



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

3. märts 2020*

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Kauplustes toimuva jaemüügi 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

Kohtuasjas C-323/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bírósági (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) 19. märtsi 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 16. mail 2018, menetluses

Tesco-Global Áruházak 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) ja E. Regan, kohtunikud P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe ja N. Piçarra,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: ametnik R. Şereş,

arvestades kirjalikku menetlust ja 29. aprilli 2019. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Tesco-Global Áruházak Zrt., esindaja: *ügyvéd* Sz. Vámosi-Nagy,
- Ungari valitsus, esindajad: M. Z. Fehér, G. Koós ja D. R. Gesztelyi,
- Poola valitsus, esindajad: B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ja A. Kramarczyk,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal ja A. Armenia,

olles 4. juuli 2019. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

* Kohtumenetluse keel: ungari.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotluses palutakse tõlgendada ELTL artikleid 18, 26, 49, 54–56, 63, 65, 107, 108 ja 110 ning liidu õiguse tõhususe ja esimuse põhimõtteid ja menetluste võrdväarsuse põhimõtet.
- 2 Taotlus on esitatud Tesco-Global Áruházak Zrt. (edaspidi „Tesco“) ja Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Ungari maksu- ja tolliameti vaiete lahendamise osakond; edaspidi „vaieteosakond“) vahelises kohtuvaidluses seoses kauplustes toimuva jaemüügi käibel põhineva maksuga (edaspidi „erimaks“).

Ungari õigus

- 3 2010. aasta XCIV seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta (egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény, edaspidi „seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta“) preambulis on märgitud:

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

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

„Käesolevas seaduses kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. kauplustes toimuv jaemüük: tegevus, mis kuulub 1. jaanuaril 2009 kehtiva majandustegevuse ühtse klassifitseerimissüsteemi sektorite nr 45.1 (välja arvatud mootorsõidukite ja haagiste hulgimüük), nr 45.32, nr 45.40 (välja arvatud mootorrataste remont ja hulgimüük) ja nr 47.1–47.9 alla.

[...]

5. netokäive: raamatupidamise seaduse kohaldamisalasse kuuluva maksukohustuslase puhul kogu müügi käive 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“.

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

„Erimaksuga maksustatakse:

a) kauplustes toimuv jaemüük,

[...]“.

- 6 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 mitteresidendist organisatsioonid ja üksikisikud seoses §-s 2 nimetatud maksustatava tegevusega, kui seda teostatakse siseturul tütarettevõtjate kaudu.“

7 Selle seaduse § 4 lõikes 1 on sätestatud:

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

8 Sama seaduse §-s 5 on sätestatud:

„Kohaldatav maksumäär on:

„a) § 2 punktis a nimetatud tegevuse puhul 0% maksustatava summa osalt, mis ei ületa 500 miljonit [Ungari forintit (HUF)], 0,1% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 500 miljonit forintit, ent ei ületa 30 miljardit forintit, 0,4% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 30 miljardit forintit, ent ei ületa 100 miljardit forintit, ning 2,5% maksustatava summa osalt, mis on suurem kui 100 miljardit forintit,

[...]“.

9 2003. aasta XCII maksukorralduse seaduse (adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény) §-s 124/B on sätestatud:

„Kui maksumaksja on esitanud maksudeklaratsiooni paranduse, mille ainus põhjus on see, et õigusnorm, millel maksukohustus põhineb, on põhiseadusvastane või vastuolus Euroopa Liidu siduva õigusaktiga või et kohaliku omavalitsuse määrus on vastuolus muu normiga, teeb maksuhaldur, ilma et ta viiks läbi mingit kontrolli, maksudeklaratsiooni paranduse kohta otsuse 15 päeva jooksul alates selle esitamisest, v.a juhul kui Alkotmánybíróság [(Ungari konstitutsioonikohus)], Kúria [(Ungari kõrgeim kohus)] või Euroopa Liidu Kohus ei ole maksudeklaratsiooni paranduse esitamise ajal nimetatud küsimuse kohta veel otsust teinud või see parandus ei vasta avaldatud kohtuotsuses sedastatule. Maksudeklaratsiooni paranduse kohta tehtud otsuse peale saab edasi kaevata halduskorras halduskohtumenetluses vastavalt käesoleva seaduse üldsätetele.“

10 Selle seaduse § 128 lõikes 2 on ette nähtud:

„Kui makse või riiklikke toetusi ei või maksudeklaratsiooni parandusega korrigeerida, siis ei ole maksu ümberarvutamine lubatud.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Tesco on Ungari õiguse alusel asutatud äriühing, mis tegeleb kauplustes jae- ja hulgimüügiga. Tesco kuulub kontserni, mille asukoht on Ühendkuningriigis, ning kujutab endast jaemüügiketti, mis sai Ungari turul kõige suurema käibe ajavahemikus alates 1. märtsist 2010 kuni 28. veebruarini 2013.

12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (riigi maksu- ja tolliameti suurte maksumaksjate maksudirektsioon, Ungari, edaspidi „esimese astme maksuhaldur“) viis Tesco suhtes läbi maksukontrolli, mis puudutas kõiki selles ajavahemikus makstud makse ja saadud eelarvelisi toetusi.

13 Kontrolli tulemusel määras esimese astme maksuhaldur Tescole täiendavalt erimaksu summas 1 396 684 000 forintit (ligikaudu 4 198 852 eurot) ning tuvastas, et Tesco on sama maksu tasunud 17 900 000 forintit (ligikaudu 53 811 eurot) rohkem. Maksuvõlaks loeti kokku 4 634 131 000 forintit (ligikaudu 13 931 233 eurot), millele lisandus maksutrahv summas 873 760 000 forintit (ligikaudu 2 626 260 eurot) ja viivis summas 956 812 000 forintit (ligikaudu 2 875 889 eurot).

- 14 Vaieteosakond vaatas läbi esimese astme maksuhalduri otsuse peale esitatud vaide ning jättis otsuse erimaksu osas muutmata. Seevastu muudeti otsust Tesco enamtasutud maksusumma osas, milleks määrati 249 254 000 forintit (ligikaudu 749 144 eurot), ning täiendavalt tasumisele kuuluva maksusumma osas, milleks määrati 3 058 090 000 forintit (ligikaudu 9 191 226 eurot), millest maksuvõlaks loeti 3 013 077 000 forintit (ligikaudu 9 070 000 eurot). Lisaks kõnealusele maksuvõlale kohustas vaieteosakond Tescot tasuma erimaksu summas 1 396 684 000 forintit (ligikaudu 4 198 378 eurot) ja maksuma maksutrahvi summas 468 497 000 forintit (ligikaudu 1 408 284 eurot) ja viivist summas 644 890 000 forintit (ligikaudu 1 938 416 eurot).
- 15 Tesco esitas vaieteosakonna otsuse peale Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságnak (Budapesti haldus- ja töökohus, Ungari) kaebuse. Ta väidab, et talle pandud kohustus tasuda erimaksu ei ole põhjendatud, kuna kõnealust maksu reguleerivad õigusnormid riivavad asutamisevabadust, teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist. Lisaks on ta seisukohal, et kõnealused õigusnormid rikuvad võrdsuse põhimõtet, kujutavad endast keelatud riigiabi ning on vastuolus nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1), artikliga 401.
- 16 Tesco väidab eelkõige, et erimaksu tugevalt progresseeruva määra ning Ungari jaekaubandusturu struktuuri tõttu on kõik äriühingud, mis kuuluvad kõige madalamatesse maksuastmetesse, Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele kuuluvad äriühingud ning osalevad frantsiisisüsteemides. Seevastu äriühingud, mis kuuluvad kõige kõrgematesse maksuastmetesse, on ühe erandiga ettevõtjad, mis on seotud teises liikmesriigis asuvate äriühingutega. Seega kannavad välisriigi füüsilistele või juriidilistele isikutele kuuluvad äriühingud ebaproportsionaalse osa sellest maksukoormusest.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta võib olla vastuolus ELTL artiklitega 18, 26, 49, 54–56, 63, 65, 107, 108 ja 110 muu hulgas seetõttu, et selle maksu tegelik koormus lasub peamiselt väliskapitalil põhinevatel maksukohustuslastel. Kohus märgib, et Euroopa Kohus analüüsis 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsuses Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) selle raames kohaldatud summeerimiseeskirja ning jõudis järeldusele, et esineb kaudne diskrimineerimine.
- 18 Lisaks soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas 2003. aasta XCII maksukorralduse seadus on kooskõlas menetluste võrdväärsuse põhimõtte ning liidu õiguse esimese ja tõhususe põhimõttega.
- 19 Neil asjaoludel otsustas Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapesti haldus- ja töökohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas EL toimimise lepingu sätetega, milles on ette nähtud diskrimineerimiskeelu (ELTL artiklid 18 ja 26), asutamisevabaduse (ELTL artikkel 49), võrdse kohtlemise (ELTL artikkel 54), ELTL artikli 54 tähenduses äriühingute kapitalis omatavate osaluste võrdsuse (ELTL artikkel 55), teenuste osutamise vabaduse (ELTL artikkel 56), kapitali vaba liikumise (ELTL artiklid 63 ja 65) ja ettevõtjate võrdse maksustamise (ELTL artikkel 110) põhimõtted, on kooskõlas asjaolu, et väliskapitalil põhinevad maksukohustuslased, kes käitavad üheainsa äriühingu kaudu mitut jaemüügiga tegelevat kauplust, peavad tegelikult maksuma erimaksu tugevalt progresseeruva maksumäära ülemises astmes, samas kui kodumaisel kapitalil põhinevad maksukohustuslased, kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all – kaupluste kaudu, mis tavaliselt kujutavad endast sõltumatuid äriühinguid – kuuluvad tegelikult maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest, nii et väliskapitalil põhinevate äriühingute makstava maksu osakaal erimaksust saadavas kogu maksutuluses on oluliselt suurem kui kodumaisel kapitalil põhinevate maksukohustuslaste puhul?
2. Kas riigiabi keeldu käsitlevate aluslepingu sätetega (ELTL artikli 107 lõige 1) on kooskõlas asjaolu, et maksukohustuslased, kes käitavad üheainsa äriühingu kaudu mitut kauplust ja tegelevad kauplustes jaemüügiga, peavad tegelikult maksuma erimaksu tugevalt progresseeruva maksumäära

ülemises astmes, samas kui kodumaisel kapitali põhinevad maksukohustuslased, kes on nende otsesed konkurendid ja kes tegutsevad frantsiisi alusel üheainsa ärinime all – kaupluste kaudu, mis tavaliselt kujutavad endast sõltumatuid äriühinguid – kuuluvad tegelikult maksuvabasse astmesse või neile kohaldatakse ühte sellele astmele järgnevatest madalamatest maksumääradest, nii et väliskapitalil põhinevate äriühingute makstava maksu osakaal erimaksust saadavas kogu maksutulul on oluliselt suurem kui kodumaisel kapitalil põhinevate maksukohustuslaste puhul?

3. Kas ELTL artiklit 107 ja artikli 108 lõiget 3 tuleb tõlgendada nii, et nende mõju laieneb maksumeetmele, mille üks lahutamatu osa on maksuvabastus (mis kujutab endast riigiabi), mida rahastatakse maksumeetmega teenitava maksutuluga, kui seadusandja on enne (turu ettevõtjate käibel põhineva) jaemüügi erimaksu kehtestamist määranud kindlaks kavandatud eelarvetulude summa mitte üldise maksumäära kehtestamise teel, vaid kohaldades käibele progresseeruvat maksumäära, saavutades seeläbi tulemuse, millega tahtlikult antakse osale turu ettevõtjatest maksuvabastus?
4. Kas menetluste võrdvärsuse põhimõtte ja liidu õiguse tõhususe ja esimuse põhimõttega on vastuolus liikmesriigi praktika, mille kohaselt omal algatusel algatatud maksukontrollides või järgnevates kohtumenetlustes – vaatamata tõhususe põhimõttele ja kohustusele vastuolus olevat õigusnormi mitte kohaldada – ei ole võimalik liidu õigusega vastuolus olevate riigisiseste maksuõigusnormide alusel deklareeritud maksu tagastamist taotlelda põhjusel, et maksuhaldur või kohus kontrollivad liidu õigusega vastuolu ainult poole algatusel algatatud erimenetlustes, mida võib algatada ainult enne omaalgatuslikku menetlust, samas kui maksu puhul, mis on deklareeritud vastuolus riigisisese õigusega, ei takista miski tagastamistaotlust esitada maksuametis või kohtus toimivas menetluses?“

Menetluse suulise osa uuendamise taotlus

- 20 Pärast kohtujuristi ettepaneku esitamist palus Tesco Euroopa Kohtu kantseleile 2. septembril 2019 esitatud taotlusega Euroopa Kohtu kodukorra artikli 83 alusel uuendada menetluse suulist osa.
- 21 Oma taotlust põhjendas Tesco sellega, et ta ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga, täpsemalt selles ettepanekus esitatud teatud faktiliste menetlust puudutavate asjaoludega.
- 22 Siiski tuleb esiteks meelde tuletada, et Euroopa Liidu Kohtu põhikirjas ega Euroopa Kohtu kodukorras ei ole ette nähtud võimalust, et põhikirja artiklis 23 nimetatud huvitatud isikud saaksid esitada seisukohti vastuseks kohtujuristi ettepanekule (6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 26).
- 23 Teiseks on ELTL artikli 252 teise lõigu kohaselt kohtujuristi ülesanne avalikul kohtuistungil täiesti erapooletult ja sõltumatult teha põhjendatud ettepanekuid kohtuasjades, mis Euroopa Liidu Kohtu põhikirja kohaselt nõuavad tema osalust. Kohtujuristi ettepanek ega selleni jõudmiseks läbitud põhjenduskäik ei ole Euroopa Kohtule siduvad. Seetõttu ei saa asjaolu, et huvitatud isik ei nõustu kohtujuristi ettepanekuga, olenemata sellest, milliseid küsimusi selles analüüsis, iseenesest olla põhjus, mis annaks alust suulise menetluse uuendamiseks (6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 27).
- 24 Samas võib Euroopa Kohus igal ajal pärast kohtujuristi ärakuulamist teha kodukorra artikli 83 alusel määruse menetluse suulise osa uuendamiseks, eelkõige kui ta leiab, et tal ei ole piisavalt teavet või kui asja lahendamisel tuleks tugineda argumendile, mille üle huvitatud isikud ei ole vaielnud (6. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 28).

- 25 Kuna käesoleval juhul võttis Tesco vaid seisukoha kohtujuristi ettepaneku kohta, ilma et ta oleks esitanud ühtegi uut argumenti, mille alusel tuleks käesolevat kohtuasja arutada, leiab Euroopa Kohus pärast kohtujuristi ärakuulamist, et tal on olemas kogu teave, mis on vajalik asja lahendamiseks, ja et selle üle on huvitatud isikud vaielnud.
- 26 Eespool toodud arvesse võttes tuleb suulise menetluse uuendamise taotlus jätta rahuldamata.

Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

- 27 Ungari valitsus väidab, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei täpsusta ei seda, millised seaduses teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta sisalduvad sätted võivad olla liidu õigusega vastuolus, ega põhjusi, mille tõttu palus ta tõlgendada aluslepingu sätteid ning liidu õiguse aluspõhimõtteid, millele viidatakse eelotsusetaotluses.
- 28 Siiski tuleb tõdeda, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu edastatud teave võimaldab kindlaks teha eelotsusetaotluse ulatuse ja eelkõige õigusliku konteksti, milles taotlus on esitatud. Nii on eelotsusetaotluses, millest selgub kõnealuse kohtu kahtlus, kas seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta on liidu õigusega kooskõlas, piisavalt esile toodud kaalutlused, mille tõttu see kohus leidis, et liidu õiguse tõlgendamine on põhikohtuasja lahendamiseks vajalik.
- 29 Järelikult on eelotsusetaotlus vastuvõetav.

Eelotsuse küsimuste analüüs

Teine ja kolmas küsimus

- 30 Ungari valitsus ja Euroopa 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 ja kolmas küsimus vastuvõetamatud.
- 31 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).
- 32 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).
- 33 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).

- 34 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).
- 35 Liikmesriikide kohtud peavad õigussubjektidele tagama, et ELTL artikli 108 lõike 3 viimase lause rikkumisel 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).
- 36 Euroopa Kohus on siiski ka otsustanud, et maksust vabastamise võimalik õigusvastasus 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).
- 37 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).
- 38 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 Hypermarkets jt, C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 14 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 39 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).
- 40 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 maksumeele 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).
- 41 Käesoleval juhul puudutab põhikohtuasi erimaksust vabastamise taotlust, mille Tesco esitas Ungari maksuhaldurile. Nagu kohtujurist on sisuliselt oma ettepaneku punktis 132 märkinud, maksustatakse Tesco üldise maksuga, mis laekub riigieelarvesse, ilma et seda kasutataks konkreetse maksukohustuslaste kategooria kasuks antud soodustuse rahastamiseks.

- 42 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.
- 43 Sellest järeldub, et asjaolu, et teatud maksukohustuslastele antud erimaksuvabastus võib liidu õiguse seisukohalt olla õigusvastane, ei mõjuta selle maksu enda õiguspärasust, mistõttu ei saa Tesco liikmesriigi kohtutes tugineda kõnealuse maksuvabastuse õigusvastasusele, selleks et vabaneda nimetatud maksu tasumisest või saada maksutagastus.
- 44 Eespool toodust tervikuna ilmneb, et teine ja kolmas küsimus on vastuvõetamatud.

Esimene küsimus

Vastuvõetavus

- 45 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 Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47) juba analüüsinud, kas seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta on liidu õigusega kooskõlas.
- 46 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).
- 47 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 liidu õigust seoses samade riigisiseste õigusnormidega, mis on kõne all põhikohtuasjas, iseenesest kaasa tuua käesolevas kohtuasjas esitatud küsimuste vastuvõetamatust.
- 48 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 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.
- 49 Neil asjaoludel on esimene küsimus vastuvõetav.

Sisulised küsimused

- 50 Kuna eelotsuse küsimuses tuginetakse aluslepingu erinevatele sätetele, nimelt normidele, mis puudutavad vastavalt asutamisevabadust, teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist, samuti normidele, mis sisalduvad ELTL artiklites 18, 26 ja 110, siis tuleb põhikohtuasja eripärast lähtudes kõigepealt täpsustada selle küsimuse ulatus.

- 51 Sellega seoses tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eset (5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 52 ELTL artikli 49 asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse kuuluvad liikmesriigi õigusnormid, mida kohaldatakse üksnes niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle (5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 22).
- 53 Põhikohtuasi on aga seotud väidetavalt diskrimineeriva maksumääraga, mis erimaksu kujul koormab neid maksukohustuslasi, keda kontrollivad teiste liikmesriikide kodanikud või äriühingud.
- 54 Neist asjaoludest lähtudes puudutab eelotsusetaotlus aluslepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete tõlgendamist. Seega ei ole vaja tõlgendada ELTL artikleid 56, 63 ega 65, mis puudutavad teenuste osutamise vabadust ja kapitali vaba liikumist.
- 55 Seejärel tuleb meenutada, et ELTL artikkel 18 on iseseisvalt kohaldatav üksnes sellistes liidu õigusega reguleeritud olukordades, mille tarvis ei nähta aluslepinguga ette diskrimineerimiskeelu erinorme. Diskrimineerimiskeelu põhimõte on aga asutamisevabaduse osas sätestatud ELTL artiklis 49 (5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 56 Seetõttu ei ole enam vaja tõlgendada ELTL artiklit 18 ega ELTL artiklit 26.
- 57 Lõpuks, nagu tuleneb 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsuse *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) punktist 27, kuna erimaks ei näi teistest liikmesriikidest pärinevaid kaupu koormavat enam kui kodumaiseid kaupu, ei ole ELTL artikli 110 tõlgendamine põhikohtuasjas asjasse puutuv.
- 58 Eespool toodust tuleneb, et esimest küsimust tuleb mõista nii, et sellega soovitakse teada, kas ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis reguleerivad käibelt tasutavat 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.
- 59 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tagab asutamisevabadus teiste liikmesriikide kodanike ja ELTL artiklis 54 viidatud äriühingute kohtlemise vastuvõtvast 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).
- 60 Selleks et asutamisevabadus oleks tõhus, peab see äriühingu jaoks sisaldama võimalust tugineda teise temaga seotud äriühingu asutamisevabaduse 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).
- 61 Käesoleval juhul on Tesco asukoht Ungaris, kuid ta kuulub kontserni, mille emaettevõtja asub Ühendkuningriigis. Nagu kohtujurist oma ettepaneku punktis 41 aga märkis, siis kuna see emaettevõtja tegutseb Ungari turul tütarettevõtja kaudu, võib emaettevõtja asutamisevabadust mõjutada igasugune piirang, mis lasub sellel tütarettevõtjal. Seega, vastupidi Ungari valitsuse väidetule on põhikohtuasjas õiguspäraselt võimalik tugineda selle emaettevõtja asutamisevabaduse piirangule.

- 62 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).
- 63 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).
- 64 Käesoleval juhul ei erista seadus teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta ettevõtjaid nende asukoha järgi. Kõik ettevõtjad, kes Ungaris tegutsevad kauplustes toimuva jaemüügi sektoris, 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.
- 65 Seevastu väidavad Tesco ja komisjon, et erimaksu tugevalt progresseeruv olemus iseenesest soodustab maksukohustuslasi, kes kuuluvad Ungari füüsilistele või juriidilistele isikutele, seades halvemas olukorda teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele kuuluvad maksukohustuslased, mistõttu kujutab erimaks selle tunnuseid arvesse võttes Tesco ja komisjoni arvates kaudset diskrimineerimist.
- 66 Nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 8, sisaldab erimaks, mis on käibel põhinev astmeline maks, kauplustes toimuva jaemüügi puhul esimest astet, mida maksustatakse 0%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis ei ületa 500 miljonit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 1,5 miljonit eurot), teist astet, mida maksustatakse 0,1%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis on suurem kui 500 miljonit forintit, ent ei ületa 30 miljardit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 1,5 miljonit eurot kuni 90 miljonit eurot), kolmandat astet, mida maksustatakse 0,4%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis on suurem kui 30 miljardit forintit, ent ei ületa 100 miljardit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 90 miljonit eurot kuni 300 miljonit eurot), ning neljandat astet, mida maksustatakse 2,5%-ga maksustatava summa sellelt osalt, mis on suurem kui 100 miljardit forintit (praeguse seisuga ligikaudu 300 miljonit eurot).
- 67 Ungari ametivõimude andmetest – mille edastasid komisjon ja Ungari – käesolevas asjas kõne all olevate maksuaastate kohta selgub aga, et põhikohtuasjas asjasse puutuval perioodil seoses kauplustes toimuva jaemüügiga olid maksukohustuslasteks, kes kuulusid ainsasse baasastmesse, kõik need maksukohustuslased, kelle omanikeks olid Ungari füüsilised või juriidilised isikud, samal ajal kui maksukohustuslasteks, kes kuulusid kolmandasse ja neljandasse astmesse, olid peamiselt need, kelle omanikeks olid teiste liikmesriikide füüsilised või juriidilised isikud.
- 68 Lisaks selgub Ungari valitsuse seisukohtadest, et sel perioodil kandsid suurema osa erimaksukohustusest need maksukohustuslased, kes kuulusid teiste liikmesriikide füüsilistele või juriidilistele isikutele. Tesco ja komisjoni arvates oli viimatinimetatutel 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 faktiliselt erimaksust vabastatud või pidid nad seda tasuma vaid marginaalse maksumääraga ja oluliselt madalama tegeliku maksumääraga kui suurema käibega maksukohustuslased.

- 69 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).
- 70 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.
- 71 Käesoleval juhul selgub Euroopa Kohtu käsutuses olevatest andmetest, eelkõige seaduse teatavate sektorite suhtes kohaldatava erimaksu kohta preambuli lõigust, mis on esitatud käesoleva kohtuotsuse punktis 3, et käibega seotud tugevalt progresseeruva määra kohaldamisega soovitakse selle seadusega maksustada neid maksukohustuslasi, kelle maksu tasumise võime on „suurem kui üldine maksukohustus“.
- 72 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 62, 65 ja 78, on selline asjaolu selgitatav faktiga, et kauplustes toimuva jaemüügi turul Ungaris on ülekaalus sellised maksukohustuslased, kelle käibed on seal kõige suuremad. See asjaolu on seega muutuv, isegi juhuslik 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.
- 73 Lisaks tuleb märkida, et 0%-ga maksustatav baasaste 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 vahemikule vastavat ülempiiri.
- 74 Sellest järeldub, et erimaksu tugevalt 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.
- 75 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.
- 76 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 tugevalt 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.

Neljas küsimus

- 77 Eespool toodud tervikuna arvesse võttes ei ole neljandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

- 78 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:

ELTL artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kehtestatakse käibel põhinev tugevalt 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.

Allkirjad