



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2013. gada 5. septembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-385/12**

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft**  
**pret**  
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**  
(Székesfehérvári Törvényszék (Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesības — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Direktīvas 2006/112/EK 401. pants —  
Valsts uzlikts nodoklis par mazumtirdzniecību veikalā konkrētās tautsaimniecības nozarēs —  
Progresīvas nodokļa likmes piemērošana uz apgrozījumu balstītas nodokļa bāzes gadījumā — Grupā un  
attiecīgi franšizes sistēmā apvienotu uzņēmumu salīdzinājums

### I – Ievads

1. Pēdējos gados piedzīvotās finanšu un ekonomikas krīzes ietekmē dalībvalstis no jauna intensīvāk apsver tradicionālā ieņēmumu avota – nodokļu – uzlikšanas iespējas. Runa nav tikai par jau pastāvošu nodokļu likmju paaugstināšanu. Papildus tam var vērot arī jaunu nodokļa veidu ieviešanu.
2. Arī izskatāmajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu runa ir par jauna veida nodokli. Lai apmierinātu pieaugušās vajadzības valsts finansējuma jomā, Ungārija uz ierobežotu laiku ievieša nodokli, kas orientēts uz konkrētu uzņēmumu apgrozījumu, piemērojot progresīvu nodokļa likmi, kas šāda veida nodokļu gadījumā parasti nenotiek.
3. Protams, nepārsteidz tas, ka jauni nodokļu veidi tiek kritizēti. Taču šajā lietā Tiesai ir jāizskata jautājums, cik pamatota ir kritika attiecībā uz šāda nodokļa pieļaujamību Savienības tiesību kontekstā. Konkrētāk, šajā ziņā nodokļa maksātāji apgalvo, ka nodoklis savas progresīvās likmes dēļ izkropļo konkurenci – uz ārvalstu uzņēmumu rēķina. Tātad būs jānoskaidro, vai šādi konkurences izkropļojumi izraisa tikai problemātiskas ekonomiskas sekas vai tomēr tie arī nav saderīgi ar Savienības tiesībām.

### II – Piemērojamās tiesību normas

4. Ar 2010. gada Likumu Nr. XCIV par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli (turpmāk tekstā – “Likums Nr. XCIV 2010”) Ungārijā tika ieviests nodoklis, ar ko tostarp tika aplikta mazumtirdzniecība veikalā konkrētās tautsaimniecības nozarēs (turpmāk tekstā – “speciālais nodoklis”). Likums stājās spēkā 2010. gada 4. decembrī, un ar atpakaļejošu iedarbību tika piemērots nodokļa maksātāju darbībai visā 2010. kalendārajā gadā un ierobežotā laikposmā pēc tam.

<sup>1</sup> — Oriģinālvaloda – vācu.

5. Šā nodokļa bāze bija taksācijas gadā nodokļa maksātāja gūtā neto apgrozījuma apjoms. Nodokļa likme bija atkarīga no nodokļa bāzes apmēra. Ja apgrozījums nepārsniedza HUF 500 miljonus (apmēram EUR 1,7 miljoni), nodokļa likme bija 0 %. Pēc tam nodokļa likme pakāpveidīgi trīs pakāpēs pieauga no 0,1 % līdz 0,4 % un visbeidzot līdz 2,5 % – par vismaz HUF 100 miljardus (apmēram EUR 333 miljoni) lielu apgrozījumu. Tādējādi, balstoties uz šādu likmju pakāpveida piemērošanu, līdz konkrētam apgrozījuma apjomam nodoklis netiek ieturēts. Savukārt, ja nodoklis tiek ieturēts, tad – jo lielāks apgrozījums, jo augstāka vidējā nodokļa likme un līdz ar to arī lielāki nodokļi procentuālā izteiksmē.

6. Saskaņā ar Likuma Nr. XCIV 2010 7. pantu saistītiem uzņēmumiem Ungārijas uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību izpratnē nodokļa saistības tiek aprēķinātas tādējādi, ka vispirms nodokļa likme tiek piemērota visu saistīto nodokļa maksātāju apgrozījuma kopsummai. Ikviens atsevišķs nodokļa maksātāja nodokļa saistības tiek aprēķinātas atbilstoši tā īpatsvaram visu saistīto nodokļa maksātāju apgrozījuma kopsummā. Saskaņā ar piemērojamajām Ungārijas uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību normām par saistītiem uzņēmumiem tostarp ir uzskatāmi tādi nodokļa maksātāji, no kuriem viens īsteno izšķirošu ietekmi pār otru.

### III – Pamattiesvedība un tiesvedība Tiesā

7. Ungārijā reģistrētā komercsabiedrība *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.* (turpmāk tekstā – “*Hervis*”) izplata sporta preces, un šī darbība tika aplikta ar speciālo nodokli.

8. *Hervis* Likuma Nr. XCIV 2010 7. panta izpratnē ir saistīta ar Austrijas Republikā reģistrētu mātesuzņēmumu, kas Ungārijā pats vai ar vairāku citu saistītu uzņēmumu starpniecību gūst apgrozījumu, it īpaši pārtikas produktu mazumtirdzniecībā, kas tāpat tika aplikts ar speciālo nodokli. Ja, piemērojot nodokļa likmes, tiek ņemts vērā grupas kopējais apgrozījums, tad attiecībā uz *Hervis* aprēķinātā vidējā nodokļa likme ir ievērojami augstāka nekā likme, kas tiktu iegūta, ja nodokļa aprēķins tiktu balstīts tikai un vienīgi uz tās individuālo apgrozījumu.

9. *Hervis* iebilst pret nodokli, kas tai tika aprēķināts par 2010. gadu, argumentējot, ka speciālā nodokļa uzlikšana ir pretrunā vairākām Savienības tiesību normām. Proti, nodoklis diskriminējot uzņēmumus, kuru īpašnieki ir ārvalstnieki, attiecībā pret uzņēmumiem, kuriem ir ungāru īpašnieki, kā arī atsevišķus, patstāvīgus uzņēmumus – attiecībā pret uzņēmumiem, kas darbojas franšīzes tikla ietvaros. Piemēram, tieši pārtikas produktu mazumtirdzniecībā sabiedrības ar ungāru akcionāriem savu komercdarbību īstenojot franšīzes sistēmas ietvaros, un līdz ar to tās izvairoties no apgrozījuma summēšanas speciālā nodokļa vajadzībām, jo nodokļa aprēķinam nozīmīgs ir tikai un vienīgi katra atsevišķā franšīzesņēmēja apgrozījums.

10. Ņemot to vērā, *Székesfehérvári Törvényesék* (*Székesfehérvári tiesa*), kas izskata *Hervis* prasību, uzdod Tiesai šādu jautājumu, pamatojoties uz LESD 267. pantu:

“Vai tas, ka nodokļa maksātājam, kas nodarbojas ar mazumtirdzniecību veikalā, ir jāmaksā speciāls nodoklis, ja tā gada neto apgrozījuma apjoms pārsniedz HUF 500 miljonus, ir saderīgs ar Līgumu normām par vispārējo diskriminācijas aizliegumu (LESD 18. un 26. pants), brīvību veikt uzņēmējdarbību (LESD 49. pants), vienlīdzīgas attieksmes principu (LESD 54. pants), vienādu tiesību piedalīties [LESD] 54. pantā definēto sabiedrību kapitāla veidošanā principu (LESD 55. pants), pakalpojumu sniegšanas brīvību (LESD 56. pants), kapitāla brīvu apriti (LESD 63. un 65. pants) un vienlīdzīgas nodokļu uzlikšanas sabiedrību ražojumiem principu (LESD 110. pants)?”

11. Tiesvedībā Tiesā savus rakstveida paskaidrojumus iesniedza un 2013. gada 18. jūnija tiesas sēdē piedalījās *Hervis*, Ungārija, Austrijas Republika un Komisija.

## IV – Juridiskais vērtējums

### A – Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamība

12. Vispirms ir jāizvērtē lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamība, ko Ungārija apšaubā.

13. Ungārija pārmet, ka nolēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu pretēji judikatūrā noteiktajām prasībām neietver paskaidrojumus par to, kādēļ iesniedzējtiesa uzskata par nepieciešamu interpretēt prejudiciālajā jautājumā minētās Savienības tiesību normas. It īpaši netiekot izklāstīts tas, kādā veidā Ungārijas speciālais nodoklis rada diskriminējošu iedarbību.

14. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir nepieciešams, lai valsts tiesa savā prejudiciālajā nolēmumā noteiktu faktiskos un tiesiskos apstākļus, kuru kontekstā tā uzdod savu jautājumu, vai vismaz paskaidrotu pieņēmumus par faktiem, uz kuriem ir balstīti šie jautājumi. Turklāt prejudiciālajā nolēmumā ir jānorāda iemesli, kuru dēļ valsts tiesai Savienības tiesību interpretācija šķiet strīdīga, un jāpaskaidro, kādu kopsakaru tā saskata starp Savienības tiesību normām un pamattiesvedībā piemērojamajām valsts tiesību normām<sup>2</sup>.

15. Šīs prasības ir saistītas ar diviem mērķiem. Pirmkārt, ir jānodrošina, ka Tiesa valsts tiesai var sniegt noderīgu Savienības tiesību interpretāciju. Otrkārt, paskaidrojumu minimumam ir jābūt tādām, lai dalībvalstis un pārējie lietas dalībnieki varētu pienācīgi paust savu nostāju, kā paredzēts LESD 267. pantā. Tā kā lietas dalībniekiem tiek izsniegts tikai nolēmums par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, tajā ir jāietver visa informācija, lai lietas dalībnieki varētu iesniegt savus apsvērumus saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantu<sup>3</sup>.

16. Tik tiešām ir jāšaubās, vai izskatāmais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu pats par sevi apmierina prasības par paskaidrojumu minimumu. Piemēram, iesniedzējtiesa nesniedz pilnīgu izklāstu par to, uz kādiem juridiskiem un faktiskiem apstākļiem ir balstīti pamattiesvedībā paustie *Hervis* apgalvojumi par diskrimināciju. Trūkst ne tikai norādes uz Likuma Nr. XCIV 2010 7. pantu, bet arī ziņu par *Hervis* iesaistīšanos grupas struktūrā un par nodokļa uzlikšanu iekšzemes īpašniekiem un attiecīgi ārvalstu īpašniekiem piederošiem uzņēmumiem vai uzņēmumiem, kas darbojas franšīzes sistēmas ietvaros, un attiecīgi tādiem, kas šādā sistēmā neietilpst.

17. Konkrētos apstākļos nolēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu saturu tomēr var papildināt ar papildu informāciju no citiem avotiem, neradot būtiskus šķēršļus ar formālajām, nolēmumam par prejudiciāla jautājuma uzdošanu izvirzītajām prasībām saistīto mērķu sasniegšanai.

18. Īpaši pieminami ir lietas dalībnieku rakstveida paskaidrojumi, uz kuriem balstoties Tiesa var sniegt Savienības tiesību normu noderīgu interpretāciju<sup>4</sup>. Izskatāmajā tiesvedībā iesniedzējtiesas norādes gan juridiskā, gan faktiskā ziņā tika pietiekami papildinātas ar *Hervis* un Ungārijas rakstveida paskaidrojumiem.

19. Turklāt izskatāmajā tiesvedībā arī pārējiem lietas dalībniekiem bija iespējams pienācīgi paust savu viedokli par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. To pirmām kārtām apliecina Austrijas Republikas un Komisijas iesniegtie rakstveida paskaidrojumi, kuros pienācīgi pausta to nostāja<sup>5</sup>. Turklāt šai lietai nozīmīgie tiesību jautājumi daļēji jau ir bijuši publiskās diskusijas priekšmets, it īpaši Parlamenta

2 — Skat., piem., 2011. gada 21. decembra spriedumu lietā C-242/10 *Enel Produzione* (Krājums, I-13665. lpp., 32. punkts un tajā minētā judikatūra). Tagad šīs prasības ir reglamentētas arī Tiesas Reglamenta 2012. gada 25. septembra redakcijas 94. pantā (OV L 265, 1. lpp.), taču izskatāmajā tiesvedībā tas vēl nav piemērojams.

3 — Skat., piem., 2012. gada 27. novembra spriedumu lietā C-370/12 *Pringle*, 84. un nākamie punkti un tajos minētā judikatūra.

4 — Šajā ziņā skat. 1994. gada 3. marta spriedumu lietā C-316/93 *Vaneetveld* (*Recueil*, I-763. lpp., 14. punkts).

5 — Šajā ziņā skat. 1999. gada 21. septembra spriedumu apvienotajās lietās no C-115/97 līdz C-117/97 *Brentjens'* (*Recueil*, I-6025. lpp., 40. punkts) un 2009. gada 10. marta spriedumu lietā C-345/06 *Heinrich* (Krājums, I-1659. lpp., 35. punkts).

deputātu jautājumu un Komisijas atbilžu formā<sup>6</sup>. Tā kā izskatāmajā lietā papildus ir noticis arī mutvārdu process, galu galā arī pārējie lietas dalībnieki vēlākais pēc tam, kad tiem kļuva zināmi tiesvedībā Tiesā iesniegtie rakstveida paskaidrojumi, varēja mutvārdu procesā pienācīgi paust savu viedokli<sup>7</sup>.

20. Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

#### B – Atbilde uz prejudiciālo jautājumu

21. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai ar vairākām LESD normām saderīgi ir tas, ka nodokļa maksātājam ir jāmaksā Ungārijas speciālais nodoklis, ja tā gada neto apgrozījuma apjoms pārsniedz HUF 500 miljonus.

22. *Hervis* un Austrijas Republika apgalvo, ka prejudiciālais jautājums nav uzdots pietiekami diferencēti, un ierosina to pārformulēt. Konkrētāk, jautājums esot neprecīzs attiecībā uz šā nodokļa speciālo raksturu, kas radot neizdevīgu stāvokli nodokļa likmes ļoti izteiktās progresijas dēļ un tādēļ, ka pastāv atšķirīga attieksme pret ārvalstu akcionāriem piederošiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem, kas darbojas franšīzes sistēmā vai attiecīgi filiāļu sistēmā.

23. Tomēr šajā ziņā nav iemesla prejudiciālo jautājumu pārformulēt. Speciālā nodokļa uzlikšanas faktiskā iedarbība, uz ko norāda *Hervis* un Austrijas Republika, ir pienācīgi jāņem vērā Savienības tiesību interpretācijā.

24. Katrā ziņā, lai iesniedzējtiesai varētu sniegt noderīgu atbildi, Tiesai papildus prejudiciālajā jautājumā minētajām normām būtu jāapsver arī Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu<sup>8</sup> (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 401. panta nozīme izskatāmajā tiesvedībā<sup>9</sup>. Tas tādēļ, ka šī norma it īpaši attiecas uz nodokļu, ar kuriem apliek apgrozījumu, pieļaujamību atbilstoši Savienības tiesībām<sup>10</sup>.

25. Tomēr vispirms pievērsīšos iesniedzējtiesas minētajām primāro tiesību normām.

#### 1) Nodokļu diskriminācijas aizliegums attiecībā uz precēm

26. Vispirms būtu jāpārbauda, vai LESD 110. pantā ietvertais diskriminācijas aizliegums aptver arī speciāla nodokļa uzlikšanas aizliegumu. Saskaņā ar šo normu dalībvalsts nedrīkst ražojumiem no citām dalībvalstīm nedz tieši, nedz netieši uzlikt iekšzemes nodokļus, kas būtu lielāki par tiem, kuri tiek uzlikti līdzīgiem iekšzemes ražojumiem.

27. Tā kā šī norma attiecas arī uz netiešajiem nodokļiem par precēm, tā aptver ne tikai tādus nodokļus, ar kuriem apliek precī pašu par sevi. Drīzāk LESD 110. pants ir jāievēro arī tādu nodokļu gadījumā, kurus uzliek saistībā ar precēm nepieciešamu darbību, ciktāl šādi nodokļi tieši ietekmē preču cenu<sup>11</sup>.

6 — It īpaši skat. Parlamenta deputātu jautājumus, kas uzdoti 2010. gada 20. decembrī (E-010535/2010), 2011. gada 2. februārī (E-000576/2011) un 2012. gada 19. janvārī (O-000009/2012), kā arī Komisijas 2011. gada 15. marta atbildi uz jautājumiem E-000576/11 un E-000955/11.

7 — Šajā ziņā skat. spriedumu apvienotajās lietās *Brentjens* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 42. punkts) un 2000. gada 11. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās C-51/96 un C-191/97 *Deliège* (*Recueil*, I-2549. lpp., 38. punkts).

8 — OV L 347, 1. lpp.

9 — Par šīm Tiesas pilnvarām skat., piem., 1986. gada 20. marta spriedumu lietā 35/85 *Tissier* (*Recueil*, 1207. lpp., 9. punkts) un 2013. gada 30. maija spriedumu lietā C-342/12 *Worten*, 30. punkts.

10 — Šajā ziņā skat. arī Komisijas 2011. gada 15. marta atbildi uz jautājumiem E-000576/11 un E-000955/11, no kuras izriet, ka Komisija uz attiecīgas sūdzības pamata jau ir izskatījusi iespēju, ka speciālais nodoklis ir pretrunā PVN direktīvas 401. pantam.

11 — Skat. 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-221/06 *Stadtgemeinde Frohnleiten* un *Gemeindebetriebe Frohnleiten* (Krājums, I-9643. lpp., 43. punkts) un 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-206/06 *Essent Netwerk Noord* u.c. (Krājums, I-5497. lpp., 44. punkts), kuros abos runa ir par EKL 90. pantu.

28. Ir gan pilnīgi iespējams, ka speciālais nodoklis savas uz apgrozījumu balstītās nodokļa bāzes dēļ tieši ietekmēja preču cenas, izņemot tā uzlikšanu ar atpakaļejošu spēku par 2010. kalendāro gadu. Tomēr nodoklis vienīgi tad ir pretrunā LESD 110. panta pirmajai daļai, ja to par ievestām precēm un par līdzīgām iekšzemes precēm vismaz netieši<sup>12</sup> aprēķina atšķirīgā veidā, tādējādi ievestās preces vismaz konkrētos gadījumos appliekot ar lielākiem nodokļiem<sup>13</sup>. Taču izskatāmajā lietā nav konstatējams, ka līdz ar speciālo nodokli precēm no citām dalībvalstīm tiktu uzlikti lielāki nodokļi, nekā tas ir iekšzemes preču gadījumā. Jo, pat ja uzņēmumi, kuriem ir ārvalstu īpašnieki, būtu pakļauti lielākam nodokļu slogam nekā uzņēmumi, kuriem ir iekšzemes īpašnieki, nav konstatējams, ka šajā lietā skartie ārvalstu īpašnieku uzņēmumi arī labprātāk tirgotu ārvalstu izcelsmes preces.

29. Līdz ar to speciālā nodokļa uzlikšana, kā to izklāsta iesniedzējtiesa, nav pretrunā LESD 110. pantam.

## 2) Tiesības veikt uzņēmējdarbību

30. Papildus tam būtu jāpārbauda, vai Ungārijas speciālā nodokļa uzlikšana ir pretrunā LESD 49. pantam, skatītam kopā ar 54. pantu. Tajā ir noteikts, ka ir aizliegts ierobežot sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, uzņēmējdarbības brīvību citā dalībvalstī. Saskaņā ar LESD 49. panta otro daļu brīvība veikt uzņēmējdarbību aptver arī tiesības strādāt pašnodarbinātas personas statusā.

31. Izskatāmajā lietā līdz ar speciālā nodokļa uzlikšanu varētu būt aizliegtā veidā ierobežota *Hervis* mātesuzņēmuma brīvība veikt uzņēmējdarbību Ungārijā. Šajā gadījumā arī *Hervis* varētu atsaukties uz sava mātesuzņēmuma tiesībām veikt uzņēmējdarbību, lai novērstu Savienības tiesībām neatbilstošu speciālā nodokļa uzlikšanu tai pašai<sup>14</sup>.

### a) Diskriminācija

32. Brīvība veikt uzņēmējdarbību principā aizliedz jebkādu diskrimināciju sabiedrības juridiskās adreses dēļ<sup>15</sup>. Diskriminācija notiek tad, ja līdzīgiem faktiskajiem apstākļiem piemēro atšķirīgas normas vai arī atšķirīgiem faktiskajiem apstākļiem piemēro vienu un to pašu normu<sup>16</sup>. Tāpēc LESD 49. pantā kopsakarā ar 54. pantu ir aizliegta atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret sabiedrībām nerezidentēm un sabiedrībām rezidentēm, ciktāl šīs sabiedrības attiecīgā valsts tiesību akta kontekstā atrodas, objektīvi spriežot, līdzīgā stāvoklī<sup>17</sup>.

33. Sākotnēji nevar konstatēt, ka no speciālā nodokļa regulējuma izrietētu atšķirīga attieksme pret tādām sabiedrībām kā *Hervis*, kas ir Ungārijas nodokļa maksātāji, to mātesuzņēmuma juridiskās adreses dēļ. Nav tā, ka nodokļa uzlikšanas veidi savstarpēji atšķirtos atkarībā no mātesuzņēmuma juridiskās adreses. Formālā ziņā Ungārijas Likumā Nr. XCIV 2010 attieksme pret iekšzemes sabiedrības meitasuzņēmumiem neatšķiras no attieksmes pret tādām sabiedrības meitasuzņēmumiem, kuru juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī.

12 — Skat. 1985. gada 9. maija spriedumu lietā 112/84 *Humblot* (*Recueil*, 1367. lpp., 14. punkts) par EEK līguma 95. pantu; šajā ziņā skat. arī 1987. gada 17. septembra spriedumu lietā 433/85 *Feldain* (*Recueil*, 3521. lpp., 16. punkts) un 1988. gada 3. marta spriedumu lietā 252/86 *Bergandi* (*Recueil*, 1343. lpp., 28. punkts) par EEK līguma 95. pantu.

13 — Spriedums lietā *Stadtgemeinde Frohnleiten un Gemeindebetriebe Frohnleiten* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 49. punkts un tajā minētā judikatūra) par EKL 90. pantu.

14 — Šajā ziņā skat. 1994. gada 12. aprīļa spriedumu lietā C-1/93 *Halliburton Services* (*Recueil*, I-1137. lpp.).

15 — Skat., piem., 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 32. punkts) un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — Skat. tostarp 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 30. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 46. punkts) un 2009. gada 2. aprīļa spriedumu lietā C-459/07 *Elshani* (Krājums, I-2759. lpp., 36. punkts).

17 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēts 16. zemsvītras piezīmē, 46. punkts) un spriedumu lietā *Truck Center* (minēts 15. zemsvītras piezīmē, 36. punkts).



34. Tomēr LESD 49. pantā ir aizliegta arī jebkāda netieša vai slēpta diskriminācija sabiedrības juridiskās adreses dēļ. Slēptas diskriminācijas gadījumā runa ir par kāda cita diferencēšanas kritēriju, nevis sabiedrības juridiskās adreses piemērošanu, faktiski izraisot tādu pašu diskriminējošu rezultātu<sup>18</sup>.

35. *Hervis*, Austrijas Republika un Komisija aplūko dažādus aspektus, no kuriem izrietot Ungārijā darbošos ārvalstu sabiedrību slēpta diskriminācija. Tie attiecas uz šķietami atšķirīgu attieksmi pret nodokļa maksātājiem ar akcionāriem no ārvalstīm un attiecīgi no iekšzemes – tā iemesla dēļ, ka to darbība ir organizēta filiāļu un franšīzes sistēmās, kā arī tādēļ, ka uzņēmumi ir iesaistīti grupas struktūrā vai franšīzes sistēmā. Šajā ziņā lietas dalībnieki paši tikai daļēji aplūko Likuma Nr. XCIV 2010 regulējumu, bet lielākoties iztīrā speciālā nodokļa praktisko saimniecisko ietekmi uz dažādām tirdzniecības sistēmām.

36. Tomēr, lai pieņemtu, ka notiek slēpta diskriminācija, izšķiroši ir tikai tie diferencēšanas kritēriji, kas paredzēti speciālā nodokļa regulējumā. Šajā regulējumā attieksme pret filiāļu sistēmām un franšīzes sistēmām nav atšķirīga; atšķirīgie nodokļu aprēķina rezultāti šajā ziņā izriet no regulējuma, kurš diferencē pēc nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoma un kurā tiek ņemta vērā visu tā veikalu apgrozījuma kopsumma. Tāpēc atbilstoši Likumā Nr. XCIV 2010 noteiktajiem diferencēšanas kritērijiem, kas izraisījuši lietas dalībnieku minētos apstākļus, lai pārbaudītu, vai notiek slēpta diskriminācija, turpmāk tekstā aplūkošu šādus kritērijus: nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoms (ii) apakšpunkts), saistīti nodokļa maksātāji (iii) apakšpunkts) un izplatīšanas ķēdes posmi (iv) apakšpunkts).

#### i) Slēptas diskriminācijas priekšnosacījumi

37. Vispirms būtu jāprecizē slēptas diskriminācijas priekšnosacījumi. Tiesas līdzšinējā judikatūrā par brīvību veikt uzņēmējdarbību ir norādīts, gan ne pilnīgi pārliecinoši, kādos gadījumos kāds cits diferencēšanas kritērijs, nevis sabiedrības juridiskā adrese faktiski izraisa līdzīgu diskriminējošu rezultātu.

38. Pirmkārt, būtu jānoskaidro, cik lielai ir jābūt korelācijai starp izvēlēto diferencēšanas kritēriju un sabiedrības juridisko adresi, lai varētu pieņemt, ka pastāv nevienlīdzīga attieksme juridiskās adreses dēļ. Šajā ziņā Tiesa līdz šim ir orientējusies gan uz atbilstību lielākajā daļā gadījumu<sup>19</sup>, gan vienkārši uz skarto nerezidentu pārsvaru<sup>20</sup> vai pat tikai atsaucas uz nelabvēlīgas attieksmes risku<sup>21</sup>. Tādējādi pilnīgi noteikti varētu konstatēt vienīgi to, ka nav nepieciešama šāda kritērija pilnīga un precīza atbilstība sabiedrības juridiskajai adresei<sup>22</sup>.

18 — Skat. tostarp 1989. gada 5. decembra spriedumu lietā C-3/88 Komisija/Itālija (*Recueil*, 4035. lpp., 8. punkts), 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp., 14. punkts), 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u.c. (*Recueil*, I-4809. lpp., 10. punkts), 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-329/05 *Meindl* (Krājums, I-1107. lpp., 21. punkts) un 2010. gada 1. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-570/07 un C-571/07 *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (Krājums, I-4629. lpp., 117. un nākamie punkti).

19 — Skat. 1988. gada 7. jūlija spriedumu lietā 143/87 *Stanton* un *L'Étoile 1905* (*Recueil*, 3877. lpp., 9. punkts), spriedumu lietā *Commerzbank* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 15. punkts), spriedumu lietā *Baxter* u.c. (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 13. punkts) un 2007. gada 22. marta spriedumu lietā C-383/05 *Talotta* (Krājums, I-2555. lpp., 32. punkts); skat. arī spriedumu lietā *Bergandi* (minēts 12. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) par EEK līguma 95. pantu un 2010. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-97/09 *Schmelz* (Krājums, I-10465. lpp., 48. punkts) par pakalpojumu sniegšanas brīvību.

20 — Skat. spriedumu lietā *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 119. punkts).

21 — Skat. spriedumu lietā *Talotta* (minēts 19. zemsvītras piezīmē, 32. punkts), kā arī spriedumu lietā *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 119. punkts); skat. arī 1990. gada 8. maija spriedumu lietā C-175/88 *Biehl* (*Recueil*, I-1779. lpp., 14. punkts) par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

22 — Šajā ziņā skat. 2012. gada 28. jūnija spriedumu lietā C-172/11 *Erny*, 41. punkts, par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību.

39. Otrkārt, nav pilnīgas skaidrības ne vien par judikatūrā minēto nepieciešamo korelācijas pakāpi, bet arī jautājumā, vai šai korelācijai ir jāizriet no diferencēšanas kritērija būtības<sup>23</sup> vai tomēr tā var balstīties uz drīzāk nejausiem faktiskajiem apstākļiem<sup>24</sup>. Saiknes starp diferencēšanas kritērija būtību un sabiedrības juridisko adresi priekšnosacījums būtu – šim kritērijam raksturīga korelācija ar sabiedrības juridisko adresi. Turpretī, lai konstatētu drīzāk nejausu faktisko saikni, pietiek ar to, ka pašreizējā situācijā faktiski pastāv šāda korelācija. Šāds skatījums ļauj pieņemt, ka, pašreizējai situācijai mainoties jebkurā brīdī, slēpta diskriminācija varētu atkal beigties.

40. Ierosinu Tiesai attiecībā uz pieņēmumu par slēptu diskrimināciju izmantot striktus standartus. Tas tāpēc, ka slēptai diskriminācijai nebūtu jāizraisa diskriminācijas sastāva paplašināšana, bet gan tikai jāaptver arī šādi gadījumi, kas, tīri formāli spriežot, gan nav uzskatāmi par diskrimināciju, taču tiem ir diskriminējoša iedarbība.

41. Līdz ar to korelācija starp diferencēšanas kritēriju un sabiedrības juridisko adresi ir jākonstatē izteiktā pārsvarā gadījumā. Ar skarto nerezidentu vienkāršu pārsvaru nepietiek.

42. Turklāt vispārēja slēptas diskriminācijas ierobežošana, to reducējot uz gadījumiem, kuros korelācija izriet no diferencēšanas kritērija būtības, nevis tikai balstās uz drīzāk nejausiem faktiskajiem apstākļiem, nav viens no iespējamiem risinājumiem.

43. Tas tādēļ, ka diferencēšanas kritērija korelācija ar sabiedrības juridisko adresi vienmēr balstās uz faktiskajiem apstākļiem. Tas tā ir arī attiecībā uz klasisko slēptas diskriminācijas diferencēšanas kritēriju pēc valstspiederības – fiziskas personas dzīvesvietas<sup>25</sup>. Korelācija starp dzīvesvietu un valstspiederību tikai tādēļ izriet no diferencēšanas kritērija – dzīvesvietas – būtības, kā liecina pašreizējā situācija, ka dalībvalstīs galvenokārt dzīvo pilsoņi ar attiecīgo valstspiederību. Tomēr to, ciktāl šis apstāklis izriet no saiknes starp dzīvesvietu un valstspiederību būtības, nevar novērtēt, ja ignorē pašreizējos faktiskos apstākļus attiecībā uz Savienības pilsoņu mobilitāti un valstspiederīgā tiesību svarīgumu. Tomēr arī šie apstākļi mainās, tā ka galu galā arī šeit nevienlīdzīga attieksme, kas, kā vispārzināms, ir diferencēšanas kritērija sekas, tāpat balstās uz aktuālajiem faktiskajiem apstākļiem.

44. Orientēšanās uz pašreizējiem faktiskajiem apstākļiem nav arī pretrunā tam, ka šo apstākļu maiņas dēļ valsts regulējumam, kas tā pieņemšanas laikā vēl neizraisīja iebildumus Savienības tiesību kontekstā, tagad pēkšņi piemīt diskriminējošs raksturs. Iekšējā tirgus vajadzībām nozīmīgi ir vienīgi tas, ka tiek ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, bet ne tas, vai šajā ziņā būtu jāizvirza pārmetumi kādreizējiem valsts likumdevējiem.

45. Tādējādi arī tīri faktiska un drīzāk nejausa saikne starp diferencēšanas kritēriju un sabiedrības juridisko adresi var izraisīt nevienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrībām rezidentēm un attiecīgi sabiedrībām nerezidentēm.

46. Līdz ar to slēpta nevienlīdzīga attieksme sabiedrības juridiskās adreses dēļ pastāv tad, ja, kā liecina pašreizējie faktiskie apstākļi, valsts regulējumā izvēlētais diferencēšanas kritērijs izteiktā pārsvarā gadījumā ir saistīts ar sabiedrības juridisko adresi ārpus attiecīgās valsts.

23 — Skat. spriedumu lietā *Baxter u.c.* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 13. punkts) un spriedumu lietā *Blanco Pérez un Chao Gómez* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 119. punkts).

24 — Skat. spriedumu lietā *Komisija/Itālija* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 9. punkts); skat. arī spriedumu lietā *Humblot* (minēts 12. zemsvītras piezīmē, 14. punkts) par EEK līguma 95. pantu.

25 — Skat. spriedumu lietā *Schumacker* (minēts 16. zemsvītras piezīmē, 28. punkts).

47. Tomēr priekšnosacījums tam, lai pieņemtu, ka pastāv slēpta diskriminācija, ir ne vien slēpta nevienlīdzīga attieksme, bet arī stāvoklis, kas, objektīvi spriežot, ir līdzīgs ar šo kritēriju diferencēto grupu stāvoklim<sup>26</sup>. Ar to tiek pārbaudīts, vai konstatētā nevienlīdzīga attieksme balstās uz atšķirīgiem faktiskajiem apstākļiem un vai tādējādi diskrimināciju var izslēgt<sup>27</sup>. Šis papildu priekšnosacījums novērš arī to, ka dalībvalstis objektīvi pamatotu diferencēšanu savā regulējumā nevar paredzēt tikai tādēļ, ka diferencēšanas kritērijs – dažkārt arī nejauši – korelē ar sabiedrības juridisko adresi.

ii) Kritērijs – nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoms

48. Ņemot vērā teikto, tagad būtu jāpārbauda, vai kritērijs – nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoms, ko Ungārijas speciālā nodokļa gadījumā izmanto nodokļa likmes apmēra noteikšanai, ir uzskatāms par slēptu diskrimināciju pret sabiedrībām nerezidentēm.

49. Saskaņā ar speciālā nodokļa regulējumu nodokļa likme pieaug pakāpjveidīgi – atbilstoši apgrozījuma apjomam. Sekas ir tādas, ka saistībā ar speciālo nodokli attieksme pret uzņēmumu ar lielu apgrozījumu piemērojamās nodokļa likmes ziņā ir sliktāka nekā attieksme pret uzņēmumu ar mazu apgrozījumu. Šā regulējuma sekas ir tendence, ka nodokļa maksātājam, kas filiāļu sistēmas ietvaros uztur daudzus veikalus, apgrozījumam vidēji tiek piemērota augstāka nodokļa likme, nekā tā ir nodokļa maksātājam, kas uztur tikai vienu pašu veikalu, piemēram, franšīzesņēmējam.

– Nevienlīdzīga attieksme

50. Priekšnosacījums tam, lai pieņemtu, ka pastāv slēpta diskriminācija, vispirms ir slēpta nevienlīdzīga attieksme pret nodokļa maksātājiem – atkarībā no to mātesuzņēmuma juridiskās adreses. Slēpta nevienlīdzīga attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm un attiecīgi sabiedrībām rezidentēm pastāvētu tad, ja izteiktā pārsvarā gadījumu nodokļa maksātāji, kas savā darbībā gūst lielu apgrozījumu, piederētu nerezidentiem, turpretī nodokļa maksātāji ar mazu apgrozījumu – rezidentiem.

51. Šāds konstatējums, manuprāt, nav pašsaprotams. Parasti uzņēmumi ar lielu apgrozījumu gan darbojas iekšējā tirgū ārpus valsts, un, iespējams, līdz ar to pastāv zināma varbūtība, ka šāda veida uzņēmums arī citā dalībvalstī plāno un gūst lielu apgrozījumu. Taču tikpat labi uzņēmums ar lielu apgrozījumu var piederēt rezidentiem.

52. Tādēļ iesniedzējtiesai būtu jāpārbauda, vai strīdīgajā gadā pastāvēja slēpta nevienlīdzīga attieksme Ungārijas faktisko apstākļu dēļ.

53. *Hervis* sniegtās ziņas par pārtikas produktu nozari nav pietiekamas, lai izdarītu šādu pieņēmumu. Tās gan ļauj pierādīt, ka pārtikas produktu tirdzniecības jomā nodokļa maksātāji ar ārvalstu akcionāriem ir organizēti filiāļu sistēmās, savukārt lielas pārtikas veikalu ķēdes, kas pieder iekšzemes īpašniekiem, darbojas franšīzes sistēmas ietvaros. Taču šīs norādes attiecas tikai uz daļu no speciālā nodokļa piemērošanas jomas un it īpaši neattiecas uz nozari, kurā darbojas pati *Hervis*. Slēpta nevienlīdzīga attieksme pret rezidentu un attiecīgi nerezidentu principā ir jākonstatē attiecībā uz visu regulējumu, un to nevar ierobežot tikai uz konkrētu regulējuma jomas fragmentu.

54. Tas, ciktāl *Hervis* apgrozījuma summēšana ar tās mātesuzņēmuma apgrozījumu pārtikas tirdzniecībā ir uzskatāma par slēptu nevienlīdzīgu attieksmi, gan nav izšķiroši, lai konstatētu kritērija apgrozījuma apjoms pieļaujamību Savienības tiesībās, bet ir jāizvērtē, veicot pārbaudi par kritēriju saistītie uzņēmumi<sup>28</sup>.

26 — Skat. iepriekš 32. punktu.

27 — Šajā ziņā skat., piem., spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minēts 16. zemsvītras piezīmē, 46. punkts).

28 — Skat. šo secinājumu 64. un nākamos punktus.



55. Tādējādi, ja vien iesniedzējtiesa nekonstatētu citādi, pēc Tiesas rīcībā esošajām ziņām nevar konstatēt, ka speciālā nodokļa likmes orientēšana uz apgrozījuma apjomu būtu uzskatāma par slēptu nevienlīdzīgu attieksmi pret rezidentiem un attiecīgi nerezidentiem.

– Objektīvi līdzīgs stāvoklis

56. Ja iesniedzējtiesa tomēr konstatētu slēptu nevienlīdzīgu attieksmi, papildus būtu jāpārbauda, vai nodokļa maksātāji ar lielu apgrozījumu un nodokļa maksātāji ar mazu apgrozījumu attiecībā uz Ungārijas speciālo nodokli atrodas, objektīvi spriežot, līdzīgā stāvoklī.

57. Komisija uzskata, ka objektīvi līdzīgu stāvokli it īpaši attiecībā uz atšķirīgu attieksmi pret filiāļu sistēmām un franšīzes sistēmām noliegt var vienīgi tad, ja šāda atšķirīga attieksme ir saistīta ar atšķirīgu nodokļu maksāspēju. Tomēr augstāka speciālā nodokļa likme, kas izriet no integrēta mazumtirdzniecības uzņēmuma filiāļu apgrozījuma summēšanas, neliecinot par šāda veida uzņēmuma lielāku nodokļu maksāspēju. Lielāka nodokļu maksāspēja izrietot vienīgi no lielākas peļņas, kurā ņemts vērā ne tikai apgrozījums, bet arī izmaksas.

58. Vispirms būtu jākonstatē, ka atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātājiem ar lielu apgrozījumu un attiecīgi nodokļa maksātājiem ar mazu apgrozījumu atbilst tieši tāda nodokļa būtībai, kura apmērs ir atkarīgs no apgrozījuma. Proti, nevienlīdzīga attieksme pastāv arī tad, ja šāds nodoklis paredz tikai vienu vienotu nodokļa likmi. Nodokļa maksātāji ar lielu apgrozījumu vienmēr maksās absolūtā izteiksmē lielāku nodokli nekā nodokļa maksātāji ar mazu apgrozījumu.

59. Tomēr izskatāmajā lietā papildus tam rodas arī jautājums, vai nodokļa maksātāji ar lielu apgrozījumu un nodokļa maksātāji ar mazu apgrozījumu attiecībā uz nodokļa *likmes* apmēru atrodas, objektīvi spriežot, līdzīgā stāvoklī. Citiem vārdiem, jānoskaidro, vai vienlīdzības kontekstā atšķirīgais apgrozījuma apjoms izraisa pareizi atšķirīgu nodokļa likmju piemērošanu. Visbeidzot ir jāpārbauda, vai pastāv aspekts, kas šādu atšķirīgu attieksmi attaisno. Parasti šāda pārbaude ir attaisnojuma pamata izvērtēšanas priekšmets<sup>29</sup>.

60. Tomēr neatkarīgi no jautājuma par šādas pārbaudes dogmatisko klasifikāciju piekritu Komisijas viedoklim, ka nodokļa maksātāja atšķirīgā nodokļu maksāspēja principā var pamatot atšķirīgas nodokļa likmes piemērošanu.

61. Nodokļa likmes progresija ienākuma nodokļa tiesībās tiktāl, tātad attiecībā uz nodokļiem, kurus aprēķina pēc peļņas, ir uzskatāma par vispārārstītu diferencēšanas līdzekli. Tiesa, atšķirībā no Komisijas, nevēlos jau no paša sākuma izslēgt progresijas pamatotību arī tāda nodokļa gadījumā, kas ir balstīts uz apgrozījumu. Apgrozījuma apjoms var tikt uzskatīts par nodokļu maksāspējas tipu noteicošu indikatoru, jo, piemēram, bez liela apgrozījuma liela peļņa nemaz nav iespējama, vai arī tādēļ, ka peļņa no papildu apgrozījuma vienības jeb peļņas robežvērtība pieaug tādēļ, ka samazinās nemainīgās izmaksas par vienu vienību.

62. Visbeidzot to, vai, ņemot vērā teikto, atšķirīgs apgrozījuma apjoms pamato atšķirīgu nodokļa likmju piemērošanu, tomēr nevar noskaidrot, ja netiek pārbaudīts, cik samērīga ir nodokļa likmes progresija. Šajā jautājumā iesniedzējtiesai būtu jānoskaidro un jāizsver virkne faktisko apstākļu. It īpaši būtu jānoskaidro, kā izpaužas visu nodokļa maksātāju vidējā nodokļu sloga sadalījums, ņemot vērā dažādajās pakāpēs piemērojamo nodokļa likmi, un kā atbilstoši tam parasti mainās nodokļa maksātāja apgrozījuma peļņas normas robežvērtības.

29 — Tiktāl skat. arī manus 2012. gada 19. jūlija secinājumus lietā C-123/11 A, 40. un nākamie punkti.

63. Tomēr neatkarīgi no jautājuma, vai tādējādi nodokļa maksātāji ar lielu apgrozījumu un nodokļa maksātāji ar mazu apgrozījumu nodokļa likmes apmēra ziņā atrodas, objektīvi spriežot, līdzīgā stāvoklī, un tā kā nav konstatēta nevienlīdzīga attieksme pret sabiedrībām nerezidentēm<sup>30</sup>, kritērijs “nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoms” nav tas diferencēšanas kritērijs, kas var pamatot slēptu diskrimināciju pret sabiedrībām nerezidentēm.

iii) Kritērijs – saistīti nodokļa maksātāji

64. Papildus tam ir jāpārbauda, vai atšķirīgā attieksme pret nodokļa maksātāju, kas konkrētā veidā ir saistīts ar citu nodokļa maksātāju, ir uzskatāma par slēptu diskrimināciju sabiedrības juridiskās adreses dēļ.

65. Proti, Ungārijas speciālā nodokļa regulējums piemērojamās nodokļa likmes ziņā diferencē ne tikai pēc nodokļa maksātāja apgrozījuma apjoma. Konkrētos apstākļos, lai noteiktu nodokļa likmi, pat tiek summēts dažādu nodokļa maksātāju apgrozījums. Tiesa, vienīgi tādu nodokļa maksātāju gadījumā, kas ir apvienoti grupā, nevis tādu nodokļa maksātāju gadījumā, kas ar citiem nodokļa maksātājiem veido vienu franšīzes sistēmu. Tā kā *Hervis* ir iesaistīta grupas struktūrā, kas Ungārijā apgrozījumu tostarp gūst pārtikas produktu tirdzniecībā, tai ir piemērojama augstāka nodokļa likme nekā nodokļa maksātājiem, kas ir iesaistīti tikai kādā franšīzes sistēmā.

66. Tātad šajā lietā diferencēšanas kritērijs ir veids, kādā nodokļa maksātājs – vai nu meitasuzņēmums vai franšīzes ņēmējs – ir saistīts ar uzņēmumu, kam ir ietekme uz nodokļa maksātāja komercdarbību. Vienā gadījumā šāds uzņēmums ir ietekmīgs nodokļa maksātāja dalībnieks vai attiecīgi akcionārs, citā gadījumā šādam uzņēmumam attiecīgos apstākļos ir plašas tiesības uz franšīzes līguma pamata.

67. Vispirms iesniedzējtiesai, balstoties uz faktiskajiem apstākļiem, ir jākonstatē, vai pastāv slēpta nevienlīdzīga attieksme pret uzņēmumiem rezidentiem un attiecīgi uzņēmumiem nerezidentiem. Tas tā būtu, ja strīdīgajā gadā nodokļa maksātāja iesaistīšana grupas struktūrā izteiktā pārsvarā gadījumu būtu bijusi saistīta ar tā mātesuzņēmuma juridisko adresi kādā ārvalstī.

68. Tādā gadījumā rastos jautājums, vai nodokļa maksātāji, kas ir iesaistīti grupas struktūrā, un nodokļa maksātāji, kas ir iesaistīti franšīzes sistēmā, atrodas, objektīvi spriežot, līdzīgā stāvoklī. Lai atbildētu, izšķiroša nozīme ir tam, vai attiecībā uz speciālā nodokļa aprēķināšanu pēc apgrozījuma meitasuzņēmuma saikne ar savu mātesuzņēmumu, objektīvi spriežot, ir pielīdzināma franšīzes ņēmēja saiknei ar savu franšīzes devēju.

69. Tomēr izskatāmajā lietā, kur mātesuzņēmumam ir izšķiroša ietekme pār meitasuzņēmumu, grupas struktūra un franšīzes sistēma šādā mērā nav salīdzināmas. Izšķirošās ietekmes dēļ meitasuzņēmumu apgrozījums ir pieskaitāms mātesuzņēmumam. Valdošais mātesuzņēmums lielā mērā pats izvēlas, vai tas apgrozījumu gūst pats vai ar meitasuzņēmuma, nodokļa maksātāja, starpniecību. Savukārt franšīzes devējam tā franšīzes ņēmēja juridiskās un saimnieciskās patstāvības dēļ tādas iespējas nav.

70. Tādējādi saskaņā ar Ungārijas speciālā nodokļa aprēķina standartu, kas balstīts uz apgrozījumu, nodokļa maksātāji, kas ir pievienojušies franšīzes sistēmai, un nodokļa maksātāji, kas ir iesaistīti grupas struktūrā, neatrodas objektīvi līdzīgā stāvoklī.

71. Tādējādi diferencēšanas kritērijs “saistīti nodokļa maksātāji” neļauj pieņemt, ka pastāv slēpta diskriminācija.

30 — Skat. šo secinājumu 48. un nākamās punktus.

iv) Kritērijs – izplatīšanas ķēdes posms

72. Visbeidzot atliek noskaidrot, vai nodokļa uzlikšana tikai un vienīgi pēdējā izplatīšanas ķēdes posmā ir uzskatāma par slēptu diskrimināciju attiecībā pret sabiedrību ar juridisko adresi citā dalībvalstī.

73. Proti, saskaņā ar speciālā nodokļa regulējumu ar nodokli apliek vienīgi mazumtirdzniecību veikalā, bet ne vairumtirdzniecību iepriekšējā izplatīšanas ķēdes posmā. Šādas diferencēšanas dēļ nodokļu ziņā attieksme pret nodokļa maksātāju ar filiālēm atšķiras no attieksmes pret franšīzes devēju un franšīzesņēmēju sistēmu, jo franšīzes devēju apgrozījums vispār netiek aplikts ar nodokli.

74. Šī atšķirība ir iebildumu kodols – it īpaši no *Hervis* puses. Tiek apgalvots, ka pārtikas produktu nozarē, ar kuru *Hervis* ar sava mātesuzņēmuma starpniecību ir saistīts speciālā nodokļa aplikšanas vajadzībām, tiek radīta nevienlīdzīga attieksme pret ārvalstu īpašnieku uzņēmumiem un attiecīgi iekšzemes īpašnieku uzņēmumiem.

75. Arī šajā ziņā iesniedzējtiesai attiecībā uz pieņēmumu, ka pastāv slēpta nevienlīdzīga attieksme, vispirms būtu jānoskaidro, vai izteiktā pārsvarā gadījumu nerezidenti Ungārijā darbojas filiāļu sistēmas ietvaros, savukārt rezidenti kā franšīzes devēji tieši vai netieši uztur franšīzes sistēmas darbību.

76. Ciktāl to varētu konstatēt, būtu jāpārbauda, vai uzņēmums, kas darbojas filiāļu sistēmā, un franšīzes devējs attiecībā uz Ungārijas speciālo nodokli atrodas objektīvi līdzīgā stāvoklī.

77. Šajā ziņā *Hervis* un Austrijas Republika apgalvo, ka Ungārijas franšīzes sistēma minimāli atšķiras no integrētiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem ar filiālēm. Tas it īpaši esot sakāms par vienotu pieeju zīmolu, preču piegāžu, cenu veidošanas, noieta veicināšanas un elektroniskās datu apstrādes jomā.

78. Tomēr, lai novērtētu, vai pastāv objektīvi līdzīgs stāvoklis, nav būtiski, vai salīdzināmās grupas ir līdzīgas tikai dažu vai vairāku aspektu ziņā. Izšķiroši ir tas, vai tās atrodas līdzīgā stāvoklī valsts pieņemtā regulējuma kontekstā.

79. Taču franšīzes devēju un uzņēmumu, kas darbojas filiāļu sistēmā, gadījumā tas tā nav. Franšīzes devējiem netiek piemērots speciālais nodoklis, tie apgrozījumu gūst nevis no galapatērētājiem, bet tikai no saviem franšīzesņēmējiem. Tādējādi tie drīzāk ir jāsalīdzina ar vairumtirgotājiem vai ražotājiem, kuru pakalpojumus izmanto arī uzņēmumi, kas darbojas filiāļu sistēmā, un kuriem tāpat netiek piemērots speciālais nodoklis. Ja franšīzes devēju apgrozījumu tāpat apliktu ar speciālo nodokli, notiktu ražojumu dubulta aplikšana ar nodokli, jo nodoklis tiktu uzlikts gan franšīzes devēja līmenī, gan franšīzesņēmēja līmenī. Turpretī uzņēmums, kas darbojas filiāļu sistēmā, līdzīgai dubultai aplikšanai ar nodokli netiktu pakļauts.

80. Tādējādi arī diferencēšanas kritērijs – izplatīšanas ķēdes posms – neļauj pieņemt, ka pastāv slēpta diskriminācija.

v) Starpsecinājums

81. Jāsecina, ka Ungārijas speciālā nodokļa regulējums, ciktāl Tiesai zināms, neietver normas, kas saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību atklāti vai slēpti diskriminētu sabiedrības to juridiskās adreses dēļ.

#### b) Nediskriminējošs ierobežojums

82. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem papildus diskriminācijai ir uzskatāmi arī tādi tiesību akti, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības īstenošanu<sup>31</sup>.

83. Kā jau citviet minēju, nodokļu tiesību jomā pārbaude, balstoties uz šo standartu, nav iespējama, jo pretējā gadījumā ikviens valsts uzlikts nodoklis būtu jāizvērtē Savienības tiesību kontekstā<sup>32</sup>.

84. Šāda nostāja ir pausta ne tikai Tiesas judikatūrā, jo tā jautājumu par tiesību veikt uzņēmējdarbību nediskriminējošiem ierobežojumiem nodokļu tiesību jomā līdz šim vēl nav izskatījusi. Nodokļu tiesību īpašā statusa pamatojums attiecībā uz pamatbrīvību īstenošanu rodams arī Līgumos. Tā, piemēram, daudzās LESD normās par Savienības likumdošanu nodokļu tiesību jomā ir paredzēti striktāki formālie priekšnosacījumi<sup>33</sup> un tādējādi ir uzsvērtā dalībvalstu suverenitāte nodokļu jomā.

#### c) Starpsecinājums

85. Tādējādi jākonstatē, ka pēc Tiesai sniegtajām ziņām speciālā nodokļa uzlikšana neierobežo aizliegtā veidā *Hervis* mātesuzņēmuma brīvību veikt uzņēmējdarbību Ungārijā.

#### 3) Pakalpojumu sniegšanas brīvība un kapitāla brīva aprīte

86. Tā kā izskatāmajā lietā ir skartas *Hervis* mātesuzņēmuma tiesības veikt uzņēmējdarbību, tām ir priekšroka salīdzinājumā ar kapitāla brīvu aprīti<sup>34</sup>, kā pareizi norāda lietas dalībnieki. Turklāt neatkarīgi no pakalpojumu sniegšanas brīvības un brīvības veikt uzņēmējdarbību konkurences, manuprāt, izskatāmajā lietā pakalpojumu sniegšanas brīvība nav skarta, jo *Hervis* darbības priekšmets ir preču pārdošana jeb izplatīšana.

#### 4) Vispārējais diskriminācijas aizliegums

87. Tā kā vispārējais diskriminācijas aizliegums valstspiederības dēļ uzņēmējdarbības brīvības jomā ir nostiprināts pašreizējā LESD 49. pantā<sup>35</sup>, izskatāmajā lietā LESD 18. pants sava speciālās normas statusa dēļ nav piemērojams.

#### 5) Apgrozījuma nodokļu pieļaujamība saskaņā ar PVN direktīvu

88. Noslēgumā pievērsīšos PVN direktīvas 401. panta nozīmei attiecībā uz šajā lietā aplūkojamā speciālā nodokļa uzlikšanas pieļaujamību saskaņā ar Savienības tiesībām.

89. Saskaņā ar šo normu PVN direktīva dalībvalstīm neliedz uzlikt nodokļus, kuriem *nav* apgrozījuma nodokļa būtisko iezīmju. Tomēr no tā izriet, ka dalībvalstīm ir aizliegts uzlikt nodokļus, kuriem ir šādas būtiskās iezīmes<sup>36</sup>.

31 — Skat. tikai spriedumu lietā *Truck Center* (minēts 15. zemsvītras piezīmē, 33. punkts), spriedumu lietā *Blanco Pérez un Chao Gómez* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 53. punkts), kā arī 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-380/11 *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, 33. punkts un tajā minētā judikatūra.

32 — Konkrētāk skat. manus 2011. gada 21. decembra secinājumus lietā C-498/10 *X*, 28. punkts.

33 — Par iekšējā tirgus likumdošanu skat. LESD 114. panta 2. punktu un 115. pantu, par rūpniecības politiku – 173. panta 3. punkta otro daļu, par vides aizsardzības politiku – 192. panta 2. punkta pirmās daļas a) apakšpunktu un par enerģētikas politiku – 194. panta 3. punktu.

34 — Par šo jautājumu skat. 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 91. un 94. punkts.

35 — Skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.* (*Recueil*, I-1727. lpp., 39. punkts).

36 — Skat., piem., 1992. gada 31. marta spriedumu lietā C-200/90 *Dansk Denkavit un Poulsen Trading* (*Recueil*, I-2217. lpp., 10. punkts un tajā minētā judikatūra) un 1997. gada 17. septembra spriedumu lietā C-347/95 *UCAL* (*Recueil*, I-4911. lpp., 32. punkts).

90. Izskatāmajā lietā tik tiešām rodas jautājums, vai Ungārijas speciālajam nodoklim, ko aprēķina, balstoties uz apgrozījumu, ir apgrozījuma nodokļa raksturs PVN direktīvas 401. panta izpratnē, līdz ar ko tas Savienības tiesībās būtu aizliegts. Proti, speciālais nodoklis savas progresīvās nodokļa likmes dēļ izraisa ievērojamu konkurences izkropļojumu starp uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu un uzņēmumiem ar mazu apgrozījumu. Tomēr šis konkurences izkropļojums, kā jau konstatēts, nav uzskatāms par pārrobežu diskrimināciju<sup>37</sup>, tādējādi speciālais nodoklis nav pretrunā pamatbrīvībām. Principā šāda veida konkurences izkropļojumu novēršana Savienības tiesībās ir atrunāta ne tikai valsts atbalsta tiesībās, bet arī – it īpaši apgrozījuma nodokļu jomā – kopējās PVN sistēmas normās.

91. Apzinot, ka iesniedzējtiesa nav uzdevusi jautājumu par PVN direktīvas 401. panta interpretāciju un arī lietas dalībnieki Tiesā par šo jautājumu nav izteikušies. Tas nepārsteidz, ja padomā, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru pašreizējā PVN direktīvas 401. panta pārkāpums ir jānoliedz jau tad, ja valsts noteiktajam nodoklim trūkst kaut vienas no četrām būtiskajām PVN iezīmēm<sup>38</sup>. Pie šīm četrām būtiskajām iezīmēm pieder tā vispārēja uzlikšana, tā aprēķināšana pēc cenas, tā uzlikšana ikvienā ražošanas un izplatīšanas ķēdes posmā, kā arī priekšnodokļa atskaitīšanas iespējamība, jo nodoklis katrā ķēdes posmā attiecas tikai uz pievienoto vērtību un visbeidzot tiek uzlikts galapatērētājam<sup>39</sup>. Taču Ungārijas speciālajam nodoklim acīmredzami nepiemīt nedz trešā, nedz ceturtā iezīme, jo to uzlik tikai un vienīgi mazumtirdzniecības posmā.

92. Tomēr pievērsīšos PVN direktīvas 401. panta nozīmei izskatāmajā tiesvedībā, jo, pirmkārt, ir skaidrs, ka šīs normas piemērošanas abstraktajiem priekšnosacījumiem ir nepieciešama korekcija, lai nodrošinātu šīs normas praktisko iedarbību (par to a)). Otrkārt, ir jāšaubās, vai pēc iespējamās šo priekšnosacījumu korekcijas no Tiesas puses Ungārijas speciālais nodoklis būtu saderīgs ar PVN direktīvas 401. pantu (par to b) un c)).

#### a) PVN direktīvas 401. panta būtība un nolūks

93. Tāda nodokļa uzlikšanas aizliegumu, kuram ir apgrozījuma nodokļa būtiskās iezīmes, var izskaidrot šādi: Savienības kopējā PVN sistēma paredz aizstāt atsevišķās dalībvalstīs pastāvējušos atšķirīgos apgrozījuma nodokļus<sup>40</sup>. Kā liecina Direktīvas 67/227/EEK<sup>41</sup> preambulas ceturtais un astotais apsvērums, iepriekš lielākajā daļā dalībvalstu apgrozījuma nodoklis tika uzlikts kumulatīvas vairākpozmu sistēmas formā, tātad ne PVN formā. Līdz ar kopējo PVN sistēmu visi apgrozījuma nodokļi Savienībā tiek aizstāti ar konkrētu apgrozījuma nodokļa formu, proti, spēkā esošo PVN.

94. Tādējādi ar kopējo PVN sistēmu tiek saskaņota nevis PVN joma, bet gan apgrozījuma nodokļu joma, kas ir plašāka, juridiski saistoši nosakot konkrētu apgrozījuma nodokļa variantu – spēkā esošo PVN. Protams, šādai saskaņošanai pretrunā būtu tas, ja dalībvalstis līdzās kopējai PVN sistēmai uzturētu spēkā arī citus apgrozījuma nodokļus – vienalga, par kādu variantu būtu runa.

37 — Skat. šo secinājumu 48. un nākamos punktus.

38 — Skat. tostarp 2000. gada 9. marta spriedumu lietā C-437/97 *EKW un Wein & Co* (*Recueil*, I-1157. lpp., 23. punkts), 2002. gada 19. septembra spriedumu lietā C-101/00 *Tulliasiamies un Siilin* (*Recueil*, I-7487. lpp., 105. punkts), 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 27. un nākamie punkti) un 2007. gada 11. oktobra spriedumu apvienotajās lietās C-283/06 un C-312/06 *KÖGÁZ* u.c. (Krājums, I-8463. lpp., 36. punkts); līdzīgu nostāju skat. jau 1992. gada 7. maija spriedumā lietā C-347/90 *Bozzi* (*Recueil*, I-2947. lpp., 10. punkts).

39 — Skat. tostarp 1999. gada 8. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-338/97, C-344/97 un C-390/97 *Pelzl* u.c. (*Recueil*, I-3319. lpp., 21. punkts), spriedumu lietā *Banca popolare di Cremona* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 37. punkts).

40 — Skat., piem., spriedumu lietā *Banca popolare di Cremona* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 23. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 31. punkts).

41 — Padomes 1967. gada 11. aprīļa Pirmā Direktīva 67/227/EEK par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (OV 71, 1301. lpp.).



95. Jau ņemot vērā minēto, pārāk šaurs šķiet līdzšinējās judikatūras traktējums, ka uz valsts uzliktu nodokli PVN direktīvas 401. pantā noteiktais *apgrozījuma nodokļa* uzlikšanas aizliegums attiecas vienīgi tad, ja šim nodoklim ir PVN būtiskās iezīmes<sup>42</sup>. Jau ģenerālvokāts F. Ležē [P. Léger] ir norādījis, ka šī Tiesas nostāja paradoksālā veidā ļāva dalībvalstīm no jauna ieviest kumulatīvo vairākposmu sistēmu, kuras atcelšanu tieši paredzēja kopējā PVN sistēma<sup>43</sup>. Kumulatīvai vairākposmu sistēmai tieši nepiemīt PVN būtiskās iezīmes, jo tā neparedz priekšnodokļa atskaitīšanu.

96. Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru valsts uzliktam nodoklim ir apgrozījuma nodokļa būtiskās iezīmes PVN direktīvas 401. panta izpratnē, un līdz ar to Savienības tiesībās tas ir aizliegts, ja tas kaitējoši ietekmē kopējās PVN sistēmas darbību<sup>44</sup>. Tomēr šī darbība balstās tieši uz to, ka konkrētajai apgrozījuma nodokļa formai – proti, spēkā esošajam PVN – visās dalībvalstīs ir jāveicina vienādi konkurences apstākļi. Proti, kā liecina PVN direktīvas preambulas ceturtais apsvērums, kopējās PVN sistēmas ieviešanas mērķis ir dalībvalstīs piemērot tiesību normas par apgrozījuma nodokļiem, ar kurām netiek izkropļoti konkurences apstākļi un netiek radīti šķēršļi preču brīvai aprītei un pakalpojumu sniegšanas brīvībai. To darot, pēc iespējas ir jāizslēdz faktori, ar kuriem iespējams izkropļot konkurences apstākļus gan valsts mērogā, gan Savienības mērogā.

97. Tiesa savos pēdējos attiecīgajos nolēmumos konsekventi ir norādījusi, ka, salīdzinot valsts uzliktu nodokli ar PVN iezīmēm, īpaša uzmanība ir jāpievērš nepieciešamībai, ka jebkurā laikā ir jānodrošina kopējās PVN sistēmas neitralitāte<sup>45</sup>. Tomēr atklāts paliek jautājums, kādēļ vienīgi nodoklis, kas atbilst PVN būtiskajām iezīmēm, ar konkurences apstākļu izkropļošanu var kaitējoši ietekmēt kopējās PVN sistēmas darbību. Kā jau pareizi konstatējusi ģenerālvokāte K. Štiksa-Hakla [C. Stix-Hackl], kopējai PVN sistēmai visvairāk kaitē nodoklis, kam piemīt gan PVN būtiskās iezīmes, gan iezīmes, kas ir pretrunā PVN<sup>46</sup>.

98. Tādējādi PVN direktīvas 401. panta teksta redakcija, kas ir orientēta nevis uz pievienotās vērtības nodokļa iezīmēm, bet uz atšķirīga apgrozījuma nodokļa iezīmēm, nav pretrunā judikatūras šaurajam traktējumam. Pirmām kārtām šīs normas šaurai interpretācijai ir praktiska iedarbība, jo tā pieļauj tāda valsts noteikta apgrozījuma nodokļa uzlikšanu, kas – kā, piemēram, apgrozījuma nodoklis kumulatīvā vairākposmu sistēmā –, izkropļojot konkurences apstākļus, kaitējoši ietekmē kopējās PVN sistēmas darbību.

99. Piesaiste PVN direktīvas 401. panta plašākai izpratnei judikatūrā ir konstatējama tiktāl, ka tā zināmā veidā vienmēr ir atstājusi atklātu jautājumu par to, vai Savienības tiesībās nevarētu aizliegt arī citus nodokļus, kas atbilst PVN būtiskajām iezīmēm. Proti, Tiesu var saprast arī tādējādi, ka *vismaz* nodoklis, kam piemīt PVN būtiskās iezīmes, nav saderīgs ar pašreizējo PVN direktīvas 401. pantu<sup>47</sup>. Tātad nav izslēgts, ka arī citi nodokļi varētu būt ar to nesaderīgi<sup>48</sup>.

42 — Skat., piem., spriedumu apvienotajās lietās KÖGÁZ u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 — Skat. ģenerālvokāta F. Ležē 1997. gada 13. marta secinājumus lietā C-130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais* (*Recueil*, I-5053. lpp., 42. punkts).

44 — Skat., piem., spriedumu lietā *Banca popolare di Cremona* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 23.–25. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās KÖGÁZ u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 31. un 34. punkts); skat. jau 1985. gada 27. novembra spriedumu lietā 295/84 *Rousseau Wilmot* (*Recueil*, 3764. lpp., 16. punkts).

45 — Spriedums lietā *Banca popolare di Cremona* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 29. punkts) un spriedums apvienotajās lietās KÖGÁZ u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 38. punkts).

46 — Skat. ģenerālvokātes K. Štiksas-Haklas 2006. gada 14. marta secinājumus lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 36. punkts).

47 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Dansk Denavit un Poulsen Trading* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 11. punkts), 1997. gada 26. jūnija spriedumu apvienotajās lietās no C-370/95 līdz C-372/95 *Careda u.c.* (*Recueil*, I-3721. lpp., 14. punkts), 1998. gada 19. februāra spriedumu lietā C-318/96 *SPAR* (*Recueil*, I-785. lpp., 22. punkts), spriedumu lietā *Pelzl u.c.* (minēts 40. zemsvītras piezīmē, 20. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās KÖGÁZ u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 34. un nākamie punkti).

48 — Tiktāl skat. 1989. gada 13. jūlija spriedumu apvienotajās lietās 93/88 un 94/88 *Wisselink u.c.* (*Recueil*, 2671. lpp., 11. punkts) par kumulatīvo vairākposmu sistēmu, kā arī ģenerālvokāta Z. Albēra [S. Alber] 1999. gada 18. marta secinājumus apvienotajās lietās C-338/97, C-344/97 un C-390/97 *Pelzl u.c.* (*Recueil*, I-3319. lpp., 85. punkts).

100. Var secināt, ka šķietami skaidrs priekšnosacījums nodokļa aizliegumam saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu ir tas, ka valsts uzliktam nodoklim piemīt nevis PVN būtiskās iezīmes, bet gan apgrozījuma nodokļa būtiskās iezīmes. Turklāt šī norma pēc savas būtības un nolūka un atbilstoši līdzšinējai judikatūrai aizliedz vienīgi tādus nodokļus, kas kaitējoši ietekmē kopējās PVN sistēmas darbību, izkropļojot konkurences apstākļus valsts mērogā vai Savienības mērogā.

101. Tādēļ turpmākajās sadaļās īsi aplūkošu, kādas sekas attiecībā uz izskatāmo lietu varētu izraisīt šādas izmaiņas judikatūras traktējumā.

#### b) Apgrozījuma nodokļa būtiskās iezīmes

102. Vispirms būtu jāpārlicinās, vai Ungārijas speciālajam nodoklim piemīt apgrozījuma nodokļa PVN direktīvas 401. panta izpratnē būtiskās iezīmes.

103. Izejas punkts apgrozījuma nodokļa būtisko iezīmju konstatēšanai ir Tiesas judikatūrā minētās PVN būtiskās iezīmes. Tās jau ietver virsjēdziena – apgrozījuma nodokļa – iezīmes, bet papildus arī PVN speciālās iezīmes.

#### i) Priekšnodokļa atskaitīšanas un pārvešanas iespējamība

104. Vispirms tāpat kā ģenerālvokāti Ž. Mišo [*J. Mischo*] un K. Štiksa-Hakla varu konstatēt, ka priekšnodokļa atskaitīšana nav viena no apgrozījuma nodokļa būtiskajām iezīmēm<sup>49</sup>. Tieši šī iezīme novērstu to, ka dalībvalstīm būtu aizliegts no jauna ieviest kumulatīvo vairākposmu sistēmu, kuras atcelšanu tieši paredz kopējā PVN sistēma.

105. Arī Tiesas prasītā nodokļa pārvešana uz galapatērētāju<sup>50</sup>, kas vienmēr tiek minēta kā priekšnodokļa atskaitīšanas sekas<sup>51</sup>, nav priekšnosacījums tam, lai pieņemtu, ka nodoklis būtībā ir apgrozījuma nodoklis PVN direktīvas 401. panta izpratnē. Tas tādēļ, ka tieši kumulatīvā vairākposmu sistēmā ir jāsauc par nodokļa pārvešanu, jo nepastāv vienādi konkurences apstākļi. Citos gadījumos prasība par nodokļa pārvešanu galu galā izraisītu to, ka PVN direktīvas 401. pantā noteiktais aizliegums neattiektos tieši uz nodokļiem, kas īpaši izkropļo konkurenci un kas nodokļa maksātāju stipri atšķirīgo konkurences apstākļu dēļ nav pārvešami.

#### ii) Uzlikšana ikvienā ražošanas un izplatīšanas ķēdes posmā

106. Arī iezīme – uzlikšana ikvienā ražošanas un izplatīšanas ķēdes posmā – nav uzskatāma par būtisku apgrozījuma nodokļa iezīmi<sup>52</sup>.

107. Šādu nostāju Tiesa jau ir paudusi savā agrākā judikatūrā<sup>53</sup>. Papildus tam arī vienposma sistēma ir alternatīva spēkā esošajai PVN sistēmai, jo tā, balstoties uz apgrozījumu, kas gūts no galapatērētājiem, principā rada tādu pašu nodokļu rezultātu.

49 — Skat. ģenerālvokāta Ž. Mišo 1989. gada 27. aprīļa secinājumus apvienotajās lietās 93/88 un 94/88 *Wisselink* u.c. (*Recueil*, 2671. lpp., 50. punkts) un ģenerālvokātes K. Štiksa-Haklas secinājumus lietā *Banca popolare di Cremona* (minēti 46. zemsvītras piezīmē, 110. punkts).

50 — Skat. tostarp spriedumu lietā *Careda* u.c. (minēts 47. zemsvītras piezīmē, 14. un nākamie punkti) un spriedumu apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 50. un 57. punkts).

51 — Skat. tostarp spriedumu lietā *Pelzl* u.c. (minēts 39. zemsvītras piezīmē, 21. punkts), spriedumu lietā *Banca popolare di Cremona* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 28. punkts) un spriedumu apvienotajās lietās *KÖGÁZ* u.c. (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 37. punkts).

52 — Secinājumi lietā *Wisselink* u.c. (minēti 49. zemsvītras piezīmē, 50. punkts).

53 — Skat. spriedumu lietā *Wisselink* u.c. (minēts 48. zemsvītras piezīmē, 11. un nākamie punkti).

iii) Aprēķināšana pēc cenas

108. Iezīme – nodokļa aprēķināšana pēc cenas – ir apgrozījuma nodokļa īstenā, būtību raksturojošā iezīme. Vienīgi tad, ja nodokļa bāze ir orientēta uz pašu apgrozījumu, vispār var būt runa par apgrozījuma nodokli.

109. Taču nav nozīmīgi, vai aprēķināšana ir orientēta uz atsevišķu apgrozījumu vai vairāku apgrozījumu kopsummu konkrētā laikposmā – kā tas ir aplūkojamā Ungārijas speciālā nodokļa gadījumā. Pat ja nodokli aprēķina, balstoties uz viena gada apgrozījumu kopsummā, tas ietekmē ikvienu atsevišķo apgrozījumu<sup>54</sup>.

110. Tiesa savā agrākā tiesvedībā gan daļēji ir noliegusi aizlieguma speciālu piemērojamību nodoklim, kas līdzīgi kā šajā lietā aplūkojamais speciālais nodoklis tiek uzlikts konkrētām uzņēmumu grupām, balstoties vienīgi uz gada kopējo apgrozījumu<sup>55</sup>. Tomēr šādu konstatējumu varētu atvasināt arī no dažviet judikatūrā sastopamā pārpratuma, ka ar PVN tiek aplikta ikviena apgrozījuma gadījumā gūtā pievienotā vērtība<sup>56</sup>. Nodokļu tehnikas ziņā tas tā nav, jo saskaņā ar PVN direktīvas 73. pantu nodokļa bāzi veido pretizpildījums pilnā apmērā.

111. Tādējādi Ungārijas speciālais nodoklis atbilstu iezīmei – aprēķināšana pēc cenas.

iv) Vispārēja uzlikšana

112. Visbeidzot arī iezīme – vispārēja uzlikšana – ir pieskaitāma apgrozījuma nodokļa PVN direktīvas 401. panta izpratnē būtiskajām iezīmēm.

113. Tas tieši izriet no PVN direktīvas 401. panta interpretācijas. Proti, normā minēti tādu nodokļu piemēri, kam nepiemīt apgrozījuma nodokļa iezīmes, atsevišķi nodokļa veidi, kas vērsti vienīgi uz konkrētu pakalpojumu veidu, piemēram, apdrošināšanas, zemesgabalu, derību un azartspēļu, aplikšanu ar nodokli. Tādējādi šādi speciālie apgrozījuma nodokļi arī pēc kopējās PVN sistēmas ieviešanas joprojām ir pieļaujami. Aizliegti ir tikai vispārējie apgrozījuma nodokļi. Vienīgi tiem ir tāds darbības mērogs, kas spēj ietekmēt kopējās PVN sistēmas darbību.

114. Tiesa līdz šim par vispārēju apgrozījuma nodokli ir uzskatījusi vienīgi tādu nodokli, kas kādā dalībvalstī aptver visu saimniecisko norišu kopumu<sup>57</sup>.

115. Jākonstatē, ka pat spēkā esošais PVN tiek uzlikts nebūt ne visiem apgrozījuma veidiem. It īpaši PVN direktīvas 132. un 135. pantā ir ietverts liels skaits atbrīvojumu no nodokļa atsevišķu pakalpojumu vai pat nozaru gadījumā. Šajā ziņā vispārējai nodokļa uzlikšanai nevar būt tāds priekšnosacījums, ka tik tiešām ikviens pakalpojums tiek aplikts ar nodokli. Šāda interpretācija mazinātu arī PVN direktīvas 401. pantā noteiktā aizlieguma praktiski nozīmīgu piemērojamību<sup>58</sup>.

54 — Secinājumi lietā *Pelzl* u.c. (minēti 48. zemsvītras piezīmē, 44. un 57. punkts); skat. arī ģenerālvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. G. Jacobs*] 2005. gada 17. marta secinājumus lietā C-475/03 *Banca popolare di Cremona* (Krājums, I-9373. lpp., 46. un nākamie punkti) un ģenerālvokātes K. Štikas-Haklas secinājumus lietā *Banca popolare di Cremona* (minēti 46. zemsvītras piezīmē, 79. punkts).

55 — Skat. spriedumu lietā *Rousseau Wilmot* (minēts 44. zemsvītras piezīmē, 16. punkts) un spriedumu lietā *Pelzl* u.c. (minēts 39. zemsvītras piezīmē, 25. punkts); tomēr citādi secināts spriedumā lietā *Dansk Denavit un Poulsen Trading* (minēts 36. zemsvītras piezīmē).

56 — Skat. 1991. gada 19. marta spriedumu lietā C-109/90 *Giant (Recueil, I-1385. lpp., 14. punkts)* un 1992. gada 16. decembra spriedumu lietā C-208/91 *Beaulande (Recueil, I-6709. lpp., 18. punkts)*.

57 — Spriedums lietā *Beaulande* (minēts 56. zemsvītras piezīmē, 16. punkts), 1997. gada 17. septembra spriedums lietā C-130/96 *Solisnor-Estaleiros Navais (Recueil, I-5053. lpp., 17. punkts)*, kā arī spriedums lietā *Tulliasiamies un Siilin* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 101. punkts); skat. arī spriedumu lietā *EKW un Wein & Co* (minēts 38. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

58 — Šajā ziņā skat. ģenerālvokāta A. Sadžo [*A. Saggio*] 1999. gada 1. jūlija secinājumus lietā C-437/97 *EKW un Wein & Co (Recueil, I-1157. lpp., 21. punkts)*.

116. It īpaši tāda nodokļa gadījumā, par kādu ir runa šajā lietā un kas tiek uzlikts tikai un vienīgi pēdējā izplatīšanas ķēdes posmā, nevar prasīt, lai tas aptvertu visus apgrozījuma veidus. Attiecībā uz vispārēju apgrozījuma nodokļa uzlikšanu šāda nodokļa gadījumā rodas tikai jautājums, vai tam attiecībā uz apgrozījumu, kas gūts no galapatērētājiem, ir vispārējs raksturs.

117. Attiecībā uz jautājumu, kādos gadījumos ir jāpieņem, ka notiek vispārēja uzlikšana<sup>59</sup>, izskatāmajā tiesvedībā trūkst nepieciešamo ziņu par nodokļa piemērošanas jomu. Valsts tiesa norāda tikai uz to, ka speciālais nodoklis aptver mazumtirdzniecību konkrētās, ar Ungārijā spēkā esošās vienotās saimnieciskās darbības veidu nomenklatūras numuriem apzīmētās nozarēs. Taču tas, cik tālu sniedzas no galapatērētājiem gūta apgrozījuma aplikšana ar nodokli, nav konstatējams.

118. Tādējādi, balstoties uz lietā izskatāmo informāciju, nevar spriest, vai tāds nodoklis kā Ungārijas speciālais nodoklis ir uzskatāms par vispārēju apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē.

#### c) Konkurences apstākļu izkropļošana

119. Gadījumā, ja būtu jākonstatē, ka Ungārijas speciālā nodokļa gadījumā runa ir par vispārēju apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē, Savienības tiesībās paredzētajam aizliegumam ir arī priekšnosacījums, ka šis nodoklis kaitējoši ietekmē kopējās PVN sistēmas darbību, izkropļojot konkurences apstākļus valsts mērogā vai Savienības mērogā.

120. Speciālā nodokļa gadījumā tas tā varētu būt. Vienādu ražojumu pārdošanai dažādu nodokļa maksātāju veikalos tiek uzlikta atšķirīga nodokļu nasta, pamatojoties uz nodokļa likmes progresiju. Tomēr attiecībā uz speciālā nodokļa uzlikšanu ar atpakaļejošu iedarbību tas tā nav: apgrozījuma gūšanas laikā konkurenci nevarēja izkropļot, jo par nodokli vēl nebija zināms.

121. Turklāt speciālā nodokļa uzlikšanas veida dēļ pretstatā PVN direktīvas 1. panta 2. punkta pirmajā daļā minētajam fundamentālajam principam ražošanas un izplatīšanas ķēdes garums nodokļa uzlikšanā atkal ir nozīmīgs faktors. Proti, ja vairumtirgotājs veic piegādes maziem mazumtirgotājiem, speciālā nodokļa uzlikšana, piemērojot attiecīgās pakāpes likmi, nenotiek. Taču, ja izplatīšanas ķēde tiek saīsināta par vienu posmu un līdzšinējais vairumtirgotājs turpmāk darbojas kā liels mazumtirgotājs, nodoklis tiek uzlikts nodokļa likmes progresijas dēļ. Šādas kopējās PVN sistēmas principiem neatbilstošas speciālā nodokļa uzlikšanas rezultāts ir arī atšķirīga attieksme pret filiāļu sistēmām un franšīzes sistēmām<sup>60</sup>.

122. Tādējādi Ungārijas speciālais nodoklis savas vairākpakāpju likmes dēļ principā kaitējoši ietekmētu kopējās PVN sistēmas darbību, izkropļojot konkurences apstākļus valsts mērogā. Atšķirībā no tā, kā tas ir pamatbrīvību gadījumā, šajā gadījumā nav jābūt pārrobežu konkurences izkropļojumam.

#### d) Starpsecinājums

123. Ņemot vērā to, ka lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtās ziņas nav pietiekamas, lai konstatētu speciālā nodokļa vispārējo raksturu, kā arī ņemot vērā apstākli, ka acīmredzot PVN direktīvas 401. panta interpretācija pamattiesvedībā līdz šim nav bijusi nozīmīga, ierosinu Tiesai neuzsākt no jauna mutvārdu procesu, lai lietas dalībniekiem dotu iespēju šajā ziņā paust savu viedokli.

59 — Tiktāl skat. dažādās risinājuma pieejas ģenerāldokvāta F. Dž. Džeikobsa 1992. gada 19. marta secinājumos lietā C-347/90 *Bozzi* (*Recueil*, I-2947. lpp., 14. punkts) un ģenerāldokvāta Z. Albēra 1997. gada 20. novembra secinājumos lietā C-318/96 *SPAR* (*Recueil*, I-785. lpp., 33. punkts).

60 — Skat. iepriekš 72. un nākamās punktus.

124. Izskatāmajā tiesvedībā, šķiet, būtu lietderīgi izskatīt vienīgi iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu par primārajām tiesībām, bet citādā ziņā sniegt tikai norādi iesniedzējtiesai, ka ir samērīgi jāņem vērā PVN direktīvas 401. pants. Ja iesniedzējtiesa, ņemot vērā līdzšinējo Tiesas judikatūru un šeit izklāstītos apsvērumus, uzskatītu, ka nav izslēgts, ka Ungārijas speciālais nodoklis ir pretrunā PVN direktīvas 401. pantam, tad tai no jauna būtu jāiesniedz lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu.

#### 6) Secinājums

125. Tādēļ uz prejudiciālo jautājumu būtu jāatbild tādējādi, ka Ungārijas speciālā nodokļa uzlikšana, kā to apraksta iesniedzējtiesa, nav pretrunā izskatāmajā lietā piemērojamajam LESD 49. pantam, aplūkotam kopā ar LESD 54. pantu. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai speciālais nodoklis ir saderīgs ar PVN direktīvas 401. pantu.

#### V – Secinājumi

126. Tādēļ ierosinu uz *Székesfehérvári Törvényszék* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Nodokļa uzlikšana, kā to apraksta iesniedzējtiesa, nav pretrunā pamattiesvedībā piemērojamajam LESD 49. pantam, aplūkotam kopā ar LESD 54. pantu. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārlicinās, vai šāds nodoklis ir saderīgs ar Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 401. pantu.