin verovelvollisiin, joiden liikevaihto oli korkeampi, sovellettu verokanta.
- 69 On kuitenkin muistutettava, että jäsenvaltioilla on unionin verolainsäädännön yhdenmukaistamisen tämänhetkisessä vaiheessa vapaus valita sopivimpana pitämänsä verotusjärjestelmä, joten progressiivisen verotuksen soveltaminen kuuluu jokaisen jäsenvaltion harkintavaltaan (ks. vastaavasti tuomio 22.6.1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, 9 kohta ja tuomio 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, 51 ja 53 kohta).
- 70 Tässä yhteydessä on mainittava, että toisin kuin komissio väittää, progressiivinen verotus voi perustua liikevaihtoon, koska yhtäältä liikevaihdon määrä on neutraali erotteluperuste ja koska toisaalta se ilmentää olennaisella tavalla verovelvollisten maksukykyä.
- 71 Nyt käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen käytettävissä olevista tiedoista ja erityisesti erityisverolain johdanto-osan katkelmasta, joka toistettiin edellä 3 kohdassa, ilmenee, että soveltamalla liikevaihtoon perustuvaa jyrkän progressiivista asteikkoa kyseisellä lailla pyrittiin verottamaan niitä verovelvollisia, joiden veronmaksukyky on ”yleistä verovelvollisuutta suurempi”.
- 72 Se, että suurin osa tällaisesta erityisverosta kannetaan muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamilta verovelvollisilta, ei voi yksinään merkitä syrjintää. Kuten julkisasiamies on esittänyt muun muassa ratkaisuehdotuksensa 62, 65 ja 78 kohdassa, tämä selittyy sillä, että tällaiset verovelvolliset hallitsevat Unkarin vähittäismyyntiliiketoiminnan markkinoita ja saavuttavat niillä suurimmat liikevaihdot. Se on siten muuttuva tai jopa sattumanvarainen kriteeri, joka voi täytyä myös suhteellista veroa koskevassa järjestelmässä aina, kun kyseisiä markkinoita hallitsevat muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien valtioiden yritykset tai muiden jäsenvaltioiden tai kolmansien valtioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamat kotimaiset yritykset.
- 73 Lisäksi on mainittava, että veroluokka, jossa sovelletaan 0 prosentin verokantaa, ei koske yksinomaan unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamia verovelvollisia, koska kaikkien progressiivisen verotuksen järjestelmien tavoin kaikki kyseisillä markkinoilla toimivat yritykset saavat hyväkseen tämän veronalennuksen sen liikevaihtonsa osan osalta, joka ei ylitä liikevaihdon enimmäismäärää kyseisessä veroluokassa.
- 74 Näistä seikoista seuraa, että erityisveron jyrkän progressiivisilla verokannoilla ei niiden luonteen vuoksi oteta käyttöön yhtiöiden kotipaikkaan perustuvaa syrjivää kohtelua unkarilaisten luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten ja muiden jäsenvaltioiden luonnollisten henkilöiden tai oikeushenkilöiden omistamien verovelvollisten välillä.

- 75 On vielä korostettava, että nyt käsiteltävä asia eroaa asiasta, joka johti 5.2.2014 annettuun tuomioon *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*. Kuten kyseisen tuomion 34–36 kohdasta ilmenee, viimeksi mainittu asia koski liikevaihtoverotuksen hyvin progressiivisten verokantojen ja sidossuhteessa olevien yritysten liikevaihtojen yhteenlaskemista koskevan säännön soveltamista yhdessä eli verotusmuotoa, josta seurasi, että konserniin kuuluvia verovelvollisia verotettiin ”fiktiivisen” liikevaihdon perusteella. Tältä osin unionin tuomioistuin totesi mainitun tuomion 39–41 kohdassa, että jos osoitetaan, että kyseisen jäsenvaltion vähittäiskaupamarkkinoilla konserneihin ja erityisveron ylimpään veroluokkaan kuuluvat verovelvolliset ovat suurimmaksi osaksi kansallisessa lainsäädännössä tarkoitettulla tavalla ”sidoksissa” yhtiöihin, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, ”jyrkästi progressiivisen erityisveroasteikon soveltaminen liikevaihdot yhdistämällä saatuun veron perusteeseen” voi vaikuttaa erityisesti sellaisten verovelvollisten vahingoksi, jotka ovat sidoksissa tällaisiin yhtiöihin, ja merkitä SEUT 49 ja SEUT 54 artiklassa tarkoitettua yhtiöiden kotipaikkaan perustuvaa välillistä syrjintää.
- 76 Kaiken edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että SEUT 49 ja SEUT 54 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jolla otetaan käyttöön jyrkän progressiivinen liikevaihtoon perustuva vero, jonka tosiasiallisesta rasituksesta vastaavat pääasiallisesti suoraan tai välillisesti muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tai yhtiöiden, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, määräysvallassa olevat yritykset sillä perusteella, että tällaisten yritysten liikevaihdot ovat kyseisten markkinoiden suurimmat.

Neljäs kysymys

- 77 Edellä esitetyn perusteella kolmanteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

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

Allekirjoitukset