



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2020. gada 3. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Telekomunikāciju operatoru apgrozījuma nodoklis – Progresīvs nodoklis, kas vairāk ietekmē uzņēmumus, kuri pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām, nekā iekšzemes uzņēmumus – Visiem nodokļa maksātājiem piemērojamas progresīvā nodokļa kategorijas – Apgrozījuma summas kā nošķiršanas kritērija neitralitāte – Nodokļa maksātāju maksātspēja – Valsts atbalsts – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēma – Apgrozījuma nodokļi – Jēdziens

Lietā C-75/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 23. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 6. februārī, tiesvedībā

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], priekšsēdētāja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], palātu priekšsēdētāji Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), A. Prehala [*A. Prechal*] un M. Vilars [*M. Vilaras*], tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], E. Juhāss [*E. Juhász*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un N. Pisarra [*N. Piçarra*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 18. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* vārdā – *P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy* un *G. Séra, ügyvédek*, kā arī *K. von Brocke, Rechtsanwalt*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér, G. Koós* un *D. R. Gesztelyi*, pārstāvji,
- Čehijas valdības vārdā – *M. Smolek, J. Vlácil* un *O. Serdula*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

- Vācijas valdības vārdā – *R. Kanitz*, pārstāvis,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *M. Rzotkiewicz*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *V. Bottka*, *W. Roels*, *P.-J. Loewenthal* un *R. Lyal*, kā arī *A. Armenia*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 13. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49., 54., 107. un 108. pantu, kā arī Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 401. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* (turpmāk tekstā – “*Vodafone*”), uzņēmumu, kas darbojas telekomunikāciju nozarē, un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija, turpmāk tekstā – “Sūdzību nodaļa”) par apgrozījuma nodokļa samaksu šajā nozarē (turpmāk tekstā – “speciālais nodoklis”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 401. pantā ir noteikts:

“Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šī direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus apdrošināšanas līgumiem, nodokļus derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļus, valsts nodokļus un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

Ungārijas tiesības

- 4 *Egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010. gada Likums XCIV par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli, turpmāk tekstā – “Likums par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli”) preambulā ir noteikts:

“Saistībā ar līdzsvara atjaunošanu budžetā Parlaments pieņem šo likumu par speciāla nodokļa, ko uzliek nodokļu maksātājiem, kuru spēja piedalīties valsts izdevumu segšanā ir lielāka par vispārējo nodokļu maksāšanas pienākumu, ieviešanu.”

- 5 Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli 1. pantā ir noteikts:

“Šajā likumā:

[..]

2. darbība telekomunikāciju nozarē: ir elektronisko komunikāciju pakalpojumu sniegšana saskaņā ar *Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény* (2003. gada Likums C par elektroniskajām komunikācijām),

[..]

5. neto apgrozījums: gadījumā, kad nodokļa maksātājam ir piemērojams Grāmatvedības likums, tas ir tirdzniecības neto apgrozījums Grāmatvedības likuma izpratnē; gadījumā, kad nodokļa maksātājam ir piemērojams vienkāršotais nodokļu režīms uzņēmējiem, nevis Grāmatvedības likums, tas ir apgrozījums bez pievienotās vērtības nodokļa likuma par attiecīgo nodokļu režīmu izpratnē; gadījumā, kad nodokļa maksātājam ir piemērojams Likums par privātpersonu ienākuma nodokli, tas atbilst ieņēmumiem bez pievienotās vērtības nodokļa Likuma par ienākuma nodokli izpratnē.”

6 Saskaņā ar Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli 2. pantu:

“Ar nodokli apliek:

[..]

b) darbību telekomunikāciju nozarē,

[..].”

7 Šī likuma 3. pantā nodokļa maksātāji ir definēti šādi:

“(1) Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, citas organizācijas Vispārējā nodokļu kodeksa nozīmē un pašnodarbinātas personas, kuru nodarbošanās ir apliekama ar nodokli 2. panta izpratnē.

(2) Nodokli piemēro arī organizācijām un privātpersonām nerezidentēm, kas veic 2. pantā minētās ar nodokli apliekamās darbības, ja šīs darbības iekšējā tirgū veic to meitasuzņēmumi.”

8 Minētā likuma 4. panta 1. punktā ir noteikts:

“Nodokļa bāze ir nodokļa maksātāja neto apgrozījums no 2. pantā minētajām darbībām [..].”

9 Šī paša likuma 5. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa likme:

[..]

b) 2. panta b) punktā minētajām darbībām nodokļa likme ir 0 %, ja nodokļa bāze nepārsniedz 500 miljonus [Ungārijas] forintu [(HUF)], 4,5 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 500 miljonus HUF, bet nepārsniedz 5 miljardus HUF, un 6,5 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 5 miljardus HUF,

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 *Vodafone* ir atbilstoši Ungārijas tiesībām dibināta komercsabiedrība, kura darbojas telekomunikāciju tirgū un kuras vienīgais akcionārs ir *Vodafone Europe BV*, kas ir reģistrēts Nīderlandē. Šis Ungārijas meitasuzņēmums ietilpst *Vodafone Group plc*, kura juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē. Šis pats meitasuzņēmums vairāk nekā ar 20% tirgus daļu ir trešais lielākais uzņēmums Ungārijas telekomunikāciju tirgū.
- 11 *Vodafone* tika veikta nodokļu revīzija, ko veica *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság* (Valsts nodokļu un muitas administrācija, Ungārija, turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa nodokļu iestāde”) attiecībā uz visiem samaksātajiem nodokļiem un atbalstu no budžeta, kas saņemts par laikposmu no 2011. gada 1. aprīļa līdz 2015. gada 31. martam.
- 12 Šīs revīzijas beigās pirmā līmeņa nodokļu iestāde lika *Vodafone* samaksāt summu 8 371 000 HUF (apmēram 25 155 EUR) apmērā kā nodokļa starpību, tostarp 7 417 000 HUF (apmēram 22 293 EUR) kā nodokļa parādu, un summu 3 708 000 HUF (apmēram 11 145,39 EUR) apmērā kā naudas sodu nodokļu jomā, kā arī nokavējuma procentus un naudas sodus par formālu pienākumu neizpildi.
- 13 Saņēmusi sūdzību par pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu, Sūdzību nodaļa grozīja šo lēmumu, samazinot naudas soda nodokļu jomā un nokavējuma procentu apmēru.
- 14 *Vodafone* vērsās *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) ar prasību pret Sūdzību nodaļas lēmumu. Tā apgalvo, ka tai noteiktais pienākums maksāt speciālo nodokli ir nepamatots, norādot, ka tiesību akti par šo nodokli veido aizliegtu valsts atbalstu un ir pretrunā PVN direktīvas 401. pantam.
- 15 Iesniedzējtiesa uzskata, ka minētajam nodoklim, kas ir pamatots ar apgrozījumu un aprēķināts saskaņā ar skalu, kuru veido dažādām apgrozījuma kategorijām piemērojamas progresīvas likmes, var būt netieši diskriminējoša iedarbība uz nodokļa maksātājiem, kas pieder ārvalstu fiziskām vai juridiskām personām, un tādējādi tas var būt pretrunā LESD 49., 54., 107. un 108. pantam, jo tostarp faktiski tikai ārvalstu mātesuzņēmumu Ungārijas meitasuzņēmumi maksā speciālo nodokli atbilstoši likmei, kura ir paredzēta vislielākajai apgrozījuma kategorijai.
- 16 Turklāt iesniedzējtiesa šaubās par speciālā nodokļa saderību ar PVN direktīvas 401. pantu.
- 17 Šajos apstākļos *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
 - “1) Vai LESD 49., 54., 107. un 108. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj valsts pasākumu, kura ietvaros valsts tiesiskais regulējums ([Likums par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli]) rada tādas sekas, ka faktiskais nodokļu slogs gulstas uz ārvalstu nodokļa maksātājiem, un vai minētās sekas ir uzskatāmas par netiešu diskrimināciju?
 - 2) Vai LESD 107. un 108. pants pieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru ir noteikts nodokļa maksāšanas pienākums, kas ir piemērojams apgrozījumam un aprēķināts atbilstoši progresīvai nodokļa likmei, un vai tas ir netieši diskriminējošs, ja tā sekas ir tādas, ka augstākajā nodokļa bāzes kategorijā faktiskais nodokļu slogs galvenokārt gulstas uz ārvalstu nodokļa maksātājiem, un vai šis pasākums ir kvalificējams par aizliegtu valsts atbalstu?
 - 3) Vai PVN direktīvas 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj valsts tiesisko regulējumu, ar kuru ir diskriminēti ārvalstu nodokļa maksātāji un iekšzemes nodokļa maksātāji, un vai ir jāuzskata, ka speciālais nodoklis var tikt raksturots kā apgrozījuma nodoklis, proti, vai tas ir kvalificējams kā ar PVN direktīvu saderīgs pievienotās vērtības nodoklis vai arī tas nav saderīgs ar minēto direktīvu?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otrā jautājuma pieņemamību

- 18 Čehijas valdība un Komisija norāda, ka nodokļa maksātāji nevar atsaukties uz to, ka atbrīvojums no nodokļa, ko saņem citas personas, veido nelikumīgu valsts atbalstu, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas, līdz ar to otrais jautājums ir nepieņemams.
- 19 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka ar LESD 108. panta 3. punktu ir ieviesta preventīva jauno atbalsta projektu kontrole. Šādi noteiktas preventīvas kārtības mērķis ir nodrošināt, ka tiek īstenots tikai ar iekšējo tirgu saderīgs atbalsts. Lai sasniegtu šo mērķi, atbalsta projekta īstenošana tiek atlikta līdz brīdim, kad šaubas par tā saderību tiek kļiedētas ar galīgu Komisijas lēmumu (spriedumi, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 25. un 26. punkts, kā arī 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 84. punkts).
- 20 Šīs kontroles sistēmas īstenošana ir, pirmkārt, Komisijas un, otrkārt, valstu tiesu ziņā, un to attiecīgās lomas ir viena otru papildinošas, lai gan atšķirīgas (spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 21 Atbalsta pasākumu saderības ar iekšējo tirgu izvērtēšana ir ekskluzīvā Komisijas kompetencē, un tās darbību kontrolē Savienības tiesas, savukārt valstu tiesas rūpējas par to, lai līdz Komisijas galīgā lēmuma pieņemšanai tiktu nodrošināta indivīdu tiesību aizsardzība gadījumos, kad valsts iestādes, iespējams, nav ievērojušas LESD 108. panta 3. punktā paredzēto aizliegumu (spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 28. punkts).
- 22 Valsts tiesu iejaukšanās izriet no tiešās iedarbības, kas ir atzīta šajā tiesību normā paredzētajam aizliegumam īstenot atbalsta projektus. Šī aizlieguma tūlītēja piemērojamība attiecas uz jebkuru atbalstu, kas ir īstenots bez tā paziņošanas (spriedumi, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 29. punkts, un 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 88. punkts).
- 23 Valsts tiesām ir jānodrošina indivīdiem, ka atbilstoši valsts tiesībām tiek izdarīti visi secinājumi no LESD 108. panta 3. punkta pēdējā teikuma pārkāpuma gan saistībā ar izpildes aktu spēkā esamību, gan saistībā ar tāda finanšu atbalsta atgūšanu, kas ir piešķirts, pārkāpjot šo tiesību normu vai neievērojot iespējamus pagaidu pasākumus (spriedumi, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 30. punkts, un 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 89. punkts).
- 24 Tiesa tomēr arī nosprieda, ka iespējamais atbrīvojuma no nodokļa prettiesiskums, ņemot vērā ar valsts atbalstu saistītās Savienības tiesību normas, nevar ietekmēt paša šī nodokļa iekasēšanas likumību, līdz ar to minētā nodokļa maksātājs, lai izvairītos no šī paša nodokļa samaksas, nevar atsaukties uz to, ka atbrīvojums no nodokļa, ko saņem citas personas, ir valsts atbalsts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.*, no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04 un no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 44. punkts; 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts, kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. punkts).
- 25 Tomēr citādi ir tad, kad pamatlieta attiecas nevis uz lūgumu atbrīvot no apstrīdētā nodokļa, bet uz regulējuma, kas ar to ir saistīts, tiesiskumu Savienības tiesību izpratnē (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. punkts).

- 26 Turklāt Tiesa vairākkārt ir spriedusi, ka LESD noteikumi par valsts atbalstu neattiecas uz nodokļiem, izņemot, ja tie ir atbalsta pasākuma finansēšanas veids un ir šī pasākuma neatņemama sastāvdaļa. Ja atbalsta finansēšana nodokļa veidā ir atbalsta pasākuma neatņemama sastāvdaļa, sekas, ko izraisa tas, ka valsts iestādes neievēro LESD 108. panta 3. punkta pēdējā teikumā noteikto īstenošanas aizliegumu, skar arī šo atbalsta pasākuma aspektu, tādējādi valsts iestādēm principā ir jāatmaksā nodokļi, kuri ir iekasēti, pārkāpjot Savienības tiesības (spriedums, 2018. gada 20. septembris, *Carrefour Hypermarchés* u.c., C-510/16, EU:C:2018:751, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, lai nodokli varētu uzskatīt par atbalsta pasākuma neatņemamu sastāvdaļu, atbilstoši attiecīgam valsts tiesiskajam regulējumam ir jāpastāv obligātai ar izlietojumu saistītai saiknei starp nodokli un atbalstu tādā ziņā, ka ieņēmumi no nodokļa noteikti tiek izlietoti atbalsta finansēšanai un tieši ietekmē tā apmēru (spriedumi, 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 46. punkts, kā arī 2006. gada 7. septembris, *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, 44. punkts).
- 28 Tādējādi, ja starp nodokli un atbalstu nav obligātas ar izlietojumu saistītas saiknes, iespējama apstrīdētā atbalsta pasākuma prettiesiskums, ņemot vērā Savienības tiesības, nevar ietekmēt paša nodokļa tiesiskumu, līdz ar to uzņēmumi, kam tas ir jāmaksā, nevar atsaukties uz to, ka citām personām piemērojamais nodokļu pasākums veido valsts atbalstu, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas vai lai saņemtu tā atmaksu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 5. oktobris, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, 51. punkts, un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26. punkts).
- 29 Šajā gadījumā pamatlieta attiecas uz lūgumu atbrīvot no speciālā nodokļa, ko *Vodafone* ir iesniegusi Ungārijas nodokļu administrācijai. Kā ģenerālvokāte to būtībā ir norādījusi secinājumā 138. punktā, *Vodafone* nodokļu slogs izriet no vispārpiemērojama nodokļa, kura ieņēmumi tiek ieskaitīti valsts budžetā, neparedzot to konkrētu izlietojumu tam, lai finansētu kādai konkrētai nodokļa maksātāju kategorijai paredzētu priekšrocību.
- 30 No tā izriet – pat ja pieņem, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojamais faktiskais atbrīvojums no speciālā nodokļa varētu tikt kvalificēts kā valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, starp šo nodokli un pamatlietā aplūkoto atbrīvojuma pasākumu nepastāv nekāda obligāta ar izlietojumu saistīta saikne.
- 31 No tā izriet, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojamā faktiskā atbrīvojuma no speciālā nodokļa iespējama prettiesiskums, ņemot vērā Savienības tiesības, nevar ietekmēt paša šī nodokļa likumību, līdz ar to *Vodafone*, lai izvairītos no minētā nodokļa samaksas vai lai saņemtu tā atmaksu, nevar valsts tiesās atsaukties uz šī atbrīvojuma prettiesiskumu.
- 32 No visa iepriekš minētā izriet, ka otrais jautājums ir nepieņemams.

Par pirmo jautājumu

Par pieņemamību

- 33 Ungārijas valdība apgalvo, ka atbilde uz pirmo jautājumu pamatlietā esošā strīda atrisināšanai nav vajadzīga, jo Tiesa 2014. gada 5. februāra spriedumā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) jau ir lēmusi par Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli saderību ar LESD 49. un 54. pantu.

- 34 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka pat tad, ja pastāv Tiesas judikatūra, kurā attiecīgais tiesību jautājums ir izspriests, valstu tiesām joprojām ir visas tiesības vērsties Tiesā, ja tās to uzskata par lietderīgu, un tas, ka Tiesa jau ir interpretējusi tiesību normas, kuru interpretācija tiek lūgta, neliedz Tiesai spriest no jauna (spriedums, 2018. gada 6. novembris, *Bauer un Willmeroth*, C-569/16 un C-570/16, EU:C:2018:871, 21. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 35 No tā izriet – apstākļi, ka Tiesa 2014. gada 5. februāra spriedumā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) jau ir interpretējusi LESD 49. un 54. pantu saistībā ar to pašu valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā, nevar izraisīt šajā lietā uzdoto jautājumu nepieņemamību.
- 36 Turklāt iesniedzējtiesa uzsver, ka 2014. gada 5. februāra spriedumā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) Tiesa saistībā ar speciālo nodokli attiecībā uz mazumtirdzniecības darbību pārbaudīja, kādas sekas izraisīja tas, ka tika piemērota saistīto uzņēmumu apgrozījuma konsolidācijas norma Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli izpratnē. Tā piebilst, ka šis nodoklis būtībā ir līdzvērtīgs speciālajam nodoklim, kas ir aplūkots šajā lietā. Tomēr tā uzskata, ka, lai atrisinātu strīdu pamatlietā, ir jānoskaidro, vai speciālā nodokļa progresīvo likmju skala atbilstoši [apgrozījuma] kategorijām pati par sevi neatkarīgi no šīs konsolidācijas normas piemērošanas var būt netieši diskriminējoša attiecībā uz nodokļa maksātājiem, ko kontrolē citu dalībvalstu fiziskas vai juridiskas personas un kas faktiski šo nodokli maksā, un tādējādi var būt pretrunā LESD 49. un 54. pantam.
- 37 Šādos apstākļos pirmais jautājums ir pieņemams, ciktāl tas attiecas uz LESD 49. un 54. panta interpretāciju. Savukārt šī sprieduma 19.–32. punktā minēto iemeslu dēļ tas nav pieņemams, ciktāl tas attiecas uz LESD 107. un 108. panta interpretāciju.

Par lietas būtību

- 38 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. un 54. pants ir interpretējams tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus par apgrozījuma nodokli, kura progresīvais raksturs izraisa to, ka šo nodokli faktiski maksā galvenokārt uzņēmumi, ko tieši vai netieši kontrolē citu dalībvalstu valstspiederīgie vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī.
- 39 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt, ka uzņēmējdarbībā dalībvalstī citu dalībvalstu valstspiederīgajiem un sabiedrībām, kas ir paredzētas LESD 54. pantā, tiek piemērots tāds pats valsts režīms, un saistībā ar minētajām sabiedrībām aizliegt jebkādu diskrimināciju juridiskās adreses dēļ (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Lai brīvība veikt uzņēmējdarbību būtu efektīva, tai ir jānodrošina sabiedrībai iespēja atsaukties uz citas ar to saistītas sabiedrības brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ciktāl šāds ierobežojums ietekmē tās aplikšanu ar nodokļiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c., C-80/12, EU:C:2014:200, 23. punkts).
- 41 Šajā gadījumā *Vodafone* juridiskā adrese ir Ungārijā, bet tā pilnībā pieder *Vodafone Europe*, kura juridiskā adrese ir Nīderlandē. Kā ģenerālvokāte to ir norādījusi secinājumā 43. punktā, ciktāl šis mātesuzņēmums savu darbību Ungārijas tirgū veic ar meitasuzņēmuma starpniecību, tā brīvību veikt uzņēmējdarbību var ietekmēt jebkāds meitasuzņēmumam piemērojams ierobežojums. Tādējādi pretēji tam, ko apgalvo Ungārijas valdība, pamatlietā var pamatoties atsaukties uz minētā mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

- 42 Šajā ziņā ir aizliegta ne tikai acīmredzama diskriminācija sabiedrību juridiskās adreses dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kas, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa to pašu rezultātu (spriedumi, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts, kā arī 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 17. punkts).
- 43 Turklāt obligāts nodoklis, kas paredz šķietami objektīvu diferenciācijas kritēriju, bet kas, ņemot vērā tā īpašības, vairumā gadījumu nostāda nelabvēlīgā situācijā sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī un kuras ir salīdzināmā situācijā ar sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir nodokļa piemērošanas dalībvalstī, rada netiešu diskrimināciju sabiedrību juridiskās adreses dēļ, kas ir aizliegta ar LESD 49. un 54. pantu (2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 18. punkts).
- 44 Šajā gadījumā Likumā par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli uzņēmumi nekādā veidā nav nošķirti atkarībā no to juridiskās adreses. Visi uzņēmumi, kas Ungārijā darbojas telekomunikāciju nozarē, ir šī nodokļa maksātāji, un nodokļa likmes, kas attiecīgi ir piemērojamas dažādām šajā likumā noteiktajām apgrozījuma kategorijām, ir spēkā attiecībā uz visiem šiem uzņēmumiem. Tādējādi šis likums neparedz nekādu tiešu diskrimināciju.
- 45 Savukārt *Vodafone* un Komisija apgalvo, ka speciālā nodokļa progresīvais raksturs pats par sevi izraisa to, ka labvēlīgākā situācijā atrodas nodokļa maksātāji, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, kaitējot nodokļa maksātājiem, kuri pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām, līdz ar to speciālais nodoklis, ņemot vērā tā pazīmes, radot netiešu diskrimināciju.
- 46 Kā tas ir atgādināts šī sprieduma 9. punktā, speciālais nodoklis, kas ir progresīvs nodoklis, kurš ir balstīts uz apgrozījumu, paredz pamatkategoriju ar nodokļa likmi 0 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi, kas nepārsniedz 500 miljonus HUF (pašreiz apmēram 1,5 miljoni EUR), vidējo kategoriju ar nodokļa likmi 4,5 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi no 500 miljoniem līdz 5 miljardiem HUF (pašreiz apmēram no 1,5 miljoniem EUR līdz 15 miljoniem EUR) un augstāko kategoriju ar nodokļa likmi 6,5 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi, kura pārsniedz 5 miljardus HUF (pašreiz apmēram 15 miljoni EUR).
- 47 No Ungārijas iestāžu datiem attiecībā uz šajā lietā aplūkotajiem taksācijas gadiem, ko ir paziņojusi Komisija un Ungārija, izriet, ka pamatlietā aplūkotajā laikposmā saistībā ar telekomunikāciju darbību visi nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas tikai pamatkategorija, bija nodokļa maksātāji, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, ka puse no tiem, uz kuriem attiecas vidējā kategorija, bija nodokļa maksātāji, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, un puse – nodokļa maksātāji, kuri pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām, un ka tie, uz kuriem attiecas augstākā kategorija, galvenokārt bija nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām.
- 48 Turklāt no Ungārijas valdības apsvērumiem izriet, ka šajā laikposmā vislielāko daļu speciālā nodokļa maksāja nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām. *Vodafone* un Komisija uzskata, ka pēdējo minēto nodokļu slogs tādējādi bija proporcionāli lielāks nekā tas, kāds bija nodokļa maksātājiem, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, ņemot vērā to nodokļa bāzi, jo tie faktiski bija atbrīvoti no speciālā nodokļa vai tam bija pakļauti tikai atbilstoši robežlikmei un faktiskai likmei, kas ir būtiski mazāka nekā nodokļa maksātājiem, kuru apgrozījums ir lielāks.
- 49 Tomēr ir jāatgādina, ka dalībvalstis, ņemot vērā pašreizējo Savienības nodokļu tiesību saskaņošanas stadiju, var brīvi noteikt nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko, līdz ar to progresīva nodokļa piemērošana ir katras dalībvalsts rīcības brīvība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1976. gada 22. jūnijs, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, 9. punkts, kā arī 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, 51. un 53. punkts).

- 50 Šādā kontekstā pretēji tam, ko apgalvo Komisija, progresīvs nodoklis var tikt balstīts uz apgrozījumu, ja, pirmkārt, apgrozījuma apmērs ir neitrāls nošķiršanas kritērijs un ja, otrkārt, tas ir atbilstošs nodokļa maksātāju maksātspējas rādītājs.
- 51 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem pierādījumiem, it īpaši no šī sprieduma 4. punktā izklāstītās Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli preambulas daļas, izriet, ka, piemērojot progresīvu likmju skalu, kas ir balstīta uz apgrozījumu, šis likums paredz ar nodokli aplikt nodokļa maksātājus, kuru maksātspēja ir “lielāka par vispārējo nodokļu maksāšanas pienākumu”.
- 52 Tas, ka lielāko daļu šī speciālā nodokļa maksā nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām, pats par sevi nevar raksturot diskrimināciju. Kā ģenerālvokāte ir norādījusi tostarp secinājumu 66., 69. un 82. punktā, šāds apstāklis ir izskaidrojams ar to, ka Ungārijas telekomunikāciju tirgū dominē šādi nodokļa maksātāji, kuriem tajā ir vislielākais apgrozījums. Tādējādi tas veido gadījuma rakstura vai pat nejaušu rādītāju, kas var tikt izpildīts arī proporcionālā nodokļu sistēmā ikreiz, kad attiecīgajā tirgū dominē citu dalībvalstu vai trešo valstu uzņēmumi vai iekšzemes uzņēmumi, kas pieder citu dalībvalstu vai trešo valstu fiziskām vai juridiskām personām.
- 53 Turklāt ir jānorāda, ka pamatkategorija ar nodokļa likmi 0 % apmērā attiecas ne tikai uz nodokļa maksātājiem, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, jo tāpat kā visās progresīvās nodokļu sistēmās ikviens uzņēmums, kurš darbojas attiecīgajā tirgū, saņem nodokļa likmes samazinājumu attiecībā uz to apgrozījuma daļu, kas nepārsniedz šai kategorijai atbilstošo maksimālo robežu.
- 54 No šiem elementiem izriet, ka speciālā nodokļa progresīvās likmes sava rakstura dēļ nerada ar juridisko adresi pamatotu diskrimināciju starp nodokļa maksātājiem, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, un nodokļa maksātājiem, kuri pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām.
- 55 Vēl ir jāuzsver, ka šī lieta atšķiras no tās, kurā ir taisīts 2014. gada 5. februāra spriedums *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Kā tas izriet no šī sprieduma 34.–36. punkta, pēdējā minētā lieta bija saistīta ar to, ka vienlaikus tika piemērotas ļoti progresīvas apgrozījuma nodokļa likmes un noteikums par saistītu uzņēmumu apgrozījuma konsolidāciju, kā rezultātā sabiedrību grupā ietilpstoši nodokļa maksātāji tika aplikti ar nodokli, pamatojoties uz “fiktīvu” apgrozījumu. Šajā ziņā Tiesa minētā sprieduma 39.–41. punktā būtībā ir atzinusi, ka tad, ja būtu jākonstatē, ka attiecīgās dalībvalsts mazumtirdzniecības veikalos tirgū nodokļa maksātāji, kuri ietilpst sabiedrību grupā un kuriem ir piemērojama visaugstākā speciālā nodokļa likme, lielākajā daļā gadījumu valsts tiesību aktu izpratnē ir “saistīti” ar sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, “ļoti progresīvas speciālā nodokļa likmes piemērošana nodokļa bāzei, ko veido kopējā apgrozījuma summa”, rada īpašu risku nostādīt neizdevīgā situācijā nodokļa maksātājus, kas ir “saistīti” ar šādām sabiedrībām, un tādējādi izraisa netiešu diskrimināciju juridiskās adreses dēļ LESD 49. un 54. panta izpratnē.
- 56 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pants ir interpretējams tādējādi, ka tie pieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem ir ieviests progresīvs apgrozījuma nodoklis, kuru faktiski maksā galvenokārt uzņēmumi, ko tieši vai netieši kontrolē citu dalībvalstu valstspiederīgie vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, tāpēc, ka šie uzņēmumi attiecīgajā tirgū gūst vislielāko apgrozījumu.

Par trešo jautājumu

- 57 Ar trešo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai PVN direktīvas 401. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj ieviest tādu nodokli, kāds ir ieviests ar Likumu par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli.

- 58 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu tās noteikumi neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus apdrošināšanas ligumiem, nodokļus derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļus, valsts nodokļus un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.
- 59 Lai novērtētu, vai nodokli vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē, ir jānoskaidro, vai tā rezultātā tiek apdraudēta kopējās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmas darbība, uzliekot nodokli preču un pakalpojumu aprītei un apliekot komercdarījumus līdzīgā veidā kā PVN (pēc analogijas skat. spriedumu, 2007. gada 11. oktobris, *KÖGÁZ u.c.*, C-283/06 un C-312/06, EU:C:2007:598, 34. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 60 Tiesa šajā ziņā precizēja – katrā ziņā ir uzskatāms, ka nodokļi un nodevas, kam ir tādas pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līdzīgā veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 61 Savukārt PVN direktīvas 401. pants tāpat kā 33. pants Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), neliedz saglabāt vai ieviest tādu nodokli, kam nav kādas no būtiskajām PVN pazīmēm (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors u.c.*, C-475/17, EU:C:2018:636, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 62 No judikatūras izriet, ka pastāv četras šādas pazīmes, proti, vispārēja PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, šī nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita un PVN, kas samaksāts iepriekšējās procesa stadijās, atskaitīšana no nodokļa maksātāja maksājamā nodokļa apmēra, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tā galīgo apmēru sedz galapatērētājs (spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 28. punkts).
- 63 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka speciālajam nodoklim nepiemīt trešā un ceturtā būtiskā PVN pazīme, proti, nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, kā arī tiesības atskaitīt iepriekšējā šī procesa stadijā samaksāto nodokli.
- 64 Atšķirībā no PVN šis nodoklis, kura bāzi veido attiecīgā nodokļa maksātāja neto apgrozījums, netiek iekasēts katrā minētā procesa stadijā, tas neparedz mehānismu, kas ir līdzīgs tiesību atskaitīt PVN mehānismam, un tas nav balstīts tikai uz dažādās šī paša procesa stadijās pievienoto vērtību.
- 65 Ar šo apstākli pietiek, lai secinātu, ka speciālajam nodoklim nav visu būtisko PVN pazīmju un tādējādi uz to neattiecas PVN direktīvas 401. pantā paredzētais aizliegums (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Viking Motors u.c.*, C-475/17, EU:C:2018:636, 43. punkts).
- 66 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 401. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj ieviest nodokli, kura bāze ir nodokļa maksātāja kopējais apgrozījums un kurš tiek iekasēts periodiski, nevis katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, nepastāvot tiesībām atskaitīt nodokli, kas ir samaksāts iepriekšējā šī procesa stadijā.

Par tiesāšanās izdevumiem

⁶⁷ Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) **LESD 49. un 54. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie pieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem ir ieviests progresīvs apgrozījuma nodoklis, kuru faktiski maksā galvenokārt uzņēmumi, ko tieši vai netieši kontrolē citu dalībvalstu valstspiederīgie vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, tāpēc, ka šie uzņēmumi attiecīgajā tirgū gūst vislielāko apgrozījumu.**
- 2) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 401. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas pieļauj ieviest nodokli, kura bāze ir nodokļa maksātāja kopējais apgrozījums un kurš tiek iekasēts periodiski, nevis katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, nepastāvot tiesībām atskaitīt nodokli, kas ir samaksāts iepriekšējā šī procesa stadijā.**

[Paraksti]