



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2020. gada 3. martā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Apgrozījuma nodoklis mazumtirdzniecības veikalos nozarē – 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

Lietā C-323/18

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2018. gada 19. martā un kas Tiesā reģistrēts 2018. gada 16. maijā, tiesvedībā

Tesco-Global Áruházak 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) un J. Regans [*E. Regan*], tiesneši P. Dž. Švirebs [*P. G. Xuereb*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], I. Jarukaitis [*I. Jarukaitis*], E. Juhāss [*E. Juhász*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un N. Pizarra [*N. Piçarra*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu un 2019. gada 29. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Tesco-Global Áruházak Zrt.* vārdā – *Sz. Vámosi-Nagy*, *ügyvéd*,
- Ungārijas valdības vārdā – *M. Z. Fehér*, *G. Koós* un *D. R. Gesztelyi*, pārstāvji,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *M. Rzotkiewicz*, kā arī *A. Kramarczyk*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal* un *R. Lyal*, kā arī *A. Armenia*,
pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 4. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18., 26., 49., 54.–56., 63., 65., 107., 108. un 110. pantu, kā arī Savienības tiesību efektivitātes un pārākuma un procesuālās līdzvērtības principus.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Tesco-Global Áruházak Zrt.* (turpmāk tekstā – “*Tesco*”) un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācijas Sūdzību nodaļa, Ungārija, turpmāk tekstā – “Sūdzību nodaļa”) par apgrozījuma nodokļa samaksu mazumtirdzniecības veikalos nozarē (turpmāk tekstā – “speciālais nodoklis”).

Atbilstošās Ungārijas tiesību normas

- 3 *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.”

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

“Šajā likumā:

1. mazumtirdzniecība veikalā: atbilstoši Vienotajai saimnieciskās darbības veidu nomenklatūrai, kas stājās spēkā 2009. gada 1. janvārī, – Nr. 45.1 nozarē klasificētās darbības, izņemot automobiļu un piekabju vairumtirdzniecību, Nr. 45.32 un Nr. 45.40 nozarē [klasificētās darbības], izņemot motociklu labošanu un vairumtirdzniecību, kā arī Nr. 47.1–Nr. 47.9 nozarē [klasificētās darbības].

[..]

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.”

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

“Ar nodokli apliek:

- a) mazumtirdzniecību veikalos,

[..].”

- 6 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.”

- 7 Minētā likuma 4. panta 1. punktā ir noteikts:

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

- 8 Šī paša likuma 5. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa likme:

“a) 2. panta a) punktā minētajām darbībām ir 0 %, ja nodokļa bāze nepārsniedz 500 miljonus [Ungārijas forintu (HUF)]; 0,1 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 500 miljonus HUF, bet nepārsniedz 30 miljardus HUF; 0,4 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 30 miljardus HUF, bet nepārsniedz 100 miljardus HUF, un 2,5 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 100 miljardus HUF,

[..].”

- 9 *Adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003. gada Vispārējais nodokļu likums Nr. XCII) 124/B pantā ir noteikts:

“Nodokļu iestāde pieņem lēmumu attiecībā uz papildu deklarāciju piecpadsmit dienu laikā no tās iesniegšanas dienas; tā neveic pārbaudi, ja nodokļa maksātājs ir iesniedzis šādu papildu deklarāciju, kā vienīgo tās [papildu deklarācijas] iesniegšanas iemeslu norādot apstākli, ka tiesību norma, uz kuru ir balstīta aplikšana ar nodokli, neatbilst Konstitūcijai vai ir pretrunā saistošam Eiropas Savienības tiesību aktam, vai arī pašvaldības dekrēts ir pretrunā citai tiesību normai, ja vien *Alkotmánybíróság* [(Konstitucionālā tiesa, Ungārija)], *Kúria* [(Augstākā tiesa, Ungārija)] vai Eiropas Savienības Tiesa nav lēmušas par šo jautājumu līdz papildu deklarācijas iesniegšanas brīdim vai par to, ka tā neatbilst publicētajā nolēmumā noteiktajam. Par lēmumu, kas ir pieņemts attiecībā uz papildu deklarāciju, var iesniegt administratīvu sūdzību un prasību tiesā saskaņā ar šī likuma vispārīgajiem noteikumiem.”

- 10 Šī likuma 128. panta 2. punktā ir paredzēts:

“Papildu maksājumi nav jāveic, ja nodokļi vai valsts subsīdijas nav jākorrigē, iesniedzot papildu deklarāciju.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 11 *Tesco* ir atbilstoši Ungārijas tiesībām dibināta komercsabiedrība, kas ir specializējusies mazumtirdzniecībā un vairumtirdzniecībā veikalos. Tā kā *Tesco* ietilpst grupā, kuras juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, tā veido mazumtirdzniecības ķēdi, kurai laikposmā no 2010. gada 1. marta līdz 2013. gada 28. februārim Ungārijas tirgū bija vislielākais apgrozījums.

- 12 *Tesco* tika veikta nodokļu revīzija, ko veica *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas administrācija, Lielo nodokļu maksātāju nodaļa, Ungārija, turpmāk tekstā – “pirmā līmeņa nodokļu iestāde”) attiecībā uz visiem samaksājamiem nodokļiem un atbalstu no budžeta, kas saņemts par šo laikposmu.
- 13 Šīs revīzijas beigās pirmā līmeņa nodokļu iestāde lika *Tesco* samaksāt speciālo nodokli 1 396 684 000 HUF (apmēram 4 198 852 EUR) apmērā un par labu *Tesco* konstatēja šī paša nodokļa pārmaksu 17 900 000 HUF (apmēram 53 811 EUR) apmērā. Kopumā tika uzskatīts, ka 4 634 131 000 HUF (apmēram 13 931 233 EUR) ir nesamaksātie nodokļi, par kuriem tika noteikts naudas sods nodokļu jomā 873 760 000 HUF (apmēram 2 626 260 EUR) apmērā un naudas sods par nokavējumu 956 812 000 HUF (apmēram 2 875 889 EUR) apmērā.
- 14 Saņēmusi administratīvu sūdzību par pirmā līmeņa nodokļu iestādes lēmumu, Sūdzību nodaļa apstiprināja šo lēmumu saistībā ar speciālo nodokli. Savukārt minētais lēmums tika grozīts saistībā ar nodokļa pārmaksu, kas tika konstatēta par labu *Tesco* un kas tika noteikta 249 254 000 HUF (apmēram 749 144 EUR) apmērā, un saistībā ar tās nesamaksājamiem nodokļiem, kuri tika noteikti 3 058 090 000 HUF (apmēram 9 191 226 EUR) apmērā, no kuriem 3 013 077 000 HUF (apmēram 9 070 000 EUR) tika uzskatīti par nodokļu parādu. Papildus šim nodokļu parādam Sūdzību nodaļa lika *Tesco* samaksāt 1 396 684 000 HUF (apmēram 4 198 378 EUR) kā speciālo nodokli un samaksāt naudas sodu nodokļu jomā 468 497 000 HUF (apmēram 1 408 284 EUR) apmērā, kā arī naudas sodu par nokavējumu 644 890 000 HUF (apmēram 1 938 416 EUR) apmērā.
- 15 *Tesco* 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 apdraud brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti. Turklāt šajos tiesību aktos neesot ievērots vienlīdzības princips, tie veidojot aizliegtu valsts atbalstu un esot pretrunā Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 401. pantam.
- 16 *Tesco* īpaši norāda, ka ļoti progresīvas speciālā nodokļa likmju skalas un Ungārijas mazumtirdzniecības tirgus struktūras dēļ visas sabiedrības, uz kurām attiecas viszemākās nodokļa likmes kategorijas, ir sabiedrības, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām un uz kurām attiecas franšīzes sistēmas. Turpretim tās, uz kurām attiecas visaugstākās nodokļa likmes kategorija, izņemot vienu, esot uzņēmumi, kas ir saistīti ar sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī. Tādējādi sabiedrības, kas pieder ārvalstu fiziskām vai juridiskām personām, maksā nesamērīgu šī nodokļa daļu.
- 17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Likums par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli var būt pretrunā LESD 18., 26., 49., 54.–56., 63., 65., 107., 108. un 110. pantam, jo faktiskais šī nodokļa samaksas slogs ir uzlikts galvenokārt nodokļa maksātājiem, kuru akcionāri ir ārvalstnieki. Tā norāda, ka Tiesa 2014. gada 5. februāra spriedumā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) aplūkoja noteikumu par konsolidāciju, kas tiek piemērots šajā kontekstā, un secināja, ka pastāv netieša diskriminācija.
- 18 Turklāt iesniedzējtiesai ir šaubas par 2003. gada Vispārējā nodokļu likuma Nr. XCII saderību ar procesuālās vienlīdzības un Savienības tiesību pārkuma un efektivitātes principiem.
- 19 Šādos apstākļos *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas Administratīvo un darba lietu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai ar LESD tiesību normām, kas reglamentē nediskriminācijas principu (LESD 18. un 26. pants), brīvības veikt uzņēmējdarbību principu (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 (56. pants), kapitāla brīvu apriti (LESD 63. un 65. pants) un principu par nodokļu vienādu piemērošanu uzņēmumiem (LESD 110. pants), ir saderīgs apstākļi, ka ārvalstu nodokļa maksātājam, kas ar vienas komercsabiedrības starpniecību izmanto vairākus veikalus un nodarbojas ar mazumtirdzniecību veikalā, faktiski ir jāmaksā speciālais nodoklis, kura likme ir ļoti progresīva, piemērojot progresīvā nodokļa augstāko likmi, savukārt valsts nodokļa maksātāji, kas darbojas franšīzes sistēmas ietvaros, izmantojot vienu un to pašu firmas zīmi – ar tādu tirdzniecības uzņēmumu starpniecību, kas parasti veido neatkarīgas komercsabiedrības, – faktiski ir atbrīvoti no nodokļa vai tiem tiek piemērota kāda no zemākajām likmēm, un tādējādi ārvalstu uzņēmējsabiedrību samaksātā nodokļa daļa salīdzinājumā ar iekasētā speciālā nodokļa kopējo summu ir būtiski lielāka nekā valsts nodokļa maksātāju gadījumā?

- 2) Vai ar LESD tiesību normām, kas reglamentē valsts atbalsta aizlieguma principu (LESD 107. panta 1. punkts), ir saderīgs apstākļi, ka nodokļa maksātājam, kas izmanto vairākus veikalus ar vienas vienīgas komercsabiedrības starpniecību un nodarbojas ar mazumtirdzniecību veikalā, faktiski ir jāmaksā speciālais nodoklis, kura likme ir ļoti progresīva, un uz to faktiski attiecas augstākā nodokļa likmes kategorija, savukārt valsts nodokļa maksātāji, kas ir tā tiešie konkurenti un darbojas franšīzes sistēmas ietvaros, izmantojot vienu un to pašu firmas zīmi, – ar tādu tirdzniecības uzņēmumu starpniecību, kurus parasti veido neatkarīgas komercsabiedrības, – faktiski tiek iekļauti kategorijā, kurā ir paredzēts atbrīvojums no minētā nodokļa, vai tiem tiek piemērotas zemākās nodokļa likmes, un tādējādi ārvalstu uzņēmējsabiedrību samaksātā nodokļa daļa salīdzinājumā ar iekasētā speciālā nodokļa kopējo summu ir būtiski lielāka nekā valsts nodokļa maksātāju gadījumā?
- 3) Vai LESD 107. pants un LESD 108. panta 3. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tie attiecas arī uz tādu nodokļu pasākumu, kuram ir būtiska saikne ar atbrīvojumu no nodokļa (kas veido valsts atbalstu), ko finansē, iekasējot nodokli ar attiecīgā nodokļu pasākuma starpniecību, jo likumdevējs pirms mazumtirdzniecībai piemērojamā speciālā nodokļa ieviešanas noteiktos budžeta ieņēmumus (ņemot vērā tirgus dalībnieku apgrozījumu) ir noteicis, piemērojot progresīvo nodokļa likmi atkarībā no apgrozījuma, nevis ieviešot nodokļa pamatlikmi, un tādējādi vienai tirgus dalībnieku daļai atbrīvojums no nodokļa valsts tiesiskajā regulējumā tiek piešķirts ar nodomu?
- 4) Vai ar procesuālās līdzvērtības un Savienības tiesību efektivitātes un pārākuma principiem ir saderīga tāda dalībvalstu prakse, saskaņā ar kuru pēc savas ierosmes uzsāktajās nodokļu pārbaudēs vai tiesvedībās, kas tām seko, – neraugoties uz efektivitātes principu un pienākumu nepiemērot ar Savienības tiesībām nesaderīgu valsts tiesību normu – nav iespējams iesniegt pieteikumu atmaksāt nodokli, kas ir ticis deklarēts saskaņā ar valsts nodokļu tiesību normām, kuras ir pretrunā Savienības tiesībām, tā iemesla dēļ, ka nodokļu iestāde vai tiesa to nesaderību ar Savienības tiesībām pārbauda tikai īpašās procedūrās, kuras var tikt ierosinātas vienīgi pirms procedūras pēc savas ierosmes uzsākšanas, savukārt nav nekādu šķēršļu administratīvā procedūrā vai tiesvedībā tiesā iesniegt pieteikumu atmaksāt nodokli, kas ir atzīts par nesaderīgu ar valsts tiesībām?"

Par pieteikumu mutvārdu procesa atkārtotai sākšanai

- 20 Pēc ģenerālvadvokātes secinājumu nolasīšanas *Tesco* ar dokumentu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2019. gada 2. septembrī, lūdza saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.
- 21 Sava lūguma pamatojumam *Tesco* norādīja, ka nepiekrīt minētajiem secinājumiem, konkrētāk dažiem tajā izklāstītajiem faktiskajiem apstākļiem, kuri attiecas uz tiesvedību.

- 22 Tomēr ir jāatgādina, pirmkārt, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Tiesas Reglamentā šo statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus, atbildot uz ģenerālvokāta secinājumiem (spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, 26. punkts).
- 23 Otrkārt, saskaņā ar LESD 252. panta otro daļu ģenerālvokāta pienākums ir, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē izteikt pamatotus secinājumus par lietām, kurās atbilstoši Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga viņa iesaistīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerālvokāts tos izdara. Līdz ar to tas, ka viena no ieinteresētajām personām nepiekrīt ģenerālvokāta secinājumiem, neatkarīgi no tā, kādus jautājumus tas tajos izskata, nevar pats par sevi būt iemesls, kas pamato mutvārdu procesa atkārtotu sākšanu (spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, 27. punkts).
- 24 Ņemot to vērā, saskaņā ar Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkurā brīdī, uzklusējusi ģenerālvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru ieinteresētās personas nav apspriedušas (spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea*, C-284/16, EU:C:2018:158, 28. punkts).
- 25 Šajā gadījumā, tā kā *Tesco* tikai pauž apsvērumus par ģenerālvokāta secinājumiem, nenorādot nevienu jaunu argumentu, uz kuru pamatojoties šī lieta būtu jāizspriež, Tiesa, uzklusējusi ģenerālvokāti, uzskata, ka tās rīcībā ir visa informācija, kas ir vajadzīga lietas izspriešanai, un ka ieinteresētās personas to ir apspriedušas.
- 26 Ņemot vērā iepriekš minēto, lūgums atkārtoti sākt mutvārdu procesu ir jānoraida.

Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

- 27 Ungārijas valdība apgalvo, ka iesniedzējtiesa neprecizē ne Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli normas, kas var būt pretrunā Savienības tiesībām, ne iemeslus, kas tai ir likuši šaubīties par iesniedzējtiesas lēmumā norādīto Līguma noteikumu un Savienības tiesību pamatprincipu interpretāciju.
- 28 Tomēr ir jākonstatē, ka iesniedzējtiesas sniegtā informācija ļauj noteikt lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu piemērojamību un kontekstu, īpaši juridisko kontekstu, kādā tas ir iesniegts. Tādējādi iesniedzējtiesas lēmumā, kurā ir paustas šīs tiesas šaubas saistībā ar Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli saderību ar Savienības tiesībām, ir pietiekami norādīti iemesli, kas minētajai tiesai lika uzskatīt, ka pamatlietā esošā strīda risinājumam ir vajadzīga Savienības tiesību interpretācija.
- 29 Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par otro un trešo jautājumu

- 30 Ungārijas valdība un Eiropas 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 un trešais jautājums ir nepieņemami.

- 31 Vispirms šajā ziņā 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, plānotā atbalsta 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).
- 32 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).
- 33 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).
- 34 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).
- 35 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).
- 36 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).
- 37 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).
- 38 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 Hypermarkets* u.c., C-510/16, EU:C:2018:751, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 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).

- 40 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 piemērojama 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).
- 41 Šajā gadījumā pamatlieta attiecas uz lūgumu atbrīvot no speciālā nodokļa, ko *Tesco* ir iesniegusi Ungārijas nodokļu administrācijai. Kā ģenerālvokāte to būtībā ir norādījusi secinājumā 132. punktā, *Tesco* 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.
- 42 No tā izriet – pat ja pieņem, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojama 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.
- 43 No tā izriet, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojamā atbrīvojuma no speciālā nodokļa iespējama prettiesiskums, ņemot vērā Savienības tiesības, nevar ietekmēt paša šī nodokļa likumību, līdz ar to *Tesco*, lai izvairītos no minētā nodokļa samaksas vai lai saņemtu tā atmaksu, nevar valsts tiesās atsaukties uz šī faktiskā atbrīvojuma prettiesiskumu.
- 44 No visa iepriekš izklāstītā izriet, ka otrais un trešais jautājums ir nepieņemami.

Par pirmo jautājumu

Par pieņemamību

- 45 Ungārijas valdība apgalvo, ka atbilde uz pirmo jautājumu nav vajadzīga strīda atrisināšanai pamatlietā, 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 Savienības tiesībām.
- 46 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).
- 47 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 Savienības tiesības saistībā ar to pašu valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā, nevar izraisīt šajā lietā uzdoto jautājumu nepieņemamību.
- 48 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. 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.

49 Šādos apstākļos pirmais jautājums ir pieņemams.

Par lietas būtību

50 Tā kā prejudiciālais jautājums attiecas uz vairākām Līguma tiesību normām, proti, tām, kas ir saistītas attiecīgi ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvu apriti, kā arī tām, kuras ir ietvertas LESD 18., 26. un 110. pantā, vispirms ir jāprecizē šī jautājuma tvērums atkarībā no pamatlietas īpatnībām.

51 Šajā ziņā no iedibinātās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas joma attiecas uz valsts tiesību aktiem, kurus ir paredzēts piemērot tikai līdzdalībai, kas ļauj īstenot zināmu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību (spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 22. punkts).

53 Taču pamatlieta attiecas uz iespējami diskriminējošu nodokļa likmi, kas speciālā nodokļa veidā tika piemērota nodokļa maksātājiem, kurus kontrolē citu dalībvalstu valstspiederīgie vai sabiedrības.

54 Šādos apstākļos lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Līguma normu par brīvību veikt uzņēmējdarbību interpretāciju. Tādējādi nav jāsniedz LESD 56., 63. un 65. panta par brīvību sniegt pakalpojumus un par kapitāla brīvu apriti interpretācija.

55 Turpinājumā ir jāatgādina, ka LESD 18. pantu ir paredzēts piemērot patstāvīgi tikai Savienības tiesībās reglamentētos gadījumos, attiecībā uz kuriem Līgumā nav paredzēti īpaši noteikumi par diskriminācijas aizliegumu. Diskriminācijas aizlieguma princips uzņēmējdarbības jomā tika ieviests ar LESD 49. pantu (spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Līdz ar to nav jāinterpretē nedz LESD 18. pants, nedz arī LESD 26. pants.

57 Visbeidzot, kā tas izriet no 2014. gada 5. februāra sprieduma *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) 27. punkta, tā kā nav konstatējams, ka līdz ar speciālo nodokli precēm no citām dalībvalstīm tiktu uzlikti lielāki nodokļi, nekā tas ir iekšzemes preču gadījumā, LESD 110. panta interpretācijai pamatlietā nav nozīmes.

58 No iepriekš izklāstītā izriet, ka pirmais jautājums ir jāuzskata par tādu, kas attiecas uz to, vai LESD 49. un 54. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus par apgrozījuma nodokli, kura ļoti progresīvās likmes sekas ir tādas, ka faktiski to maksā galvenokārt uzņēmumi, ko tieši vai netieši kontrolē citu dalībvalstu valstspiederīgie vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī.

- 59 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).
- 60 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).
- 61 Šajā gadījumā *Tesco* juridiskā adrese ir Ungārijā, bet tā ietilpst grupā, kuras mātesuzņēmuma juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē. Kā ģenerālvokāte to ir norādījusi secinājumā 41. 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 pamatoti atsaukties uz minētā mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.
- 62 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).
- 63 Turklāt obligāts nodoklis, kas paredz šķietami objektīvu diferenciacijas kritēriju, bet kas, ņemot vērā tā īpašības, vairumā gadījumu rada nelabvēlīgu situāciju sabiedrībām, 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 (spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED*, C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 18. punkts).
- 64 Šajā gadījumā Likumā par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli uzņēmumi nekādā veidā nav nošķirti atkarībā no to juridiskās adreses. Visi uzņēmumi, kas Ungārijā darbojas mazumtirdzniecības veikalos 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.
- 65 Savukārt *Tesco* un Komisija apgalvo, ka speciālā nodokļa ļoti 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.
- 66 Kā tas ir atgādināts šī sprieduma 8. punktā, speciālais nodoklis, kas ir progresīvs nodoklis, kurš ir balstīts uz apgrozījumu, saistībā ar mazumtirdzniecības veikalos darbību paredz pirmo kategoriju ar nodokļa likmi 0 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi, kas nepārsniedz 500 miljonus HUF (pašreiz apmēram 1,5 miljoni EUR), otro kategoriju ar nodokļa likmi 0,1 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi no 500 miljoniem līdz 30 miljardiem HUF (pašreiz apmēram no 1,5 miljoniem EUR līdz 90 miljoniem EUR), trešo kategoriju ar nodokļa likmi 0,4 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi no 30 miljardiem līdz 100 miljardiem HUF (pašreiz apmēram no 90 miljoniem līdz 300 miljoniem EUR) un ceturto kategoriju ar nodokļa likmi 2,5 % apmērā attiecībā uz nodokļu bāzi, kas pārsniedz 100 miljardus HUF (pašreiz apmēram 300 miljoni EUR).

- 67 No Ungārijas iestāžu datiem attiecībā uz šajā lietā aplūkotajiem taksācijas gadiem, ko ir paziņojusi Komisija un Ungārija, izriet, ka pamatlietā aplūkotajā laikposmā saistībā ar mazumtirdzniecības veikalos darbību visi nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas tikai pamatkategorija, bija nodokļa maksātāji, kas pieder Ungārijas fiziskām vai juridiskām personām, bet nodokļa maksātāji, uz kuriem attiecas trešā un ceturrtā kategorija, galvenokārt bija nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām.
- 68 Turklāt no Ungārijas valdības apsvērumiem izriet, ka šajā laikposmā vislielāko daļu speciālā nodokļa maksāja nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām. *Tesco* 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.
- 69 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).
- 70 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.
- 71 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem pierādījumiem, it īpaši no šī sprieduma 3. 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”.
- 72 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 to ir norādījusi secinājumā 62., 65. un 78. punktā, šāds apstāklis ir izskaidrojams ar to, ka Ungārijas mazumtirdzniecības veikalos 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.
- 73 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.
- 74 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.
- 75 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 ietilpstošā 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 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 radīt neizdevīgu situāciju nodokļa maksātājiem, kas ir “saistīti” ar šādām sabiedrībām, un tādējādi izraisa netiešu diskrimināciju juridiskās adreses dēļ LESD 49. un 54. panta izpratnē.

- 76 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādas dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem ir ieviests ļoti 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 ceturto jautājumu

- 77 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz ceturto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 78 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:

LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie pieļauj tādas dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem ir ieviests ļoti 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.

[Paraksti]