

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2020. gada 3. mart? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Telekomunik?ciju operatoru apgroz?juma nodoklis – Progres?vs nodoklis, kas vair?k ietekm? uz??mumus, kuri pieder citu dal?bvalstu fizisk?m vai juridisk?m person?m, nek? iekšzemes uz??mumus – Visiem nodok?a maks?t?jiem piem?rojamas progres?v? nodok?a kategorijas – Apgroz?juma summas k? noš?iršanas krit?rija neitralit?te – Nodok?a maks?t?ju maks?tsp?ja – Valsts atbalsts – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a (PVN) sist?ma – Apgroz?juma nodok?i – J?dziens

Liet? C?75/18

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2017. gada 23. novembr? un kas Ties? re?istr?ts 2018. gada 6. febru?r?, tiesved?b?

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

pret

Nemzeti Adó? és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], priekšs?d?t?ja vietniece R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], pal?tu priekšs?d?t?ji Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichot*] (referents), A. Prehala [*A. Prechal*] un M. Vilars [*M. Vilaras*], tiesneši P. Dž. Šv?rebs [*P. G. Xuereb*], L. S. Rosi [*L. S. Rossi*], E. Juh?ss [*E. Juhász*], M. Ileši?s [*M. Ilešić*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un N. Pizarra [*N. Piçarra*],

?ener?ladvok?te: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re: R. Šereša [*R. ?ere?*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2019. gada 18. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* v?rd? – *P. Jalsovszky, Sz. Vámosi? Nagy* un *G. Séra, ügyvédek*, k? ar? *K. von Brocke, Rechtsanwalt*,
- Ung?rijas vald?bas v?rd? – *M. Z. Fehér, G. Koós* un *D. R. Gesztelyi*, p?rst?vji,
- ?ehijas vald?bas v?rd? – *M. Smolek, J. Vl?il* un *O. Serdula*, p?rst?vji,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *R. Kanitz*, p?rst?vis,

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

noklausījies enerģētiskās secinājumus 2019. gada 13. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums 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 Sēdēbu nodaļa, Ungārija, turpmāk tekstā – “Sēdēbu nodaļa”) par apgrozījuma nodokļa samaksu šajā nozarē (turpmāk tekstā – “speciālais nodoklis”).

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 401. pants ir noteikts:

“Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šī direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļu apdrošināšanas līgumiem, nodokļu derbām un azartspēlēm, akcīzes nodokļu, valsts nodokļu un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļu, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļu 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. pants 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 vienrēšotais nodokļu režīms uzņēmumiem, 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 iezēmumiem bez pievienotās vērtības nodokļa Likuma par ienākuma nodokli izpratnē.”

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

“Ar nodokli apliek:

[..]

b) darbību telekomunikāciju nozarē,

[..].”

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

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

(2) Nodokli piemēro arī organizācijām un privātpersonām nerezidentām, 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. Šā 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 tiesību sistēmas dibinātā komercsabiedrība, kura darbojas telekomunikāciju tirgū un kuras vienīgais akcionārs ir *Vodafone Europe BV*, kas ir reģistrēta Nīderlandē. Šīs 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 nodok?u un muitas administr?cija, Ung?rija, turpm?k tekst? – “pirm? l?me?a nodok?u iest?de”) attiec?b? uz visiem samaks?tajiem nodok?iem un atbalstu no budžeta, kas sa?emts par laikposmu no 2011. gada 1. apr??a l?dz 2015. gada 31. martam.

12 Š?s rev?zijas beig?s pirm? l?me?a nodok?u iest?de lika *Vodafone* samaks?t summu 8 371 000 HUF (apm?ram 25 155 EUR) apm?r? k? nodok?a starp?bu, tostarp 7 417 000 HUF (apm?ram 22 293 EUR) k? nodok?a par?du, un summu 3 708 000 HUF (apm?ram 11 145,39 EUR) apm?r? k? naudas sodu nodok?u jom?, k? ar? nokav?juma procentus un naudas sodus par form?lu pien?kumu neizpildi.

13 Sa??musi s?dz?bu par pirm? l?me?a nodok?u iest?des l?mumu, S?dz?bu noda?a groz?ja šo l?mumu, samazinot naudas soda nodok?u jom? un nokav?juma procentu apm?ru.

14 *Vodafone* v?rs?s *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa, Ung?rija) ar pras?bu pret S?dz?bu noda?as l?mumu. T? apgalvo, ka tai noteiktais pien?kums maks?t speci?lo nodokli ir nepamatots, nor?dot, ka ties?bu akti par šo nodokli veido aizliegtu valsts atbalstu un ir pretrun? PNV direkt?vas 401. pantam.

15 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka min?tajam nodoklim, kas ir pamatots ar apgroz?jumu un apr??in?ts saska?? ar skalu, kuru veido daž?d?m apgroz?juma kategorij?m piem?rojamas progres?vas likmes, var b?t netieši diskrimin?joša iedarb?ba uz nodok?a maks?t?jiem, kas pieder ?rvalstu fizisk?m vai juridisk?m person?m, un t?d?j?di tas var b?t pretrun? LESD 49., 54., 107. un 108. pantam, jo tostarp faktiski tikai ?rvalstu m?tesuz??mumu Ung?rijas meitasuz??mumi maks? speci?lo nodokli atbilstoši likmei, kura ir paredz?ta visliel?kajai apgroz?juma kategorijai.

16 Turkl?t iesniedz?jtiesa šaub?s par speci?l? nodok?a sader?bu ar PVN direkt?vas 401. pantu.

17 Šajos apst?k?os *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspils?tas Budapeštas Administrat?vo un darba lietu tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 49., 54., 107. un 108. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj valsts pas?kumu, kura ietvaros valsts tiesiskais regul?jums ([Likums par atseviš??m nozar?m piem?rojamo speci?lo nodokli]) rada t?das sekas, ka faktiskais nodok?u slogs gulstas uz ?rvalstu nodok?a maks?t?jiem, un vai min?t?s sekas ir uzskat?mas par netiešu diskrimin?ciju?

2) Vai LESD 107. un 108. pants pie?auj valsts tiesisko regul?jumu, ar kuru ir noteikts nodok?a maks?šanas pien?kums, kas ir piem?rojams apgroz?jumam un apr??in?ts atbilstoši progres?vai nodok?a likmei, un vai tas ir netieši diskrimin?jošs, ja t? sekas ir t?das, ka augst?kaj? nodok?a b?zes kategorij? faktiskais nodok?u slogs galvenok?rt gulstas uz ?rvalstu nodok?a maks?t?jiem, un vai šis pas?kums ir kvalific?jams par aizliegtu valsts atbalstu?

3) Vai PVN direkt?vas 401. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj valsts tiesisko regul?jumu, ar kuru ir diskrimin?ti ?rvalstu nodok?a maks?t?ji un iekšzemes nodok?a maks?t?ji, un vai ir j?uzskata, ka speci?lais nodoklis var tikt raksturots k? apgroz?juma nodoklis, proti, vai tas ir kvalific?jams k? ar PVN direkt?vu sader?gs pievienot?s v?rt?bas nodoklis vai ar? tas nav sader?gs ar min?to direkt?vu?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par otr? jaut?juma pie?emam?bu

18 ?ehijas vald?ba un Komisija nor?da, ka nodok?a maks?t?ji nevar atsaukties uz to, ka atbr?vojums no nodok?a, ko sa?em citas personas, veido nelikum?gu valsts atbalstu, lai izvair?tos no š? nodok?a samaksas, l?dz ar to otrais jaut?jums ir nepie?emams.

19 Šaj? zi?? vispirms ir j?atg?dina, ka ar LESD 108. panta 3. punktu ir ieviesta prevent?va jauno atbalsta projektu kontrole. Š?di noteiktas prevent?vas k?rt?bas m?r?is ir nodrošin?t, ka tiek ?stenots tikai ar iekš?jo tirgu sader?gs atbalsts. Lai sasniegtu šo m?r?i, atbalsta projekta ?stenošana tiek atlikta l?dz br?dim, kad šaubas par t? sader?bu tiek klie?tas ar gal?gu Komisijas l?mumu (spriedumi, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C?284/12, EU:C:2013:755, 25. un 26. punkts, k? ar? 2019. gada 5. marts, *Eesti Pagar*, C?349/17, EU:C:2019:172, 84. punkts).

20 Š?s kontroles sist?mas ?stenošana ir, pirmk?rt, Komisijas un, otrk?rt, valstu tiesu zi??, un to attiec?g?s lomas ir viena otru papildinošas, lai gan atš?ir?gas (spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C?284/12, EU:C:2013:755, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

21 Atbalsta pas?kumu sader?bas ar iekš?jo tirgu izv?rt?šana ir ekskluz?v? Komisijas kompetenc?, un t?s darb?bu kontrol? Savien?bas tiesas, savuk?rt valstu tiesas r?p?jas par to, lai l?dz Komisijas gal?g? l?muma pie?emšanai tiktu nodrošin?ta indiv?du ties?bu aizsardz?ba gad?jumos, kad valsts iest?des, iesp?jams, nav iev?rojušas LESD 108. panta 3. punkt? paredz?to aizliegumu (spriedums, 2013. gada 21. novembris, *Deutsche Lufthansa*, C?284/12, EU:C:2013:755, 28. punkts).

22 Valsts tiesu iejaukšan?s izriet no tieš?s iedarb?bas, kas ir atz?ta šaj? ties?bu norm? paredz?tajam aizliegumam ?stenot atbalsta projektus. Š? aizlieguma t?l?t?ja piem?rojam?ba attiecas uz jebkuru atbalstu, kas ir ?stenots bez t? pazi?ošanas (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 ties?m ir j?nodrošina indiv?diem, ka atbilstoši valsts ties?b?m tiek izdar?ti visi secin?jumi no LESD 108. panta 3. punkta p?d?j? teikuma p?rk?puma gan saist?b? ar izpildes aktu sp?k? esam?bu, gan saist?b? ar t?da finanšu atbalsta atg?šanu, kas ir pieš?irts, p?rk?pjot šo ties?bu normu vai neiev?rojot iesp?jamos pagaidu pas?kumus (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 tom?r ar? nosprieda, ka iesp?jamais atbr?vojuma no nodok?a prettiesiskums, ?emot v?r? ar valsts atbalstu saist?t?s Savien?bas ties?bu normas, nevar ietekm?t paša š? nodok?a iekas?šanas likum?bu, l?dz ar to min?t? nodok?a maks?t?js, lai izvair?tos no š? paša nodok?a samaksas, nevar atsaukties uz to, ka atbr?vojums no nodok?a, ko sa?em citas personas, ir valsts atbalsts (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.*, no C?266/04 l?dz C?270/04, C?276/04 un no C?321/04 l?dz C?325/04, EU:C:2005:657, 44. punkts; 2006. gada 15. j?nijs, *Air Liquide Industries Belgium*, C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts, k? ar? 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED*, C?233/16, EU:C:2018:280, 26. punkts).

25 Tom?r cit?di ir tad, kad pamatlieta attiecas nevis uz l?gumu atbr?vot no apstr?d?t? nodok?a, bet uz regul?juma, kas ar to ir saist?ts, tiesiskumu Savien?bas ties?bu izpratn? (spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED*, C?233/16, EU:C:2018:280, 26. punkts).

26 Turklīt Tiesa vairākkārt ir spriedusi, ka LESD noteikumi par valsts atbalstu neattiecas uz nodokļiem, izņemot, ja tie ir atbalsta pasākuma finansēšanas veids un ir šo 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 pirmo teikumu noteikto ierobežojumu, skar arī šo atbalsta pasākuma aspektu, kādādi valsts iestāžu principi ir jāatmaksā nodokļi, kuri ir iekasāti, pārskatot 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 attiecīgām valsts tiesiskajām regulējumiem ir jāpastāv obligātai ar izlietojumu saistītai saiknei starp nodokli un atbalstu kādā ziņā, ka iepriekš minētajiem nodokļiem noteikti tiek izlietoti atbalsta finansēšanai un tieši ietekmē to 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, iespējams apstrīdēt atbalsta pasākuma prettiesiskums, ņemot vērā Savienības tiesības, nevar ietekmēt pašā nodokļa tiesiskumu, līdz ar to uzņēmumi, kam tas ir jāmaksā, nevar atsaukties uz to, ka citām personām piemērojams nodokļu pasākums veido valsts atbalstu, lai izvairītos no šo nodokļu samaksas vai lai saņemtu to 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 līgumu atbrīvot no speciālā nodokļa, ko *Vodafone* ir iesniegusi Ungārijas nodokļu administrācijai. Kā enerģētiskā ierobežojuma ir norādījis secinājumu 138. punktā, *Vodafone* nodokļu slogs izriet no vispārpiemērojama nodokļa, kura iepriekš minētajiem valsts budžetā, neparedzot to konkrēto izlietojumu tam, lai finansētu kādai konkrētai nodokļa maksātāju kategorijai paredzētu priekšrocību.

30 No tā izriet – pat ja pieņem, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojams faktiskais atbrīvojums no speciālā nodokļa varētu tikt kvalificēts kā valsts atbalsts LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, starp šo nodokli un pamatlīdz aplūkoto atbrīvojuma pasākumu nepastāv nekāda obligāta ar izlietojumu saistīta saikne.

31 No tā izriet, ka dažiem nodokļa maksātājiem piemērojams faktiskais atbrīvojums no speciālā nodokļa iespējams prettiesiskums, ņemot vērā Savienības tiesības, nevar ietekmēt pašā šo nodokļa likumā, līdz ar to *Vodafone*, lai izvairītos no minētā nodokļa samaksas vai lai saņemtu to atmaksu, nevar valsts tiesībs atsaukties uz šo atbrīvojuma prettiesiskumu.

32 No visa iepriekš minētā izriet, ka otrs jautājums ir nepieņemams.

Par pirmo jautājumu

Par pieņemamību

33 Ungārijas valdība apgalvo, ka atbilde uz pirmo jautājumu pamatlīdz 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 lūmusi 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, valsts tiesā joprojām ir visas tiesības vērsties Tiesā, ja tas to uzskata par lietderīgu, un tas, ka Tiesa jau ir interpretējusi tiesību normas, kuru interpretācija tiek līgta, 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 – apstāklis, 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 šādu lietā uzdoto jautājumu nepieņemšanu.

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 speciālo nodokļa progresīvo likmju skala atbilstoši [apgrozījuma] kategorijām pati par sevi neatkarīgi no šīs konsolidācijas normas piemērošanas var būt netieši diskriminājoša 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 šis sprieduma 19.–32. punkts 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 uzņēmējais dalībvalstī citu dalībvalstu valstspiederīgajiem un sabiedrībām, kas ir paredzētas LESD 54. pantā, tiek piemērotas tās pašas 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 jāsniedz sabiedrībai iespēja atsaukties uz citās 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 enerģētiskā ierobežojuma 43. punkts, ciktāl šis mēģinājums savu darbību Ungārijas tirgū veic ar meitasuzņēmuma starpniecību, tā brīvība veikt uzņēmējdarbību var ietekmēt jebkāds meitasuzņēmuma piemērojams ierobežojums. Tādējādi pretēji tam, ko apgalvo Ungārijas valdība, pamatlietā var pamatoties atsaukties uz minētā mēģinājuma 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 šādiem objektiem diferencijas kritēriju, bet kas, ņemot vērā to, ka pašvaldības, 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 Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli uzņēmumi nekādā veidā nav noširti atkarībā no to juridiskās adreses. Visi uzņēmumi, kas Ungārijā darbojas telekomunikāciju nozarē, ir šādi nodokļa maksātāji, un nodokļa likmes, kas attiecīgi ir piemērojamas dažādām šādi 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 speciāli 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 to pazīmes, radot netiešu diskrimināciju.

46 Kā tas ir atgādināts šā 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 šādi lietotajiem taksācijas gadiem, ko ir paziņojusi Komisija un Ungārija, izriet, ka pamatlietotajam laikposmam 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 šādi laikposmi vislielāko daļu speciāli nodokļa maksājuma nodokļa maksātāji, kas pieder citu dalībvalstu fiziskām vai juridiskām personām. *Vodafone* un Komisija uzskata, ka pēdējo minēto nodokļu slogi 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 speciāli nodokļa vai tam bija pakārti 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 Šād kontekstā pretī tam, ko apgalvo Komisija, progresīvs nodoklis var tikt balstīts uz apgrozījumu, ja, pirmkārt, apgrozījuma apmērs ir neitrāls no šīršanas kritērijs un ja, otrkārt, tas ir atbilstošs nodokļa maksājuma maksimālajam rādītājam.

51 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem pierādījumiem, it īpaši no šī sprieduma 4. punktā izklāstītajās Likuma par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli preambulas daļās, izriet, ka, piemērojot progresīvu likmju skalu, kas ir balstīta uz apgrozījumu, šis likums paredz ar nodokli aplikt nodokļa maksājumu, kuru maksājuma ir "lielāka par vispārīgo nodokļa 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 enerģētiskā ierīču norādījumi 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 ar proporcionālu nodokļu sistēmu 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 & Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Kā tas izriet no šī sprieduma 34.–36. punkta, pārdotā minētā lieta bija saistīta ar to, ka vienlaikus tika piemērotas divi progresīvas apgrozījuma nodokļa likmes un noteikums par saistītu uzņēmumu apgrozījuma konsolidāciju, kā rezultātā sabiedrību grupā ietilpstotie 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 sabiedrību, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, "oti progresīvas speciālā nodokļa likmes piemērošana nodokļa bāzei, ko veido kopējā apgrozījuma summa", rada īpašu risku nostādīt neizdevīgā situācijā nodokļa maksātājus, kas ir "saistīti" ar šādu sabiedrību, 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 iesniedztiesa būtībā vālas uzzināt, vai PVN direktīvas 401. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj ieviest tādus nodokli, kas ir ieviests ar Likumu par atsevišķām nozarām piemērojamo speciālo nodokli.
- 58 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu tās noteikumi neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļu apdrošināšanas līgumiem, nodokļu derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļu, valsts nodokļu un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļu, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļu ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasāšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šārsojot robežas.
- 59 Lai novērtētu, vai nodokli vai nodevu var uzskatīt par apgrozījuma nodokli PVN direktīvas 401. panta izpratnē, ir jānoskaidro, vai tās rezultātā tiek apdraudēta kopējās pievienotās vērtības nodokļa (PVN) sistēmas darbība, uzliekot nodokli preču un pakalpojumu aprītei un apliekot komercdarījumus līdzīgā veidā kā PVN (pēc analoģijas 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 tādā pašā 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 tātpat kā 33. pants Padomes Sestajā direktīvā 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprītinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.), neliedz saglabāt vai ieviest tādus nodokli, kam nav kādas no būtiskajām PVN pazīmēm (pēc analoģijas 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 ētras šādas pazīmes, proti, vispārējā PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi, tāt apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksājuma saēmtajai samaksai par precēm un sniegtajiem pakalpojumiem, šā nodokļa iekasāšana katrā ražošanas un izplatēšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita un PVN, kas samaksāts iepriekšējās procesa stadijās, atskaitēšana no nodokļa maksājuma maksājuma nodokļa apmēra, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tāt galēgo apmēru sedz galapatērtījs (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 nepiemēta trešā un ceturtā būtiskā PVN pazīme, proti, nodokļa iekasāšana katrā ražošanas un izplatēšanas procesa stadijā, kā arī tiesības atskaitēt iepriekšējā šā procesa stadijā samaksāto nodokli.
- 64 Atšīrībā no PVN šis nodoklis, kura bāzi veido attiecīgā nodokļa maksājuma neto apgrozījums, netiek iekasāts katrā minētā procesa stadijā, tas neparedz mehānismu, kas ir līdzīgs tiesību atskaitēt PVN mehānismam, un tas nav balstīts tikai uz dažādās šā 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 analoģijas 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 tiesbūm atskaitēt nodokli, kas ir samaksēts iepriekšējā šā procesa stadijā.

Par tiesīšanu's izdevumiem

67 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesīšanu's izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti 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, tādēļ, ka šie uzņēmumi attiecīgajā tirgū gūst vislielāko apgrozījumu.**

2) **Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopīgo 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 tiesbūm atskaitēt nodokli, kas ir samaksēts iepriekšējā šā procesa stadijā.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – ungāru.