



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 13. juunil 2019¹

Kohtuasi C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari))

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Riigiabi – Käibemaksusüsteem –
Telekommunikatsiooniettevõtja käibest sõltuv maks – Välisriigi ettevõtjate seadmine ebasoodsasse olukorda progresseeruva maksumäära kasutamisest tulenevalt – Kaudne diskrimineerimine –
Progresseeruva maksumäära põhjendamine käibekriteeriumiga – Progresseeruva maksumäära kaudu lubamatu eelise andmine väikestele ettevõtjatele – Maks kui olemuselt käibemaks käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses tegeleb Euroopa Kohus maksu- ja riigiabiõiguse küsimustega, mis on väga olulised ka käibe suurusest sõltuva digiteenuste maksu² seisukohast, mille kehtestamise ettepaneku Euroopa Komisjon hiljuti esitas. Ka käesolevas menetluses tekib küsimus, kas ettevõtja tulu maksustamine sõltuvalt käibe suurusest on juba käibemaks või on selline maks otsene tulumaks.
2. Peale selle käsitleb Euroopa Kohus taas³ kaudset diskrimineerimist, mis on põhjustatud maksustamissüsteemist, mille diskrimineeriv olemus tuleneb seekord ainuüksi progresseeruvast maksumäärast. Lõpuks peab Euroopa Kohus hindama küsimust, kas majanduslikult tugevamate ettevõtjate maksustamine progresseeruva maksumääraga kujutab endast lisaks ka teistele ettevõtjatele antud riigiabi.
3. Progresseeruva maksumääraga üldjuhul taotletud ümberjagamine toob *per se* kaasa selle, et majanduslikult tugevamate isikute maksukoormus on suurem, mistõttu seatakse nad võrreldes majanduslikult nõrgemate isikutega ebasoodsasse olukorda. Kuna majanduslikult tugevamad isikud tegutsevad pigem piiriüleselt, võib selles näha nende kaudset diskrimineerimist, seda eelkõige juhul, kui progresseeruvat maksumäära kohaldatakse sihipäraselt selleks, et hõlmata majanduslikult tugevamaid välismaiseid ettevõtjaid.

1 Algeel: saksa.

2 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final).

3 Vt nt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291) ning 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Lõppkokkuvõttes peab Euroopa Kohus tegema otsuse selle kohta, kas progresseeruv maksumäär ja maksuvaba põhisumma⁴, mille tekkepõhjus on paljudes liikmesriikides ajalooline ning mida peetakse sotsiaalriiklikult vajalikuks ning kohaldatakse liikmesriikides seepärast ka tulumaksustamisel, on liidu õiguse kohaselt lubatav. Peale selle on progresseeruv maksumäär ja maksuvaba põhisumma aluseks ka kogu liidu tasandil kavandatavale digiteenuste maksule, mis on mitmes liikmesriigis juba kehtestatud.

II. Õiguslik raamistik

A. Liidu õigus

5. Direktiivi 2006/112/EÜ⁵ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikkel 401 on sõnastatud järgmiselt:

„Ilma et see piiraks ühenduse teiste sätete kohaldamist, ei takista käesoleva direktiivi sätted liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

B. Liikmesriigi õigus

6. Põhikohtuasjas on vaidluse all 2010. aasta XCIV seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta (Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, edaspidi „erimaksuseadus“), millega kehtestati teatavates sektorites tegutsevatele ettevõtjatele ajavahemikul 2010–2012 käibe suurusest sõltuv erimaks.

7. Erimaksuseaduse preambulis on märgitud:

„Riigieelarve tasakaalustamiseks kehtestab parlament käesoleva seaduse, mis käsitleb sellise erimaksu kehtestamist, mida tuleb tasuda maksukohustuslastel, kelle suutlikkus tasuda riigimakse on suurem kui üldise maksukoormusega ette nähtud maksusuutlikkus.“

8. Erimaksuseaduse § 1 sisaldab järgmisi selgitavaid sätteid:

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid: [...]

2. telekommunikatsiooniga seotud tegevus: telekommunikatsiooniteenuste osutamine kooskõlas 2003. aasta C seadusega elektroonilise side kohta (az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény) [...]

9. Erimaksuseaduse § 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Erimaksuga maksustatakse:

- a) jaekaubandus kauplustes;
- b) telekommunikatsiooniga seotud tegevus;

4 Ka proportsionaalne maksumäär kombinatsioonis maksuvaba summaga toob kaasa maksu progresseeruva toime. 10% proportsionaalse maksumäära ja 10 000 euro suuruse maksuvaba summa puhul on keskmine maksumäär näiteks 10 000 euro suuruse tulu juures täpselt 0%, 20 000 euro suuruse tulu juures täpselt 5% ja 100 000 euro suuruse tulu juures täpselt 9%.

5 Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

c) elektrienergiaga varustamine.“

10. Erimaksuseaduse § 3 määratleb maksukohustusega hõlmatud maksusubjektid järgmiselt:

„(1) Maksu on kohustatud tasuma juriidilised isikud, muud organisatsioonid üldise maksuseadustiku tähenduses ja füüsilisest isikust ettevõtjad, kes tegelevad maksustatava tegevusega § 2 tähenduses.

(2) Maksu on kohustatud tasuma ka mitteresidentist organisatsioonid ja üksikisikud seoses §-s 2 nimetatud maksustatava tegevusega, kui seda teostatakse siseturul tütarettevõtjate kaudu.“

11. Erimaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt on

„maksustatav summa maksukohustuslase netokäive, mis tekkis maksustamisaastal §-s 2 nimetatud tegevuse tulemusel.“

12. Erimaksu määr on progresseeruv. Erimaksuseaduse § 5 punkti b kohaselt on maksumäär

„§ 2 punktis b nimetatud tegevuse puhul 0% maksubaasi osalt, mis ei ületa 500 miljonit forintit, 4,5% maksubaasi osalt, mis on üle 500 miljoni forinti, ent ei ületa 5 miljardit forintit, ning 6,5% maksubaasi osalt, mis on üle 5 miljardi forinti. [...]“.

13. Erimaksuseaduse § 7 määrab kindlaks, millistel tingimustel on maks kohaldatav nn sidusettevõtjatele:

„Maks, mida tuleb tasuda maksukohustuslastel, kes on sidusettevõtjad [1996. aasta] äriühingu tulumaksu ja dividendide maksustamise seaduse [nr LXXXI] (edaspidi „1996. aasta seadus nr LXXXI“) tähenduses, tuleb kindlaks määrata, summeerides kogu § 2 punktides a ja b nimetatud niisugusest tegevusest tekkinud käibe, mille käigus maksukohustuslased tegutsesid sidusettevõtjana, ja summa, mis saadakse sellele kogusummale §-s 5 sätestatud määra kohaldamisel, ning saadud summa tuleb maksukohustuslaste vahel jagada proportsionaalselt neile § 2 punktides a ja b nimetatud tegevusest tekkinud kogukäibega vastavalt kõigi sidusettevõtjate § 2 punktides a ja b loetletud tegevuse tulemusel tekkinud netokäibele.“

III. Põhikohtuasi

14. Põhikohtuasja kaebaja Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (edaspidi „Vodafone“) on Ungari õiguse alusel asutatud aktsiaselts. Aktsiaseltsi ainuosanik on Madalmaades registreeritud Vodafone Europe B.V.

15. Kaebaja põhitegevus on telekommunikatsiooniteenuste osutamine. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel oli kaebaja vaidlusalustel aastatel suuruselt kolmas ettevõtja Ungari telekommunikatsiooniturul.

16. Maksuhaldur korraldas kaebaja ettevõttes ajavahemikku 1. aprill 2011 kuni 31. märts 2015 hõlmava maksurevisjoni, mille tulemusel tuvastati, et kaebajal tuleb täiendavalt tasuda maksu summas 8 371 000 forintit ning määrati kaebajale lisaks viivis ning trahv kohustuste täitmatajätmise eest. Kuna maksuotsuse peale esitatud vaie rahuldati vaid osaliselt, esitas kaebaja kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

17. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on erimaksu suhtes kahtlusi tulenevalt Ungari telekommunikatsioonituru eripärast. Viidatud eripära seisneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul selles, et „põhimõtteliselt kohaldatakse madalamat maksumäära ainult Ungari asukohaga ettevõtjate omandis olevate maksukohustuslaste käibe, samas kui suurema käibe suhtes kehtestatud maksumääraga maksu maksavad vaid välismaiste emattevõtjate Ungaris asuvad tütarettvõtjad, nii et peamise osa erimaksust, mida maksavad maksukohustuslased, kelle käive on suurem, makstakse kõnealuselt suuremalt käibelt.“

18. Dokumentid, mille esitasid Euroopa Kohtule komisjon ja Ungari, ei kinnita siiski eelotsusetaotluse esitanud kohtu väidet täielikult. Viidatud dokumentidest nähtub, et esimesel aastal (2010) oli 16 asjaomase kõrgeima maksumääraga maksustatava ettevõtja hulgas ikkagi kuus ettevõtjat, kes ei olnud välisomandis. Ka muud statistilised andmed näitavad, et hõlmatud olid ka teised ettevõtjad peale välisomandis olevate ettevõtjate. Samuti nähtub statistikast, et keskmine maksumäär on kohaldatav ka äriühingutele, mille osakud kuuluvad välismaalastele.

19. Eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab lisaks sellele, et 2012. aastal oli komisjon algatanud Ungari suhtes kohustuste rikkumise menetluse, mis aga 2013. aastal lõpetati. Komisjon märkis põhjenduseks, et erimaksuseadus oli juba kehtetuks tunnistatud ja 2013. aastal ei olnud see järelikult enam kohaldatav.

IV. Eelotsusetaotlus ja menetlus Euroopa Kohus

20. Eelotsusetaotluse esitanud kohus otsustas 23. novembri 2017. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. veebruaril 2018, korraldada ELTL artikli 267 alusel eelotsusemenetluse ja esitas Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas ELTL artiklites 49, 54, 107 ja 108 sätestatud tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi meede, mille raames liikmesriigi õigusnormi (seadus, millega kehtestatakse telekommunikatsiooniteenustele erimaks) tagajärjel langeb tegelik maksukoormus välisomandis olevatele maksukohustuslastele ning kas osutatud tagajärg on kaudselt diskrimineeriv?
2. Kas ELTL artiklitega 107 ja 108 on vastuolus selline liikmesriigi õigusakt, mis näeb ette käibe suurusest sõltuva progressiivse maksumääraga maksukohustuse ning kas seda, kui õigusaktist tulenevalt langeb kõrgeima maksumääraga puhul suurem osa tegelikust maksukoormusest peamiselt välisomandis olevatele maksukohustuslastele, tuleb lugeda kaudselt diskrimineerivaks; kas sellisel juhul on tegemist keelatud riigiabiga?
3. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline liikmesriigi õigusakt, mis toob kaasa eristuse välisomandis olevate ja omamaiste maksukohustuslaste vahel, ning kas erimaksu näol on tegemist käibe suurusest sõltuva käibemaksulaadse maksuga ning kas see on käibemaksudirektiiviga kooskõlas või mitte?“

21. Nende küsimuste kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikud seisukohad Vodafone, Ungari, Poola Vabariik, Tšehhi Vabariik ja Euroopa Komisjon. 18. märtsil 2019 toimunud kohtuistungil osalesid peale Tšehhi Vabariigi kõik nimetatud isikud ja lisaks Saksamaa Liitvabariik.

V. Õiguslik hinnang

22. Eelotsusetaotluse ese on Ungari erimaksuseaduse kooskõla liidu õigusega.

23. Liidu õigusega kooskõla küsimus tekib erimaksu täpset ülesehitust arvestades. Esiteks ei võta see maksustatava summana aluseks mitte kasumit, vaid lähtub maksukohustuslasest ettevõtja netokäibest. Teiseks on selle maksu määr astmeliselt progresseeruv. Eristatakse kolme erinevat astet, mis hõlmavad kolme erinevat maksumäära: 0% maksumäär on kohaldatav netokäibe, mis ei ületa 500 miljonit forintit; 4,5% maksumäär on kohaldatav netokäibe, mis on üle 500 miljoni forintit, ent ei ületa 5 miljardit forintit; 6,5% maksumäär on kohaldatav 5 miljardit forintit ületavale netokäibe.

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus esitab seejuures küsimuse, kas kirjeldatud laadi maks rikub ELTL artikleid 49 ja 54 (selle kohta jaotis B), ELTL artikleid 107 ja 108 (selle kohta jaotis C) ning käibemaksudirektiivi artiklit 401 (selle kohta jaotis A). Seejuures on otstarbekas vastata esimesena kolmandale eelotsuse küsimusele, et kõigepealt välja selgitada kõnealuse käibepõhise maksu olemus. Kui peaks selguma, et kõnealuse maksu suhtes on kohaldatav käibemaksudirektiivi artiklis 401 sätestatud keeld, ei oleks kahele teisele küsimusele nagunii vaja vastata.

A. Kolmas eelotsuse küsimus: käibemaksudirektiivi artikli 401 rikkumine

25. Käibemaksudirektiivi artikkel 401 sätestab, et liikmesriikidel ei ole keelatud kehtestada makse, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib sellega seoses teada, kas telekommunikatsiooniettevõtjatelt nõutavat käibepõhist erimaksu tuleb pidada maksuks, mis on käsitatav kumuleeruva käibemaksuna. Sellisel juhul ei lubaks käibemaksudirektiivi artikkel 401 Ungaril sellist maksu kehtestada.

26. Euroopa Kohus rõhutab väljakujunenud kohtupraktikas, et käibemaksudirektiivi artikli 401 tõlgendamiseks tuleb see säte asetada selle seadusandlikku konteksti.⁶

27. Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimese direktiivi 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta⁷ põhjendustest tuleneb, et kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusnormide ühtlustamine peab võimaldama luua ühisturu, kus konkurentsi ei ole moonutatud ja mille tunnused sarnanevad siseturu omadega, kõrvaldades maksuõiguslikud erinevused, mis võivad moonutada konkurentsi ja takistada kaubandust.⁸ Selline ühine käibemaksusüsteem loodi käibemaksudirektiiviga⁹.

28. Ühise käibemaksusüsteemi põhimõte on kohaldada kuni jaemüügietaapi lõpuni kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.¹⁰ Nagu Euroopa Kohus rõhutab, peab kõnealune maks jääma lõpuks üksnes lõpptarbija kanda.¹¹

29. Selleks et luua ühe ja sama käibe puhul võrdsed maksustamistingimused olenemata sellest, millises liikmesriigis käive tekib, pidi ühine käibemaksusüsteem asendama liikmesriikides kehtivad käibemaksud. Samadel põhjustel lubab käibemaksudirektiivi artikkel 401 säilitada või kehtestada kaubarretele, teenuste osutamisele ja impordile mis tahes makse, lõive ja makseid, kui need ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena.

6 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt (C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 29 jj); 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 18), ning 8. juuni 1999. aasta kohtuotsus Pelzl jt (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, punktid 13–20).

7 EÜT 1967, 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3; edaspidi „esimene direktiiv“.

8 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 19).

9 Esmalt nõukogu 11. aprilli 1967. aasta teise direktiiviga 67/228/EMÜ käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühise käibemaksusüsteemi struktuur ja kohaldamiskord (EÜT 1967, 71, lk 1303), hiljem nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiiviga 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23).

10 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 21).

11 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkti 22 lõpuosa).

30. Euroopa Kohus on selle kohta märkinud, et igal juhul tuleb kaupade ja teenuste liikumist käibemaksuga võrreldaval moel takistavateks lugeda maksud, millel on käibemaksu põhitunnused, olgugi et need tunnused ei ole käibemaksu tunnustega igas suhtes identsed.¹²

31. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb käibemaksu neli põhitunnust: 1) maksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused; 2) maksumäärade määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; 3) maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust; 4) eelnevates etappides makstud summade maksukohustuslase poolt mahaarvamine tasumisele kuuluvast maksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub kindlasti tarbijal.¹³

32. Esiteks ei hõlma Ungari erimaks siiski mitte mis tahes tehinguid, vaid üksnes telekommunikatsiooniettevõtjate eriomaseid tehinguid. Seega ei ole see (üldine) käibemaks esimese kriteeriumi tähenduses, vaid äärmisel juhul saaks seda pidada eriomaseks tarbimismaksuks, mida oleks liikmesriikidel aga praegu keelatud kehtestada vaid direktiivi 2008/118/EÜ¹⁴ artikli 1 lõigete 2 ja 3 tingimustel.

33. Teiseks ei ole maks ette nähtud tarbijale ülekandmiseks (neljas kriteerium). Maksu jätmist tarbija kanda ei saa väita üksnes selle põhjal, et arvestuslikult kajastub maks kauba või teenuse hinnas. Suuremal või väiksemal määral on see nii ettevõtja mis tahes maksukohustuse puhul. Kui tarbija ei ole ise maksu tasumise eest vastutav isik – nagu on asi käesoleval juhul uuritava telekommunikatsiooniettevõtjalt sisse nõutava Ungari erimaksu puhul –, peab maks olema konkreetselt ette nähtud tarbijale ülekandmiseks.

34. See eeldaks, et maksu suurus on kindlaks määratud käibe tekkimise hetkel (st tarbijale teenuse osutamise hetkel), nagu see on käibemaksu puhul. Kuna aga seda saab välja arvutada alles aasta lõpus ja see sõltub aastakäibe suurusel, ei ole võimaliku ülekantava maksukohustuse suurus kaupa tarnivale või teenust osutavale telekommunikatsiooniettevõtjale kauba tarnimise või teenuse osutamise ajal veel üldse teada, vähemalt ei ole teada maksu täpne summa.¹⁵ Kui künniseks olevat minimaalset käivet aasta lõpuks ei saavutata, siis ei ole maksu, mida saaks jätta tarbija kanda, üldse olemas. Selles mõttes ei ole tegemist *ülekandmiseks ette nähtud* maksuga.

35. Telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes kehtestatud Ungari erimaksu kontseptsioonist tuleneb pigem, et kõnealuseid ettevõtjaid soovitakse maksustada otsese maksuga, nagu Ungari õigustatult märgib. Seaduse preambuli kohaselt peab selliste ettevõtjate võimekus tasuda riigimakse ületama üldise maksukoormusega ette nähtud maksusuutlikkuse (selle all mõeldakse ilmselt üldist maksude maksmise võimet). Järelikult soovitakse maksustada kõnealuste ettevõtjate erilist maksusuutlikkust, mitte aga telekommunikatsiooniteenuste saajate maksusuutlikkust. Selles mõttes sarnaneb Ungari erimaks eriomasele (otsesele) ettevõtjamaksule, mis on kehtestatud teatud ettevõtjate, käesoleval juhul telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes.

12 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt (C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 37); 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 26); 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt (C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 32) ja 31. märtsi 1992. aasta kohtuotsus Dansk Denkvit ja Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, punktid 11 ja 14).

13 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28); 8. juuni 1999. aasta kohtuotsus Pelzl jt (C-338/97, C-344/97 ja C-390/97, EU:C:1999:285, punkt 21) ning 7. mai 1992. aasta kohtuotsus Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punkt 12).

14 Nõukogu 16. detsembri 2008. aasta direktiiv, mis käsitleb aktsiisi üldist korda ja millega tunnistatakse kehtetuks direktiiv 92/12/EMÜ (ELT 2009, L 9, lk 12).

15 Selle nõude kohta vt nt 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt (C-475/17, EU:C:2018:636, punktid 46 ja 47) – kahjulik, kui ülekandmine ei ole kindel, ja 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 33).

36. Tegemist ei ole ka sellega, et mis tahes tehingut maksustatakse selle hinna alusel, kuna erimaksuseaduse artiklite 1 ja 2 alusel maksustatakse maksustamisaastal elektroonilise side teenuste osutamisest tekkivat netokäivet alates piirsummast 500 miljonit forintit esmalt 4,5% maksumääraga ja alates 5 miljardist forintist 6,5% maksumääraga. Ka selle poolest sarnaneb ettevõtjate suhtes kohaldatav erimaks oma olemuselt eriomase otsese tulumaksuga. Erinevalt „tavalistest“ otsestest tulut tasuda tulevatest maksudest ei ole maksustatavaks summaks aga mitte saadud kasum – ettevõtte vara väärtuse muutumine teatud ajavahemiku vältel –, vaid teatud ajavahemikul tekkinud käive. See ei muuda aga – erinevalt sellest, mida näis kohtuistungil arvavat komisjon – järeldust, et tegemist on olemuselt *otsese* maksuga.

37. Järelikult kujutab Ungari erimaks endast käibepõhist eriomast (otsest) tulumaksu, millega soovitakse suuremal määral maksustada telekommunikatsiooniettevõtjate eriomast maksusuutlikkust. Seega ei ole see – nagu ka komisjon lõppkokkuvõttes õigesti rõhutab – olemuselt käibemaks, millega soovitakse maksustada tarbijat. Järelikult ei takista käibemaksudirektiivi artikkel 401 Ungaril kehtestada seda maksu lisaks käibemaksule.

B. Esimene eelotsuse küsimus: asutamisevabaduse rikkumine

38. Esimese küsimusega soovitakse teada, kas telekommunikatsioonisektoris kehtiv Ungari erimaks on vastuolus ELTL artiklites 49 ja 54 sätestatud asutamisevabadusega. ELTL artikleid 107 ja 108, millele selles eelotsuse küsimuses samuti viidatakse, käsitlen seevastu põhjalikumalt koos teise eelotsuse küsimusega.

39. Seejuures tuleb esmalt märkida, et kuigi otsene maksustamine – mille alla kuulub ka kõnealune erimaks (vt selle kohta eespool punkt 35 jj) – ei ole liidu pädevuses, peavad liikmesriigid selle pädevuse kasutamisel järgima liidu õigust, mis hõlmab eelkõige põhivabadusi.¹⁶

40. ELTL artikliga 49 liidu kodanikele antud asutamisevabadus hõlmab ELTL artikli 54 kohaselt niisuguste äriühingute, mis on asutatud mõne liikmesriigi õiguse alusel ja millel on liidus registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda teistes liikmesriikides tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu.¹⁷

41. Seejuures on asutamisevabadus käesoleval juhul kohaldatav vaid siis, kui tegemist on piiriülese olukorraga (selle kohta jaotis 1). Kui sellise olukorraga on tegemist, siis tuleb uurida, kas erimaks kujutab endast asutamisevabaduse piirangut (selle kohta jaotis 2) ja kas selline piirang võib teatud tingimustel olla põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (selle kohta jaotis 3).

1. Piiriülene olukord

42. Ungari valitsus väljendab kahtlust selle suhtes, millistel asjaoludel saab äriühingut pidada „omamaiseks“ äriühinguks või „välisriigi“ äriühinguks. Selles kontekstis on esmalt oluline märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt määratakse äriühingute asukoha järgi kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel.¹⁸ Kuna põhikohtuasja kaebaja asukoht on Ungari, tuleb teda järelikult pidada Ungari äriühinguks, millest tulenevalt ei ole tegemist piiriülese olukorraga.

16 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 40); 11. augusti 1995. aasta kohtuotsus Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punkt 16) ja 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21).

17 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 17); 1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17) ning 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 41).

18 2. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punkt 25) ja 14. detsembri 2000. aasta kohtuotsus AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 20); vt ka minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 40).

43. Kaebaja emaettevõtja on aga äriühing, kelle asukoht on Madalmaades. Osas, milles kõnealune välisriigi äriühing tegutseb Ungari turul tütaretevõtja, nimelt põhikohtuasja kaebaja kaudu, puudutab see asi emaettevõtja asutamisevabadust.

44. Nimelt on Euroopa Kohus sellega seoses juba otsustanud, et äriühing võib maksustamise eesmärgil tugineda teise temaga seotud äriühingu asutamisevabaduse piiramisele, kui selline piirang mõjutab tema enda maksustamist.¹⁹ Põhikohtuasja kaebaja saab seega tugineda oma emaettevõtja Vodafone Europe B.V. asutamisevabaduse võimalikule piiramisele.

2. Asutamisevabaduse piiramine

45. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisevabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.²⁰ Põhimõtteliselt hõlmab see ka diskrimineerimist, samuti diskrimineerimiseta piiranguid. Maksude ja lõivude puhul tuleb siiski arvesse võtta, et need kujutavad endast *per se* koormust ja muudavad seetõttu teises liikmesriigis asutamisevabaduse kasutamise vähem atraktiivseks. Diskrimineerimisvabade piirangute kriteeriumi alusel hindamine muudaks järelkult kõikide riigisiseste maksustatavate teokoosseisude suhtes kohaldatavaks liidu õiguse ja seaks seega liikmesriikide iseseisvuse maksustamise küsimustes sisuliselt küsimärgi alla.²¹

46. Euroopa Kohus on sellest tulenevalt juba korduvalt otsustanud, et maksustamise tingimusi ja määra reguleerivate riigisiseste õigusnormide kehtestamisel võivad liikmesriigid kasutada maksuautonoomiat, tingimusel et piiriülest olukorda ei kohelda riigisisese olukorraga võrreldes diskrimineerivalt.²²

47. Asutamisevabaduse piiramine eeldab esmalt kahe või enama võrreldava rühma erinevat kohtlemist (selle kohta jaotis b). Kui see on nii, siis tekib järgmiseks küsimus, kas piiriüleselt tegutseva rühma erinev kohtlemine võrreldes puhtalt riigisisestelt tegutseva rühmaga seab esimesena nimetatud rühma ebasoodsamasse olukorda, kusjuures kõne alla võib tulla nii otsene kui ka varjatud diskrimineerimine (selle kohta jaotis c). Lisapunktina kontrollitakse veel, kas erinev kohtlemine puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi (selle kohta jaotis d).

48. Lõpuks tuleb käesolevas asjas kõigepealt lühidalt märkida, et erinevalt kohtuasjast Hervis Sport²³ ei saa erinev kohtlemine käesoleval juhul tugineda juba erimaksuseaduse §-s 7 sätestatud nn summeerimiseeskirjale, vaid üksnes progresseeruvale maksumäärale (selle kohta jaotis a).

a) Summeerimiseeskirja asjakohatus käesoleva asja kontekstis

49. Komisjoni seisukohaga, et asutamisevabaduse rikkumine tuleneb vahetult kohtuasjas Hervis Sport tehtud otsusest, ei saa nõustuda.

19 1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Felixstowe Dock and Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 23) ja 6. septembri 2012. aasta kohtuotsus Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 39); selle kohta vt ka juba 12. aprilli 1994. aasta kohtuotsus Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punkt 18 jj).

20 21. mai 2015. aasta otsus Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34); 16. aprilli 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36).

21 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 82 jj), kohtuasjas X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40), kohtuasjas C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66) ja kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 28).

22 Vt 14. aprilli 2016. aasta kohtuotsus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 29); 4. juuni 2009. aasta kohtumäärus KBC-bank (C-439/07 ja C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 80) ning 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 51 ja 53).

23 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

50. Viidatud kohtuasja asjaolusid iseloomustas jaekaubanduses kohaldatava progresseeruva käibepõhise tulumaksu koosmõju ettevõtjate teatavate rühmade suhtes kehtiva nn summeerimiseeskirjaga. Viimane nägi konkreetselt ette seda, et progresseeruva maksumäära astmetesse liigitamisel ei olnud määrav mitte üksikute ettevõtjate käive, vaid kogu kontserni konsolideeritud käive. Kõnealune kord tuleneb progresseeruva maksu kohaldamisest juriidilistele isikutele, mis on maksuõiguslikult pigem ebatüüpiline. Selline summeerimiseeskiri on põhimõtteliselt vajalik, et hoida ära progresseeruva toime minetamine mitmeks juriidiliseks isikuks jaotamise kaudu.

51. Euroopa Kohus väljendas summeerimiseeskirja suhtes siiski liidu õigusest tulenevaid kahtlusi.²⁴ Komisjon näeb liidu õiguse rikkumist juba selles, et erimaksuseaduse §-s 7 sisalduv sama summeerimiseeskiri on kohaldatav ka käesolevas asjas kõne all olevale telekommunikatsiooniturul kehtivale erimaksule.

52. Isegi kui summeerimiseeskiri oleks käesolevas asjas liidu õigusega vastuolus – mida viidatud kohtuotsusest automaatselt ei nähtu –, ei oleks see käesolevas asjas otsuse tegemise seisukohast oluline ega vastaks ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele. Nimelt tooks see kaasa vaid selle, et summeerimiseeskiri tuleks jätta kohaldamata. Kuna vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu sedastusele ei ole see aga põhikohtuasja kaebaja suhtes – ilmselt seetõttu, et viimane ei ole teiste Ungari turul esindatud telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes sidusettevõtja – nagunii kohaldatav, ei avaldaks see põhikohtuasjale mingit mõju.

53. Seega peab Euroopa Kohus käesolevas asjas tegelema küsimusega, kas erimaks kui selline – sõltumata summeerimiseeskirjast – on diskrimineeriva mõjuga. Sellele küsimusele ei ole kohtuotsuses Hervis Sport vastatud ja nagu Vodafone õigesti rõhutab, ei ole sellele antud eelkõige sellist vastust, mille on viidatud otsusest välja lugenud Ungari valitsus ja mille kohaselt ei saa progresseeruv olemus kui selline olla diskrimineerimiseks piisav. Euroopa Kohus käsitles viidatud kohtuotsuses vaid progresseeruva maksumäära ja summeerimiseeskirja koosmõju, välistamata, et ka ainuüksi progresseeruv maksumäär võib olla diskrimineeriv.²⁵

b) Erinev kohtlemine

54. Seega tuleb esmalt uurida, kas erimaksuseadus eri ettevõtjaid üldse erinevalt kohtleb. Selle vastu näib rääkivat näiteks tõsiasi, et see ei kehtesta eri ettevõtjatele erinevaid maksumäärasid. Pigem määratletakse vaid teatavad käibeastmed, mis võivad põhimõtteliselt hõlmata kõiki ettevõtjaid. Käibeastmetega seotud maksumäärad kehtivad iga ettevõtja suhtes ühetaoliselt. Seda arvestades asub Ungari valitsus seisukohale, et erinevat kohtlemist ei esine.

55. Seda seisukohta ei saa kummutada väitega, et erinev kohtlemine seisneb juba selles, et suurema käibega ettevõtjad peavad absoluutarvudes maksma rohkem erimaksu kui väiksema käibega ettevõtjad. See ei tähenda veel erinevat kohtlemist, kuna selline erinev maksustamine vastab maksusuutlikkuse alusel maksustamise üldtunnustatud põhimõttele. Seni, kuni maksustatav summa ja tasuda tulev maks on omavahel samasuguses suhtes, nagu see on näiteks proportsionaalse maksumäära (*flat tax*) puhul, ei ole erineva kohtlemisega tegemist.

24 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39 jj).

25 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 34).

56. Progresseeruva maksumäära puhul ei ole maksustatava summa ja tasuda tuleva maksu suhe siiski kõigi maksukohustuslaste puhul sama. Käesoleval juhul ilmneb see eriti selgelt, kui võrrelda keskmisi maksumäärasid, mis kehtivad maksukohustuslaste suhtes nii üksikute käibeastmete kui ka kogukäibe alusel. Keskmise maksumäär suureneb koos käibe suurenemisega, mistõttu kehtib suurema käibega ettevõtjate suhtes tervikuna ka kõrgem keskmise maksumäär kui väiksema käibega ettevõtjate suhtes. Seega on nende puhul maks suurem mitte ainult absoluutarvudes, vaid ka suhteliselt. Selles seisneb asjaomaste ettevõtjate erinev kohtlemine.²⁶

c) Piiriüleselt tegutsevate ettevõtjate seadmine ebasoodsamasse olukorda

57. Seega tekib küsimus, kas kõnealune erinev kohtlemine seab välismaised ettevõtjad Ungari ettevõtjatega võrreldes ebasoodsamasse olukorda.

58. Seejuures ei saa täheldada välismaiste ettevõtjate varjamatut või otsest diskrimineerimist. Nimelt ei tee erimaksu kogumise tingimused vahet ettevõtja asukoha või „päritolu“ alusel. Seega ei kohtle erimaksuseadus välismaised ettevõtjaid võrreldes Ungari ettevõtjatega erinevalt.

59. Põhivabadused keelavad aga nii ilmse diskrimineerimise, kui ka kõik varjatud või kaudsed diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni.²⁷ Seepärast on diskrimineeriva olemuse määramisel ELTL artikli 49 ja 54 tähenduses otsustav küsimus, kas telekommunikatsiooniettevõtjate erinev kohtlemine aasta netokäibe kriteeriumi alusel on samaväärne erineva kohtlemisega ettevõtja päritolu või asukoha alusel.

60. Sellega seoses on esiteks vaja selgeks teha, millised nõuded tuleb esitada valitud eristuskriteeriumi – käesoleval juhul käive – ja ettevõtja asukoha korrelatsioonile (selle kohta punkt 61 jj). Teiseks tuleb uurida, kas kaudset diskrimineerimist tuleb igal juhul eeldada siis, kui eristuskriteeriumi valikul on teadlikult lähtutud diskrimineerivast eesmärgist (selle kohta punkt 83 jj).

1) Määrav korrelatsioon

61. Senine kohtupraktika ei ole nimetatud korrelatsiooni ulatusele ja olemusele antud hinnangu poolest ühtne. Kvantitatiivse ulatusega seoses on Euroopa Kohus siiani tuginenud nii kokkulangemisele enamikul juhtudel²⁸ kui ka mitteresidentide üksnes suuremale mõjutatusele²⁹; osaliselt räägib Euroopa Kohus isegi ainult ebasoodsamasse olukorda seadmise ohust.³⁰ Kvalitatiivsest aspektist ei ole selge, kas

26 Samamoodi ka minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 49).

27 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 30); 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30); 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13) ning 14. veebruari 1995. aasta kohtuotsus Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26).

28 Vt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 31); 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39); 22. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32); 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13); 13. juuli 1993. aasta kohtuotsus Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 15) ja 7. juuli 1988. aasta kohtuotsus Stanton ja L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punkt 9); vt ka 26. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 48 teenuste osutamise vabaduse kohta) ja 3. märtsi 1988. aasta kohtuotsus Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punkt 28 EMÜ artikli 95 kohta).

29 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

30 22. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32); samamoodi ka 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

korrelatsioon peab üldjuhul esinema³¹ või tulenema eristuskriteeriumi olemusest, millele viitab mitu otsust,³² või võib pigem põhineda ka juhuslikel faktilistel olukordadel.³³ Peale selle ei ole selgeks tehtud, kas kvantitatiivne ja kvalitatiivne korrelatsioon peavad olema olema kumulatiivselt või võib teatud tingimustel piisata ka emma-kumma alternatiivi esinemisest.

62. Nagu olen juba mujal märkinud, tuleb varjatud diskrimineerimise tuvastamiseks kasutada rangeid kriteeriume. Seda seetõttu, et varjatud diskrimineerimine ei pea kaasa tooma diskrimineerimise koosseisu laiendamist, vaid peab pelgalt hõlmama ka selliseid juhtumeid, mis puhtvormiliselt vaadelduna ei kujuta endast diskrimineerimist, kuid toimivad sellena.³⁴

i) Kvantitatiivne kriteerium

63. Kvantitatiivsest aspektist ei saa seega pelk ülekaal – mis tähendab, et asjaomane olukord puudutab üle 50% ettevõtjatest – olla mingil juhul piisav; pigem peaks kohaldatakse eristuskriteeriumi ja ettevõtja asukoha vaheline korrelatsioon olema valdaval osal juhtudest tuvastatav.³⁵

64. Kõnealune kvantitatiivne element võib aga õiguse kohaldamisel tekitada märkimisväärseid raskusi. Hindamise tulemus sõltub nimelt võrdlusaluste valikust. Kohtuasjas Hervis Sport esitas Euroopa Kohus näiteks küsimuse, kas kontserni kuuluvad äriühingud, kelle suhtes kohaldatakse *kõige kõrgemat erimaksumäära*, on enamikul juhtudel teises liikmesriigis asuvate ematettevõtjate „sidusettevõtjad“.³⁶

65. Ainuüksi kõrgeimast maksumäärast lähtumine ei ole üldise kriteeriumina põhjendatud. Ei ole arusaadav, miks peaks vaid see üks aste olema diskrimineeriva olemuse kindlakstegemisel määrav. Viidatud konkreetse asjas võis see tuleneda sellest, et teised maksumäärad olid võrreldes kõrgeima määraga sedavõrd madalad, et need võis jätta tähelepanuta.³⁷ Käesoleval juhul ei saa aga arvesse võtmata jätta juba keskmist astet, kus kehtib 4,5% maksumäär. Peale selle on üksnes kõrgeima maksumäära alusel hindamine seda küsitavam, mida rohkem progresseeruvaid astmeid maks ette näeb. See käsitus jookseb täielikult liiva, kui tegemist on sujuvalt progresseeruva maksuga, mis astmeid üldse ei sisalda, nagu tulumaksustamisel sageli esineb.

66. Veenev ei ole ka komisjoni ettepanek, mille kohaselt tuleb küsida, kas suure osa erimaksuga saadud tulust on andnud välismaised ettevõtjad. Seejuures ei ole tegemist mitte korrelatsiooni usaldusväärse näitajaga, vaid üksnes juhusliku näitajaga. Esiteks oleks see konkreetset juhul – millele viitab Ungari – samamoodi ka proportsionaalse maksu korral, mida ka komisjon peab õigustatult mitteproblemaatiliseks. See tingimus oleks ka alati täidetud, kui turul domineeriksid valdavalt välismaised ettevõtjad.

31 Vt 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).

32 Vt 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300; punkt 119) asutamisevabaduse kohta, töötajate vaba liikumise kohta vt ka 2. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36); 5. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26); 28. juuni 2012. aasta kohtuotsus Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41) ja 10. septembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Nii 9. mai 1985. aasta kohtuotsus Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punkt 14) kui ka 5. detsembri 1989. aasta kohtuotsus komisjon vs. Itaalia (C-3/88, EU:C:1989:606, punkt 9 asutamisevabaduse kohta).

34 Vt minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40), kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) ja kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36).

35 Vt minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

36 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 45).

37 Kõrgeim maksumäär oli seal 2,4%, samal ajal kui madalamate astmete maksumäärad olid 0%, 0,1% ja 0,4%, vt 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 8).

67. Teiseks jääksid välja näiteks sellised olukorrad, kus üksikute välismaiste ettevõtjate suhtes kehtivad märkimisväärselt kõrged maksumäärad, samal ajal kui maks, mida tasuvad paljud väiksemad omamaised ettevõtjad, keda maksustatakse madalamate maksumääradega, moodustab erimaksust saadavast maksutulust ikkagi sedavõrd suure osa, et korrelatsiooni tuleb eitada. Väiksemate omamaiste ettevõtjate viimati nimetatud panuse seadmine diskrimineeriva olemuse tingimuseks tooks seega kaasa juhuslikud tulemused ega ole seetõttu mõttekas.

68. Sama käib keskmise maksumäära kohta. Kuna progresseeruvate maksude puhul seisneb erinev kohtlemine erinevate *keskmiste* maksumäärade kohaldamises, saab äärmisel juhul uurida vaid seda, kas enamikul juhtudel on selle maksumäära poolest seatud ebasoodsasse olukorda kõik välismaised ettevõtjad. See oleks nii vaid siis, kui enamikul juhtudel oleks kõnealune keskmine maksumäär omamaiste ettevõtjate suhtes kohaldatavast keskmisest maksumäärast tunduvalt kõrgem. Kas käesoleval juhul on see nii, ei tulene selgelt eelotsusetaotlusest ega menetlusosaliste esitatud arvandmetest.

69. Kuid ka sel juhul sõltuks diskrimineeriv olemus lõppude lõpuks väiksemate omamaiste ettevõtjate keskmisest maksumäärast. Ka see tooks kaasa juhuslikud tulemused ega ole seetõttu mõttekas. Liikmesriigid, kes otsivad sihipäraselt välismaised investoreid, ei saaks progresseeruvat tulumaksu äkitselt enam kehtestada, kui ja kuna suure osa maksutulust – nagu ka taotletud – annaksid oma edukast majandustegevusest tulenevalt uued investorid (absoluutarvudes või nende suhtes kehtivate kõrgemate keskmiste maksumäärade tõttu). See oleks absurdne tulemus, mis näitab, et kvantitatiivne lähenemine ei vii sihile.

70. Peale juba näidatud arvutusraskuste (selle kohta eespool punkt 63 jj) põhjustaks puhtkvantitatiivne hindamine lisaks täiendavat õiguskindlusetust, kui konkreetset piirmäära kindlaks ei määrata.³⁸ Ent ka konkreetne piirmäär tooks kaasa uusi probleeme, näiteks vastukäivate statistilise andmetega seotud vaidlused, mida on raske lahendada, samuti arvandmete perioodilised kõikumised.

71. Näiteks äsja Prantsusmaal kehtestatud „digiteenuste maks“ hõlmab pressiteadete kohaselt praegu ühtekokku ligikaudu 26 ettevõtjat, kellest vaid neli on Prantsusmaa residendid. Kui arvude muutumine järgmisel aastal peaks viima teistsuguse õigusliku hinnanguni, sõltuks põhivabaduste piirangu olemasolu (eeldusel et teised 22 ettevõtjat saavad tugineda põhivabadustele) alati statistilistest andmetest, mis on kättesaadavad alles aastaid hiljem.

72. Lisandub see, et hajutatud struktuuriga äriühingute (tuhandete aktsionäridega aktsiaselts) osanikest lähtumine tekitab kvantitatiivse kriteeriumi kindlaksmääramisel märkimisväärsed probleeme. Samuti on ebaselge, kuidas tuleb hinnata kahe osanikuga äriühingut, mille üks osanik on mitteresident ja teine osanik resident.

73. Kas osanikest lähtumise korral – nagu seda teevad komisjon ja eelotsusetaotluse esitanud kohus – tuleks suuremate kontsernide puhul lähtuda mitte ainult kontserni tipus olevast ettevõtjast (st kontserni emaettevõtjast) ja selle osanikest, et teha kindaks, kas tegelikult puudutab asi teisest liikmesriigist pärit ettevõtjat, kolmandast riigist pärit ettevõtjat või omamaist ettevõtjat? Käesoleval juhul ei ole emaettevõtja Vodafone Europe B.V. ja kontserni tegeliku emaettevõtja osanike struktuur Euroopa Kohtule teada. Käesolev asi näitab hästi, kui kasutu on kvantitatiivne lähenemine, mis pealegi põhineb äriühingu osanike struktuuri ülesehitusel.

38 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 38) lähtus Euroopa Kohus ilmselt sellest, et 61,5% või 52% maksumäär ei ole piisav, et eeldada kaudset diskrimineerimist, analüüsimata seda, milline piirmäär oleks pidanud olema saavutatud.

ii) *Kvalitatiivne kriteerium*

74. Seepärast näib mulle puhtkvantitatiivsest kriteeriumist olulisemana Euroopa Kohtu poolt vahepeal sagedamini kasutatav kvalitatiivne kriteerium, mille kohaselt peab eristus kriteerium *oma olemuse poolest või tavaliselt* puudutama välismaised ettevõtjaid.³⁹ Pelgalt juhuslik seos, olgu see kvantitatiivselt kui tahes suur, ei saa seega põhimõtteliselt olla kaudse diskrimineerimise põhjendamiseks piisav.

75. Olemusliku korrelatsiooni kriteeriumi on siiski vaja täpsustada, et vältida laialivalguvat kohaldamist. Euroopa Kohus on olemuslikku korrelatsiooni eeldanud näiteks olukorras, kus riigis juba tegutsevatele apteekritele antakse eelis seoses tegevuslubade väljastamisega.⁴⁰ Kõnealune eeldus põhineb õigel kaalutlusel, et ettevõtja asukoha ja tegevuskoha vaheline korrelatsioon järgib teatavat sisemist loogikat ja tüüpilisust ega põhine üksnes teatud turu või majandusharu juhuslikel tunnustel.

76. Sama kehtib – nagu hiljuti märkis kohtujurist Wahl⁴¹ – liikmesriigis registreeritud sõidukite omanike suhtes, kes on valdavalt sama liikmesriigi kodanikud, kuna sõidukite registreerimine on seotud sõidukite omanike elukohaga. Sellise juhtumiga on tegemist ka siis, kui valitakse kriteerium, mida suudavad täita vaid välismaal toodetud sõidukid, kuna liikmesriigis selliseid sõidukeid ei toodeta.⁴²

77. Olemuslikku korrelatsiooni tuleb lisaks eeldada ka maksustatava tulu saamise tunnuse puhul. Silmas tuleb pidada seda, et ettevõtjate maksustamist reguleerivate õigusnormide olemust iseloomustab dualism, mis seisneb ühelt poolt liikmesriigis saadud tulu maksustamises liikmesriigis ja teiselt poolt välisriigis saadud tulu mittemaksustamises liikmesriigis. Seega kui siduda eelis samaaegse maksustatava tulu saamisega, siis korreleerub see olemuslikult liikmesriigi ettevõtjatele antava eelisega.⁴³

78. Seega on määrav eristus kriteeriumile omane seos, mis annab juba abstraktsel vaatlusel selgelt alust eeldada valdaval osal juhtudest korrelatsiooni tõenäosust.

79. Kõnealuste põhimõtete kasutamisel käesolevas asjas on määrav küsimus, kas ettevõtja käibe suurus korreleerub olemuslikult ettevõtja või teda kontrolliva osaniku (välisriigis asuva) asukohaga. Juba oma ettepanekus kohtuasjas Hervis Sport märkisin selle kohta, et üldjuhul kalduvad küll suurema käibega ettevõtjad tegutsema mitte ainult oma riigi piires, vaid siseturul, ja on võimalik, et seetõttu tekib teatav tõenäosus, et sedalaadi ettevõtjad on aktiivsed ka teistes liikmesriikides.⁴⁴

80. Nagu märkis kohtuistungil ka Saksamaa Liitvabariik, ei ole see aga iseenesest veel piisav. Suure käibega ettevõtjad võivad sama hästi kuuluda ka residendist omanikele.⁴⁵ See peab võrdsel määral paika nii kohtuasjas Hervis Sport kõne all olnud jaekaubanduse kui ka käesolevas asjas kõnealuse telekommunikatsioonisektori puhul. Eelkõige on see nii juhul, kui – nagu käesolevas asjas, vt

39 Vt 2. märtsi 2017. aasta kohtuotsus Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36) töötajate vaba liikumise kohta; 5. detsembri 2013. aasta kohtuotsus Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26); 28. juuni 2012. aasta kohtuotsus Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41); 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300; punkt 119) asutamisvabaduse kohta; 10. septembri 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Saksamaa (C-269/07, EU:C:2009:527) ja 8. juuli 1999. aasta kohtuotsus Baxter jt (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).

Vt lisaks minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) ja kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36); teisiti veel minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 42 jj).

40 1. juuni 2010. aasta kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300; punkt 122).

41 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 47).

42 9. mai 1985. aasta kohtuotsus Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punktid 14 ja 16).

43 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 38).

44 Vt minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

45 Nii juba minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

erimaksuseaduse artikli 3 lõige 2 – lähtutakse liikmesriigis tekkinud käibest ja mitte rahvusvahelisel tasandil tekkinud käibest. Ei ole mingit alust üldiselt eeldada, et Ungaris tegutsevatel välisriikide ettevõtjatel tekib *Ungaris* telekommunikatsiooniteenuste osutamisest suurem käive kui Ungari ettevõtjatel.

81. Nagu märgib õigesti Tšehhi Vabariik oma kirjalikes seisukohtades ja Saksamaa Liitvabariik kohtuistungil, ei ole käibe kriteeriumi puhul teisisõnu olemuslikult tegemist mitte piiriülese, vaid neutraalse eristuskriteeriumiga. Käive on otsese maksu arvestusalusena samamoodi neutraalne nagu kasum (või vara). Põhivabadused ei anna eelist ühele ega teisele. Selles osas on tegemist Ungari telekommunikatsioonituru ajalooliselt tingitud „juhuslikkusega“, mida Ungari seadusandja – võimalik, et teadlikult – ära kasutas (selle probleemistiku kohta vt allpool punkt 83 jj).

82. Seda kinnitavad ka Euroopa Kohtule esitatud statistilised andmed. Nendest nähtub näiteks, et 2010. aastal oli Ungari kümne suurima äriühingu tulumaksu maksja hulgas vaid kolm ettevõtjat, kes ei olnud välisomandis. On ilmne, et Ungari majandusele on tervikuna iseloomulik, et suur osa edukatest ettevõtjatest on välismaalased. Kõnealune, ilmselt ajalooliselt tingitud asjaolu ei too aga kaasa seda, et iga täiendav maks, mis koormab suuremal määral turul edukaid ettevõtjaid, oleks kaudselt diskrimineeriva toimega.

2) Teadliku ja sihipärase ebasoodsamasse olukorda seadmise tagajärjed

83. Komisjon märgib aga täiendavalt, et Ungari seadusandja tekitas erimaksu diskrimineeriva toime teadlikult ja sihipäraselt.

84. Sellega seoses tekib küsimus, kas põhivabaduse piirangut tuleb eeldada ka siis, kui eristuskriteerium, mis oma olemuselt ei ole diskrimineeriv, on subjektiivselt teadlikult valitud selleks, et seada suurt hulka üldjuhul välisomandis olevaid ettevõtjaid ebasoodsamasse olukorda. Selleks peab selline kavatsus olema õiguslikult oluline (selle kohta punkt i) ja olema asjaomaselt tõendatud (selle kohta punkt ii).

i) Poliitilise kavatsuse olulisus kaudse diskrimineerimise hindamisel

85. Minu hinnangul esinevad õigupoolest objektiivselt⁴⁶ kindlakstehtava kaudse diskrimineerimise subjektiivsel vaatlusel teatavad ohud. Kahtlusi⁴⁷ ja edasisi probleeme (nt tõendatavus) tekitab eelkõige liikmesriigi subjektiivse diskrimineerimissoovi tuvastamisega seotud ebakindlus.

86. Sellegipoolest leian, et arvestades kvalitatiivse kriteeriumi mõtet ja eesmärki kaudse diskrimineerimise raames (selle kohta eespool punkt 59 ja punkt 74 jj) ning liidu õiguses tunnustatud õiguse kuritarvitamise keeldu (või vastuolulise tegevuse keeldu), tuleb sellele küsimusele vastata põhimõtteliselt jaatavalt, kuid seda vaid väga rangetel tingimustel.

87. Kvalitatiivse kriteeriumi eesmärk on nimelt jätta kaudse diskrimineerimise alt välja puhtjuhuslikud kvantitatiivsed korrelatsioonid. Teatud viisil kaitseb see kriteerium liikmesriikide maksuautonoomiat liidu õigusega kehtestatud piirangute eest, mis võivad puhtkvantitatiivse käsitlemise korral tuleneda pelgalt välismaiste maksukohustuslaste juhuslikust ülekaalust teatavas sektoris. Kui aga korrelatsioon valitakse teadlikult ja eranditult selles vormis eesmärgiga seada välismaised maksukohustuslased sihipäraselt ebasoodsamasse olukorda, siis juhuslikkus puudub ja seega ei vääri liikmesriik ka kaitset.

46 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 71), mis 16. septembri 2004. aasta kohtuotsusele komisjon vs. Hispaania (C-227/01, EU:C:2004:528, punkt 56 jj) viidates õigustatult rõhutab, et liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluse raames toimub objektiivne hindamine. Teisiti ei saa asi olla ka eelotsusetaotluse puhul, kuna mõlemal juhul on tegemist diskrimineerimise hindamisega.

47 Vt nt kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70 jj) igati õigustatult esitatud kahtlused.

88. See käsitus võib tugineda õiguse kuritarvitamise keelu õiguslikule üldpõhimõttele,⁴⁸ mis kehtib kogu liidus mitte ainult maksukohustuslaste suhtes (vt nt liidu tasandil direktiivi 2016/1164⁴⁹ artikkel 6). Nõustun kohtujurist Campos Sánchez-Bordonaga⁵⁰, et kõnealune õiguse üldpõhimõte on ELL artikli 4 lõike 3 kaudu kohaldatav lõpuks ka liikmesriikide suhtes.

89. Euroopa Kohus on juba märkinud, et liidu õigus tugineb põhieeldusele, et igal liikmesriigil on kõikide teiste liikmesriikidega – ja ühtlasi tunnistab, et neil on temaga – teatud hulk ühiseid väärtusi, millel liit rajaneb, nagu on täpsustatud ELL artiklis 2. Just selles kontekstis on liikmesriigid kohustatud eelkõige ELL artikli 4 lõike 3 esimeses lõigus sätestatud lojaalse koostöö põhimõtte kohaselt tagama liidu õiguse kohaldamise ja järgimise oma territooriumil ning võtma selleks kõik asjakohased üld- või erimeetmed, et tagada aluslepingutest või liidu institutsioonide õigusaktidest tulenevate kohustuste täitmine.⁵¹

90. ELL artikli 4 lõike 3 kolmanda lõigu kohaselt peavad liikmesriigid hoiduma kõikidest meetmetest, mis võivad ohustada liidu eesmärkide saavutamist. Kui aga riigi tasandil olemasolevaid õigusi (käesoleval juhul täiendava tulumaksu kehtestamise õigus) kasutatakse teadlikult ja eranditult sellises vormis, et seada välismaised ettevõtjad ebasoodsamasse olukorda ja seega piirata neile liidu õigusega tagatud põhivabadusi (seega selleks, et eirata liidu õigust), siis on see vastuolus ELL artikli 4 lõikes 3 sätestatud põhimõttega ja teatud asjaoludel saab seda pidada õiguse kuritarvitamiseks. Sellistel asjaoludel võib selles näha ka kaudset diskrimineerimist.

91. Eespool esitatud kahtlustest tuleneb siiski ka see, et tegemist peab olema väga piiratud erandiga, mida tuleb liikmesriikide autonoomiat arvestades käsitada piiravana ja mis vajab konkreetset tõendamist. Järeldust, et liikmesriik on õigust kuritarvitanud, ei või mingil juhul teha kergekäeliselt pelgalt spekulatsioonide, piisavalt tõendamata statistiliste andmete, kõigest üksikute märkuste⁵² või muude oletuste põhjal.

92. Olemas peavad olema üheti mõistetavad pidepunktid, mille alusel saab väita, et välismaiste äriühingute seadmine ebasoodsamasse olukorda oli meetme esmane eesmärk, mida liikmesriik (ja mitte ainult üksikud osalevad isikud) sellisena mõistis ja täitis, ning valitud korral ei tohi olla ka muud objektiivset põhjendust.

ii) Olulise diskrimineerimiskavatsuse tõendamine

93. Selles suhtes esineb märkimisväärseid kahtlusi. Komisjon väide diskrimineerimiskavatsuse olemasolu kohta tugineb ühelt poolt tähelepanekule, et suurimat käivet (üle 5 miljardi forintit) ja keskmise suurusega käivet (vahemikus 500 miljonit kuni 5 miljardit forintit) eraldav joon kattub peaaegu täielikult omamaiseid ja välismaiseid ettevõtjaid eraldava joonega.

48 Vt nt 5. juuli 2007. aasta kohtuotsus Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38).

49 Nõukogu 12. juuli 2016. aasta direktiiv (EL) 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (ELT 2016, L 193, lk 1).

50 Kohtujurist Campos Sánchez-Bordona ettepanek kohtuasjas Wightman jt (C-621/18, EU:C:2018:978, punktid 153 ja 170).

51 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 34); 18. detsembri 2014. aasta arvamus 2/13 (liidu ühinemine EIÕKga) (EU:C:2014:2454, punktid 168 ja 173); 8. märtsi 2011. aasta arvamus 1/09 (ühtse patendivaidluste lahendamise süsteemi loomist käsitlev kokkulepe) (EU:C:2011:123, punkt 68).

52 Nagu õigustatult rõhutab kohtujurist Wahl oma ettepanekus kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punktid 70 ja 71), ei ole poliitikute poolt eelkõige valimiskampaania käigus tehtud avaldused selleks piisavad. Teistsugust järeldust ei saa teha ka parlamendi avaliku arutelu kohta.

94. Seda ei saa siiski täielikult välja lugeda esitatud arvandmetest. Esimesel maksustamisaastal kuulus komisjoni andmetel kõrgeimasse astmesse 16 ettevõtjat, kellest kuus ei olnud Euroopa Liidu teiste liikmesriikide residentide kontrolli alla ja kahe suurima ettevõtja kapitalist oli „vaid“ 70,5 ja/või 75% Euroopa Liidu liikmesriikide residentide omandis. Komisjoni andmetel on järgmisel astmel oleva ligikaudu 30 ettevõtja hulgas ka üheksa ettevõtjat, kelle kapitalis kuulub enamusosalus Euroopa Liidu teiste liikmesriikide residentidele. Seega ei saa selgest eraldusjoonest rääkida.

95. Teiselt poolt tugineb komisjon asjaomasel parlamendidebatil esitatud märkustele ning valitsuse dokumentide väljavõtetele, millest tema väitel nähtub maksu diskrimineeriv eesmärk. Kõnealusel parlamendi arutelul, mis käsitles nn kriisimaksu kehtestamist (Ungari üritas sellega taas täita liidu eelarvepuudujäägi kriteeriume), kasutatud sõnavalik meenutab aga vägagi praegu peetavat BEPS⁵³-debatti. Nii ühes kui ka teises on/oli tegemist mitte üksnes *välismaiste* ettevõtjate suurema maksustamisega, vaid *rahvusvaheliselt tegutsevate* ettevõtjate suurema maksustamisega.

96. Parlamendidebatil käsitleti nimelt peamiselt probleemi, et suured rahvusvahelised kontsernid suudavad oma Ungaris teenitud kasumit minimeerida, millest tulenevalt kannavad maksukoormust peamiselt väikesed ja keskmise suurusega ettevõtjad, mida soovitakse erimaksuseadusega osaliselt ära hoida. Eelkõige peeti seejuures silmas rahvusvaheliselt tegutsevaid ettevõtjaid, kelle maksude tasumise tava oli ka üks peamisi BEPS-debati⁵⁴ põhjusi. Nagu nähtub veel ühest Euroopa Kohtule esitatud statistilisest aruandest, maksid 2010. aastal kümnest suurima käibega ettevõtjast Ungaris tulumaksu vaid pooled. Küsimus puudutab nii ettevõtjaid, mille kapitalis omavad osalust Ungari residentid, kui ka ettevõtjaid, mis kuuluvad Euroopa Liidu teiste liikmesriikide residentidele. Käibest lähtumisega võidakse üritada seda olukorda tasakaalustada. See on kooskõlas ka seisukohaga, millele asus komisjon seoses kavandatud liiduülese digiteenuste maksuga.⁵⁵ Ka sellega soovitakse rahvusvahelisi ettevõtjaid (käesoleval juhul peamiselt teatavatest kolmandatest riikidest pärinevaid ettevõtjaid) kaasata üldistes huvides tehtavate kulude katmisse, kui viimastel tekib liidus kasum, mida seal aga tulumaksuga ei maksustata. Ungarile esitatav õiguse kuritarvitamise etteheide ei saa sellele tugineda.

97. Komisjon tugineb eelkõige vaid kolme parlamendisaadiku märkustele parlamendidebatil ja valitsuse dokumentide väljavõtetele. Ka see ei ole minu hinnangul liikmesriigile õiguse kuritarvitamise etteheite esitamiseks piisav. Kui parlamendidebatil esitatud märkused oleksid piisavad, siis oleks opositsioonil (või koguni ühelainsal saadikul) võimalik asjaomase märkusega rünnata seadusandja mis tahes otsust.

98. Kuna üldjuhul on parlamendi otsus valitsusele siduv ja mitte vastupidi, on mul ka kahtlusi seoses lähtumisega valitsuse üksikutest dokumentidest. Olulisem on seaduse ametlik (õiguslik) seletuskiri ja mitte üksnes seaduse sisu poliitiline põhjendamine valijate ees.⁵⁶ Esimesena nimetatust ei nähtu siiski, et kõnealuse maksu eesmärk oli maksustada eelkõige Euroopa Liidu teiste liikmesriikide residente.

99. Peale selle ei hõlma esimese maksustamisastme piiriks olev 500 miljonit forintit eranditult välismaised ettevõtjad. Maksuvabast summast saaks kasu ka iga uus Ungari telekommunikatsiooniturul tegutsema asuv omamaine ja välismaine ettevõtja. Seega seab maksumäärä valitud ülesehitus soodsamasse olukorda eelkõige väiksemad ettevõtjad, iseäranis nn iduettevõtjad,

53 Lihtsustatult väljendudes mõistetakse selle all maksustamiskorda, mis on kohaldatav nn rahvusvaheliste kontsernide suhtes, kellel oli seniste maksusüsteemide raames (õiguspärane) võimalus oma maksustatavat väärtust kõrge maksumääraga riikides minimeerida ja kanda kasumid üle madala maksumääraga riikidesse (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

54 Vt nt OECD „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“ – leitav <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – page 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.“

55 Vt nt 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamist saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final), põhjendus 23 ja ettepaneku leheküljel 2 esitatud põhjendus, mille kohaselt ei ole kehtivad äriühingu tulumaksu eeskirjad digitaalmajanduse jaoks piisavad.

56 Õigustatult viitab sellele ka kohtujurist Wahl oma ettepanekus kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70): „Selles kontekstis ei ole oluline, et mõned Saksamaa poliitikud teatasid valimiskampaania ajal avalikult oma kavatsusest kehtestada välismaistele liiklejatele tasu Saksamaa kiirteedel. Võib väita, et need avaldused on – kui parafraseerida üht tuntud tsitaati – ilmingud ühest tondist, kes käib viimastel aastatel ringi mööda Euroopat: populismi- ja suveränismitondist“.

võrreldes suuremate ettevõtjatega, kes on turul juba kindlalt kanda kinnitanud.⁵⁷ Seda, kas 5 miljardi forint piir on „parim“ piir ja kas mõni muu summa ei oleks olnud „parem“, peab otsustama liikmesriigi seadusandja ja tema otsust – eeldusel et seda ei ole tehtud õigust kuritarvitades – ei või kontrollida Euroopa Kohus ega komisjon.

100. Vodafone'i ja osaliselt ka komisjoni poolt kohtuistungil esitatud väide, et vaid kasumipõhine tulumaks vastab maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõttele, ei ole minu hinnangul sellisel kujul õige. Isegi kui käive ei ole maksusuutlikkuse imperatiivne näitaja, ei ole Ungari seadusandja üldine oletus, et suuremad (st suurema käibega) ettevõtjad on põhimõtteliselt ka maksusuutlikumad kui väikesed (vt selle kohta ka erimaksuseaduse preambul), igatahes asjakohatu.⁵⁸ Nagu Poola kohtuistungil õigesti märkis, teeb ka näiteks (eraõiguslik) pangasektor laenuandmisel vahet laenuvõtja käibe suuruse alusel.

101. Lisandub see, et käibest lähtumine jätab vähe mänguruumi rahvusvaheliselt tegutsevate ettevõtjate maksustamissüsteemide väljatöötamiseks, mis on viimase aastakümne nn BEPS-debati üks põhiteemasid ja mis oli oluline punkt ka Ungari parlamendidebatil. Ka komisjon soovib kehtestada teatavate digitaalsektoris tegutsevate suure käibega ettevõtjate suhtes käibepõhise digiteenuste maksu. Põhjenduses 23⁵⁹ põhjendatakse seda maksustamistehnikat sõnaselgelt sellega, et „agressiivse maksuplaneerimisega tegelemise võimalus“ sõltub suurematest ettevõtjatest.

102. Kui juba komisjon peab käibepõhist progresseeruvat maksu teatavate ettevõtjate suhtes nõutavaks, et tagada õiglane maksustamine teatavate suurte üleilmselt tegutsevate ja väikeste (ainult) Euroopas tegutsevate ettevõtjate puhul, siis ei saa võrreldav riigisisene maks, millega soovitakse kaasata suuri ettevõtjaid avalike kulude katmise suuremal määral kui väikesed, põhimõtteliselt olla õigust kuritarvitav.

d) Vahekokkuvõte

103. Telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes käibepõhise progresseeruva tulumaksu kehtestamine ei too kaasa põhivabaduste kaudset piirangut. Esiteks ei sea Ungari seadusandja valitud käibekriteerium oma olemuse poolest ebasoodsamasse olukorda piiriülelset tegutsevaid ettevõtjaid. Teiseks ei ole liikmesriik Ungarile võimalik heita sellega seoses ette õigust kuritarvitavat tegevust, kuna puuduvad piisavalt põhjendatud tõendid ja maksustamissüsteemi valik põhineb objektiivsel alusel.

e) Objektiivselt sarnane olukord

104. Eeldusel, et sellegipoolest asutakse seisukohale, et tegemist on (kaudse) diskrimineerimisega, hinnatakse Euroopa Kohtu praktikas diskrimineerimise täiendava eeldusena, kas erinevalt koheldud rühmad on objektiivselt võrreldavas olukorras.⁶⁰

57 Huvitav on see, et komisjon põhjendab planeeritud digiteenuste maksu astmelist määra just sellega, et „kännise abil [saab] välja jätta väikeettevõtjad ja idufirmad“, „kelle jaoks oleks uue maksuga kaasnev nõuete täitmise koormus ebaproportsionaalne“ – 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final), põhjendus 23.

58 Samamoodi 16. mai 2019. aasta kohtuotsus Poola vs. komisjon (T-836/16 und T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 75 jj).

59 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final).

60 Vt kõige hilisem 4. juuli 2018. aasta kohtuotsus NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punktid 31–38) ja osutatud kohtuotsuse punktis 31 viidatud ulatuslik kohtupraktika.

105. Nagu olen oma ettepanekutes juba korduvalt märkinud,⁶¹ on seejuures tegemist kriteeriumiga, mis ei võimalda teha põhjapanevaid piirtlusi. Pigem käsitletakse selle hindamise raames üksikuid õigustavaid aluseid – lõpuks määramata ulatuses⁶² – ning kohaldatakse nende suhtes proportsionaalsuse kontrolli. Osaliselt loobub Euroopa Kohus seetõttu õigustatult objektiivse võrreldavuse kontrollimisest.⁶³ Seetõttu tuleks see kriteerium kõrvale jätta.

106. Kui aga jääda objektiivselt võrreldava olukorra kriteeriumi juurde, siis tekiks eelkõige küsimus, kas suurema käibega ettevõtjad ja väiksema käibega ettevõtjad ei ole objektiivselt erinevas olukorras seetõttu, et nende maksusuutlikkus on erinev. Seda küsimust käsitlen järgnevalt aga – samuti teise võimalusena tehtava – põhjendatuse kontrollimise raames.

3. Teise võimalusena: kaudse diskrimineerimise põhjendatus

107. Juhul kui Euroopa Kohus peaks leidma, et käibe suurusest lähtumise tõttu on tegemist kaudse diskrimineerimisega, tuleb teise võimalusena uurida, kas sellest tulenev erinev keskmine maksumäär on põhjendatud. Põhivabaduste piirangut võib õigustada ülekaalukas üldine huvi, tingimusel et piirang on sellega taotletud eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.⁶⁴

a) Ülekaalukas üldine huvi

108. Nagu tuleneb erimaksuseaduse preambulist, on erimaksu eesmärk tasakaalustada riigieelarve sellise erimaksuga, mida tuleb tasuda maksukohustuslastel, kelle suutlikkus tasuda riigimakse on suurem kui üldise maksukoormusega ette nähtud maksusuutlikkus. Euroopa Kohus on küll märkinud, et vajadusega taastada maksutulu suurendamisega eelarvetasakaal ei saa põhjendada sellise maksusüsteemi kehtestamist nagu käesolev.⁶⁵ Siin ei soovita aga maksu eriomast toimeviisi põhjendada mitte pelgalt fiskaalsete huvidega, vaid ka maksusubjektide erineva majandussuutlikkusega, võttes seega arvesse koormuse õiglast jaotust ühiskonnas.

109. Nagu olen oma ettepanekutes juba korduvalt selgitanud, jagan ma komisjoni seisukohta⁶⁶, et maksukohustuslase erinev suutlikkus võib põhimõtteliselt õigustada erineva maksumäära kohaldamist.⁶⁷ Ka Euroopa Kohus on maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõtet tunnustanud, seda vähemasti seoses õigustava alusega, mis puudutab maksusüsteemi sidusust.⁶⁸

61 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punktid 21–28) ja kohtuasjas A (C-123/11, EU:C:2012:488, punktid 40 ja 41). Sarnaselt ka minu ettepanek liidetud kohtuasjades Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, punkt 32), kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 59), kohtuasjas Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 46) ja kohtuasjas Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 38).

62 Vt minu ettepanek kohtuasjas Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

63 Vt 4. juuli 2013. aasta kohtuotsus Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punktid 18–34); 23. oktoobri 2008. aasta kohtuotsus Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punktid 27–39) ja 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punktid 18–26).

64 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 42); 24. märtsi 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 73) ja 5. oktoobri 2004. aasta kohtuotsus CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punkt 17).

65 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 44).

66 See, et komisjon seda õigustavat alust põhimõtteliselt tunnustab ja vaid käesoleval juhul leiab, et see ei ole täidetud, nähtub komisjoni seisukoha punktidest 30 ja 71.

67 Vt minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 60) ja minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punkt 44).

68 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Bevola ja Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punktid 49 ja 50).

110. Ilmselt tuleneb see tõsiasiast, et maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõte on paljudes liikmesriikides koguni põhiseadusõiguslik põhimõte, mis on mõnel juhul sõnaselgelt sätestatud põhiseaduses,⁶⁹ mõnel juhul on kõrgeima astme kohtute praktikas tuletatud võrdse kohtlemise põhimõttest.⁷⁰ Kuna ka käibe suurust võib pidada teatava maksusuutlikkuse näitajaks (vt eespool punkt 100), on kõnealune õigustav alus käesolevas asjas kohaldatav.

111. Peale selle on maksuõiguses tunnustatud, et riigil on põhimõtteliselt seaduslik huvi kohaldada ka progresseeruvaid maksumäärasid. See, et suurema maksusuutlikkusega isikute osalemine üldiste kulude kandmises on keskmisest proportsionaalselt suurem, on liikmesriikides väga levinud vähemasti maksude puhul, mida arvutatakse kasumi alusel. Isegi Euroopa Liit kohaldab oma ametnike ja töötajate maksustamisel progresseeruvat maksumäära.⁷¹

112. Taustaks on üldjuhul – vähemasti sotsiaalriigis – eesmärk vähendada sotsiaalselt nõrgemate koormust ja kohati üsna ebavõrdselt jaotunud rahalisi vahendeid seega maksuõiguse abil mõnevõrra ümber jaotada. Kõnealune sotsiaalriiklik eesmärk õigustab põhimõtteliselt ka teatavat progresseeruva maksumäära kohaldamisest tulenevat erinevat kohtlemist.

113. Kuna ELL artikli 3 lõike 3 teise lõigu kohaselt ei loo liit mitte ainult siseturгу, vaid edendab ka sotsiaalset õiglust, võivad ka kõnealused sotsiaalriiklikud põhjendused – nagu kohtuistungil märkis Poola – progresseeruvat maksumäära liidu õigusele tuginedes õigustada. Igal juhul kehtib see maksu suhtes, mida peavad tasuma lisaks ettevõtjatele ka füüsilised isikud, nagu on ette nähtud erimaksuseaduse artikli 3 lõigetes 1 ja 2.

114. Järelikult võib maksusuutlikkuse alusel maksustamises seisnev õigustav alus koosmõjus sotsiaalriigi põhimõttega põhivabaduste piirangut õigustada.

b) Piirangu proportsionaalsus

115. Põhivabaduse piirang peab lisaks olema eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.⁷²

1) Sobivus

116. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriigi õigusnormid konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk sidusalt ja süstemaatiliselt.⁷³

69 Vt nt Kreeka põhiseaduse artikli 4 lõige 5, Itaalia põhiseaduse artikli 53 lõige 1, Hispaania põhiseaduse artikli 31 lõige 1, Küprose põhiseaduse artikli 24 lõige 1 ja eelkõige Ungari põhiseaduse artikkel O ja artikkel XXX.

70 Nii nt Saksamaal ühena paljudest: Bundesverfassungsgerichti (Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus, edaspidi „BverfG“) 15. jaanuari 2014. aasta kohtumäärus (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punkt 55 jj).

71 Vt nõukogu 29. veebruari 1968. aasta määruse (EMÜ, Euratom, ESTÜ) nr 260/68, millega kehtestatakse Euroopa ühendustele makstavate maksude kohaldamise tingimused ja kord (EÜT 1968, L 56, lk 8; ELT eriväljaanne 01/01, lk 33), artikkel 4, mis näeb ette progresseeruva maksumäära vahemikus 8% kuni 45%.

72 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25); 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42); 15. mai 2008. aasta kohtuotsus Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 27); 12. septembri 2006. aasta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47); 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 23) ja 13. detsembri 2005. aasta kohtuotsus Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35).

73 11. juuni 2015. aasta kohtuotsus Berlington Hungary jt (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 64); 12. juuli 2012. aasta kohtuotsus HIT ja HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika) ning 17. novembri 2009. aasta kohtuotsus Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 42).

117. Seejuures võtab Euroopa Kohus arvesse liikmesriikide otsustusruumi üldseaduste vastuvõtmisel.⁷⁴ Seadusandjalt nõutakse eelkõige poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete valikute tegemist. Samuti peab ta andma keerulisi hinnanguid.⁷⁵ Kuna liidu õigus ühtlustamist ette ei näe, siis on liikmesriigi seadusandjal maksuõiguse valdkonnas teatav kaalutusruum maksu kehtestamisel. Järelikult on eespool nimetatud sidususe nõue täidetud, kui erimaks ei ole eesmärgi saavutamiseks ilmselgelt ebasobiv.⁷⁶

118. Kuivõrd käesolevas asjas kõnealune erimaks võtab aluseks maksukohustuslasest ettevõtja majandusliku suutlikkuse, põhineb see – nagu eespool selgitatud – ilmselgelt eeldusel, et suurema käibega ettevõtjatel on suurem maksusuutlikkus kui väiksema käibega ettevõtjatel.

119. Selle eelduse vastu väidab komisjon käesolevas menetluses, et käive näitab kõigest ettevõtja suurust ja turupositsiooni, mitte aga tema maksusuutlikkust. Käibe suurenemisega ei kaasne automaatselt kasumi suurenemine. Seega puudub käibe ja ettevõtja maksusuutlikkuse vahel otsene seos. Komisjoni sellised argumendid on kummalised, sest liidu tasandil kavandatud käibepõhist digiteenuste maksu põhjendatakse lõppkokkuvõttes vastupidiste argumentidega.⁷⁷

120. Lõppkokkuvõttes jätab komisjon käesolevas menetluses tähelepanuta, et maksustamise eseme (käesoleval juhul käive) ja maksu eesmärgi (käesoleval juhul suutlikkuse maksustamine) vaheline *otsene* seos, mida komisjon nõuab, ei ole vajalik, et põhjendada meetme sobivust. Sedavõrd ranged nõuded oleksid vastuolus liikmesriikide kaalutusruumiga, millele äsja viidati. Meetme ebasobivust tuleb pigem eeldada vaid siis, kui seos täielikult puudub.

121. Käesoleval juhul on aga *kaudne* seos tekkinud aastakäibe ja maksualase suutlikkuse vahel täiesti olemas. Nagu märkisin juba oma ettepanekus kohtuasjas Hervis Sport, võib käibe suurus igal juhul olla maksualase suutlikkuse tüpiseeriv indikaator. Seda kinnitab esiteks see, et ilma suure käibeta ei ole suured kasumid üldse võimalikud, ja teiseks see, et üldjuhul kasvab lisakäibest saadav kasum (piirkasum) püsikulude alanemise tõttu ühe ühiku kohta.⁷⁸ Seepärast ei ole sugugi alusetu järeldus, et käive näitab nii ettevõtja suurust või turupositsiooni ja võimalikku kasumit kui ka maksualast suutlikkust ning ettevõtjat tuleb vastavalt maksustada.

122. Erinevalt seisukohast, millele asus kohtuistungil komisjon, ei ole erineva kohtlemise puhul määrav, kas progresseeruvat maksumäära kohaldatakse kasumipõhise või käibepõhise maksu puhul. Ka ettevõtja kasum on vaid arvestuslik suurus, mis näitab fiktiivset (maksustatavat) suutlikkust ega kattu alati tegeliku maksualase suutlikkusega. See tuleb ilmsiks suurte eriamortisatsioonikulude puhul, mis vähendavad kasumit vaid fiktiivselt, mitte aga realselt (nn varjatud reservid) või nn saneerimiskasumi puhul (maksejõuetu ettevõtja võlausaldaja loobumine nõudest toob raamatupidamislikult kaasa ettevõtja bilansilise kasumi).

74 Vt 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Gambelli jt (C-243/01, EU:C:2003:597, punkt 63); 21. septembri 1999. aasta kohtuotsus Läära jt (C-124/97, EU:C:1999:435, punktid 14 ja 15) ning 24. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 61) – kõik hasartmängude kohta; samuti 5. märtsi 1996. aasta otsus Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 48 jj) toitu reguleeriva õiguse kohta.

75 Liidu institutsioonide ja liikmesriikide õigusaktide võrreldava hindamiskriteeriumi kohta vt ka 5. märtsi 1996. aasta otsus Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 47).

76 Vt sellega seoses juba minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 48) ja Euroopa Kohtu 4. mai 2016. aasta kohtuotsus Poola vs. parlament ja nõukogu (C-358/14, EU:C:2016:323, punkt 79), ja 10. detsembri 2002. aasta kohtuotsus British American Tobacco (Investments) ja Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123 ja seal viidatud kohtupraktika), liidu seadusandja kaalutusruumi kohta, mis on üle kantav liikmesriigi seadusandjale – vt võrreldava kontrollikriteeriumi kohta liidu organite ja liikmesriikide õigusaktide hindamisel ka 5. märtsi 1996. aasta kohtuotsus Brasserie du pêcheur ja Factortame (C-46/93 ja C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 47).

77 Komisjoni ettepanekus käibepõhise digiteenuste maksu kehtestamiseks on põhjenduses 23 seevastu märgitud, et käibepõhine künnis peab piirama digiteenuste maksu kohaldamist teatava suurusega ettevõtjatele. Seejuures on tegemist ettevõtjatega, kes tuginevad suurel määral on tupeva turupositsiooni ärakasutamisele. Samuti saab künnise abil välja jätta väikeettevõtjad ja idufirmad, kelle jaoks oleks uue maksuga kaasnev nõuete täitmise koormus ebaproportsionaalne. Põhjenduses (lehekülj 12) märgib komisjon sõnaselgelt, et need (suurema käibega) ettevõtjad suudavad tänu oma tugevamale turupositsioonile saada oma ärimudelitest suhteliselt rohkem kasu kui väiksemad ettevõtjad. Kõnealusest „majandussuutlikkusest“ tulenevalt peetakse neid ettevõtjaid eriti „maksusuutlikeks“ ja tunnistatakse maksukohustuslasest.

78 Vt minu ettepanek kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61). Samamoodi ka minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punkt 57).

123. Lisandub see, et käive võib teatavast aspektist olla koguni sobivam kajastama ettevõtja maksualast suutlikkust kui kasum. Erinevalt kasumist on käivet nimelt palju väiksemal määral võimalik vähendada maksustatava summa vähendamise või kasumi ümberpaigutamisega siirdehindade kaudu. Käibest lähtumine võib seega olla tõhus vahend, et võidelda agressiivse maksuplaneerimise vastu, nagu märgib komisjon oma ettepanekus käibepõhise digiteenuste maksu kehtestamiseks.⁷⁹

124. Seega ei ole Ungari erimaks nimetatud eesmärkide saavutamiseks ilmselgelt ebasobiv.

2) Vajalikkus

125. Proportsionaalsuse raames vajalikkuse hindamisel tuleb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tähele panna, et juhul, kui on võimalik valida mitme sobiva meetme vahel, tuleb rakendada kõige vähem piiravat meetet, ning tekitatud piirangud peavad olema vastavuses seatud eesmärkidega.⁸⁰

126. Siin tekib küsimus, kas käibe maksustamine võrreldes kasumi maksustamisega tuleb kõne alla meetmena, mis on vähem range, kuid sama sobiv. Seejuures võiks kaaluda, kas tulu maksustamine kasumist lähtudes on vähem range, kuid samavõrra sobiv meede, kui sellega saab ära hoida olukordi, kus ettevõtjaid maksustatakse erimaksuga hoolimata suurtest kahjumitest.

127. Kasumipõhine tulumaks ei ole aga vähem range ja sama sobiv meede, vaid *aliud* käibepõhise tulumaksule. Tulu maksustamise tehnika (käibepõhine või kasumipõhine) ei ütle midagi selle kohta, kas makse tuleb maksta ka tegeliku kahjumi korral. Ka kasumipõhine tulumaks võib kaasa tuua maksustamise, olgugi et ettevõtte teenib kahjumit. Sellega on tegemist näiteks juhul, kui teatavaid majanduskulusid – või ka siirdehindu – ei tunnustata või kui võlausaldaja kriisi korral nõudest loobub (nn saneerimiskasum). Probleem, mis seisneb selles, et riigisisese tulumaksuseaduse alusel toimub maksustamine hoolimata tegeliku (st reaalse) maksualase suutlikkuse puudumisest, on eelkõige riigisisese õiguse ja riigisiseste põhiõiguste probleem, ühtlustamise puudumisest tulenevalt ei ole see põhimõtteliselt liidu õiguse probleem.

128. Peale selle ei ole kasumipõhine tulumaks tõhusa ja maksuplaneerimist takistava maksustamise saavutamiseks ka samavõrra sobiv. Käibest lähtumisel on määrav eelis, et seda saab lihtsalt kindlaks teha, ja maksust ei ole (peaaegu) võimalik kõrvale hoiduda.

129. Seepärast ei ole lõppkokkuvõttes kahtlusi ka selles, et erimaksu konkreetne vorm on taotletud eesmärgi saavutamiseks vajalik.

3) Kohasus

130. Lisaks peavad põhivabaduse piirangud olema taotletud eesmärgi saavutamiseks kohased.⁸¹ Seega ei või piirang ja selle tagajärjed olla eesmärgi suhtes ebaproportsionaalsed.⁸² Teadaolevalt ei ole sellega käesoleval juhul ka tegemist.

79 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamise saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final), põhjendus 23.

80 Nii juba 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33); 4. mai 2016. aasta kohtuotsus Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 48); 15. veebruari 2016. aasta kohtuotsus N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 54); 22. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50); 8. juuli 2010. aasta kohtuotsus Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punkt 45) ja 11. juuli 1989. aasta kohtuotsus Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punkt 21).

81 21. detsembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Poola (C-271/09, EU:C:2011:855, punkt 58) ja 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punkt 82 ja seal viidatud kohtupraktika).

82 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33); 22. jaanuari 2013. aasta kohtuotsus Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50); 9. novembri 2010. aasta kohtuotsus Volker ja Markus Schecke ja Eifert (C-92/09 ja C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 76 jj) ja 12. juuli 2001. aasta kohtuotsus Jippes jt (C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81).

131. Seejuures tuleb esmalt ühest küljest märkida, et eesmärk tagada ühiskonnas koormuse õiglase jaotumine on maksuseadusandjale väga tähtis. Samamoodi on asi seoses eesmärgiga järgida taas EL-stabiilsuskriteeriume. Olukord, kus keskmisest suurema maksusuutlikkusega isikutelt nõutakse makse proportsionaalselt rohkem, et leevendada keskmiselt väiksema maksusuutlikkusega isikute koormust, ei ole iseenesest eaproportsionaalne. Teisiti võib asi olla siis, kui maksul on lämmatav toime, seega kui see on samaväärne maksustatava toiminguga keeluga.

132. Teisest küljest näib, et meetme tagajärjed ei ole liiga rasked. Ilmselt ei muuda erimaks võimatuks eelkõige majanduslikult kasumlikku tegutsemist Ungari telekommunikatsiooniturul. Möödunud aastad on näidanud, et ilmselt puudub sellel lämmatav toime. Peale selle vähendab erimaks vastavalt andmetele, mida Ungari kohtuistungil esitas, ka kasumit, mistõttu kaasneb sellega kasumipõhise tulumaksu vähenemine, juhul kui makstakse tulumakse. Lisandub see, et algusest peale kehtestati see nn kriisimaksuna vaid kolmeks aastaks ja seega oli see maks pelgalt ajutise olemusega.

133. Lõppkokkuvõttes oleks asutamisvabaduse piiramine käibepõhise progresseeruva tulumaksuga, mida peavad tasuma suurema käibega telekommunikatsiooniettevõtjad, seega põhjendatud.

4. Järeldus esimese eelotsuse küsimuse kohta

134. Ungari telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes kehtestatud erimaks ei ole ELTL artiklitega 49 ja 54 vastuolus.

C. Teine eelotsuse küsimus: riigiabikeelu rikkumine

135. Seega jääb veel üle uurida, kas Ungari telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes kehtestatud progresseeruv erimaks on oma olemuselt riigiabi. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul tuleneb selline olemus tõsiasiast, et kõrgeimat 6,5% maksumäära kohaldatakse alles alates teatava suurusega käibe tekkimisest.

1. Teise eelotsuse küsimuse vastuvõetavus

136. Esmalt tuleb siiski selgitada, kas eelotsusetaotlus on teise küsimuse osas üldse vastuvõetav. Siin tuleb arvesse võtta Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikat, mille kohaselt ei saa maksukohustuslast maksu tasumise kohustusest vabastada väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi.⁸³

137. Kui aga maksu kasutatakse teatud eesmärkidel ja seega eelkõige teistele maksukohustuslastele eeliste andmiseks, tuleb siiski kontrollida, kas maksust saadavat tulu kasutatakse riigiabi reguleerivate õigusnormide aspektist nõuetekohaselt.⁸⁴ Sellisel juhul võib asjaomane maksu tasumise eest vastutav isik vaidlustada ka enda maksustamise, millega paratamatult kaasneb eeliste andmine kolmandatele isikutele.

138. Sellise juhtumiga ei ole aga käesolevas asjas tegemist. Käesolevas asjas maksustatakse põhikohtuasja kaebaja üldise maksuga, mis laekub üldisesse riigieelarvesse ega anna seega eeliseid konkreetsele kolmandale isikule. Seega vaidlustab kaebaja käesolevas asjas pelgalt talle adresseeritud maksuotsuse ja peab seda õigusvastaseks, kuna teisi maksukohustuslasi ei maksustata samal määral.

83 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21); 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 jj); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 jj) ja 20. septembri 2001. aasta kohtuotsus Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).

84 Selle küsimuse olulisuse kohta ainult vt 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punktid 40, 41 ning 45 jj).

139. Seega ei saa Vodafone tugineda liikmesriigi kohtutes teistele ettevõtjatele antud maksuvabastuse õigusvastasusele, et kõnealuse maksu tasumise kohustusest vabaneda.

140. Sellele näib vastu rääkivat üksnes Euroopa Kohtu otsus *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵. Viidatud kohtuotsuse kohaselt peaks mõne eelotsuse küsimuse vastuvõetavuseks olema piisav, et maksukohustuslase „nõuetega“ sooviti „seada ühtlasi kahtluse alla nende õigusnormide kehtivus“. Kas sellega on tegemist menetluses, mille ese on sellise maksuotsuse õiguspärasus nagu käesolevas asjas, võib jääda lahtiseks. Seda seetõttu, et isegi viidatud kohtuotsuses rõhutas Euroopa Kohus allpool õigesti, et „maksumaksja[...] ei saa tugineda väitele,“ et „teistele ettevõtjatele maksuvabastuse kohaldamine on riigiabi, kui nende endi eesmärk on vältida nimetatud maksu tasumist.“⁸⁶ Sellisel juhul ei ole teisele isikule antud riigiabi küsimus menetluses – nagu käesolevas asjas –, mis käsitleb üksnes isiku enda maksukohustust, otsuse tegemiseks vajalik, seega ei ole see vastuvõetav.

141. Sellega seoses tuleb arvesse võtta ka seda, et põhimõtteliselt on komisjoni ülesanne võtta meetmeid ebaseaduslikult antud riigiabi *tagasinõudmiseks*, nagu Euroopa Kohus hiljuti taas märkis.⁸⁷ Vodafone'i maksustamata jätmine ei tähendaks aga tagasinõudmist, vaid laiendaks riigiabi veel ühele isikule (käesoleval juhul Vodafone) ning seega mitte ei kõrvaldaks konkurentsimoonutust, vaid suurendaks seda.

142. Seevastu on nimetatud kohtupraktikaga kooskõlas, kui kohus, kes peab tegema otsuse maksuvabastuse andmise kohta – nagu see oli kohtuasjas *A-Brauerei*⁸⁸ – saab selle küsimuse esitada Euroopa Kohtule. Vastupidi komisjoni väitele kohtuistungil ei ole viidatud kohtuasi käesoleva asjaga üldse võrreldav. Seda seetõttu, et sellisel juhul on tegemist riigiabi andmisega soodustatud isikule ja mitte maksuotsuse tühistamisega kolmanda isiku kasuks (käesoleval juhul Vodafone), kes soovib laiendada riigiabi andmist enda suhtes.

143. Sellele ei saa ka vastu väita, et tagasinõudmine väiksemate ettevõtjate tagantjärele maksustamise kaudu – nagu märkis Vodafone kohtuistungil – ei ole võimalik. Kui liikmesriik ei saa riigiabi erandina tagasi nõuda, siis ei ole selle tagasinõudmine võimalik ka vastavalt määruse (EÜ) nr 659/1999⁸⁹ artikli 14 lõikele 1. Nagu märkis Euroopa Kohus, kuulub põhimõte, et „keegi ei ole kohustatud tegema võimatut“, liidu õiguse üldpõhimõtete hulka.⁹⁰ Isegi sellisel juhul ei näe ELTL artiklid 107 ja 108 ega viidatud määruse sätted ette riigiabi tagasiulatuvat *laiendamist* teistele isikutele.

144. Erinevalt komisjoni väitest kohtuistungil ei saa eelotsuse küsimuse vastuvõetavust tuletada ka Euroopa Kohtu hiljutisest otsusest kohtuasjas *ANGED*⁹¹, mis puudutab Hispaania (pindalapõhist) jaekaubandusmaksu. Liikmesriigi kohtu menetluses oli tegemist (*erga omnes* mõjuga) seaduse enda hindamisega ja mitte konkreetse maksuotsuse hindamisega. Selles esitatud muud märkused ELTL artikli 107 kohta olid eelotsusetaotluse esitanud kohtule siiski tarvilikud, millest tulenevalt leidis Euroopa Kohus õigustatult, et eelotsuse küsimus on vastuvõetav.

85 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punktid 25 ja 26).

86 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43).

87 6. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon, komisjon vs. Scuola Elementare Maria Montessori ja komisjon vs. Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 90 jj).

88 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli [108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339).

90 6. novembri 2018. aasta kohtuotsus *Scuola Elementare Maria Montessori vs. komisjon, komisjon vs. Scuola Elementare Maria Montessori ja komisjon vs. Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 79); vt selle kohta, kuigi teistsuguses kontekstis, juba 3. märtsi 2016. aasta kohtuotsus *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, punkt 42).

91 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Kui kohtuotsuse mõju laieneb aga üksnes menetlusosalisele, kes – vastavalt menetlusosaliste kinnitustele käesolevas asjas – vaidlustab ainult enda suhtes tehtud maksuotsuse, ei ole põhimõte, mille töötas Euroopa Kohus välja kohtuasjas ANGED, kohaldatav ja seepärast jääb kehtivaks eespool nimetatud põhimõte. Kooskõlas Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikaga – milles viidatakse koguni Euroopa Kohtu otsusele Air Liquide Industries Belgium⁹² – on teine küsimus käesolevas menetluses järelikult vastuvõetamatu.⁹³

146. Kaebajal on võimalik paluda liikmesriigi kohtul seadust abstraktselt hinnata. Seejärel saab kohus algatada asjaomase eelotsusemenetluse.

147. Eespool esitatule tuginedes ei ole alust ega vajadust kalduda kõrvale Euroopa Kohtu senisest praktikast, mille kohaselt ei saa maksukohustuslast maksu tasumise kohustusest vabastada väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi.⁹⁴ Seega on eelotsusetaotlus teise küsimuse osas juba vastuvõetamatu.

2. Teise võimalusena: õiguslik hinnang

148. Kui Euroopa Kohus peaks siiski asuma seisukohale, et teine küsimus on vastuvõetav, siis peaks ta hindama, kas (käibest lähtudes) keskmise suurusega ettevõtjate väiksema maksumääraga maksustamine või (käibest lähtudes) väiksematele ettevõtjatele antav maksuvabastus kujutab endast riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

149. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi on ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabiks kvalifitseerimisel nõutav, et esiteks oleks tegemist riigi sekkumisega või abi andmisega riigi ressurssidest. Teiseks peab see sekkumine potentsiaalselt kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab sekkumine andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.⁹⁵

150. Otsustav kriteerium on siin valikulise eelise kriteerium. Teisisõnu tekib küsimus, kas progresseeruv maksumäär on põhjendatud valikuline eelis isikutele, kes progresseeruvast määra tulenevalt maksavad nii absoluutarvudes kui ka suhteliselt vähem makse kui teised maksukohustuslased. Alles hiljuti oleks sellele küsimusele antud selgelt ja arusaadavalt eitav vastus. Praegu tekib täpselt sama küsimus käesolevas menetluses.

151. See tõsiasi ajendas kohtujurist Saugmandsgaard Øed põhimõtteliselt läbi vaatama Euroopa Kohtu senist hindamisskeemi. Kohtujurist märkis sõnaselgelt.⁹⁶

„Äärmusliku näitena võib tuua meetme, millega nähakse ette tulu suurusest sõltuvad astmelised maksumäärad, ning mis klassikalise meetodi kohaselt on vaieldamatult üldine meede, kuivõrd kõik ettevõtjad võivad saada kasu madalamast maksumäärast. Seevastu võrdlusbaasi meetodi järgi on kõige soodsamat maksumäära vaja õigustada kas võrreldavuse puudumisega (teine etapp) või siis süsteemi laadi või üldise ülesehitusega (kolmas etapp). Selleks et kõik oleks täiesti selge – ma muidugi ei väida, et võrdlusbaasi meetodi kasutamine viiks automaatselt astmeliste maksumäärade määratlemiseni

92 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 jj).

93 Nii sõnaselgelt sarnases asjas: 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21 jj).

94 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21); 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 jj); 27. oktoobri 2005. aasta kohtuotsus Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 jj) ja 20. septembri 2001. aasta kohtuotsus Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 ja seal viidatud kohtupraktika).

95 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 38); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53) ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

96 Kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punktid 66 ja 67).

valikulistena⁹⁷, vaid et see võimalus on olemas, kuna selle meetodi kohaselt tuleb küsida nende meetmete õiguspärasuse järgi, mis klassikalise meetodiga eespool juba kõrvale jäeti. Riigiabi eeskirjade kohaldamisala laiendamise risk võib puudutada nimelt sarnaseid meetmeid, mida Euroopa Kohus on varem määratlenud üldistena.“

152. Jagan neid kahtlusi, kuid leian, et neid saab arvesse võtta ka nn võrdlusbaasi meetodit kasutades. Seega on esmalt vaja uurida, milles seisneb eelis (selle kohta punkt 153 jj), mida võiks pidada valikuliseks (selle kohta punkt 157 jj).

a) Eelise mõiste

153. Seoses küsimusega, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on käsitatavad soodustatud isikule eelise andmisena, tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika järgi loetakse riigiabiks sekkumine, mis võib oma vormist sõltumata otseselt või kaudselt soodustada ettevõtjaid või mida tuleb pidada majanduslikuks eeliseks, mida abisaaja ettevõtja tavalistes turutingimustes ei saaks.⁹⁸

154. ELTL artikli 107 lõige 1 võib hõlmata ka maksusoodustust, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksumaksjad.⁹⁹ Seega loetakse abiks eelkõige mitmesuguses vormis sekkumisi, mis leevendavad ettevõtja eelarvet *tavaliselt* koormavaid kohustusi ja mis seetõttu ei ole küll subsiidiumid selle sõna kitsas tähenduses, ent on siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga.¹⁰⁰

155. Maksuvabastuse ja vähendatud määraga maksustamise puhul eelis puudub. Kõik ettevõtjad – nii väikesed kui ka suured –, kelle käive on alla 500 miljoni forintit, jäetakse maksustamata, ja ettevõtjad, kelle käive ulatub 500 miljonist forintist 5 miljardi forintini, maksustatakse väiksema maksumääraga. See kehtib ka Vodafone'i suhtes.

156. Üksnes progressioonist tulenev keskmine maksumäär – millest lähtuvad nii Vodafone kui ka komisjon – kujutab endast eelist, mis annab soodustuse väiksema käibega maksukohustuslasele.

b) Eelise valikulisus maksuõiguses

157. Selles osas tuleb hinnata, kas väiksema käibega kaasnevas madalamas keskmises maksumääras tuleb näha „teatud ettevõtjate või teatud kaupade tootmise soodustamist“ ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, seega kas Euroopa Kohtu praktika tähenduses on tegemist „valikulise“ eeliseiga.

97 „Sellega seoses märgin, et komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta täpsustab punktis 139, et tulumaksu astmelisus ja selle ümberjagamise eesmärk võivad olla asjaomase süsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega seotud põhjenduseks.“

98 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65) ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

99 Vt nt 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) ja 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

100 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66); 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 33); 19. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101) ning 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13).

158. Kõnealuse valikulisuse kontrollimine valmistab liikmesriikide maksuõigusnormide puhul alati märkimisväärseid raskusi.¹⁰¹ Euroopa Kohtu praktikas korratatakse lähtepunktina järjepidevalt, et maksustamiskord ei ole valikuline juhul, kui see on vahet tegemata kohaldatav kõikide ettevõtjate suhtes.¹⁰² Sellest lähtudes tuleks valikulisust eitada. Teistsugust järeldust ei tulene ka kohtuotsusest *World Duty Free Group jt*¹⁰³. Seda seetõttu, et viidatud kohtuotsus puudutas eriomast olukorda, kus soodustus anti ekspordiga tegelevatele omamaistele ettevõtjatele seoses välismaal tehtavate investeeringutega ning soodustuse alt jäeti välja välisriikide ettevõtjad, mis on vastuolus ELTL artiklis 111 sätestatud õiguspõhimõttega. Seega võivad eriomased ekspordisubsiidiumid täita valikulisuse kriteeriumi, isegi kui need kehtivad kõikide maksukohustuslaste suhtes.

159. Ka asjaolu, et maksustamiskord annab eelise vaid nendele ettevõtjatele, kes täidavad selle tingimusi – käesolevas asjas teatavate käibeastmete saavutamata jäämine –, ei luba veel tuvastada meetme valikulisust.¹⁰⁴ Seega tuleks ka käesoleval juhul valikulisust eitada.

160. Ühtlasi on aga tuvastatud, et ka üldisi maksuseadusi tuleb hinnata ELTL artiklis 107 sätestatud riigiabi keelu alusel.¹⁰⁵ Seepärast kehtestas Euroopa Kohus maksuõigusnormidest tulenevate eeliste valikulisuse tuvastamiseks eriomased tingimused. Kas seda nimetatakse kahe- või kolmejärguliseks konstruktsiooniks, ei ole seejuures määrav.¹⁰⁶ Alati on otsustav see, kas maksuõigusliku eelise tingimused on liikmesriigi maksusüsteemi kriteeriumide kohaselt valitud ilma diskrimineerimiseta.¹⁰⁷

101 Vt nt hiljutised kohtuotsused ja nende kohta esitatud ettepanekud:

19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) ja kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs. komisjon* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ja kohtujurist Wahl ettepanek kohtuasjas *Andres vs. komisjon* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291) ning minu ettepanek kohtuasjas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), liidetud kohtuasjades *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853) ja liidetud kohtuasjades *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Vt nt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 jj); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Ministerio de Defensa ja Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. *Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73) ning 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus *Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

103 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 73, 74 ja punkt 86 jj).

104 Vt selle kohta eelkõige 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs. komisjon* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59) ja 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

105 Vt nt 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus *Ministerio de Defensa ja Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. *Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik* (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) ja 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

106 *Samamoodi kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia vs. komisjon* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 28), kelle arvates on see küsimus „üpriski akadeemiline“.

107 Vt samamoodi 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54) ja 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53); sõnaselgelt ka väljaspool maksuõigust vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *Hansstadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

161. Selleks tuleb esmalt kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärase“ maksustamiskord. Kõnealuse üldise või „tavapärase“ maksustamiskorra alusel tuleb seejärel hinnata, kas kõnealuse maksumeetmega antud eelis on valikuline.¹⁰⁸ Viimane eeldab, et tegemist on võrreldavas olukorras olevate ettevõtjate erineva kohtlemisega, mida ei saa põhjendada. Seejuures peab – vähemasti riigiabimenetluse raames – komisjon esitama tõendid erineva kohtlemise kohta ja liikmesriik tõendid põhjendatuse kohta.¹⁰⁹

162. Jagan kohtujurist Bobeki¹¹⁰ seisukohta, et valikulisuse hindamine on lõppkokkuvõttes „pelgalt“ diskrimineerimise hindamine. Seejuures uurin kõigepealt erineva kohtlemise olemasolu (selle kohta punkt 173 jj) ja seejärel erineva kohtlemise põhjendatust (selle kohta punkt 176 jj). Enne kirjeldan veel, mispärast tuleb tavapärasest uurimisskeemi võrdlusraamistiku esmakordse loomise korral mõnevõrra muuta (selle kohta punkt 164).

1) Muutmine võrdlusraamistiku esmakordse loomise korral

163. Seoses üldiste maksuõigusnormidega, eelkõige seoses sellistega, mis võrdlusraamistiku alles loovad, on vaja uurimist nende valikulisuse kindlakstegemiseks muuta. Seda seetõttu, et maksuõiguslik vahetegemine – erinevalt rahalisel kujul antavast subsiidiumist kitsamas tähenduses – on üldkehtiva maksusüsteemi raames paratamatu, kehtib kõikide suhtes ühetaoliselt ning eeliseid anda võib vahetegemine on maksukohustuslase suhtes paratamatult üldkohaldatav, ilma et maksukohustuslane peaks selleks ise midagi tegema. Selles mõttes erineb kõnealune olukord väga suurel määral „tavapärasest“ ühekordselt antavast riigiabist.

164. Sellist muudetud uurimist kasutas Euroopa Kohus lõppkokkuvõttes ka juba kohtuasjades ANGED,¹¹¹ milles samuti puudus võrdlusraamistik, millest maksustamiskord oleks kõrvale kaldunud, vaid kus kõnealune maksustamiskord moodustas ise sellise võrdlusraamistiku. Nii on asi ka käesoleval juhul. Progresseeruv maksumäär ei ole teatavate ettevõtjate suhtes kehtiv erand „tavapärasest“ (proportsionaalsest?) maksumäärast, vaid on ise reegel. See reegel toob kaasa tagajärje, et kõikide maksukohustuslaste suhtes kohaldatakse erinevaid keskmisi maksumäärasid.

165. Selliseid „eeliseid andvaid“ üldisi eristamisi, mis ei ole subsiidiumid selle sõna kitsamas tähenduses, võib kohtupraktika kohaselt liigitada riigiabiks aga vaid siis, kui need on subsiidiumidega *samalaadsed* ja samasuguse mõjuga.¹¹² Võrdlusraamistiku esmakordse määratlemise korral kehtib see liikmesriikide maksuautonoomia suhtes eriti suurel määral.

108 Vt selle kohta ühena paljudest: 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

109 Samas suunas kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia vs. komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 27); komisjoni tõendamiskoormise kohta: 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 84); 4. juuni 2015. aasta kohtuotsus komisjon vs. MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62); liikmesriigi tõendamiskoormise kohta: 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 87); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 146); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Madalmaad vs. komisjon (C-159/01, EU:C:2004:246, punkt 43).

110 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia vs. komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29).

111 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 jj); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 43 jj) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 38 jj).

112 Vt nt 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22); 19. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Bouygues ja Bouygues Télécom vs. komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101); 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 29) ja 23. veebruari 1961. aasta kohtuotsus De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg vs. Ülemamet (30/59, EU:C:1961:2, lk 43).

166. Ainult siis, kui liikmesriik kasutab võrdlusraamistiku määratlemist eeliste andmiseks eesmärkidel, mis jäävad väljapoole maksusüsteemi, on alust pidada kõnealuseid maksuõiguslikke eeliseid subsidiiumidega selle sõna kitsamas tähenduses samalaadseks.¹¹³ Seega võib üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand olla põhjendatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest.¹¹⁴ Sidusa maksusüsteemi raames esinevaid vahetagemisi on seega raske pidada valikuliseks eeliseks.

167. Lähemalt vaadeldes rajaneb sellel põhimõttel ka põhimõttelise tähtsusega otsus kohtuasjas Gibraltar¹¹⁵, millele tugineb komisjon oma kirjalikes argumentides. Ka selle otsuse aluseks olevas asjas võrdlusraamistik alles loodi ja selle faktilise tagajärjena jäid *offshore*-äriühingud maksustamata, kuigi tulumaksureform nägi ette kõikide ettevõtjate ühetaolise maksustamise (ilmselt samuti nende maksusuutlikkuse alusel). Viidatud kohtuasjas valis seadusandja kasumist lähtuva tulumaksustamise aluseks töötasud ja äriruumide kasutamise. Tulenevalt tõsiasiast, et Ühendkuningriik ei nimetanud riigiabimenetluses ühtegi õigustavat alust, nõustus Euroopa Kohus komisjoni seisukohaga sidususe puudumise kohta.¹¹⁶

168. Maksusüsteemi sidususe puudumine võib lõpuks tõepoolest viidata maksuõiguse kuritarvitamisele. Seekord ei valinud maksukohustuslane kuritarvituslikke skeeme, et maksust kõrvale hoiduda. Pigem „kuritarvitas“ liikmesriik – objektiivselt võttes – oma maksuõigust, et riigiabi reguleerivate õigusnormide kohaldamist vältides anda teatavatele ettevõtjatele subsidiume. Selles mõttes on valikulise kontrollimine võrdlusraamistiku loomisel piiratud loodud süsteemi sidususe kontrollimisega.

169. Kohtuasjas Gibraltar leidis Euroopa Kohus õigustatult, et sidusus puudub. Töötasu ega äriruumide kasutamine ei ole loogilised alused tulu üldiseks ühetaoliseks maksustamiseks, mis oli riigisisese seaduse eesmärk. Kas see järeldus kehtib aga ka progresseeruva käibepõhise erimaksu suhtes? Kas sidusus tõepoolest puudub, kui suurema käibega telekommunikatsiooniettevõtjalt nõutaks sisse rohkem makse (nii absoluutarvudes kui ka suhteliselt) kui väiksema käibega telekommunikatsiooniettevõtjalt?

2) Sidususe hindamisel kasutatav hindamiskriteerium

170. Kahtlusi (eelkõige seoses probleemidega, mis tekivad õige võrdlusraamistiku määramisel ja kõikide riigisiseste maksuseaduste üldise ühetaolisuse kontrollimisel liikmesriikide samaaegse maksuautonoomia juures), mida on väljendanud mitu kohtujuristi¹¹⁷, saab arvesse võtta, kui kasutada üldise maksuseaduse maksuõigusliku sidususe hindamisel vähem ranget hindamiskriteeriumi. Sellest tulenevalt saab üldisi eristamisi võrdlusraamistiku loomisel pidada valikulisteks meetmeteks vaid siis, kui seaduse eesmärki arvestades ei ole neil mingit ratsionaalset alust. Ilma sellise vähem range hindamiskriteeriumita peaks Euroopa Kohus lõppkokkuvõttes hindama iga vahetagemist igas riigisiseses maksuseaduses, kuna see annab paratamatult eeliseid ühele maksukohustuslasele ja seab teise maksukohustuslase ebasoodsamasse olukorda.

113 Vt selle kohta juba 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punktid 22–27).

114 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

115 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 149).

117 Vt kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres vs. komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) ja minu ettepanek kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), liidetud kohtuasjades ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853) ja liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854).

171. Seega tuleb valikuline eelis kõne alla vaid siis, kui kõnealusest meetmest (käesolevas asjas progresseeruv maksumäär) tulenevalt tehakse esiteks vahet ettevõtjate vahel, kes on kõnealuste maksuõigusnormide eesmärgi arvestades võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras¹¹⁸, mis on ilmselge.

172. Isegi kui kõnealune tingimus on täidetud, võib eelise andmine olla teiseks põhjendatud selle süsteemi olemuse ja üldeesmärkidega, kuhu eelis kuulub, seda eelkõige juhul, kui kõnealused maksuõigusnormid tulenevad otseselt riigisisese maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest,¹¹⁹ mis aga peavad olema üksnes tuvastatavad. Peale selle võivad vahetegemist õigustada ka väljapoole maksuõigust jäävad tuvastatavad alused, milleks peeti näiteks kohtuasjas ANGED keskkonna- ja taristuplaneerimisest tulenevaid aluseid jaekaubanduse pindalapõhise maksu korral.¹²⁰

i) Võrreldavas olukorras olevate ettevõtjate erinev kohtlemine

173. Sellega seoses tuleb esmalt uurida, kas tegemist on erineva kohtlemisega, mida ei ole liikmesriigi maksusüsteemi raames võimalik põhjendada. Peale selle peab erinev kohtlemine, mida ei saa põhjendada, seisnema ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastuse kohaselt vahetegemises, millega soodustatakse teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist. Seepärast märkis Euroopa Kohus eelkõige kohtuotsuses Gibraltar, et maksuõigusnormid peavad iseloomustama soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana.¹²¹

174. Seda sellise maksu puhul nagu käesolev aga ei esine. Suuremad ja väiksemad telekommunikatsiooniettevõtjad erinevad just oma käibe ja sellest tuleneva maksusuutlikkuse poolest. Liikmesriigi seisukohast – mis ei ole käesoleval juhul ilmselgelt väär – ei ole nad õiguslikult ja faktiliselt võrreldavas olukorras.

175. Sama kehtib suuremate ettevõtjate võimaluse suhtes minimeerida maksuõiguslike skeemide kaudu tulu kasumipõhist maksustamist. See, et kõnealune võimalus on seda suurem, mida suurem on ettevõtja, ei ole samuti ilmselgelt vale.

ii) Teise võimalusena: erineva kohtlemise põhjendus

176. Kui Euroopa Kohus peaks ikkagi leidma, et ettevõtja, kelle netokäive aastas on näiteks 10 000 forintit, ja ettevõtja, kelle netokäive aastas on 100 000 forintit, on võrreldavas olukorras, tuleb veel uurida, kas erineva keskmise maksumääraga kaasnev progresseeruva maksumäära erinev kohtlemine võib olla põhjendatud.

118 Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 49 ja 58); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35); 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19); 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

119 Vt 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 65 ja 69); vt selle kohta ka 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punktid 42 ja 43); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145); 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42) ja 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia vs. komisjon (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).

120 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 jj); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 jj) ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 jj).

121 Vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania vs. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

177. Seejuures on oluline – nagu rõhutas ka Euroopa Kohus kohtuotsuses *World Duty Free*¹²² – üksnes asjaomase erineva kohtlemise hindamine seadusega järgitud eesmärki arvestades, seda eelkõige juhul – nagu käesolevas asjas –, mil võrdlusraamistikust erandi tegemist ei esine, vaid seadus ise moodustab võrdlusraamistiku.

178. Seejuures tulevad lisaks riigisisese seaduses sõnaselgelt nimetatud eesmärkidele kõne alla ka riigisisese seaduse tõlgendamisest nähtuvad eesmärgid.¹²³ Vastasel korral lähtutaks üksnes normitehnikast. Euroopa Kohus on aga oma praktikas alati rõhutanud, et riigiabimenetlustes tuleb riigi sekkumismeetmeid hinnata seoses nende mõjuga ja seega olenemata kasutatud normitehnikast.¹²⁴

179. Seega tuleb välja selgitada, kas Ungari erimaksu progresseeruv määr ei tulene mitte konkreetsest maksuseadusest endast, vaid sellega järgitakse väljapoole seadust jäävaid – teisisõnu väliseid – eesmäärke, mis ei ole tuvastatavad.¹²⁵

180. Sellele saab käesoleval juhul anda selgelt eitava vastuse. Nagu eespool (punkt 108 jj) märgitud, on seaduse preambulis sõnaselgelt nimetatud eesmärk maksustada maksusuutlikkus, mis käesoleval juhul tuletatakse käibe suuruselt. Lisaks järgitakse ka teatavat – progresseeruvale maksumääradele *per se* omast, seega süsteemisest – „ümberrajamise eesmärki“, pannes majanduslikult tugevamatele ettevõtjatele suurema maksukoormuse kui majanduslikult nõrgematele ettevõtjatele (sotsiaalriigi põhimõtte väljendus). Ka komisjon märgib oma 19. juuli 2016. aasta teatises riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (edaspidi „teatis“), et progresseeruva tulumaksu puhul võib „ümberrajamise eesmärk“ olla õigustav alus.¹²⁶

181. Peale selle tuleneb Euroopa Kohtule teatavaks tehtud õigusloomeprotsessist, et eesmärk on vältida selliste suure käibega ettevõtjate maksustamata jäämist, kelle osakaal Ungari äriühingu tulumaksust saadavas maksutuluses puudub või on väga väike. Maksuõiguslikust aspektist ei ole ükski neist väljapoole seadust jääv väline eesmärk.

182. Erinevalt sellest, mida ilmselt leiab komisjon, ei ole ka tulu kasumipõhine maksustamine ainus õige maksustamisvorm, nagu ka Üldkohus hiljuti otsustas,¹²⁷ vaid üksnes *tehnik*, et maksukohustuslase maksustatavat suutlikkust arvutuslikult ühetaoliselt kindlaks teha ja maksustada (selle kohta juba eespool punkt 100).

183. Võimalik, et kasumi arvutamine ettevõtte vara võrdluse põhjal on täpsem kui lähtumine netokäibest, nagu komisjon kohtuistungil rõhutas. Riigiabiõigus ei uuri aga mitte seda, milline maksusüsteem on täpsem, vaid seda, kas esineb kahe konkurendi vahelise konkurentsi moonutatavat toimet. Kui identse käibe juures tuleb maksta sama suurt maksu, siis ei ole sellega tegemist. Kui suurema käibe juures tuleb maksta ka suuremat maksu, on tegemist samasuguse „erineva kohtlemisega“ nagu juhul, kui suurema kasumi juures tuleks maksta suuremat maksu. Proportsionaalse maksumäära puhul (selle puhul makstakse suuremat maksu absoluutarvudes) on see vaieldamatult nii ning progresseeruva maksumäära puhul (selle puhul makstakse suuremat maksu nii absoluutarvudes kui ka suhteliselt) tuleneb see eespool nimetatud maksusüsteemalistest põhjustest.

122 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon vs. *World Duty Free Group jt* (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 54, 67 ja 74).

123 Nii ka 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 45); teisiti veel 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 52, 59 ja 61) – kuigi maks põhines ka maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõttel, hindas Euroopa Kohus vaid maksuõigusest väljapoole jäävaid aluseid „keskkonnakaitse“ ja „ruumiline planeerimine“, mida on sõnaselgelt nimetatud preambulis.

124 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) vs. komisjon* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 47); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 40); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED* (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 35) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *British Aggregates vs. komisjon* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89).

125 Nii sõnaselgelt 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 70).

126 Komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses – ELT 2016, C 262, lk 1 (31), punkt 139.

127 16. mai 2019. aasta kohtuotsus *Poola vs. komisjon* (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 65 jj).

184. Käibe suurus viitab (igal juhul mitte ilmselgelt vääralt) teatavale maksusuutlikkusele (selle kohta juba eespool punkt 118 jj). Selles mõttes saab käivet – nagu komisjon digiteenuste maksu eelnõuga ise näitab¹²⁸ – pidada ka (mõnevõrra üldisemaks) suurema majandusliku võimekuse ja seega suurema maksusuutlikkuse näitajaks.

185. Ka haldusmenetluse aspektidest ei saa esitada vastuväiteid hõlmatud ja siis ka kontrollitavate jaekaupluste arvu vähendamisele piirmäära kaudu. Nii jäetakse näiteks liidu käibemaksuõiguses nn väikeettevõtjad (st ettevõtjad, kelle käive ei üle teatavat „käibemaksuvaba summat“) ka maksustamata (vt käibemaksudirektiivi artikkel 282 jj).

186. Seadusega järgitavaid eesmärgesid arvestades on kasumi asemel käibest lähtumine pealegi ka arusaadav, kuna käivet saab lihtsamalt kindlaks teha (lihtne ja tõhus haldus¹²⁹) ja käibepõhisest maksust on raskem kõrvale hoiduda kui kasumipõhisest maksust (selle kohta juba eespool punkt 123). Õigustava alusena riigiabimenetlustes tuleb kõne alla ka kuritarvituste ärahoidmine maksuõiguses, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud.¹³⁰

187. Minu hinnangul õigustab ka sotsiaaliigi põhimõte – mida on Euroopa Liit tunnustanud ELL artikli 3 lõikes 3 – progresseeruvat maksumäära, mis seab suurema maksusuutlikkusega maksukohustuslastele suhteliselt suurema maksukoormuse kui väiksema maksusuutlikkusega maksukohustuslastele. See kehtib vähemasti maksu suhtes, mis hõlmab ka füüsilisi isikuid (vt erimaksuseaduse artikli 3 lõiked 1 ja 2).

3. Järeldus

188. Lõppkokkuvõttes ei kujuta progresseeruva maksumääraga paratamatult seotud (käesolevas asjas väiksema käibega ettevõtjate) väiksem keskmine maksukoormus endast nende ettevõtjale valikulise eelise andmist.

VI. Ettepanek

189. Eelnevale tuginedes teen ettepaneku vastata Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. Progresseeruvast maksumäärast tulenev erinev maksustamine ei kujuta endast asutamisevabaduse kaudset piirangut vastavalt ELTL artiklile 49 koosmõjus artikliga 54. See on nii ka juhul, kui tulu käibepõhisel maksustamisel on suurem maksukoormus suurematel ettevõtjatel ja kui viimased on tegelikult valdavalt välisomandis. Teistsuguse järelduse saaks teha vaid juhul, kui on võimalik tõendada, et liikmesriik on sellega seoses tegutsenud õigust kuritarvitaval viisil. Seda ei ole käesoleval juhul tehtud.
2. Progresseeruvast maksumäärast tulenev erinev maksustamine ei kujuta endast valikulist eelist väiksema käibega ettevõtjatele (seega riigiabi) ja suurema käibega ettevõtja ei saa sellele tugineda selleks, et enda maksukohustusest vabaneda.
3. Ungari erimaks kui käibepõhine otsene tulumaks ei ole oma olemuselt käibemaks, millest tulenevalt ei ole see vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 401.

128 21. märtsi 2018. aasta ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi, COM(2018) 148 (final).

129 Ka komisjon ise peab lihtsat haldust põhjendavaks aluseks – vt ELT 2016, C 262, lk 1 (31), punkt 139.

130 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 51); samamoodi juba 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus GIL Insurance jt (C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 73 jj).