



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

3. märts 2020*

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Telekommunikatsiooniettevõtja käibel põhinev maks – Astmeline maks, mis mõjutab teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele kuuluvaid ettevõtjaid rohkem kui kodumaiseid ettevõtjaid – Kõigile maksukohustuslastele kohaldatavad astmelise maksu astmed – Käibe suuruse neutraalsus eristamiskriteeriumina – Maksukohustuslase maksu tasumise võime – Riigiabi – Ühine käibemaksusüsteem – Käibel põhinev maks – Mõiste

Kohtuasjas C-75/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 23. novembri 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. veebruaril 2018, menetluses

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

versus

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid J.-C. Bonichot (ettekandja), A. Prechal ja M. Vilaras, kohtunikud P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský ja N. Piçarra,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 18. märtsi 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., esindajad: *ügyvédek* P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy ja G. Séra ning *Rechtsanwalt* K. von Brocke,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér, G. Koós ja D. R. Gesztelyi,
- Tšehhi valitsus, esindajad: M. Smolek, J. Vlácil ja O. Serdula,
- Saksamaa valitsus, esindaja: R. Kanitz,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna ja M. Rzotkiewicz,
 - Euroopa Komisjon, esindajad: V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal ja A. Armenia,
- olles 13. juuni 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artikleid 49, 54, 107 ja 108 ning nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklit 401.
- 2 Taotlus on esitatud telekommunikatsioonisektoris tegutseva ettevõtja Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (edaspidi „Vodafone“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise osakond; edaspidi „vaieteosakond“) vahelises kohtuvaidluses seoses selles sektoris käibel põhineva maksu (edaspidi „erimaks“) tasumisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artiklis 401 on sätestatud:

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

Ungari õigus

- 4 2010. aasta XCIV seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta (egyres ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, edaspidi „seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta“) preambulis on märgitud:

„Riigieelarve tasakaalustamiseks võtab parlament vastu käesoleva seaduse, mis käsitleb sellise erimaksu kehtestamist, mida tuleb tasuda maksumaksjal, kelle riigimaksude tasumise võime on suurem kui üldine maksukohustus.“

- 5 Seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta §-s 1 on sätestatud:

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

2. telekommunikatsiooniga seotud tegevus: elektroonilise side teenuste osutamine 2003. aasta C seaduse elektroonilise side kohta (Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény) tähenduses,

[...]

5. netokäive: raamatupidamise seaduse kohaldamisalasse kuuluva maksukohustuslase puhul kogu müügikäive raamatupidamise seaduse tähenduses; sellise maksukohustuslase puhul, kes tasub äriühingu tulumaksu lihtsustatud skeemi alusel ega kuulu raamatupidamise seaduse kohaldamisalasse, maksukorralduse seaduse kohane käive ilma käibemaksuta; füüsilise isiku tulumaksu seaduse kohaldamisalasse kuuluva maksukohustuslase puhul tulumaksuseaduse kohased sissetulekud ilma käibemaksuta.“

- 6 Seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta § 2 kohaselt:

„Erimaksuga maksustatakse:

[...]

b) telekommunikatsiooniga seotud tegevus,

[...]“.

- 7 Selle seaduse §-s 3 on maksukohustuslane defineeritud järgmiselt:

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

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

- 8 Selle seaduse § 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Maksustatavaks väärtuseks on maksukohustuslase netokäive, mis tekib §-s 2 viidatud tegevusest, [...]“.

- 9 Sama seaduse §-s 5 on sätestatud:

„Kohaldatav maksumäär on:

[...]

b) § 2 punktis b nimetatud tegevuse puhul 0% maksubaasi osalt, mis ei ületa 500 miljonit [Ungari forintit (HUF)], 4,5% maksubaasi osalt, mis on üle 500 miljoni forintit, ent ei ületa 5 miljardit forintit, ning 6,5% maksubaasi osalt, mis on üle 5 miljardi forintit,

[...]“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 10 Vodafone on Ungaris asutatud äriühing, mis tegutseb telekommunikatsiooniturul ja mille ainuaktsionär on Madalmaades asuv Vodafone Europe BV. See Ungari tütarettevõtja kuulub Vodafone Group plc-sse, mis asub Ühendkuningriigis. Sama tütarettevõtja on enam kui 20-protsendilise turuosaga suuruselt kolmas ettevõtja Ungari telekommunikatsiooniturul.

- 11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (riigi maksu- ja tolliamet, Ungari; edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) viis Vodafone'i suhtes läbi maksukontrolli, mis puudutas kõiki ajavahemikus alates 1. aprillist 2011 kuni 31. märtsini 2015 makstud makse ja saadud eelarvelisi toetusi.
- 12 Kontrolli tulemusel määras esimese astme maksuhaldur Vodafone'ile täiendavalt maksu summas 8 371 000 forintit (ligikaudu 25 155 eurot), millest maksuvõla moodustas 7 417 000 forintit (ligikaudu 22 293 eurot), ning millele lisandusid maksutrahv summas 3 708 000 forintit (ligikaudu 11 145,39 eurot) ning viivised ja trahvid kohustuse täitmata jätmise eest.
- 13 Vaieteosakond vaatas läbi esimese astme maksuhalduri otsuse peale esitatud vaide ning muutis otsust, vähendades maksutrahvi ja viiviste suurust.
- 14 Vodafone esitas vaieteosakonna otsuse peale Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságile (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) kaebuse. Ta väidab, et talle pandud kohustus tasuda erimaksu ei ole põhjendatud, kuna kõnealust maksu reguleerivad õigusnormid kujutavad endast keelatud riigiabi ning on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 401.
- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et kõnealune maks, mis põhineb käibel ja mida arvutatakse skaala alusel, mis koosneb progresseeruvatest määradest, mida kohaldatakse erinevatele maksuastmetele, võib olla kaudselt diskrimineeriv nende maksukohustuslaste suhtes, kes kuuluvad välismaistele füüsilistele või juriidilistele isikutele, ning seega olla vastuolus ELTL artiklitega 49, 54, 107 ja 108, kuna nimelt tegelikult tasuvad ainult välismaiste emattevõtjate Ungari tütarettvõtjad erimaksu vastavalt määrale, mis kehtib käibe kõige kõrgema osa suhtes.
- 16 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas erimaks on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 401.
- 17 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
 - „1. Kas ELTL artikleid 49, 54, 107 ja 108 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi meede, mille raames liikmesriigi õigusnormi ([seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta]) tagajärjel langeb tegelik maksukoormus välisomandis olevatele maksumaksjatele, ning kas osutatud tagajärg on kaudselt diskrimineeriv?
 2. Kas ELTL artiklitega 107 ja 108 on vastuolus liikmesriigi õigusakt, mis näeb ette käibe suurusest sõltuva progressiivse maksumääraga maksukohustuse, ning kas seda, kui õigusaktist tulenevalt langeb kõrgeima maksumäära puhul suurem osa tegelikust maksukoormusest peamiselt välisomandis olevatele maksumaksjatele, tuleb lugeda kaudselt diskrimineerivaks; kas sellisel juhul on tegemist keelatud riigiabiga?
 3. Kas käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusakt, mis toob kaasa välisomandis olevate maksumaksjate ja omamaiste maksumaksjate vahelise diskrimineerimise, ning kas erimaks tuleb kvalifitseerida maksuks, millel on käibemaksu tunnused, nimelt kas see maks tuleb kvalifitseerida käibemaksudirektiiviga kooskõlas olevaks käibemaksuks või ei ole see maks nimetatud direktiiviga kooskõlas?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Teise küsimuse vastuvõetavus

- 18 Tšehhi valitsus ja komisjon väidavad, et maksu tasuma kohustatud isikud ei saa maksu tasumise vältimiseks tugineda sellele, et teiste isikute vabastamine maksust kujutab endast õigusvastast riigiabi, mistõttu on teine küsimus vastuvõetamatu.
- 19 Sellega seoses väärrib kõigepealt meeldetuletamist, et ELTL artikli 108 lõikega 3 on kehtestatud uute abikavade ennetav kontroll. Sel viisil korraldatud ennetuse eesmärk on, et rakendataks üksnes siseturuga kokkusobivaid abikavasid. Selle eesmärgi saavutamiseks lükatakse abikava rakendamine edasi kuni ajani, mil komisjoni lõplik otsus kõrvaldab kahtlused küsimuses, kas abi on siseturuga kokkusobiv (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punktid 25 ja 26, ning 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 84).
- 20 Selle kontrollimehhanismi rakendamise eest vastutab esiteks komisjon ja teiseks vastutavad liikmesriikide kohtud, kelle ülesanded on küll täiendavat laadi, kuid siiski erinevad (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 21 Kui abimeetmete siseturuga kokkusobivuse hindamine kuulub komisjoni ainupädevusse, kelle tegevus allub liidu kohtute kontrollile, on liikmesriikide kohtute ülesanne tagada kuni komisjoni lõpliku otsuse tegemiseni õigussubjektide õiguste kaitse selle eest, et riigivõimuorganid ei rikuks ELTL artikli 108 lõikes 3 sätestatud keeldu (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28).
- 22 Liikmesriikide kohtute sekkumine tuleneb vahetust mõjust, mis on selles sättes kehtestatud keelul rakendada abikavasid. Selle keelu vahetu kohaldatavus laieneb mis tahes abile, mida on rakendatud ilma teavitamata (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 29, ning 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 88).
- 23 Liikmesriikide kohtud peavad õigussubjektidele tagama, et ELTL artikli 108 lõike 3 viimase lause rikkumisega kaasnevad nende riigisisese õiguse kohaselt kõik tagajärjed, mis puudutavad nii rakendusaktide kehtivust kui ka sellise rahalise toetuse tagasinõudmist, mis on antud seda sätet või võimalikke ajutisi meetmeid rikkudes (21. novembri 2013. aasta kohtuotsus Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 30, ning 5. märtsi 2019. aasta kohtuotsus Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 89).
- 24 Euroopa Kohus on siiski ka otsustanud, et maksust vabastamise võimalik õigusvastatus liidu riigiabiõigust reguleerivaid norme arvestades ei mõjuta selle maksu enda kogumise õiguspärasust, nii et seda maksu tasuma kohustatud isik ei saa sama maksu tasumise vältimiseks tugineda asjaolule, et teiste isikute maksuvabastus kujutab endast riigiabi (vt selle kohta 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 44; 15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43, ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).
- 25 Olukord on siiski teistsugune, kui põhikohtuasi ei puuduta vaidlusalusest maksust vabastamise taotlust, vaid selle maksuga seotud õigusnormide õiguspärasust liidu õigust arvestades (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).

- 26 Lisaks on Euroopa Kohus korduvalt otsustanud, et maksud ei kuulu EL toimimise lepingu riigiabi käsitlevate sätete kohaldamisalasse, välja arvatud juhul, kui nende puhul on tegemist abimeetme rahastamise vahendiga, olles selle meetme lahutamatu osa. Kui antava abi rahastamine maksutuludest moodustab abimeetme lahutamatu osa, laienevad tagajärjed, mis tulenevad asjaolust, et liikmesriigi ametiasutused ei ole järginud ELTL artikli 108 lõike 3 viimases lauses kehtestatud rakendamiskeeldu, ka abimeetme sellele aspektile, nii et üldjuhul peavad liikmesriigi ametiasutused tagasi maksma maksu, mis on liidu õigust rikkudes kogutud (20. septembri 2018. aasta kohtuotsus Carrefour Hypermarchés jt, C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et selleks et maksu saaks käsitleda abimeetme lahutamatu osana, peab asjasse puutuvate riigisiseste õigusnormide alusel olema maksu ja abi vahel selline kohustuslik sihtotstarvet määrav seos, kus maksutulu on tingimata ette nähtud abi rahastamiseks ning mõjutab otseselt abi suurust (15. juuni 2006. aasta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 46, ning 7. septembri 2006. aasta kohtuotsus Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punkt 44).
- 28 Seega, kui maksu ja abi vahel puudub kohustuslik sihtotstarvet määrav seos, ei saa vaidlustatud abimeetme võimalik õigusvastasus liidu õigust arvestades mõjutada maksu enda õiguspärasust, mistõttu ei saa maksu tasuma kohustatud ettevõtjad tugineda asjaolule, et teiste isikute suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi, selleks et vabaneda nimetatud maksu tasumisest või saada maksutagastus (vt selle kohta 5. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 51, ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).
- 29 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi erimaksust vabastamise taotlust, mille Vodafone esitas Ungari maksuhaldurile. Nagu kohtujurist on sisuliselt oma ettepaneku punktis 138 märkinud, maksustatakse Vodafone üldise maksuga, mis laekub riigieelarvesse, ilma et seda kasutataks konkreetse maksukohustuslaste kategooria kasuks antud soodustuse rahastamiseks.
- 30 Seega, isegi kui eeldada, et faktilise erimaksuvabastuse, nagu see on antud teatavatele maksukohustuslastele, saaks kvalifitseerida riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, puudub selle maksu ja põhikohtuasjas kõne all oleva maksuvabastuse vahel kohustuslik sihtotstarvet määrav seos.
- 31 Sellest järeldub, et asjaolu, et teatud maksukohustuslastele antud faktiline erimaksuvabastus võib liidu õiguse seisukohalt olla õigusvastane, ei mõjuta selle maksu enda õiguspärasust, mistõttu ei saa Vodafone liikmesriigi kohtutes tugineda kõnealuse maksuvabastuse õigusvastasusele, selleks et vabaneda nimetatud maksu tasumisest või saada maksutagastus.
- 32 Eespool toodust tervikuna ilmneb, et teine küsimus on vastuvõetamatu.

Esimene küsimus

Vastuvõetavus

- 33 Ungari valitsus väidab, et esimesele küsimusele antav vastus ei ole vajalik põhikohtuasja lahendamiseks, kuna Euroopa Kohus on oma 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses Hervis Sport- és Divátkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) juba analüüsinud, kas seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta on ELTL artiklitega 49 ja 54 kooskõlas.
- 34 Sellega seoses tuleb meelde tuletada, et isegi kui on olemas Euroopa Kohtu praktika, mille alusel on kõnealune õigusküsimus lahendatav, võivad liikmesriigi kohtud eelotsuse küsimusega vabalt pöörduda Euroopa Kohtu poole, kui nad seda otstarbekaks peavad, ilma et asjaolu, et Euroopa Kohus on juba

tõlgendanud sätteid, mille tõlgendamist taotletakse, tooks kaasa selle, et Euroopa Kohus ei või selle üle uuesti otsustada (6. novembri 2018. aasta kohtuotsus Bauer ja Willmeroth, C-569/16 ja C-570/16, EU:C:2018:871, punkt 21 ning seal viidatud kohtupraktika).

- 35 Seega ei saa asjaolu, et Euroopa Kohus on 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) juba tõlgendanud ELTL artikleid 49 ja 54 seoses samade riigisiseste õigusnormidega, mis on kõne all põhikohtuasjas, iseenesest kaasa tuua käesolevas kohtuasjas esitatud küsimuste vastuvõetamatust.
- 36 Lisaks rõhutab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus analüüsis oma 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) seoses jaemüügi erimaksustamisega mõju, mille toob endaga kaasa see, kui kohaldatakse seaduse (teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta) tähenduses sidusettevõtjate käibe summeerimise eeskirja. Eelotsusetaotluse esitanud kohus lisab, et see maks on sisuliselt samaväärne käesolevas kohtuasjas kõne all oleva erimaksuga. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab siiski, et põhikohtuasja lahendamisel on vajalik kindlaks teha, kas osade kaupa progresseeruv määr kui selline võib erimaksul sõltumata kõnealuse summeerimiseeskirja kohaldamisest olla kaudselt diskrimineeriv nende maksukohustuslaste suhtes, keda kontrollivad teiste liikmesriikide füüsilised või juriidilised isikud ja kellel lasub tegelik maksukoormus, ning järelikult olla vastuolus ELTL artiklitega 49 ja 54.
- 37 Neil asjaoludel on esimene küsimus vastuvõetav niivõrd, kuivõrd see puudutab ELTL artiklite 49 ja 54 tõlgendamist. Seevastu on küsimus käesoleva kohtuotsuse punktides 19–32 toodud põhjendustel vastuvõetamatu osas, milles see puudutab ELTL artiklite 107 ja 108 tõlgendamist.

Sisulised küsimused

- 38 Esimese küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis reguleerivad käibel põhinevat maksu, mille tugevalt progresseeruv laad viib selleni, et tegelik maksukoormus lasub peamiselt ettevõtjatel, keda otseselt või kaudselt kontrollivad teiste liikmesriikide kodanikud või teises liikmesriigis asuvad äriühingud.
- 39 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tagab asutamisvabadus teiste liikmesriikide kodanike ja ELTL artiklis 54 viidatud äriühingute kohtlemise vastuvõtvas liikmesriigis võrdselt selle liikmesriigi residentidega ja keelab äriühingute puhul igasuguse diskrimineerimise nende asukoha tõttu (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 40 Selleks et asutamisvabadus oleks tõhus, peab see äriühingu jaoks sisaldama võimalust tugineda teise temaga seotud äriühingu asutamisvabaduse piiramisele, kui selline piirang mõjutab tema enda maksustamist (vt selle kohta 1. aprilli 2014. aasta kohtuotsus Felixstowe Dock and Railway Company jt, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 23).
- 41 Käesoleval juhul on Vodafone'i asukoht Ungaris, kuid ta kuulub 100-protsendiliselt Vodafone Europe'ile, mis asub Madalmaades. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 43 aga märkis, siis kuna see emettevõtja tegutseb Ungari turul tüdarettevõtja kaudu, võib emettevõtja asutamisvabadust mõjutada igasugune piirang, mis lasub sellel tüdarettevõtjal. Seega, vastupidi Ungari valitsuse väidetule on põhikohtuasjas õiguspäraselt võimalik tugineda selle emettevõtja asutamisvabaduse piirangule.

- 42 Sellega seoses ei ole keelatud mitte ainult äriühingute asukohal põhinev ilmne diskrimineerimine, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis teistest eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni (5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30, ning 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED*, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 17).
- 43 Pealegi kujutab kohustuslik makse, mis lähtub näiliselt objektiivselt eristuskriteeriumist, kuid mis seab nende olemuse tõttu ebasoodsamasse olukorda enamasti teises liikmesriigis asuvad äriühingud, kes on maksu kogumas liikmesriigis asuvate äriühingutega võrreldavas olukorras, endast ETLT artiklites 49 ja 54 keelatud kaudset diskrimineerimist äriühingu asukoha alusel (26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus *ANGED*, C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 18).
- 44 Käesoleval juhul ei erista seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta ettevõtjaid nende asukoha järgi. Kõik ettevõtjad, kes Ungaris tegutsevad telekommunikatsioonisektoris, on kohustatud nimelt seda maksu tasuma ning selles seaduses määratletud erinevatele käibeosadele vastavalt kohaldatavad maksumäärad kehtivad kõigile nendele ettevõtjatele. Seega ei kehtestata selle seadusega otsest diskrimineerimist.
- 45 Seevastu väidavad Vodafone ja komisjon, et erimaksu tugevalt progresseeruv olemus iseenesest soodustab maksukohustuslasi, kes kuuluvad Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele, seades halvemasse olukorda teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele kuuluvad maksukohustuslased, mistõttu kujutab erimaks selle tunnuseid arvesse võttes Vodafone'i ja komisjoni arvates kaudset diskrimineerimist.
- 46 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 9, sisaldab erimaks, mis on käibel põhinev astmeline maks, alumist astet, mida maksustatakse 0%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis ei ületa 500 miljonit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 1,5 miljonit eurot), keskmist astet, mida maksustatakse 4,5%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis on suurem kui 500 miljonit forintit, ent ei ületa 5 miljardit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 1,5 miljonit eurot kuni 15 miljonit eurot), ning ülemist astet, mida maksustatakse 6,5%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis on suurem kui 5 miljardit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 15 miljonit eurot).
- 47 Ungari ametivõimude andmetest – mille edastasid komisjon ja Ungari – käesolevas asjas kõne all olevate maksuaastate kohta selgub aga, et põhikohtuasjas asjasse puutuval perioodil seoses telekommunikatsioonialase tegevusega olid alumisse astmesse kuuluvateks maksukohustuslasteks kõik need, kelle omanikeks olid Ungari füüsilised või juriidilised isikud, samas kui keskmisse astmesse kuuluvatest maksukohustuslastest pooled olid maksukohustuslased, kelle omanikeks olid Ungari füüsilised või juriidilised isikud, ja pooled need, kelle omanikeks olid teiste liikmesriikide füüsilised või juriidilised isikud, ning ülemisse astmesse kuuluvateks maksukohustuslasteks olid peamiselt need, kelle omanikeks olid teiste liikmesriikide füüsilised või juriidilised isikud.
- 48 Lisaks selgub Ungari valitsuse seisukohtadest, et sel perioodil kandsid suurema osa erimaksukohustusest need maksukohustuslased, kes kuulusid teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele. Vodafone'i ja komisjoni arvates oli viimati nimetatutel lasuv maksukoormus seega nende maksustatavat summat arvesse võttes proportsionaalselt suurem sellest, mis lasus maksukohustuslastel, kes kuulusid Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele, kuna need maksukohustuslased olid tegelikult erimaksust vabastatud või pidid nad seda tasuma vaid marginaalse maksumääraga ja oluliselt madalama tegeliku maksumääraga kui suurema käibega maksukohustuslased.

- 49 Siiski tuleb meelde tuletada, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks, mistõttu kuulub astmelise maksustamise kohaldamine iga liikmesriigi kaalutluspädevusse (vt selle kohta 22. juuni 1976. aasta kohtuotsus *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, punkt 9, ning 6. detsembri 2007. aasta kohtuotsus *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, punktid 51 ja 53).
- 50 Selles kontekstis võib erinevalt komisjoni väidetust maksustada käivet astmeliselt, kuna esiteks kujutab käibe suurus endast neutraalset eristamiskriteeriumi ning teiseks on see maksukohustuslase maksu tasumise võime asjakohane näitaja.
- 51 Käesoleval juhul selgub Euroopa Kohtu käsutuses olevatest andmetest, eelkõige seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta preambuli lõigust, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 4, et käibega seotud progresseeruva määra kohaldamisega soovitakse selle seadusega maksustada neid maksukohustuslasi, kelle maksu tasumise võime on „suurem kui üldine maksukohustus“.
- 52 Asjaolu, et enamiku sellisest erimaksust kannavad need maksukohustuslased, kes kuuluvad teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele, ei saa eraldi võetuna kujutada endast diskrimineerimist. Nagu kohtujurist märkis eelkõige oma ettepaneku punktides 66, 69 ja 82, on selline asjaolu selgitatav faktiga, et telekommunikatsiooniturul Ungaris on ülekaalus sellised maksukohustuslased, kelle käibed on seal kõige suuremad. See asjaolu on seega muutuv, isegi juhulik indikaator, mis – muu hulgas ka proportsionaalse maksusüsteemi korral – võib olla täidetud alati siis, kui asjaomasel turul on ülekaalus ettevõtjad teistest liikmesriikidest või kolmandatest riikidest või kodumaised ettevõtjad, kes kuuluvad teiste liikmesriikide või kolmandate riikide füüsilistele või juriidilistele isikutele.
- 53 Lisaks tuleb märkida, et 0%-ga maksustatav alumine aste ei puuduta ainult neid maksukohustuslasi, kes kuuluvad Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele, kuna nagu iga astmelise maksusüsteemi puhul saavad kõik asjaomasel turul tegutsevad ettevõtjad ära kasutada seda, et maksust vabastatakse tema käibest üks osa, mis ei ületa sellele astmele vastavat ülempiiri.
- 54 Sellest järeldub, et erimaksu progresseeruvad määrad ei too oma olemuse tõttu endaga kaasa äriühingute asukohal põhinevat diskrimineerimist nende maksukohustuslaste, kes kuuluvad Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele, ja teiste liikmesriikide füüsiliste või juriidiliste isikute maksukohustuslaste vahel.
- 55 Veel tuleb toonitada, et käesolev kohtuasi erineb sellest, milles tehti 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Nagu nimelt selgub selle kohtuotsuse punktides 34–36, puudutas viimati nimetatud kohtuasi käibe maksustamisel väga progresseeruva määra kohaldamist koos sidusettevõtjate käibe summeerimise eeskirjaga, mis tõi kaasa selle, et kontserni kuuluvad maksukohustuslased maksustati „fiktiivse“ käibe alusel. Selle kohta tõdes Euroopa Kohus kõnealuse kohtuotsuse punktides 39–41, et kui tuvastatakse, et kauplustes toimuva jaemüügi turul asjaomasel liikmesriigis käsitatakse maksukohustuslasi, kes kuuluvad kontserni ja kelle suhtes kohaldatakse kõrgeimat erimaksu määra, riigisisese õiguse kohaselt enamikul juhtudest teistes liikmesriikides asuvate äriühingute „sidusettevõtjatena“, võib „järsult progresseeruva erimaksu määra kohaldamine lähtuvalt konsolideeritud käibest“ seada ebasoodsamasse olukorda eeskätt need maksukohustuslased, kes on selliste äriühingute „sidusettevõtjad“, ning kujutab endast ELTL artiklite 49 ja 54 tähenduses kaudset diskrimineerimist äriühingu asukoha alusel.
- 56 Kõiki eespool toodud kaalutlusi arvestades tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse käibel põhinev progresseeruv maks, mille tegeliku koormuse kannavad peamiselt ettevõtjad, mida otseselt või kaudselt kontrollivad teiste liikmesriikide kodanikud või teises liikmesriigis asuvad äriühingud, seetõttu, et nendel ettevõtjatel on asjaomasel turul kõige suurem käive.

Kolmas küsimus

- 57 Kolmanda küsimusega palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus maks, mis kehtestati seadusega teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta.
- 58 Sellega seoses tuleb osutada, et käibemaksudirektiivi artikli 401 kohaselt ei takista direktiivi sätteid liikmesriigil säilitamast või kehtestamast makse kindlustuslepingutele, hasartmängudele ja kihlvedudele, aktsiise, riigilõive ja üldiselt mis tahes makse, lõive ja makseid, mis ei ole käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena, kui nimetatud maksud, lõivud ja maksed ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.
- 59 Selleks et hinnata, kas maksud, lõivud ja maksed on käsitatavad käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses kumuleeruva käibemaksuna, tuleb eeskätt uurida, kas selle tagajärjel kahjustatakse ühist käibemaksusüsteemi, takistades kaupade ja teenuste liikumist ja koormates kaubandustehinguid käibemaksuga võrreldaval moel (vt analoogia alusel 11. oktoobri 2007. aasta kohtuotsus KÖGÁZ jt, C-283/06 ja C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 34 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 60 Euroopa Kohus on selle kohta täpsustanud, et igal juhul tuleb kaupade ja teenuste liikumist käibemaksuga võrreldaval moel takistavateks lugeda maksud, lõivud ja maksed, millel on käibemaksu põhitunnused, olgugi et need tunnused ei ole käibemaksu tunnustega igas suhtes identsed (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 61 Seevastu ei välista käibemaksudirektiivi artikkel 401 sarnaselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikliga 33 sellise maksu säilitamist või kehtestamist, millel puudub üks käibemaksu põhitunnustest (vt analoogia alusel 7. augusti 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 62 Kohtupraktikast tuleneb, et neid tunnuseid on neli: käibemaksu üldine kohaldamine tehingute suhtes, mille ese on kaubad või teenused; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga, mida maksukohustuslane tarnitud kaupade ja osutatud teenuste eest sai; selle maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis, kaasa arvatud jaemüügi etapis, olenemata eelnenud tehingute arvust, ning eelnevates etappides makstud summade mahaarvamine maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust selliselt, et maksu kohaldatakse konkreetses etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal (3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).
- 63 Käesoleval juhul tuleb tuvastada, et erimaksul puuduvad käibemaksu kolmas ja neljas põhitunnus, nimelt maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis ning sellele eelnevas etapis tasutud maksu mahaarvamise õiguse olemasolu.
- 64 Erinevalt käibemaksust ei koguta erimaksu, mille maksubaas on asjaomase maksukohustuslase netokäive, nimelt igas etapis, see maks ei sisalda käibemaksu mahaarvamise õigusega analoogset mehhanismi ega põhine üksnes väärtusel, mis on lisandunud erinevates etappides.
- 65 See asjaolu on aga piisav, et järeldada, et erimaksul ei ole kõiki käibemaksu põhitunnuseid ning seega ei kuulu erimaks käibemaksudirektiivi artiklis 401 kehtestatud keelu kohaldamisalasse (vt analoogia alusel 12. juuni 2018. aasta kohtuotsus Viking Motors jt, C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 43).

- 66 Järelikult tuleb kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisuguse maksu kehtestamine, mille maksubaas on maksukohustuslase kogukäive ning mida kogutakse perioodiliselt, mitte aga igas tootmis- ja turustusetapis, ilma et eelnevas etapis tasutud maksu oleks õigus maha arvata.

Kohtukulud

- 67 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

1. ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse käibel põhinev astmeline maks, mille tegeliku koormuse kannavad peamiselt ettevõtjad, mida otseselt või kaudselt kontrollivad teiste liikmesriikide kodanikud või teises liikmesriigis asuvad äriühingud, seetõttu, et nendel ettevõtjatel on asjaomasel turul kõige suurem käive.
2. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artiklit 401 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus niisuguse maksu kehtestamine, mille maksubaas on maksukohustuslase kogukäive ning mida kogutakse perioodiliselt, mitte aga igas tootmis- ja turustusetapis, ilma et eelnevas etapis tasutud maksu oleks õigus maha arvata.

Allkirjad