Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2020. gada 15. oktobrī[1]

Lieta C-596/19 P

Eiropas Komisija
pret

Ungāriju

Apelācijas sūdzība – Valsts atbalsts – LESD 107. panta 1. punkts – Uz apgrozījumu balstīts reklāmas nodoklis – Priekšrocība un selektivitāte – Pārbaudes kritērijs, veidojot atsauces sistēmu – Atsauces sistēmas saskaņotība – Priekšrocība progresīvas nodokļa likmes gadījumā – Pārbaudes kritērijs atkāpes no atsauces sistēmas gadījumā – Priekšrocība, ko rada iespēja ņemt vērā zaudējumus pirmajā taksācijas gadā – Atšķirīga attieksme – Atšķirīgas attieksmes pamatojums – Pārejas režīms kā valsts atbalsts

I. Ievads

1. Šī apelācijas sūdzība dod Tiesai iespēju atkal[2] izvērtēt jaunu nodokļu likumu no valsts atbalsta noteikumu kritērija viedokļa. Atbilstoši starptautiskajai tendencei Ungārija ir noteikusi tiešu uzņēmumu ienākuma nodokli nevis no peļņas, bet gan no apgrozījuma, izvēloties progresīvas likmes struktūru. Tas – līdzīgi kā Komisijas ierosinātais ES digitālo pakalpojumu nodoklis[3] – būs piemērojams un tiks uzlikts galvenokārt uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu (tātad lieliem uzņēmumiem). Attiecībā uz pirmo taksācijas gadu likumā kā pārejas pasākums bija paredzēta arī iespēja proporcionāli ņemt vērā iepriekšējā gada iespējamos zaudējumus.

2. Tā kā vidējā nodokļa likme pieaug atkarībā no apgrozījuma apmēra, tad nodokļu sloga zināma samazināšana vai pārdale notiek par labu "mazākiem" uzņēmumiem. Pat ja plānotais digitālo pakalpojumu nodoklis Savienības līmenī un reklāmas nodoklis Ungārijā šajā ziņā ir līdzīgi, Ungārijas noteikto nodokli Komisija uzskata par valsts atbalstu mazākiem uzņēmumiem, "kuriem tiek uzlikts pārāk mazs nodoklis". Arī iespēja ņemt vērā zaudējumus nodokļa ieviešanas gadā sniedzot priekšrocību uzņēmumiem, kuriem iepriekšējā gadā ir radušies zaudējumi, salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuriem šādu zaudējumu nav. Tāpēc Komisija aicināja Ungāriju atgūt ar to saistīto valsts atbalstu un līdz ar to papildus iekasēt nodokli ar 5,3 % likmi. Pēc tam Ungārija ar atpakaļejošu spēku atcēla reklāmas nodokli, bet – līdzīgi kā Polija paralēlā tiesvedībā[4] –Komisijas rīcību uzskata par iejaukšanos tās nodokļu autonomijā.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Pirmoreiz tas notika 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurā Komisija iebilda pret Gibraltāra jauno uzņēmumu ienākuma nodokli. Fakti bija līdzīgi 2018. gada 26. aprīļa spriedumos *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281) un *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana ("digitālo pakalpojumu nodoklis"), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

4 To Tiesa izskata ar numuru C-562/19 P.

3. Tādējādi šajā apelācijas sūdzībā tiek jautāts ne tikai tas, vai progresīvs uzņēmumu ienākuma nodoklis vispār var būt selektīva priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. Rodas jautājums arī par to, vai valsts atbalsta noteikumi ir pareizais mehānisms, lai tik intensīvi pārbaudītu un – kā tas ir noticis šajā lietā – gadiem ilgi bloķētu valsts nodokļu tiesību aktus. Ar to ir saistīts jautājums, vai valsts atbalsta noteikumos visu parasti piemēroto nodokļu likumu pārbaudes kritērijam nebūtu jāatšķiras no kritērija, ko piemēro individuālām dotācijām.

4. Tāpat ir jāpatur prātā, ka saistībā ar pamatbrīvībām jau notiek intensīva diskriminācijas kontrole. Pašlaik divus līdzīgus, uz apgrozījumu balstītus tiešos uzņēmumu ienākuma nodokļus Ungārijā ar to pārdales loģiku Tiesa jau ir atzinusi par nesaderīgiem ar pamatbrīvībām [5]. Protams, kā Komisija pamatoti norādīja tiesas sēdē, salīdzināmās grupas ir atšķirīgas: pamatbrīvības aizliedz diskriminēt ārvalstu uzņēmumus nodokļu tiesību aktos, valsts atbalsta aizliegums – dot priekšrocības "konkrētiem uzņēmumiem". Tomēr abi diskriminācijas aizliegumi ir vērsti uz iekšējā tirgus izveidi. Ja pasākums ir saderīgs ar pamatbrīvību diskriminācijas aizliegumu, tas parasti arī nebūtu ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.

5. Vispārējā tiesa [6] atzina, ka Ungārijas vispārējais nodokļu likums nerada selektīvu priekšrocību citiem uzņēmumiem – nedz ar progresīvo nodokļa likmi, nedz ar iespēju ņemt vērā zaudējumus. To Komisija apstrīd ar savu apelācijas sūdzību, un tagad Tiesai ir jāpārbauda, vai minētajā likumā nav saskatāms valsts atbalsts.

II. Atbilstošās tiesību normas

6. Atbilstošās tiesību normas ir LESD 107. un nākamie panti. Procedūra saistībā ar nelikumīgu valsts atbalstu ir reglamentēta Regulas (ES) 2015/1589, ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai [7] (turpmāk tekstā – "Regula 2015/1589"), III nodaļā.

III. Lietas konteksts

7. 2014. gada 11. jūnijā Ungārija pieņēma 2014. gada Likumu Nr. XXII par reklāmas nodokli (turpmāk tekstā – "Likums par reklāmas nodokli"). Ar likumu, kas stājās spēkā 2014. gada 15. augustā, tika ieviests jauns īpašais nodoklis ar progresīvu likmi ienākumiem, kas tiek gūti no reklāmas izplatīšanas Ungārijā (turpmāk tekstā – "reklāmas nodoklis"). Šis nodoklis tika iekasēts papildus pašreizējiem uzņēmumu maksājamiem nodokļiem, tostarp uzņēmumu ienākuma nodoklim. Komisijas valsts atbalsta kontroles ietvaros veiktās Likuma par reklāmas nodokli pārbaudes laikā Ungārijas iestādes apgalvoja, ka šā nodokļa mērķis ir veicināt nodokļu sloga sadales principu.

8. Saskaņā ar Likumu par reklāmas nodokli ikviens, kas sniedz reklāmas pakalpojumus, maksā reklāmas nodokli. Tādējādi nodokļa maksātāji ir subjekti, kas publisko reklāmu (žurnāli, audiovizuālie mediji, sludinājumu izplatītāji), nevis sludinājumu pasūtītāji un reklāmas aģentūras, kas ir starpnieki starp sludinājumu pasūtītājiem un to izplatītājiem. Nodokļa aprēķina bāze ir neto apgrozījums, kas taksācijas gadā radies no reklāmas izplatīšanas. Nodokļa teritoriālā darbības joma ir Ungārija.

5 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Spriedums, 2019. gada 27. jūnijs, Ungārija/Komisija (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Padomes Regula (2015. gada 13. jūlijs), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus Līguma par Eiropas Savienības darbību 108. panta piemērošanai (OV 2015, L 248, 9. lpp.).

9. Progresīvā skala tika noteikta šāda:

– 0 % par aprēķina bāzes daļu, kas nepārsniedz 0,5 miljardus Ungārijas forintu (HUF) (apmēram 1 562 000 EUR);

– 1 % par aprēķina bāzes daļu no 0,5 miljardiem HUF līdz 5 miljardiem HUF (apmēram 15 620 000 EUR);

– 10 % par aprēķina bāzes daļu no 5 miljardiem HUF līdz 10 miljardiem HUF (apmēram 31 240 000 EUR);

– 20 % par aprēķina bāzes daļu no 10 miljardiem HUF līdz 15 miljardiem HUF (apmēram 47 000 000 EUR);

– 30 % par aprēķina bāzes daļu no 15 miljardiem HUF līdz 20 miljardiem HUF (apmēram 62 500 000 EUR);

– 40 % par aprēķina bāzes daļu virs 20 miljardiem HUF (apmēram 94 000 000 EUR) (pēdējā minētā nodokļa likme no 2015. gada 1. janvāra tika noteikta 50 % apmērā).

10. Nodokļa maksātāji, kuru peļņa pirms nodokļiem par 2013. taksācijas gadu bija nulle vai negatīva, no savas aprēķina bāzes par 2014. gadu varēja atskaitīt 50 % no pārnestajiem iepriekšējo taksācijas gadu zaudējumiem (turpmāk tekstā – "iespēja ņemt vērā zaudējumus").

11. Ar 2015. gada 12. marta lēmumu Komisija sāka valsts atbalsta formālo izmeklēšanas procedūru, kas paredzēta LESD 108. panta 2. punktā, attiecībā uz Likumu par reklāmas nodokli, jo uzskatīja, ka nodokļa progresīvā struktūra un iespēja ņemt vērā zaudējumus rada valsts atbalstu. Šajā lēmumā Komisija pauda uzskatu, ka ar progresīvo nodokļa likmi tiek paredzēta atšķirīga attieksme pret uzņēmumiem ar augstiem reklāmas ieņēmumiem (proti, lieliem uzņēmumiem) un uzņēmumiem ar zemiem reklāmas ieņēmumiem (proti, maziem uzņēmumiem). Tādējādi tiekot piešķirta selektīva priekšrocība pēdējiem minētajiem uzņēmumiem, pamatojoties uz to lielumu. Arī tādu uzņēmumu iespēja ņemt vērā zaudējumus, kuri 2013. gadā nebija guvuši peļņu, radot selektīvu priekšrocību un līdz ar to valsts atbalstu.

12. Šajā lēmumā Komisija pieņēma attiecīgā pasākuma pārtraukšanas rīkojumu. Pēc tam Ungārija grozīja reklāmas nodokli ar 2015. gada 4. jūnijā pieņemto 2015. gada Likumu Nr. LXII. Progresīvā skala, ko veido sešas nodokļa likmes no 0 % līdz 50 %, tika aizstāta ar šādu skalu, ko veido divas nodokļa likmes:

– 0 % par aprēķina bāzes daļu, kas nepārsniedz 100 miljonus HUF (apmēram 312 000 EUR);

– 5,3 % par aprēķina bāzes daļu virs 100 miljoniem HUF.

13. Komisija pabeidza formālo izmeklēšanas procedūru ar Lēmumu (ES) 2017/329 (2016. gada 4. novembris) par pasākumu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ko Ungārija īstenojusi attiecībā uz reklāmas apgrozījuma aplikšanu ar nodokli [8] (turpmāk tekstā – "negatīvais lēmums").

8 OV 2017, L 49, 36. lpp.

14. Negatīvā lēmuma 1. pantā Komisija konstatēja, ka nodokļu režīms, kas ieviests ar 2014. gada Likumu Nr. XXII par reklāmas nodokli – tostarp tā redakcija, kas grozīta 2015. gada 4. jūnijā, – un ko veido progresīvas nodokļa likmes, kā arī tiesību normas, kurās uzņēmumiem, kuri 2013. gadā nav guvuši peļņu, ir paredzēta iespēja ņemt vērā zaudējumus, ir valsts atbalsts. Ungārija to esot piešķīrusi nelikumīgi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punkta prasības. Ņemot vērā LESD 107. pantu, tas arī neesot saderīgs ar iekšējo tirgu. Negatīvā lēmuma 4. pantā Komisija lika Ungārijai atgūt no saņēmējiem valsts atbalstu, kas atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu.

15. Šim nolūkam Ungārijas iestādēm no uzņēmumiem, kuriem bija reklāmas apgrozījums laikposmā no reklāmas nodokļa stāšanās spēkā 2014. gadā vai nu līdz nodokļa atcelšanai, vai līdz tā aizstāšanai ar režīmu, kurš būtu pilnībā saderīgs ar valsts atbalsta noteikumiem, bija jāatgūst starpība starp: 1) tā nodokļa summu, kurš tām būtu bijis jāmaksā, piemērojot atsauces sistēmu, kas ir saderīga ar valsts atbalsta noteikumiem (nodokļu režīms ar vienotu likmi 5,3 % apmērā, ja Ungārijas iestādes nav izvēlējušās citu likmi, neatskaitot pārnestos zaudējumus), un 2) tā nodokļa summu, kas uzņēmumiem bija jāsamaksā vai ko tie jau ir samaksājuši. Tādējādi gadījumā, ja starpība starp pirmo summu un otro summu ir pozitīva, valsts atbalsta summa ir jāatgūst, pieskaitot procentus, kas aprēķināti no dienas, kad nodoklis bija jāsamaksā.

16. Tomēr Komisija norādīja, ka atgūšana nav vajadzīga, ja Ungārija atceļ attiecīgo nodokļa režīmu ar atpakaļejošu spēku no dienas, kad tas stājās spēkā 2014. gadā. Tad attiecībā uz nākotni, piemēram, no 2017. gada, Ungārija varētu ieviest neprogresīvu nodokļu režīmu, kur netiktu nošķirti ar nodokli apliekami uzņēmēji.

17. Attiecīgā nodokļu režīma atzīšanu par valsts atbalstu Komisija būtībā pamatoja šādi.

18. Pieņemot Likumu par reklāmas nodokli, Ungārija esot atteikusies no līdzekļiem, kurus tā pretējā gadījumā būtu iekasējusi no uzņēmumiem ar mazāku attiecīgo apgrozījumu (un līdz ar to mazākiem uzņēmumiem), ja tiem tiktu uzlikts tāds pats nodoklis kā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu (un līdz ar to lielākiem uzņēmumiem).

19. Turklāt Komisija norādīja, ka pasākumi, kas atbrīvo no to izdevumu segšanas, kurus parasti sedz uzņēmumi, tāpat kā pozitīvi ieguvumi sniedz priekšrocību. Šajā gadījumā tāda nodokļa uzlikšana, kura likme ir ievērojami zemāka, esot atvieglojusi izmaksas, kas uzņēmumiem ar mazu apgrozījumu ir jāsedz salīdzinājumā ar uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu, un tādējādi esot radījusi priekšrocību mazākiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar lielākiem uzņēmumiem.

20. Priekšrocība esot arī tas, ka Likumā par reklāmas nodokli uzņēmumiem, kuri 2013. gadā nav guvuši peļņu, ir paredzēta iespēja ņemt vērā zaudējumus. Šo uzņēmumu nodokļu slogs tiekot samazināts salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri nevar izmantot šādu nodokļu atvieglojumu.

21. Pārbaudot selektivitāti, Komisija vispirms secināja, ka atsauces sistēma ir īpašs reklāmas nodoklis no reklāmas pakalpojumu apgrozījuma. Tomēr Komisija uzskata, ka reklāmas nodokļa progresīvā likmju struktūra nevar būt daļa no šīs atsauces sistēmas. Proti, lai pati atsauces sistēma nebūtu uzskatāma par valsts atbalstu, tai esot jāatbilst diviem nosacījumiem. Visam reklāmas apgrozījumam būtu jāpiemēro vienota nodokļa likme (1), un nebūtu jābūt nevienam elementam, kas konkrētiem uzņēmumiem piešķirtu selektīvu priekšrocību (2).

22. Šajā saistībā Komisija turpinājumā uzskatīja, ka progresīvā nodokļa struktūra, ciktāl tā rada ne tikai galējās nodokļu likmes, bet arī vidējās nodokļa likmes, kas uzņēmumiem ir atšķirīgas, ir atkāpe no atsauces sistēmas, kuru veido reklāmas nodoklis, ko ar vienotu likmi piemēro visiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri izplata reklāmu Ungārijā.

23. Fakts, ka iespēja ņemt vērā zaudējumus ir tikai tiem uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nav bijis peļņas, arī ir atkāpe no atsauces sistēmas, proti, no noteikuma, ka uzņēmējiem nodoklis tiek uzlikts atkarībā no to reklāmas apgrozījuma. Tā kā reklāmas nodoklis attiecas uz apgrozījumu, izmaksām nebūtu jābūt atskaitāmām no nodokļa aprēķina bāzes – atšķirībā no tā, kā tas varētu būt peļņas nodokļu gadījumā. Ar šo pasākumu patvaļīgi tiekot ieviesta atšķirīga attieksme pret divām uzņēmumu grupām, kas ir salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā, proti, uzņēmumiem, kuru zaudējumi tika pārnesti un kuri 2013. gadā nav guvuši peļņu, un uzņēmumiem, kuri 2013. gadā ir guvuši peļņu. Tādu zaudējumu atskaitīšana, kuri jau pastāvēja Likuma par reklāmas nodokli pieņemšanas brīdī, izraisot selektivitāti, jo iespēja veikt šādu atskaitīšanu dotu priekšroku konkrētiem uzņēmumiem ar ievērojamiem pārnestajiem zaudējumiem.

24. Attiecībā uz 2015. gadā grozīto reklāmas nodokļa redakciju Komisija paskaidroja, ka tā ir balstīta uz tiem pašiem principiem un iezīmēm kā 2014. gada reklāmas nodokļa gadījumā. Tādējādi Komisija uzskatīja, ka Likumā par reklāmas nodokli ar 2015. gada grozījumiem saglabājas elementi, kas bija atzīti par valsts atbalstu jau saistībā ar 2014. gada režīmu.

25. 2017. gada 16. janvārī Ungārija cēla prasību par negatīvo lēmumu. Lūgums apturēt negatīvā lēmuma izpildi, ko Ungārija iesniedza tajā pašā datumā, tika noraidīts ar 2017. gada 23. marta rīkojumu [9].

26. 2017. gada 16. maijā Ungārija pieņēma 2017. gada Likumu Nr. XLVII par grozījumiem Likumā par reklāmas nodokli. Būtībā ar šo likumu ar atpakaļejošu spēku tika atcelts reklāmas nodoklis.

27. Ar 2017. gada 30. maija rīkojumu Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētājs atļāva Polijas Republikai iestāties lietā Ungārijas prasījumu atbalstam.

28. Apmierinot Ungārijas celto prasību, Vispārējā tiesa ar 2019. gada 27. jūnija pārsūdzēto spriedumu atcēla Komisijas negatīvo lēmumu.

IV. Tiesvedība Tiesā

29. 2019. gada 6. augustā Komisija par Vispārējās tiesas spriedumu iesniedza izskatāmo apelācijas sūdzību. Komisijas prasījumi ir šādi:

– atcelt pārsūdzēto spriedumu;

– noraidīt otro un trešo pamatu, ko Ungārija izvirzījusi pret apstrīdētajiem lēmumiem, un piespriest tai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus;

– pakārtoti – nodot lietu atpakaļ Vispārējai tiesai, lai tā lemtu par vēl neizskatītajiem pamatiem.

30. Ungārijas, kuru atbalsta Polijas Republika, prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

– noraidīt apelācijas sūdzību kā nepamatotu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

31. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza Ungārija, Polija un Komisija, kuras piedalījās arī 2020. gada 1. septembra tiesas sēdē par apelācijas sūdzību.

9 Rīkojums, 2017. gada 23. marts, Ungārija/Komisija (T-20/17 R, nav publicēts, EU:T:2017:203).

V. Par apelācijas sūdzības pamatiem

32. Komisija izvirza divus pamatus. Ar pirmo pamatu Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktu, noliedzot Ungārijas reklāmas nodokļa selektīvas priekšrocības pastāvēšanu par labu uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu. Saskaņā ar otro pamatu Vispārējā tiesa esot kļūdaini piemērojusi LESD 107. panta 1. punktu, jo pretēji Vispārējās tiesas uzskatam iespēja ņemt vērā zaudējumus esot selektīva priekšrocība.

A. Par pirmo pamatu: LESD 107. panta 1. punkta kļūdaina interpretācija

33. Ar pirmo pamatu Komisija apgalvo, ka Vispārējā tiesa ir pieļāvusi tiesību kļūdu, interpretējot LESD 107. panta 1. punktu. Rezultātā tā pārmet Vispārējai tiesai, ka tā kļūdaini ir noliegusi selektīvas priekšrocības un līdz ar to valsts atbalsta pastāvēšanu. Tā pamato šo secinājumu trijās daļās tādējādi, ka Vispārējā tiesa ir izvēlējusies kļūdainu atsauces sistēmu (par to 1.a) sadaļā), izvērtējusi uzņēmumu salīdzināmību, ņemot vērā ar nodokļiem nesaistītu mērķi (par to 2.a) sadaļā), un ka, pārbaudot selektivitāti, tā ir ņēmusi vērā mērķi, kas nav obligāti saistīts ar reklāmas nodokli (par to 2.b) sadaļā).

34. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai – ko ir ņēmusi vērā arī Vispārējā tiesa –, lai pasākumu varētu atzīt par "valsts atbalstu" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, tam ir jābūt tādam, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, tam ir jārada selektīva priekšrocība tā saņēmējam. Ceturtkārt, tam ir jābūt tādam, kas izkropļo vai draud izkropļot konkurenci [10]. Šajā lietā ir jāizvērtē vienīgi Vispārējās tiesas juridiskā nostāja par selektīvās priekšrocības kritēriju.

35. Saskaņā ar parasto pārbaudes kritēriju galvenā nozīme ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu sistēmas kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējoši [11]. Tāpēc vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb "normālais" nodokļu režīms (tā dēvētā atsauces sistēma). Ņemot vērā šo vispārējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, pēc tam ir jānosaka, vai priekšrocība, kas piešķirta ar attiecīgo nodokļa pasākumu, ir nepamatota atkāpe un tādēļ ir selektīva [12].

1. Par selektīvas priekšrocības pastāvēšanu vai pareizu atsauces sistēmas izvēli (pirmā pamata pirmā daļa)

36. Komisija it īpaši pārmet Vispārējai tiesai, ka, pārbaudot selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, tā ir izvēlējusies kļūdainu atsauces sistēmu. Komisija esot ņēmusi vērā uz apgrozījumu balstītu nodokli ar vienotu (proporcionālu) likmi (acīmredzot 5,3 % apmērā), bet Vispārējā tiesa esot kļūdaini ņēmusi vērā Ungārijas likumdevēja izvēlēto progresīvo likmi.

10 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts).

11 Šajā nozīmē skat. arī spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), un 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts); nepārprotami arī ārpus nodokļu tiesību aktiem skat. arī spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. un 55. punkts).

12 Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

a) Ar vispārēju nodokļu likumu piešķirta selektīva priekšrocība: par pārbaudes pieeju, veidojot atsauces sistēmu

37. Tā kā LESD 107. panta 1. punktā nemaz nav iekļauts atsauces sistēmas nosacījums un tā pārbaude rada aizvien vairāk grūtību – šajā ziņā es atsaucos uz patlaban vairāku ģenerāladvokātu paustajām bažām [13] –, tas ir jāanalizē nedaudz sīkāk.

38. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai par valsts atbalstu ir uzskatāmi visu veidu iejaukšanās pasākumi, ar kuriem tieši vai netieši tiek atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai tiem tiek radīta ekonomiska priekšrocība, ko saņēmēji uzņēmumi nebūtu varējuši gūt parastos tirgus apstākļos [14].

39. Šī judikatūra tika attiecināta uz nodokļu tiesību aktiem. LESD 107. panta 1. punkts var attiekties uz nodokļu pasākumu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, tomēr saņēmējiem rada finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem [15]. Par valsts atbalstu it īpaši tiek uzskatīti pasākumi, kuri atvieglo izmaksas, kas *parasti* ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kuri, kaut gan tie nav subsīdijas šā vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādas pašas sekas [16].

40. Šīs judikatūras konteksts bija nodokļu tiesiskā regulējuma atkāpes, saskaņā ar kurām atsevišķs uzņēmums tika atbrīvots no faktiski piemērojamā nodokļu sloga vai tas tika samazināts [17]. Tā kā šajā lietā visi uzņēmumi gūst labumu no atbrīvojuma (līdz 0,5 miljardiem HUF vai attiecīgi grozītajā redakcijā 100 miljoniem HUF), kā arī visiem uzņēmumiem ir "izdevīgas" samazinātās nodokļa likmes no 1 % līdz 30 % gada apgrozījumam no 0,5 miljardiem līdz 20 miljardiem HUF, tā nevar būt selektīva priekšrocība. Iespējams, no progresīvas likmes struktūras izrietošā atšķirīgā vidējā nodokļa likme varētu nozīmēt selektīvu priekšrocību, kas sniedz atbalstu nodokļa maksātājiem ar nelielu apgrozījumu.

1) Princips: Komisija vai dalībvalsts nosaka "normālo" nodokli?

41. Rezultātā Komisijas pirmajā pamatā ir izvirzīts ar kompetenci saistīts jautājums par to, kas nosaka nodokļu slogu, kāds *parasti* ir jāsedz no uzņēmuma budžeta, lai citu uzņēmumu neaplikšana ar nodokli tiem radītu priekšrocību. Komisija uzskata, ka "normālais" nodoklis ir uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis ar proporcionālu nodokļa likmi (nezināmā apmērā vai 5,3 % apmērā). Ungārijas likumdevējs uzskata, ka "normālais" nodoklis ir uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis grozītajā redakcijā ar progresīvu nodokļa likmi no 0 % līdz nedaudz mazāk kā 5,3 %. Atšķirīgas vidējās nodokļa likmes, kas izriet no progresīvās likmes, ir neizbēgamas sekas, proti, normālais nodokļu režīms. Šajā ziņā Ungārija atsaucas uz savu nodokļu suverenitāti.

13 Skat. ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumus lietā *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 61. un nākamie punkti), ģenerāladvokāta N. Vāla [*N. Wahl*] secinājumus lietā *Andres*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, 88. un nākamie punkti) un manus secinājumus lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. un nākamie punkti), lietā *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 163. un nākamie punkti), lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 76. un nākamie punkti), apvienotajās lietās *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2017:853, 74. un nākamie punkti) un apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854, 76. un nākamie punkti).

14 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts), līdzīgi spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. punkts – "parasti ir jāsedz").

15 Skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts).

16 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. punkts), 2013. gada 19. marts, *Bouygues* un *Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. punkts).

17 Skat. spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 28. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 97. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 68. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550), un 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (C-222/04, EU:C:2006:8, 132. punkts).

42. Arī Tiesas judikatūrā vairākkārt ir uzsvērta un tiek ņemta vērā dalībvalstu nodokļu autonomija. Piemēram, tās virspalāta pavisam nesen atkal ir nospriedusi, ka, ņemot vērā pašreizējo Savienības nodokļu tiesību saskaņošanas stadiju, dalībvalstis var brīvi noteikt nodokļu sistēmu, ko tās uzskata par vispiemērotāko, līdz ar to progresīva nodokļa piemērošana ir katras dalībvalsts rīcības brīvība[18]. Virspalātas skatījumā, šādā kontekstā "pretēji tam, ko apgalvo Komisija, progresīvs nodoklis var tikt balstīts uz apgrozījumu, ja, pirmkārt, apgrozījuma apmērs ir neitrāls nošķiršanas kritērijs un ja, otrkārt, tas ir atbilstošs nodokļa maksātāju maksātspējas rādītājs"[19].

43. Šī judikatūra, kas pieņemta saistībā ar pamatbrīvībām, ir piemērojama arī valsts atbalsta noteikumiem. Arī šeit Tiesa jau ir nospriedusi, ka Savienības tiesiskā regulējuma neesamības dēļ dalībvalstīm ir nodokļu kompetence noteikt nodokļu bāzi un nodokļu maksājumu sadali atkarībā no dažādiem ražošanas faktoriem un tautsaimniecības nozarēm[20]. Tāpēc principā var izvērtēt tikai atkāpi no šīs autonomi veidotās nodokļu sistēmas no valsts atbalsta noteikumu viedokļa, nevis pašas nodokļu sistēmas izveidi.

44. Sava Paziņojuma par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu[21] 156. punktā Komisija principā atgādina, ka "dalībvalstis var brīvi lemt par to, kāda ekonomikas politika tām šķiet vispiemērotākā, un tostarp var pēc saviem ieskatiem sadalīt nodokļu slogu starp visiem ražošanas faktoriem [..] atbilstoši Savienības tiesībām".

45. Turklāt man nav zināma neviena Savienības tiesību norma, ar kuru dalībvalstīm – papildus saskaņotajiem nodokļiem – būtu noteikta konkrēta struktūra saviem valsts nodokļiem. Līdz ar to no Savienības tiesībām nevar izsecināt nekādu "normālo" nodokli. Atskaites punkts vienmēr var būt tikai katra valsts likumdevēja izvēle attiecībā uz to, ko tas uzskata par normālo nodokli. Šajā lietā tas ir reklāmas uzņēmumu ienākuma nodoklis, kurš ir paredzēts progresīvā veidā un kura aprēķina bāze ir apgrozījums.

46. Tātad valsts likumdevējs pirmām kārtām var noteikt nodokļa objektu, nodokļa aprēķina bāzi un nodokļa likmi. Šajā lietā Ungārija ir izmantojusi šo iespēju, reklāmas uzņēmumiem nosakot uz apgrozījumu balstītu ienākuma nodokli ar progresīvu vidējo nodokļa likmi no 0 % līdz nedaudz mazāk kā 5,3 % (kas grozītajā redakcijā izriet no atbrīvojuma un proporcionālās likmes). Valsts atbalsta noteikumos tas principā ir pieļauts.

2) Atkāpe: saskaņotības kontrole, ko Tiesa veic spriedumā lietā "Gibraltar"

47. Citāds risinājums neizriet arī no Komisijas pastāvīgi citētā Tiesas sprieduma lietā *Gibraltar*. Minētajā spriedumā Tiesa pārbaudīja Gibraltāra uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmu no valsts atbalsta noteikumu viedokļa un secināja, ka pastāv valsts atbalsts. Tomēr ar savu viedokli par vispārēju normālo nodokli tā neaizstāja dalībvalsts viedokli.

18 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 69. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 49. punkts).

19 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. punkts).

20 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. punkts), un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97. punkts).

21 OV 2016, C 262, 1. lpp.

48. Minētajā lietā Tiesa nekādā ziņā nav nospriedusi, ka valsts atbalsta noteikumos ir paredzēts konkrēts uzliekamais nodoklis. Tā ir "vienīgi" pārbaudījusi attiecīgā likuma iekšējo loģiku. Kā izriet no toreizējā nodokļu reformas projekta, bija jāievieš vienmērīgs, uz peļņu balstīts ienākuma nodoklis, ko uzliek visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem [22]. Likumdevēja izvēlētajiem faktoriem – kā darbinieku skaits, telpas un reģistrācijas nodeva – acīmredzami nebija nekādas saiknes ar vienmērīgu ienākuma nodokļa uzlikšanu visiem uzņēmumiem. Apvienotā Karaliste arī nemaz nemēģināja izskaidrot šos faktorus [23].

49. Tiktāl šis Tiesas spriedums, protams, ir atkāpe [24] no iepriekš minētā principa, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir autonomija, nosakot atsauces sistēmu, jo Tiesa faktiski pārbaudīja atsauces sistēmas izveidi attiecībā uz valsts atbalsta pastāvēšanu. Tomēr šeit Tiesa vienīgi savā veidā veica pārbaudi par to, vai nav notikusi ļaunprātīga izmantošana, dalībvalstij īstenojot nodokļu suverenitāti. Rezultātā tā tikai pārbaudīja, vai dalībvalsts, īstenojot savu nodokļu suverenitāti, ir rīkojusies saskaņoti (nevis ļaunprātīgi izmantojusi tiesības).

50. Toreiz Tiesa uz šo jautājumu pamatoti atbildēja noliedzoši. Gibraltāra nodokļu likuma mērķis bija vienīgi apiet valsts atbalsta noteikumus, ar šķietami vispārēja, uz peļņu balstīta ienākuma nodokļa uzlikšanu panākot ļoti zema nodokļa uzlikšanu konkrētiem uz peļņas gūšanu orientētiem uzņēmumiem (tā dēvētie ārzonas uzņēmumi). To Komisija un Tiesa pamatoti atzina par valsts atbalstu. Selektīvā priekšrocība izpaudās iekšējā pretrunā starp likuma pamatojumu vai mērķi un likuma struktūru. Neraugoties uz mērķi uzlikt vispārēju, uz peļņu balstītu ienākuma nodokli visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, atsevišķiem uzņēmumiem mērķtiecīgi tika uzlikts ļoti zems nodoklis [25].

51. Tāpēc minētajā spriedumā Tiesa – pretēji Komisijas uzskatam šajā lietā – tieši nav aizstājusi dalībvalsts uzskatu ar savu viedokli par vispārēju normālo nodokli. Tā arī nav nospriedusi, ka Savienības tiesībās ir paredzēta konkrēta nodokļa likmes struktūra. Tā vienīgi ir pamatoti nospriedusi, ka vispārēja ienākuma nodokļa uzlikšana visiem reģistrētajiem uzņēmumiem nevar būt balstīta uz neatbilstīgiem faktoriem, kuru vienīgais mērķis ir dot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem, kuri principā iztiek bez lielām telpām un liela personāla skaita, kā tas bija tā dēvēto ārzonas uzņēmumu gadījumā [26].

52. Tādējādi rezultātā Tiesa ir novērsusi to, ka dalībvalstis ļaunprātīgi izmanto savus vispārējos nodokļu tiesību aktus, lai konkrētiem uzņēmumiem tomēr piešķirtu priekšrocības, apejot valsts atbalsta noteikumus. Šāda nodokļu autonomijas ļaunprātīga izmantošana izrietēja no acīmredzami nesaskanīgas Gibraltāra nodokļu likuma struktūras.

3) Ungārijas reklāmas nodokļa saskaņotība

53. Vispārēja nodokļu likuma gadījumā vairāk nekas nav jāpārbauda. Ja Savienības tiesībās tiek ievērota dalībvalstu nodokļu suverenitāte un ja valsts atbalsta noteikumos nav paredzēta konkrēta valstu nodokļu sistēmu struktūra, tad vispārpiemērojams nodokļu likums – kas tikai izveido atsauces sistēmu – var būt valsts atbalsts vienīgi tad, ja tas acīmredzami ir strukturēts nesaskanīgi [27].

22 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 12. punkts).

23 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149. un 150. punkts).

24 Šajā virzienā arī spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 32. punkts).

25 Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 99., 102. un 106. punkts).

26 Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 106. punkts).

27 Šajā virzienā skat. arī manus secinājumus lietās *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 151. un nākamie punkti), *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 170. un nākamie punkti) un *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 81. un nākamie punkti).

54. Tad selektīvās priekšrocības pārbaude saistībā ar vispārpiemērojamu nodokļu likumu tiek veikta vienīgi šajā vienā līmenī. Tad var neveikt pārbaudi pārējos – un joprojām strīdīgos – līmeņos (kā ir nosakāma pareizā atsauces sistēma, vai pastāv izņēmumi vai atkāpe no izņēmuma, vai diferenciācijas ir detalizēti pamatotas un kuram kas ir jāpierāda).

55. Rezultātā Vispārējā tiesa pamatoti ir noraidījusi šādu Ungārijas reklāmas nodokļa nesaskaņotību. Piemēram, pārsūdzētā sprieduma 78. un nākamajos punktos tā norāda, ka normālais režīms ir Ungārijas likums ar tā konkrēto struktūru, kura ietver progresīvas likmes skalu un kuras rezultātā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu tiek uzlikts lielāks nodoklis, bet uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu – mazāks nodoklis (89. punkts). Tas izrietot no pārdales loģikas, kas saistīta ar progresīvo nodokļa likmi (88. punkts). Tāpēc no nodokļa progresīvās struktūras vien nevarot secināt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu (105. punkts). Tā kā Komisija nav izvirzījusi un pierādījusi argumentus par citādu nesaskaņotību (106. un nākamie punkti), attiecīgo likumu nevarot uzskatīt par valsts atbalstu.

56. Savukārt Komisijas argumenti, kas izvirzīti apelācijas sūdzībā, mani nepārliecina [28].

i) Uz apgrozījumu balstīts ienākuma nodoklis

57. Piemēram, nav nesaskanīgi ieviest uz apgrozījumu balstītu ienākuma nodokli. Galu galā visi Komisijas argumenti ir balstīti uz to, ka, uzliekot nodokli maksātspējai, ir jāņem vērā tikai peļņa (vai efektivitāte, proti, peļņas norma). Tikai tā pareizi atspoguļojot ar nodokli apliekamo maksātspēju. Arī tiesas sēdē Komisija vairākkārt apgalvoja, ka vienīgi uz peļņu balstīts ienākuma nodoklis var nodrošināt pareizu nodokļa uzlikšanu maksātspējai.

58. Šajā gadījumā Komisija neņem vērā, ka arī peļņa ir tikai (fiktīvs) kritērijs, lai maksātspēju vienmērīgi apliktu ar nodokli. Šis lielums tikai nosacīti kaut ko izsaka par reālo maksātspēju, ko pašlaik parāda tā dēvētās *BEPS* debates [29]. Šīs pasaules mēroga debates ir balstītas uz faktu, ka uzņēmumi ar lielu peļņu acīmredzami nemaksā atbilstošus nodokļus, jo tie var ievērojami samazināt aprēķina bāzi (*base erosion*) vai novirzīt peļņu uz valstīm ar zemiem nodokļiem (*profit shifting*).

59. Ienākuma nodokļa uzlikšana atkarībā no peļņas – tāpat kā ienākuma nodokļa uzlikšana atkarībā no apgrozījuma – ietver gan priekšrocības, gan trūkumus. Tomēr tas ir jāizsver un par to ir jābūt atbildīgai nevis iestādei vai tiesai, bet gan demokrātiski leģitīmam likumdevējam. Nodokļu likumdevējs (šajā gadījumā Ungārijas likumdevējs) var lemt par tā skatījumā piemērotu nodokli. Katrā ziņā valsts atbalsta noteikumos netiek prasīts ieviest no Komisijas viedokļa vispiemērotāko nodokli.

60. Pretēji tam, ko apgalvo Komisija, uz peļņu balstīts ienākuma nodoklis nav arī neapstrīdami vēlams (runājot Komisijas vārdiem: "piemērots"). Gluži otrādi – pasaulē vēršas plašumā uz apgrozījumu balstīti ienākuma nodokļi, par ko liecina arī Komisijas ierosinātais digitālo pakalpojumu nodoklis [30]. Piemērojot nodokli uzņēmumiem, tas ir piesaistīts gada apgrozījumam. Šajā ziņā nav atšķirības starp Ungārijas reklāmas nodokli un ES digitālo pakalpojumu nodokli.

28 Vairāk vai mazāk tie joprojām ir tie paši argumenti kā lietās *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140) un *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 Skat. tikai ESAO *Action Plan on Base Erosion and Profit shifting* – pieejams https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – 13. lpp.: "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 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana ("digitālo pakalpojumu nodoklis"), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

ii) Progresīvā likme

61. Arī progresīva likme pati par sevi nenozīmē nesaskaņotību. Tādējādi progresīvās likmes katrā ziņā ir ierastas peļņas aplikšanā ar nodokli, lai panāktu nodokļu uzlikšanu atkarībā no maksātspējas. Tas attiecas gan uz ienākuma nodokli, kas ir balstīts uz peļņu, gan uz ienākuma nodokli, kas ir balstīts uz apgrozījumu. Arī šajā lietā Komisijas ierosinātais digitālo pakalpojumu nodoklis liecina, ka progresīvas likmes struktūra ir no nodokļu tiesību aktu viedokļa ierasts līdzeklis, lai uzliktu nodokli īpaši maksātspējīgiem uzņēmumiem.

62. Lai gan savā procesuālajā rakstā Komisija apstrīd, ka ierosinātajam ES digitālo pakalpojumu nodoklim ir progresīva likme, tas šķiet pareizi tikai sākotnēji. Saskaņā ar priekšlikuma 8. pantu faktiski nodokļa likme vienoti ir 3 % un tātad proporcionāla. Tomēr Komisija neņem vērā, ka jebkurš atbrīvojums no proporcionāla nodokļa izraisa atšķirīgas vidējās nodokļa likmes un tādējādi progresīvu likmju līkni [31]. Tas pats attiecas uz atbrīvojuma slieksni. Ierosinātā ES digitālo pakalpojumu nodokļa, kas balstīts uz apgrozījumu, likmju līkne ar tā (divām vidējām) nodokļa likmēm ir no 0 % līdz 3 %, un, palielinoties apgrozījumam, sliekšņa pārsniegšanas brīdī vidējā nodokļa likme pieaug no 0 % līdz 3 %. Tādējādi tas arī ir progresīvs.

63. Turklāt nav efektīvi Komisijas argumenti, saskaņā ar kuriem progresīvas likmes struktūra ir piemērota tikai fizisku personu aplikšanai ar nodokli, jo tikai tām – atbilstoši tā dēvētajai robežderīguma teorijai – individuālais derīguma pieaugums, pieaugot ienākumiem, samazinās. Tāpēc progresīvās likmes tiekot izmantotas tikai fizisko personu aplikšanai ar nodokli.

64. Komisija neņem vērā, ka robežderīguma teorija ir ekonomikas teorija, nevis tiesību noteikums. Ņemot vērā nespēju izmērīt "derīgumu", līdz šim nav izdevies no šīs teorijas izsecināt saistošas (juridiskas) tēzes par pareizo nodokļu likmi [32]. Pretēji tam agrāk pat proporcionālās likmes tika uzskatītas par diskriminējošām [33].

65. Tāpēc konteksts, kādēļ progresīvās likmes – kā pareizi uzsver Komisija – ir vēlams izmantot fizisku personu aplikšanai ar nodokli, drīzāk ir tāds, ka juridiskas personas pēc vēlēšanās var izvairīties no progresīvās iedarbības, sadalot uzņēmumus vai izveidojot lielas uzņēmumu grupas struktūras. Tomēr šī problēma nepadara progresīvo nodokļu uzlikšanu uzņēmumiem, ietverot gan fiziskas, gan juridiskas personas, par nesaskanīgu.

66. Arī Komisijas minētie un par netaisnīgiem atzītie nodokļu uzlikšanas piemēri neliecina par nesaskaņotību. Piemēram, Komisija uzskata, ka Ungārijas progresīvā nodokļa likme nav piemērots līdzeklis, jo 10 reizes lielāka apgrozījuma gadījumā ir jāmaksā 155 reizes lielāks nodoklis. Šis piemērs – kas gan attiecas uz Ungārijas reklāmas nodokli tā sākotnējā redakcijā – tikai parāda progresīvas nodokļu līknes loģiskās sekas. Komisijas ierosinātais ES digitālo pakalpojumu nodoklis izraisa vēl ekstrēmākus rezultātus [34].

31 Šajā ziņā skat. jau manus apsvērumus secinājumos lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 1. punkts 3. zemsvītras piezīmē) un *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 3. punkts 4. zemsvītras piezīmē).

32 Skat. tostarp un ļoti spilgti: Birk/Desens/Tappe (red.), *Steuerrecht*, 22. izdevums, 2019, 38. punkts.

33 Piemēram, vēl 1958. gadā *BVerfG* [*Bundesverfassungsgericht*, Federālā konstitucionālā tiesa] spriedums, 1958. gada 24. jūnijs – lieta 2 BvF 1/57 Az., *BVerfGE* 8., 51. (68. un 69.) punkts: "Šajā ziņā taisnīgums prasa, lai samērīgas vienlīdzības izpratnē ekonomiski spēcīga persona kā nodokli maksātu lielāku procentu no saviem ienākumiem nekā ekonomiski vājāka persona."

34 Uzņēmums ar globālo apgrozījumu virs 750 miljoniem EUR, kas nepārsniedz 50 miljonu EUR apgrozījumu ES (apgrozījums precīzi 50 miljoni EUR), saskaņā ar Komisijas priekšlikumu maksā tieši 0 EUR nodokli. Cits uzņēmums ar globālo apgrozījumu virs 750 miljoniem EUR, kas pārsniedz 50 miljonu EUR atbrīvojuma slieksni ES par 450 miljoniem EUR, maksā 15 miljonu EUR nodokli. Desmitkāršs apgrozījums ES (500, nevis 50 miljoni EUR) izraisa neierobežoti lielāku nodokļu slogu.

67. Papildus tam piemērotības kritērijs katrā ziņā ir kļūdains kritērijs. Valsts nodokļa piemērotība – kā norādīts iepriekš (59. punkts) – ir jānovērtē valsts likumdevējam. Valsts atbalsta noteikumi šādā gadījumā, kad tikai tiek noteikta atsauces sistēma, var vienīgi novērst nesaskaņotību. Tomēr ar Ungārijas reklāmas nodokli progresīvā nodokļa struktūra tiek īstenota saskaņoti.

b) Secinājumi

68. Tāpēc Vispārējā tiesa ir pamatoti noliegusi valsts atbalsta pastāvēšanu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. No tā izriet, ka pirmā pamata pirmā daļa ir nepamatota un ir jānoraida.

c) Pakārtoti: selektīvas priekšrocības parastais pārbaudes kritērijs

69. Pat ja Tiesa, pārbaudot tādu vispārēju nodokļu likumu kā pamatlietā, neaprobežojas tikai ar saskaņotības pārbaudi, nešķiet, ka Vispārējā tiesa būtu pieļāvusi tiesību kļūdu, noliedzot valsts atbalsta pastāvēšanu.

70. Saskaņā ar parasto pārbaudes kritēriju vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb "normālais" nodokļu režīms. Ņemot vērā šo vispārējo jeb "normālo" nodokļu režīmu, pēc tam ir jānovērtē, vai priekšrocība, kas piešķirta ar attiecīgo nodokļu pasākumu, ir nepamatota atkāpe un tādēļ ir selektīva [35].

71. Tas paredz, ka salīdzināmā situācijā esoši uzņēmumi saskaras ar atšķirīgu attieksmi, kas nevar tikt pamatota [36]. Pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas, var pamatot, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem [37]. Rezultātā šī selektivitātes pārbaude ir diskriminācijas pārbaude [38].

72. Vispārējā tiesa ir pamatoti konstatējusi, ka Komisija ir izvēlējusies kļūdainu atsauces sistēmu. Atbilstošā atsauces sistēma var būt tikai lietā aplūkotais valsts likums, nevis hipotētisks vai fiktīvs likums. Jebkurš cits risinājums ļautu Komisijai aizstāt attiecīgo valsts likumdevēju un par atsauces sistēmu noteikt nodokļu sistēmu, kādai tā dod priekšroku.

73. Ciktāl šajā saistībā Komisija atsaucas uz Tiesas rasto risinājumu spriedumā *Gibraltar*, tā – kā jau norādīts iepriekš 47. un nākamajos punktos – neņem vērā tajā ietvertās tēzes. Tajā Tiesa nekādā ziņā pati nav izveidojusi fiktīvu atsauces sistēmu.

74. Jau tas, ka Komisija ir izvēlējusies kļūdainu atsauces sistēmu – kā Tiesa jau ir nospriedusi [39] –, neizbēgami "padara par kļūdainu visu ar selektivitātes nosacījumu saistīto analīzi". Līdz ar to jau tāpēc vien apstrīdētais negatīvais lēmums ir jāatceļ. Tāpēc pirmā pamata pirmā daļa nav pamatota, pat piemērojot parasto pārbaudes kritēriju.

35 Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

36 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts), šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64. un 65. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, Nīderlande/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, 42. un 43. punkts).

37 Spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumi lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29. punkts).

39 Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107. punkts).

2. Par pirmā pamata divām pārējām daļām

75. Ar pirmā pamata divām pārējām daļām Komisija apstrīd Vispārējās tiesas papildu apsvērumus un pārmet, ka arī tajos ir nepamatoti noliegta valsts atbalsta pastāvēšana. Tā kā Vispārējās tiesas papildu apsvērumos, kā izriet no pārsūdzētā sprieduma 84. un 85. punkta, tikai tiek pārbaudīts, vai no Tiesas nolēmuma spriedumā *Gibraltar* izriet citi secinājumi, kas tika noliegts jau iepriekš (47. un nākamie punkti), pirmā pamata pārējās daļas vairs nav jāizskata.

76. Tomēr Vispārējā tiesa ir turpinājusi pārbaudīt, vai tomēr nepastāv valsts atbalsts. Iespējams, 84. un 85. punktā Vispārējā tiesa par labu Komisijai ir pieņēmusi, ka Komisija apstrīdētajos lēmumos papildus ir arī ņēmusi vērā pareizo atsauces sistēmu (uz apgrozījumu balstīts progresīvs uzņēmumu ienākuma nodoklis) un ir apstiprinājusi valsts atbalsta pastāvēšanu, arī pamatojoties uz to. Pretējā gadījumā turpmākai situāciju salīdzināmības pārbaudei un atšķirīgas attieksmes pamatošanai nebūtu nekādas jēgas. Arī šajā ziņā Vispārējā tiesa noliedza valsts atbalsta pastāvēšanu. Šo noliegumu Komisija apstrīd ar pirmā pamata divām pārējām daļām. Turklāt tiesas sēdē kļuva skaidrs, ka Komisija Vispārējai tiesai it īpaši pārmet to, ka tā ir noliegusi uzņēmumu ar lielu apgrozījumu un uzņēmumu ar nelielu apgrozījumu salīdzināmību.

a) Pakārtoti: par pirmā pamata otro daļu – par uzņēmumu ar lielāku apgrozījumu un uzņēmumu ar mazāku apgrozījumu salīdzināmību

77. Tāpēc – un tādēļ, ka tiesas sēdē lietas dalībnieki to ilgi apsprieda, – šeit vēl pakārtoti tiks pārbaudīts, vai arī ar šo premisu (Komisijas pieņēmums par pareizu atsauces sistēmu) Vispārējā tiesa ir noliegusi selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, nepieļaujot tiesību kļūdu. Komisijas skatījumā, tiesību kļūda ir pieļauta tādējādi, ka Vispārējā tiesa ir noliegusi uzņēmumu ar mazāku apgrozījumu un uzņēmumu ar lielāku apgrozījumu salīdzināmību, jo tā ir ņēmusi vērā kļūdainu likuma mērķi (pirmā pamata otrā daļa).

78. Arī šī pirmā pamata daļa nav pamatota. Ja uz apgrozījumu balstīts progresīvais ienākuma nodoklis ir atsauces sistēma vārda tiešā nozīmē, tad šīs atsauces sistēmas saskaņota īstenošana jau ir nevis atkāpe, kas kaut kādā veidā būtu jāpamato, bet gan noteikums.

79. Turklāt šajā atsauces sistēmā arī nevar saskatīt nekādu nepamatojamu atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā situācijā. Lielāki un mazāki reklāmas uzņēmumi šajā atsauces sistēmā atšķiras tieši ar savu apgrozījumu un no tā izrietošo maksātspēju. Dalībvalsts skatījumā – kas šajā gadījumā nav acīmredzami kļūdains (par saskaņotību skat. iepriekš 53. un nākamos punktus) – tie nav juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā.

80. Savukārt Komisija, šķiet, uzskata, ka no nodokļa mērķa gūt ieņēmumus valsts budžetam izriet, ka ikviens nodokļu maksātājs būtu jāapliek ar nodokli (relatīvi) vienādā līmenī. Tāpēc saistībā ar salīdzināmības jautājumu Vispārējai tiesai esot bijis jāņem vērā tikai nodokļu ieņēmumu gūšanas mērķis. Ņemot vērā šo mērķi, apgrozījuma apmēram neesot nekādas nozīmes, līdz ar to mazāka nodokļa uzlikšana uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu neesot pamatota.

81. Šai argumentācijai nevar piekrist. Valsts atbalsta kontroles ietvaros nodokļa mērķis nevar ietvert vienīgi ieņēmumu gūšanu. Drīzāk izšķirošs ir nodokļu likumdevēja konkrētais mērķis uzlikt nodokli [40], kas izriet no nodokļa veida un tā struktūras, piemērojot interpretāciju. Progresīva nodokļa gadījumā raksturīgs mērķis ir absolūta un relatīvi lielāka nodokļa uzlikšana nodokļu maksātājiem, kuriem ir lielāka maksātspēja. Tāpēc tas ir jāņem vērā arī salīdzināmības pārbaudē, kā to pamatoti ir izdarījusi Vispārējā tiesa.

82. Šajā ziņā pārsūdzētā sprieduma 89. punktā Vispārējā tiesa ir norādījusi – var uzskatīt, ka uzņēmumam ar lielu apgrozījumu, pateicoties dažādiem apjomradītiem ietaupījumiem, ir relatīvi mazākas izmaksas nekā uzņēmumam ar mazu apgrozījumu un līdz ar to tas var maksāt lielāku nodokli. Arī pret to juridiski nevar iebilst. Tas tādēļ, ka – kā jau ir norādījusi Tiesa [41] – apgrozījuma apmērs var būt atbilstošs nodokļu maksātspējas rādītājs.

83. To apliecina, pirmkārt, tas, ka bez liela apgrozījuma liela peļņa nemaz nav iespējama, un, otrkārt, tas, ka peļņa no papildu apgrozījuma (peļņas robežvērtība) parasti pieaug tādēļ, ka samazinās nemainīgās izmaksas par vienu vienību. Tādēļ nekādā gadījumā nešķiet nepamatoti apgrozījumu, kas ir uzņēmuma lieluma vai stāvokļa tirgū un potenciālās peļņas rādītājs, vērtēt *arī* kā uzņēmuma maksātspējas rādītāju un atbilstoši šim kritērijam piemērot nodokli [42].

84. Kā atklājās tiesas sēdē, Komisija ir daudz domājusi par pareizu maksātspējas aplikšanu ar nodokli. Šajā ziņā tika pareizi identificēti uz apgrozījumu balstīta ienākuma nodokļa trūkumi un tika parādītas varbūtēji lietderīgākas alternatīvas. Tomēr atliek noskaidrot, kā šie padziļinātie ar nodokļu tiesību aktiem saistītie apsvērumi ir saistīti ar valsts atbalsta noteikumiem. Komisija arī neatbildēja uz attiecīgu jautājumu, ko Tiesa uzdeva tiesas sēdē. Iespējams, ka peļņas aprēķins, izmantojot uzņēmuma aktīvu salīdzinājumu, ir precīzāks nekā piesaiste neto apgrozījumam. Tomēr pretēji Komisijas viedoklim valsts atbalsta noteikumos tiek aplūkota nevis lietderīgākā vai precīzākā nodokļu sistēma, bet gan selektīva priekšrocība konkrētiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kuri ir tādā pašā situācijā.

85. Tādējādi arī pirmā pamata otrā daļa ir nepamatota.

b) Pakārtoti: par pirmā pamata trešo daļu – diferenciācijas pamatojums

86. Ar pirmā pamata trešo daļu Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka tā ir pieļāvusi tiesību kļūdu, ņemot vērā ārēju pamatojumu atšķirīgas attieksmes pamatošanai.

87. Šī apelācijas sūdzības daļa ir balstīta uz kļūdainu pieņēmumu, ka pastāv atšķirīga attieksme pret salīdzināmiem nodokļu maksātājiem, jo tikai šādā gadījumā rodas jautājums par pamatojumu. Tā kā – kā norādīts iepriekš – tas tā nav, šī apelācijas sūdzības daļa pakārtoti tiks pārbaudīta tikai gadījumam, ja Tiesa pretēji gaidītajam apstiprinās, ka reklāmas uzņēmums, piemēram, ar 50 000 EUR/HUF mēneša neto apgrozījumu un mazumtirdzniecības uzņēmums, piemēram, ar 200 miljonu EUR/HUF mēneša neto apgrozījumu ir salīdzināmā situācijā.

40 Kā Tiesa ir nospriedusi savos spriedumos, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 48. un 49. punkts – "mērķi, kas ir izvirzīti īpašajai nodokļu sistēmai"), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 55. punkts – "ņemot vērā tiesību aktos [..] nosprausto mērķus"), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 85. punkts), un 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 95. punkts – "ievērojot attiecīgo nodokļu režīmu").

41 Spriedumi, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2020:140, 70. punkts), un 2020. gada 3. marts, *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2020:139, 50. punkts).

42 Skat. manus secinājumus lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 101. punkts), lietā *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 121. un nākamie punkti) un lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61. punkts).

88. Tad būtu jāpārbauda, vai Vispārējā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka atšķirīgā attieksme, kas saistīta ar atšķirīgu vidējo progresīvo likmi, ir pamatota. Pretēji Komisijas viedoklim atšķirīgas attieksmes pamatošanai ir iespējams arī cits pamatojums, kas nav saistīts tikai ar nodokļiem. Tiktāl diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas identificējami iemesli, kā tas lietā *ANGED* tika apstiprināts, piemēram, saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem mazumtirdzniecības objektiem piemērota nodokļa kontekstā [43].

89. Šajā lietā Vispārējā tiesa nav ņēmusi vērā nepareizu pamatojumu. Ņemot vērā principu, ka nodokļi ir jāuzliek atbilstoši maksātspējai, un līdz ar to arī nodokļu sloga pārdali starp maksātspējīgākiem nodokļu maksātājiem un ne tik maksātspējīgiem nodokļu maksātājiem, pārsūdzētā sprieduma 89. un 90. punktā atšķirīgo vidējo nodokļa likmi Vispārējā tiesa ir atzinusi par pamatotu.

90. Pret to nevar juridiski iebilst. Nav iespējams arī konstatēt, ka Ungārijas reklāmas nodokļa likmju progresivitāte nevis ir balstīta pašā konkrētajā nodokļu likumā, bet gan tai ir ārpus šā likuma esoši, neatbilstoši mērķi [44]. Apgrozījuma apmērs liecina (katrā ziņā ne acīmredzami kļūdaini) par noteiktu maksātspēju. Tāpēc apgrozījumu – kā Komisija to pati parāda ar priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli [45] – arī var uzskatīt par (nedaudz neprecīzāku) rādītāju lielākam ekonomiskajam potenciālam, tādējādi arī lielākai maksātspējai.

91. Turklāt arī apsvērums par sociāli atbildīgas valsts principu – ko LES 3. panta 3. punktā ir atbalstījusi arī Eiropas Savienība – pamato progresīvu nodokļa likmi, kas maksātspējīgākiem nodokļu maksātājiem rada arī salīdzinoši lielāku slogu nekā nodokļu maksātājiem ar ne tik labu maksātspēju. Tas katrā ziņā attiecas uz nodokli, ko piemēro arī fiziskām personām, kā tas ir šajā lietā.

92. Ciktāl Komisija pārmet Vispārējai tiesai, ka pārsūdzētā sprieduma 106. punktā tā nav ņēmusi vērā pierādīšanas pienākumu, arī šis pārmetums ir neiedarbīgs. Tas ir balstīts uz kļūdainu viedokli, ka uz apgrozījumu balstīti progresīvie nodokļi *per se* ir uzskatāmi par valsts atbalstu, kam ir jābūt pamatotam.

3. Secinājumi

93. Tādējādi Komisijas pirmais pamats ir pilnībā nepamatots.

B. Par otro pamatu: LESD 107. panta 1. punkta kļūdaina interpretācija saistībā ar iespēju ņemt vērā zaudējumus pirmajā gadā

94. Ar otro pamatu tiesību kļūda, piemērojot LESD 107. panta 1. punktu, tiek pamatota ar to, ka Vispārējā tiesa ir kļūdaini uzskatījusi, ka iespēja ņemt vērā zaudējumus pirmajā gadā nav selektīva priekšrocība.

95. Pārsūdzētā sprieduma 118. punktā Vispārējā tiesa ir norādījusi, ka daži nodokļa pielāgojumi, lai ņemtu vērā īpašas situācijas, nav uzskatāmi par selektīvas priekšrocības piešķiršanu. Tas tā esot pat tad, ja tie neizriet no atsauces sistēmas būtības, proti, mērķa, ja konkrētās tiesību normas nav pretrunā attiecīgā nodokļa mērķim un nav diskriminējošas.

43 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 40. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 45. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. un nākamie punkti).

44 Tas ir skaidri norādīts spriedumā, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 70. punkts).

45 Priekšlikums Padomes direktīvai par kopējo nodokļa sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālu pakalpojumu sniegšana ("digitālo pakalpojumu nodoklis"), COM(2018) 148 *final* (2018. gada 21. marts).

96. Rezultātā tas ir saskaņā ar Tiesas judikatūru. Judikatūrā atskaites punkts ir pieeja, ka nodokļu režīms nav selektīvs, ja tas bez izņēmuma ir piemērojams visiem uzņēmumiem [46]. Arī apstāklis, ka ar nodokļu režīmu tiek piešķirta priekšrocība tikai tiem uzņēmumiem, kuri atbilst tā nosacījumiem – šajā gadījumā tie ir iepriekšējā gada zaudējumi –, vēl neļauj secināt, ka šis režīms ir selektīvs [47].

97. Drīzāk – balstoties uz pareizu atsauces sistēmu – pret salīdzināmā situācijā esošiem uzņēmumiem ir jābūt atšķirīgai attieksmei, kas nevar tikt pamatota [48]. Pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējās nodokļu sistēmas piemērošanas, var pamatot, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem [49], turklāt attiecīgo nodokļu diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas esoši identificējami iemesli [50].

1. Daļa no atsauces sistēma vai atkāpe no tās?

98. Ciktāl runa ir par vispārēju nodokļu likumu, galvenokārt grūtības rada atsauces noteikumu (bieži vien dēvēti par atsauces sistēmu) noteikšana. Tas tādēļ, ka ar izvērtējamo likumu attiecīgais nodoklis tikai tiek ieviests. No Komisijas viedokļa par atsauces sistēmu ir jāuzskata uz apgrozījumu balstīta nodokļa uzlikšana bez iespējas ņemt vērā zaudējumus. Turpretim Ungārija un arī Vispārējā tiesa par atsauces sistēmu uzskata pašu jauno likumu. Tādējādi to veido uz apgrozījumu balstīts nodoklis ar iespēju ņemt vērā zaudējumus jaunā nodokļa pirmajā gadā.

99. Otrajā gadījumā tiktu pārbaudīta tikai valsts nodokļu likuma saskaņotība (šajā ziņā detalizēti iepriekš 53. un nākamie punkti). Pirmajā gadījumā būtu svarīgi, vai nodokļa maksātāji ar zaudējumiem un nodokļa maksātāji bez zaudējumiem ir salīdzināmā situācijā un, ja tas tā ir, vai attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka atkāpe ir pamatota. Šajā gadījumā tad – Komisijas skatījumā – tā to varētu pamatot tikai ar dažiem iemesliem.

100. Tomēr nav iespējams pietiekami skaidri atbildēt uz jautājumu, vai iespēja ņemt vērā zaudējumus ir jāuzskata par daļu no nodokļu sistēmas vai par atkāpi no tās. Uz peļņu balstīta ienākuma nodokļa sistēmā iespēja ņemt vērā zaudējumus neapšaubāmi būtu jāuzskata par daļu no nodokļu sistēmas. Uz apgrozījumu balstīta ienākuma nodokļa gadījumā – tāpat kā to dara Komisija – noteikti varētu runāt par atkāpi no sistēmas. Taču Ungārijas likumdevējs šo "atkāpi" ir izmantojis savā uz apgrozījumu balstītā ienākuma nodokļa sistēmā kā atskaites punktu pirmajam gadam. Tātad tā *a priori* ir daļa no sistēmas.

46 Skat. tikai spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. un nākamie punkti), 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts), un 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts).

47 Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts), un 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts).

48 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. punkts), šajā nozīmē skat. spriedumus, 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 64. un 65. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, Nīderlande/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, 42. un 43. punkts).

49 Spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 Skat. spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 40. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 45. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. un nākamie punkti), kuros tas tika apstiprināts attiecībā uz vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem saistībā ar mazumtirdzniecības objektiem piemērotu nodokli.

101. Attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma konteksts galu galā ir samazināt uz apgrozījumu balstīta ienākuma nodokļa sekas uzņēmumiem, kuri, neraugoties uz lielu apgrozījumu nodokļa ieviešanas gadā, iepriekšējā gadā ir cietuši zaudējumus un pašlaik kārtējā gadā saskaras ar jaunu, no peļņas neatkarīgu nodokli. Tas nav nekas cits kā pārejas noteikums – kā apgalvo arī Ungārija –, lai, ņemot vērā samērīguma aspektus, mazinātu reklāmas nodokļa īpašo ietekmi uz pirmo taksācijas gadu, it īpaši tāpēc, ka reklāmas nodoklis ir ieviests kārtējā gadā.

102. Aplūkojot sīkāk, ar šo pārejas noteikumu kaut kādā mērā pat tiek ņemtas vērā Komisijas bažas. Saistībā ar pirmo pamatu (progresīvā likme) tā aizvien apgalvo, ka uz apgrozījumu balstīts nodoklis nav piemērots nodokļu maksātāju aplikšanai ar nodokli atkarībā no maksātspējas, jo pat uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu varētu būt tikai neliela peļņa un tiem tomēr būtu jāmaksā nodokļi. Šajā gadījumā nepietiekama maksātspēja iepriekšējā gadā proporcionāli tiek ņemta vērā pirmajā nodokļa gadā.

103. Rezultātā ar iespēju ņemt vērā zaudējumus, kas ir paredzēta tikai pirmajam taksācijas gadam, ierobežotu periodu (proti, pārejas periodu) tiek saskaņotas divas nodokļu sistēmas, proti, uz peļņu balstīts uzņēmumu vai iedzīvotāju ienākuma nodoklis un uz apgrozījumu balstīts (proti, no peļņas neatkarīgs) reklāmas nodoklis. Tomēr divu nodokļu sistēmu saskaņošanu, kas ir paredzēta likumā, man ir grūti saukt par atkāpi no atsauces sistēmas. Drīzāk tā ir daļa no (saskaņotas) atsauces sistēmas.

104. Šāda saskaņošana pastāv arī uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā Ungārijā. Šajā gadījumā – kā apgalvoja Ungārija – reklāmas nodokli var atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķina bāzes. Protams, tas ir "izdevīgi" tikai uzņēmumiem, kuriem ir arī peļņa. Tomēr acīmredzami nebūtu pareizi uztvert to kā pamatojamu atkāpi uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā. Es nesaskatu, kāpēc saskaņošanas noteikumam reklāmas nodokļa sistēmā būtu jāpiemēro kāda cita pieeja, kaut arī tas būtu spēkā tikai vienu gadu. Turklāt – kā apgalvo Ungārija – iespējas ņemt vērā zaudējumus mērķis ir kompensēt zaudējumus guvušo uzņēmumu "neizdevīgo situāciju", jo peļņas neesamības gadījumā šie uzņēmumi nevar tieši izmantot šos zaudējumus peļņas samazināšanai uzņēmumu vai iedzīvotāju ienākuma nodokļa ietvaros.

105. Tā kā lēmums, vai iespēja ņemt vērā zaudējumus ir jāuzskata par daļu no atsauces sistēmas vai par atkāpi no atsauces sistēmas, ir ļoti atkarīgs, pirmkārt, no valsts tiesību izpratnes un, otrkārt, no līmeņa, kas tiek izmantots kā atskaites punkts, selektīvas priekšrocības pastāvēšanas pārbaudes apjomam nevajadzētu būt atkarīgam no šīs kvalifikācijas. Drīzāk pārbaude būtu jāveic vienoti, lai nevajadzētu veikt šādu nošķiršanu.

2. Saskaņotības pārbaude arī attiecībā uz atkāpēm no atsauces sistēmas

106. Tāpēc es iesaku Tiesai veikt tikai vienu vispārējo nodokļu likuma noteikumu saskaņotības pārbaudi, ņemot vērā dalībvalstu nodokļu suverenitāti abos gadījumos (neatkarīgi no tā, vai runa ir par tikko izveidotās atsauces sistēmas daļu vai par atkāpi no atsauces sistēmas). Tas tādēļ, ka vispārēja diferenciācija, kas vienādi piemērojama visiem [51] un attiecas tikai uz nodokļu maksātājiem, kuri arī atbilst tās nosacījumiem [52] un ietilpst saskaņotā nodokļu sistēmā, parasti nevar būt selektīva priekšrocība [53]. No šāda viedokļa nodokļu likuma vispārēja diferenciācija ir selektīvs pasākums tikai tad, ja tā, ņemot vērā likuma mērķi, nav balstīta uz loģiska pamata, tātad nav izskaidrojama.

51 Šajā ziņā skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. un nākamie punkti), 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts), un 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts).

52 Šajā ziņā skat. tostarp spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

53 Šajā ziņā skat. jau manus secinājumus lietā *Tesco-Global Áruházak* (C-323/18, EU:C:2019:567, 150. punkts).

107. Saskaņā ar šo mazāk stingro pārbaudes kritēriju selektīva priekšrocība rodas tikai tad, ja, pirmkārt, ar pasākumu (šajā gadījumā iespēju ņemt vērā zaudējumus) tiek ieviestas atšķirības starp uzņēmējiem, kas vairs nav identificējamas. Tas tā būtu, piemēram, tad, ja nodokļu maksātāji, ņemot vērā šīs dalībvalsts nodokļu sistēmas mērķi, ir acīmredzami salīdzināmā faktiskajā un juridiskajā situācijā [54].

108. Pat ja šis nosacījums ir izpildīts, otrkārt, priekšrocība var tikt pamatota ar sistēmas, kuras daļa tā ir, raksturu vai vispārējiem mērķiem. Tā tas it īpaši ir tad, ja nodokļu režīms tieši izriet no valsts nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem [55], kam dalībvalsts nodokļu autonomijas dēļ katrā ziņā jābūt vien skaidri identificējamiem. Turklāt diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas esoši identificējami iemesli, kā tas lietā *ANGED* tika apstiprināts, piemēram, saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem mazumtirdzniecības objektiem piemērota nodokļa kontekstā [56].

109. Galu galā Vispārējā tiesa veica šādu saskaņotības pārbaudi. Tā pareizi pārbaudīja, vai tiesiskais regulējums ir diskriminējošs vai arī to var izskaidrot ar nodokļu sistēmu (līdz ar to tas nav pretrunā attiecīgā nodokļa mērķim). Tā kā iepriekšējā gadā radušos zaudējumu fakts ir objektīvs kritērijs un attiecībā uz spēju samaksāt papildu nodokli, kas nav atkarīgs no peļņas, uzņēmumi, kuriem iepriekšējā gadā bijuši zaudējumi, atšķiras no uzņēmumiem, kuriem iepriekšējā gadā bijusi peļņa, pārsūdzētā sprieduma 122. punktā Vispārējā tiesa pamatoti ir noliegusi selektīvas priekšrocības pastāvēšanu.

110. Savukārt, ja Komisija vēlas secināt diskriminējošu ietekmi tikai no tā, ka likuma pieņemšanas brīdī 2014. gada vidū jau bija zināms, kuriem uzņēmumiem 2013. gadā bija radušies zaudējumi, tas nav pārliecinošs arguments. Pirmkārt, tas paredz, ka Ungārijā attiecīgās nodokļu deklarācijas ir jāiesniedz pirms šā datuma, kas ir atkarīgs no valsts procesuālajām nodokļu tiesību normām un par ko Tiesai nav zināms. Otrkārt, tad likumdevējam jau būtu bijis jāzina par šiem skaitļiem, kas drīzāk ir maz ticams. Visā lietā nekas neliecina par to, ka šā tiesiskā regulējuma mērķis bija mērķtiecīgi "dot priekšroku" konkrētiem uzņēmumiem.

111. Komisijas arguments, ka zaudējumu ņemšana vērā nav saderīga ar nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu un nav atkarīgs no peļņas, arī nav pārliecinošs. Pārejas noteikums, kas, ņemot vērā samērīguma aspektus, uzņēmumiem, kuriem iepriekšējā gadā ir radušies zaudējumi, mazina no peļņas neatkarīgā reklāmas nodokļa īpašo ietekmi uz pirmo taksācijas gadu, nav nesaderīgs. Kā jau ir minēts (skat. iepriekš 103. un nākamos punktus), runa ir par divu nodokļu sistēmu identificējamu saskaņošanu pārejas periodā.

112. Secinot diskrimināciju no tā, ka zaudējumi tiek ņemti vērā tikai pirmajā reklāmas nodokļa gadā, nevis arī turpmākajos gados, kā to mēģina darīt Komisija, netiek ņemts vērā pārejas noteikuma mērķis. Tas *per se* ir paredzēts uz noteiktu laiku. Turklāt pārsūdzētā sprieduma 123. punktā Vispārējā tiesa ir pareizi norādījusi, ka nodokļu jomā piemērojamais periodiskuma princips pilnībā pieļauj dažādus režīmus dažādiem taksācijas periodiem. Situācijas, kas pastāv dažādos taksācijas periodos, jau šādā ziņā nav savstarpēji salīdzināmas.

54 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49. un 58. punkts), 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. punkts), 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts), 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

55 Skat. spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. un 69. punkts); šajā nozīmē skat. tostarp arī spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. un 43. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. punkts), 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts), un 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts).

56 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 40. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 45. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. un nākamie punkti).

113. Nepārliecina arī Komisijas viedoklis, ka uzņēmumi, kuriem iepriekšējā gadā bijusi peļņa, un uzņēmumi, kuriem iepriekšējā gadā bijuši zaudējumi, saistībā ar reklāmas nodokļa mērķi ir salīdzināmi visos aspektos. Progresīvā reklāmas nodokļa mērķis – kā iepriekš norādīts 55. un nākamajos punktos – ir nodokļu sloga zināma pārdale atbilstoši maksātspējai, kas noteikta atkarībā no apgrozījuma. Ungārijas likumdevēja pieņēmums, ka uzņēmumus, kuriem iepriekšējā gadā bijuši zaudējumi, mazākas likviditātes vai mazāku finanšu rezervju dēļ no peļņas neatkarīgs nodoklis ietekmē vairāk nekā uzņēmumus, kuriem iepriekšējā gadā bijusi peļņa, ir ticams. Dalībvalsts skatījumā – kas šajā gadījumā nav acīmredzami kļūdains – tie nav juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā.

3. Pakārtoti: iespējas ņemt vērā zaudējumus pamatojums

114. Turklāt atšķirīga attieksme pirmajā reklāmas nodokļa gadā būtu pamatota, arī ņemot vērā abu salīdzināmo grupu sākotnējo situāciju.

115. Izšķiroša nozīme – kā Tiesa ir uzsvērusi spriedumā *World Duty Free*[57] – ir vienīgi attiecīgās atšķirīgās attieksmes pārbaudei, ņemot vērā likumā izvirzīto mērķi. Tomēr šajā gadījumā ir svarīgi ne tikai valsts likumā skaidri minētie mērķi, bet arī mērķi, kas izriet no valsts likuma tā interpretācijas rezultātā[58]. Pretējā gadījumā būtu jāņem vērā vienīgi likumdošanas tehnika, lai gan valsta atbalsta jomā valsts pasākumi tiek vērtēti atkarībā no to ietekmes un neatkarīgi no izmantotajām reglamentēšanas metodēm[59].

116. Ņemot vērā reklāmas nodokļa mērķus, pastāv objektīvs pamats mazināt sekas, ko rada jaunais no peļņas neatkarīgais nodoklis uzņēmumiem, kuri iepriekšējā gadā nav guvuši peļņu. Nav vajadzības noskaidrot, vai runa ir par iekšēju nodokļu mērķi vai ārēju mērķi, jo – kā norādīts iepriekš 88. un nākamajos punktos – tam nav nozīmes. Ir jāmazina grūtības, ko papildu nodoklis rada uzņēmumiem, kuri ir cietuši zaudējumus iepriekšējā gadā. Tādējādi tiek ņemta vērā nodokļa maksātāja samazinātā spēja samaksāt arī papildu nodokli, kas nav atkarīgs no peļņas.

4. Secinājumi

117. Iespēja ņemt vērā zaudējumus pirmajā taksācijas gadā ir identificējama un nav patvaļīga. Tāpēc ar to saistītā atšķirīgā attieksme pret uzņēmējiem pirmajā reklāmas nodokļa gadā nav selektīva priekšrocība. Šajā ziņā nevar konstatēt, ka Vispārējā tiesa būtu pieļāvusi tiesību kļūdu. Tāpēc nav pamatots arī Komisijas otrais pamats.

VI. Tiesāšanās izdevumi

118. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 184. panta 2. punktam, ja apelācijas sūdzība nav pamatota, Tiesa lemj par tiesāšanās izdevumiem. Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam, kas piemērojams apelācijas tiesvedībā, pamatojoties uz tā 184. panta 1. punktu, lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kam spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai ir jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

57 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54., 67. un 74. punkts).

58 Šādā nozīmē arī spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45. punkts); citā nozīmē vēl arī spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52., 59. un 61. punkts) – lai gan nodokļa pamatā bija ideja uzlikt nodokli atkarībā no maksātspējas, Tiesa nepārprotami ir pārbaudījusi tikai preambulā skaidri minētos tādus ārpus nodokļu jomas identificējamos iemeslus kā "vides aizsardzība" un "teritorijas plānošana".

59 Spriedumi, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (*Heitkamp BauHolding* maksātnespēja)/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 47. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 40. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 35. punkts), un 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89. punkts).

119. Saskaņā ar Tiesas Reglamenta 184. panta 1. punktu, skatot to kopā ar 140. panta 1. punktu, Polijas Republika, kas iestājusies lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

VII. Secinājumi

120. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, ierosinu Tiesai lemt šādi:

1) Noraidīt Komisijas apelācijas sūdzību.

2) Eiropas Komisija sedz savus un Ungārijas tiesāšanās izdevumus.

3) Polijas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.