



Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 5. septembril 2013¹

Kohtuasi C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft
versus
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Székesfehérvári Törvényszék (Ungari))

Maksuõigusnormid — Asutamisvabadus — Direktiivi 2006/112/EÜ artikkel 401 — Siseriiklik maks, millega maksustatakse jaemüük kauplustes teatavates majandussektorites — Progresseeruv maksumäär käibepõhisel maksustamisel — Kontsernis ja frantsiisisüsteemis seotud ettevõtjate võrdlus

I. Sissejuhatus

1. Viimaste aastate rahandus- ja majanduskriisist tingituna pöörduvad liikmesriigid taas üha rohkem traditsioonilise sissetulekuallika poole: maksude kogumine. See ei toimu mitte üksnes juba olemasolevate maksude maksumäärade tõstmise kujul. Peale selle saab täheldada ka uute maksuliikide kehtestamist.
2. Ühte sellist uut liiki maksu puudutab käesolev eelotsusetaotlus. Riigi kasvanud finantskulude katmiseks kehtestas Ungari piiratud ajavahemikuks maksu, mis oli seotud teatavate ettevõtjate käibega, kuid millel oli sedalaadi maksu jaoks siiski ebataoline progresseeruv maksumäär.
3. Kriitika uue maksu kohta ei ole loomulikult üllatav. Käesolevas kohtuasjas tuleb Euroopa Kohtul aga käsitleda küsimust, kas on õigustatud ka kriitika selle kohta, mis puudutab sellise maksu lubatavust liidu õiguse alusel. Maksukohustuslased väidavad selle kohta eelkõige, et maks moonutab progresseeruva maksumäära tõttu konkurentsi välisettevõtjate kahjuks. Tuleb välja selgitada, mil määral tekitavad sellised konkurentsimoonutused üksnes lubamatuid majanduslikke efekte või on need lisaks ka vastuolus liidu õigusega.

II. Õiguslik raamistik

4. Ungaris kehtestati 2010. aasta seadusega nr XCIV 2010 teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta (edaspidi „seadus nr XCIV 2010”) muu hulgas maks kauplustes jaemüügiga tegelemisele teatavates majandussektorites (edaspidi „erimaks”). Seadus jõustus 4. detsembril 2010 ja hõlmas tagasiulatuvalt maksukohustuslase tegevust kogu 2010. kalendriaastal ning sellele järgneval piiratud ajavahemikul.

¹ — Algkeel: saksa.

5. Selle maksu korral moodustab maksustatava väärtuse maksukohustuslase netokäibe maht igal maksustamisaastal. Maksumäär sõltub maksustatava väärtuse suurusel. Kuni 500 miljoni Ungari forint (ca 1,7 miljonit eurot) suurusel käibemahuni on kohaldatav maksumäär 0%, seejärel tõuseb maksumäär kolmes astmes: 0,1%-st 0,4%-ni ja lõpuks 2,5%-ni alates 100 miljardi forint (ca 333miljonit eurot) suurusel käibemahust. Seega ei kehtestata selle maksu astmelisuse tõttu maksu kuni käibe teatava suuruseni. Juhul kui maks kehtestatakse, on keskmine maksumäär ning seega protsentuaalne maksukoormus seda suurem, mida suurem on käibe.

6. Vastavalt seaduse nr XCIV 2010 §-le 7 arvutatakse maksukohustus seotud ettevõtjate puhul Ungaris kehtivate äriühingu tulumaksuga maksustamist käsitlevate õigusnormide tähenduses sel viisil, et kõigepealt kohaldatakse maksumäära kõigi seotud maksukohustuslaste käivete summale. Iga konkreetse maksukohustuslase maksukohustus tuleneb niisiis tema osast kõigi seotud maksukohustuslaste käivete summas. Selles mõttes loetakse Ungaris kehtivate äriühingu tulumaksuga maksustamist käsitlevate õigusnormide kohaselt seotud ettevõtjateks muu hulgas sellised maksukohustuslased, kelle puhul on ühel ettevõtjal valitsev mõju teise üle.

III. Põhikohtuasi ja menetlus Euroopa Kohtus

7. Ungari äriühing Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (edaspidi „Hervis”) turustab spordikaupu ja tema suhtes kohaldatakse seega erimaksu.

8. Hervis on seaduse nr XCIV 2010 § 7 tähenduses seotud Austria Vabariigis asuva kontserni emaettevõtjaga, kellel tekib Ungaris kas endal või teiste seotud ettevõtjate kaudu käibe eelkõige toidukaupade jaemüügis, mille suhtes kohaldatakse samuti erimaksu. Kogu kontserni käibe arvessevõtmise tõttu maksumäära kohaldamisel tuleneb Hervise jaoks tunduvalt suurem keskmine maksumäär kui juhul, kui maksu arvutamise aluseks oleks ainult tema enda käibe.

9. Hervis vaidlustab tema maksustamise 2010. aastal, tuues põhjenduseks, et erimaksu kehtestamine on vastuolus liidu õiguse erinevate sätetega. Maks diskrimineerib nimelt välisomandis olevaid ettevõtjaid võrreldes Ungari omanikele kuuluvate ettevõtjatega ja ka omaette tegutsevaid ettevõtjaid võrreldes nendega, kes tegutsevad frantsiisivõrgus. Just toidukaupade jaekaubanduses tegutsevad Ungari residentidest osanikega äriühingud frantsiisisüsteemis, kes pääsevad käivete kokkuliitmisest erimaksu raames, kuna maksu arvutamiseks on oluline ainult iga konkreetse frantsiisivõtja käibe.

10. Neil asjaoludel esitas Székesfehérvári Törvényszék (Székesfehérvári kohus), kellele Hervis oli kaebuse esitanud, Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas aluslepingu sätetega, mis reguleerivad üldise diskrimineerimis[keelu] põhimõtet (ELTL artiklid 18 ja 26), asutamisevabaduse põhimõtet (ELTL artikkel 49), võrdse kohtlemise põhimõtet (ELTL artikkel 54), põhimõtet, mille järgi liikmesriikide kodanikel on võrdne õigus osaleda artiklis 54 tähendatud äriühingute kapitalis (ELTL artikkel 55), teenuste [osutamise] vabaduse põhimõtet (ELTL artikkel 56), kapitali vaba liikumise põhimõtet (ELTL artiklid 63 ja 65) ning ettevõtete võrdse maksustamise põhimõtet (ELTL artikkel 110), on kooskõlas, et maksukohustuslased, kes tegelevad kauplustes jaemüügiga, peavad maksma erimaksu, kui nende aastane netokäibe ületab 500 miljonit Ungari forintit?”

11. Euroopa Kohtu menetluses esitasid kirjalikud märkused ja osalesid 18. juuni 2013. aasta kohtuistungil Hervis, Ungari, Austria Vabariik ja komisjon.

IV. Õiguslik hinnang

A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

12. Kõigepealt tuleb kontrollida eelotsusetaotluse vastuvõetavust, mille Ungari kahtluse alla seab.

13. Ungari väidab, et vastuolus kohtupraktikas esitatud nõuetega ei sisalda eelotsusetaotlus ühtegi selgitust selle kohta, miks leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et eelotsuse küsimuses nimetatud liidu õiguse sätteid on vaja tõlgendada. Eelkõige ei märgita, mil viisil on Ungari erimaksul diskrimineeriv toime.

14. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast tuleneb, et siseriiklik kohus peab oma eelotsusetaotluses määratlema esitatud küsimuste faktilise ja õigusliku raamistiku või vähemalt selgitama nende küsimuste aluseks olevaid faktilisi oletusi. Lisaks peavad eelotsusetaotluses olema välja toodud täpsed põhjused, miks siseriiklikul kohtul on liidu õiguse tõlgendamise küsimus tekkinud ja tuleb selgitada seost vastavate liidu õigusnormide ja põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide vahel.²

15. Nende nõuetega on seotud kaks eesmärki. Esiteks tuleb sellega tagada, et Euroopa Kohus annaks siseriiklikule kohtule liidu õiguse tarviliku tõlgenduse. Teiseks peab põhjuste kas või minimaalne selgitamine võimaldama liikmesriikidel ja teistel ELTL artikli 267 alusel toimuva menetluse osalistel kujundada asjakohane seisukoht. Kuna huvitatud isikutele toimetatakse kätte ainult eelotsusetaotlus, peab see sisaldama kogu teavet, et huvitatud isikud saaksid esitada Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikli 23 alusel oma seisukohad.³

16. Tegelikuses on siiski kaheldav, kas käesolev eelotsusetaotlus iseenesest vastab nõuetele, mille kohaselt peab olema põhjuseid kas või minimaalselt selgitatud. Nii on eelotsusetaotluse esitanud kohus eelkõige jätnud täielikult märkimata, millistel õiguslikel ja faktilistel asjaoludel põhineb põhikohtuasjas Hervise väidetav diskrimineerimine. Ei puudu mitte üksnes andmed seaduse nr XCIV 2010 § 7 kohta, vaid ka andmed Hervise seotuse kohta kontserni struktuuriga ja ka kodu- või välismaistele omanikele kuuluvate ettevõtjate või frantsiisisüsteemis või väljaspool seda tegutsevate ettevõtjate maksukoormuse kohta.

17. Eelotsusetaotluse sisu võib siiski teatavatel asjaoludel täiendada muude teabeallikatega, ilma et see kahjustaks otsustaval määral eelotsusetaotlusele esitatavate vorminõuete eesmärke.

18. Nii võimaldavad eelkõige menetlusosaliste kirjalikud selgitused Euroopa Kohtul liidu õiguse tarvilikku tõlgendamist.⁴ Käesolevas kohtuasjas aitasid eelotsusetaotluses esitatud teavet nii õiguslikus kui faktilises mõttes piisavalt täiendada Hervise ja Ungari kirjalikud selgitused.

2 — Vt nt 21. detsembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-242/10: Enel Produzione (EKL 2011, lk I-13665, punkt 32 ja seal viidatud kohtupraktika). Need nõuded on nüüd sätestatud ka Euroopa Kohtu 25. septembri 2012. aasta kodukorra artiklis 94 (ELT L 265, lk 1), mida käesolevas kohtuasjas siiski veel ei kohaldata.

3 — Vt nt 27. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-370/12: Pringle (punkt 84 jj ja seal viidatud kohtupraktika).

4 — Vt selle kohta 3. märtsi 1994. aasta otsus kohtuasjas C-316/93: Vaneetveld (EKL 1994, lk I-763, punkt 14).

19. Peale selle oli käesolevas menetluses ka teistel menetlusosalistel võimalik esitada eelotsusetaotluse kohta asjakohane seisukoht. Seda kinnitab kõigepealt asjaolu, et Austria Vabariik ja komisjon esitasid oma kirjalikes selgitustes asjakohased seisukohad.⁵ Lisaks olid siinkohal asjakohased õigusküsimused osalt juba avaliku diskussiooni esemeks, eelkõige parlamendiliikmete küsimuste ja komisjoni vastuste kujul.⁶ Kuna käesolevas kohtuasjas toimus ka kohtuistung, olid lõpuks ka ülejäänud menetlusosalised hiljemalt pärast Euroopa Kohtu menetluses esitatud kirjalike selgitustega tutvumist võimalised esitama kohtuistungi raames asjakohast seisukohta.⁷

20. Seega on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

B. *Vastus eelotsuse küsimusele*

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib teada, kas ELTL erinevate sätetega on kooskõlas, et maksukohustuslased peavad maksma Ungari erimaksu, kui nende aastane netokäive ületab 500 miljonit Ungari forintit.

22. Hervis ja Austria Vabariik on väitnud, et eelotsuse küsimus ei ole esitatud piisavalt diferentseeritud kujul ning nad teevad ettepaneku see ümber sõnastada. Eelkõige ei mainita küsimuses maksu erilist iseloomu, mis maksumäära suure progresseerumise tõttu ning frantsiisisüsteemi ja filiaalide süsteemi erineva kohtlemise tõttu kahjustab välisosanike omandis olevaid jaemüügiettevõtteid.

23. Eelotsuse küsimuse ümbersõnastamine ei ole siiski vajalik. Erimaksu kehtestamise tegelikke tagajärgi, millele Hervis ja Austria Vabariik tähelepanu juhtisid, tuleb liidu õiguse tõlgendamise raames piisavalt arvesse võtta.

24. Lisaks eelotsusetaotluses nimetatud sätetele tuleb Euroopa Kohtul siiski käsitleda ka nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi,⁸ (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 401 tähtsust käesoleva kohtuasja jaoks, et anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule tarvilik vastus.⁹ Seda seetõttu, et nimetatud õigusnorm käsitleb just nimelt käibelt makstavate maksude lubatavust liidu õiguse alusel.¹⁰

25. Kõigepealt käsitlen ma siiski esmase õiguse sätteid, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus on nimetanud.

1. Kaupade maksualase diskrimineerimise keeld

26. Esiteks tuleb kontrollida, kas ELTL artiklis 110 sätestatud diskrimineerimiskeeld keelab erimaksu kehtestamise. Selle õigusnormi kohaselt ei või ükski liikmesriik kehtestada teiste liikmesriikide toodetele mingeid otseseid ega kaudseid riigimakse, mis on suuremad samasugustele kodumaistele toodetele kehtestatud maksudest.

5 — Vt selle kohta 21. septembri 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-115/97 kuni C-117/97: Brentjens' (EKL 1999, lk I-6025, punkt 40) ja 10. märtsi 2009. aasta otsus kohtuasjas C-345/06: Heinrich (EKL 2009, lk I-1659, punkt 35).

6 — Vt eelkõige parlamendiliikmete 20. detsembri 2010. aasta küsimused (E-010535/2010); 2. veebruari 2011. aasta küsimused (E-000576/2011), ja 19. jaanuari 2012. aasta küsimused (O-000009/2012) ning komisjoni 15. märtsi 2011. aasta vastus küsimustele E-000576/11 ja E-000955/11.

7 — Vt selle kohta eespool 5. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Brentjens', punkt 42, ja 11. aprilli 2000. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-51/96 ja C-191/97: Deliège (EKL 2000, lk I-2549, punkt 38).

8 — ELT L 347, lk 1.

9 — Vt Euroopa Kohtu sellekohase pädevuse kohta 20. märtsi 1986. aasta otsus kohtuasjas 35/85: Tissier (EKL 1986, lk 1207, punkt 9) ja 30. mai 2013. aasta otsus kohtuasjas C-342/12: Worten (punkt 30).

10 — Vt selle kohta ka komisjoni 15. märtsi 2011. aasta vastus küsimustele E-000576/11 ja E-000955/11, mille kohaselt kaalus komisjon vastava kaebuse alusel juba võimalust, et erimaksu kehtestamine on vastuolus käibemaksudirektiivi artikliga 401.

27. Kuna hõlmatud on ka ainult kaudsed kaupadele kehtestatud riigimaksud, ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse mitte ainult maksud, mida tasutakse toote kui sellise pealt. Pigem tuleb ELTL artiklit 110 arvesse võtta ka riigimaksude puhul, mida tasutakse selle tootega seotud vajaliku tegevuse pealt, kui see maks mõjutab vahetult kaupade hinda.¹¹

28. On küll täiesti võimalik, et erimaks on selle käibepõhise maksustamise tõttu mõjutanud vahetult kaupade hindu, kui seda ei kehtestatud tagasiulatuvalt 2010. kalendriaasta kohta. Siiski rikub riigimaks ELTL artikli 110 esimest lõiku ainult siis, kui imporditud tootelt ja samasuguselt kodumaiselt tootelt võetavad maksud arvutatakse – vähemalt kaudselt¹² – erineval viisil ja need viivad kas või teatud juhtudel imporditud toote kõrgema määraga maksustamiseni.¹³ Käesolevas kohtuasjas ei nähtu siiski, et erimaks koormaks teistest liikmesriikidest pärit kaupu rohkem kui kodumaiseid kaupu. Seda seetõttu, et isegi juhul, kui välisomandis olevaid ettevõtjaid koormatakse rohkem kui kodumaistele omanikele kuuluvaid ettevõtjaid, ei nähtu, et käesolevas kohtuasjas asjassepuutuvad välisomandis olevad ettevõtjad eelistavad turustada välismaise päritoluga kaupu.

29. Järelikult ei ole erimaks, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on seda kirjeldanud, vastuolus ELTL artikliga 110.

2. Asutamisevabadus

30. Järgnevalt tuleb kontrollida, kas Ungari erimaksu kehtestamine on vastuolus ELTL artikliga 49 koosmõjus artikliga 54. Selle kohaselt on liikmesriikidel keelatud piirata ühes liikmesriigis asuva äriühingu asutamist teises liikmesriigis. Vastavalt ELTL artikli 49 teisele lõigule hõlmab asutamisevabadus ka õigust tegutseda ettevõtjana.

31. Käesolevas kohtuasjas võib Hervis emaettevõtja asutamisevabadus Ungaris osutada erimaksu kehtestamise tõttu keelatud viisil piiratuks. Sel juhul võiks ka Hervis tugineda oma emaettevõtja asutamisevabadusele, et takistada liidu õigusega vastuolus oleva erimaksu kohaldamist tema enda suhtes.¹⁴

a) Diskrimineerimine

32. Asutamisevabadus keelab põhimõtteliselt igasuguse diskrimineerimise äriühingu asukoha tõttu.¹⁵ Diskrimineerimisega on tegemist juhul, kui erinevaid eeskirju kohaldatakse sarnastele olukordadele või samu eeskirju kohaldatakse erinevatele olukordadele.¹⁶ Seetõttu keelab ELTL artikkel 49 koosmõjus artikliga 54 mitteresidendist ja residendist äriühingute erineva kohtlemise maksustamisel, kui asjassepuutuvad äriühingud on asjaomase siseriikliku meetme suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras.¹⁷

11 — 8. novembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-221/06: Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (EKL 2007, lk I-9643, punkt 43) ja 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-206/06: Essent Netwerk Noord jt (EKL 2008, lk I-5497, punkt 44), mis käsitlevad EÜ artiklit 90.

12 — Vt 9. mai 1985. aasta otsus kohtuasjas 112/84: Humblot (EKL 1985, lk 1367, punkt 14), mis käsitleb EMÜ artiklit 95; vt selle kohta ka 17. septembri 1987. aasta otsus kohtuasjas 433/85: Feldain (EKL 1987, lk 3521, punkt 16), ja 3. märtsi 1988. aasta otsus kohtuasjas 252/86: Bergandi (EKL 1988, lk 1343, punkt 28), mis käsitleb EMÜ artiklit 95.

13 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Stadtgemeinde Frohnleiten ja Gemeindebetriebe Frohnleiten (punkt 49 ja seal viidatud kohtupraktika), mis käsitleb EÜ artiklit 90.

14 — Vt selle kohta 12. aprilli 1994. aasta otsus kohtuasjas C-1/93: Halliburton Services (EKL 1994, lk I-1137).

15 — Vt nt 22. detsembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-282/07: Truck Center (EKL 2008, lk I-10767, punkt 32) ja 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha (EKL 2009, lk I-5145, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika).

16 — Vt mh 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 30); 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-374/04: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (EKL 2006, lk I-11673, punkt 46), ja 2. aprilli 2009. aasta otsus kohtuasjas C-459/07: Elshani (EKL 2009, lk I-2759, punkt 36).

17 — Vt selle kohta eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 46, ja eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Truck Center, punkt 36.

33. Esmapilgul ei ole võimalik mõista selliste Ungari maksukohustuslastest äriühingute nagu Hervis ebavõrdset kohtlemist erimaksu käsitlevate sätete alusel nende emaettevõtja asukoha tõttu. Seda seetõttu, et maksu kehtestamise tingimused ei ole diferentseeritud emaettevõtja asukoha järgi. Puht vormiliselt ei kohtle Ungari seadus nr XCIV 2010 kodumaiste äriühingute tütarettvõtjaid teisiti kui teises liikmesriigis asuvate äriühingute tütarettvõtjaid.

34. ELTL artikkel 49 keelab siiski ka igasuguse kaudse või varjatud diskrimineerimise äriühingu asukoha alusel. Varjatud diskrimineerimise korral on tegemist vahetegemisega mõne muu kriteeriumi alusel kui äriühingu asukoht, mis toob aga faktiliselt kaasa samasuguse diskrimineeriva tagajärje.¹⁸

35. Hervis, Austria Vabariik ja komisjon on esitanud erinevaid aspekte, millest tuleneb välismaa äriühingute tegevuse varjatud diskrimineerimine Ungaris. Need aspektid puudutavad välisosanike ja kodumaiste osanike omandis olevate maksukohustuslaste väidetavat erinevat kohtlemist, tulenevalt nende korraldusest filiaalide ja frantsiisisüsteemis ning seotuse tõttu kontserni struktuuriga või frantsiisisüsteemiga. Menetlusosalised käsitlesid seejuures ainult osaliselt seaduse nr XCIV 2010 enda sätteid ja vaidlesid selle asemel peamiselt erimaksu praktiliste tagajärgede üle erinevate turustussüsteemide jaoks.

36. Selleks et oletada varjatud diskrimineerimist, on aga otsustava tähtsusega üksnes kriteeriumid, mille järgi toimub erimaksu käsitlevate sätete alusel diferentseerimine. Need sätteid ei käsitle erinevalt filiaalide ja frantsiisisüsteeme kui selliseid, vaid erinevate maksustamistulemusteni viib õigusnorm, mille kohaselt eristatakse maksukohustuslasi nende käibe suuruse alusel ja liidetakse kokku kõigi tema kaupluste käibed. Vastavalt seaduse nr XCIV 2010 eristamiskriteeriumitele, millest tulenevad menetlusosaliste esitatud seisukohad, uurin ma seetõttu järgnevalt seoses võimaliku varjatud diskrimineerimisega maksukohustuslase käibe suuruse kriteeriumi (punkt ii), seotud maksukohustuslaste kriteeriumi (punkt iii) ja käibe tekkimise turustusetapi kriteeriumi (punkt iv).

i) Varjatud diskrimineerimise eeldused

37. Kõigepealt tuleb siiski välja selgitada varjatud diskrimineerimise täpsed eeldused. Euroopa Kohtu senisest praktikast asutamisevabaduse kohta ei tulene nimelt kahtluseta, millal viib mõni teine eristamiskriteerium peale äriühingu asukoha kriteeriumi faktiliselt samasuguse diskrimineeriva tulemuseni.

38. Esiteks kerkib küsimus, kui suur peab olema korrelatsioon valitud eristamiskriteeriumi ja äriühingu asukoha vahel, et saaks eeldada ebavõrdset kohtlemist asukoha alusel. Euroopa Kohus on siiani tuginenud nii kokkulangemisele enamikul juhtudel¹⁹ kui ka residentide üksnes suuremale mõjutatusele²⁰ või räägib isegi ainult halvemini kohtlemise ohust.²¹ Siiani võib järeldada ainult seda, et kriteeriumi 100% kokkulangemine äriühingu asukohaga ei ole nõutav.²²

18 — Vt mh 5. detsembri 1989. aasta otsus kohtuasjas C-3/88: komisjon vs. Itaalia (EKL 1989, lk 4035, punkt 8); 13. juuli 1993. aasta otsus kohtuasjas C-330/91: Commerzbank (EKL 1993, lk I-4017, punkt 14); 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt (EKL 1999, lk I-4809, punkt 10); 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-329/05: Meindl (EKL 2007, lk I-1107, punkt 21), ja 1. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-570/07 ja C-571/07: Blanco Pérez ja Chao Gómez (EKL 2010, lk I-4629, punkt 117 jj).

19 — Vt 7. juuli 1988. aasta otsus kohtuasjas 143/87: Stanton ja L'Étoile 1905 (EKL 1988, lk 3877, punkt 9); eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Commerzbank, punkt 15; eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Baxter jt, punkt 15, ja 22. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-383/05: Talotta (EKL 2007, lk I-2555, punkt 32); vt ka eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bergandi, punkt 28, mis käsitleb EMÜ artiklit 95, ja 26. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-97/09: Schmelz (EKL 2010, lk I-10465, punkt 48), mis käsitleb teenuste osutamise vabadust.

20 — Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez, punkt 119.

21 — Vt eespool 19. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Talotta, punkt 32, ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Blanco Pérez ja Chao Gómez, punkt 119; vt ka 8. mai 1990. aasta otsus kohtuasjas C-175/88: Biehl (EKL 1990, lk I-1779, punkt 14), mis käsitleb töötajate vaba liikumist.

22 — Vt selle kohta 28. juuni 2012. aasta otsus kohtuasjas C-172/11: Erny (punkt 41), mis käsitleb töötajate vaba liikumist.

39. Teiseks ei ole ebakindel mitte ainult kohtupraktika kohaselt nõutav korrelatsiooni suurus, vaid ka küsimus, kas see korrelatsioon peab tulenema eristamiskriteeriumi olemusest²³ või võib pigem põhineda ka juhuslikel faktilistel olukordadel.²⁴ Seos eristamiskriteeriumi olemuse ja äriühingu asukoha vahel eeldab, et selline kriteerium on tavaliselt korrelatsioonis äriühingu asukohaga. Pigem juhusliku tegeliku seose jaoks on seevastu piisav, et selline korrelatsioon on konkreetsetes olukorras tegelikult olemas. Selline käsitlusviis tähendab, et konkreetse olukorra igal ajal võimaliku muutumisega langeb varjatud diskrimineerimine jälle ära.

40. Teen Euroopa Kohtule ettepaneku kasutada varjatud diskrimineerimise tuvastamiseks rangeid kriteeriume. Seda seetõttu, et varjatud diskrimineerimine ei pea kaasa tooma diskrimineerimise koosseisu laiendamist, vaid peab ainult hõlmama ka selliseid juhtumeid, mis puht vormiliselt vaadelduna ei kujuta endast diskrimineerimist, kuid toimivad sellena.

41. Seega peab eristamiskriteeriumi ja äriühingu asukoha vaheline korrelatsioon olema esiteks valdaval enamikul juhtudest tuvastatav. Residentide üksnes suurem mõjutatus ei ole seega piisav.

42. Teiseks ei ole varjatud diskrimineerimise üldine piiramine juhtumitega, kus korrelatsioon tuleneb eristamiskriteeriumi olemusest ega põhine ainult pigem juhuslikel faktilistel olukordadel, mõistlik lahendus.

43. Seda seetõttu, et eristamiskriteeriumi ja äriühingu asukoha vahelise korrelatsiooni aluseks on alati faktilised olukorrad. See kehtib ka kodakondsuse alusel toimuva varjatud diskrimineerimise klassikalise eristamiskriteeriumi kohta: eristamine füüsilise isiku elukoha järgi.²⁵ Elukoha ja kodakondsuse vaheline korrelatsioon tuleneb ainult seetõttu eristamiskriteeriumi – elukoha – olemusest, et praeguse tegeliku olukorra kohaselt elavad liikmesriigis valdavas enamikus kodanikud, kellel on vastav kodakondsus. Mil määral tuleneb see asjaolu elukoha ja kodakondsuse vahelise seose olemusest või loomusest, ei saa aga hinnata sõltumatult praegustest tegelikest oludest, arvestades liidu kodanike liikuvust ja kodanikuõiguste tähtsust. Need olukorrad aga muutuvad, mistõttu põhineb lõpuks ka siin ebavõrdne kohtlemine, mis tuleneb teadaolevalt eristamiskriteeriumi olemusest, samuti olemasolevatel faktilistel olukordadel.

44. Olemasolevatele faktilistele olukordadele tuginemisega ei ole vastuolus ka see, et nende olukordade muutumise tõttu on siseriiklikul õigusnormil, mille vastuvõtmisel ei esinenud selle suhtes veel liidu õigusest tulenevaid kahtlusi, on järsku diskrimineeriv loomus. Siseturu nõuetest lähtuvalt omab nimelt tähtsust ainult see, et tegemist on asutamisvabaduse piiramisega, mitte asjaolu, kas ajaloolisele siseriiklikule seadusandjale tuleb selles osas etteheiteid teha.

45. Seega võib ka pelgalt faktilisest, pigem juhuslikust seosest eristamiskriteeriumi ja äriühingu asukoha vahel tuleneda residendist ja mitteresidendist äriühingute ebavõrdne kohtlemine.

46. Kokkuvõttes on niisiis tegemist varjatud ebavõrdse kohtlemisega äriühingu asukoha alusel juhul, kui vastavalt olemasolevatele faktilistele oludele on siseriiklikus õigusnormis valitud eristamiskriteerium valdaval enamikul juhtudest seotud äriühingu välismaal asuva asukohaga.

23 — Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Baxter jt*, punkt 13, ja eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Blanco Pérez ja Chao Gómez*, punkt 119.

24 — Vt eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus komisjon *vs. Itaalia*, punkt 9; vt ka eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Humblot*, punkt 14, mis käsitleb EMÜ artiklit 95.

25 — Vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Schumacker*, punkt 28.

47. Lisaks varjatud ebavõrdsele kohtlemisele on varjatud diskrimineerimise eeldamise tingimus siiski kriteeriumi alusel diferentseeritud gruppide objektiivselt võrreldav olukord.²⁶ Selle alusel kontrollitakse, kas tuvastatud ebavõrdne kohtlemine põhineb erinevatel olukordadel ja seega on diskrimineerimine välistatud.²⁷ Nimetatud lisatingimus takistab ka seda, et liikmesriigid ei saa oma õigusnormides sätestada sisuliselt õigustatud eristusi ainult seetõttu, et eristamiskriteerium on – mõnikord ka juhuslikult – korrelatsioonis äriühingu asukohaga.

ii) Maksukohustuslase käibe suuruse kriteerium

48. Neil asjaoludel tuleb nüüd esiteks kontrollida, kas maksukohustuslase käibe suuruse kriteerium, mida Ungari erimaks arvestab maksumäära kindlaksmääramisel, kujutab endast mitteresidendist äriühingute varjatud diskrimineerimist.

49. Erimaksu käsitlevate sätete kohaselt tõuseb maksumäär astmeliselt vastavalt käibe suurusele. Selle tagajärjel koheldakse suurema käibega ettevõtjaid erimaksu tõttu, arvestades kohaldatavat maksumäära, halvemini kui väiksema käibega ettevõtjaid. Selle õigusnormi tagajärg on ka see, et maksukohustuslaste suhtes, kellel on filiaalide süsteemis palju kauplusi, kohaldatakse nende käibe alusel põhimõtteliselt kõrgemat keskmist maksumäära kui maksukohustuslaste suhtes, kellel on ainult üks kauplus, nagu näiteks frantsiisivõtjatel.

– Ebavõrdne kohtlemine

50. Varjatud diskrimineerimise tuvastamise eeltingimus on kõigepealt maksukohustuslaste varjatud ebavõrdne kohtlemine vastavalt nende emaettevõtja asukohale. Mitteresidendist ja residendist äriühingute varjatud ebavõrdse kohtlemisega oleks tegemist juhul, kui valdaval enamikul juhtudest juhiks suure käibega maksukohustuslasi mitteresidendid ja väikese käibega maksukohustuslasi seevastu residendid.

51. See tõdemus ei näi mulle veenev. Üldjuhul kalduvad küll suurema käibega ettevõtjad tegutsema mitte ainult oma riigi piires, vaid siseturul, ja on võimalik, et seetõttu tekib ka teatav tõenäosus, et sedalaadi ettevõtjad taotlevad ka teises liikmesriigis suuri käibeid ja selleni ka jõuavad. Suure käibega ettevõtjad võivad siiski sama hästi kuuluda ka residendist omanikele.

52. Seetõttu on eelotsusetaotluse esitanud kohtu ülesanne kontrollida, kas Ungaris oli vaidlusalusel aastal siiski tegemist varjatud ebavõrdse kohtlemisega faktilise olukorra alusel.

53. Andmetest, mille Hervis toiduainetesektori kohta esitas, sellisele seisukohale asumiseks ei piisa. Sellega saab küll tõendada, et toidukaupade müügi sektoris tegutsevad välisosanikega maksukohustuslased filiaalide süsteemis, samal ajal kui suured toidukaupluste ketid, mis kuuluvad kodumaistele omanikele, tegutsevad frantsiisisüsteemis. Need andmed puudutavad siiski ainult ühte osa erimaksu kohaldamisalast ning üldse mitte seda sektorit, kus Hervis ise tegutseb. Residentide ja mitteresidentide varjatud ebavõrdne kohtlemine peab aga põhimõtteliselt olema tuvastatud kogu õigusnormi osas ega saa piirduda ainult reguleeritava valdkonna ühe teatava lõiguga.

54. See, mil määral kujutab Hervise käivete kokkuliitmine tema emaettevõtja käivetega endast toidukaupade müügivaldkonnas varjatud ebavõrdset kohtlemist, ei ole muu hulgas käibe suuruse kriteeriumi lubatavuse jaoks liidu õiguse alusel otsustava tähtsusega, vaid seda tuleb kontrollida seotud ettevõtjate arvessevõtmise kriteeriumi kontrollimise raames.²⁸

26 — Vt eespool käesoleva ettepaneku punkt 32.

27 — Vt selle kohta eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 46.

28 — Vt allpool punkt 64 jj.

55. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohtu tuvastustest ei tulene teisiti, ei nähtu seega Euroopa Kohtule esitatud andmetest, et erimaksu määra kindlaksmääramine käibe suurusest lähtudes kujutab endast residentide ja mitteresidentide varjatud ebavõrdset kohtlemist.

– Objektiivselt võrreldav olukord

56. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus peaks sellest hoolimata tuvastama varjatud ebavõrdse kohtlemise, tuleks järgnevalt kontrollida, kas suure käibega ja väikese käibega maksukohustuslased on Ungari erimaksu suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras.

57. Komisjon tahab eitada objektiivselt võrreldavat olukorda eelkõige seoses filiaalide ja frantsiisisüsteemide erineva kohtlemisega ainult juhul, kui nende erinev kohtlemine vastab nende erinevale maksualasele suutlikkusele. Erimaksu suurem maksumäär, mis tuleneb integreerunud jaemüügiettevõtjate filiaalide käivete kokkuliitmisest, ei anna aga tunnistust sedalaadi ettevõtjate suuremast suutlikkusest. Suurem suutlikkus tuleneb ainult suuremast kasumist, mille puhul ei võeta arvesse mitte üksnes käivet, vaid ka kulusid.

58. Kõigepealt tuleb tõdeda, et suure käibega ja väikese käibega maksukohustuslaste erinev kohtlemine vastab just nimelt sellise maksu iseloomule, mille suurus lähtub käibest. Ebavõrdse kohtlemisega on nimelt tegemist ka juhul, kui selline maks näeb ette ainult ühtse maksumäära. Seda seetõttu, et suure käibega maksukohustuslased maksavad alati absoluutselt suuremat maksu kui väikese käibega maksukohustuslased.

59. Käesolevas kohtuasjas kerkib aga lisaks küsimus, kas suure käibega ja väikese käibega maksukohustuslased on maksumäära suuruse suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras. Teisisõnu tuleb välja selgitada, kas käibe erinev suurus viib võrdsuse aspektist lähtudes õigustatult erineva suurusega maksumäärade kohaldamisele. Lõppkokkuvõttes on seejuures tegemist kontrollimisega, kas esineb vaatekoht, mis õigustab erinevat kohtlemist. Selline kontroll on tavaliselt õigustava asjaolu uurimise ese.²⁹

60. Sellise kontrolli dogmaatilise liigitamise küsimusest hoolimata jagan ma komisjoni arvamust, et maksukohustuslase erinev suutlikkus võib põhimõtteliselt õigustada erineva maksumäära kohaldamist.

61. Maksumäära astmeline tõus on kasumimaksu käsitlevates õigusnormides, seega maksude puhul, mida arvestatakse kasumi alusel, tunnustatud diferentseerimisviis. Astmelise tõusu õigustatust ka käibega seotud maksu korral ei taha ma erinevalt komisjonist siiski algusest peale välistada. Seda seetõttu, et käibe suurus võib olla maksualase suutlikkuse tüpiseeriv indikaator, kuna näiteks ilma suurte käiveteta ei ole suured kasumid üldse võimalikud või kuna lisakäibest saadav kasum (piirkasum) kasvab püsikulude alanemise tõttu ühe ühiku kohta.

62. Kas neil asjaoludel on erineva suurusega käivete puhul õigustatud erinevate maksumäärade kohaldamine, ei saa aga lõppkokkuvõttes välja selgitada ilma maksumäära astmelise tõusu proportsionaalsust kontrollimata. Selleks peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus välja uurima ja kaaluma mitut faktilist asjaolu. Eelkõige tuleks välja selgitada, kuidas avaldub kõigi maksukohustuslaste keskmise koormuse jaotus, arvestades erinevates astmetes kohaldatavat maksumäära, ja kuidas arenevad üldjuhul sellele vastavalt maksukohustuslaste käibe piirmarginaalid.

29 — Vt selle kohta ka minu 19. juuli 2012. aasta ettepanek kohtuasjas C-123/11: A Oy (ettepaneku punkt 40 jj).

63. Olenemata aga küsimusest, kas suure käibega ja väikese käibega maksukohustuslased on seoses maksumäära suurusega objektiivselt võrreldavas olukorras, ei ole asjaolu tõttu, et mitteresidendist äriühingute ebavõrdne kohtlemine ei ole tuvastatud,³⁰ maksukohustuslase käibe suuruse kriteerium niisugune eristamiskriteerium, mis saab põhjustada mitteresidendist äriühingute varjatud diskrimineerimist.

iii) Seotud maksukohustuslaste kriteerium

64. Järgnevalt tuleb kontrollida, kas selliste maksukohustuslaste erinev kohtlemine, kes on teataval viisil seotud teiste maksukohustuslastega, kujutab endast varjatud diskrimineerimist äriühingu asukoha alusel.

65. Ungari erimaks ei tee kohaldatava maksumäära suuruse määramisel nimelt vahet mitte üksnes maksukohustuslase käibe suuruse põhjal. Teatavatel asjaoludel liidetakse maksumäära kindlaksmääramiseks erinevate maksukohustuslaste käibed koguni kokku. Seda tehakse küll maksukohustuslaste puhul, kes on teiste maksukohustuslastega seotud kontsernis, mitte aga maksukohustuslaste puhul, kes on seotud frantsiisisüsteemis. Kuna Hervis kuulub sellisesse kontserni, millel on Ungaris muu hulgas käive ka toiduainetekaubanduses, tuleneb sellest tema jaoks kõrgem maksumäär kui maksukohustuslaste jaoks, kes on seotud ainult frantsiisisüsteemis.

66. Käesolevas kohtuasjas seisneb eristamiskriteerium seega maksukohustuslase, kas tütarettevõtja või frantsiisivõtja seotuse viisis ettevõtjaga, kes mõjutab maksukohustuslase äritegevust. Ühel juhul on see ettevõtja maksukohustuslase peamine osanik, teisel juhul on sellel ettevõtjal teatavatel asjaoludel laialdased õigused frantsiisilepingu alusel.

67. Kõigepealt peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus faktilise olukorra alusel üldse kindlaks tegema, et residendist ja mitteresidendist ettevõtjate varjatud ebavõrdne kohtlemine on olemas. See oleks nii juhul, kui vaidlusalusel aastal oli maksukohustuslase seotus kontsernistruktuuriga valdaval enamikul juhtudest seotud tema emaettevõtja asukohaga väljaspool asjaomast liikmesriiki.

68. Seejärel kerkis küsimus, kas maksukohustuslased, kes on seotud kontsernistruktuuris, ja maksukohustuslased, kes on seotud frantsiisisüsteemis, on objektiivselt võrreldavas olukorras. Selles suhtes on määrava tähtsusega, kas erimaksu käibe alusel määramisel on tütarettevõtja sidemed tema emaettevõtjaga objektiivselt võrreldavad frantsiisivõtja sidemetega frantsiisiantjaga.

69. Kontsernistruktuur ja frantsiisisüsteemid ei ole siiski käesolevas kohtuasjas, kus emaettevõtjal on tütarettevõtja suhtes valitsev mõju, siiski võrreldavad. Sellise valitseva mõju tõttu tuleb tütarettevõtjate käibed nimelt omistada emaettevõtjale. Seda seetõttu, et valitsev emaettevõtja saab igas suhtes otsustada, kas ta teeb tehinguid ise või maksustatava tütarettevõtja kaudu. Frantsiisiantjatel ei ole see frantsiisivõtjate õigusliku ja majandusliku iseseisvuse tõttu siiski võimalik.

70. Seega ei ole frantsiisisüsteemiga ühinenud maksukohustuslased ja maksukohustuslased, kes on seotud kontsernistruktuuriga, Ungari erimaksu käibepõhisel arvutamisel objektiivselt võrreldavas olukorras.

71. Niisiis ei saa seotud maksukohustuslaste eristamiskriteerium viia varjatud diskrimineerimise nentimiseni.

30 — Vt eespool punkt 48 jj.

iv) Käibe tekkimise turustusetapi kriteerium

72. Lõpuks tuleb kontrollida, kas maksustamine üksnes turustamisahela viimasel tasandil kujutab endast nende äriühingute varjatud diskrimineerimist, kelle asukoht on teises liikmesriigis.

73. Erimaksu käsitlevate sätete kohaselt maksustatakse ainult jaemüük kaupluses, mitte aga hulgimüük eelnevas turustusetapis. Niisugune vahetegemine põhjustab seda, et maksukohustuslasi, kellel on filiaalid, koheldakse kogu frantsiisandjate ja frantsiisivõtjate süsteemiga võrreldes maksualaselt erinevalt, kuna frantsiisandjate käivet ei maksustata üldse.

74. See erinevus moodustab eelkõige Hervise kaebuse põhisisu, mille kohaselt koheldakse toiduainesektoris, millega Hervis on emattevõtja kaudu erimaksu osas seotud, välismaalaste ja kodumaiste omanike omandis olevaid ettevõtjaid ebavõrdsetl.

75. Ka selles mõttes peaks eelotsusetaotluse esitanud kohus varjatud ebavõrdse kohtlemise kindlakstegemiseks kõigepealt välja selgitama, kas valdaval enamikul juhtudest tegutsevad mitteresidendid Ungaris filiaalide süsteemis, samal ajal kui residendid on frantsiisisüsteemis otseselt või kaudselt frantsiisandjad.

76. Kui see tehakse kindlaks, siis tuleks kontrollida, kas ettevõtjad, kes tegutsevad filiaalide süsteemis, ja frantsiisandjad on Ungari erimaksu suhtes objektiivselt võrreldavas olukorras.

77. Selle kohta väidavad Hervis ja Austria Vabariik, et Ungari frantsiisisüsteem ei erine peaaegu üldse integreeritud jaemüügiettevõtjatest, kellel on filiaalid. See kehtib eelkõige ühtse tegutsemise kohta reklaamimisel, kaupade tarnimisel, hinnakujundusel, müügi edendamisel ja elektroonilises andmetöötles.

78. Objektiivselt võrreldava olukorra üle otsustamisel ei ole siiski määrava tähtsusega, kas võrreldavad grupid on võrreldavad ühest või mitmest aspektist. Pigem on otsustav see, kas nad on siseriiklikust õigusnormist tulenevalt võrreldavas olukorras.

79. Frantsiisandjate ja filiaalide süsteemis tegutsevate ettevõtjate puhul see siiski nii ei ole. Seda seetõttu, et niivõrd kui frantsiisandjate suhtes ei kohaldata erimaksu, ei tee nad tehinguid lõpptarbijatega, vaid üksnes frantsiisivõtjatega. Seega tuleb neid pigem võrrelda hulgikaupmeeste või tootjatega, kelle teenuseid kasutavad ka ettevõtjad, kes tegutsevad filiaalide süsteemis ning kelle suhtes ei kohaldata samuti erimaksu. Kui frantsiisandjate käibele kohaldataks samuti erimaksu, viiks see toodete topeltmaksustamiseni, kuna maks kehtestataks nii frantsiisandja tasandil kui ka frantsiisivõtja tasandil. Seevastu ettevõtjatel, kes tegutsevad filiaalide süsteemis, ei lasuks võrreldavat topeltkoormust.

80. Seega ei vii ka käibe tekkimise turustusetapi eristamiskriteerium varjatud diskrimineerimise konstateerimiseni.

v) Vahekokkuvõte

81. Euroopa Kohtu käsutuses olevate andmete kohaselt ei sisalda Ungari erimaksu süsteem seega kokkuvõttes ühtegi sätet, mis diskrimineerib avalikult või varjatult seoses asutamisvabadusega äriühinguid nende välismaal asuva asukoha alusel.

b) Mittediskrimineeriv piirang

82. Väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et asutamisvabaduse piiranguks tuleb lisaks diskrimineerimisele pidada kõiki meetmeid, mis keelavad või takistavad selle vabaduse kasutamist või muudavad selle vähem atraktiivseks.³¹

83. Nagu ma olen siiski juba mujal märkinud, ei ole maksuõiguses selle kriteeriumi alusel kontrollimine võimalik, kuna vastasel juhul tuleks liidu õiguse alusel kontrollida kõiki liikmesriikide makse.³²

84. Seda käsitlusviisi ei jaga mitte ainult Euroopa Kohus oma praktikas, kuna ta ei ole asutamisvabaduse mittediskrimineerivat piirangut maksuõiguse valdkonnas veel uurinud. Maksuõiguse eriseisund seoses põhiõiguste kohaldamisega leiab lisaks kinnitust ka aluslepingutes. Nii näevad Euroopa Liidu toimimise lepingu arvukad liidu seadusandlust käsitlevad sätted maksuõiguse valdkonnas ette rangemad vorminõuded³³ ning rõhutavad seega liikmesriikide suveräänsust maksude alal.

c) Vahekokkuvõte

85. Seega tuleb tuvastada, et Euroopa Kohtu käsutuses oleva teabe kohaselt ei ole Hervise emaaettevõtja asutamisvabadust erimaksu kehtestamisega keelatud viisil piiratud.

3. Teenuste ja kapitali vaba liikumine

86. Kuna käesolev kohtuasi puudutab Hervise valitseva emaaettevõtja asutamisvabadust, jääb kapitali liikumise vabadus sellega võrreldes tagaplaanile,³⁴ nagu on õigesti selgitanud ka menetlusosalised. Vaatamata teenuste osutamise vabaduse ja asutamisvabaduse vahelisele konkurentsile leian ma lisaks, et käesolev kohtuasi ei puuduta teenuste osutamise vabadust, kuna Hervise tegevuse ese on kaupade turustamine.

4. Üldine diskrimineerimiskeeld

87. Kuna kodakondsuse alusel mittediskrimineerimise üldine põhimõte on asutamisvabaduse puhul sätestatud ELTL praeguses artiklis 49,³⁵ ei kohaldata käesolevas kohtuasjas spetsiaalsuse põhimõtte alusel ELTL artiklit 18.

5. Käibemaksu lubatavus vastavalt käibemaksudirektiivile

88. Lõpuks käsitlen ma küsimust, milline tähtsus on käibemaksudirektiivi artiklil 401 selle jaoks, kas käesoleva erimaksu kehtestamine on liidu õiguse kohaselt lubatud.

31 — Vt nt eespool 15. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Truck Center*, punkt 33; eespool 18. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Blanco Pérez ja Chao Gómez*, punkt 53, ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-380/11: *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (punkt 33 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 — Vt üksikasjalikult minu 21. detsembri 2011. aasta ettepanek kohtuasjas C-498/10: *X* (ettepaneku punkt 28).

33 — Vt siseturgu käsitlevate õigusaktide kohta ELTL artikli 114 lõige 2 ja artikkel 115; tööstuspoliitika kohta artikli 173 lõike 3 teine lõik; keskkonnapoliitika kohta artikli 192 lõike 2 esimese lõigu punkt a, ja energiapoliitika kohta artikli 194 lõige 3.

34 — Vt selle kohta 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: *Test Claimants in the FII Group Litigation* (punktid 91 ja 94).

35 — Vt 8. märtsi 2001. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/98 ja C-410/98: *Metallgesellschaft jt* (EKL 2001, lk I-1727, punkt 39).

89. Vastavalt nimetatud sättele ei takista käibemaksudirektiivi sätted liikmesriikidel kehtestamast makse, mis *ei ole* käsitatavad kumuleeruvate käibemaksudena. Sellest järeldub aga, et liikmesriikidel on keelatud kehtestada makse, mis on sellisena käsitatavad.³⁶

90. Käesolevas kohtuasjas kerkib tegelikult küsimus, kas Ungari erimaks, mis määratakse käibe alusel, on käsitatav kumuleeruva käibemaksuna käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses ning on seega liidu õiguse kohaselt keelatud. Erimaks viib nimelt selle progresseeruva maksumäära tõttu suure käibega ja väikese käibega ettevõtjate vahelise konkurentsi olulise moonutamiseni. See konkurentsi moonutamine ei kujuta endast siiski, nagu nähtud, piiriülest diskrimineerimist,³⁷ mistõttu ei ole erimaks põhivabadustega vastuolus. Sedalaadi konkurentsimoonutuste takistamist ei käsitle liidu õiguses aga põhimõtteliselt mitte ainult riigiabiõigus, vaid ka – konkreetselt käibemaksude valdkonna puhul – ühist käibemaksusüsteemi käsitlevad sätted.

91. Ma olen teadlik, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole esitanud küsimust käibemaksudirektiivi artikli 401 tõlgendamise kohta ja ka menetlusosalised ei ole Euroopa Kohtus selle kohta midagi märkinud. See ei tekita imestust, kui meenutada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt tuleb käibemaksudirektiivi praeguse artikli 401 rikkumist eitada juba siis, kui liikmesriigi maksul puudub ainult üks käibemaksu neljast põhitunnusest.³⁸ Nende nelja põhitunnuse hulka kuuluvad maksu üldine kohaldamine; maksusumma määramine proportsionaalselt hinnaga; maksu sissenõudmine igas tootmis- ja turustusetapis ning sisendkäibemaksu mahaarvamine sellisel, et maksu kohaldatakse igas etapis üksnes selles etapis lisandunud väärtuse suhtes ja et lõplik maksukoormus lasub lõpptulemusena tarbijal.³⁹ Ungari erimaksul puudub siiski ilmselt kolmas ja neljas tunnus, kuna seda kohaldatakse üksnes jaemüügi turustusetapis.

92. Hoolimata sellest tahan ma lühidalt käsitleda käibemaksudirektiivi artikli 401 tähtsust käesoleva kohtuasja jaoks, kuna ma olen esiteks veendunud, et nimetatud sätte kohaldamise abstraktseid eeldusi tuleb korrigeerida, et tagada selle sätte kasulik mõju (selle kohta allpool punkt a). Teiseks on pärast nende eelduste võimalikku korrigeerimist Euroopa Kohtu poolt kaheldav, kas Ungari erimaks oleks käibemaksudirektiivi artikliga 401 kooskõlas (selle kohta allpool punktid b ja c).

a) Käibemaksudirektiivi artikli 401 mõte ja eesmärk

93. Kumuleeruvate käibemaksudena käsitatavate maksude kehtestamise keelamise mõtet saab selgitada järgmiselt: liidu ühine käibemaksusüsteem peab asendama varem liikmesriikides kehtinud erinevad käibemaksud.⁴⁰ Nagu nähtub direktiivi 67/227/EMÜ põhjendustest 4 ja 8,⁴¹ kehtisid varem enamikus liikmesriikides käibemaksud kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemidena, seega mitte käibemaksu kujul. Ühise käibemaksusüsteemiga asendatakse nüüd kõik kumuleeruvad käibemaksud kindlas vormis käibemaksuga, nimelt kehtiva käibemaksuga.

36 — Vt nt 31. märtsi 1992. aasta otsus kohtuasjas C-200/90: Dansk Denkvit ja Poulsen Trading (EKL 1992, lk I-2217, punkt 10 ja seal viidatud kohtupraktika) ja 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas C-347/95: UCAL (EKL 1997, lk I-4911, punkt 32).

37 — Vt eespool punkt 48 jj.

38 — Vt mh 9. märtsi 2000. aasta otsus kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co (EKL 2000, lk I-1157, punkt 23); 19. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-101/00: Tulliasiamies ja Siilin (EKL 2002, lk I-7487, punkt 105); 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, punkt 27 jj), ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-283/06 ja C-312/06: KÖGÁZ jt (EKL 2007, lk I-8463, punkt 36); vt analoogiline 7. mai 1992. aasta otsus kohtuasjas C-347/90: Bozzi (EKL 1992, lk I-2947, punkt 10).

39 — Vaata mh 8. juuni 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-338/97, C-344/97 ja C-390/97: Pelzl jt (EKL 1999, lk I-3319, punkt 21); eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 28, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 37.

40 — Vt eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 23, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 31.

41 — Nõukogu 11. aprilli 1967. aasta esimene direktiiv 67/227/EMÜ kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate liikmesriikide õigusnormide ühtlustamise kohta (EÜT 71, lk 1301; ELT eriväljaanne 09/01, lk 3).

94. Järelikult ei ühtlusta ühine käibemaksusüsteem käibemaksude valdkonda, vaid kumuleeruvate käibemaksude laiemat valdkonda, määrates kindlaks käibemaksu kindla vormi – kehtiva kohustusliku käibemaksu. Sellise ühtlustamisega oleks loomulikult vastuolus, kui liikmesriigid säilitaksid lisaks ühisele käibemaksusüsteemile veel ükskõik millises vormis kumulatiivseid käibemakse.

95. Juba neil asjaoludel on liiga kitsas kohtupraktika senine käsitlusviis, mille kohaselt on siseriikliku maksu kehtestamine käibemaksudirektiivi artiklis 401 sätestatud *kumuleeruva käibemaksu* kehtestamise keelu tõttu välistatud ainult siis, kui sellel maksul on *käibemaksu* põhitunnused.⁴² Juba kohtujurist Léger on märkinud, et see Euroopa Kohtu seisukoht lubas liikmesriikidel paradoksaalselt taaskestada kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemi, mille kaotamine on ometi just ühise käibemaksusüsteemi eesmärk.⁴³ Seda seetõttu, et kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemil puuduvad nimelt käibemaksu põhitunnused, sest see ei näe ette sisendkäibemaksu mahaarvamist.

96. Lisaks tuleb arvestada, et Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on siseriiklik maks käsitatav kumuleeruva käibemaksuna käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses ja seega liidu õiguse kohaselt keelatud siis, kui selle tagajärjel kahjustatakse ühise käibemaksusüsteemi toimimist.⁴⁴ Käibemaksusüsteemi toimimine põhineb aga just nimelt sellel, et kumuleeruva käibemaksu kindel vorm – nimelt kehtiv käibemaks – peab tagama kõikides liikmesriikides ühesugused konkurentsitingimused. Käibemaksudirektiivi põhjenduse 4 kohaselt on ühise käibemaksusüsteemi kehtestamise eesmärk nimelt niisuguste kumuleeruvaid käibemakse käsitlevate õigusaktide kohaldamine liikmesriikides, mis ei moonuta konkurentsitingimusi ega takista kaupade ja teenuste vaba liikumist. Seejuures tuleb kõrvaldada niipalju kui võimalik tegurid, mis võivad moonutada konkurentsitingimusi nii liikmesriigi kui ka ühenduse tasandil.

97. Euroopa Kohus ise on oma viimastes asjakohastes otsustes järjekindlalt nõudnud, et liikmesriigi maksu võrdlemisel käibemaksu tunnustega tuleb erilist tähelepanu pöörata nõudele, et kogu aeg oleks tagatud ühise käibemaksusüsteemi neutraalsus.⁴⁵ Siiski jääb lahtiseks küsimus, miks võib ainult maks, millel on käibemaksu põhitunnused, kahjustada konkurentsitingimuste moonutamisega ühise käibemaksusüsteemi toimimist. Nagu kohtujurist Stix-Hackl on juba õigesti tõdenud, kahjustab ühist käibemaksusüsteemi kõige enam selline maks, millel on nii käibemaksu peamised kui ka sellega vastuolus olevad tunnused.⁴⁶

98. Kohtupraktika kitsa käsitlusviisi vastu ei räägi seega mitte ainult käibemaksudirektiivi artikli 401 sõnastus, mis ei tugine mitte käibemaksu olemusele, vaid sellest erineva kumuleeruva käibemaksu olemusele. Eelkõige jätab selle õigusnormi kitsas tõlgendamine normi ilma tema kasulikust mõjust, sest see lubab liikmesriikidel kehtestada kumuleeruvaid käibemakse, mis kahjustavad – nagu näiteks käibemaks kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemis – konkurentsitingimuste moonutamise tõttu ühise käibemaksusüsteemi toimimist.

42 — Vt eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika.

43 — Vt kohtujurist Légeri 13. märtsi 1997. aasta ettepanek kohtuasjas C-130/96: Solisnor-Estaleiros Navais (EKL 1997, lk I-5053, ettepaneku punkt 42).

44 — Vt nt eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punktid 23–25, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punktid 31 ja 34; vt juba 27. novembri 1985. aasta otsus kohtuasjas 295/84: Rousseau Wilmot (EKL 1985, lk 3764, punkt 16).

45 — Vt eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 29, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 38.

46 — Kohtujurist Stix-Hackli 14. märtsi 2006. aasta ettepanek kohtuasjas C-475/03: Banca popolare di Cremona (EKL 2006, lk I-9373, ettepaneku punkt 36).

99. Käibemaksudirektiivi artikli 401 laiema tõlgendamise jaoks pakub pidepunkti kohtupraktika, niivõrd kui see on alati jätnud teataval viisil lahtiseks küsimuse, kas veel muud maksud peale nende maksude, millel on käibemaksu põhilised tunnused, ei või olla liidu õigusega keelatud. Euroopa Kohut saab nimelt ikka veel mõista nii, et *vähemalt* maks, millel on käibemaksu põhilised tunnused, ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi praeguse artikliga 401.⁴⁷ Vastavalt sellele ei oleks välistatud, et ka teised maksud võiksid sellega samuti vastuolus olla.⁴⁸

100. Kokkuvõttes näib mulle selge, et maksu keelamine vastavalt käibemaksudirektiivi artiklile 401 eeldab, et liikmesriigi maksul ei ole mitte käibemaksu, vaid kumuleeruva käibemaksu põhilised tunnused. Lisaks keelab nimetatud õigusnorm vastavalt selle mõttele ja eesmärgile ning senisele kohtupraktikale ainult sellised maksud, mis kahjustavad ühise käibemaksusüsteemi toimimist, kuna need moonutavad konkurentsitingimusi liikmesriigi ja liidu tasandil.

101. Järgnevalt kontrollin ma seetõttu lühidalt, millist mõju võib kohtupraktika sel viisil muudetud lähenemisviis avaldada käesolevale kohtuasjale.

b) Käibemaksu olulised tunnused

102. Kõigepealt tuleb kontrollida, kas Ungari erimaksul on kumuleeruva käibemaksu põhitunnused käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses.

103. Kumuleeruva käibemaksu põhitunnuste määramiseks annavad pidepunkti käibemaksu põhitunnused vastavalt Euroopa Kohtu praktikale. Seda seetõttu, et käibemaksu põhitunnused peaksid sisaldama juba üldmõiste „kumuleeruv käibemaks” tunnuseid ja lisaks käibemaksu eritunnuseid.

i) Sisendkäibemaksu mahaarvamine ja edasikandmine

104. Kõigepealt tuleb samamoodi kui kohtujuristid Mischo ja Stix-Hackl tõdeda, et sisendkäibemaksu mahaarvamine ei saa kuuluda kumuleeruva käibemaksu põhitunnuste hulka.⁴⁹ Just nimetatud tunnus takistaks seda, et liikmesriikidel oleks keelatud taaskehtestada kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteem, mille kaotamine on just ühise käibemaksusüsteemi eesmärk.

105. Ka maksu edasikandmine lõpptarbijale,⁵⁰ mida Euroopa Kohus nõuab, ja mida alati kujutatakse sisendkäibemaksu tagajärjena,⁵¹ ei ole tingimus, et käsitleda maksu kumuleeruva käibemaksuna käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses. Seda seetõttu, et just kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemis on maksu edasikandmine küsitav, kuna ei valitse samad konkurentsitingimused. Maksu edasikandmise nõue viiks muu hulgas lõpuks selleni, et käibemaksudirektiivi artiklis 401 sätestatud keeld ei hõlmaks just nimelt neid makse, mis moonutavad konkurentsi eriti tugevalt ja mida ei saa maksukohustuslaste väga erinevate konkurentsitingimuste tõttu edasi kanda.

47 — Vt selle kohta eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Dansk Denavit ja Poulsen Trading, punkt 11); 26. juuni 1997. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-370/95-C-372/95: Careda jt (EKL 1997, lk I-3721, punkt 14); 19. veebruari 1998. aasta otsus kohtuasjas C-318/96: SPAR (EKL 1998, lk I-785, punkt 22); eespool 40. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 20, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 34 jj.

48 — Vt selle kohta 13. juuli 1989. aasta otsus liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink jt (EKL 1989, lk 2671, punkt 11) kumuleeruvate mitmeastmeliste maksude süsteemi kohta ning kohtujurist Alberi 18. märtsi 1999. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades C-338/97, C-344/97 ja C-390/97: Pelzl jt (EKL 1999, lk I-3319, ettepaneku punkt 85).

49 — Kohtujurist Mischo 27. aprilli 1989. aasta ettepanek liidetud kohtuasjades 93/88 ja 94/88: Wisselink jt (EKL 1989, lk 2671, ettepaneku punkt 50) ja kohtujurist Stix-Hackli eespool 46. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas Banca popolare di Cremona, ettepaneku punkt 110.

50 — Vt mh eespool 47. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Careda jt, punkt 14 jj, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punktid 50 ja 57.

51 — Vt mh eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Pelzl jt, punkt 21; eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Banca popolare di Cremona, punkt 28, ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus KÖGÁZ jt, punkt 37.

ii) Kehtestamine igas tootmis- ja turustusetapis

106. Ka maksu kehtestamine igas tootmis- ja turustusetapis ei kujuta endast kumuleeruva käibemaksu põhitunnust.⁵²

107. Seda ei ole nii leidnud üksnes Euroopa Kohus juba varasemas kohtupraktikas.⁵³ Lisaks on üheastmelised süsteemid kehtiva käibemaksusüsteemi alternatiivid, sest need viivad nende kohaldamisel lõpptarbijatega tekkinud käibele põhimõtteliselt sama maksualase tulemuseni.

iii) Arvutamine hinna alusel

108. Hinna alusel maksu arvutamise tunnus on kumuleeruva käibemaksu tegelikult olemuslik tunnus. Alles siis, kui maksustatav väärtus on seotud käibega, saab üldse rääkida kumuleeruvast käibemaksust.

109. Seejuures on siiski tähtsusetu, kas arvutamine toimub ühe tehingu alusel või tehingute summa alusel teataval perioodil, nagu see on käesolevas kohtuasjas Ungari erimaksu puhul. Seda seetõttu, et isegi juhul, kui maks arvutatakse kogu aastakäibe alusel, avaldab see mõju igale üksikule tehingule.⁵⁴

110. Euroopa Kohus on küll varasemates kohtuasjades osaliselt eitanud keelu kohaldatavust spetsiaalselt sellisele maksule, mis koormas sarnaselt käesoleva erimaksuga teatavaid ettevõtjate gruppe üksnes kogu aastakäibe alusel.⁵⁵ Sedalaadi tõdemus võib aga olla ka tingitud kohtupraktikas kohati esinevast eksiarvamusest, et käibemaks kehtestatakse iga tehingu korral saadud lisaväärtusele.⁵⁶ Maksusüsteemi seisukohast vaadelduna ei ole see siiski nii, kuna käibemaksudirektiivi artikli 73 kohaselt on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav.

111. Seega vastab Ungari erimaks hinna alusel arvutamise tunnusele.

iv) Maksu üldine kehtestamine

112. Lõpuks kuulub ka maksu üldise kehtestamise tunnus käibemaksudirektiivi artiklis 401 sätestatud kumuleeruva käibemaksu põhitunnuste hulka.

113. See järeldub vahetult käibemaksudirektiivi artikli 401 tõlgendamisest. See õigusnorm nimetab maksude näidetena, mida ei käsitata kumuleeruva käibemaksuna, konkreetseid maksude liike, millega maksustatakse teatava sisuga teenuseid nagu kindlustus, kinnisasjad või hasartmängud ja kihlveod. Sellised erikäibemaksud jäävad seega ka pärast ühise käibemaksusüsteemi kehtestamist endiselt lubatuks. Keelatud on seega üksnes üldised kumuleeruvad käibemaksud. Ainult neil on selline ulatus, mis võimaldab kahjustada ühise käibemaksusüsteemi toimimist.

114. Euroopa Kohus on siiani käsitanud üldiste kumuleeruvate käibemaksudena ainult selliseid makse, mis hõlmavad kõiki majanduslikke protsesse liikmesriigis.⁵⁷

52 — Eespool 49. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas *Wisselink jt*, ettepaneku punkt 50.

53 — Vt eespool 48. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Wisselink jt*, punkt 11 jj.

54 — Eespool 48. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas *Pelzl jt*, ettepaneku punktid 44 ja 57; vt ka kohtujurist *Jacobsi* 17. märtsi 2005. aasta ettepanek kohtuasjas *C-475/03: Banca popolare di Cremona* (EKL 2006, lk I-9373, ettepaneku punkt 46 jj), ja kohtujurist *Stix-Hackli* eespool 46. joonealuses märkuses viidatud ettepanek kohtuasjas *Banca popolare di Cremona*, ettepaneku punkt 79.

55 — Vt eespool 44. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Rousseau Wilmot*, punkt 16 ja eespool 39. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Pelzl jt*, punkt 25; kokkuvõttes aga vastupidise tulemusega eespool 36. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Dansk Denkvit ja Poulsen Trading*.

56 — Vt 19. märtsi 1991. aasta otsus kohtuasjas *C-109/90: Giant* (EKL 1991, lk I-1385, punkt 14) ja 16. detsembri 1992. aasta otsus kohtuasjas *C-208/91: Beaulande* (EKL 1992, lk I-6709, punkt 18).

57 — Eespool 56. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Beaulande*, punkt 16; 17. septembri 1997. aasta otsus kohtuasjas *C-130/96: Solisnor-Estaleiros Navais* (EKL 1997, lk I-5053, punkt 17), ja eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *Tulliasiamies ja Siilin*, punkt 101; vt ka eespool 38. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus *EKW ja Wein & Co*, punkt 24.

115. Siiski tuleb tõdeda, et isegi kehtiv käibemaks ei hõlma kaugeltki mitte kõiki tehinguid. Nii sätestavad eelkõige käibemaksudirektiivi artiklid 132 ja 135 palju maksuvabastusi üksikute teenuste või isegi sektorite puhul. Selles mõttes ei saa maksu üldine kehtestamine eeldada, et maksustatakse tõepoolest kõik tehingud. Selline tõlgendus jätab ka käibemaksudirektiivi artiklis 401 sätestatud keelu ilma igasuguse praktilist tähtsust omava kohaldamisalata.⁵⁸

116. Eelkõige käesolevas asjas käsitletavalt maksult, mis kehtestatakse ainult viimases turustusetapis, ei saa nõuda, et see hõlmaks igat liiki käivet. Seoses kumuleeruva käibemaksu üldise kehtestamisega kerkib sellise maksu puhul üksnes küsimus, kas see on lõpptarbijatega tekkinud käivet silmas pidades üldise olemusega.

117. Olenemata küsimusest, millal tuleb selles mõttes lähtuda maksu üldisest kehtestamisest,⁵⁹ puudub selleks käesolevas kohtuasjas vajalik teave maksu kohaldamisala kohta. Nii osutab liikmesriigi kohus üksnes sellele, et erimaksu kohaldatakse jaemüügile Ungaris kehtiva majandustegevuse ühtse nomenklatuuri teatavates numbriga tähistatud sektorites. Sellest ei nähtu siiski, kui kaugemale ulatub lõpptarbijatega tekkinud käibe maksustamine.

118. Käesoleva teabe alusel ei saa seega hinnata, kas selline maks nagu Ungari erimaks kujutab endast üldist kumuleeruvat käibemaksu käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses.

c) Konkurentsitingimuste moonutamine

119. Juhul kui tuleb tõdeda, et Ungari erimaksu puhul on tegemist üldise kumuleeruva käibemaksuga käibemaksudirektiivi artikli 401 tähenduses, eeldab liidu õigusest tulenev keeld veel seda, et see maks kahjustab ühise käibemaksusüsteemi toimimist, kuna see moonutab konkurentsitingimusi liikmesriigi või liidu tasandil.

120. See võiks erimaksu puhul nii olla. Seda seetõttu, et olenevalt asjaomasest maksukohustuslasest lasub samade toodete müügil maksumäära astmelisuse tõttu kokkuvõttes erineva suurusega maksukoormus. See ei kehti siiski erimaksu tagasiulatuva kehtestamise kohta, mis ei saanud tehingute ajal konkurentsi kahjustada, sest maksust veel ei teatud.

121. Lisaks muutub erimaksu kehtestamise viisi tõttu vastupidi käibemaksudirektiivi artikli 1 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud aluspõhimõttele maksukoormuse jaoks uuesti tähtsaks tootmis- ja turustusahela pikkus. Nimelt kui hulгимüüja tarnib väikestele jaemüüjatele, ei tulene sellest erimaksu astmelise määra alusel mingit maksukoormust. Kui aga turustusahelat vähendatakse ühe etapi võrra sel viisil, et endine hulгимüüja hakkab nüüd tegutsema suure jaemüüjana, tekib progresseeruva maksumäära alusel maksukoormus. Ka filiaalide süsteemi ja frantsiisisüsteemi erinev kohtlemine on sellise, ühise käibemaksusüsteemi põhimõtetega vastuolus oleva erimaksu kehtestamise tulemus.⁶⁰

122. Seega kahjustaks Ungari erimaks oma astmelise maksumäära tõttu põhimõtteliselt ühise käibemaksusüsteemi toimimist, kuna see moonutab liikmesriigi tasandil konkurentsitingimusi. Erinevalt põhivabadustest ei ole siin nõutav piiriülene konkurentsimoonutus.

58 — Vt selle kohta kohtujurist Saggio 1. juuli 1999. aasta ettepanek kohtuasjas C-437/97: EKW ja Wein & Co (EKL 2000, lk I-1157, ettepaneku punkt 21).

59 — Vt erinevad lahendusettepanekud kohtujurist Jacobi 19. märtsi 1992. aasta ettepanekus kohtuasjas C-347/90: Bozzi (EKL 1992, lk I-2947, ettepaneku punkt 14) ja kohtujurist Alberi 20. novembri 1997. aasta ettepanekus kohtuasjas C-318/96 (EKL 1998, lk I-785, punkt 33).

60 — Vt eespool punkt 72 jj.

d) Vahekokkuvõte

123. Arvestades eelotsusetaotluses esitatud teabe ebapiisavust seoses erimaksu üldise olemusega ja pidades silmas asjaolu, et põhikohtuasjas ei näi käibemaksudirektiivi artikli 401 tõlgendamisel olevat siiani mingit tähtsust, ei tee ma Euroopa Kohtule ettepanekut uuendada suulist menetlust, et anda menetlusosalistele võimalus selle kohta seisukohtade esitamiseks.

124. Mulle näib otstarbekam selgitada käesolevas menetluses ainult esmast õigust puudutavaid küsimusi, mille eelotsusetaotluse esitanud kohus on tõstatanud, ning anda eelotsusetaotluse esitanud kohtule ülejäänud osas ainult nõu võtta mõistlikult arvesse käibemaksudirektiivi artiklit 401. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus ei välista Euroopa Kohtu senist praktikat ja siinkohal esitatud kaalutlusi arvestades, et Ungari erimaks rikub käibemaksudirektiivi artiklit 401, peaks ta esitama uuesti eelotsusetaotluse.

6. Ettepanek

125. Seega tuleb eelotsuse küsimusele vastata nii, et Ungari erimaksu kehtestamine, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on seda kirjeldanud, ei ole vastuolus käesolevas kohtuasjas kohaldatava ELTL artikliga 49 koosmõjus ELTL artikliga 54. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, kas erimaks on kooskõlas käibemaksudirektiivi artikliga 401.

V. Ettepanek

126. Seega teen ettepaneku vastata Székesfehérvári Törvényszéki eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Põhikohtuasjas kohaldatava ELTL artikliga 49 koosmõjus ELTL artikliga 54 ei ole vastuolus niisuguse maksu kehtestamine, nagu eelotsusetaotluse esitanud kohus on seda kirjeldanud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, kas selline maks on kooskõlas nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikliga 401.