



## Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK  
JULIANE KOKOTT  
esitatud 4. juulil 2019<sup>1</sup>

**Kohtuasi C-323/18**

**Tesco-Global Áruházak 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 – Jaemüügiettevõtja käibest sõltuv maks – Välisriigi ettevõtjate seadmine ebasoodsamasse olukorda progresseeruva maksumäära kasutamisest tulenevalt – Kaudne diskrimineerimine – Progresseeruva maksumäära põhjendamine käibekriteeriumiga

### I. Sissejuhatus

1. Käesolevas menetluses käsitleb Euroopa Kohus taas<sup>2</sup> põhivabaduste kaudset piiramist, mis on põhjustatud maksustamissüsteemist, mille diskrimineeriv olemus tuleneb üksnes progresseeruvast maksumäärast, millega pannakse majanduslikult tugevamatele isikutele suurem koormus<sup>3</sup>. Kuna majanduslikult tugevamad isikud tegutsevad pigem piiriüleselt, võiks selles peituda kaudne diskrimineerimine, eelkõige kui progresseeruvat määra kasutatakse sihipäraselt selleks, et hõlmata majanduslikult tugevamaid rahvusvahelisi ettevõtjaid.

2. Asutamisvabaduse rikkumise kõrval tuleb kõne alla riigibikeelu rikkumine. Majanduslikult tugevamate ettevõtjate suhtes progresseeruva maksumäära kohaldamine võib tähendada ka seda, et majanduslikult nõrgematele ettevõtjatele, kelle maksukoormus on progresseeruvast määrast tulenevalt madalam, antakse sisetureegleid rikkudes riigiabi.

1 Algeel: saksa.

2 Pooleli oleva menetluse Vodafone (C-75/18) ese on telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes kehtiv erimaks. Vt ka 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).

3 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%.

## II. Õiguslik raamistik

### A. Liidu õigus

3. Direktiivi 2006/112/EÜ<sup>4</sup> (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 kumuleerivate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.“

### B. Riigisisene õigus

4. 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.

5. 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.“

6. Erimaksuseaduse § 1 sisaldab järgmisi selgitavaid sätteid:

„Käesolevas seaduses kasutatakse mõisteid järgmises tähenduses:

1. Jaemüük kauplustes: tegevus, mis kuulub 1. jaanuaril 2009 kehtiva majandustegevuse ühtse klassifitseerimissüsteemi (Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre) sektori nr 45.1 (välja arvatud mootorsõidukite ja haagiste hulгимүүк), nr 45.32, nr 45.40 (välja arvatud mootorrattaste remont ja hulгимүүк) ja nr 47.1–47.9 alla. [...]“.

7. Erimaksuseaduse § 2 on sõnastatud järgmiselt:

„Erimaksuga maksustatakse:

- a) jaemüük kauplustes;
- b) telekommunikatsiooniga seotud tegevus;
- c) elektrienergiaga varustamine.“

8. 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.“

<sup>4</sup> Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

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

9. Erimaksuseaduse § 4 lõike 1 kohaselt on

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

10. Erimaksu määr on progresseeruv. Erimaksuseaduse § 5 punkti a kohaselt on maksumäär

„paragrahvi 2 punktis a nimetatud tegevuse puhul 0% maksustatava summa osalt, mis ei ületa 500 miljonit forintit, 0,1% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 500 miljonit forintit, ent ei ületa 30 miljardit forintit, 0,4% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 30 miljardit forintit, ent ei ületa 100 miljardit forintit, ning 2,5% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 100 miljardit forintit.“

11. Erimaksuseaduse § 7 määrab kindlaks, millistel tingimustel on maks kohaldatav niinimetatud 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.“

12. Peale selle sisaldab 2003. aasta XCII seadus üldise maksukorralduse kohta (Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény, edaspidi „maksukorralduse seadus“) §-s 124/B järgmist sätet:

„Kui maksukohustuslane on esitanud täiendava maksudeklaratsiooni, väites ainult, et õigusnorm, millel maksustamine põhineb, on põhiseadusvastane või vastuolus Euroopa Liidu siduva õigusaktiga või et kohaliku omavalitsuse määrus on vastuolus muu normiga, teeb maksuhaldur täiendava maksudeklaratsiooni kohta otsuse 15 päeva jooksul alates selle esitamisest, mingit kontrolli läbi viimata, tingimusel et konstitutsioonikohus, Kúria (Ungari kõrgeim kohus) või Euroopa Liidu Kohus ei ole täiendava maksudeklaratsiooni esitamise ajal nimetatud küsimuse kohta veel otsust teinud või see deklaratsioon ei vasta avaldatud kohtuotsuses sedastatule. Täiendava deklaratsiooni kohta tehtud otsuse peale saab edasi kaevata halduskorras või halduskohtumenetluses vastavalt käesoleva seaduse üldsätetele.“

13. Maksukorralduse seaduse § 128 lõige 2 sätestab:

„Kui makse või riiklikke toetusi ei või täiendava maksudeklaratsiooniga korrigeerida, siis ei ole täiendava maksunõude esitamine lubatud.“

### III. Põhikohtuasi

14. Põhikohtuasja kaebaja, Tesco-Global Áruházak Zrt. (edaspidi „Tesco“), on Ungari õiguse alusel asutatud aktsiaselts, mis tegeleb jae- ja hulgimüügiga. Osanike struktuur vaidlusalustel aastatel eelotsusetaotluses ei kajastu. Vaid komisjoni dokumendist nähtub, et Tesco kuulub kontserni Tesco Plc, mille asukoht on Ühendkuningriik. Osaluste täpset jaotust ei saa siiski ka sealt välja lugeda. Praegu on Tesco Plc hajutatud struktuuriga äriühing, mille aktsiad kuuluvad paljudele väikeaktsionäridele ja vähestele suurtele kolmandatest riikidest pärit aktsionäridele.

15. Maksukontrolli esemeks olevatel majandusaastatel tasus Tesco oma tegevuse raames riigikassasse ligikaudu 35 500 miljonit Ungari forintit (HUF) sektori erimaksuna ja esitas tähtaegselt maksudeklaratsioonid.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (riigi maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksudirektsiooni II peainspektsiooni inspektsioonitalitus nr 5, edaspidi „esimese astme maksuasutus“) korraldas kaebajaga seoses maksukontrolli. Maksukontrolli tulemusel tuvastas esimese astme maksuasutus tasutud maksu ja tasumisele kuuluva maksu vahe, mille kaebaja peab tasuma tagantjärele. Tesco esitas maksuasutuse otsuse peale vaide. Osas, mis puudutab erimaksu jaemüügi pealt kauplustes, jäeti otsus muutmata. Sellest tulenevalt oli Tesco kohustatud tasuma kõnealust jaemüügi erimaksu täiendavalt summas ligikaudu 1397 miljonit forintit (millele lisandus maksutrahv ja viivis).

17. Kaebaja tugineb maksuotsuse peale esitatud vaides talle pandud maksukohustuse alusetusele. Eelkõige erimaks jaemüügitult kauplustes ei ole liidu õigusega kooskõlas.

18. Ungari jaemüügituru eripära silmas pidades kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus erimaksu kooskõlas liidu õigusega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul lasub maksu „tagajärjel [...] tegelik maksukoormus valdavalt väliskapitalil põhinevatel maksukohustuslastel“.

19. Seda kinnitavad Euroopa Kohtule esitatud statistilised andmed. Komisjoni ja Ungari esitatud ülevaadetest nähtub, et esimesel maksustamisaastal (2010) kohaldati kõrgeimat maksumäära (2,5%) vaid äriühingute suhtes, mis olid rohkem kui 50% ulatuses välisomandis, suuruse poolest järgmist maksumäära (0,4%) kohaldati 90% (kui saan Ungari esitatud statistilistest andmetest õigesti aru, siis koguni 100%) ulatuses äriühingute suhtes, milles on väliskapitali osalus suurem kui 50%. Suuruse poolest kolmanda maksumääraga (0,1%) oli hõlmatud 40,3% äriühingutest, mis olid rohkem kui 50% ulatuses välisomandis. Statistilistest andmetest ei nähtu aga, kas välismaised aktsionärid pärinevad liikmesriikidest või kolmandatest riikidest.

20. Kõnealustest statistilistest andmetest nähtub aga, et sektori seitsmest suurima käibega ettevõtjast maksid 2010. aastal vaid kolm ettevõtjat ka äriühingu tulumaksu. Ka 2012. aastal (viimasel maksustamisaastal) maksid sektori seitsmest suurima käibega ettevõtjast vaid kolm ka äriühingu tulumaksu. 2012. aastal kuulub aga suuruse poolest teise maksuastmesse (0,4%) „veel vaid“ 70% rohkem kui 50% ulatuses välisomandis olevatest äriühingutest. Milline on ettevõtjate asjaomane suhe esimeses (maksuvabas) astmes, seda esitatud statistilistest andmetest ei nähtu.

21. Peale selle küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas tegemist on diskrimineerimisega, kui maksukohustuslane, kes tegeleb jaemüügiga mitut kauplust pidades, peab maksma erimaksu progresseeruva maksumäära kõrgeimas astmes, samal ajal kui (üldjuhul omamaised) maksukohustuslased, kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all, kuuluvad oma väiksema käibe tõttu maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest.

22. 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 Kohtus

23. 19. märtsi 2018. aasta otsusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. mail 2018, otsustas eelotsusetaotluse esitanud kohus algatada ELTL artikli 267 alusel eelotsusemenetluse ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

- „1. Kas EL toimimise lepingu sätetega, milles on sätestatud diskrimineerimiskeelu (ELTL artiklid 18 ja 26), asutamisevabaduse (ELTL artikkel 49), võrdse kohtlemise (ELTL artikkel 54), ELTL artikli 54 tähenduses äriühingute kapitalis omatavate osaluste võrdsuse (ELTL artikkel 55), teenuste osutamise vabaduse (ELTL artikkel 56), kapitali vaba liikumise (ELTL artiklid 63 ja 65) ja ettevõtjate võrdse maksustamise (ELTL artikkel 110) põhimõtted, on kooskõlas asjaolu, et väliskapitalil põhinevad maksukohustuslased, kes käitavad üheainsa äriühingu kaudu mitut kauplust ja tegutsevad jaemüügiga kauplustes, peavad tegelikult maksma erimaksu märkimisväärselt progresseeruva maksumäära ülemises astmes, samas kui kodumaisel kapitali põhinevad maksukohustuslased, kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all – kaupluste kaudu, mis tavaliselt kujutavad endast sõltumatuid äriühinguid – kuuluvad tegelikult maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest, nii et väliskapitalil põhinevate äriühingute makstava maksu osakaal erimaksust saadavas kogu maksutuluses on oluliselt suurem kui kodumaisel kapitalil põhinevate maksukohustuslaste puhul?
2. Kas EL toimimise lepingu sätetega, milles on sätestatud riigiabi keelu põhimõte (ELTL artikli 107 lõige 1), on kooskõlas asjaolu, et maksukohustuslased, kes käitavad üheainsa äriühingu kaudu mitut kauplust ja tegutsevad jaemüügiga kauplustes, peavad tegelikult maksma erimaksu märkimisväärselt progresseeruva maksumäära ülemises astmes, samas kui kodumaisel kapitali põhinevad maksukohustuslased, kes on nende otsesed konkurendid ja kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all – kaupluste kaudu, mis tavaliselt kujutavad endast sõltumatuid äriühinguid – kuuluvad tegelikult maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest, nii et väliskapitalil põhinevate äriühingute makstava maksu osakaal erimaksust saadavas kogu maksutuluses on oluliselt suurem kui kodumaisel kapitalil põhinevate maksukohustuslaste puhul?
3. Kas ELTL artiklit 107 ja ELTL artikli 108 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nende mõju laieneb maksumeetmele, mis on lahutatamatult seotud maksuvabastusega (mis kujutab endast riigiabi), mida rahastatakse maksumeetmega teenitava maksutuluga, kui seadusandja on saavutanud kavandatud eelarvetulude summa, mis määrati kindlaks enne jaemüügi erimaksu kehtestamist (vastavalt turu ettevõtjate käibe), vastavalt käibe progresseeruva maksumäära kohaldamise ja mitte üldise maksumäära kehtestamise teel, nii et õigusnormidega tahetakse tahtlikult anda osale turu ettevõtjatest maksuvabastus?
4. Kas menetluste võrdväärsuse põhimõtte ja liidu õiguse tõhususe ja ülimuslikkuse põhimõtetega on kooskõlas õigust kohaldavate liikmesriigi organite praktika, mille kohaselt omal algatusel algatatud maksukontrollides või järgnevates kohtumenetlustes – vaatamata tõhususe põhimõttele ja kohustusele vastuolus olevat õigusnormi mitte kohaldada – ei ole võimalik liidu õigusega vastuolus olevate riigisiseste maksuõigusnormide alusel deklareeritud maksu tagastamist taotleda põhjusel, et maksuhaldur või kohus kontrollivad liidu õigusega vastuolu ainult poole algatusel algatatud erimenetlustes, mida võib algatada ainult enne omaalgatuslikku menetlust, samas kui maksu puhul, mis on deklareeritud vastuolus riigisisese õigusega, ei takista miski tagastamisaotlust esitada maksuametis või kohtus toimivas menetluses?“

24. Kõnealuste küsimuste kohta esitasid Euroopa Kohtu menetluses kirjalikud seisukohad Tesco, Ungari, Poola Vabariik ja Euroopa Komisjon, kes kõik osalesid ka 29. aprilli 2019. aasta kohtuistungil.

## V. Õiguslik hinnang

25. Eelotsusetaotluse peamine ese on Ungari erimaksuseaduse kooskõla liidu õigusega.

26. Eelotsusetaotluse esitanud kohus püstitab sellega seoses mitu küsimust: esiteks – kas kirjeldatud liiki maks kahjustab muu hulgas ELTL artiklites 49 ja 54 sätestatud asutamisevabadust (selle kohta jaotis B); teiseks – kas kõnealune maks on kooskõlas ELTL artiklites 107 ja 108 sätestatud riigiabi keeluga (selle kohta jaotis C). Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus rõhutab eelotsusemenetluses sõnaselgelt, et kohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada käibemaksudirektiivi artiklit 401, käsitletakse esmalt lühidalt seda sätet (selle kohta jaotis A), olgugi et kõnealust sätet ei puuduta enam mitte ükski küsimus.

27. Peale selle esitab eelotsusetaotluse esitanud kohus veel küsimuse, kas juba tehtud maksuotsuste tagantjärele muutmise eriomane välistamine on kooskõlas võrdväarsuse ja tõhususe põhimõtetega, ja seda küsimust käsitletlen lõpetuseks (selle kohta jaotis D).

### A. Käibemaksudirektiivi artikli 401 rikkumine

28. Käibemaksudirektiivi artikkel 401 sätestab, et liikmesriikidel ei ole keelatud kehtestada makse, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena. Käesoleval juhul tuleb aga asuda seisukohale, et käibemaksuga tegemist ei ole, nagu märkisin juba oma ettepanekus telekommunikatsiooniettevõtjate suhtes kehtiva erimaksu kohta.<sup>5</sup>

29. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb käibemaksu neli põhitunnust: 1) maksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille esemeks on kaubad või teenused; 2) maksusumma 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.<sup>6</sup>

30. Vähemasti esimene, teine ja neljas tingimus ei ole käesoleval juhul täidetud. Esiteks ei hõlma Ungari erimaks siiski mitte mis tahes tehinguid, vaid üksnes jaemüügi tehinguid. Seega ei ole see (üldine) käibemaks esimese kriteeriumi tähenduses, vaid äärmisel juhul saaks seda pidada eriomaseks tarbimismaksuks. Teiseks ei maksustata mitte iga käivet proportsionaalselt vastavalt selle hinnale (teine kriteerium), vaid erimaksuseaduse artiklite 1 ja 2 kohaselt kuulub maksustamisele jaemüügist kauplustes tekkinud netokäive tervikuna.

31. Lõpuks ei ole maks ette nähtud ka 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 jaemüügi ettevõtjalt sisse nõutava Ungari erimaksu puhul –, peab maks olema konkreetselt ette nähtud tarbijale ülekandmiseks.

5 Vt selle kohta minu ettepanek kohtuasjas Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 25 jj).

6 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28); 8. juuni 1999. aasta kohtuotsus Pelz 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).



32. 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 suurusest, ei ole võimaliku ülekantava maksukohustuse suurus kaupa tarnivale jaemüügiettevõtjale kauba tarnimise ajal veel üldse teada, vähemalt ei ole teada maksu täpne summa.<sup>7</sup> Selles mõttes ei ole ka tegemist *ülekandmiseks ette nähtud* maksuga.

33. Jaemüügiettevõtjate suhtes kehtestatud Ungari erimaksu kontseptsioonist tuleneb pigem, et kõnealuseid ettevõtjaid soovitakse maksustada otsese maksuga, nagu Ungari õigustatult märgib. Seaduse preambuli kohaselt soovitakse maksustada kõnealuste ettevõtjate erilist maksusuutlikkust ja mitte jaemüügiettevõtjate klientide maksusuutlikkust.

34. Seega sarnaneb jaemüügiettevõtjate suhtes kohaldatav erimaks oma olemuselt eriomase otsese tulumaksuga. Erinevalt „tavalistest“ otsestest tulult 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 järeldust, et tegemist on olemuselt *otsese* maksuga.

35. Seega ei ole see olemuselt käibemaks, millega soovitakse maksustada tarbijat. Järelikult ei takista käibemaksudirektiivi artikkel 401 Ungaril kehtestada seda maksu lisaks käibemaksule.

## **B. Esimene eelotsuse küsimus: asutamisevabaduse rikkumine**

36. Esimese küsimusega soovitakse sisuliselt teada, kas jaemüügiettevõtjate suhtes kehtiv Ungari erimaks on vastuolus ELTL artiklites 49 ja 54 sätestatud asutamisevabadusega, mis on käesolevas asjas ainumäärav.

37. Seejuures tuleb esmalt märkida, et kuigi otsene maksustamine – mille alla kuulub ka kõnealune erimaks (vt selle kohta eespool punkt 33 jj) – ei ole liidu pädevuses, peavad liikmesriigid selle pädevuse kasutamisel järgima liidu õigust, mis hõlmab eelkõige põhivabadusi.<sup>8</sup>

38. 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.<sup>9</sup>

39. 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).

7 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).

8 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).

9 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).

## 1. Piiriülene olukord

40. Hinnates, kas tegemist on piiriülese olukorraga, tuleb esmalt märkida, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt määratakse äriühingute asukoha järgi kindlaks, millise liikmesriigi õiguskorrale nad alluvad, nagu seda tehakse füüsiliste isikute puhul kodakondsuse alusel.<sup>10</sup> Kuna Tesco asukoht on Ungari, tuleb teda järelikult pidada Ungari äriühinguks, millest tulenevalt ei ole tegemist piiriülese olukorraga.

41. Tesco emaettevõtja on aga äriühing, kelle asukoht on Ühendkuningriigis. Osas, milles kõnealune välisriigi äriühing tegutseb Ungari turul tütarettevõtja, nimelt põhikohtuasja kaebaja kaudu, puudutab asi emaettevõtja asutamisevabadust.

42. 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.<sup>11</sup> Põhikohtuasja kaebaja saab seega tugineda oma emaettevõtja asutamisevabaduse võimalikule piiramisele.

## 2. Asutamisevabaduse piiramine

43. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb asutamisevabaduse piiranguks pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.<sup>12</sup> 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 järelikult kõikide riigisiseste maksustatavate teokoosseisude suhtes kohaldatavaks liidu õiguse ja seaks seega liikmesriikide iseseisvuse maksustamise küsimustes sisuliselt küsimärgi alla.<sup>13</sup>

44. 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.<sup>14</sup>

45. Asutamisevabaduse piiramine eeldab esmalt kahe või enama võrreldava rühma erinevat kohtlemist (selle kohta jaotis a). Kui see on nii, siis tekib järgmiseks küsimus, kas piiriüleselt tegutseva rühma erinev kohtlemine võrreldes puhtalt riigisiselt tegutseva rühmaga seab esimesena nimetatud rühma ebasoodsamasse olukorda, kusjuures kõne alla võib tulla nii otsene kui ka varjatud diskrimineerimine (selle kohta jaotis b).

10 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).

11 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).

12 21. mai 2015. aasta kohtuotsus 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).

13 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).

14 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).



46. Eelnevalt tuleb viimaks märkida, et erinevalt kohtuasjast Hervis Sport<sup>15</sup> ei saa asjaomane erinev kohtlemine käesoleval juhul tugineda juba erimaksuseaduse §-s 7 sätestatud niinimetatud summeerimiseeskirjale, vaid üksnes progresseeruvale maksumäärale.

47. 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.

48. Euroopa Kohus väljendas summeerimiseeskirja suhtes siiski liidu õigusest tulenevaid kahtlusi.<sup>16</sup> Isegi kui summeerimiseeskiri oleks käesolevas asjas liidu õigusega vastuolus, ei oleks see käesolevas asjas otsuse tegemise seisukohast oluline ega vastaks ka eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele. Kuna summeerimiseeskiri ei ole Tesco suhtes kohaldatav, ei avaldaks see põhikohtuasjale mingit mõju.

49. 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 eelkõige ei ole sellele antud 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 – nagu Tesco ja komisjon õigesti rõhutavad –, et ka ainuüksi progresseeruv maksumäär võib olla diskrimineeriv.<sup>17</sup>

#### **a) Erinev kohtlemine**

50. 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.

51. 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.

52. 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 mitte ainult üksikute käibeastmete, vaid kogukäibe alusel. Keskmise maksumäär suureneb koos käibe suurenemisega, mistõttu kehtib suurema käibega ettevõtjate suhtes tervikuna ka kõrgem keskmine maksumäär kui väiksema käibega ettevõtjate suhtes. Seega on nende puhul maks suurem mitte ainult absoluutarvudes, vaid ka suhteliselt. Selles seisneb asjaomaste ettevõtjate erinev kohtlemine.<sup>18</sup>

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

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

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

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

## **b) Piiriülelset tegutsevate ettevõtjate seadmine ebasoodsamasse olukorda**

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

54. Välismaiste ettevõtjate varjamatut või otsest diskrimineerimist ei esine. Nimelt ei tee erimaksu kogumise tingimused vahet ettevõtja asukoha või „päritolu“ alusel.

55. Põhivabadused keelavad aga mitte ainult ilmse diskrimineerimise, vaid ka kõik varjatud või kaudsed diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni.<sup>19</sup> Seepärast on diskrimineeriva olemuse määramisel ELTL artikli 49 ja 54 tähenduses otsustav küsimus, kas jaemüügiettevõtjate erinev kohtlemine aasta netokäibe kriteeriumi alusel on samaväärne erineva kohtlemisega ettevõtja päritolu või asukoha alusel.

56. Sellega seoses on esiteks vaja selgeks teha, millised nõuded tuleb esitada valitud eristuskriteeriumi – käesoleva juhul käive – ja ettevõtja asukoha korrelatsioonile (selle kohta punkt 57 jj). Teiseks tuleb uurida, kas kaudset diskrimineerimist tuleb igal juhul eeldada siis, kui eristuskriteeriumi valikul on teadlikult lähtutud diskrimineerivast eesmärgist (selle kohta punkt 79 jj).

### *1) Määrav korrelatsioon*

57. Senine kohtupraktika ei ole nimetatud korrelatsiooni ulatusele ja olemusele antud hinnangu poolest ühtne. Kvantitatiivse ulatusega seoses on Euroopa Kohus siiani tuginenud nii kokkulangemisele enamikul juhtudel<sup>20</sup> kui ka mitteresidentide üksnes suuremale mõjutatusele<sup>21</sup>; osaliselt räägib Euroopa Kohus isegi ainult ebasoodsamasse olukorda seadmise ohust<sup>22</sup>. Kvalitatiivsest aspektist ei ole selge, kas korrelatsioon peab üldjuhul esinema<sup>23</sup> või tulenema eristuskriteeriumi olemusest, millele viitab mitu otsust,<sup>24</sup> või võib pigem põhineda ka juhuslikel faktilistel olukordadel<sup>25</sup>. Peale selle ei ole selgeks tehtud, kas kvantitatiivne ja kvalitatiivne korrelatsioon peavad olemas olema kumulatiivselt või võib teatud tingimustel piisata ka emma-kumma alternatiivi esinemisest.

58. 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.<sup>26</sup>

19 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).

20 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).

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

22 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).

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

24 Vt 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, 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).

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

26 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).

i) *Kvantitatiivne kriteerium*

59. Kvantitatiivsest aspektist ei saa seega pelk ülekaal – mis tähendab, et asjaomane olukord puudutab üle 50% ettevõtjatest – olla mingil juhul piisav; pigem peaks kohaldatava eristus-kriteeriumi ja ettevõtja asukoha vaheline korrelatsioon olema valdaval osal juhtudest tuvastatav.<sup>27</sup>

60. 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.<sup>28</sup>

61. Ainuüksi kõrgeimast maksumäärast lähtumine ei ole üldise kriteeriumina põhjendatud. Ei ole arusaadav, miks peaks vaid see üks aste olema diskrimineeriva olemuse kindakstegemisel määrav. 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.

62. Veenev ei ole ka komisjoni lähtumine sellest, et suure osa erimaksuga saadud tulust annavad välismaised ettevõtjad.<sup>29</sup> 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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 välismaiseid 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.

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

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

29 Nii komisjoni kirjalike seisukohtade punktis 40.

66. Peale juba näidatud arvutusraskuste (selle kohta eespool punkt 59 jj) põhjustaks puhtkvantitatiivne hindamine lisaks täiendavat õiguskindlusetust, kui konkreetset piirmäära kindlaks ei määrata.<sup>30</sup> Ent ka konkreetne piirmäär tooks kaasa uusi probleeme, näiteks vastukäivate statistilise andmetega seotud vaidlused, mida on raske lahendada, samuti arvandmete perioodilised kõikumised. Käesoleval juhul näiteks suurenes „omamaiste“ ettevõtjate arv suuruse poolest teises astmes kahe aasta jooksul kolm korda (10%-lt 30%-le).

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

68. Lisandub see, et hajutatud struktuuriga äriühingute (tuhandete aktsionäridega aktsiaselts) osanikest lähtumine tekitab kvantitatiivse kriteeriumi kindlaksmääramisel märkimisväärseid probleeme. Samuti on ebaselge, kuidas tuleb hinnata kahe osanikuga äriühingut, mille üks osanik on mitteresident ja teine osanik resident. 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 kindlaks, kas tegelikult puudutab asi teisest liikmesriigist pärit ettevõtjat, kolmandast riigist pärit ettevõtjat või omamaist ettevõtjat?

69. Käesoleval juhul ei ole emaettevõtja või kontserni tegeliku emaettevõtja osanike struktuur Euroopa Kohtule üldse teada. Käesolev asi näitab hästi, kui kasutu on kvantitatiivne lähenemine, mis pealegi põhineb äriühingu osanike struktuuri ülesehitusel.

## ii) Kvalitatiivne kriteerium

70. Seepärast näib mulle puhtkvantitatiivsest kriteeriumist olulisemana Euroopa Kohtu poolt vahepeal sagedamini kasutatav kvalitatiivne kriteerium, mille kohaselt peab eristuskriteerium *oma olemuse poolest* või *tavaliselt* puudutama välismaised ettevõtjad.<sup>31</sup> Pelgalt juhuslik seos, olgu see kvantitatiivselt kui tahes suur, ei saa seega põhimõtteliselt olla kaudse diskrimineerimise põhjendamiseks piisav.

71. 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.<sup>32</sup> 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.

30 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.

31 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) asutamisevabaduse 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).

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

72. Sama kehtib – nagu hiljuti märkis kohtujurist Wahl<sup>33</sup> – 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.<sup>34</sup>

73. 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 eeliselega.<sup>35</sup>

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

75. 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.<sup>36</sup>

76. See ei ole aga iseenesest veel piisav. Suure käibega ettevõtjad võivad sama hästi kuuluda ka residendist omanikele.<sup>37</sup> Eelkõige on see nii juhul, kui – nagu käesolevas asjas, vt 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* jaemüügist suurem käive kui Ungari ettevõtjatel.

77. Teisisõnu ei ole käibe kriteeriumi puhul 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 jaemüügituru ajalooliselt tingitud „juhuslikkusega“, mida Ungari seadusandja – võimalik et teadlikult – ära kasutas (selle probleemistiku kohta vt allpool punkt 79 jj).

78. Seda kinnitavad ka Euroopa Kohtule esitatud statistilised andmed. Nii nähtub kohtuasjast *Vodafone (C-75/18)* esitatud statistilistest andmetest, 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 (st suurtest, suure käibe ja kasumiga) ettevõtjatest on välisriikide residendid. Ungari andmetel on Ungari majanduses, nt töötlevas tööstuses väga suur osakaal välismaistel äriühingutel, kellele langeb 85%–97% kogukäibest.<sup>38</sup> 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.

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

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

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

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

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

38 Vt selle kohta kirjalike seisukohtade punkt 53.



## 2) Teadliku ja sihipärase ebasoodsamasse olukorda seadmise tagajärjed

79. Komisjon märgib aga täiendavalt, et Ungari seadusandja tekitas erimaksu diskrimineeriva toime teadlikult ja sihipäraselt. Seejuures tugineb komisjon asjaomasel parlamendidebatil esitatud märkustele ja väljavõtetele valitsuste dokumentidest.

80. 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 jaotis i) ja olema asjaomaselt tõendatud (selle kohta jaotis ii).

### i) Poliitilise kavatsuse olulisus kaudse diskrimineerimise hindamisel

81. Minu hinnangul esinevad õigupoolest objektiivselt<sup>39</sup> kindlakstehtava kaudse diskrimineerimise subjektiivsel vaatlemisel teatavad ohud. Kahtlusi<sup>40</sup> ja edasisi probleeme (nt tõendatavus) tekitab eelkõige liikmesriigi subjektiivse diskrimineerimissoovi tuvastamisega seotud ebakindlus.

82. Sellegipoolest leian, et arvestades kvalitatiivse kriteeriumi mõtet ja eesmärki kaudse diskrimineerimise raames (selle kohta eespool punkt 55 ja punkt 70 jj) ning liidu õiguses tunnustatud õiguse kuritarvitamise keeldu (või vastuolulise tegevuse keeldu), tuleb sellele küsimusele vastata põhimõtteliselt jaatavalt, kuid seda vaid väga rangetel tingimustel.

83. 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 käsitluse 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.

84. See käsitlus võib tugineda õiguse kuritarvitamise keelu õiguslikule üldpõhimõttele,<sup>41</sup> mis kehtib kogu liidus mitte ainult maksukohustuslaste suhtes (vt nt liidu tasandil direktiivi 2016/1164<sup>42</sup> artikkel 6). Nõustun kohtujurist Campos Sánchez-Bordonaga,<sup>43</sup> et kõnealune õiguse üldpõhimõte on ELL artikli 4 lõike 3 kaudu kohaldatav lõpuks ka liikmesriikide suhtes.

85. 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.<sup>44</sup>

39 Kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Austria vs. Saksamaa (C-591/17, EU:C:2019:99, punktid 71 ja 72), 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.

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

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

42 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).

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

44 6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 34); 18. detsembri 2014. aasta arvamus 2/13 (liidu ühinemine EiÖKga) (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).

86. ELL artikli 4 lõike 3 kolmanda lõigu kohaselt peavad liikmesriigid eelkõige 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 ettevõtjaid 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.

87. 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 märkuste<sup>45</sup> või muude oletuste põhjal.

88. 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*

89. Selles suhtes esineb märkimisväärseid kahtlusi. Komisjoni väide diskrimineerimiskavatsuse olemasolu kohta tugineb ühelt poolt tähelepanekule, et suurimat käivet (üle 100 miljardi forintit) ja keskmise suurusega käivet (vahemikus 30 miljardit kuni 100 miljardit forintit) eraldav joon kattub peaaegu täielikult omamaiseid ja välismaiseid ettevõtjaid eraldava joonega.

90. Esitatud arvandmetest seda aga ei nähtu, olgugi et kahte kõrgemat maksuastet kohaldatakse tõepoolest valdavalt välisomandis olevate ettevõtjate suhtes. Nimelt leidub ka kolmanda maksustamisastme alla kuuluvate äriühingute hulgas arvukalt äriühinguid, mille omanikud on ELi riikide residendid. Peale selle on teise maksustamisastme alla kuuluvatest ettevõtjatest vähemasti alates 2012. aastast 30% omamaised ettevõtjad. Selgest eraldusjoonest ei saa seega rääkida. Pealegi on selliste välisomandis olevate ettevõtjate osakaal, kes saavad „kasu“ ka madalamast maksustamisastmest, liiga suur. Peale selle ei ole teada, kui paljude välisomandis olevate ettevõtjate suhtes on kohaldatav maksuvabastus.

91. Kui Ungari majandust iseloomustab jaemüügisektoris – nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib – tõepoolest selline korralduslik mudel, mille kohaselt tegutsevad paljud väikesed jaemüüjad ühe kaubamärgi all (frantsiis), siis on eespool esitatud järeldus ka loogiline. Paljudel maksukohustuslastel on summaarselt ehk sama käive, kuid iga üksiku maksukohustuslase käive on vaid väike ja maksustatakse seega ka madalama maksumäära alusel. Lõppkokkuvõttes ei konkureeri Tesco oma tsentraliseeritud ülesehitusega aga mitte Ungari maksukohustuslike jaemüüjate kogumiga, vaid ainult iga üksiku (iseseisva) maksukohustusliku jaemüüjaga.

92. Kas ülejäänud Euroopa jaekaubanduse tsentraliseerimine (paljud kauplused üheainsa maksukohustuslase käes) viib selleni, et Ungaris jaemüügist saadava tulu maksustamine progresseeruva maksumäära alusel on õiguse kuritarvitamine, niipea kui Euroopa jaekaubanduskett on oma korraldusliku mudeliga Ungaris kanda kinnitanud?

<sup>45</sup> 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, millele käesolevas asjas tugineb teiste hulgas ka komisjon.

93. Selles tuleb kahelda. Eelkõige ei takistanud miski Tesco oma struktuuri muutunud maksuõigusliku olukorraga kohandama ja käitama oma filiaale samuti frantsiisimudeli alusel. Kõne alla tuleks ka tegutsemine mitme kontrollitava juriidilise isiku vormis. Kui summeerimiseeskiri ei ole kohaldatav, vähendaks see ka keskmist maksumäära. Maksustamine sõltub seega valitud juriidilisest vormist. Põhivabadused ei nõua aga juriidilise vormi poolest neutraalset maksustamist,<sup>46</sup> vaid üksnes maksustamist, mis ei diskrimineeri piiriülest olukorda. Seega ei saa ka teatava tsentraliseeritud ülesehitusliku vormi suuremat maksustamist pidada *per se* kuritarvituslikuks.

94. Teiselt poolt meenutab aga kõnealusel parlamendiarutelul, mis käsitles nn kriisimaksu kehtestamist (Ungari üritas sellega taas täita liidu eelarvepuudujäägi kriteeriume), kasutatud sõnavalik vägagi praegu peetavat BEPS<sup>47</sup>-debatti. Ka Ungari 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. Selles mõttes ei ole kõnealune erimaksuseadus suunatud mitte niivõrd *välismaiste* ettevõtjate vastu, kuivõrd *rahvusvahelisel tasandil piiriülevalt* tegutsevate ettevõtjate vastu.

95. Sellest nähtub ka vaidlusaluse maksuseaduse objektiivne alus. Nagu ilmneb Euroopa Kohtule kohtuasjas Vodafone esitatud statistilisest andmetest, maksid 2010. aastal kümnest suurima käibega ettevõtjast Ungaris tulumaksu vaid pooled. Seejuures on tegemist nii omamaiste kui ka ELi riikide residentide omandis olevate äriühingutega. Jaemüügisektoris maksid seitsmest suurima käibega äriühingust (kõik ELi liikmesriikide residentide omandis) tulumaksu isegi vähem kui pooled. See võib olla tingitud tegelikest kahjumitest. Ent komisjon rõhutas kohtuistungil korduvalt, et jaemüügisektori keskmine kasum Ungaris moodustas 2,68% käibest. Sellest peaks tegelikult tulenema asjaomane tulumaksukohustus. Seega ei saa ka välistada, et kõnealune 2,68% suurune keskmine kasum on üle viidud madala maksumääraga riikidesse. Käibepõhise maksustamise eesmärk võib just nimelt olla sellise olukorra kõrvaldamine.

96. See on pealegi kooskõlas ka seisukohaga, millele asus komisjon seoses kavandatud liiduülese digiteenuste maksuga.<sup>48</sup> Ka komisjon püüab rahvusvahelisi ettevõtjaid (käesoleval juhul peamiselt teatavatest kolmandatest riikidest pärinevaid ettevõtjaid) suuremal määral kaasata üldistes huvides tehtavate kulude katmisse, kui viimastel tekib liidus kasum, mida seal aga tulumaksuga ei maksustata. Kui juba komisjoni arvates on käibepõhine progresseeruva määraga maks teatavate ettevõtjate suhtes nõutav, et saavutada õiglast maksustamist suuremate rahvusvahelisel tasandil tegutsevate ja väiksemate (ainult) Euroopa tasandil tegutsevate ettevõtjate vahel, siis ei saa võrreldav riigisisene maks, mis kaasab suuri ettevõtjaid üldistes huvides tehtavate kulude katmisse suuremal määral kui väikeseid ettevõtjaid, põhimõtteliselt olla õigust kuritarvitav.

97. Komisjon tugineb eelkõige vaid parlamendisaadikute 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.

46 Vt minu ettepanek kohtuasjas X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 24). Lõppkokkuvõttes ka 25. veebruari 2010. aasta kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 37 jj) ja 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 53).

47 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).

48 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 digitaalajanduse jaoks piisavad.

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.<sup>49</sup> 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 omamaiseid ettevõtjaid. Maksuvabast summast saaks kasu ka iga uus Ungari jaemüügiturul tegutsema asuv omamaine ja välismaine ettevõtja. Seega seab maksimumäära valitud ülesehitus võrreldes suuremate ettevõtjatega, kes on turul juba kindlalt kanda kinnitanud, soodsamasse olukorda eelkõige niinimetatud iduettevõtjad.<sup>50</sup> See seab suurte kontsernide ees eelisseisundisse – nagu märkis kohtuistungil ka Poola – ka väiksemad ja keskmised ettevõtjad ja seega tsentraalse turustruktuuri. Seda, kas 30 ja 100 miljardi forintit piirid on käibe „parimad“ piirid ja kas mõni muu summa – kohtuistungil „pakkus“ komisjon piiriks 10–50 miljonit forintit – 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. Kohtuistungil rõhutas komisjon aga korduvalt, et käibepõhisel tulumaksul ei ole mingit mõtet („makes no sense“). See väide, mis põhineb teesil, et maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõttele vastab vaid tulu kasumipõhine maksustamine, ei ole minu arvates õige.

101. 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.<sup>51</sup> 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.

102. Seega ei ole Ungari seadusandja üldine oletus, et suuremad (st suurema käibega) ettevõtjad on põhimõtteliselt ka maksusuutlikumad kui väikesed (vt selle kohta ka erimaksuseaduse preambul), mingil juhul asjakohatu.<sup>52</sup> Ka (eraõiguslik) pangasektor teeb laenuandmisel vahet laenuvõtja käibe suuruse alusel. Isegi kavandatav digiteenuste maks lähtub sellest oletusest, nähes ette, et maksustada tuleb ettevõtjaid, kellel on tekkinud teatava suurusega käive (olenemata sellest, kas nad tegelikult kasumit teenivad). Seega ei pruugi käive küll olla ideaalne maksusuutlikkuse näitaja, kuid mingil juhul ei ole see ka asjakohatu näitaja.

103. 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 põhjendab digiteenuste maksu ettepanekut põhjenduses 23<sup>53</sup> sõnaselgelt sellega, et „agressiivse maksuplaneerimisega tegelemise võimalus [sõltub] suurematest ettevõtjatest“.

49 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 poliitilised 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“.

50 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.

51 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).

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

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

### c) *Vahetõlvõte*

104. Jaemüügiettevõtjate 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.

### 3. *Teise võimalusena: kaudse diskrimineerimise põhjendus*

105. Juhul kui Euroopa Kohus peaks siiski leidma, et tegemist on 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.<sup>54</sup>

#### a) *Ülekaalukas üldine huvi*

106. 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.<sup>55</sup> Siin ei soovita aga maksu eriomast toimeviisi põhjendada mitte pelgalt fiskaalsete huvidega, vaid ka maksusubjektide erineva majandussuutlikkusega, võttes seega arvesse koormuse õiglast jaotust ühiskonnas.

107. Maksukohustuslase erinev suutlikkus võib põhimõtteliselt siiski õigustada erineva maksumäära kohaldamist.<sup>56</sup> Sellest tulenevalt on maksuõiguses tunnustatud, et riigil on põhimõtteliselt seaduslik huvi kohaldada 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.<sup>57</sup> Maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõte on paljudes liikmesriikides koguni põhiseadusõiguslik põhimõte, mis on mõnel juhul sõnaselgelt sätestatud põhiseaduses<sup>58</sup>, mõnel juhul on kõrgeima astme kohtute praktikas tuletatud võrdse kohtlemise põhimõttest<sup>59</sup>.

54 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).

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

56 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).

57 Maksusuutlikkuse põhimõtte kohta liidu tasandil vt ka Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018, § 3, punkt 54 jj.

58 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.

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



108. Taustaks on sotsiaalriigis eesmärk vähendada sotsiaalselt nõrgemate koormust ja kohati üsna ebavõrdset jaotunud rahalisi vahendeid seega maksuõiguse abil mõnevõrra ümber jaotada. Kuna ELL artikli 3 lõike 3 teise lõigu kohaselt ei loo liit mitte ainult siseturgu, vaid edendab ka sotsiaalset õiglust, võivad ka kõnealused sotsiaalriiklikud põhjendused progresseeruvat maksumäära liidu õigusele tuginedes õigustada. Igal juhul kehtib see maksu suhtes, mida ei pea tasuma mitte üksnes ettevõtjad, vaid ka füüsilised isikud, nagu on ette nähtud erimaksuseaduse artikli 3 lõigetes 1 ja 2. Isegi Euroopa Liit kohaldab oma ametnike ja töötajate maksustamisel progresseeruvat maksumäära.<sup>60</sup>

109. Ka Euroopa Kohus on maksusuutlikkuse alusel maksustamise põhimõtet tunnustanud, seda vähemasti seoses õigustava alusega, mis puudutab maksusüsteemi sidusust.<sup>61</sup> Käibe suurus on igal juhul tuvastatav maksusuutlikkuse näitaja (vt eespool punkt 100 jj). Järelikult võib maksusuutlikkuse alusel maksustamises seisnev õigustav alus koosmõjus sotsiaalriigi põhimõttega põhivabaduste piirangut õigustada.

### ***b) Piirangu proportsionaalsus***

110. Põhivabaduse piirang peab lisaks olema eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale, kui on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.<sup>62</sup>

#### *1) Sobivus*

111. Euroopa Kohtu praktika kohaselt on liikmesriigi õigusnormid konkreetse eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tõepoolest huvile saavutada see eesmärk sidusalt ja süstemaatiliselt.<sup>63</sup>

112. Seejuures võtab Euroopa Kohus arvesse liikmesriikide otsustusruumi üldseaduste vastuvõtmisel.<sup>64</sup> Seadusandjalt nõutakse eelkõige poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete valikute tegemist. Samuti peab ta andma keerulisi hinnanguid.<sup>65</sup> 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.<sup>66</sup>

60 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 erivaljaanne 01/01, lk 33), artikkel 4, mis näeb ette progresseeruvat maksumäära vahemikus 8% kuni 45%.

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

62 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).

63 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).

64 Vt 6. novembri 2003. aasta kohtuotsus Gambelli jt (C-243/01, EU:C:2003:597, punkt 63); 21. septembri 1999. aasta kohtuotsus Läärä 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.

65 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).

66 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).

113. Kuivõrd käesolevas asjas kõnealune erimaks võtab aluseks maksukohustuslasest ettevõtja majandusliku suutlikkuse, põhineb see (vt punkt 102) eeldusel, et suurema käibega ettevõtjatel on suurem maksusuutlikkus kui väiksema käibega ettevõtjatel.

114. 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.<sup>67</sup>

115. Meetme sobivuse põhjendamiseks ei ole eelkõige vajalik maksustamise eseme (käesoleval juhul käive) ja maksu eesmärgi (käesoleval juhul suutlikkuse maksustamine) vaheline *otsene* seos, mida komisjon nõuab. Sedavõrd ranged nõuded oleksid vastuolus liikmesriikide kaalutusruumiga, millele äsja viidati. Meetme ebasobivust tuleb pigem eeldada vaid siis, kui seos täielikult puudub. Käesoleval juhul on *kaudne* seos tekkinud aastakäibe ja maksualase suutlikkuse vahel aga täiesti olemas (selle kohta eespool punkt 101 jj).

116. 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 niinimetatud saneerimiskasumi puhul (maksejõuetu ettevõtja võlausaldaja loobumine nõudest toob raamatupidamislikult kaasa ettevõtja bilansilise kasumi).

117. Mõlemal juhul esinev probleemistik, mis puudutab maksustamist hoolimata reaalsest kahjumist (või tulenevalt fiktiivsest kasumist), on riigisisese õiguse küsimus. Seda saab arvesse võtta sellise maksu kohaldamata jätmise või ajatamisega, kui tegemist on reaalse kahjumiga (st mitte ainult raamatupidamisliku kahjumiga) või ainult raamatupidamisliku kasumiga (st mitte reaalse kasumiga).

118. 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.<sup>68</sup>

119. Seega ei ole Ungari erimaks maksusuutlikkuse alusel maksustamise eesmärgi saavutamiseks ilmselgelt ebasobiv.

## 2) Vajalikkus

120. Kasumipõhine tulumaks ei ole ka vähem range ja sama sobiv meede, vaid on *aliud* käibepõhisele tulumaksule. Tulu maksustamise tehnika (käibepõhine või kasumipõhine) ei ütle – nagu kirjeldatud punktis 116 – midagi selle kohta, kas makse tuleb maksta ka tegeliku kahjumi korral.

67 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 tugeva 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. Kõnealusel „majandussuutlikkusest“ tulenevalt peetakse neid ettevõtjaid eriti „maksusuutlikeks“ ja tunnistatakse maksukohustuslaseks.

68 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.

121. Liikmesriikidele maksuõiguse valdkonnas antud autonoomiaga oleks samuti vastuolus, kui liidu õigus kirjutaks ühtlustamata maksude puhul ette konkreetse maksustamistehnika. Kasumipõhise maksu esimust käibepõhise maksu suhtes liidu õigusest igal juhul ei tulene.

122. 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.

### 3) Kohasus

123. Teise võimalusena eeldatud asutamisevabaduse piiramine on ka kohases suhtes selle õiguspäraste eesmärkidega tagada maksustamine maksusuutlikkuse alusel, järgida stabiilsuskriteeriume ja võidelda kuritarvitustega. Kõiki nimetatud eesmärke on liidus tunnustatud ja osaliselt on need esmajärgulised.

124. Eelkõige ei muuda erimaks majanduslikult kasumlikku tegutsemist Ungari jaemüügisektoris ilmselgelt võimatuks. Möödunud aastad on näidanud, et sellel maksul puudub lämmatav toime. Komisjon ise on korduvalt väitnud, et jaemüügisektori keskmine kasum Ungaris on suurem kui erimaksu kõrgeim 2,5% määr ja seega igal juhul suurem kui keskmine maksumäär (Tesco puhul oli see vahemikus 2% kuni 2,2%<sup>69</sup>).

125. Sellest tulenev tulu maksustamine (2% maksumäära ja 2,68% kasumimarginaali juures vastaks see 75% maksumäärale, 2,2% maksumäära ja samasuure kasumimarginaali juures vastaks see 82% maksumäärale kasumilt) on tõesti märkimisväärne. See sõltub aga esiteks Tesco kasumimarginaalist, mis ei ole Euroopa Kohtule teada ja mida saab Tesco teataval määral mõjutada. Teiseks vähendab erimaks aga ka kasumit, millest tulenevalt kaasneb sellega kasumipõhise tulumaksu vähenemine, juhul kui makstakse tulumaksu. Lisandub see, et erimaks kehtestati algusest peale nn kriisimaksuna vaid kolmeks aastaks ja järelikult oli see pelgalt ajutise olemusega.

126. Lõppkokkuvõttes oleks asutamisevabaduse piiramine käibepõhise progresseeruva tulumaksuga, mida peavad tasuma suurema käibega jaemüügiettevõtjad, seega põhjendatud.

### 4. Järeldus esimese eelotsuse küsimuse kohta

127. Ungaris jaemüügiettevõtjate suhtes kehtestatud erimaks ei ole ELTL artiklitega 49 ja 54 vastuolus.

### C. Teine ja kolmas eelotsuse küsimus: riigiabi keelu rikkumine

128. Teine ja kolmas küsimus puudutavad seda, kas Ungaris jaemüügiettevõtjate suhtes kehtestatud progressiivse määraga erimaks on oma olemuselt riigiabi. Eelotsusetaotluse esitanud kohus näeb seda esiteks selles, et maksukohustuslased, kes käitavad mitut kauplust, „peavad tegelikult maksma erimaksu märkimisväärselt progresseeruva maksumäära ülemises astmes“, samal ajal kui maksukohustuslased, kes on nende otsesed konkurendid ja kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all, „kuuluvad tegelikult maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest“.

129. Teiseks tuleneb eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates erimaksu olemus riigiabina sellest, et erimaksust saadavat tulu võidakse kasutada väiksemate ettevõtjate kasuks, kelle suhtes kõnealune maks kohaldatav ei ole.

<sup>69</sup> Nii vähemasti Tesco enda sõnul tema kirjalike seisukohtade punktis 62.

## 1. Teise ja kolmanda eelotsuse küsimuse vastuvõetavus

130. Esmalt tuleb siiski selgitada, kas eelotsusetaotlus on teise ja kolmanda küsimuse osas üldse vastuvõetav. Siin tuleb arvesse võtta Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikad, mille kohaselt ei saa maksukohustuslast maksu tasumise kohustusest vabastada väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi.<sup>70</sup>

131. 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.<sup>71</sup> Sellisel juhul võib asjaomane maksu tasumise eest vastutav isik vaidlustada ka enda maksustamise, millega paratamatult kaasneb eeliste andmine kolmandatele isikutele. See eeldab aga, et maksu ja abi vahel on kohustuslik sihtotstarvet määrav seos. Maksutulud peavad tingimata olema ette nähtud antava abi rahastamiseks ja mõjutama otseselt antava abi suurust ning järelikult ka hinnangut selle abi kokkusobivusele ühisturuga.<sup>72</sup>

132. Käesolevas asjas ei too aga saadud maksutulu kasutamine siiski seaduse alusel kaasa teatavate ettevõtjate seadmist soodsamasse olukorda. Põhikohtuasja kaebaja maksustatakse üldise maksuga, mis laekub üldisesse riigieelarvesse ega sea seega soodsasse olukorda konkreetset kolmandat isikut. Seega vaidlustab kaebaja käesolevas asjas pelgalt talle adresseeritud maksuotsuse ja peab seda õigusvastaseks, kuna teisi maksukohustuslasi ei maksustata samal määral.

133. Seda järeldust ei muuda ka kohtu sedastus, et enne maksu kehtestamist oli vajaminev maksutulu kindlaks määratud ja maksuvaba summa mõjutas seega maksumäära teistes maksuastmetes. Maksutulu ei võeta kasutusele mitte teiste konkurentide kasuks, vaid seda kasutatakse endiselt üldsuse heaks ja riigi üldiste kulude katmiseks.

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

135. Isegi Tesco viidatud kohtuotsuses *Air Liquide Industries Belgium*<sup>73</sup> rõhutas Euroopa Kohus õigesti, et „maksumaksja [...] ei saa tugineda väitele“, et „teistele ettevõtjatele maksuvabastuse kohaldamine on riigiabi, kui nende endi eesmärk on vältida nimetatud maksu tasumist“<sup>74</sup>.

70 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).

71 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).

72 Selle kohta: 20. septembri 2018. aasta kohtuotsus *Carrefour Hypermarkets jt* (C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 19); 10. novembri 2016. aasta kohtuotsus *DTS Distribuidora de Televisión Digital vs. komisjon* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punkt 68) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, punkt 99).

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

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

136. Ühisturuga vastuolus oleva riigiabi „loogiline tagajärg“ on nimelt selle tagasinõudmine.<sup>75</sup> Tesco maksustamata jätmine ei tähendaks aga tagasinõudmist, vaid laiendaks riigiabi veel ühele isikule (käesoleval juhul Tesco), ning seega mitte ei kõrvaldaks konkurentsimoonutust, vaid suurendaks seda. See on ka oluline erinevus juhtudest, mil liikmesriigi kohtus vaidlustatakse küll ka „vaid“ üks maksuotsus, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas ta saab kohaldada eeliseid andvat riigisisest õigusnormi.<sup>76</sup> Sellistel juhtudel tugineb maksukohustuslane talle eeliseid andvale riigisisesele õigusnormile, mis võib endast kujutada riigiabi.

137. Sellele ei saa ka vastu väita, et tagasinõudmine väiksemate ettevõtjate tagantjärele maksustamise kaudu ei ole võimalik, mistõttu tuleks kõne alla vaid maksu äralangemine. Kui liikmesriik ei saa riigiabi erandina tagasi nõuda, siis ei ole selle tagasinõudmine võimalik ka vastavalt määruse (EÜ) nr 659/1999<sup>77</sup> artikli 14 lõikele 1. Nagu märkis Euroopa Kohus, kuulub põhimõte, et „keegi ei ole kohustatud tegema võimatut“, liidu õiguse üldpõhimõtete hulka.<sup>78</sup> Isegi sellisel juhul ei näe ELTL artiklid 107 ja 108 ega viidatud määruse sätteid ette riigiabi tagasiulatuvat *laiendamist* teistele isikutele.

138. Erinevalt komisjoni väitest kohtuistungil ei saa eelotsuse küsimuse vastuvõetavust tuletada ka Euroopa Kohtu hiljutisest otsusest kohtuasjas ANGED<sup>79</sup>, mis puudutab Hispaania (pindalapõhist) jaekaubandusmaksu. Viidatud 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.

139. Tescol on võimalik paluda liikmesriigi kohtul seadust abstraktselt hinnata. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimused piirduvad käesoleval juhul aga Tesco maksuotsusega ja seega konkreetse isiku maksukoormusega.

140. 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.<sup>80</sup> Seega on eelotsusetaotlus teise ja kolmanda küsimuse osas juba vastuvõetamatu.

## 2. Teise võimalusena: õiguslik hinnang

141. Kui Euroopa Kohus peaks siiski asuma seisukohale, et teine ja kolmas küsimus on vastuvõetavad, 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.

75 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 77); 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 116); 1. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus *Electrabel ja Dunamenti Erözü vs. komisjon* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 111) ja 15. detsembri 2005. aasta kohtuotsus *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 113 ja seal viidatud kohtupraktika).

76 Selline oli olukord näiteks 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuses *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 Nõukogu 22. märtsi 1999. aasta määrus (EÜ) nr 659/1999, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad [ELTL] artikli [108] kohaldamiseks (EÜT 1999, L 83, lk 1; ELT eriväljaanne 08/01, lk 339).

78 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).

79 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).

80 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).



142. 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.<sup>81</sup>

#### *a) Eelise mõiste*

143. 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.<sup>82</sup>

144. Ka maksusoodustus, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui teised maksumaksjad, võib olla riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.<sup>83</sup> Seejuures loetakse riigiabiks 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.<sup>84</sup>

145. Ka käesoleval juhul on küsitav, kas tegemist on valikulise eelisega. Maksuvabastuse ja vähendatud määraga maksustamise puhul eelis puudub. Kõik ettevõtjad – nii väikesed kui ka suured –, kelle käive on alla 500 miljoni forintit, jäetakse maksustamata, ettevõtjad, kelle käive ulatub 500 miljonist forintist 30 miljardi forintini, maksustatakse kõrgema maksumääraga, ja ettevõtjad, kelle käive on 30 miljardist forintist kuni 100 miljardi forintini, maksustatakse madalama maksumääraga. See kehtib ka Tesco suhtes.

146. Üksnes progressioonist tulenev keskmine maksumäär võib kujutada endast valikulist eelist, mis annab soodustuse väiksema käibega maksukohustuslasele.

81 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. Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

82 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).

83 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).

84 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).

## **b) Eelise valikulisus maksuõiguses**

### *1) Kriteerium üldise maksumäära valikulisuse hindamiseks*

147. Euroopa Kohtu praktikas korratakse lähtepunktina järjepidevalt, et maksustamiskord ei ole valikuline juhul, kui see on vahet tegemata kohaldatav kõikide ettevõtjate suhtes.<sup>85</sup> 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.<sup>86</sup> Sellegipoolest tuleb ka üldisi maksuseadusi hinnata ELTL artiklis 107 sätestatud riigiabi keelu alusel.<sup>87</sup>

148. Seejuures on otsustav, kas maksuõigusliku eelise tingimused on liikmesriigi maksusüsteemi kriteeriumide kohaselt valitud ilma diskrimineerimiseta.<sup>88</sup> Selleks tuleb esmalt kindlaks teha, milline on asjaomasel liikmesriigis kohaldatav üldine või „tavapärane“ maksustamiskord. Kõnealuse üldise või „tavapärase“ maksustamiskorra alusel tuleb seejärel hinnata, kas kõnealuse maksumeetmega antud eelis on põhjendatult erand ja seega valikuline.<sup>89</sup>

149. Viimane eeldab, et tegemist on võrreldavas olukorras olevate ettevõtjate erineva kohtlemisega, mida ei saa põhjendada.<sup>90</sup> Valikulisuse hindamine on lõppkokkuvõttes diskrimineerimise hindamine.<sup>91</sup>

150. Üldise maksusüsteemi kohaldamisest tehtav erand võib olla põhjendatud juhul, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest.<sup>92</sup> Sidusa maksusüsteemi raames esinevaid vahetegemisi on seega raske pidada valikuliseks eeliseks.

151. Mitu kohtujuristi<sup>93</sup> on väljendanud kahtlusi eelkõige seoses probleemidega, mis tekivad õige võrdlusraamistiku määramisel ja kõikide riigisiseste maksuseaduste üldise ühetaolisuse kontrollimisel liikmesriikide samaaegse maksuautonoomia juures. Neid saab arvesse võtta, kui kasutada üldise maksuseaduse maksuõigusliku sidususe hindamisel vähem ranget hindamiskriteeriumi. Sellest tulenevalt saab üldisi eristamisi võrdlusraamistiku loomisest pidada valikulisteks meetmeteks vaid siis, kui seaduse eesmärki arvestades ei ole neil mingit ratsionaalset alust. Selline vähem range hindamiskriteerium kehtib eelkõige siis, kui tegemist on uute maksuseadustega, nagu käesoleval juhul.

85 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).

86 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).

87 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).

88 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. Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

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

90 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 58); vt selle kohta 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64 ja 65) ning 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Madalmaad vs. komisjon (C-159/01, EU:C:2004:246, punktid 42 ja 43).

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

92 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).

93 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).

152. 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 eesmärki arvestades ilmselgelt võrreldavas faktilises ja õiguslikus olukorras.<sup>94</sup>

153. Isegi kui kõnealune tingimus on täidetud, võib eelise andmine olla teiseks põhjendatud selle süsteemi olemuste ja üldeesmärkidega, kuhu eelis kuulub. See on nii eelkõige juhul, kui maksuõigusnormid tulenevad otseselt riigisisese maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest,<sup>95</sup> 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.<sup>96</sup>

154. Lähemalt vaadeldes rajaneb sellel põhimõttel ka põhimõttelise tähtsusega otsus kohtuasjas Gibraltar<sup>97</sup>, millele Tesco<sup>98</sup> ja komisjon<sup>99</sup> oma kirjalikes argumentides sisuliselt tuginevad. 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.<sup>100</sup> Töötasu ega äriruumide kasutamine ei ole loogilised alused tulu üldiseks ühetaoliseks maksustamiseks, mis oli riigisisese seaduse sõnaselge eesmärk.

155. Maksusüsteemi sidususe puudumine võib lõpuks tõepoolest viidata maksuõiguse kuritarvitamisele. Sellest aspektist lähtudes ei valinud maksukohustuslane seekord kuritarvituslikke skeme, et maksust kõrvale hoiduda. Pigem „kuritarvitas“ liikmesriik – objektiivselt võttes – oma maksuõigust, et riigiabi reguleerivate õigusnormide kohaldamist vältides anda teatavatele ettevõtjatele subsiidiume.

## 2) Kohaldamine käesolevas asjas

156. Jaemüügi ettevõtjate suhtes kehtestatud uut progresseeruvat käibepõhist erimaksu tuleb hinnata selle hindamiskriteeriumi alusel. Sellega seoses tekib küsimus, kas sidususe tõepoolest puudub, kui suurema käibega jaemüügi ettevõtjalt nõutaks sisse rohkem makse (nii absoluutarvudes kui ka suhteliselt) kui väiksema käibega jaemüügi ettevõtjalt. Samuti tekib küsimus, kas sidususe puudub, kui (frantsiisi alusel) vaid ühte kauplust pidava maksukohustuslase suhtes on kohaldatav madalam keskmine maksumäär kui sadu kauplusi pidava maksukohustuslase suhtes.

94 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).

95 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).

96 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).

97 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).

98 Vt Tesco kirjalike seisukohtade punkt 135.

99 Vt komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 79 jj.

100 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).

157. Sellega seoses tuleb esmalt uurida, kas tegemist on võrreldavas olukorras olevate ettevõtjate erineva kohtlemisega, mida ei ole liikmesriigi maksusüsteemi raames võimalik põhjendada.

*i) Võrreldavas olukorras olevate ettevõtjate erinev kohtlemine*

158. Seda sellise maksu puhul, nagu on kõne all käesolevas asjas, ei esine. Suuremad ja väiksemad jaemüügiettevõtjad 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.<sup>101</sup>

159. 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 põhjendatus*

160. Kui Euroopa Kohus peaks ikkagi leidma, et ettevõtja, kelle netokäive aastas on näiteks 500 000 eurot/forintit, ja ettevõtja, kelle netokäive aastas on näiteks 100 miljardit eurot/forintit, on võrreldavas olukorras, tuleb veel uurida, kas progresseeruva maksu erineva keskmise maksumääraga kaasnev erinev kohtlemine võib olla põhjendatud.

161. Seejuures on oluline – nagu rõhutas Euroopa Kohus kohtuotsuses *World Duty Free*<sup>102</sup> – 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.

162. Seejuures tulevad lisaks riigisiseses seaduses sõnaselgelt nimetatud eesmärkidele kõne alla ka riigisisese seaduse tõlgendamisest nähtuvad eesmärgid.<sup>103</sup> 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.<sup>104</sup>

163. Seega tuleb välja selgitada, kas Ungari erimaksu progresseeruv määr ei tulene mitte konkreetsest maksuseadusest endast, vaid sellega järgitakse väljapoole seadust jäävaid – teisisõnu väliseid – eesmärgi.<sup>105</sup>

164. Nagu eespool (punkt 106 jj) märgitud, on seaduse preambulis sõnaselgelt nimetatud eesmärk maksustada maksusuutlikkus, mis käesoleval juhul tuletatakse käibe suurusest. Lisaks järgitakse ka teatavat – progresseeruvale maksumäärale *per se* omast, seega süsteemisest – „üंबरjagamise eesmärki“, pannes majanduslikult tugevamatele ettevõtjatele suurema maksukoormuse kui majanduslikult nõrgematele ettevõtjatele. Ka komisjon märgib oma 19. juuli 2016. aasta teatises riigiabi mõiste kohta EL toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (edaspidi „teatis“), et progresseeruva tulumaksu puhul võib „üंबरjagamise eesmärk“ olla õigustav alus.<sup>106</sup>

101 Selle kohta 16. mai 2019. aasta kohtuotsus *Poola vs. komisjon* (T-836/16 ja T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 102).

102 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).

103 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.

104 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).

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

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

165. Peale selle tuleneb Euroopa Kohtule teatavaks tehtud õigusloomeprotsessist, et eesmärk on ka vältida selliste suure käibega ettevõtjate maksustamata jäämist, kelle osakaal Ungari äriühingu tulumaksust saadavas maksutulul puudub või on väga väike.

166. Erinevalt sellest, mida ilmselt leiab komisjon, ei ole ka tulu kasumipõhine maksustamine ainus õige („tavapärane“) maksustamisvorm, nagu ka Üldkohus hiljuti otsustas<sup>107</sup>, vaid üksnes *tehnika*, et maksukohustuslase maksustatavat suutlikkust arvutuslikult ühetaoliselt kindlaks teha ja maksustada (vt selle kohta punkt 116).

167. Võimalik, et kasumi arvutamine ettevõtte vara võrdluse põhjal on täpsem kui lähtumine netokäibest, nagu komisjon kohtuistungil rõhutas. Komisjoni korduvalt esitatud väide, et sellisel maksul ei ole mingit mõtet („makes no sense“), on minu arvates aga väär (vt juba eespool punkt 100 jj). Teiseks ei uuri riigiabiõigus mitte seda, milline maksusüsteem on mõttekam või täpsem, vaid seda, kas esineb kahe konkurendi vahelist konkurentsi moonutavat toimet.

168. Kui identse käibe juures tuleb maksta sama suurt maksu, siis konkurentsi ei moonutata. 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 (punkt 164 ja punkt 106 jj) nimetatud maksusüsteemataolistest põhjustest.

169. Käibe suurus viitab (igal juhul mitte ilmselgelt väärt) teatavale maksusuutlikkusele (selle kohta juba eespool punkt 113 jj). Selles mõttes saab käivet – nagu komisjon digiteenuste maksu eelnõuga ise näitab<sup>108</sup> – pidada ka (mõnevõrra üldisemaks) suurema majandusliku võimekuse ja seega suurema maksusuutlikkuse näitajaks.

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

171. Seadusega järgitavaid eesmarke arvestades on kasumi asemel käibest lähtumine pealegi ka arusaadav, kuna käivet saab lihtsamalt kindlaks teha (lihtne ja tõhus haldus<sup>109</sup>) ja käibepõhisest maksust on raskem kõrvale hoiduda kui kasumipõhisest maksust (selle kohta juba eespool punkt 118). Õigustava alusena riigiabimenetlustes tuleb kõne alla ka kuritarvituste ärahoidmine maksuõiguses, nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud.<sup>110</sup>

172. Minu hinnangul õigustab ka sotsiaaliigi põhimõte – mida Euroopa Liit on 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).

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

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

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

110 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).



### 3. Järeldus

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

#### D. Maksuotsuste muutmise piiramine liidu õigusega vastuolus olevate maksude puhul

174. Neljanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas maksukorralduse seaduse §-l 124/B põhinev tava, mille kohaselt on liidu õigusega vastuolus olevate maksude tagastamist raskem taotleda kui pelgalt riigisisese õiguse alusel õigusvastaste maksude tagastamist, on vastuolus liidu õigusega. Minu arvates on see küsimus vastuvõetamatu kahel põhjusel.

175. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille paikapidavuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus siiski jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole mingil viisil seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on oletuslik, või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda talle esitatud küsimustele tarvilik vastus.<sup>111</sup>

176. Menetlusõigust reguleerivad haldusõigusnormid kuuluvad liikmesriikide menetlusautonoomia ja institutsioonilise autonoomia alla, kuid seda autonoomiat piiravad tõhususe ja võrdvärsuse põhimõtted.<sup>112</sup>

177. Mõistlike kaebetähtaegade möödumisel või õiguskaitsevahendite ammendumise tulemusel tekkiv haldusotsuse lõplikkus lisab õiguskindlust. Seepärast ei nõua liidu õigus, et haldusorgan oleks põhimõtteliselt kohustatud muutma haldusotsust, mis on muutunud lõplikuks.<sup>113</sup> Õiguskindluse põhimõtte nimel võivad liikmesriigid nõuda, et lõplikuks muutunud ning Euroopa Kohtu hilisema tõlgenduse kohaselt liidu õigusega vastuollu sattunud haldusakti uuesti läbivaatamise ja kehtetuks tunnistamise taotlus peab pädevale haldusasutusele olema esitatud mõistliku tähtaja jooksul.<sup>114</sup> Seega tuleb käesolevas asjas – kuivõrd on tegemist lõpliku maksuotsuse tagantjärele muutmise – äärmisel kõne alla vaid võrdvärsuse põhimõtte rikkumine. See eeldab aga liidu õigusega reguleeritud olukorra ebasoodsamat kohtlemist.

178. Esiteks puuduvad Euroopa Kohtul käesolevas asjas vajalikud andmed, millest selline erinev kohtlemine tegelikult nähtuks. § 124/B ei tee sõnastuse järgi otsustades vahet, kas maksuotsuse õiguslik alus (aluseks olev seadus) on vastuolus liidu õigusega või põhiseadusega. Seega ei ole loogiline, et sellesama seaduse ja sellele seadusele tugineva Ungari kõrgema kohtu tavaga muudetakse raskemaks vaid liidu õigusega vastuolus olevate maksude tagastamise taotlemine, mitte aga

111 17. septembri 2014. aasta kohtuotsus Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32); 30. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Pflieger jt (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26); 22. juuni 2010. aasta kohtuotsus Melki ja Abdeli (C-188/10 ja C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27) ning 22. jaanuari 2002. aasta kohtuotsus Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

112 Vt selle kohta 17. jaanuari 2019. aasta kohtuotsus Dzivev jt (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 30) ja 2. mai 2018. aasta kohtuotsus Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 29).

113 Nii sõnaselgelt 13. jaanuari 2004. aasta kohtuotsus Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24).

114 12. veebruari 2008. aasta kohtuotsus Kempster (C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 59) viitega 24. septembri 2002. aasta kohtuotsusele Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, punkt 34); 17. juuli 1997. aasta kohtuotsus Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 48) ja 16. detsembri 1976. aasta kohtuotsus Rewe-Zentralfinanz ja Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punkt 5).

põhiseadusega vastuolus olevate maksude tagastamise taotlemine. Piisavalt täpseid andmeid Ungari kõrgeima kohtu võimaliku teistsuguse praktika kohta eelotsusetaotlus ei sisalda. Menetlusosaliste asjaomased selgitused on üksteisele vastukäivad ja jääb ebaselgeks, kas ja kuidas mõjutab kõnealune praktika põhikohtuasja. Asja ei aidanud selgeks teha ka kohtuistungil esitatud Euroopa Kohtu päringud.

179. Teiseks näib, et maksukorralduse seaduse § 124/B sisu puudutab koosmõjus § 128 lõikega 2 juba lõplikuks muutunud maksu muutmist. Ka kirjalikes seisukohtades märkis Tesco vaid seda, et kõnealuste õigusnormidega muudetakse raskemaks endapoolse korrektuuri tegemine (st tehtud kalkultatsiooni korrektuur). Käesoleval juhul ei ole aga tegemist endapoolse korrektuuriga, nimelt on põhikohtuasjas esitatud tagantjärele tehtud maksuotsuse tühistamise nõue, millest tulenevalt on tegemist maksuga, mis ei ole veel lõplik. Vaidlustamist ja vaidlustatud maksuotsuse muutmist ei ole aga nimetatud Ungari õigusnormidega välistatud.

180. Ilmselt ka seepärast mainib eelotsusetaotluse esitanud kohus vaid seda, et Tesco palus „kohtus toimivas menetluses“ määrata tasumisele kuuluva maksu summaks null. Sellest ei nähtu, et see toimus pooleliolevas maksuotsuse vaidlustamise menetluses ja on seal oluline, ning seda Tesco kohtuistungil ka ei väitnud. Vastupidi – Euroopa Kohtu päringule vastates kinnitas Ungari kohtuistungil sõnaselgelt, et käesolevas menetluses ei takista eelotsusetaotluse esitanud kohtul miski vaidlustatud maksuotsust kehtetuks tunnistamast, kui Euroopa Kohus tuvastab erimaksuseaduse vastuolu liidu õigusega. Seega ei ole neljas küsimus oluline, et lahendada Tesco kaebust maksuotsuse peale, mistõttu on see küsimus oletuslik.

## VI. Ettepanek

181. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule 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 tõendatud.
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.