GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2020 m. spalio 15 d.[1]

Byla C-596/19 P

Europos Komisija
prieš

Vengriją

„Apeliacinis skundas – Valstybės pagalba – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Apyvarta grindžiamas reklamos mokestis – Pranašumas ir atrankumas – Vertinimo kriterijai kuriant referencinę sistemą – Referencinės sistemos nuoseklumas – Pranašumas progresinio mokesčio tarifo atveju – Vertinimo kriterijai referencinės sistemos išimties atveju – Galimybės atsižvelgti į nuostolius pirmaisiais mokestiniais metais teikiamas pranašumas – Skirtingas vertinimas – Skirtingo vertinimo pateisinamieji pagrindai – Pereinamojo laikotarpio nuostata kaip valstybės pagalba“

I. Įžanga

1. Šis apeliacinis skundas suteikia Teisingumo Teismui galimybę vėl[2] įvertinti naujai sukurtą mokesčio įstatymą remiantis valstybės pagalbą reglamentuojančiuose teisės aktuose nustatytais kriterijais. Atsižvelgdama į tarptautines tendencijas Vengrija, įvesdama įmonėms taikomą tiesioginį mokestį, rėmėsi ne pelnu, o apyvarta ir pasirinko progresinę mokesčio struktūrą. Šiuo mokesčiu, panašiai kaip Komisijos pasiūlytu ES skaitmeninių paslaugų mokesčiu[3], pirmiausia siekiama apmokestinti didelę apyvartą turinčias įmones (taigi, dideles įmones). Įstatyme buvo nustatyta pereinamojo laikotarpio nuostata, pagal kurią pirmaisiais mokestiniais metais dar buvo galima atsižvelgti į dalį galimų nuostolių iš ankstesnių metų.

2. Kadangi vidutinis mokesčio tarifas didėja augant apyvartai, mokesčių našta paskirstoma „mažesnių“ įmonių naudai. Net jei ES lygmeniu planuojamas skaitmeninių paslaugų mokestis ir Vengrijos reklamos mokestis šiuo atžvilgiu yra panašūs, Komisija laiko Vengrijos mokestį valstybės pagalba „per mažai apmokestinamoms“ mažesnėms įmonėms. Komisija teigia, kad ir galimybė atsižvelgti į nuostolius mokesčio įvedimo metais suteikia pranašumą įmonėms, kurios praėjusiais metais patyrė nuostolių, palyginti su įmonėmis, kurios tokių nuostolių nepatyrė. Todėl Komisija pareikalavo Vengrijos susigrąžinti su tuo susijusią valstybės pagalbą, t. y. surinkti 5,3 % dydžio mokestį *a posteriori*. Reaguodama į tai, Vengrija atgaline data panaikino reklamos mokestį, tačiau, panašiai kaip Lenkija paralelinėje byloje[4], laiko Komisijos veiksmus kišimusi į jos autonomiją mokesčių srityje.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Pirmą kartą tai nutiko 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kai Komisija ėmėsi veiksmų prieš naują Gibraltarui skirtą įmonių pelno mokesčio įstatymą. Panašios aplinkybės buvo nagrinėtos 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291).

3 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

4 Šios bylos numeris Teisingumo Teisme yra C-562/19 P.

3. Nagrinėjamoje apeliacinėje byloje keliamas ne tik klausimas, ar progresinis mokestis, taikomas įmonėms, apskritai gali būti laikomas atrankiuoju pranašumu, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Kyla ir kitas klausimas: ar teisės aktai, reglamentuojantys valstybės pagalbą, apskritai gali būti tinkamas instrumentas tirti nacionalinius mokesčių teisės aktus taip išsamiai ir, kaip nutiko šioje byloje, blokuoti juos ilgam laikui. Su tuo susijęs klausimas, ar teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, bendro pobūdžio mokesčių teisės aktų vertinimo kriterijai neturėtų būti kitokie negu individualios finansinės paramos vertinimo kriterijai.

4. Reikia atsižvelgti ir į tai, kad jau yra intensyviai kontroliuojama, kad nebūtų diskriminavimo pagrindinių laisvių srityje. Teisingumo Teismas du panašius tiesioginius įmonėms taikomus Vengrijos apyvartos mokesčius ir jų mokesčių naštos paskirstymo logiką jau yra pripažinęs suderinamais su pagrindinėmis laisvėmis [5]. Komisija per teismo posėdį teisingai pažymėjo, kad lyginamos grupės yra skirtingos: mokesčių teisės srityje pagrindinės laisvės draudžia diskriminuoti užsienio įmones, o draudimas teikti valstybės pagalbą reiškia draudimą palaikyti „tam tikras įmones“. Bet abu draudimai diskriminuoti padeda įgyvendinti vidaus rinką. Jeigu tam tikra priemonė suderinama su draudimu diskriminuoti pagrindinių laisvių srityje, ji greičiausiai nėra vidaus rinkai prieštaraujanti valstybės pagalba.

5. Bendrasis Teismas [6] bendrame Vengrijos mokesčio įstatyme neįžvelgė atrankiojo pranašumo kitoms įmonėms – nei progresiniame mokesčio tarife, nei galimybėje atsižvelgti į nuostolius. Komisija tai kritikuoja savo apeliaciniame skunde, ir Teisingumo Teismas turi įvertinti, ar šis įstatymas laikytinas valstybės pagalba.

II. Teisinis pagrindas

6. Teisinį pagrindą sudaro SESV 107 ir paskesni straipsniai. Neteisėtos pagalbos procedūra numatyta Reglamento (ES) 2015/1589, nustatančio išsamias SESV 108 straipsnio taikymo taisykles [7] (toliau – Reglamentas 2015/1589), III skyriuje.

III. Bylos aplinkybės

7. 2014 m. birželio 11 d. Vengrija priėmė 2014 m. Įstatymą Nr. XXII dėl reklamos mokesčio (toliau – Įstatymas dėl reklamos mokesčio). Šiame 2014 m. rugpjūčio 15 d. įsigaliojusiame įstatyme buvo nustatytas naujas progresinis specialus mokestis, taikomas pajamoms iš reklamos platinimo Vengrijoje (toliau – reklamos mokestis). Šis mokestis papildė įmonėms tenkančius mokesčius, visų pirma pelno mokestį. Europos Komisijai nagrinėjant Įstatymą dėl reklamos mokesčio, siekiant patikrinti, ar yra valstybės pagalba, Vengrijos valdžios institucijos patvirtino, kad šiuo mokesčiu siekta įgyvendinti mokesčių proporcingumo principą.

8. Pagal Įstatymą dėl reklamos mokesčio reklamos platintojas apmokestinamas reklamos mokesčiu. Taigi mokesčiu apmokestinami subjektai, kurie platina reklamą (žurnalai, audiovizualinė žiniasklaida, skelbimų platintojai), bet ne reklamos užsakovai ir ne reklamos agentūros, kurios yra tarpininkės tarp reklamos užsakovų ir platintojų. Mokesčio apmokestinimo bazę sudaro reklamos platinimo metinė apyvarta, neatskaičius mokesčių. Mokesčio teritorinė taikymo sritis – Vengrija.

5 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 2019 m. birželio 27 d. Sprendimas *Vengrija / Komisija* (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015, p. 9, klaidų ištaisymas OL L 186, 2017, p. 17).

9. Nustatyta tokia progresinių tarifų skalė:

– 0,5 mlrd. Vengrijos forintų (HUF) (apie 1 562 000 EUR) nesiekiančiai apyvartos daliai – 0 %,

– 0,5–5 mlrd. HUF (apie 15 620 000 EUR) apyvartos daliai – 1 %,

– 5–10 mlrd. HUF (apie 31 240 000 EUR) apyvartos daliai – 10 %,

– 10–15 mlrd. HUF (apie 47 000 000 EUR) apyvartos daliai – 20 %,

– 15–20 mlrd. HUF (apie 62 500 000 EUR) apyvartos daliai – 30 %,

– 20 mlrd. HUF (apie 94 000 000 EUR) viršijančiai apyvartos daliai – 40 % (šis dydis nuo 2015 m. sausio 1 d. padidintas iki 50 %).

10. Mokesčių mokėtojai, kurių pelnas iki mokesčių 2013 m. finansiniais metais buvo lygus nuliui ar neigiamas, galėjo iš 2014 m. apmokestinimo bazės atskaityti 50 % nuostolių, perkeltų iš ankstesnių mokestinių metų (toliau – galimybė atsižvelgti į nuostolius).

11. 2015 m. kovo 12 d. sprendimu Komisija dėl Įstatymo dėl reklamos mokesčio pradėjo oficialią valstybės pagalbos tyrimo procedūrą, numatytą SESV 108 straipsnio 2 dalyje, nes manė, kad progresinis apmokestinimas ir galimybė atsižvelgti į nuostolius yra valstybės pagalba. Šiame sprendime Komisija laikėsi nuomonės, kad progresiniu apmokestinimu diferencijuojamos įmonės, kurių apyvarta iš reklamos yra didelė (t. y. didelės įmonės), ir įmonės, kurių apyvarta iš reklamos yra maža (t. y. mažos įmonės). Pastarosioms dėl jų dydžio suteikiamas atrankusis pranašumas. Galimybė bendrovėms, negavusioms pelno 2013 m., atsižvelgti į nuostolius taip pat yra valstybės pagalbą sudarantis atrankusis pranašumas.

12. Tame pačiame sprendime Komisija nurodė sustabdyti nagrinėjamos priemonės taikymą. 2015 m. birželio 4 d. priimtu Įstatymu Nr. LXII Vengrija pakoregavo reklamos mokestį. Šešių lygių progresinių tarifų skalę nuo 0 % iki 50 % ji pakeitė tokiais dviem apmokestinimo tarifais:

– 100 mln. HUF (apie 312 000 EUR) nesiekiančiai apyvartos daliai – 0 %,

– 100 mln. HUF viršijančiai apyvartos daliai – 5,3 %.

13. Komisija oficialią tyrimo procedūrą užbaigė 2016 m. lapkričio 4 d. Sprendimu (ES) 2017/329 dėl priemonės SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią Vengrija įgyvendino dėl apyvartos iš reklamos apmokestinimo [8] (toliau – neigiamas sprendimas).

14. Neigiamo sprendimo 1 straipsnyje Komisija padarė išvadą, kad apmokestinimo schema, t. y. 2014 m. Įstatyme Nr. XXII dėl reklamos mokesčio, įskaitant jo redakciją po pakeitimų 2015 m. birželio 4 d., nustatyti progresiniai tarifai ir nuostatos, kuriose 2013 m. pelno negavusioms įmonėms numatyta galimybė atsižvelgti į nuostolius, yra valstybės pagalba. Ją Vengrija suteikė pažeisdama SESV 108 straipsnio 3 dalį. Ši pagalba, remiantis SESV 107 straipsniu, taip pat nesuderinama su vidaus rinka. Neigiamo sprendimo 4 straipsnyje Komisija įpareigojo Vengriją susigrąžinti iš pagalbos gavėjų su vidaus rinka nesuderinama pripažintą pagalbą.

8 OL L 49, 2017, p. 36.

15. Vengrijos valdžios institucijos iš įmonių, gavusių pajamų iš reklamos nuo reklamos mokesčio įsigaliojimo 2014 m. iki jo panaikinimo ar jo pakeitimo schema, kuri būtų visiškai suderinama su valstybės pagalbos taisyklėmis, turėjo susigrąžinti skirtumą tarp: mokesčio (1), kurį jos turėjo būti sumokėjusios pagal taikomą referencinę sistemą, suderinamą su valstybės pagalbos taisyklėmis (vienodo mokesčio tarifo, kuris yra 5,3 %, schema, nebent Vengrijos valdžios institucijos pasirinktų kitą dydį, neatskaitant perkeltų nuostolių), ir mokesčio (2), kurį įmonės buvo įpareigotos sumokėti arba jau buvo sumokėjusios, sumos. Jei 1 mokesčio ir 2 mokesčio skirtumas būtų teigiamas, pagalbos suma turėtų būti susigrąžinta kartu su palūkanomis, apskaičiuotomis nuo termino mokesčiui sumokėti suėjimo dienos.

16. Vis dėlto Komisija nurodė, kad pareiga susigrąžinti lėšas nebūtų taikoma, jei Vengrija atgaline data nuo nagrinėjamos apmokestinimo schemos įsigaliojimo 2014 m. dienos ją panaikintų. Ateityje, pavyzdžiui, nuo 2017 m., Vengrija galėtų įvesti neprogresinių mokesčių schemą, pagal kurią mokesčio mokėtojai nebūtų diferencijuojami.

17. Komisija nagrinėjamos schemos kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos iš esmės grindė taip, kaip nurodyta toliau.

18. Priėmusi reklamos mokesčio įstatymą Vengrija atsisakė lėšų, kurias įprastomis aplinkybėmis turėtų surinkti iš įmonių, kurių apyvarta mažesnė (mažesnių įmonių), jeigu joms būtų taikomas toks pats mokesčio tarifas kaip ir įmonėms, kurių apyvarta didesnė (didesnėms įmonėms).

19. Komisija priminė, kad priemonėmis, kuriomis sumažinami įmonėms paprastai taikomi mokesčiai, kaip ir faktinių išmokų atvejais, suteikiamas pranašumas. Šiuo atveju daug mažesni mokesčių tarifai palengvino naštą, tenkančią nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su našta, kuri tenka didesnę apyvartą turinčioms įmonėms, todėl mažos įmonės įgijo pranašumą prieš didesnes.

20. Komisija pridūrė, kad Įstatyme dėl reklamos mokesčio numatyta galimybė 2013 m. pelno negavusioms bendrovėms atsižvelgti į nuostolius taip pat yra pranašumas. Taip šioms įmonėms sumažinama mokesčių našta, palyginti su tomis įmonėmis, kurios negali pasinaudoti šia mokesčio lengvata.

21. Ištyrusi atrankumą Komisija visų pirma nurodė, kad bazinę sistemą sudaro specialus apyvartos, gautos teikiant reklamos paslaugas, mokestis. Tačiau, Komisijos teigimu, pajamų iš reklamos progresinis apmokestinimas negali būti jos dalis. Iš tiesų tam, kad pati bazinė schema nebūtų laikoma valstybės pagalba, Komisija nurodė, kad ji turi tenkinti dvi sąlygas. Apyvartai iš reklamos turi būti taikomas vienodas mokesčio tarifas (1) ir neturi būti nustatyta jokio kito aspekto, kuriuo tam tikroms įmonėms būtų suteikiamas atrankusis pranašumas (2).

22. Šiuo klausimu Komisija toliau nurodė, kad progresinis apmokestinimas, atsižvelgiant į tai, kad pagal jį taikomi ne tik ribiniai mokesčių tarifai, bet ir vidutiniai mokesčių tarifai, kurie atskiroms įmonėms skiriasi, nukrypsta nuo bazinės sistemos, pagal kurią visi reklamos platintojai Vengrijoje apmokestinami taikant vienodą mokesčio tarifą.

23. Be to, Komisija manė, kad tik įmonėms, kurios negavo pelno 2013 m., numatyta galimybe atsižvelgti į nuostolius taip pat nukrypstama nuo bazinės sistemos, t. y. apmokestinimo atsižvelgiant į apyvartą iš reklamos taisyklės. Komisijos teigimu, kadangi reklamos mokestis siejamas su apyvarta, išlaidos neturėtų būti atskaitomos iš apmokestinimo bazės, kaip tai galima daryti pelno mokesčių atveju. Priemone nustatomas nepateisinamas skirtingas dviejų panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje esančių įmonių grupių, t. y. pirma, įmonių, kurios turėjo perkeltų nuostolių ir negavo pelno 2013 m., ir, antra, įmonių, kurios turėjo pelno 2013 m., vertinimas. Nuostolių, jau buvusių priimant Įstatymą dėl reklamos mokesčio, atskaitymas galėjo lemti atrankumą, nes atskaitymo galimybė galėjo sukurti palankesnes sąlygas įmonėms, kurios galėjo turėti didelių perkeltų nuostolių.

24. Dėl iš dalies pakeisto 2015 m. reklamos mokesčio Komisija nurodė, kad jis buvo grindžiamas tais pačiais principais ir kriterijais kaip ir tie, kuriais buvo remtasi dėl 2014 m. reklamos mokesčio. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija padarė išvadą, kad Įstatymas dėl reklamos mokesčio, iš dalies pakeistas 2015 m., išsaugojo tas pačias sąlygas kaip ir tos, kuriomis remdamasi ji nustatė valstybės pagalbą pagal 2014 m. schemą.

25. 2017 m. sausio 16 d. Vengrija dėl neigiamo sprendimo pateikė ieškinį. Tą pačią dieną Vengrijos pateiktas prašymas sustabdyti neigiamo sprendimo vykdymą buvo atmestas 2017 m. kovo 23 d. nutartimi [9].

26. 2017 m. gegužės 16 d. Vengrija priėmė 2017 m. Įstatymą Nr. XLVII, kuriuo buvo iš dalies pakeistas Įstatymas dėl reklamos mokesčio. Šiuo įstatymu atgaline data buvo panaikintas reklamos mokestis.

27. 2017 m. gegužės 30 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas leido Lenkijos Respublikai įstoti į bylą palaikyti Vengrijos reikalavimų.

28. Išnagrinėjęs Vengrijos ieškinį Bendrasis Teismas skundžiamu 2019 m. birželio 27 d. sprendimu panaikino Komisijos neigiamą sprendimą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

29. 2019 m. rugpjūčio 6 d. Komisija pateikė šį apeliacinį skundą dėl Bendrojo Teismo sprendimo. Komisija prašo:

– panaikinti skundžiamą sprendimą,

– atmesti Vengrijos ieškinio dėl ginčijamų sprendimų antrąjį ir trečiąjį pagrindus ir priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas,

– nepatenkinus šių reikalavimų, grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų ieškinio pagrindus, kurie nebuvo išnagrinėti pirmojoje instancijoje.

30. Vengrija, palaikoma Lenkijos Respublikos, Bendrojo Teismo prašo:

– atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

31. Vengrija, Lenkija ir Komisija pastabas dėl apeliacinio skundo Teisingumo Teismui pateikė raštu, o 2020 m. rugsėjo 1 d. žodžiu per teismo posėdį.

V. Dėl apeliacinio skundo pagrindų

32. Grįsdama apeliacinį skundą Komisija remiasi dviem pagrindais. Pirmajame apeliacinio skunde pagrinde Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas, paneigdamas, jog Vengrijos reklamos mokestis suteikia atrankųjį pranašumą mažesnę apyvartą turinčioms įmonėms, klaidingai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalį. Antrajame apeliacinio skundo pagrinde Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas klaidingai taikė SESV 107 straipsnio 1 dalį, nes, priešingai, nei jis mano, galimybė atsižvelgti į nuostolius yra atrankusis pranašumas.

9 2017 m. kovo 23 d. Nutartis *Vengrija / Komisija* (T-20/17 R, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:203).

A. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo: neteisingas SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimas

33. Pirmajame apeliacinio skundo pagrinde Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, aiškindamas SESV 107 straipsnio 1 dalį. Iš esmės ji tvirtina, kad Bendrasis Teismas buvo neteisus, kai pripažino, kad atrankiojo pranašumo, taigi, ir valstybės pagalbos, nebuvo. Šį teiginį ji trijose dalyse motyvuoja tuo, kad Bendrasis Teismas pasirinko neteisingą referencinį pagrindą (žr. toliau 1 dalies a skirsnį), įmonių panašumą išnagrinėjo remdamasis nefiskaliniu tikslu (žr. toliau 2 dalies a skirsnį) ir, vertindamas atrankumą, atsižvelgė į tikslą, kuris nebūtinai susijęs su reklamos mokesčiu (žr. toliau 2 dalies b skirsnį).

34. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją (kuria rėmėsi Bendrasis Teismas), norint kvalifikuoti priemonę kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad, pirma, tai būtų valstybės priemonė arba priemonė, kuriai naudojami valstybės ištekliai. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, ja pagalbos gavėjui turi būti suteiktas atrankusis pranašumas. Ketvirta, dėl įsikišimo turi arba gali būti iškraipoma konkurencija [10]. Nagrinėjamu atveju reikia įvertinti tik teisinę Bendrojo Teismo nuomonę dėl atrankiojo pranašumo požymio.

35. Pagal įprastus vertinimo kriterijus lemiamą reikšmę turi tai, ar pranašumo mokesčių teisės požiūriu sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos kriterijus yra parinktos nediskriminuojant [11]. Šiuo tikslu pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „įprastos“ mokesčių reglamentavimo nuostatos (vadinamasis referencinis pagrindas). Antra, remiantis šia bendrąja arba „įprasta“ apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokestine priemone suteiktas pranašumas yra nepagrįsta išimtis, taigi – atrankusis [12].

1. Dėl atrankiojo pranašumo buvimo arba teisingo referencinio pagrindo pasirinkimo (apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis)

36. Visų pirma Komisija teigia, kad vertindamas, ar egzistuoja atrankusis pranašumas, Bendrasis Teismas pasirinko neteisingą referencinį pagrindą. Ji tvirtina rėmusis apyvartos mokesčiu su vienodu (proporciniu) (kiek galima spręsti, 5,3 % dydžio) tarifu, o Bendrasis Teismas neteisingai rėmėsi Vengrijos teisės aktų leidėjo pasirinktu progresiniu tarifu.

a) Atrankusis pranašumas, suteikiamas bendruoju mokesčių teisės aktu: dėl vertinimo metodo nustatant referencinį pagrindą

37. Kadangi SESV 107 straipsnio 1 dalyje nėra apibrėžti referencinio pagrindo požymiai ir jo vertinimas kelia nemenkų sunkumų (žr. kelių generalinių advokatų išsakytas abejones [13]), šiuo atžvilgiu reikėtų platesnių paaiškinimų.

10 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas).

11 Žr. šiuo klausimu 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas) ir 2015 m. sausio 14 d. Sprendimą *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas); ne mokesčių teisės aktų srityje žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

12 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

13 Žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 61 ir paskesni punktai), generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88 ir paskesni punktai) ir mano išvadas byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 ir paskesni punktai), byloje *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 163 ir paskesni punktai), byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 76 ir paskesni punktai), sujungtose bylose *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2017:853, 74 ir paskesni punktai) bei sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854, 76 ir paskesni punktai).

38. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kuriomis, kad ir kokia būtų jų forma, gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai palaikomos įmonės arba kurios laikytinos ekonominiu pranašumu, kurio įmonė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis [14].

39. Ši jurisprudencija buvo pritaikyta mokesčių teisės srityje. Mokesčių lengvata, kuri nėra susijusi su valstybės išteklių suteikimu, bet lengvatos gavėjams sudaro finansiškai palankesnę padėtį negu kitiems mokesčių mokėtojams, taip pat gali patekti į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį [15]. Pagalba visų pirma laikomos priemonės, kuriomis įvairiais būdais sumažinamos įprastos bendrovių biudžeto išlaidos ir kurios, nors ir nebūdamos subsidijos tiesiogine žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį [16].

40. Ši jurisprudencija buvo susijusi su mokestinėmis išimtimis, kuriomis remiantis nuo faktiškai taikomos mokesčių naštos buvo atleidžiama vienintelė įmonė [17]. Kadangi nagrinėjamu atveju „naudos“ iš mokesčio netaikymo (iki 0,5 mlrd. HUF arba pakeistos redakcijos įstatyme iki 100 mln. HUF) ir iš sumažinto 1 %–30 % mokesčio tarifo, taikomo, kai apyvarta siekia nuo 0,5 mlrd. iki 20 mlrd. HUF per mėnesį, gauna visos įmonės, tai negali būti atrankusis pranašumas. Atrankiuoju pranašumu, sudarančiu palankesnes sąlygas mažesnę apyvartą turintiems mokesčio mokėtojams, geriausiu atveju galėtų būti laikomas dėl progresinio pobūdžio atsirandantis skirtingas vidutinis mokesčio tarifas.

1) Principas: „įprastą“ apmokestinimą apibrėžia Komisija ar valstybė narė?

41. Iš esmės Komisijos apeliacinio skundo pirmajame pagrinde keliamas kompetencijos klausimas: kas nustato, kokia mokesčių našta tenka įmonei *įprastu* atveju, kad kitų įmonių neapmokestinimą būtų galima laikyti jų pranašumu. Komisijos manymu, „įprastas“ apmokestinimas – tai apyvarta grindžiamas pajamų mokestis su proporciniu (nežinomo dydžio arba 5,3 % dydžio) tarifu. Vengrijos teisės aktų leidėjo nuomone, „įprastas“ apmokestinimas – tai apyvarta grindžiamas pajamų mokestis su progresiniu tarifu nuo 0 % iki beveik 5,3 %. Progresinis tarifas savaime lemia skirtingus vidutinius mokesčio tarifus, kurie yra „įprastas“ apmokestinimas. Vengrija šiuo atžvilgiu remiasi savo suverenumu mokesčių srityje.

42. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje valstybių narių autonomija mokesčių srityje taip pat yra nuolat pabrėžiama ir į ją atsižvelgiama. Pavyzdžiui, didžioji kolegija neseniai dar kartą pripažino, kad, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia, todėl progresinio apmokestinimo taikymas priklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai [18]. Šiomis aplinkybėmis, didžiosios kolegijos nuomone, „priešingai, nei teigia Komisija, apyvarta gali būti apmokestinama progresiniu mokesčiu, nes, pirma, apyvartos dydis yra neutralus atskyrimo kriterijus ir, antra, jis yra reikšmingas mokesčių mokėtojų pajėgumo mokėti mokesčius rodiklis“ [19].

14 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas), panašiai 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktas – „paprastai tenkančią naštą“).

15 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimą *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas).

16 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendimas *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktas).

17 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550) ir 2006 m. sausio 10 d. Sprendimą *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, EU:C:2006:8, 132 punktas).

18 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69 punktas) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktas).

19 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktas) ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktas).

43. Ši su pagrindinėmis laisvėmis susijusi jurisprudencija taikoma ir nagrinėjant teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą. Ir šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad, nesant šią sritį reglamentuojančių Sąjungos teisės aktų, valstybės narės turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo bazes ir paskirstyti mokesčių naštą skirtingiems gamybos veiksniams ir ūkio sektoriams [20]. Todėl pagal teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą, iš principo gali būti vertinama tik autonomiškai kuriamos mokesčių sistemos išimtis, bet ne pačios mokesčių sistemos kūrimas.

44. Komisija tai iš esmės pripažįsta savo pranešimo dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos [21] 156 punkte, kuriame paaiškina, kad „[v]alstybės narės gali nevaržomos vykdyti tokią ekonominę politiką, kokią jos laiko esant tinkamiausią, ir visų pirma paskirstyti mokesčių naštą įvairiems pramonės sektoriaus subjektams taip, kaip jos mano esant tinkama <…>“.

45. Man nėra žinoma ir jokio kito Sąjungos teisės akto (išskyrus suderintus mokesčius), kuriame valstybėms narėms būtų nurodyta konkreti nacionalinių mokesčių struktūra. Taigi iš Sąjungos teisės aktų „įprastas“ apmokestinimas negali būti kildinamas. Požiūris, kas yra įprastas apmokestinimas, gali būti grindžiamas tik atitinkamo nacionalinės teisės aktų leidėjo sprendimu. Nagrinėjamu atveju tai yra progresinis pajamų mokestis reklamos įmonėms, apmokestinimo baze pasirenkant apyvartą.

46. Taigi nacionalinės teisės aktų leidėjas visų pirma gali nustatyti mokesčio objektą, bazę ir tarifą. Šiuo įgaliojimu Vengrija pasinaudojo įvesdama apyvarta grindžiamą pajamų mokestį reklamos įmonėms ir nustatydama progresinį vidutinį mokesčio tarifą nuo 0 % iki beveik 5,3 % (kuris pakeistos redakcijos įstatyme išplaukia iš neapmokestinamos sumos ir proporcinio tarifo). Tai iš principo neprieštarauja teisės aktams, reglamentuojantiems valstybės pagalbą.

2) Išimtis: Teisingumo Teismo atlikta nuoseklumo kontrolė Sprendime „Gibraltar“

47. Kitokios išvados neleidžia daryti ir Komisijos vis cituojamas Teisingumo Teismo sprendimas *Gibraltar*. Tiesa, kad šiame sprendime Teisingumo Teismas išnagrinėjo Gibraltaro įmonių pelno mokesčių sistemą, remdamasis kriterijais, nustatytais teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, ir pripažino, kad valstybės pagalba buvo teikiama. Tačiau valstybės narės nuomonės, ką laikyti bendru įprastu apmokestinimu, savo nuomone jis nepakeitė.

48. Toje byloje Teisingumo Teismas jokiu būdu nepripažino, kad teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, yra nustatyti tam tikri apmokestinimo reikalavimai. Jis „tik“ įvertino nagrinėjamo įstatymo vidinę logiką. Pagal nagrinėtą mokesčių reformos projektą visos Gibraltare įsteigtos įmonės turėjo būti apmokestintos vienodu, pelnu grindžiamu pajamų mokesčiu [22]. Tačiau teisės aktų leidėjo pasirinkti veiksniai, kaip antai darbuotojų skaičius, komercinės patalpos ir registracijos mokestis, akivaizdžiai niekaip nebuvo susiję su vienodu visų įmonių pajamų apmokestinimu. Jungtinė Karalystė net nebandė šių veiksnių paaiškinti [23].

20 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 punktas).

21 OL C 262, 2016, p. 1.

22 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12 punktas).

23 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149 ir 150 punktai).

49. Šis Teisingumo Teismo sprendimas yra pirma minėto principo, pagal kurį valstybės narės, nustatydamos referencinį pagrindą, veikia autonomiškai, išimtis [24], nes Teisingumo Teismas iš tiesų peržiūrėjo sukurtą referencinį pagrindą, įvertindamas, ar nebuvo valstybės pagalbos. Tačiau Teisingumo Teismas tik atliko tam tikrą kontrolę, ar valstybė narė nepiktnaudžiavo, naudodamasi savo suverenumu mokesčių srityje. Tai reiškia, kad jis įvertino tik tai, ar valstybė narė, naudodamasi savo suverenumu mokesčių srityje, veikė nuosekliai (ir nepiktnaudžiavo teise).

50. Toje byloje jis buvo teisus pripažindamas, kad taip nebuvo. Gibraltaro mokesčių įstatymu buvo siekiama apeiti valstybės pagalbą reglamentuojančius teisės aktus, nes įvedant tariamai bendro pobūdžio pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą buvo ketinama taikyti labai mažus mokesčius tam tikroms dirbti pelningai planuojančioms įmonėms (vadinamosioms *offshore* įmonėms). Komisija ir Teisingumo Teismas pagrįstai laikė tai valstybės pagalba. Atrankųjį pranašumą sudarė įstatymo motyvų ir įstatymo tikslo bei turinio vidinis prieštaravimas. Nepaisant siekio taikyti bendrą pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą visoms Gibraltare įsteigtoms įmonėms, atskiros įmonės buvo tikslingai apmokestinamos labai mažu mokesčiu [25].

51. Taigi Teisingumo Teismas tame sprendime – kitaip, nei teigia Komisija nagrinėjamu atveju – nepakeitė valstybės narės bendro įprasto apmokestinimo sampratos sava. Jis taip pat nenusprendė, kad pagal Sąjungos teisę yra reikalaujama tam tikros mokesčių tarifų struktūros. Jis tik pagrįstai pripažino, kad bendras visų įsteigtų įmonių pajamų apmokestinimas negali būti grindžiamas neturinčiais reikšmės veiksniais, kurių vienintelis tikslas – suteikti pranašumą tam tikroms įmonėms, kurios iš principo neužima komercinių patalpų ir neturi daug darbuotojų, kaip antai *offshore* bendrovės [26].

52. Galiausiai Teisingumo Teismas šiuo savo sprendimu užkirto kelią valstybėms narėms piktnaudžiauti savo bendrąja teise taikyti apmokestinimą ir, apeinant teisės aktus, reglamentuojančius valstybės pagalbą, atskiroms įmonėms suteikti pranašumą. Piktnaudžiavimą autonomija mokesčių srityje lėmė akivaizdžiai nenuosekli Gibraltaro mokesčių įstatymo koncepcija.

3) Vengrijos reklamos mokesčio nuoseklumas

53. Bendrai taikomo mokesčių įstatymo atveju daugiau nieko tikrinti nereikia. Jeigu Sąjungos teisė gerbia valstybių narių suverenitetą mokesčių srityje ir jeigu teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, nėra nurodyta, kaip konkrečiai turi atrodyti nacionalinių mokesčių sistemų struktūra, bendrai taikomas mokesčių įstatymas, nustatantis referencinį pagrindą, gali būti valstybės pagalba tik tuo atveju, jeigu jo koncepcija yra akivaizdžiai nenuosekli [27].

54. Bendrai taikomo mokesčių įstatymo atveju atrankusis pranašumas vertinamas tik šiuo vienu lygmeniu. Likusių – ir visada ginčų sukeliančių – lygmenų (kaip nustatyti teisingą referencinį pagrindą, ar yra išimčių arba ar egzistuoja išimties išimtis, ar diferencijavimas yra detaliai pagrįstas ir kam tenka įrodinėjimo našta šiuo atžvilgiu) galima nebetikrinti.

55. Bendrasis Teismas galiausiai pagrįstai paneigė, kad Vengrijos reklamos mokestis yra nenuoseklus. Skundžiamo sprendimo 78 ir paskesniuose punktuose jis paaiškina, kad įprastas teisės aktas yra Vengrijos įstatymo konkreti progresinė koncepcija, kurios pasekmė yra didesnis didesnę apyvartą turinčių įmonių apmokestinimas ir mažesnis mažesnę apyvartą turinčių įmonių apmokestinimas

24 Žr. ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32 punktas).

25 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99, 102 ir 106 punktai).

26 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106 punktas).

27 Žr. ir mano išvadas bylose *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151 ir paskesni punktai), *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 170 ir paskesni punktai) ir *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 81 ir paskesni punktai).

(89 punktas). Tai matyti iš su progresiniu mokesčio tarifu susijusios paskirstymo logikos (88 punktas). Todėl vien iš progresinės struktūros negalima daryti išvados dėl atrankiojo pranašumo (105 punktas). Kadangi Komisija jokio kitokio nenuoseklumo nenurodė ir neįrodė (106 ir paskesni punktai), nagrinėjamas įstatymas negali būti laikomas valstybės pagalba.

56. Komisijos apeliaciniame skunde nurodyti tam prieštaraujantys argumentai manęs neįtikina [28].

i) Apyvarta grindžiamas pajamų mokestis

57. Nėra nenuoseklu sukurti apyvarta grindžiamą pajamų mokestį. Visi Komisijos argumentai galiausiai remiasi tuo, kad apmokestinant finansinį pajėgumą privaloma remtis vien pelnu (arba efektyvumu, t. y. pelno marža). Komisija teigia, kad tik pelnas tinkamai atspindi apmokestintiną pajėgumą. Ir per posėdį Komisija pakartojo, kad tik pelnu grindžiamas pajamų mokestis yra tinkamas instrumentas pajėgumui apmokestinti.

58. Vis dėlto Komisija neatsižvelgia į tai, kad ir pelnas tėra tik (fiktyvus) dydis, kuriuo remiantis siekiama vienodai apmokestinti pajėgumą. Tikrąjį pajėgumą šis dydis atspindi tik sąlygiškai – tai liudija vadinamoji BEPS diskusija [29]. Ši tarptautinė diskusija kilo dėl to, kad didelį pelną gaunančios įmonės akivaizdžiai nemoka jį atitinkančių mokesčių, nes gali gerokai sumažinti mokesčių bazes („base erosion“) arba perkelti pelną į mažų mokesčių šalis („profit shifting“).

59. Pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas, kaip ir apyvarta grindžiamas pajamų apmokestinimas, turi savo privalumų ir trūkumų. Tačiau juos apsvarstyti ir savo atsakomybe taikyti turi ne institucija ar teismas, ar demokratiškai paskirtas teisės aktų leidėjas. Mokesčių teisės aktų leidėjas (nagrinėjamu atveju Vengrijos teisės aktų leidėjas) gali nuspręsti, koks mokestis, jo nuomone, yra tinkamiausias. Teisės aktuose, reglamentuojančiuose valstybės pagalbą, bet kuriuo atveju nereikalaujama taikyti tokio mokesčio, kuris yra tinkamiausias Komisijos požiūriu.

60. Kitaip, nei teigia Komisija, pelnu grindžiamas pajamų mokestis irgi nėra toks mokestis, kuriam neginčijamai turi būti teikiama pirmenybė (Komisijos žodžiais, „tinkamas“). Priešingai, visame pasaulyje vis labiau populiarėja apyvarta grindžiami pajamų mokesčiai – tai liudija ir Komisijos pasiūlytas skaitmeninių paslaugų mokestis [30]. Apmokestinant įmones šiuo mokesčiu, remiamasi jų metine apyvarta. Šiuo atžvilgiu Vengrijos reklamos mokestis ir planuojamas ES skaitmeninių paslaugų mokestis niekuo nesiskiria.

ii) Progresinis tarifas

61. Progresinis tarifas *per se* taip pat nerodo nenuoseklumo. Progresiniai tarifai taikant pajamų apmokestinimą yra visiškai įprasti, kai siekiama apmokestinti pagal finansinį pajėgumą. Tai pasakytina ir apie pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą, ir apie apyvarta grindžiamą pajamų apmokestinimą. Ir šiuo atžvilgiu Komisijos siūlomas skaitmeninių paslaugų mokestis rodo, kad progresinė tarifų struktūra yra mokesčių teisėje įprasta priemonė ypač pajėgioms įmonėms apmokestinti.

28 Tai daugiau ar mažiau tie patys argumentai kaip ir bylose *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) ir *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Žr., pavyzdžiui, EBPO „Action Plan on Base Erosion and Profit shifting“, kuris pasiekiamas adresu https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf, p. 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 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

62. Komisija savo paaiškinimuose neigia, kad siūlomas ES skaitmeninių paslaugų mokestis yra progresinio tarifo, tačiau tai atrodo teisinga tik iš pirmo žvilgsnio. Pasiūlymo 8 straipsnyje iš tiesų nurodyta, kad mokesčio tarifas yra vienodas (3 %), taigi, proporcinis. Tačiau Komisija ignoruoja tai, kad bet kokia proporcinio mokesčio neapmokestinamoji suma lemia skirtingus vidutinius mokesčio tarifus, taigi, progresinę tarifų kreivę[31]. Tas pats pasakytina apie ribą, kurios nepasiekus mokestis netaikomas. Siūlomo apyvarta grindžiamo ES skaitmeninių paslaugų mokesčio tarifų kreivė su savo (dviem vidutiniais) mokesčio tarifais siekia nuo 0 % iki 3 %, o vidutinis mokesčio tarifas, apyvartai augant ir viršijus ribines vertes, nuo 0 % išauga iki 3 %. Tai reiškia, kad jis yra progresinis.

63. Beprasmiai ir Komisijos argumentai, kad progresinė tarifų struktūra tinka tik fiziniams asmenims apmokestinti, nes tik pastarųjų atveju – pagal vadinamąją ribinės naudos teoriją – individualus naudos didėjimas pajamoms augant mažėja. Todėl progresiniai tarifai naudojami tik fiziniams asmenims apmokestinti.

64. Komisija neatsižvelgia į tai, kad ribinės naudos teorija yra ekonomikos teorija, o ne teisinė taisyklė. Turint galvoje tai, kad „naudos“ neįmanoma išmatuoti, iki šiol nėra pavykę, remiantis šia teorija, suformuluoti privalomų (teisinių) postulatų dėl teisingo mokesčių tarifo[32]. Atvirkščiai, anksčiau netgi proporciniai tarifai buvo laikomi diskriminaciniais[33].

65. Taigi priežastis, kodėl progresiniai tarifai, kaip teisingai pabrėžia Komisija, pirmiausia naudojami fiziniams asmenims apmokestinti, ko gero, yra ta, kad juridiniai asmenys progresinio mokesčių poveikio gali nesunkiai išvengti, atskirdami dalį verslo arba naudodami didesnes grupės struktūras. Tačiau ši problema nedaro nenuoseklaus progresinio įmonių apmokestinimo, taikomo ir fiziniams, ir juridiniams asmenims.

66. Komisijos pateikti ir kaip nesąžiningi pristatyti apmokestinimo pavyzdžiai irgi nerodo nenuoseklumo. Pavyzdžiui, Komisija teigia, kad Vengrijos progresinis mokesčio tarifas nėra tinkama priemonė, nes, esant 10 kartų didesnei apyvartai, teks mokėti 155 kartus didesnį mokestį. Bet šis pavyzdys – pateiktas, ko gero, remiantis pirmine Vengrijos reklamos mokesčio redakcija – tik rodo logines progresinės mokesčio kreivės pasekmes. Komisijos siūlomo ES skaitmeninių paslaugų mokesčio atveju galima rasti dar ekstremalesnių pavyzdžių[34].

67. Neatsižvelgiant į tai, tinkamumo kriterijus bendrai yra neteisingas. Kaip minėta šios išvados 59 punkte, nacionalinio mokesčio tinkamumą turi įvertinti nacionalinės teisės aktų leidėjas. Tuo atveju, kai referencinis pagrindas dar tik nustatomas, valstybės pagalbą reglamentuojantys teisės aktai gali tik pašalinti nenuoseklumo apraiškas. Tačiau Vengrijos reklamos mokestis progresinę mokesčio struktūrą įgyvendina nuosekliai.

b) Išvada

68. Taigi Bendrasis Teismas buvo teisus, kai pripažino, kad valstybės pagalbos, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nebuvo. Vadinasi, apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepagrįsta ir ją reikia atmesti.

31 Šiuo klausimu žr. mano paaiškinimus išvadose bylose *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 3 išnašos 1 punktas) ir *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 4 išnašos 3 punktas).

32 Žr., pavyzdžiui, Birk, D., Desens, M. ir Tappe, H. (Hrsg.), *Steuerrecht*, 22-asis leidimas, 2019, 38.

33 Tokios nuomonės 1958 m. laikėsi *Bundesverfassungsgericht* (Federalinis Konstitucinis Teismas, toliau – *BVerfG*); žr. 1958 m. birželio 24 d. sprendimą byloje Nr. 2 BvF 1/57, *BVerfGE* 8, 51 (68 ir 69): „Teisingumas reikalauja, kad siekiant proporcingos lygybės ekonomiškai stipresni mokėtų didesnę procentinę savo pajamų dalį kaip mokesčius nei ekonomiškai silpnesni“.

34 Įmonė, kurios pasaulinė apyvarta viršija 750 mln. EUR, bet ES neviršija 50 mln. EUR (kai apyvarta siekia tiksliai 50 mln. EUR), pagal Komisijos pasiūlymą moka lygiai 0 EUR mokesčių. Kita įmonė, kurios pasaulinė apyvarta viršija 750 mln. EUR, o apyvarta ES viršija 50 mln. EUR neapmokestinimo ribą 450 mln. EUR, moka 15 mln. EUR mokesčių. Dviguba apyvarta ES (500 vietoj 50 mln. EUR) reiškia nepalyginamai didesnę mokesčių naštą.

c) Alternatyviai: įprasti atrankiojo pranašumo vertinimo kriterijai

69. Net jei Teisingumo Teismas, vertindamas tokį bendrą mokesčių įstatymą, kaip antai nagrinėjamas šioje byloje, neapsiribotų vien nuoseklumo kontrole, nematyti jokios Bendrojo Teismo paneigiant valstybės pagalbą padarytos teisės klaidos.

70. Remiantis įprastais kriterijais, pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „įprastos“ mokesčių teisės aktų nuostatos. Antra, remiantis šia bendrąja arba „įprasta“ apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokestine priemone suteiktas pranašumas yra nepagrįsta išimtis, taigi – atrankusis [35].

71. Tai reiškia, kad panašioje padėtyje esančioms bendrovėms turi būti sudaromos skirtingos sąlygos, kurių negalima pateisinti [36]. Priemonę, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos taikymo išimtis, galima pagrįsti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais [37]. Galiausiai šis atrankiojo pobūdžio vertinimas yra diskriminacijos vertinimas [38].

72. Bendrasis Teismas pagrįstai konstatavo, kad Komisija pasirinko neteisingą referencinį pagrindą. Lemiamą reikšmę turintis referencinis pagrindas gali būti tik nagrinėjamas nacionalinis įstatymas, o ne hipotetinis ar fiktyvus įstatymas. Bet koks kitas požiūris leistų Komisijai užimti atitinkamo nacionalinės teisės aktų leidėjo vietą ir referenciniu pagrindu pasirinkti tą mokesčių sistemą, kuriai ji teikia pirmenybę.

73. Tiek, kiek Komisija šiuo atžvilgiu remiasi Teisingumo Teismo sprendimu *Gibraltar*, ji (kaip jau minėta šios išvados 47 ir paskesniuose punktuose) ignoruoja tame sprendime padarytas išvadas. Jame Teisingumo Teismas pats nekūrė jokio fiktyvaus referencinio pagrindo.

74. Kaip jau yra pripažinęs Teisingumo Teismas [39], dėl Komisijos pasirinkto neteisingo referencinio pagrindo „visa atranki[iojo] pobūdžio sąlygos analizė neišvengiamai tampa klaidinga“. Jau vien dėl to ginčijamą neigiamą sprendimą reikia panaikinti. Todėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo pirma dalis yra nepagrįsta ir taikant įprastus kriterijus.

2. Dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo kitų dalių

75. Kitose dviejose apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalyse Komisija kritikuoja papildomus Bendrojo Teismo argumentus ir tvirtina, kad jis nepagrįstai paneigė buvus valstybės pagalbą. Kadangi pateikdamas papildomus argumentus Bendrasis Teismas, kaip nurodyta skundžiamo sprendimo 84 ir 85 punktuose, tik įvertino, ar Teisingumo Teismo sprendimas *Gibraltar* neleidžia daryti kitokių išvadų (į tai jau buvo atsakyta neigiamai šios išvados 47 ir paskesniuose punktuose), šių kitų apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalių nagrinėti nebereikia.

35 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

36 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas), šiuo klausimu žr. ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ir 65 punktai) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktai).

37 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Generalinio advokato M. Bobek išvada byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29 punktas).

39 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktas).

76. Vis dėlto Bendrasis Teismas papildomai įvertino, ar nagrinėjamas įstatymas yra valstybės pagalba. Gali būti, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 84 ir 85 punktuose Komisijos naudai preziumavo, kad Komisija ginčijamuose sprendimuose rėmėsi ir teisingu referenciniu pagrindu (progresiniu apyvarta grindžiamu įmonėms taikomu mokesčiu) ir šiuo pagrindu pripažino buvus valstybės pagalbą. Antraip tolesnis faktinių aplinkybių panašumo ir galimybės pateisinti nevienodą požiūrį tikrinimas neturėtų jokios prasmės. Bendrasis Teismas ir šiuo atžvilgiu pripažino, kad valstybės pagalbos nebuvo. Abiejose paskutinėse apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalyse Komisija kritikuoja šią išvadą. Per posėdį paaiškėjo, kad Komisija visų pirma priekaištauja, jog Bendrasis Teismas nepripažino didelę ir mažą apyvartą turinčių įmonių panašumo.

a) Alternatyviai: dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antros dalies – dėl didesnę ir mažesnę apyvartą turinčių įmonių panašumo

77. Kadangi per posėdį bylos dalyviai ilgai diskutavo šiuo klausimu, alternatyviai išnagrinėsiu, ar ir laikantis šios prielaidos (kad Komisija rėmėsi teisingu referenciniu pagrindu) Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai paneigė atrankųjį pranašumą. Komisija įžvelgia teisės klaidą dėl to, kad Bendrasis Teismas, remdamasis neteisingu įstatymo tikslu, paneigė didesnę ir mažesnę apyvartą turinčių įmonių panašumą (apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antra dalis).

78. Ši apeliacinio skundo pirmojo pagrindo dalis taip pat yra nepagrįsta. Jeigu tikrasis referencinis pagrindas yra progresinis apyvarta grindžiamas pajamų mokestis, nuoseklus šio atskaitos pagrindo įgyvendinimas yra ne išimtis, kurią reikia kaip nors pateisinti, o taisyklė.

79. Be to, taikant šį referencinį pagrindą nematyti nepateisinamo nevienodo požiūrio į panašioje padėtyje esančias įmones. Didesnės ir mažesnės mažmeninės prekybos įmonės šioje referencinėje sistemoje skiriasi būtent pagal apyvartą ir su ja siejamą finansinį pajėgumą. Valstybės narės požiūriu – kuris šiuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas (dėl nuoseklumo žr. šios išvados 53 ir paskesnius punktus) – jų teisinė ir faktinė padėtis nėra panaši.

80. Vis dėlto Komisija mano, kad mokesčio tikslas – gauti įplaukų į valstybės biudžetą – reiškia, kad kiekvieną mokesčio mokėtoją reikia apmokestinti (maždaug) vienodai. Todėl Bendrasis Teismas, vertindamas panašumą, turėjo remtis tik įplaukų iš mokesčio gavimo tikslu. Komisijos teigimu, turint galvoje šį tikslą apyvartos dydis neturi reikšmės, todėl mažesnis įmonių su mažesne apyvarta apmokestinimas negali būti pateisinamas.

81. Šiems argumentams negalima pritarti. Atliekant valstybės pagalbos kontrolę, mokesčio tikslas negali būti apribotas vien tik įplaukų gavimu. Veikiau lemiama reikšmė tenka konkrečiam mokesčių teisės aktų leidėjo siekiamam tikslui[40], kuris aiškinant nustatomas pagal mokesčio pobūdį ir koncepciją. Progresiniam mokesčiui būdingas tikslas – absoliutus ir palyginti didesnis finansiškai pajėgesnių mokesčio mokėtojų apmokestinimas. Todėl Bendrasis Teismas buvo teisus, kai vertindamas panašumą atsižvelgė ir į jį.

40 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48 ir 49 punktai – tam tikru mokesčių teisės aktu siekiami tikslai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 55 punktas – dėl tikslų, kurių siekiama teisės aktais), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85 punktas) ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95 punktas – dėl nagrinėto mokesčių teisės akto).

82. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 89 punkte šiuo atžvilgiu paaiškino, kad galima manyti, jog įmonė su didele apyvarta dėl įvairios masto ekonomijos gali patirti proporcingai mažesnių sąnaudų nei mažiau pajamų gaunanti įmonė ir dėl to mokėti santykinai daugiau mokesčių. Ir šiuo aspektu teisinių priekaištų reikšti negalima. Juk, kaip yra pripažinęs Teisingumo Teismas [41], apyvartos dydis paprastai gali būti pajėgumo sumokėti mokestį rodiklis.

83. Viena vertus, tai galima pagrįsti argumentu, kad didelis pelnas neįmanomas be didelės apyvartos, kita vertus – kad grąža iš pridėtinės apyvartos (ribinė grąža) paprastai auga, jei mažėja fiksuotos sąnaudos gamybos vienetui. Taigi, atrodo neatmestina išvada, kad apyvarta, kaip bendrovės dydžio ar padėties rinkoje ir galimo pelno išraiška, *taip pat* gali būti vertinama kaip jos finansinio pajėgumo išraiška ir šiuo pagrindu yra apmokestinama [42].

84. Kaip paaiškėjo per posėdį, Komisija nuodugniai svarstė, kas yra teisingas finansinio pajėgumo apmokestinimas. Ji išsiaiškino apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio trūkumus ir nustatė galbūt tinkamesnes alternatyvas. Bet taip ir liko neaišku, ką bendro šie išsamūs, su mokesčių teise susiję svarstymai turi su valstybės pagalbą reglamentuojančia teise. Į atitinkamą Teisingumo Teismo klausimą Komisija per posėdį taip ir neatsakė. Gali būti, kad pelnas tiksliau apskaičiuojamas lyginant eksploatacinį turtą, o ne siejant jį su neto apyvarta. Bet, priešingai, nei mano Komisija, valstybės pagalbą reglamentuojančiuose teisės aktuose svarbi ne prasmingesnė ar tikslesnė mokesčių sistema, o tam tikroms įmonėms suteikiamas atrankusis pranašumas prieš kitas panašioje padėtyje esančias įmones.

85. Taigi apeliacinio skundo pirmojo pagrindo antra dalis taip pat yra nepagrįsta.

b) Alternatyviai: dėl apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečios dalies: diferencijavimo pateisinimas

86. Apeliacinio skundo pirmojo pagrindo trečioje dalyje Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, nes pateisindamas nevienodą požiūrį atsižvelgė į išorinius pateisinamuosius pagrindus.

87. Ši apeliacinio skundo dalis grindžiama neteisinga prielaida, kad panašūs mokesčio mokėtojai traktuojami skirtingai, nes tik tokiu atveju kyla pateisinimo klausimas. Kadangi, kaip minėta, taip nėra, šią apeliacinio skundo dalį išnagrinėsiu tik alternatyviai, tam atvejui, jeigu Teisingumo Teismas prieitų prie netikėtos išvados, kad reklamos įmonė su, pavyzdžiui, 50 000 EUR/HUF neto apyvarta per mėnesį ir įmonė su, pavyzdžiui, 200 mln. EUR/HUF neto apyvarta per mėnesį yra panašioje padėtyje.

88. Tokiu atveju reikėtų įvertinti, ar Bendrasis Teismas suklydo manydamas, kad progresinio mokesčio skirtingo vidutinio tarifo nulemtas nevienodas požiūris yra pateisinamas. Priešingai, nei mano Komisija, nevienodą požiūrį galima pateisinti ir kitais nei tik fiskaliniai pagrindais. Diferencijavimą gali pateisinti ir aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys, kaip buvo pripažinta byloje *ANGED*, pavyzdžiui, dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą [43].

41 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktas), 2020 m. kovo 3 d. Sprendimas *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktas).

42 Žr. mano išvadas byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 101 punktas), byloje *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 121 ir paskesni punktai) ir byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 punktas).

43 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai).

89. Nagrinėjamu atveju Bendrasis Teismas neatsižvelgė į jokius netinkamus pateisinamuosius pagrindus. Skundžiamo sprendimo 89 ir 90 punktuose Bendrasis Teismas konstatavo, kad skirtingas vidutinis mokesčio tarifas yra pateisinamas atsižvelgiant į apmokestinimo pagal pajėgumą principą ir juo siekiamą mokestinės naštos paskirstymą tarp finansiškai daugiau ir mažiau pajėgių mokesčio mokėtojų.

90. Teisinių priekaištų šiuo aspektu reikšti negalima. Negalima ir konstatuoti, kad Vengrijos reklamos mokesčio progresinio tarifo pagrindas yra ne konkretus mokesčio įstatymas, o juo veikiau siekiama iš įstatymo nekylančių, nebūdingų tikslų [44]. Apyvartos dydis rodo (bet kuriuo atveju tokia prielaida nėra akivaizdžiai klaidinga) tam tikrą finansinį pajėgumą. Taigi, apyvarta – kaip demonstruoja pati Komisija savo projektu dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio [45] – taip pat gali būti laikoma (šiek tiek labiau apytiksliu) didesnės ekonominės galios, taigi, ir didesnio finansinio pajėgumo, rodikliu.

91. Be to, progresinis mokesčio tarifas, dėl kurio finansiškai pajėgesniems mokesčio mokėtojams, taip pat ir santykiniu požiūriu, tenka didesnė našta nei finansiškai mažiau pajėgiems asmenims, gali būti pateisinamas ir socialinės valstybės principo idėja, kurią taip pat pripažįsta Europos Sąjunga ESS 3 straipsnio 3 dalyje. Tai bent jau galima pasakyti apie ir fiziniams asmenims taikomą mokestį, kaip antai yra nagrinėjamu atveju.

92. Tiek, kiek Komisija priekaištauja Bendrajam Teismui, kad šis skundžiamo sprendimo 106 punkte neatsižvelgė į tai, kam tenka įrodinėjimo našta, šis argumentas yra nepagrįstas. Jis grindžiamas neteisinga prielaida, kad apyvarta grindžiami progresiniai mokesčiai *per se* yra pateisinimo reikalaujanti valstybės pagalba.

3. Išvada

93. Taigi Komisijos nurodytas visas apeliacinio skundo pirmasis pagrindas yra nepagrįstas.

B. Dėl apeliacinio skundo antrojo pagrindo: klaidingas SESV 107 straipsnio 1 dalies aiškinimas, kiek tai susiję su galimybe atsižvelgti į nuostolius pirmaisiais metais

94. Antrajame apeliacinio skundo pagrinde teisės klaida taikant SESV 107 straipsnio 1 dalį grindžiama tuo, kad Bendrasis Teismas suklydo, kai galimybės atsižvelgti į nuostolius pirmaisiais metais nelaikė atrankiuoju pranašumu.

95. Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 118 punkte paaiškino, kad tam tikros mokesčio moduliacijos, atsižvelgiant į konkrečiais situacijas, neturi būti analizuojamos kaip lemiančios atrankųjį pranašumą. Tai, Bendrojo Teismo teigimu, galioja ir tuomet, kai tai neišplaukia iš referencinės mokesčių sistemos pobūdžio, kitaip tariant – tikslo, jei šiomis nuostatomis nepažeidžiamas aptariamo mokesčio tikslas ir jos nėra diskriminacinės.

44 Žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70 punktas).

45 2018 m. kovo 21 d. Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos pasiūlymas, COM(2018) 148 *final*.

96. Tai iš esmės atitinka Teisingumo Teismo jurisprudenciją. Pagal šią jurisprudenciją mokesčių teisės aktas nėra atrankus tuo atveju, kai taikomas nedarant skirtumo visiems ūkio subjektams [46]. Be to, remiantis vien aplinkybe, kad mokesčių teisės nuostata suteikiamas pranašumas tik toms įmonėms, kurios tenkina jos sąlygas, šiuo atveju – nepasiekus tam tikros apyvartos ribos, dar negalima konstatuoti nuostatos atrankumo [47].

97. Remiantis tinkamu referenciniu pagrindu veikiau nepateisinamai skirtingai turi būti vertinamos panašioje padėtyje esančios įmonės [48]. Priemonę, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos taikymo išimtis, galima pateisinti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais [49], be to, diferencijavimą gali pateisinti ir aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys [50].

1. Referencinės sistemos dalis ar išimtis?

98. Kalbant apie bendrą mokesčių įstatymą, pažymėtina, kad sunkumų pirmiausia kelia referencinio pagrindo (dažnai vadinamo referencine sistema) nustatymas. Juk nagrinėjamas mokestis kaip tik yra įvedamas įstatymu, kurio peržiūros siekiama. Komisijos požiūriu, referencine sistema turi būti laikomas apyvarta grindžiamas apmokestinimas, be galimybės atsižvelgti į nuostolius. Vengrija savo ruožtu ir, ko gero, Bendrasis Teismas referencine sistema laiko patį naujai priimtą įstatymą. Pastarąją referencinę sistemą sudaro apyvarta grindžiamas mokestis su galimybe atsižvelgti į nuostolius pirmaisiais naujojo mokesčio taikymo metais.

99. Šiuo atveju reikėtų atlikti tik nacionalinio mokesčių įstatymo nuoseklumo vertinimą (išsamiai žr. šios išvados 53 ir paskesnius punktus). Pirmesniu atveju reikšminga būtų tai, ar nuostolių patyrę ir jų nepatyrę mokesčio mokėtojai yra panašioje padėtyje, ir, jei taip, ar atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad išimtis yra pateisinama. Komisijos nuomone, tai ji gali padaryti nurodydama tik tam tikrus pateisinamuosius pagrindus.

100. Vis dėlto neįmanoma pakankamai aiškiai atsakyti į klausimą, ar galimybė atsižvelgti į nuostolius laikytina apmokestinimo sistemos dalimi, ar jos išimtimi. Pelnu grindžiamo pajamų apmokestinimo sistemoje galimybė atsižvelgti į nuostolius, ko gero, neabejotinai turėtų būti laikoma apmokestinimo sistemos dalimi. Galima būtų sutikti su Komisija, kad apyvarta grindžiamas pajamų mokestis yra sistemos išimtis. Kita vertus, Vengrijos teisės aktų leidėjas šią apyvarta grindžiamo pajamų apmokestinimo sistemos „išimtį“ pasirinko pirmųjų mokestinių metų pagrindu. Tai ją *a priori* paverčia sistemos dalimi.

46 Žr., pavyzdžiui, 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 punktas) ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 punktas).

47 Šiuo klausimu visų pirma žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktas) ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas).

48 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas), šiuo klausimu žr. ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ir 65 punktai) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktai).

49 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

50 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai), kuriuose tai pripažinta dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą.

101. Nagrinėjamas nacionalinės teisės aktas galiausiai susijęs su siekiu sumažinti apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio padarinius įmonėms, kurios, nepaisant didelės apyvartos mokesčio įvedimo metais, ankstesniais metais yra patyrusios nuostolių ir einamaisiais metais susiduria su nauju, nuo pelno nepriklausančiu mokesčiu. Tai, kaip pabrėžia ir Vengrija, yra ne kas kita kaip pereinamojo laikotarpio nuostata, proporcingumo sumetimais priimta siekiant sušvelninti reklamos mokesčio poveikį pirmaisiais mokestiniais metais, pirmiausia todėl, kad reklamos mokestis buvo ką tik įvestas.

102. Pažvelgus atidžiau, šia pereinamojo laikotarpio nuostata netgi šiek tiek atsižvelgiama į Komisijos abejones. Komisija apeliacinio skundo pirmajame pagrinde (progresinis tarifas) argumentuoja, kad apyvarta grindžiamas mokestis nėra tinkama priemonė mokesčio mokėtojams apmokestinti pagal jų finansinį pajėgumą, nes net ir didelę apyvartą turinčios įmonės gali gauti menką pelną ir vis tiek privalėti mokėti mokesčius. Pereinamojo laikotarpio nuostata pirmaisiais mokesčio taikymo metais iš dalies atsižvelgiama į ankstesniais metais susilpnėjusį finansinį pajėgumą.

103. Iš esmės galimybe pirmaisiais mokestiniais metais atsižvelgti į nuostolius ribotą laiką (t. y. pereinamuoju laikotarpiu) derinamos dvi mokesčių sistemos: pelnu grindžiamas įmonių pelno (pajamų) mokestis ir apyvarta grindžiamas (t. y. nuo pelno nepriklausantis) reklamos mokestis. Vis dėlto man sunku traktuoti įstatyme numatytą dviejų mokesčių sistemų derinimą kaip referencinės sistemos išimtį. Veikiau tai yra (suderintos) referencinės sistemos dalis.

104. Toks derinimas egzistuoja ir Vengrijos įmonių pelno mokesčių sistemoje. Joje, kaip nurodė Vengrija, reklamos mokestį galima atskaityti iš apmokestinimo bazės, taikomos įmonių pelno mokesčių atveju. Žinoma, tai „naudinga“ tik įmonėms, kurios gauna pelno. Tačiau vargu ar galima tai laikyti pateisinimo reikalaujančia įmonių pelno mokesčių sistemos išimtimi. Man visiškai neaišku, kodėl kitaip reikėtų vertinti nuostatą, kuria – net jeigu ji galioja tik metus – nustatomas derinimas reklamos mokesčio sistemoje. Be to, kaip pažymi Vengrija, galimybe atsižvelgti į nuostolius siekiama padėti nuostolių patyrusioms įmonėms, kurios, mokėdamos pelno ar pajamų mokesčius, negali atskaityti reklamos mokesčio, nes negavo pelno.

105. Kadangi sprendimas, ar galimybė atsižvelgti į nuostolius laikytina referencinės sistemos dalimi, ar jos išimtimi, viena vertus, iš esmės priklauso nuo nacionalinės teisės sampratos, kita vertus, nuo to, koks lygmuo pasirenkamas kaip išeities taškas, atrankiojo pranašumo vertinimo apimtis neturėtų priklausyti nuo šio traktavimo. Veikiau vertinimą reikėtų atlikti tolygiai, kad šį atskyrimo klausimą būtų galima palikti atvirą.

2. Referencinės sistemos išimčių nuoseklumo vertinimas

106. Taigi, atsižvelgdama į valstybių narių suverenumą mokesčių srityje, siūlau Teisingumo Teismui atlikti tik vieną vieno mokesčių įstatymo bendrųjų nuostatų nuoseklumo vertinimą abiem atvejais (ir priklausymo ką tik sukurtai referencinei sistemai atveju, ir šios sistemos išimties atveju). Juk diferencijavimas, galiojantis bendrai visiems [51] ir taikomas tik tiems mokesčio mokėtojams, kurie atitinka nustatytas sąlygas [52] ir kurie priklauso nuosekliai mokesčių sistemai, paprastai nesuteikia atrankiojo pranašumo [53]. Bendrasis mokesčių įstatyme numatytas diferencijavimas laikytinas atrankiąja priemone tik tuo atveju, jeigu jis nėra racionaliai pagrįstas įstatymo tikslo atžvilgiu, t. y. nėra paaiškinamas.

51 Žr. šiuo atžvilgiu 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 ir paskesni punktai), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 punktas) ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 punktas).

52 Žr., pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

53 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 150 punktas).

107. Taikant šią nuleistą vertinimo kartelę, atrankusis pranašumas gali būti tik tuo atveju, kai, viena vertus, priemone (nagrinėjamu atveju galimybe atsižvelgti į nuostolius) ūkio subjektai pradedami diferencijuoti pagal nebeaiškius principus. Taip, pavyzdžiui, būtų tuo atveju, kai diferencijuojamų mokesčio mokėtojų faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, būtų panaši [54].

108. Net jei ši sąlyga tenkinama, lengvata pagal suformuotą jurisprudenciją gali, kita vertus, būti pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, esme ar bendru tikslu. Taip yra visų pirma tuo atveju, kai mokesčių nuostata tiesiogiai grindžiama nacionalinės mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais [55], kurie, atsižvelgiant į valstybės narės autonomiją mokesčių srityje, turi būti tik aiškiai suprantami atliekamos nuoseklumo kontrolės metu. Be to, diferencijavimą taip pat gali pateisinti aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys, kaip buvo pripažinta byloje *ANGED*, pavyzdžiui, dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą [56].

109. Tokį nuoseklumo vertinimą Bendrasis Teismas galiausiai ir atliko. Jis teisingai įvertino, ar teisės aktas diskriminacinis, ar jis yra paaiškinamas atsižvelgiant į mokesčių sistemos tikslą (t. y. neprieštarauja nagrinėjamo mokesčio tikslui). Kadangi ankstesniais metais patirtų nuostolių buvimas yra objektyvus kriterijus ir ankstesniais metais nuostolių patyrusios ir pelno gavusios įmonės skiriasi savo pajėgumu sumokėti papildomą nuo pelno nepriklausantį mokestį, Bendrasis Teismas buvo teisus, kai skundžiamo sprendimo 122 punkte paneigė atrankųjį pranašumą.

110. Tiek, kiek Komisija grindžia diskriminacinį poveikį tuo, kad priimant įstatymą 2014 m. viduryje jau buvo aišku, kurios įmonės 2013 m. patyrė nuostolių, šis argumentas neįtikina. Viena vertus, tai suponuoja, kad Vengrijoje iki šio momento jau turėjo būti pateiktos atitinkamos mokesčių deklaracijos, tačiau tai priklauso nuo nacionalinės teisės aktų, reglamentuojančių apmokestinimo procedūrą, ir Teisingumo Teismas žinių apie tai neturi. Kita vertus, teisės aktų leidėjas jau turėjo žinoti šiuos skaičius, o tai neatrodo tikėtina. Visoje byloje nėra jokių duomenų, kurie rodytų, kad šiuo teisės aktu tikslingai siekta suteikti „naudos“ tam tikroms įmonėms.

111. Neįtikina ir Komisijos argumentas, kad atsižvelgimas į nuostolius nesuderinamas su nuo pelno nepriklausančiu apyvarta grindžiamu mokesčiu. Pereinamojo laikotarpio nuostata, kuria proporcingumo sumetimais švelninamas nuo pelno nepriklausančio reklamos mokesčio poveikis nuostolių patyrusioms įmonėms pirmaisiais mokestiniais metais, nėra nesuderinamas. Kaip jau minėta (žr. šios išvados 103 ir paskesnius punktus), ja pereinamuoju laikotarpiu siekiama suderinti dvi apmokestinimo sistemas.

54 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49 ir 58 punktai), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35 punktas), 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 punktas), 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

55 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 ir 69 punktai); šiuo klausimu žr. ir, be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 ir 43 punktai), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145 punktas), 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktas) ir 1974 m. liepos 2 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71, 33 punktas).

56 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai).

112. Teigiant (kaip tai bando daryti Komisija), kad diskriminacija atsiranda dėl to, jog į nuostolius leidžiama atsižvelgti tik pirmaisiais reklamos mokesčio taikymo metais, bet ne vėlesniais metais, ignoruojamas pereinamojo laikotarpio nuostatos tikslas. Ji *per se* taikoma ribotą laikotarpį. Be to, Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 123 punkte paaiškino, kad mokesčių teisėje galiojantis periodiškumo principas visiškai leidžia skirtingais apmokestinimo laikotarpiais taikyti skirtingas nuostatas. Skirtingais apmokestinimo laikotarpiais susiklosčiusios situacijos nėra panašios.

113. Neįtikina ir Komisijos nuomonė, kad ankstesniais metais pelną gavusios įmonės ir nuostolių patyrusios įmonės, turint galvoje reklamos mokesčio tikslą, visais atžvilgiais yra panašios. Kaip minėta šios išvados 55 ir paskesniuose punktuose, progresinio reklamos mokesčio tikslas – tam tikru būdu paskirstyti mokesčių naštą pagal finansinį pajėgumą, kuris nustatomas remiantis apyvarta. Vengrijos teisės aktų leidėjo prezumpcija, kad dėl mažesnio likvidumo ar mažesnių finansinių rezervų nuo pelno nepriklausantis mokestis ankstesniais metais nuostolių patyrusias įmones paveiks labiau negu ankstesniais metais pelno gavusias įmones, yra pagrįsta. Valstybės narės požiūriu – kuris šiuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas – tokių įmonių teisinė ir faktinė padėtis nėra panaši.

3. Alternatyviai: galimybės atsižvelgti į nuostolius pateisinimas

114. Be to, skirtingas lyginamų grupių vertinimas pirmaisiais reklamos mokesčio taikymo metais remiantis skirtinga pradine padėtimi būtų pateisinamas.

115. Lemiamą reikšmę, kaip Teisingumo Teismas dar kartą pabrėžė Sprendime *World Duty Free*[57], turi vien atitinkamo nevienodo požiūrio tyrimas atsižvelgiant į įstatymu siekiamą tikslą. Svarbūs ne tik nacionaliniame įstatyme aiškiai nurodyti tikslai, bet ir aiškinant nacionalinį įstatymą atsiskleidžiantys tikslai[58]. Antraip visas dėmesys būtų sutelktas tik į teisėkūros techniką, nors valstybės priemonės pagalbos teisėje vertinamos remiantis jų poveikiu, neatsižvelgiant į panaudotą jų techninį įgyvendinimo būdą[59].

116. Naujai įvesto nuo pelno nepriklausančio mokesčio poveikio sušvelninimas ankstesniais metais pelno negavusioms įmonėms yra objektyviai pateisinamas atsižvelgiant į reklamos mokesčio tikslus. Nėra svarbu, ar tai traktuotina kaip vidinis fiskalinis tikslas, ar kaip išorinis tikslas, nes, kaip minėta šios išvados 88 ir paskesniuose punktuose, tai neturi reikšmės. Siekiama sušvelninti papildomo mokesčio padarinius įmonėms, kurios ankstesniais metais patyrė nuostolių. Taip atsižvelgiama į sumažėjusį mokesčių mokėtojo pajėgumą sumokėti papildomą nuo pelno nepriklausantį mokestį.

4. Išvada

117. Galimybė atsižvelgti į nuostolius pirmaisiais mokestiniais metais yra aiškiai suprantama ir pateisinama. Todėl su tuo susijęs skirtingas įmonių vertinimas pirmaisiais reklamos mokesčio taikymo metais nėra atrankusis pranašumas. Šiuo atžvilgiu Bendrasis Teismas nepadarė jokios teisės klaidos. Todėl ir Komisijos apeliacinio skundo antrasis pagrindas yra nepagrįstas.

57 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54, 67 ir 74 punktai).

58 Žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45 punktas); kitaip dar 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52, 59 ir 61 punktai), nors mokestis ir buvo grindžiamas apmokestinimo pagal pajėgumą idėja, Teisingumo Teismas įvertino tik preambulėje aiškiai nurodytas su mokesčių teise nesusijusias „aplinkos apsaugos“ ir „teritorijų planavimo“ priežastis.

59 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 47 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 40 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 35 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89 punktas).

VI. Bylinėjimosi išlaidos

118. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 2 dalį, jeigu apeliacinis skundas yra nepagrįstas, bylinėjimosi išlaidų klausimą sprendžia Teisingumo Teismas. Pagal 138 straipsnio 1 dalį, kuri pagal 184 straipsnio 1 dalį taikoma apeliaciniame procese, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Komisija yra pralaimėjusi šalis, todėl iš jos turi būti priteistos bylinėjimosi išlaidos.

119. Pagal 184 straipsnio 1 dalį, aiškinamą kartu su 140 straipsnio 1 dalimi, Lenkijos Respublika, kaip į bylą įstojusi šalis, padengia savo išlaidas.

VII. Išvada

120. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui priimti tokį sprendimą:

1. Atmesti Komisijos apeliacinį skundą.

2. Nurodyti Europos Komisijai padengti savo ir Vengrijos patirtas bylinėjimosi išlaidas.

3. Nurodyti Lenkijos Respublikai padengti savo bylinėjimosi išlaidas.