Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 15. oktoobril 2020[1]

Kohtuasi C-596/19 P

Euroopa Komisjon
versus

Ungari

Apellatsioonkaebus – Riigiabi – ELTL artikli 107 lõige 1 – Käibe alusel arvestatav reklaamimaks – Eelis ja valikulisus – Hindamiskriteerium võrdlussüsteemi loomisel – Võrdlussüsteemi sidusus – Eelis progresseeruva maksumäära korral – Hindamiskriteerium erandite korral võrdlussüsteemist – Esimesel maksustamisaastal kahjumi mahaarvestamise võimalusest saadav eelis – Ebavõrdne kohtlemine – Ebavõrdset kohtlemist õigustavad asjaolud – Üleminekusäte kui riigiabi

I. Sissejuhatus

1. Esitatud apellatsioonkaebus annab Euroopa Kohtule võimaluse tegeleda taas[2] riigiabi kriteeriumide abil uue maksuseaduse järelevalvega. Ungari, kes järgis rahvusvahelist trendi, ei lähtunud ettevõtja otsesel maksustamisel tulust, vaid käibest, kusjuures otsustati progresseeruva määra kasuks. Sellega pidi – sarnaselt komisjoni väljapakutud ELi digitaalmaksuga[3] – hõlmatama ja maksustatama eelkõige suure käibega ettevõtjaid (seega suurettevõtteid). Seadus nägi esimeseks maksustamisaastaks üleminekusättena ette veel eelneva aasta ülekantud kahjumi osalise mahaarvamise võimaluse.

2. Kuna koos käibe suurusega tõuseb ka keskmine maksumäär, kaasneb sellega teatav maksukoormuse leevendamine või maksukoormuse ümberjaotamine „väiksemate“ ettevõtjate kasuks. Kuigi plaanitav ELi tasandi digitaalmaks ja Ungari reklaamimaks sarnanevad selles osas, näeb komisjon Ungari maksus riigiabi „liiga madalalt maksustatud“ väiksematele ettevõtjatele. Ka maksu kehtestamise aastal kahjumi mahaarvamine soodustab Ungari arvates ettevõtjaid, kellel on eelmisest aastast kahjum, võrreldes ettevõtjatega, kellel ei ole sellist kahjumit. Seetõttu kohustas komisjon Ungarit tagasi nõudma sellega seotud riigiabi, seega kehtestama tagantjärgi maks maksumääraga 5,3%. Ungari tühistas seepeale tagasiulatuvalt reklaamimaksu, aga nägi komisjoni tegevuses – sarnaselt Poolaga paralleelmenetluses[4] – sekkumist enda maksuautonoomiasse.

1 Algkeel: saksa.

2 See leidis esimest korda käsitlemist 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732), milles komisjon alustas menetlust Gibraltari uue juriidilise isiku tulumaksu vastu. Sarnased faktilised asjaolud olid 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291).

3 21. märtsi 2018 ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi (COM(2018) 148 final).

4 See on Euroopa Kohtu menetluses kohtuasjas C-562/19 P.

3. Järelikult tekib selles apellatsioonimenetluses küsimus mitte ainult sellest, kas progresseeruv ettevõtja maks saab kujutada endast valikulist eelist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Tekib ka küsimus, kas riigiabiõigus on õige vahend, et kontrollida riigisisest maksuseadust nii süvitsi ja, nagu siinkohal on juhtunud, blokeerida see aastateks. Sellega on seotud ka küsimus, kas riigiabiõiguses peaks hindamiskriteerium seoses üldiste maksuseadustega olema teistsugune kui individuaalsete toetuste puhul.

4. Tuleb ka meeles pidada, et põhivabaduste üle toimub juba intensiivne diskrimineerimise järelevalve. Euroopa Kohus on tunnistanud põhivabadustega kooskõlas olevaks juba Ungari kaks sarnast, käibe alusel arvestatavat otsest ettevõtja maksu koos nende ümberjaotamisloogikaga.[5] Võrdlusrühmad on küll erinevad, millele on suulises menetluses õigesti tähelepanu juhtinud ka komisjon: põhivabadused keelavad maksuõiguses välisriigi ettevõtja halvema kohtlemise, riigiabi keeld „teatud ettevõtjate" eelistamise. Mõlemad diskrimineerimiskeelud teenivad aga siseturu toimimist. Kui teatav meede on põhivabadustest tuleneva diskrimineerimiskeeluga kooskõlas, ei tohiks see reeglina olla ka siseturu reeglitega vastuolus olev riigiabi.

5. Üldkohus[6] ei leidnud Ungari üldises maksuseaduses valikulist eelist teistele ettevõtjatele – ei progresseeruvas maksumääras ega ka ülekantud kahjumi mahaarvamise võimaluses. Seda vaidlustab komisjon enda apellatsioonkaebuses ja Euroopa Kohus peab nüüd hindama, kas nende näol on tegemist riigiabiga.

II. Õiguslik raamistik

6. Õiguslik raamistik tuleneb ELTL artiklitest 107 jj. Menetlus õigusvastase riigiabi korral on reguleeritud nõukogu määruses (EL) 2015/1589 (III peatükis), millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks[7] (edaspidi „määrus 2015/1589").

III. Kohtuvaidluse taust

7. 11. juunil 2014 võttis Ungari vastu seaduse nr XXII reklaamimaksu kohta (edaspidi „reklaamimaksuseadus"). Selle seadusega, mis jõustus 15. augustil 2014, kehtestati uus progresseeruvalt kasvavate maksumääradega erimaks tuludele, mida saadakse Ungaris reklaami edastamiselt (edaspidi „reklaamimaks"). Seda maksu kohaldati lisaks olemasolevatele ettevõtjamaksudele, eriti juriidilise isiku tulumaksule. Komisjoni poolt reklaamimaksuseaduse suhtes läbiviidud riigiabiõigusliku järelevalve käigus selgitasid Ungari asutused, et selle maksu eesmärgiks on avaliku koormise jaotamise põhimõtte edendamine.

8. Reklaamimaksuseaduse alusel tasuvad reklaamimaksu isikud, kes levitavad reklaami. Maksukohustuslasteks on seega reklaami väljaandjad (ajalehed, audiovisuaalsed meediakanalid, kuulutusteenused), mitte aga reklaami tellijad ega reklaamiagentuurid, kes toimivad vahendajatena reklaami tellijate ja reklaami levitajate vahel. Maksustatav väärtus on reklaami levitamisega saavutatud majandusaasta netokäive. Maksu territoriaalne kehtivusala on Ungari.

9. Progresseeruvate maksumäärade skaala määrati kindlaks järgmiselt:

– kuni 0,5 miljardi Ungari forinti (HUF) (ligikaudu 1 562 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 0%;

5 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 27. juuni 2019. aasta kohtuotsus Ungari *vs.* komisjon (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Nõukogu 13. juuli 2015. aasta määrus, millega kehtestatakse üksikasjalikud eeskirjad Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 108 kohaldamiseks (ELT 2015, L 248, lk 9).

– 0,5–5 miljardi forinti (ligikaudu 15 620 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 1%;

– 5–10 miljardi forinti (ligikaudu 31 240 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 10%;

– 10–15 miljardi forinti (ligikaudu 47 000 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 20%;

– 15–20 miljardi forinti (ligikaudu 62 500 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 30%;

– üle 20 miljardi forinti (ligikaudu 94 000 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 40% (viimati nimetatud määra suurendati 50%-ni alates 1. jaanuarist 2015).

10. Maksukohustuslased, kelle maksueelne kasum 2013. aastal oli null või negatiivne, võisid arvata oma 2014. aasta maksustatavast väärtusest maha 50% eelmiste aastate ülekantud kahjumist (edaspidi tähistatud kui kahjumi mahaarvamise võimalus).

11. 12. märtsi 2015. aasta otsusega algatas komisjon reklaamimaksuseaduse osas ELTL artikli 108 lõike 2 kohase riigiabi ametliku uurimismenetluse, leides, et progresseeruv maksustruktuur ja võimalus maksustatavast väärtusest maha arvata edasikantud kahjum kujutavad endast riigiabi. Komisjon leidis selles otsuses, et progresseeruvate maksumääradega tehakse vahet suure reklaamituluga ettevõtjate (seega suurte ettevõtjate) ja väikese reklaamituluga ettevõtjate (seega väikeste ettevõtjate) vahel. Viimastele antakse nende suuruse alusel valikuline eelis. Ka ettevõtjatele, kes ei teeninud 2013. aastal kasumit, antakse kahjumi mahaarvamise võimalusega valikuline eelis ja seega riigiabi.

12. Komisjon tegi samas otsuses Ungarile korralduse kõnealuse meetme peatamiseks. Pärast seda muutis Ungari 4. juunil 2015 vastu võetud 2015. aasta LXII seadusega reklaamimaksuseadust. Kuueastmeline progresseeruvate maksumäärade skaala, mis ulatus 0%-st kuni 50%-ni, asendati järgmise kahest maksumäärast koosneva skaalaga:

– kuni 100 miljoni Ungari forinti (ligikaudu 312 000 eurot) suurusest maksustatava väärtuse osast 0%;

– üle 100 miljoni forinti suurusest maksustatava väärtuse osast 5,3%.

13. Komisjon lõpetas ametliku uurimismenetluse 4. novembri 2016. aasta otsusega (EL) 2017/329 meetme SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) kohta, mida Ungari on rakendanud reklaamikäibe maksustamisel [8] (edaspidi „negatiivne otsus").

14. Komisjon jõudis negatiivse otsuse artiklis 1 järeldusele, et progresseeruvate maksumääradega maksustamise reeglistik ja sätted, millega nähakse nende ettevõtjate puhul, kes 2013. aastal kasumit ei teeninud, ette maksukohustuse vähendamine, ja mis kehtestati 2014. aasta XXII seadusega reklaamimaksu kohta, sealhulgas selle 4. juuni 2015. aasta muudatusest tulenevas redaktsioonis, kujutavad endast riigiabi. Ungari andis seda abi ELTL artikli 108 lõiget 3 rikkudes õigusvastaselt. Lisaks on see ELTL artikli 107 kohaselt ka siseturuga kokkusobimatu. Komisjon kohustas negatiivse otsuse artiklis 4 Ungarit nõudma siseturuga kokkusobimatuks tunnistatud riigiabi selle saajatelt tagasi.

15. Selleks tuli Ungari ametiasutustel tagasi nõuda ettevõtjatelt, kellel oli reklaamitulu ajavahemikul alates reklaamimaksu jõustumisest 2014. aastal kuni maksu kaotamiseni või selle asendamiseni sellise reeglistikuga, mis on täielikult kooskõlas riigiabi reguleerivate eeskirjadega, maksusumma 1, mida nad oleksid pidanud maksma riigiabi eeskirjadele vastava võrdlussüsteemi alusel (vastavalt maksusätetele

8 ELT 2017, L 49, lk 36.

ühtses maksumääras 5,3%, kui Ungari ametiasutused ei valinud muud määra, ilma edasikantud kahjumit maha arvamata), ja maksusumma 2, mille ettevõtjad olid kohustatud maksma või juba maksid, vahe. Juhul, kui maksusumma 1 ja maksusumma 2 vahe on positiivne, tuleb abi summa seega tagastada koos maksu tasumise tähtpäevast alates arvestatud viivisega.

16. Vähem tasutu väljanõudmine ei ole komisjoni hinnangul siiski vajalik, kui Ungari tühistab kõnealused maksustamisnormid tagasiulatuvalt alates nende jõustumise kuupäevast 2014. aastal. Tulevikus, näiteks alates 2017. aastast, võib Ungari kehtestada maksustamiskorra, mis ei ole progresseeruv ega erista maksu tasuma kohustatud ettevõtjaid.

17. Komisjon põhjendas vaidlusaluste maksunormide kvalifitseerimist riigiabiks sisuliselt järgmiselt.

18. Reklaamimaksuseaduse vastuvõtmisega on Ungari loobunud tulust, mida ta muidu oleks pidanud maksuna koguma väiksema asjaomase käibega ettevõtjatelt (seega väiksematelt ettevõtjatelt), kui nende suhtes oleks kehtinud samasugune maksukohustus nagu suurema käibega ettevõtjatele (ja seega suurematele ettevõtjatele).

19. Komisjon märkis seejuures, et meetmed, millega vähendatakse ettevõtjate tavapäraseid kulutusi, toovad – nagu iga otsene kasu – kaasa eelise. Antud juhul lasub väiksema käibega ettevõtjatel seetõttu, et nende suhtes kohaldatakse oluliselt madalamat keskmist maksumäära, väiksem maksukoormus kui suurema käibega ettevõtjatel, mis andis väiksematele ettevõtjatele suuremate ettevõtjate ees eelise.

20. Ka asjaolu, et reklaamimaksuseadusega anti kahjumi mahaarvamise võimalus neile ettevõtjatele, kes 2013. aastal kasumit ei teeninud, kujutas endast eelist. Nende ettevõtjate maksukoormust vähendatakse võrreldes nendega, kes seda maksusoodustust kasutada ei saanud.

21. Võrreldavuse analüüsimisel tuvastas komisjon kõigepealt, et võrdlussüsteem vastab reklaamiteenuste osutamisest tekkivalt käibelt arvestatava erimaksu süsteemile. Kuid reklaamimaksu progresseeruvad määrad ei kuulu komisjoni arvates sellesse võrdlussüsteemi. Selleks, et võrdlussüsteemi enda puhul oleks riigiabi välistatud, märkis komisjon, et see peab vastama kahele tingimusele. Nõutav on, et eri suuruses reklaamikäibele kohaldatakse ühetaolist maksumäära (1) ega esine mingeid muid asjaolusid, mis annaksid valikulise eelise teatavatele ettevõtjatele (2).

22. Seejärel leidis komisjon, et maksumäärade progresseeruv struktuur kujutab endast erandit kõikidele Ungaris reklaami edastavatele ettevõtjatele kohaldatavast ühtse maksumääraga reklaamimaksu võrdlussüsteemist, kuna see tõi ettevõtjate jaoks kaasa mitte üksnes erinevad maksu piirmäärad, vaid ka erinevad keskmised maksumäärad.

23. Komisjon leidis lisaks, et kahjumi mahaarvamise võimaluse andmine üksnes nendele ettevõtjatele, kes 2013. aastal kasumit ei teeninud, on samuti erand võrdlussüsteemist, see tähendab reeglist maksustada ettevõtjaid nende reklaamikäibe alusel. Kuna reklaamimaks on seotud käibe maksustamisega, siis ei saa kulusid maksubaasist maha arvata erinevalt sellest, mida saab teha kasumi maksustamise puhul. Kõnealuse meetmega eristatakse meelevaldselt kahte ettevõtjate rühma, kes on sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras, nimelt ettevõtjad, kellel on edasikantud kahjum ja kes ei saanud 2013. aastal kasumit, ning ettevõtjad, kes said 2013. aastal kasumit. Sellise kahjumi mahaarvamine, mis oli tekkinud juba reklaamimaksuseaduse kehtestamise ajaks, toob endaga kaasa valikulisuse, kuna teatud, suure kahjumiga ettevõtjad saavad selliste mahaarvamiste võimaldamisega eeliseid.

24. Reklaamimaksu 2015. aastal muudetud versiooni kohta selgitas komisjon, et selle aluseks on samad põhimõtted ja iseloomulikud tunnusjooned, mida kasutati 2014. aasta reklaamimaksu puhul. Komisjon järeldas eespool esitatut silmas pidades, et 2015. aastal muudetud reklaamimaksuseadusega jäeti alles täpselt samad tunnused, mille ta oli juba kvalifitseerinud riigiabiks 2014. aasta reeglistiku puhul.

25. Ungari esitas 16. jaanuaril 2017 negatiivse otsuse peale hagiavalduse. Samal päeval jäeti Ungari esitatud taotlus vaidlustatud otsuse täitmise peatamiseks 23. märtsi 2017. aasta määrusega rahuldamata. [9]

26. Ungari parlament võttis 16. mail 2017 vastu 2017. aasta XLVII seaduse, millega muudeti reklaamimaksuseadust. Selle seadusega tühistati sisuliselt reklaamimaks tagasiulatuvalt.

27. Üldkohtu üheksanda koja president andis 30. mai 2017 määrusega Poola Vabariigile menetlusse astumise loa Ungari nõuete toetuseks.

28. Üldkohus tühistas vaidlustatud kohtuotsusega 27. juunist 2019 Ungari hagi alusel komisjoni negatiivse otsuse.

IV. Menetlus Euroopa Kohtus

29. Komisjon esitas 6. augustil 2019 Üldkohtu kohtuotsuse peale käesoleva apellatsioonkaebuse. Komisjon palub:

– tühistada vaidlustatud kohtuotsus;

– lükata tagasi Ungari hagi teine ja kolmas väide vaidlusaluste otsuste vastu ja mõista temalt välja kohtukulud;

– teise võimalusena saata kohtuasi tagasi Üldkohtule, et otsustataks hagi väidete üle, mida ei ole veel arutatud.

30. Ungari, keda toetab menetluses Poola Vabariik, palub:

– jätta apellatsioonkaebus põhjendamatuse tõttu rahuldamata;

– mõista menetluskulud välja komisjonilt.

31. Ungari, Poola ja komisjon esitasid Euroopa Kohtule oma kirjalikud seisukohad ning 1. septembri 2020. aasta kohtuistungil suulised seisukohad apellatsioonkaebuse osas.

V. Apellatsioonkaebuse väited

32. Komisjon tugineb kahele apellatsioonkaebuse väitele. Esimese väite kohaselt leiab komisjon, et Üldkohus kohaldas ebaõigesti ELTL artikli 107 lõiget 1, kuna Üldkohus leidis, et väiksema käibega ettevõtjad ei ole Ungari reklaamimaksuseadusega saanud valikulist eelist. Apellatsioonkaebuse teise väite kohaselt on Üldkohus ebaõigesti kohaldanud ELTL artikli 107 lõiget 1, kuna vastupidi Üldkohtu seisukohale kujutab kahjumi mahaarvamise võimalus endast valikulist eelist.

9 23. märtsi 2017. aasta kohtumäärus Ungari *vs.* komisjon (T-20/17 R, ei avaldata, EU:T:2017:203).

A. Apellatsioonkaebuse esimene väide: ELTL artikli 107 lõike 1 ebaõige tõlgendamine

33. Apellatsioonkaebuse esimeses väites leiab komisjon, et Üldkohus kohaldas ELTL artikli 107 lõike 1 tõlgendamisel seda sätet ebaõigesti. Kokkuvõtlikult heidab ta Üldkohtule ette, et viimane jättis ebaõigesti valikulise eelise ja ühtlasi riigiabi sedastamata. Komisjon põhistab oma väidet kolmes osas sellega, et Üldkohus valis vale võrdlusraamistiku (selle kohta 1.a), hindas ettevõtjate sarnasust mittefiskaalse eesmärgi järgi (selle kohta 2.a) ja arvestas valikulisuse kontrollimisel eesmärki, mis ei ole tingimata seotud reklaamimaksuga (selle kohta 2.b).

34. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt – millest Üldkohus ka lähtus – nõuab „riigiabiks" kvalifitseerimine ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, et esiteks oleks tegemist riikliku meetme või abi andmisega riigi ressurssidest. Teiseks peab see olema võimeline kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. Kolmandaks peab see andma soodustatud isikule valikulise eelise. Neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi.[10] Siinkohal tuleb hinnata üksnes Üldkohtu õiguslikku seisukohta valikulise eelise tunnuse osas.

35. Üldise hindamiskriteeriumi kohaselt on määrav, kas maksuõigusliku eelise eeldused on valitud riigisisese maksusüsteemi kriteeriumide kohaselt ilma diskrimineerimata.[11] Selleks tuleb esimese sammuna välja selgitada asjaomases liikmesriigis kehtiv üldine või „tavapärane" maksustamiskord (võrdlusraamistik). Selle üldise või „tavapärase" maksustamiskorra alusel tuleb teise sammuna hinnata, kas vaidlusaluse maksumeetmega loodud eelis on põhjendamatu erand ja seega valikuline.[12]

1. Valikulise eelise või vastavalt võrdlusraamistiku õige valiku olemasolu (apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa)

36. Komisjon heidab eriti ette seda, et Üldkohus valis valikulise eelise olemasolu hindamisel ebaõige hindamisraamistiku. Kui komisjon lähtus käibel põhinevast maksust, millel on ühtlane (proportsionaalne) määr (ilmselt 5,3% suuruses), siis Üldkohus võttis ekslikult aluseks Ungari seadusandja valitud progresseeruva määra.

a) Üldisel maksuseadusel põhinev valikuline eelis: võrdlusraamistiku loomisel kasutatav hindamise lähtepunkt

37. Kuna ELTL artikli 107 lõige 1 ei sisalda üldse võrdlusraamistiku koosseisulist tunnust ning selle kontrollimisel ilmneb ikka ja jälle suuri raskusi – ma viitan siinkohal mitme kohtujuristi vahepeal esitatud kahtlustele[13] –, tuleb seda vaadelda laiemalt.

10 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 38); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53) ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

11 Vt selles tähenduses ka 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54) ja 14. jaanuari 2015. aasta kohtuotsus Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53); otsesõnu ka väljaspool maksuõigust, vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 53 ja 55).

12 Vt siiani teiste hulgas: 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuses A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

13 Vaata kohtujurist Saugmandsgaard Øe ettepanek kohtuasjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 61 jj), kohtujurist Wahli ettepanek kohtuasjas Andres *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 88 jj), ja minu ettepanekud kohtuasjas Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 jj), kohtuasjas Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 163 jj), kohtuasjas ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 76 jj), liidetud kohtuasjades ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2017:853, punkt 74 jj) ja liidetud kohtuasjades ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 76 jj).

38. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt loetakse riigiabiks ükskõik mis tüüpi meetmeid, millega soodustatakse kas otse või kaudselt ettevõtjaid või mis on käsitatavad majandusliku eelisena, mida soodustatud ettevõtjad poleks tavapäraste turutingimuste korral saanud.[14]

39. See kohtupraktika on üle võetud maksuõigusse. Maksumeetmele, mis ei ole küll seotud riiklike ressursside ülekandmisega, aga asetab soodustatud isiku paremasse majanduslikku olukorda kui teised maksukohustuslased, võidakse kohaldada ELTL artikli 107 lõiget 1.[15] Riigiabiks loetakse eelkõige meetmed, mis leevendavad kohustusi, mida ettevõtja peaks *tavapäraselt* kandma, ja mis seega pole kitsamas tähenduses subsiidiumid, olles siiski samalaadsed ja samasuguse mõjuga.[16]

40. Selle kohtupraktika taustaks olid maksuõiguslikud erandid, mis vabastasid ühe ettevõtja või säästsid teda üldisest maksukohustusest.[17] Kuna käesoleval juhul saavad kõik ettevõtjad maksuvabast määrast (kuni 0,5 miljardit Ungari forintit või vastavalt muudetud redaktsioonis 100 miljonit forintit) ja ka soodsamast maksumäärast 1%–30% 0,5 miljardi kuni 20 miljardi forintise käibeastme juures „kasu", ei saa see olla valikuline eelis. Üksnes progresseeruvate määrade struktuurist tulenev erinev keskmine maksumäär võib kujutada endast valikulist eelist, mis soodustab väiksema käibega maksukohustuslasi.

1) Põhimõte: kas „tavapärase" maksustamise otsustamine on komisjoni või liikmesriigi pädevuses?

41. Kokkuvõttes tõstatab komisjon esimese väitega kompetentsiõigusliku küsimuse: kes määrab, millist maksukoormust peab ettevõtja kandma *tavapäraselt*, mistõttu teise isiku maksustamata jätmine oleks tema eelis. Komisjoni hinnangul on „tavapäraseks" maksustamise viisiks käibe alusel arvestatav proportsionaalse maksumääraga tulumaks (teadmata määraga või siis vastavalt 5,3% määraga). Ungari seadusandja seisukohalt on „tavapäraseks" maksustamise viisiks käibe alusel arvestatava progresseeruva, muudetud redaktsioonis 0% kuni veidi alla 5,3% määraga tulumaks. Progresseeruvatest määradest tulenevad erinevad keskmised maksumäärad on selle paratamatuks tagajärjeks, olles seega tavapärane maksustamise viis. Ungari tugineb selles aspektis enda maksusuveräänsusele.

42. Ka Euroopa Kohtu praktikas rõhutatakse ikka ja jälle liikmesriikide maksuautonoomiat ning arvestatakse sellega. Hiljuti otsustas Euroopa Kohtu suurkoda taas, et liikmesriikidel on praegusel liidu maksuõiguse ühtlustamise tasemel vabadus kehtestada selline maksusüsteem, mida nad peavad kõige sobivamaks, mistõttu kuulub astmelise maksustamise kohaldamine iga liikmesriigi kaalutluspädevusse.[18] Selles kontekstis võib suurkoja hinnangul „erinevalt komisjoni väidetust maksustada käivet astmeliselt, kuna esiteks kujutab käibe suurus endast neutraalset eristamiskriteeriumi ning teiseks on see maksukohustuslase maksu tasumise võime asjakohane näitaja".[19]

14 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65) ja 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21), sarnaselt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 71 – „tavaliselt lasuvaid kulutusi").

15 Vt muu hulgas 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) ja 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

16 27. juuni 2017. aasta kohtuotsus Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66); 19. märtsi 2013. aasta kohtuotsus Bouygues ja Bouygues Télécom *vs.* komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 71) ja 15. märtsi 1994. aasta kohtuotsus Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13).

17 Vt 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 28); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 97); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 68); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) ja 10. jaanuari 2006. aasta kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze jt (C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 132).

18 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69) ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49).

19 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70) ja 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50).

43. See põhivabaduste kontekstis loodud kohtupraktika kehtib samavõrra riigiabiõiguses. Ka siinkohal on Euroopa Kohus juba otsustanud, et valdkonda reguleerivate liidu õigusnormide puudumisel on liikmesriikide pädevuses määrata kindlaks maksustamise alused ja jaotada maksukoormus erinevate tootmistegurite ja majandussektorite vahel.[20] Põhimõtteliselt saab seega riigiabiõiguse alusel hinnata alles sellisest maksusüsteemist loodud erandit, mitte aga maksusüsteemi enda kujundamist.

44. Komisjon tunnistab põhimõtteliselt seda enda teatise (riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses) punktis 156[21], kui ta selgitab, et „[l]iikmesriikidel on vabadus otsustada, millist majanduspoliitikat nad peavad [kooskõlas liidu õigusega] kõige sobivamaks, ning eelkõige võivad nad jagada maksukoormust oma äranägemise järgi erinevate tootmistegurite vahel […]".

45. Lisaks ei ole mulle teada ükski liidu õigusnorm, mis kirjutaks liikmesriikidele ette – välja arvatud ühtlustatud maksude osas – nende riigisiseste maksude konkreetse struktuuri. Seega ei saa liidu õigusest tuletada „tavapärast" maksustamist. Lähtekohaks saab olla alati üksnes vastava riigisisese seadusandja otsustus, mida ta peab tavapäraseks maksustamiseks. Käesoleval juhul on selleks progresseeruvalt kujundatud kasumimaks reklaamiettevõtjatele, mis võtab arvestuse aluseks käibe.

46. Riigi seadusandja võib eelkõige kindlaks määrata maksustamise eseme, maksu arvestamise aluse ja maksumäära. Siinkohal on Ungari seda pädevust kasutanud, kehtestades reklaamiettevõtjatele käibe alusel arvestatava progresseeruva kasumimaksu keskmise määraga 0% kuni veidi alla 5,3% (mis tuleneb maksuvaba määra muudetud redaktsioonist ja proportsionaalsest tariifist). See ei ole riigiabiõigusega põhimõtteliselt vastuolus.

2) Erand: sidususe hindamine Euroopa Kohtu poolt kohtuotsuses Gibraltar

47. Ka komisjoni korduvalt tsiteeritud Euroopa Kohtu seisukohast kohtuotsuses Gibraltar ei järeldu vastupidist. Selles hindas Euroopa Kohus Gibraltari juriidilise isiku tulumaksu riigiabi kriteeriumite alusel ja sedastas riigiabi. Aga ta ei asendanud liikmesriigi käsitlust üldisest tavapärasest maksustamisest enda omaga.

48. Selles kohtuasjas ei otsustanud Euroopa Kohus mingil moel, et riigiabiõigus kirjutaks ette kindla maksukorralduse. Ta hindas „üksnes" asjakohase seaduse sisemist loogikat. Tookordse maksureformi kava kohaselt pidi kõigile Gibraltaril asuvatele ettevõtjatele kehtestatama ühetaoline kasumi alusel arvestatav tulumaks.[22] Seadusandja valitud teguritel, nagu töötajate ja äriruumide arv ning registreerimistasu suurus polnud ilmselgelt mingit seost kõigi ettevõtjate sissetuleku ühetaolise maksustamisega. Ühendkuningriik isegi ei üritanud neid tegureid selgitada.[23]

49. Niisiis kujutab see kohtuotsus endast siiski erandit[24] ülal kirjeldatud põhimõttest, mille kohaselt on liikmesriigid võrdlusraamistiku kehtestamisel autonoomsed, kuna kohus tõepoolest hindas riigiabi olemasolu võrdlusraamistiku kehtestamisel. Aga siinkohal ei teinud Euroopa Kohus midagi muud, kui teostas teataval viisil järelevalvet kuritarvituste üle liikmesriigi maksusuveräänsuse kohaldamisel. Kokkuvõttes hindas ta ainult, kas liikmesriik on oma maksusuveräänsuse kohaldamisel käitunud sidusalt (mitte aga kuritarvituslikult).

20 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50) ja 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

21 ELT 2016, C 262, lk 1.

22 Vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 12).

23 Vt 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 149 ja 150).

24 Samasuunaliselt ka juba 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 32).

50. Toona jõudis Euroopa Kohus õigustatult vastupidisele järeldusele. Gibraltari maksuseadus teenis üksnes riigiabiõigusest möödahiilimise huve, selleks et väidetava üldise kasumipõhise tulumaksuga saavutataks teatud tulusaamisele suunatud ettevõtjate (nn *offshore*-äriühingud) eriti madal maksustamine. Selles nägid komisjon ja Euroopa Kohus õigustatult riigiabi. Valikuline eelis seisnes seaduse põhistuste või vastavalt seaduse eesmärgi ja seaduse sisu vahelises sisemises vastuolus. Vaatamata kõigi Gibraltaril registreeritud ettevõtjate üldisele kasumipõhisele tulumaksustamisele maksustati üksikuid ettevõtjaid üksnes väga madalalt.[25]

51. Seega ei asendanud Euroopa Kohus selles otsuses – erinevalt komisjoni arusaamast kõnealuses asjas – liikmesriigi seisukohta üldisest tavapärasest maksustamisest enda omaga. Ta ei otsustanud ka, et liidu õigus annaks ette kindla maksumäära struktuuri. Ta otsustas üksnes õigesti, et kõigi liikmesriigis asuvate ettevõtjate üldise tulu maksustamist ei tohi siduda asjassepuutumatute teguritega, mille eesmärgiks ei ole miski muu kui teatud ettevõtjate soodustamine, mis üldjuhul saavad hakkama ilma suurte ruumide ja rohke personalita, mis oli omane nn *offshore*-firmadele.[26]

52. Kokkuvõttes hoidis Euroopa Kohus ära selle, et liikmesriigid kuritarvitaksid oma üldist maksuõigust selleks, et luua üksikutele ettevõtjatele eeliseid, minnes mööda riigiabiõigusest. Selline maksuautonoomia kuritarvitamine tulenes ilmselgelt Gibraltari maksuseaduse ebasidusast sisustamisest.

3) Ungari reklaamimaksu sidusus

53. Üldise maksuseaduse puhul ei tule rohkem midagi hinnata. Kui liidu õigus arvestab liikmesriikide maksusuveräänsust ja kui riigiabi õigus ei kirjuta ette riigisisese maksukorralduse konkreetset sisustamist, saab üldiselt kehtiv maksuseadus – mis alles loob võrdlusraamistiku – kujutada endast riigiabi üksnes siis, kui see on sisustatud ilmselgelt ebasidusalt.[27]

54. Valikulise eelise hindamine taandub üldiselt kehtiva maksuseaduse puhul sellele ühele etapile. Teised – ja alati vaidlusalused – etapid (kuidas määratleda õiget võrdlusraamistikku, kas esinevad erandid või erandid erandist, kas eristused on detailselt põhjendatud ja kellel lasub mille suhtes tõendamiskoormis) võivad siis ära jääda.

55. Üldkohus ei leidnud õigesti Ungari maksuseaduses sellist ebasidusust. Nii märgib ta vaidlustatud kohtuotsuse punktides 78 jj, et tavapäraseks õigusnormiks on Ungari seadus oma konkreetses astmelises sisus, mille tulemuseks on suurema käibega ettevõtjate kõrgem ja väiksema käibega ettevõtjate madalam maksustamine (punkt 89). See tuleneb progresseeruva maksuastmega seotud ümberjaotamise loogikast (punkt 88). Seetõttu ei saa üksnes progresseeruvast korraldusest tuletada valikulise eelise olemasolu (punkt 105). Kuna komisjon ei esitanud väiteid ega tõendeid muu ebasidususe kohta (punkt 106 jj), ei saa vaidlusalust seadust vaadelda riigiabina.

56. Komisjoni apellatsioonkaebuses selle seisukoha vastu esitatud argumendid ei veena mind.[28]

25 Nii otsesõnu 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 99, 102 ja 106).

26 Nii otsesõnu 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 106).

27 Vaata selles suunas ka juba minu ettepanekud kohtuasjades Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 jj), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 170 jj) ja ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 81 jj).

28 Need on enam-vähem samad argumendid, nagu kohtuasjades Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) ja Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

i) Käibe alusel arvestatav tulumaks

57. Seega ei ole käibe alusel arvestatava tulumaksu loomine ebasidus. Kõik komisjoni argumendid tuginevad viimaks sellele, et finantsvõimekuse maksustamisel võib lähtuda üksnes kasumist (või vastavalt efektiivsusest, st kasumimarginaalist). Ainult see kajastavat maksustatavat võimekust õigesti. Ka suulisel istungil väitis komisjon korduvalt, et ainult kasumi alusel arvestatav tulumaks on sobiv, selleks et võimekust õigesti maksustada.

58. Seejuures jätab komisjon tähelepanuta, et ka kasum on vaid üks (näiline) kriteerium, maksustamaks võimekust ühetaoliselt. Tegeliku võimekuse kohta annab see suurus vaid suhtelise pildi, mida ilmestab arutelu nn BEPSi [29] üle. See üleilmne arutelu põhineb asjaolul, et suure kasumiga ettevõtjad ei tasu ilmselgelt sellele vastavalt makse, kuna nad võivad oluliselt vähendada maksuarvestamise baasi (*base erosion*) või viia kasumi madalate maksudega riikidesse (*profit shifting*).

59. Kasumipõhisel tulu maksustamisel – nagu ka käibe alusel tulu maksustamisel – on oma plusse ja miinuseid. Selle üle ei saa kaaluda ega selle eest vastutada aga mõni asutus või kohus, vaid demokraatlikult legitimeeritud seadusandja. Maksuseaduse andjal (siinkohal Ungari seadusandjal) on võimalik otsustada, milline maks on tema hinnangul sobiv. Igal juhul ei nõua riigiabiõigus komisjonile sobivaima maksu kehtestamist.

60. Erinevalt komisjoni väidetest ei ole kasumi alusel arvestatav tulumaks samuti vaieldamatult eelistatav (komisjoni sõnul „sobiv"). Vastupidi, üle maailma on maad võtmas käibe alusel arvestatavad tulumaksud, nagu näitab ka komisjoni esitatud digitaalmaksu [30] kehtestamise ettepanek. See seostab ettevõtjate maksustamise nende aastase käibega. Selles osas ei erine Ungari reklaamimaks plaanitavast ELi digitaalmaksust.

ii) Progresseeruv maksumäär

61. Ka progresseeruv määr kui selline ei kujuta endast ebasidusust. Nii on tulu maksustamisel astmelised määrad üsna levinud, saavutamaks finantsvõimekusele vastav maksustamine. See kehtib nii kasumi kui ka käibe alusel tulu maksustamisel. Ka siinkohal näitab komisjoni ettepanek digitaalmaksu kehtestamiseks, et progresseeruva määraga struktuur on levinud maksuõiguslik vahend, et maksustada eriti võimekaid ettevõtjaid.

62. Kui komisjon vaidleb oma dokumendis vastu sellele, et ELi digitaalmaksu eelnõu on progresseeruva määraga, on see õige vaid esmapilgul. Ettepaneku artikli 8 kohaselt ongi maksumäär ühetaoliselt 3% ja seega proportsionaalne. Siiski jääb komisjonil märkamata see, et proportsionaalse maksu iga maksuvaba summa toob kaasa erinevad keskmised maksumäärad ja seega määra progresseeruva kõvera. [31] Sama kehtib ka maksuerandi piirmäära puhul. ELi käibe alusel arvestatava digitaalmaksu ettepaneku maksumäära kõver ulatub oma (kahe keskmise) määraga 0%-st kuni 3%-ni, kusjuures hetkel, kui käive kasvab üle piirmäära, tõuseb keskmine maksumäär 0%-lt 3%-le. Seega on ka nimetatud maks progresseeruv.

29 Vt üksnes OECD „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting" – leitav veebist https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – lk 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it."

30 21. märtsi 2018 ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi (COM(2018) 148 final).

31 Vaata seejuures ka juba minu ettepanekud kohtuasjades Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, 3. joonealuse märkuse punkt 1) ja Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, 4. joonealuse märkuse punkt 3).

63. Lisaks on tagajärjetu ka komisjoni argument, et progresseeruvate määrade struktuur sobib vaid füüsiliste isikute maksustamiseks, kuna ainult neil – nn piirkasulikkusteooria kohaselt – kahaneb kasvava sissetulekuga selle isiklik kasulikkus. Seepärast kasutatakse progresseeruvaid määrasid komisjoni arvates vaid füüsiliste isikute maksustamiseks.

64. Komisjonil jääb tähelepanuta asjaolu, et piirkasulikkuse teooria pole õigusnorm, vaid majandusteooria. „Kasulikkuse" mõõtmatuse tõttu ei ole senini suudetud tuletada sellest teooriast siduvaid (õiguslikke) väiteid õige maksumäära kohta.[32] Vastupidi, minevikus peeti proportsionaalseid määrasid isegi diskrimineerivaks.[33]

65. Põhjuseks, miks leiavad progresseeruvad määrad – nagu komisjon tõstab õigesti esile – eelistatuna kasutust füüsiliste isikute maksustamisel, on seetõttu pigem asjaolu, et juriidilised isikud saavad progresseeruvat mõju vältida hõlpsasti jagunemise või suuremate kontsernistruktuuridega. See probleem ei muuda aga ebasidusaks ettevõtja progresseeruvat maksustamist, mis hõlmab nii füüsilisi kui ka juriidilisi isikuid.

66. Ka komisjoni esitatud ja ebaõiglaseks peetud maksustamise näited ei näitlikusta ebasidusust. Nii väidab komisjon, et Ungari progresseeruv maksumäär ei ole sobiv meede, sest kümnekordse käibe puhul tuleb tasuda 155 korda kõrgemat maksu. See näide – mis lähtub küll Ungari reklaamimaksu algsest redaktsioonist – näitlikustab üksnes progresseeruva maksukõvera loogilisi tagajärgi. Komisjoni esitatud ELi digitaalmaksu ettepaneku puhul on võimalik leida veelgi äärmuslikumaid näiteid[34].

67. Vaatamata sellele on sobivus nagunii ebaõige kriteerium. Riigisisese maksu sobivust peab – nagu ülal märgitud (punkt 59) – hindama liikmesriigi seadusandja. Riigiabiõigus saab siis, kui võrdlusraamistiku alles määratletakse, üksnes kõrvaldada ebasidusused. Ungari reklaamimaks kohaldab aga progresseeruvat maksustruktuuri sidusalt.

b) Järeldus

68. Üldkohus leidis õigesti, et riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses ei esine. Apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa on alusetu ja tuleb seega tagasi lükata.

c) Teise võimalusena: valikulise eelise tavapärane hindamiskriteerium

69. Isegi kui Üldkohus ei peaks üldise maksuseaduse – nagu käesoleval juhul – hindamisel piirduma sidususe kontrollimisega, ei ole Üldkohus riigiabi sedastamata jätmisel kohaldanud õigust ebaõigesti.

70. Üldise hindamiskriteeriumi kohaselt tuleb esimese sammuna selgitada välja asjaomases liikmesriigis kehtiv üldine või „tavapärane" maksukorraldus. Selle üldise või „tavapärase" maksukorralduse alusel tuleb teise sammuna hinnata, kas vaidlusaluse maksumeetmega loodud eelise näol on tegemist põhjendamatu ja seega valikulise eelisega.[35]

32 Vt teiste hulgas ja väga tuumakalt: Birk/Desens/Tappe (Hrsg), *Steuerrecht*, 22. Auflage 2019, punkt 38.

33 Nii veel Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus (BVerfG) 24. juuni 1958. aasta kohtuotsuses – 2 BvF 1/57 Az., avaldatud BVerfGE 8, 51 (lk-d 68 ja 69): „Siinkohal nõuab juba õiglus, et proportsionaalse võrdsuse mõttes peavad majanduslikult võimekamad tasuma suurema protsendimäära enda sissetulekust kui majanduslikult nõrgemas olukorras olevad."

34 Ettevõtja, mille ülemaailmne käive on üle 750 miljoni euro, kuid mille käive ei ületa ELis 50 miljoni euro piiri (käive täpselt 50 miljonit eurot), maksab komisjoni väljapakutud eelnõu kohaselt täpselt 0 eurot makse. Teine ettevõtja, mille ülemaailmne käive on üle 750 miljoni euro, kuid mis ületab 50 miljoni euro suuruse maksuvaba määra ELis 450 mln euro võrra, maksab 15 miljonit eurot makse. Kümnekordne käive ELis (500 miljonit eurot 50 miljoni euro asemel) toob kaasa lõpmatult kõrgema maksukoormuse.

35 Vt teiste hulgas: 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

71. Viimane eeldab, et esineb sarnases olukorras olevate ettevõtjate põhjendamatult ebavõrdne kohtlemine.[36] Meede, mis kujutab endast erandit üldise maksusüsteemi kohaldamisest, võib seejuures olla põhjendatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et see tuleneb vahetult tema maksusüsteemi aluspõhimõtetest ja suunistest.[37] Järelikult seisneb valikulisuse kontrollimine diskrimineerimise hindamises.[38]

72. Üldkohus leidis õigesti, et komisjon valis ebaõige võrdlusraamistiku. Määravaks võrdlusraamistikuks saab olla ainult olemasolev riigisisene seadus, mitte hüpoteetiline või fiktiivne seadus. Kõik muud järeldused lubaksid komisjonil asuda vastava riigisisese seadusandja asemele ja valida võrdlusraamistikuks endale sobivaim maksusüsteem.

73. Komisjon eksib selles osas, tuginedes kohtuotsusele Gibraltar – nagu toodud üleval punktides 47 jj –, selle kohtuotsuse järelduste tõlgendamisel. Euroopa Kohus ei loonud selles otsuses ise kunstlikku võrdlusraamistikku.

74. Juba komisjoni valitud ebaõige võrdlusraamistik muudab vältimatult – nagu Euroopa Kohus on juba otsustanud[39] – „meetme valikulise laadi hindamise võrdlusbaasi kindlakstegemisel kindlasti vigaseks kogu valikulisuse tingimuse analüüsi". Järelikult tuleb juba ainuüksi seetõttu vaidlustatud negatiivne otsus tühistada. Apellatsioonkaebuse esimese väite esimene osa on seega alusetu ka tavapärase hindamiskriteeriumi kasutamisel.

2. Apellatsioonkaebuse esimese väite mõlemad ülejäänud osad

75. Apellatsioonkaebuse esimese väite mõlema ülejäänud osaga vaidlustab komisjon Üldkohtu täiendavaid kaalutlusi ja heidab talle ette, et ka seal jäeti riigiabi ebaõigesti sedastamata. Kuna Üldkohtu täiendavates kaalutlustes kohtuotsuse punktides 84 ja 85 kontrollitakse üksnes, kas Euroopa Kohtu otsusest Gibraltar on võimalik teha ka muid järeldusi, millele juba ülal (punktid 47 jj) sai vastatud eitavalt, siis pole vaja apellatsioonkaebuse esimese väite teisi osasid enam analüüsida.

76. Üldkohus kontrollis sellele vaatamata veel, kas võib siiski esineda riigiabi. Võimalik, et Üldkohus leidis komisjoni kasuks punktides 84 ja 85, et komisjon lähtus vaidlustatud otsustes muu hulgas ka õigest hindamisraamistikust (progresseeruvast, käibe alusel arvestatavast ettevõtja maksust) ja sedastas selle alusel riigiabi olemasolu. Muidu ei oleks faktiliste asjaolude sarnasuse edasisel kontrollimisel ja erineva kohtlemise põhjendamisel mõtet. Ka siinkohal eitas Üldkohus riigiabi olemasolu. Seda vaidlustab komisjon apellatsioonkaebuse esimese väite kahes ülejäänud osas. Suulisel istungil ilmnes seejuures selgelt, et komisjon heidab Üldkohtule eelkõige ette, et ta eitas suure ja väikese käibega ettevõtjate sarnasust.

36 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58), vt selles mõttes ka 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64 ja 65) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Madalmaad *vs.* komisjon (C-159/01, EU:C:2004:246, punktid 42 ja 43).

37 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

38 Kohtujurist Bobeki ettepanek kohtuasjas Belgia *vs.* komisjon (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29).

39 28. juuni 2018 aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107).

a) Teise võimalusena: apellatsioonkaebuse esimese väite teine osa – suure ja väikese käibega ettevõtjate sarnasus

77. Seetõttu – ja kuna suulisel istungil vaieldi menetlusosaliste vahel selle üle pikalt – hinnatakse siinkohal veel teise võimalusena, kas selle eelduse esinemise korral (komisjoni poolt õige võrdlusraamistiku valimine) jättis Üldkohus valikulise eelise õigusnormi rikkudes sedastamata. Komisjon näeb õigusnormi rikkumist selles, et Üldkohus eitas väiksema ja suurema käibega ettevõtjate sarnasust, millega ta kohaldas seaduse valet eesmärki (apellatsioonkaebuse esimese väite teine osa).

78. Ka apellatsioonkaebuse esimese väite see osa on põhjendamatu. Kui tegelikuks võrdlusraamistikuks on progresseeruv käibe alusel arvestatav tulumaks, siis ei ole selle järjekindel rakendamine enam erand, mis vajab põhjendamist, vaid reegel.

79. Lisaks sellele ei ole ka selles võrdlusraamistikus täheldatav sarnases olukorras ettevõtjate põhjendamatu ebavõrdne kohtlemine. Suured ja väikesed reklaamiettevõtjad erinevad selles võrdlussüsteemis just enda käibe ja sellest tuleneva finantsvõimekusega. Nad ei ole liikmesriigi seisukohalt – mis ei ole siin ilmselgelt vigane (sidususe kohta vaata ülal punktid 53 jj) – õiguslikult ja faktiliselt sarnases olukorras.

80. Komisjon leiab seevastu ilmselt, et maksu eesmärgist – koguda riigieelarve vahendeid – järeldub, et igat maksukohustuslast tuleb maksustada samal (suhtelisel) määral. Seetõttu oleks Üldkohus sarnasuse osas pidanud võtma aluseks üksnes maksutulude kogumise eesmärgi. Sellest eesmärgist lähtudes ei oma käibe suurus tähtsust, mistõttu on väikese käibega ettevõtete madalam maksustamine põhjendamatu.

81. Selliste argumentidega ei saa nõustuda. Maksu eesmärki ei saa taandada riigiabi järelevalve käigus üksnes sissetulekute kogumisele. Pigem on määravaks seadusandja maksule seatud konkreetne eesmärk[40], mis on tuletatav tõlgendamisel maksu liigist ja selle sisustamisest. Progresseeruva maksu korral on suurema võimekusega maksukohustuslaste absoluutselt ja suhteliselt kõrgem maksustamine sellele omane eesmärk. Seda tuleb – nagu Üldkohus õigesti märkis – arvestada ka sarnasuse hindamisel.

82. Üldkohus on vaidlustatud kohtuotsuse punktis 89 selgitanud, et ettevõtjal, kellel on suurem käive, võib tänu erinevatele mastaabisäästudele olla proportsionaalselt väiksemad kulud kui ettevõtjal, kelle käive on tagasihoidlikum, ja see suurema käibega ettevõtja suudab seetõttu tasuda suuremat maksu. Ka sellele seisukohale ei ole õiguslikult midagi ette heita. Sest nagu Euroopa Kohus[41] on juba selgitanud, võib käibe suurus siiski kujutada endast maksu tasumise võimekuse asjakohast indikaatorit.

83. Selle kasuks räägib esiteks see, et ilma suure käibeta ei ole suur tulu võimalik, ja teiseks see, et reeglina kasvab lisanduva käibe tootlikkus iga tooteühiku kohta (piirtootlikkus) püsikulu vähenemise tõttu. Seepärast ei tundu kindlasti ebaõige hinnata käivet kui ettevõtja suurust või turupositsiooni ja potentsiaalset tulu kajastavat asjaolu *ka* tema finantsvõime näitajana ja teda selle kriteeriumi järgi maksustada.[42]

40 Nii ka Euroopa Kohus oma 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsuses A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 48 ja 49 – teatud maksusättega järgitud eesmärgid); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsuses ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 55 – suunatult eesmärkidele, mida õigusnormidega järgitakse); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 85) ja 15. novembri 2011. aasta kohtuotsuses komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 95 – seoses vaidluse all oleva maksusättega).

41 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70), 3. märtsi 2020. aasta kohtuotsus Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50).

42 Vaata minu ettepanekuid kohtuasjas Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 101); kohtuasjas Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 121 jj) ja kohtuasjas Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61).

84. Nagu ilmnes suulisel istungil, on komisjon põhjalikult analüüsinud majandusliku võimekuse õiget maksustamist. Seejuures töötati õigesti läbi käibe alusel arvestatava tulumaksu puudused ja toodi välja ilmselt mõistlikumad alternatiivid. Seejuures jäi aga lahtiseks, mis on neil üsnagi sügavatel maksuõiguslikel kaalutlustel pistmist riigiabiõigusega. Ka Üldkohtu sellekohasele küsimusele suulisel istungil jättis komisjon vastamata. Võib tõesti olla, et tulu arvestamine ettevõtte vara võrdlemise alusel on täpsem kui selle seostamisel netokäibega. Vastupidi komisjoni seisukohale ei küsita riigiabiõiguses aga mitte mõistlikuima või täpseima maksusüsteemi järele, vaid küsimus on teatud ettevõtjate valikulises eelistamises teistele ettevõtjatele, kes on samasuguses olukorras.

85. Järelikult on ka apellatsioonkaebuse esimese väite teine osa põhjendamatu.

b) Kolmanda võimalusena: apellatsioonkaebuse esimese väite kolmas osa – eristamist õigustavad asjaolud

86. Apellatsioonkaebuse esimese väite kolmandas osas heidab komisjon Üldkohtule ette seda, et ta rikkus õigusnormi, kuna ta arvestas ebavõrdse kohtlemise õiguspärasuse hindamisel kõrvalisi õigustavaid asjaolusid.

87. See apellatsioonkaebuse osa tugineb ebaõigele eeldusele, et sarnaseid maksukohustuslasi koheldakse ebavõrdselt, sest ainult siis tekib küsimus õigusvastasust välistavatest asjaoludest. Kuna see ei vasta tõele, nagu üleval selgitatud, siis hinnatakse seda apellatsioonkaebuse osa üksnes kolmanda võimalusena juhuks, kui Euroopa Kohus peaks ootamatult leidma, et nt 50 000-eurose/Ungari forintise netokäibega ja nt 200 miljoni eurose/forintise netokäibega reklaamiettevõtjad on sarnased.

88. Siis tuleks hinnata, kas Üldkohus tuvastas ebaõigesti, et progresseeruva maksu erineva keskmise maksumääraga kaasnev ebavõrdne kohtlemine on õigustatud. Vastupidi komisjoni seisukohale võib ebavõrdne kohtlemine olla õigustatud ka muudel kui ainult puhtalt fiskaalsetel alustel. Selles suhtes võivad ka mõistetavad maksuõigusevälised alused õigustada eristamist, nagu leiti kohtuasjas ANGED nt keskkonna- ja ruumiplaneerimisalaste põhistuste kohta seoses jaekaubanduse müügipinnamaksuga.[43]

89. Käesolevas asjas ei ole Üldkohus arvestanud asjassepuutumatuid õigustavaid asjaolusid. Üldkohus leidis vaidlustatud kohtuotsuse punktides 89 ja 90, et lähtuvalt võimekuse alusel maksustamise põhimõttest ja sellest tulenevast maksukoormuse ümberjagamisest võimekamate ja vähem võimekamate maksukohustuslaste vahel, on erinev keskmine maksumäär põhjendatud.

90. Sellele seisukohale ei ole õiguslikult midagi ette heita. Pole võimalik ka sedastada, et Ungari reklaamimaksu progresseeruva määra alus ei tulene konkreetsest maksuseadusest endast, vaid et sellega järgitakse väliseid, asjassepuutumatuid eesmärke[44]. Käibe suurus viitab (igal juhul mitte ilmselgelt ebaõigesti) teatavale finantsvõimekusele. Selles suhtes võib käive – nagu komisjon ise ilmestab digitaalmaksu eelnõuga[45] – olla samuti vaadeldav suurema majandusliku võimekuse, seega ka suurema maksevõime (mõnevõrra ebatäpsema) indikaatorina.

91. Lisaks sellele õigustab ka sotsiaalriigi põhimõte – mida Euroopa Liit on tunnustanud ELL artikli 3 lõikes 3 – progresseeruvat maksumäära, mis koormab suurema finantsvõimekusega maksukohustuslasi suhteliselt enam kui vähema maksevõimega maksukohustuslasi. See kehtib vähemalt maksu kohta, mis hõlmab ka füüsilisi isikuid, nagu siinsel juhul.

43 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 jj); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 jj) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 jj).

44 Nii otsesõnu 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 70).

45 21. märtsi 2018 ettepanek: nõukogu direktiiv, milles käsitletakse teatavate digiteenuste osutamisest saadud tuludelt võetava digiteenuste maksu ühist süsteemi (COM(2018) 148 final).

92. Niivõrd, kuivõrd komisjon heidab Üldkohtule veel ette tõendamiskoormisega eksimist vaidlustatud kohtuotsuse punktis 106, on ka see etteheide tulemusetu. See põhineb ebaõigel seisukohal, et käibe alusel arvestatavad progresseeruvad maksud on juba iseenesest õigustamist vajav riigiabi.

3. Järeldus

93. Komisjoni apellatsioonkaebuse esimene väide on seega tervikuna põhjendamatu.

B. Apellatsioonkaebuse teine väide: ELTL artikli 107 lõike 1 ebaõige tõlgendamine seoses kahjumi mahaarvamise võimalusega esimesel aastal

94. Apellatsioonkaebuse teise väitega põhistatakse ELTL artikli 107 lõike 1 ebaõiget kohaldamist sellega, et Üldkohus ei pidanud ebaõigesti kahjumi mahaarvamise võimalust esimesel aastal valikuliseks eeliseks.

95. Üldkohus selgitas vaidlustatud kohtuotsuse punktis 118, et maksu teatavat kohandamist, et arvestada eriolukordadega, ei saa pidada valikulist eelist andvaks. See kehtib isegi, kui need kohandamised ei tulene võrdlussüsteemi olemusest endast ehk teisisõnu selle eesmärgist, seni kuni asjaomased sätted ei lähe kõnealuse maksu eesmärgiga vastuollu ega ole diskrimineerivad.

96. See on kokkuvõttes kooskõlas Euroopa Kohtu praktikaga. Selle praktika kohaselt ei ole maksukorralduse lähtekoht valikuline, kui see on kõigile majandustegevuses osalejatele erisusteta kohaldatav.[46] Ka asjaolust, et maksukorraldus loob eelise üksnes neile ettevõtjatele, kes täidavad selle eeldused – siinkohal eelmise aasta kahjumi olemasolu –, ei saa tuletada õigusnormi valikulisust.[47]

97. Pigem tuleb tuvastada – lähtuvalt õigest võrdlusraamistikust – samas olukorras olevate ettevõtjate põhjendamatult ebavõrdne kohtlemine.[48] Meede, mis kujutab endast erandit üldise maksusüsteemi rakendamisest, võib seejuures olla põhjendatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et see põhineb vahetult tema maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetel[49], kusjuures ka mõistetavad maksuõigusevälised alused võivad õigustada vastavaid maksuõiguslikke eristusi.[50]

46 Vt üksnes 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 jj); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73) ja 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

47 Vt selles mõttes eriti 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24); 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59) ja 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

48 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58), vt selles tähenduses 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 64 ja 65) ja 29. aprilli 2004. aasta kohtuotsus Madalmaad *vs.* komisjon (C-159/01, EU:C:2004:246, punktid 42 ja 43).

49 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 ja seal viidatud kohtupraktika).

50 Vt 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 jj); 26. aprilli 2018 aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 jj) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 jj), milles sedastati sama keskkonna- ja ruumiplaneerimisalaste põhjenduste kohta seoses jaemüügipinnamaksuga.

1. Võrdlussüsteemi osa või erand?

98. Seoses üldise maksuseadusega valmistab raskusi eelkõige võrdlusraamistiku (tihti tähistatud ka võrdlussüsteemina) kindlakstegemine. Sest kontrollitava seadusega alles luuakse vaidlusalune maks. Komisjoni seisukohalt tuleb võrdlussüsteemina vaadelda käibe alusel maksustamist ilma kahjumi mahaarvamise võimaluseta. Seevastu Ungari ja nähtavasti ka Üldkohus näevad võrdlussüsteemi uues kehtestatud seaduses endas. See seisneb seega käibe alusel arvestatavas maksus koos võimalusega arvestada kahjumit uue kehtestatud maksu maksmise esimesel aastal.

99. Viimasel juhul toimuks ainult riigisisese maksuseaduse sidususe hindamine (selle kohta põhjalikumalt ülal punktid 53 jj). Esimesel juhul sõltuks lahendus sellest, kas kahjumiga ja kahjumita maksukohustuslased on samas olukorras, ja kui see nii on, siis kas asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et erand on põhjendatud. Selleks on tema käsutuses siis – komisjoni seisukohast – ainult teatud õigustavad asjaolud.

100. Siiski on raske vastata piisavalt üheselt küsimusele, kas kahjumi mahaarvamise võimalust tuleb hinnata maksusüsteemi osa või erandina. Kasumi alusel arvestatavas tulumaksusüsteemis oleks kahjumi mahaarvamise võimalus ilmselt vaieldamatult käsitatav osana maksusüsteemist. Käibe alusel arvestatava tulumaksu korral võib komisjoniga nõustudes isegi kõne alla tulla erand sellest süsteemist. Teisest küljest on Ungari seadusandja võtnud esimesel aastal selle „erandi" enda käibe alusel arvestatava tulumaksusüsteemi lähtekohaks. Seega on see juba algusest peale ka süsteemi osa.

101. Vaidlusaluse riigisisese normi taustaks on lõppude lõpuks käibe alusel arvestatava tulumaksu mõju leevendamine ettevõtjatele, kes maksu kehtestamise aastal tekkinud suurele käibele vaatamata on eelneval aastal kandnud kahjumit ja peavad nüüd jooksval aastal seisma vastamisi uue kasumist sõltumatu maksuga. Tegemist ei ole seega muu kui üleminekusättega, nagu väidab ka Ungari, et leevendada proportsionaalsuse kaalutlusel reklaamimaksu erimõju esimesel maksustamisaastal, eriti kuna reklaamimaks jõustus jooksval aastal.

102. Täpsemal vaatlusel arvestab see üleminekusäte isegi veidi komisjoni kahtlustega. Viimane argumenteerib seoses apellatsioonkaebuse esimese väitega (progresseeruv maksumäär) alati sellega, et käibe alusel arvestatav maks olevat ebasobiv maksustamaks lähtuvalt finantsvõimekusest, kuna ka suure käibega ettevõtjatel võib olla väike kasum ja neil tuleb ikkagi maksu maksta. Siinkohal võetakse eelneva aasta puuduvat võimekust osaliselt arvesse maksu esimesel kohaldamise aastal.

103. Järelikult kaasneb kahjumi mahaarvamise võimalusega, mis on piiratud esimese maksuaastaga, tähtajaliseks ajavahemikuks (st üleminekul) kahe maksusüsteemi, nimelt kasumi alusel arvestatava juriidilise isiku tulumaksu või vastavalt üldise tulumaksu ja käibe alusel arvestatava (st kasumist sõltumatu) reklaamimaksu ühildamine. Mul on raske seadusega kahe maksusüsteemi ühildamist käsitada erandina võrdlussüsteemist. See on pigem osa (häälestatud) võrdlussüsteemist.

104. Selline ühildamine on olemas ka Ungari juriidilise isiku tulumaksukorralduses. Siin võidakse – nagu Ungari väidab – juriidilise isiku tulumaksu arvestamise baasist reklaamimaks maha arvestada. Sellest „võidavad" loomulikult vaid ettevõtjad, kes saavad ka kasumit. Käsitada seda põhjendamist nõudva erandina juriidilise isiku tulumaksu süsteemis oleks aga ilmselgelt ebaõige. Mulle ei ole mõistetav, miks peaks reklaamimaksu ühildamisnormina – isegi kui see kuulub kohaldamisele vaid ühe aasta – kehtima midagi muud. Lisandub – nagu Ungari väidab –, et kahjumi mahaarvamise võimalus peaks tasakaalustama kahjumiga ettevõtjate „halvema olukorra", mida kasumi puudumisel ei saa ka juriidilise isiku tulumaksu või tulumaksu korras kasuminäitaja vähendamiseks kasutada.

105. Kuna otsus, kas kahjumi arvestamise võimalust tuleb vaadelda võrdlussüsteemi osana või erandina sellest, sõltub esiteks olulisel määral riigisisese õiguse mõistmisest ja teiseks sellest, milline tasand võtta lähtepunktiks, ei tohiks valikulise eelise kontrollimise ulatus sõltuda sellest liigitusest. Pigem tuleks seda hinnata ühetaoliselt, et jätta see piiritlemine lahtiseks.

2. Sidususe hindamine ka võrdlussüsteemi eranditele

106. Seepärast teen ma Euroopa Kohtule ettepaneku, arvestades liikmesriikide maksusuveräänsusega, viia mõlemal juhul (kas osana äsja loodud võrdlussüsteemist või erandina võrdlussüsteemist) maksuseaduses olevate üldiste sätete osas läbi ainult sidususe hindamine. Sest üldised eristused, mis kehtivad eranditeta kõigile[51] ja hõlmavad vaid neid maksukohustuslasi, kes vastavad koosseisulistele tunnustele[52] ning sisalduvad sidusas maksusüsteemis, ei saa üldjuhul kujutada endast valikulist eelist.[53] Nii kujutavad maksuseaduse üldised eristused endast valikulist eelist vaid siis, kui need ei põhine seaduse eesmärgist lähtuvalt mingil mõistlikul alusel, see tähendab, et ei ole põhjendatavad.

107. Selle langetatud hindamiskriteeriumi kohaselt tuleb valikuline eelis küsimuse alla üksnes siis, kui esiteks meetmega (siinkohal kahjumi mahaarvamise võimalus) viiakse ettevõtjate vahel sisse eristamine, mis pole enam mõistetav. See oleks nõnda nt siis, kui arvestades selle liikmesriigi maksukorralduse eesmärgiga, oleksid need maksukohustuslased ilmselgelt sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.[54]

108. Isegi kui need eeldused on täidetud, võib väljakujunenud kohtupraktika kohaselt soodustus olla teisalt põhjendatud maksukorralduse – millesse see kuulub – olemuse või üldiste eesmärkide tõttu. See tuleb kõne alla eriti siis, kui maksusäte põhineb vahetult riigisisese maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetel[55], mis peavad liikmesriigi maksuautonoomia piires olema vähemalt jälgitavad. Lisaks sellele võivad eristamist õigustada jälgitavad maksuõigusevälised alused, nagu sedastati kohtuasjas ANGED nt keskkonna- ja ruumiplaneerimisalasetele põhjendustele seoses jaekaubanduse ruumimaksuga.[56]

109. Üldkohus viis sellise sidususe kontrolli ka viimaks läbi. Ta hindas õigesti, kas selline säte on diskrimineeriv või jälgitav lähtuvalt maksukorraldusest (seega ei ole vastuolus vaidluse all oleva maksu eesmärgiga). Kuna eelneva aasta kahjumi esinemise asjaolu on objektiivne kriteerium ja eelneva aasta kahjumi ning kasumiga ettevõtjad erinevad võimekuses kanda lisanduvat kasumist sõltumatut maksu, leidis Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 122 õigesti, et ei esine valikulist eelist.

51 Vaata selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 jj); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23); 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73) ja 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

52 Vt siiani teiste hulgas: 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

53 Vrd siinkohal juba minu ettepanek kohtuasjas Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 150).

54 Vt 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus kommission *vs.* Aer Lingus ja Ryanair Designated Activity (C-164/15 P ja C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54); 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punktid 49 ja 58); 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35); 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19); 29. märtsi 2012. aasta kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42) ja 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

55 Vt 18. juuli 2013. aasta kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22); 8. septembri 2011. aasta kohtuotsus Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 65 ja 69); selles tähenduses muu hulgas ka 9. oktoobri 2014. aasta kohtuotsus Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punktid 42 ja 43); 15. novembri 2011. aasta kohtuotsus komisjon ja Hispaania *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145); 8. novembri 2001. aasta kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42) ja 2. juuli 1974. aasta kohtuotsus Itaalia *vs.* komisjon (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).

56 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 jj); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 jj) ja 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 jj).

110. Selles osas ei veena ka komisjoni püüd tuletada diskrimineerivat mõju üksnes asjaolust, et juba seaduse vastuvõtmise ajal 2014. aasta keskel oli teada, millised ettevõtjad kandsid 2013. aastal kahjumit. Esiteks eeldab see, et Ungaris pidid selleks ajahetkeks maksudeklaratsioonid esitatud olema, mis sõltub omakorda riigisisesest maksumenetluse õigusest ja mis jääb väljapoole Üldkohtu teadmisteringi. Teiseks oleks seadusandja pidanud neid arve juba teadma, mis on pigem ebatõenäoline. Kogu menetluse käigus pole miski viidanud sellele, et selle sättega soovitakse eesmärgipäraselt „soodustada" teatud ettevõtjaid.

111. Samuti ei ole veenev komisjoni argument, et kahjumi mahaarvamise võimalus ei ole ühildatav kasumist sõltumatu, käibe alusel arvestatava maksuga. Üleminekusäte, mis vähendab lähtuvalt proportsionaalsuse kaalutlustest esimesel maksuaastal sellele eelneval aastal kahjumis olnud ettevõtjatele kasumist sõltumatu reklaamimaksu erakorralist mõju, ei ole ühildamatu. Nagu juba ülal selgitatud (vt ülal punktid 103 jj), on tegemist kahe maksustamissüsteemi jälgitava ühildamisega üleminekuajal.

112. Diskrimineerimise tuletamisega asjaolust, et kahjumi mahaarvamise võimalus on tagatud ainult esimesel aastal ega jätku ka järgmistel aastatel, nagu püüab teha komisjon, ei taba üleminekusätte mõtet. Selline säte ongi mõeldud iseenesest piiratud ajaks. Lisaks on Üldkohus vaidlustatud kohtuotsuse punktis 123 õigesti märkinud, et maksuõiguses kehtiv perioodilisuse põhimõte lubab siiski erinevaid norme erinevate maksustamisperioodide jaoks. Erinevates maksustamisperioodides olevad olukorrad ei ole enam seega teineteisega sarnased.

113. Ka ei veena komisjoni seisukoht, et eelneval aastal kasumis olnud ettevõtjad ja samal ajal kahjumis olnud ettevõtjad on lähtuvalt reklaamimaksu eesmärgist täielikult sarnased. Progresseeruvalt sisustatud reklaamimaksu eesmärk seisneb – nagu üleval punktis 55 selgitati – maksukoormuse ümberjaotamises lähtuvalt finantsvõime kriteeriumist, mis tehakse kindlaks käibe alusel. Usutav on ka Ungari seadusandja oletus, et eelneval aastal kahjumit kandnud ettevõtjad on väiksema likviidsuse või siis vähemate finantsreservide tõttu rohkem riivatud kasumist sõltumatust maksust kui eelneval aastal kasumisse jäänud ettevõtjad. Nad ei ole liikmesriigi seisukohast – mis ei ole siin kindlasti mitte ekslik – õiguslikult ja faktiliselt sarnases olukorras.

3. Teise võimalusena: kahjumi mahaarvamise võimaluse põhjendatus

114. Lisaks sellele oleks erinev kohtlemine põhjendatud tulenevalt kummagi võrdlusrühma erinevatest lähtepositsioonidest reklaamimaksu esimesel aastal.

115. Määrav on – nagu Euroopa Kohus rõhutas kohtuotsuses World Duty Free[57] – ainult igakordse ebavõrdse kohtlemise hindamine lähtuvalt seaduse eesmärgipüstitusest. Seejuures ei tule kõne alla mitte üksnes riigisiseses seaduses otsesõnu nimetatud eesmärgid, vaid ka selle tõlgendamisel tuletatavad eesmärgid.[58] Vastasel juhul piirdutaks ainult seadusandliku metoodikaga, kuigi riigiabiõiguses hinnatakse riiklike meetmeid nende mõjust lähtuvalt ja sõltumata kasutatud normitehnikast.[59]

57 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* World Duty Free Group jt (C-20/15 P ja C-21/15 P, EU:C:2016:981, punktid 54, 67 ja 74).

58 Nii ka 19. detsembri 2018. aasta kohtuotsus asjas A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 45); teisiti veel 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punktid 52, 59 ja 61) – kuigi maksu aluseks oli ka võimekuse alusel maksustamise põhimõte, hindas kohus üksnes preambulis otsesõnu mainitud aluseid „keskkonnakaitse" ja „ruumiline planeerimine".

59 28. juuni 2018. aasta kohtuotsus Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 47); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-234/16 ja C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 40); 26. aprilli 2018. aasta kohtuotsus ANGED (C-236/16 ja C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 35) ja 22. detsembri 2008. aasta kohtuotsus British Aggregates *vs.* komisjon (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89).

116. Uue kasumist sõltumatu maksu mõju pehmendamine eelneval aastal kasumita jäänud ettevõtjaile on lähtuvalt reklaamimaksu eesmärgist asjakohaselt põhjendatud. Kas selles näha sisemist fiskaalset või välist eesmärki, pole siinkohal oluline, kuna sellest – nagu juba ülal punktides 88 jj selgitatud – ei sõltu tulemus. Eelneval aastal kahjumit kandnud ettevõtjaile tuleb leevendada lisanduva maksuga kaasnev raske olukord. Sellega võetakse arvesse maksukohustuslaste vähenenud võimekust tasuda kasumist sõltumatut lisandunud maksu.

4. Järeldus

117. Kahjumi mahaarvamise võimalus esimesel maksuaastal on jälgitav ega ole meelevaldne. Sellega kaasnev ettevõtjate erinev kohtlemine esimesel maksuaastal ei ole järelikult valikuline eelis. Selles osas ei saa sedastada Üldkohtu poolt õiguse ebaõiget kohaldamist. Järelikult on ka komisjoni apellatsioonkaebuse teine väide põhjendamatu.

VI. Kohtukulud

118. Euroopa Kohtu kodukorra artikli 184 lõike 2 kohaselt otsustab kohus kohtukulude jaotamise, kui apellatsioonkaebus on põhjendamatu. Vastavalt artikli 138 lõikele 1, mis on artikli 184 lõike 1 kohaselt kohaldatav apellatsioonimenetluses, on kohtuvaidluse kaotanud pool kohustatud hüvitama kohtukulud, kui vastaspool on seda nõudnud. Kuna komisjon on kohtuvaidluse kaotanud, tuleb kohtukulud välja mõista komisjonilt.

119. Vastavalt artikli 184 lõikele 1 koosmõjus artikli 140 lõikega 1 kannab Poola Vabariik kui menetlusse astuja enda kohtukulud.

VII. Ettepanek

120. Eelnevale tuginedes teen Euroopa Kohtule ettepaneku teha järgmine otsus:

1. Jätta komisjoni apellatsioonkaebus rahuldamata.

2. Jätta Euroopa Komisjoni kohtukulud enda kanda ja mõista temalt välja Ungari kohtukulud.

3. Jätta Poola Vabariigi kohtukulud tema enda kanda.