



Teismo praktikos rinkinys

BENDROJO TEISMO (devintoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. birželio 27 d.*

„Valstybės pagalba – Vengrijos apyvartos mokestis už reklamos platinimą – Progresinis apmokestinimas – 2013 m. pelno negavusių bendrovių 50 % perkeltų nuostolių atskaitymas iš mokesčio bazės – Sprendimas, kuriuo pagalbos priemonės kvalifikuojamos kaip nesuderinamos su vidaus rinka ir įpareigojama jas susigrąžinti – Valstybės pagalbos sąvoka – Atrankumo sąlyga“

Byloje T-20/17

Vengrija, atstovaujama M.-Z. Fehér, G. Koós ir E.-Zs.Tóth,

ieškovė,

palaikoma

Lenkijos Respublikos, atstovaujamos B. Majczyna, M. Rzotkiewicz ir A. Kramarczyk-Szaładzińska,

įstojusios į bylą šalies,

prieš

Europos Komisiją, atstovaujamą V. Bottka ir P.-J. Loewenthal,

atsakovę,

dėl SESV 263 straipsniu grindžiamo prašymo panaikinti 2016 m. lapkričio 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/329 dėl priemonės SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią Vengrija įgyvendino dėl apyvartos iš reklamos apmokestinimo (OL L 49, 2017, p. 36),

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas S. Gervasoni, teisėjai L. Madise (pranešėjas) ir R. da Silva Passos,

posėdžio sekretorė N. Schall, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. sausio 10 d. posėdžiui,

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

Ginčo aplinkybės

- 1 2014 m. birželio 11 d. Vengrijos Nacionalinė Asamblėja priėmė 2014 m. Įstatymą Nr. XXII dėl reklamos mokesčio (toliau – Įstatymas dėl reklamos mokesčio). Šiame 2014 m. rugpjūčio 15 d. įsigaliojusiam įstatyme buvo nustatytas naujas progresinis specialus mokestis, taikomas pajamoms iš reklamos platinimo Vengrijoje (toliau – reklamos mokestis), papildantis 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.
- 2 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 (dėl kurių reklama yra platinama) ir ne reklamos agentūros, kurios yra tarpininkės tarp reklamos užsakovų ir platintojų. Mokesčio apmokestinimo bazę sudaro reklamos platinimo metinė apyvarta, neatskaitant mokesčių. Mokesčio teritorinė taikymo sritis – Vengrija.
- 3 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 %).
- 4 Mokesčių mokėtojai, kurių pelnas iki 2013 m. mokestinių metų buvo lygus nuliui ar neigiamas, galėjo iš 2014 m. apmokestinimo bazės atskaityti 50 % nuostolių, perkeltų iš ankstesnių mokestinių metų.
- 5 2015 m. kovo 12 d. sprendimu, pasikeitusi elektroniniais laiškais su Vengrijos valdžios institucijomis, Komisija dėl Įstatymo dėl reklamos mokesčio pradėjo formalią valstybės pagalbos tyrimo procedūrą, numatytą SESV 108 straipsnio 2 dalyje, nes manė, kad progresinis apmokestinimas ir nuostatos, susijusios su perkeltų nuostolių atskaita iš apmokestinimo bazės, yra valstybės pagalba. Tame 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 suteikiant atrankųjį pranašumą. Komisija taip pat nusprendė, kad galimybė bendrovėms, negavusioms pelno 2013 m., atskaityti iš apmokestinimo bazės 50 % nuostolių yra valstybės pagalba sudarantis atrankusis pranašumas.
- 6 Tame pačiame sprendime Komisija nurodė sustabdyti nagrinėjamos priemonės taikymą remiantis 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339), 11 straipsnio 1 dalimi.

- 7 Vėliau Vengrija savo iniciatyva, iš anksto nepranešusi Komisijai ir negavusi jos leidimo, 2015 m. birželio 4 d. priėmė Įstatymą Nr. LXII ir juo pakoregavo reklamos mokesčių – šešių lygių progresinių tarifų skalę nuo 0 iki 50 % pakeitė tokiais dviem apmokestinimo tarifais:
 - 100 mln. (HUF) (apie 312 000 EUR) nesiekiančiai apyvartos daliai – 0 %;
 - 100 mln. (HUF) viršijančiai apyvartos daliai – 5,3 %.
- 8 2015 m. Įstatyme Nr. LXII taip pat buvo numatyta galimybė atgaline data taikyti jo nuostatas nuo Įstatymo dėl reklamos mokesčio įsigaliojimo 2014 m. Todėl mokesčių mokėtojas galėjo nuspręsti savo apyvartai už praėjus mokesčius metus taikyti ankstesnę ar naująją skalę.
- 9 Komisija formalią 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 (OL L 49, 2017, p. 36; toliau – ginčijamas sprendimas). Ginčijamo 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 numatytas apmokestinimo naštos sumažinimas atskaitant 2013 m. pelno negavusių įmonių nuostolius, yra Vengrijos neteisėtai, pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį nustatyta valstybės pagalba, kuri taip pat remiantis SESV 107 straipsniu yra nesuderinama su vidaus rinka.
- 10 Ginčijamo sprendimo 2 ir 3 straipsniuose Komisija vis dėlto nurodė, kad tam tikra pagal šią sistemą suteikta individuali pagalba nėra su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, jei laikomasi tam tikrų sąlygų.
- 11 Ginčijamo sprendimo 4 straipsnyje Komisija įpareigojo Vengriją susigrąžinti iš pagalbos gavėjų su vidaus rinka nesuderinama pripažintą pagalbą.
- 12 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 įpareigosios 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. Vis dėlto Komisija nurodė, kad pareiga susigrąžinti lėšas nebūtų privaloma, jei Vengrija atgaline data nuo nagrinėjamos apmokestinimo schemos įsigaliojimo 2014 m. dienos ją panaikintų. Jei Vengrija imtųsi šių veiksmų, ji vis tiek turėtų galimybę ateityje, pavyzdžiui, nuo 2017 m., įvesti neprogresinių mokesčių schemą, pagal kurią apmokestinamieji asmenys nebūtų diferencijuojami.
- 13 Ginčijamame sprendime Komisija, atsižvelgdama į SESV 107 straipsnio 1 dalyje pateiktą apibrėžtį, nagrinėjamos schemos kvalifikavimą kaip valstybės pagalbos iš esmės grindė taip, kaip nurodyta toliau.
- 14 Pirmiausia, kiek tai susiję su nagrinėjamos priemonės priskyrimu valstybei ir jos finansavimu iš valstybinių išteklių, Komisija nusprendė, kad, Vengrijos parlamentui priėmus Įstatymą dėl reklamos mokesčio, Vengrija atsisakė išteklių, kuriuos ji turėjo gauti iš mažesnę apyvartą turinčių bendrovių (t. y. mažesnių bendrovių), jei joms būtų taikoma ta pati mokesstinė prievolė, kaip ir didesnę apyvartą turinčioms bendrovėms (t. y. didesnėms bendrovėms).
- 15 Dėl pranašumo Komisija priminė, kad priemonėmis, kuriomis sumažinami įmonėms paprastai taikomi mokesčiai, kaip ir faktinių išmokų atvejais, suteikiamas pranašumas. Šiuo atveju daug mažesni mokesčių tarifai palengvino našta, tenkančią nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su našta,

- kuri tenka didesnę apyvartą turinčioms įmonėms, todėl mažos įmonės įgijo pranašumą prieš didesnes. Komisija pridūrė, kad Įstatyme dėl reklamos mokesčio numatyta galimybė 2013 m. pelno negavusioms bendrovėms iš apmokestinimo bazės atskaityti 50 % perkeltų nuostolių taip pat yra pranašumas, nes taip šioms įmonėms sumažinama mokesstinė našta, palyginti su tomis įmonėmis, kurios negali pasinaudoti šia atskaita.
- 16 Dėl to, kad ši lengvata tam tikroms įmonėms sudaro palankesnes sąlygas (atrakumo kriterijus), Komisija nurodė, kad, kiek tai susiję su mokesetine lengvata, analizė turi būti atliekama keliais etapais. Pirmiausia reikia nustatyti referencinę apmokestinimo schemą, tada iširti, ar nagrinėjama priemonė leidžia nukrypti nuo šios schemos, t. y. ar ji diferencijuoja įmones, kurios, atsižvelgiant į šiai schemei būdingus bruožus, yra panašioje faktinėje ir teisinėje situacijoje, ir, galiausiai, jeigu atsakymas būtų teigiamas, nustatyti, ar šis nukrypimas yra pateisinamas referencinės apmokestinimo schemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Jeigu antrajame etape atsakymas būtų neigiamas arba – atitinkamai – jeigu trečiajame etape atsakymas būtų teigiamas, tai leistų atmesti prielaidą, kad egzistuoja atrankusis pranašumas tam tikrų įmonių naudai, o teigiamo atsakymo antrajame etape atveju ir neigiamo atsakymo trečiajame etape atveju būtų galima daryti priešingą išvadą, t. y. pripažinti šio pranašumo egzistavimą.
- 17 Šiuo atveju Komisija visų pirma nurodė, kad referencinę sistemą sudaro specialus apyvartos, gautos teikiant reklamos paslaugas, mokeskis. Tačiau, Komisijos teigimu, pajamų iš reklamos progresinis apmokestinimas negali būti jos dalis. Iš tiesų tam, kad pati referencinė schema nebūtų laikoma valstybės pagalba, Komisija nurodė, kad ji turi tenkinti dvi sąlygas:
- apyvartai iš reklamos turi būti taikomas vienodas mokesčio tarifas,
 - neturi būti nustatytas joks kitas aspektas, kuriuo tam tikroms įmonėms būtų suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 18 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 referencinės sistemos, pagal kurią visi reklamos platintojai Vengrijoje apmokestinami taikant vienodą mokesčio tarifą.
- 19 Be to, Komisija manė, kad tik įmonėms, kurios negavo pelno 2013 m., numatyta galimybė iš 2014 m. apmokestinimo bazės atskaityti 50 % perkeltų nuostolių taip pat nukrypsta nuo referencinės sistemos, t. y. apmokestinimo atsižvelgiant į apyvartą iš reklamos taisyklės. Komisijos teigimu, kadangi reklamos mokeskis siejamas su apyvarta, išlaidos neturėtų būti atskaitomos iš apmokestinimo bazės, kaip tai galima daryti pelno mokesčių atveju.
- 20 Komisija taip pat manė, kad nukrypimas nuo referencinės schemos, taikant progresinį apmokestinimą, nepateisinamas schemos pobūdžiu ar bendra struktūra. Kadangi Vengrijos valdžios institucijos tvirtino, kad reklamos mokesčiu buvo laikomasi perskirstymo logikos ir kad apyvarta ir įmonių dydis atspindėjo įmonių pajėgumą mokėti mokesčius, nes daugiau pajamų iš reklamos gaunančios įmonės turi daugiau galimybių mokėti mokesčių nei įmonės, kurių pajamos iš reklamos yra mažesnės, Komisija nusprendė, kad Vengrijos pateikta informacija neįrodė nei kad įmonių apyvarta atspindi jų pajėgumą mokėti mokesčius, nei kad apmokestinimo schemos pobūdis ir bendra struktūra pateisina progresinį apmokestinimą. Komisijos teigimu, progresinis mokeskis nuo apyvartos gali būti pateisinamas tik siekiant kompensuoti ar išvengti tam tikrų neigiamų pasekmių, kurių gali kilti dėl tam tikros veiklos ir kurios yra tuo didesnės, kuo didesnė apyvarta, bet tai šiuo atveju nebuvo įrodyta.
- 21 Be to, Komisija nepripažino, kad 50 % perkeltų nuostolių atskaita gali būti pateisinta kaip priemonė, skirta užkirsti kelią mokesčių vengimui ir pareigai mokėti mokesčių apeiti, kaip tai tvirtino Vengrijos valdžios institucijos. Komisijos teigimu, priemone buvo nustatytas 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., bet galėjo atskaityti iš ankstesnių apmokestinimo metų perkeltus nuostolius, vertinimas.

- 22 Be to, pagal šią nuostatą atskaitomi nuostoliai nebuvo ribojami 2013 m. nuostoliais; pelno 2013 m. negavusiai įmonei buvo leidžiama užskaityti iš ankstesnių metų perkeltus nuostolius. Nuostolių, jau buvusių priimant Įstatymą dėl reklamos mokesčio, atskaita galėjo lemti atrankumą, nes atskaitos galimybė galėjo sukurti palankesnes sąlygas įmonėms, kurios galėjo turėti didelių perkeltų nuostolių.
- 23 Taigi nevienodas vertinimas yra nepateisinamas ir nesuderinamas su apyvartos mokesčio pobūdžiu, todėl negali būti laikoma, kad tuo prisidedama prie kovos su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu, kad būtų galima pateisinti skirtingą vertinimą.
- 24 Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Komisija padarė išvadą, kad apmokestinimo schemas pobūdis ir bendra struktūra nepateisina nagrinėjamų priemonių, kuriomis suteikiamas atrankusis pranašumas, pirma, įmonėms, kurių apyvarta buvo maža (t. y. mažesnėms įmonėms), ir, antra, įmonėms, kurios, negavusios pelno 2013 m., iš 2014 m. apmokestinimo bazės galėjo atskaityti 50 % jų perkeltų nuostolių.
- 25 Galiausiai Komisija nurodė, kad nagrinėjama priemonė iškreipė konkurenciją ar galėjo ją iškreipyti ir darė poveikį valstybių narių tarpusavio prekybai. Šiuo klausimu ji, be kita ko, nurodė, kad reklamos rinka Vengrijoje buvo atvira konkurencijai, joje dalyvavo ūkio subjektai iš kitų valstybių narių ir kad įmonės, kurioms buvo taikomas mažesnis tarifas, gavo pagalbą veiklai vykdyti.
- 26 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.
- 27 Komisija visų pirma pažymėjo, kad taikant naująją apmokestinimo tarifų struktūrą išimtis vis tiek suteikiama įmonėms, kurių apyvarta nesiekia 100 mln. HUF (0 % tarifas), nors kitos įmonės, kurių apyvarta didesnė, mokės 5,3 % reklamos mokestį. Komisija suteikė Vengrijai galimybę atsižvelgiant į apmokestinimo schemas esmę (pvz., atsižvelgiant į administracinę naštą) pagrįsti 0 % mokesčio tarifo taikymą apmokestinant 100 mln. HUF nesiekiančią apyvartą iš reklamos. Vis dėlto Vengrija nepateikė argumentų, kuriais remiantis būtų galima įrodyti, kad mokesčio rinkimo sąnaudos (administracinė našta) viršytų surinkto mokesčio sumą (apytiksliai iki 17 000 EUR mokesčių sumą per metus).
- 28 Antra, Komisijos teigimu, kadangi reklamos mokestį galima buvo pasirinktinai taikyti atgaline data, įmonės galėjo išvengti mokesstinės prievolės, susijusios su taikymu atgaline data, ir taip suteikiamas ekonominis pranašumas įmonėms, kurios taip išvengė 5,3 % tarifo, išsaugodamos ankstesnį 0 % ar 1 % tarifą.
- 29 Trečia, Komisija dėl galimybės 2014 m. apmokestinimo bazę sumažinti 50 % perkeltų nuostolių suma, taikomos tik įmonėms, kurios 2013 m. pelno negavo, kuri nebuvo panaikinta 2015 m. pakeitimu, nusprendė, kad nauja schema nebuvo atlikta pakeitimų.
- 30 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.
- 31 2017 m. gegužės 16 d. Vengrijos parlamentas priėmė 2017 m. Įstatymą Nr. XLVII dėl Įstatymo dėl reklamos mokesčio pakeitimo. Šiuo įstatymu atgaline data buvo panaikintas reklamos mokestis.
- 32 Komisija savo rašytinėse pastabose Bendrajame Teisme nurodo, kad Vengrija nepasinaudojo ginčijamo sprendimo 91 konstatuojamojoje dalyje nustatyta galimybe, pagal kurią leidžiama per du mėnesius nuo ginčijamo sprendimo priėmimo nustatyti atgaline data taikomą vienodą mokesčio tarifą. Vis dėlto,

kadangi Komisija konstatavo, kad Vengrija atgaline data panaikino anksčiau mokėtą reklamos mokestį („laikomą pertekliniu“) ir kadangi ši nuostata buvo aiškiai priimta siekiant įgyvendinti sprendimą, ji nurodo, kad pareiga susigrąžinti anksčiau nustatytą pagalbą išnyko.

Procesas ir šalių reikalavimai

- 33 2017 m. sausio 16 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo šį Vengrijos ieškinį.
- 34 Tą pačią dieną gautu atskiru dokumentu Vengrija pateikė prašymą sustabdyti ginčijamo sprendimo įgyvendinimą (byla T-20/17 R).
- 35 Bendrojo Teismo pirmininkas 2017 m. kovo 23 d. Nutartimi *Vengrija / Komisija* (T-20/17 R, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:203) atmetė prašymą dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo ir atidėjo klausimo dėl bylinėjimosi išlaidų nagrinėjimą.
- 36 2017 m. kovo 27 d. Komisija pateikė atsiliepimą į ieškinį.
- 37 2017 m. gegužės 19 d. Bendrojo Teismo kanceliarija gavo Lenkijos Respublikos prašymą leisti įstoti į bylą palaikyti Vengrijos reikalavimų. 2017 m. gegužės 30 d. sprendimu Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas patenkino šį prašymą leisti įstoti į bylą.
- 38 Vengrija, Komisija ir Lenkijos Respublika dubliką, tripliką ir įstojimo į bylą paaiškinimus pateikė atitinkamai 2017 m. gegužės 15 d., birželio 28 d. ir liepos 26 d.
- 39 Vengrija ir Komisija savo pastabas dėl Lenkijos Respublikos įstojimo į bylą paaiškinimų pateikė 2017 m. lapkričio 7 d.
- 40 2017 m. gruodžio 15 d. raštu Vengrija pateikė motyvuotą prašymą surengti teismo posėdį.
- 41 Teisėjo pranešėjo siūlymu Bendrasis Teismas (devintoji kolegija) nusprendė pradėti žodinę proceso dalį. Bendrasis Teismas taip pat nusprendė pateikti Vengrijai tris klausimus, kad ji atsakytų į juos vykstant teismo posėdžiui.
- 42 Per 2019 m. sausio 10 d. posėdį išklaustytos šalių nuomonės žodžiu ir atsakymai į Bendrojo Teismo pateiktus klausimus.
- 43 Vengrija, palaikoma Lenkijos Respublikos, Bendrojo Teismo prašo:
- panaikinti ginčijamą sprendimą,
 - nepatenkinus šio reikalavimo, iš dalies panaikinti ginčijamą sprendimą tiek, kiek juo draudžiama valstybės pagalba laikomi ir pokyčiai, atlikti 2015 m. teisės aktų pakeitimais,
 - priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
- 44 Komisija Bendrojo Teismo prašo:
- atmesti ieškinį kaip nepagrįstą,
 - priteisti iš Vengrijos ir Lenkijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.

Dėl teisės

- 45 Vengrija nurodo tris ieškinio pagrindus: pirmasis grindžiamas nagrinėjamų priemonių teisinio kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, klaida, antrasis grindžiamas pareigos motyvuoti nesilaikymu, o trečiasis – piktnaudžiavimu įgaliojimais.
- 46 Bendrasis Teismas mano, kad nagrinėjamoje byloje būtina visų pirma išnagrinėti pagrindą, grindžiama aptariamų priemonių teisinio kvalifikavimo kaip valstybės pagalbos, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, klaida.
- 47 Visų pirma reikia konstatuoti, kad nors ginčijamo sprendimo motyvuose Komisija manė, kad galimybė pasirinktinai atgaline data taikyti reklamos mokestį, pakeistą 2015 m., suteikia pranašumą tam tikroms įmonėms, kaip tai buvo nurodyta šio sprendimo 28 punkte, šis vertinimas nepateiktas ginčijamo sprendimo rezoliucinėje dalyje ir todėl, kaip per posėdį patvirtino Komisijos atstovas, ši aplinkybė nebuvo nustatyta kaip valstybės pagalbai priskiriama aplinkybė. Todėl nebūtina nagrinėti argumentų, pateiktų prieš šį Komisijos vertinimą.
- 48 Vengrija taip pat tvirtina, kad Komisija klaidingai manė, jog reklamos mokestis susijęs su atrankinėmis priemonėmis, suteikiant tam tikroms įmonėms pranašumą. Vengrijos teigimu, nei progresinis apmokestinimas, nei mokesčio bazės sumažinimas įmonėms, 2013 m. turėjusioms nuostolių, nėra valstybės pagalba.

Dėl progresinio apmokestinimo struktūros

- 49 Vengrija visų pirma tvirtina, kad nėra pareigos pagrįsti apyvartos progresinio apmokestinimo struktūros, kad ji nebūtų laikoma valstybės pagalba. Iš tiesų nėra skirtumo tarp, pirma, pelno mokesčių, kurių progresiniams tarifams pritaria Komisija, ir, antra, mokesčių, kurie priklauso nuo apyvartos, nes šios dvi apmokestinimo rūšys turi tas pačias savybes valstybės pagalbos kvalifikavimo kriterijų atžvilgiu, jei jie yra išreikšti progresinių tarifų skale. Fiskalinė įvairovė leidžia nacionalinės teisės aktų leidėjui disponuoti įvairiais instrumentais, kad galėtų optimaliai paskirstyti valstybės mokesčius. Todėl Vengrija teigia, kad, kadangi pagal dabartinę Sąjungos teisę vis dar yra valstybių narių kompetencija nustatyti tiesioginių mokesčių tarifus, nebuvo būtina ypatingomis priežastimis pagrįsti reklamos mokesčio nuostatas, ypač rėmimosi progresinių tarifų skale. Mokesčio, kaip valstybės pagalbos, analizė nepriklauso nuo priežasčių, kuriomis grindžiama jo pagrindinė struktūra.
- 50 Vengrija, siekdama pagrįsti savo argumentus, remiasi 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimu *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185), 1987 m. rugsėjo 17 d. Sprendimu *Feldain* (433/85, EU:C:1987:371), 2005 m. spalio 27 d. Sprendimu *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657) ir 2014 m. vasario 5 d. Sprendimu *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) ir teigia, kad nė vienoje Teisingumo Teismo nagrinėtoje byloje, susijusioje su valstybių narių mokesčių sistemomis, kuriose nustatytos progresinių tarifų skalės, nebuvo nuspręsta, kad tam tikra sistema yra valstybės pagalba ar pažeidžia Sąjungos teisę, motyvuojant tuo, kad tarifų skalė buvo didinama progresiniu būdu. Taigi Teisingumo Teismo jurisprudencija leidžia valstybėms narėms taikyti progresinį apmokestinimą, kurio mokesstinę bazę sudaro ne pelnas, ir tai iš principo nereiškia, kad suteikiama valstybės pagalba.
- 51 Vengrija mano, kad, jei vis dėlto turėtų būti nuspręsta, jog Komisija pagrįstai reklamos mokestį pripažino valstybės pagalba, ši institucija turėtų ginčyti visą progresinio apmokestinimo sistemą valstybės pagalbos požiūriu, kuri lemia nepateisinamą draudimą remtis tokia mokesatine priemone.
- 52 Konkrečiau kalbant, atsižvelgiant į valstybės pagalbos kriterijus, kaip jie suprantami pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Vengrija nurodo tai, kas išdėstyta toliau.

- 53 Dėl valstybės išteklių panaudojimo kriterijų ir pranašumo buvimo ji ginčija Komisijos teiginį, pateiktą ginčijamo sprendimo 42 konstatuojamoje dalyje, kad „Vengrija atsisako lėšų, kurias įprastomis aplinkybėmis turėtų surinkti iš įmonių, kurių apyvarta mažesnė (mažesnių įmonių), jei joms būtų taikomas toks pats mokesčio tarifas, kaip ir įmonėms, kurių apyvarta didesnė (didesnėms įmonėms)“. Iš tiesų reklamos mokesčiu „įmonės, kurių apyvarta yra mažesnė“, neatleidžiamos nuo kokios nors mokesstinės naštos, nes jų apmokestinimo bazė nesiekia intervalo ribų, nuo kurių taikomi didesni mokesčio tarifai. Dėl to šios įmonės už jų „mažesnę“ apyvartą dalį moka tą pačią sumą, kurią už tą pačią apyvartą dalį moka ir „įmonės, kurių apyvarta yra didesnė“.
- 54 Dėl skirtingų tarifų palyginimo, atlikto ginčijamame sprendime (ginčijamo sprendimo 50–59 punktai), Vengrija tvirtina, kad Komisija negali nei sukurti fiktyvios referencinės sistemos, pagal kurią nustatomas vienodas mokesčio tarifas ar nustatomas konstatuotas vidutinis apmokestinimo tarifas, nei nagrinėti valstybės narės mokesčių sistemos teisėtumo, ją palygindama su tokia fiktyvia sistema. Teisingumo Teismo jurisprudencija neleidžia konstatuoti nukrypimo nuo referencinės sistemos buvimo, remiantis kita referencine sistema, vienašališkai apibrėžta siekiant nustatyti pranašumą.
- 55 Todėl nebuvo tinkamai įrodyta, kad progresine reklamos mokesčio struktūra suteikiamas atrankusis pranašumas. Iš tiesų, kaip pažymėjo ir Lenkijos vyriausybė, šia struktūra, kuri, Komisijos teigimu, yra jos atrankumo priežastis, nenukrypstanta nuo referencinės sistemos, kurioje ji įtvirtinta, nes ji yra šios sistemos sudedamoji dalis.
- 56 Vengrija pažymi, kad nėra jokio skirstymo, susijusio su reklamos mokesčio apmokestinimo baze, ir kad būtent tas pats vidutinis tarifas, kuris progresinio apmokestinimo intervalais sistemoje taikomas subjektui, turi tą pačią mokesčio bazę, todėl pagal šią bazę apskaičiuotas mokestis yra tas pats. Todėl nėra jokio nukrypimo nuo referencinės sistemos.
- 57 Vengrija taip pat nurodo, kad, skirtingai nei mokesčių sistema, nagrinėta 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), kuri buvo sukurta siekiant sudaryti palankesnes sąlygas tam tikrai įmonių grupei, šiuo atveju lengvatinio apmokestinimo įmonėms (kurios, neturinčios darbuotojų ir patalpų veiklai vykdyti, *de facto* buvo atleistos nuo mokesčių), reklamos mokestį, kurio tarifas kiekvienam intervalui yra vienodas, kiekvienas mokesčių mokėtojas moka nuo jo apyvartos. Todėl dvi bylos nėra panašios.
- 58 Vengrija priduria, kad situacija šioje byloje neatitinka ir situacijos, kai mokestis gali būti laikomas sudarančiu sudėtinę valstybės pagalbos priemonės dalį, kaip nustatyta 2005 m. spalio 27 d. Sprendime *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657), kai pajamos iš šio mokesčio neišvengiamai turi įtakos pagalbai finansuoti. Šiuo klausimu ji primena, kad, kadangi pajamos iš reklamos mokesčio buvo įtrauktos į valstybės bendrąjį biudžetą, nebuvo galima nustatyti, kokios konkrečiai išlaidos buvo finansuotos iš šių pajamų.
- 59 Vengrijos vyriausybė daro išvadą, kad, kadangi pagal pirmines taisykles, reglamentavusias reklamos mokestį, ir tas, kurios buvo įtvirtintos 2015 m. pakeitimais, reklamos mokesčio dydis buvo tas pats dėl tos pačios apmokestinimo bazės, šio mokesčio progresinė intervalų skalė nelemia nei atrankumo, nei piniginio pranašumo.
- 60 Savo ruožtu Lenkijos vyriausybė priduria, kad, darant prielaidą, jog progresiniai mokesčiai nėra konkrečios referencinės sistemos dalis, jie nesudaro palankesnių sąlygų įmonėms, kurios, atsižvelgiant į pagrindinį mokesčio tikslą, yra faktinėje ir teisinėje situacijoje, panašioje į kitų įmonių situaciją. Iš tiesų, kadangi šių tarifų struktūra yra progresinė pagal intervalus, o ne bendrai progresinė, ja laikomasi lygybės principo. Visos įmonės viename apyvartos intervale vertinamos lygiai taip pat, nes taikomas tas pats apmokestinimo tarifas ir jokia įmonių grupė negalėtų būti laikoma privilegijuota.

- 61 Į šiuos argumentus, kad reklamos mokesčio progresyvumas nereiškia valstybės pagalbos, Komisija atsikerta, kad situacijos, dėl kurių buvo priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 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), atitinka reklamos mokesčio atvejį.
- 62 Konkrečiai iš 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) matyti, kad siekiant išsiaiškinti, ar mokestinė priemonė yra atrankinė ir suteikia pranašumą tam tikroms įmonėms, nepakanka išnagrinėti, ar yra nukrypstama nuo referencinės sistemos taisyklių, kaip antai apibrėžtų atitinkamos valstybės narės, bet reikia patikrinti ir tai, ar šios referencinės sistemos ribos ar struktūra buvo apibrėžta nuosekliai arba, priešingai, aiškiai savavališkai arba šališkai ir sudaro palankesnes sąlygas šioms įmonėms, atsižvelgiant į įprastą šios sistemos tikslą, kaip yra šiuo atveju. Komisija pažymi, kad minėtame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, jog atrankųjį pranašumą, kurį igijo tam tikros nuo mokesčių atleistos bendrovės, lėmė pats atitinkamo mokesčio tikslas – nustatyti bendrą mokesčių.
- 63 Remiantis panašia situacija ginčijamo sprendimo 50–54 konstatuojamosiose dalyse buvo padaryta išvada, kad Vengrija sąmoningai nuo pat pradžių sukūrė progresinio apmokestinimo reklamos mokesčiu pagal intervalus sistemą kaip referencinę atrankinę sistemą, kad būtų sudarytos palankesnės sąlygos tam tikroms įmonėms, palyginti su kitomis.
- 64 Komisija priduria, kad 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657), kuriuo remdamasi Vengrija siekia įrodyti, jog paskirties ryšio tarp reklamos mokesčio ir konkrečių priemonių finansavimo nebuvimas leidžia atmesti valstybės pagalbos buvimą, neturi reikšmės, nes šiuo atveju nagrinėjama yra ne pagalbos priemonė, kuri finansuojama mokesčiu, bet pati pagalba, atsižvelgiant į tai, kaip ji suprantama.
- 65 Be to, Komisija tvirtina, kad vienodas apmokestinimo tarifas kiekviename intervale nelemia vienodo mokesčių mokėtojų vertinimo, nes tik tie subjektai, kurių apyvarta yra didesnė, patenka į aukštesnį intervalą, pagal kurį taikomi didesni tarifai. Mokesčių mokėtojui yra svarbus faktinis vidutinis tarifas ir bendra apmokestinimo suma, bet ne tai, ar tam tikrame intervale tarifas yra vienodas, ar ne. Palyginti su vienodo tarifo mokesčiu, taikomų mokesčių mokėtojams ta pačia proporcija, progresinis reklamos mokestis bendrai reiškia didesnę mokestinę naštą įmonėms, patenkančioms į aukštesnį apmokestinimo intervalą.
- 66 Komisija priduria, kad, priešingai, nei tvirtina Vengrija, ji naujos referencinės sistemos neapibrėžė kaip „grindžiamos vidutiniu tarifu“. Vidutinis tarifas, į kurį ji daro nuorodą, yra nustatytas kiekvienai įmonei, bet ji ginčijamo sprendimo 48 ir 56 konstatuojamosiose dalyse vienodo tarifo reklamos mokestį apibūdino kaip referencinę sistemą, kurioje nėra nei intervalų, nei progresinių tarifų, t. y. vienintelę sistemą, pagal kurią galima išvengti diskriminacijos tarp panašioje padėtyje esančių įmonių, atsižvelgiant į reklamos mokesčiu siekiamą tikslą. Šie argumentai atitinka Teisingumo Teismo 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) pateiktus argumentus. Komisija patikslina, kad nors ji ginčijamame sprendime rėmėsi vienodo tarifo reklamos mokesčiu, kuris nereiškia valstybės pagalbos, ji leido Vengrijai nuspręsti dėl šio tarifo dydžio. Ši aplinkybė parodo tai, kad ji neapribojo Vengrijos suverenumo mokesčių srityje, bet tik taikė valstybės pagalbos srities taisykles.
- 67 Remdamasi ginčijamo sprendimo 46–71 konstatuojamosiomis dalimis, Komisija konkrečiai primena trijų etapų analizę, kurios ji laikėsi vertindama reklamos mokesčio atrankųjį pobūdį.
- 68 Dėl suteikto pranašumo atrankinio pobūdžio Komisija ginčijamame sprendime įrodė, kad progresinių mokesčių tarifai lemia įmonių, gaunančių didesnes pajamas iš reklamos (t. y. didelių įmonių, kaip *Magyar RTL*), ir tų, kurių pajamos iš reklamos yra mažesnės (t. y. mažesnių įmonių), atskirimą ir kad

todėl tai lemia atrankiojo pranašumo suteikimą pastarosioms dėl jų dydžio (49–56 konstatuojamosios dalys). Vienodo, nediskriminacinio tarifo apyvartos mokestis reiškia, kad įmonė turi mokėti tuo daugiau, kuo didesnės yra jos pajamos, o visos apyvartos dalys apmokestinamos vienodu tarifu. Skirtingai nei pelno mokesčių atveju, apskaičiuojant mokesčius nuo apyvartos neatsižvelgiama į sąnaudas, patirtas tai apyvartai pasiekti. Tai paaiškinama tuo, kad didesnė apyvarta nebūtinai lemia didesnį pelną ir kad pati apyvarta neatspindi mokesčių mokėjimo pajėgumo.

- 69 Komisija primena, kad, kaip ji mano, apyvartos mokesčių atveju skirtingų intervalų buvimas ir progresinių mokesčio tarifų taikymas, kurie susieti su šiais intervalais, pateisinami sistemos pobūdžiu tik išimtiniais atvejais, t. y. jei konkrečiam su mokesčiu susijusiam tikslui pasiekti iš tiesų būtini progresiniai tarifai. Progresinių apyvartos mokesčio tarifų taikymas galėtų būti laikomas pagrįstu, jei neigiami išoriniai veiklos padariniai, kurios ketinama kompensuoti mokesčiu, taip pat progresyviai (t. y. labiau nei proporcingai) didėja kartu su apyvarta. Vis dėlto Vengrija neįrodė, kad reklamos mokesčio progresyvumas buvo pateisinamas neigiamais išoriniais padariniais, kuriuos galėjo lemti reklama.
- 70 Reikia išnagrinėti prieš tai apibendrintus argumentus.
- 71 SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrą prekių gamybą, iškraipo arba gali iškraipyti konkurenciją, yra nesuderinama su bendrąja rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.
- 72 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad SESV 107 straipsnio 1 dalyje numatyta pagalba neapsiriboja vien subsidijomis, kadangi jos apima ne tik faktines išmokas, kaip pačios subsidijos, bet ir valstybės kišimąsi, kuris įvairiomis formomis palengvina paprastai įmonės biudžetui tenkančią mokesčių naštą ir todėl, nors nėra subsidija siaurąja prasme, yra tokio pat pobūdžio ir daro tokį pat poveikį (šiuo klausimu žr. 1961 m. vasario 23 d. Sprendimo *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg / Vyriausioji valdyba*, 30/59, EU:C:1961:2, 39 punktą; 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą; 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktą ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 punktą).
- 73 Mokesčių srityje iš to darytina išvada, kad dėl priemonės, kuria valdžios institucijos tam tikras įmones mokestiniu požiūriu vertina palankiau ir kuri nėra valstybės išteklių perdavimas, naudos gavėjai atsiduria palankesnėje finansinėje padėtyje nei kiti apmokestinamieji asmenys, todėl ji yra valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktą; 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56 punktą).
- 74 Siekiant įrodyti, kad tam tikros įmonės mokestiniu požiūriu vertinamos palankiau, kitaip tariant – apibūdinti nagrinėjamos priemonės atrankų pobūdį, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone tam tikroms įmonėms ar tam tikrą prekių gamybą sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 1974 m. liepos 2 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, 173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą; taip pat žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 75 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 75 Konkrečiau kalbant, pagal jurisprudencijoje įtvirtintą analizės metodą, siekiant palankią mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankiąją“, pirmiausia reikia iš anksto identifikuoti ir ištirti taikytiną bendrą arba „įprastinę“ apmokestinimo sistemą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo

Komisija / World Duty Free Group ir kt., C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (Heitkamp BauHolding bankrotas) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 76 Antra, atsižvelgiant į šią mokesčių sistemą, reikia įvertinti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas pranašumas gali būti atrankaus pobūdžio, ir prireikus įrodyti, kad šia priemone nukrypstama nuo tokios vadinamosios „įprastinės“ apmokestinimo sistemos, kadangi šia priemone diferencijuojami ūkio subjektai, kurie, atsižvelgiant į šios valstybės narės bendros ar „įprastos“ mokesčių sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje (šiuo klausimu žr. 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57 punktą). Visgi, jeigu paaiškėtų, kad mokestinis pranašumas (kitais tariant – diferencijavimas) yra pateisinamas sistemos, į kurią įeina tokia priemonė, pobūdžiu arba bendra struktūra, jis negali būti atrankusis (šiuo klausimu žr. 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktą; 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 51 ir 52 punktus; 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 52 punktą; 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83 punktą ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 ir 60 punktus).
- 77 Iš jurisprudencijos matyti, kad kai minimas „įprastinės“ apmokestinimo sistemos pobūdis, turima omenyje jai priskirtas tikslas, o kai nurodyta „įprastinė“ bendroji struktūra, turima omenyje jos apmokestinimo taisyklės (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 81 punktą ir 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 84 punktą). Reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad minėta mokesčių sistemos tikslas ar „įprastinio“ pobūdžio sąvoka remiasi pagrindiniais arba svarbiausiais šios mokesčių sistemos principais, o ne politika, kuri, nelygu atvejis, gali būti finansuojama iš jos teikiamų išteklių ar tikslais, kurių gali būti siekiama nustatant šios mokesčių sistemos išlygas.
- 78 Šiuo atveju pirmiausia reikia išnagrinėti „įprastinės“ mokesčių sistemos, į kurią atsižvelgiant turi būti iš principo sprendžiama, ar suteikiamas atrankusis pranašumas, ar ne, nustatymo klausimą.
- 79 Reikia pabrėžti, kad tiek, kiek Komisija ginčijamame sprendime pirmiausia remiasi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), trys mokesčiai, kurie buvo išnagrinėti byloje, kuriose priimtas minėtas sprendimas, kartu sudaro bendrą visų Gibraltare įsisteigusių bendrovių apmokestinimo sistemą, o šioje byloje priemonė, kurią Komisija pripažino valstybės pagalba, yra taikoma kaip specifinis sektorinis mokestis, susijęs su reklamos platinimu. „Įprastinė“ mokesčių sistema bet kuriuo atveju negali būti taikoma peržengiant šio sektoriaus ribas (šiuo klausimu pagal analogiją žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54–63 punktus).
- 80 Taigi Vengrija teisingai teigia, kad, kaip darė ir Komisija, mokesčio tarifas negali būti atsietas nuo mokesčių sistemos turinio (žr. ginčijamo sprendimo 48 konstatuojamąją dalį). Ar būtų apmokestinama bendru, ar progresiniu tarifu, apmokestinimo lygis, kaip ir mokesčio bazė, apmokestinimo momentas ir apmokestinamieji asmenys, yra pagrindinės apmokestinimo teisinės sistemos sudedamosios dalys. Kaip nurodo Lenkijos vyriausybė, Komisija pati Pranešimo dėl [SESV] 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016, p. 1) 134 punkte nurodo, kad „bazinė sistema grindžiama tokiais elementais kaip mokesčių bazė, apmokestinamieji asmenys, apmokestinimo momentas ir mokesčių tarifai“. Be to, nesant apmokestinimo lygio, kuris leistų nustatyti, kokia yra „įprastinės“ sistemos bendra struktūra, neįmanoma išnagrinėti, ar egzistuoja nukrypimas, kuriuo tam tikroms įmonėms suteikiamas pranašumas (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 6 d. Sprendimo *Portugalija / Komisija*, C-88/03, EU:C:2006:511, 56 punktą ir 2012 m. kovo 7 d. Sprendimo *British Aggregates / Komisija*, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 52 punktą). Todėl, nelygu atvejis, jeigu, taikant tą patį mokestį, tam tikroms įmonėms būtų taikomi skirtingi nei kitoms įmonėms mokesčio tarifai, įskaitant

skirtingo masto atleidimus nuo mokesčių, reikia nustatyti, kokia „įprastinė“ laikytina padėtis šioje srityje yra būdinga „įprastinei“ sistemai, kurios neidentifikavus šio sprendimo 75 ir 76 punktuose nurodytas metodus negali būti taikomas.

- 81 Be to, iš ginčijamo sprendimo ir Komisijos gynybos argumentų matyti, kad ji siekė identifikuoti „įprastinę“ sistemą, apimančią apmokestinimo struktūrą, kuria reikėtų vadovautis. Kaip pirmiausia matyti, be kita ko, iš ginčijamo sprendimo 52 ir 53 konstatuojamųjų dalių, Komisijos manymu, ši sistema turi būti sistema, kurioje įmonių apyvarta apmokestinama bendroju tarifu, nepaisant jo dydžio. Be to, Komisija išreiškė apgailestavimą, kad Vengrijos valdžios institucijos jai nenurodė šio bendrojo tarifo dydžio (ginčijamo sprendimo 52 konstatuojamoji dalis) ir net pasiūlė nustatyti 5,3 % dydžio tarifą už pajamas iš reklamos (ginčijamo sprendimo 91 ir 93 konstatuojamosios dalys). Vis dėlto reikia pažymėti, kad „įprastinė“ bendroju tarifu grindžiama sistema, kuria tam tikrose ginčijamo sprendimo dalyse rėmėsi Komisija, yra hipotetinė ir ji negalėjo būti taikoma. Iš tiesų su mokesčio pranašumo atrankiojo pobūdžio nustatymu susijusi analizė, kuri vykdoma antrame šio sprendimo 75 ir 76 punktuose nurodyto metodo etape, turi būti atliekama dėl realių „įprastinės“ mokesčių sistemos, kuriai jis priklauso, charakteristikų, kurios buvo identifikuotos pirmajame šio metodo etape, o ne dėl prielaidų, kurių kompetentinga valdžios institucija nenustatė.
- 82 Todėl Komisija ginčijamame sprendime padarė išvadą, kad „įprastinė“ sistema be mokesčio tarifo yra neišsami, o su joje nustatytu bendroju mokesčio tarifu yra hipotetinė, o tai yra teisės klaida.
- 83 Atsižvelgiant į nagrinėjamo mokesčio tarifo progresinį pobūdį ir į tai, kad nėra diferencijuotų mokesčio tarifų pakopų tam tikroms įmonėms, vienintelė „įprastinė“ sistema, kuri šioje byloje galėjo būti nustatyta, yra, kaip teigia Vengrijos vyriausybė, mokesčiai, kuris taikomas pačiai reklamai; šio mokesčio struktūra atspindi jo progresines pakopas ir jo intervalus.
- 84 Vis dėlto, net jeigu identifikuodama reikšmingą „įprastinę“ apmokestinimo sistemą Komisija padarė klaidą, reikia patikrinti, ar jos padarytos išvados negali pagrįsti kiti ginčijamame sprendime nurodyti motyvai, leidžiantys identifikuoti atrankųjį pranašumą tam tikrų įmonių naudai.
- 85 Iš tiesų Komisija neapsiribojo vien išvada, kad nagrinėjamo mokesčio progresinė struktūra nukrypo nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos, kuri šiuo atveju buvo identifikuota neišsamiai arba tik hipotetiškai, bet taip pat iš esmės pagrindė atrankiojo pranašumo įmonėms, generuojančioms nedidelę apyvartą, buvimą remdamasi 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimu *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732), susijusiu su apmokestinimo sistema, kuri pati yra diskriminacinė, atsižvelgiant į ja siekiamą tikslą, kitaip tariant, atsižvelgiant į jos pobūdį. Šiuo atveju Komisija manė, kad reklamos mokesčiai, kai taikomi progresiniai tarifai ir intervalai, prieštarauja šio mokesčio tikslui ir šiuo atžvilgiu diskriminavo šio sektoriaus įmones. Taigi, reikia patikrinti, ar šis vertinimas yra pagrįstas.
- 86 Ginčijamo sprendimo 49 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad „būtina įvertinti, ar referencinės sistemos ribas valstybė narė nustatė nuosekliai, ar, priešingai, akivaizdžiai nepagrįstai arba šališkai, kad šios ribos būtų palankesnės tam tikroms įmonėms“. Ginčijamo sprendimo 51 konstatuojamojoje dalyje ji pažymėjo: „Taigi taikant įstatymu įvestą progresinių tarifų sistemą, įmonės, atsižvelgiant į jų dydį, yra apmokestinamos skirtingu tarifu (išreikštu proporcingai jų bendrajai metinei apyvartai iš reklamos), nes įmonės apyvartos iš reklamos suma tam tikru mastu yra susijusi su tos įmonės dydžiu.“ Ginčijamo sprendimo 54 konstatuojamojoje dalyje ji nurodė: „Todėl referencinė sistema savo pobūdžiu yra atrankioji ir nėra laikoma pagrįsta atsižvelgiant į reklamos mokesčio tikslą – skatinti laikytis naštos pasidalijimo tarp visuomenės subjektų principo ir surinkti lėšų į valstybės biudžetą.“
- 87 Vis dėlto Komisijos minėtas tikslas – surinkti lėšų į biudžetą – yra bendras visiems netiksliniams mokesčiams, kurie sudaro mokesčių sistemų esmę, ir vien jo nepakanka siekiant nustatyti įvairių mokesčių pobūdį, pavyzdžiui, atsižvelgiant į jais apmokestinamų asmenų rūšį, į tai, ar jie yra bendri, ar

- sektoriniai, arba atsižvelgiant į jų galimą konkretų tikslą, pavyzdžiui, kiek tai susiję su mokesčiais, kuriais siekiama sumažinti tam tikrus poveikius aplinkai (ekomokesčiai). Be to, progresinių mokesčių struktūra pati savaime negali prieštarauti tikslui rinkti biudžeto įplaukas. Tikslas skatinti sąžiningą apmokestinimą yra labai bendras ir juo galima remtis dėl daugumos mokesčių. Todėl jis negali atitikti specialaus mokesčio tikslo.
- 88 Iš bylos medžiagos matyti, kad Įstatyme dėl reklamos mokesčio buvo nustatytas mokestis už reklamos platintojų apyvartą, kuri Vengrijos valdžios institucijos ketino susieti su persikirstymo logika, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 33 konstatuojamojoje dalyje. Kadangi nebuvo nurodytas joks kitas konkretus tikslas, kuris, pavyzdžiui, būtų susijęs su neigiamų pasekmių, galinčių atsirasti dėl nagrinėjamos veiklos, kompensavimu ar kuris neleisti joms atsirasti, reikia manyti, kad toks buvo nacionalinio teisės aktų leidėjo siekiamas tikslas. Ginčijamame sprendime Komisija konkrečiai nurodė, kad persikirstymo logika, grindžiama progresinio apmokestinimo struktūra, buvo nesuderinama su apyvartos mokesčiu, kad būtų galima manyti, jog šis tikslas negalėjo būti pasiektas siekiant išanalizuoti atrankiojo pranašumo buvimą.
- 89 Vis dėlto, priešingai, nei teigia Komisija, reklamos mokesčio bendroji struktūra, kuriai būdinga progresinė mokesčio struktūra, *a priori* atitiko Vengrijos valdžios institucijų tikslą, nors nagrinėjamas mokestis buvo apyvartos mokestis. Iš tiesų, pagrįstai galima manyti, kad didelę apyvartą generuojanti įmonė dėl masto ekonomijos gali patirti proporcingai mažesnių sąnaudų nei mažesnę apyvartą generuojanti įmonė, nes fiksuotosios vieneto sąnaudos (pavyzdžiui, susijusios su pastatais, turto mokesčiais, materialiu turtu, personalo sąnaudomis) ir kintamosios vieneto sąnaudos (pavyzdžiui, pradinės žaliavos) didėjant veiklos apimčiai mažėja, todėl ji gali gauti santykinai daugiau pajamų ir dėl to mokėti santykinai daugiau apyvartos mokesčių.
- 90 Taigi, Komisija padarė kitą klaidą, susijusią su reklamos mokesčio tikslu, t. y. siekio nustatyti sektorinį apmokestinimą už apyvartą laikantis persikirstymo logikos, kaip nurodė Vengrijos valdžios institucijos, nustatymu.
- 91 Šiame analizės etape reikia išsiaiškinti, ar Komisija, nepaisant dviejų pirmiau identifikuotų klaidų, susijusių su referencine sistema ir jos tikslu, galėjo pagrįsti įrodymus, patvirtinančius reklamos mokesčio teikiamo atrankiojo pranašumo buvimą, atsižvelgiant į referencinę sistemą ir jos tikslą, kurie nurodyti šio sprendimo 83 ir 88 punktuose ir įtvirtinti Įstatyme dėl reklamos mokesčio. Konkrečiai kalbant, kyla klausimas, ar ji įrodė, kad Vengrijos valdžios institucijų pasirinkta apmokestinimo struktūra prieštarauja šios sistemos tikslui.
- 92 Reikia priminti, kad Sąjungos teismas ne kartą yra priėmęs sprendimą dėl klausimo, ar mokesčių sistemos arba, apskritai kalbant, privalomos mokesčių sistemos, kurioms būdingas šių mokesčių moduliavimo taisyklių taikymas remiantis mokesčių mokėtojų padėtimi, suteikia atrankųjį pranašumą, ar tokio panašumo nesuteikia. Tai, kad mokestis, pritaikius mokesčio bazės sumažinimą, nustačius viršutinę ribą arba pritaikius kitas moduliavimo priemones, įgyja progresinę apmokestinimo struktūrą ir dėl to, atsižvelgiant į apmokestinamųjų asmenų mokesčio bazės dydį arba atsižvelgiant į taikomų moduliavimo priemonių parametrus, nustatomi skirtingi realaus apmokestinimo lygiai, nebūtinai reiškia, kaip matyti iš šio sprendimo 73–77 punktuose nurodytos jurisprudencijos, jog tam tikroms įmonėms suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 93 Šią išvadą pirmiausia patvirtina įvairūs pavyzdžiai, susiję su šio sprendimo 91 punkte suformuluotu klausimu, leidžiančiu nustatyti, kada galima teigti, kad nukrypstama nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos remiantis tuo, kad nagrinėjamo mokesčio moduliavimo priemonė neatitinka minėtos sistemos pobūdžio, t. y. jos tikslo.
- 94 Kiek tai susiję su atvejais, kuriais toks nukrypimas buvo nustatytas 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 49–55 punktai), 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendime *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P,

- EU:C:2008:757, 86 ir 87 punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 85–108 punktai) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendime *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58–94 punktai, siejami su 123 punktu), kurie atitinkamai susiję su aukščiausia apmokestinimo riba (pirmasis iš minėtų sprendimų), atleidimu nuo mokesčių (paskesni trys sprendimai) ir mokestinės bazės sumažinimu (paskutinis sprendimas), Teisingumo Teismas, atsižvelgęs į atitinkamų mokesčių tikslus, kuriais buvo siekiama kovoti su neigiamais išoriniais poveikiais, pirmiausia aplinkosauginiais (pirmieji trys minėti sprendimai), bendro visų įmonių apmokestinimo sistemos nustatymo (paskesnis sprendimas) ir prestižo, gauto įsigijus įmonių turto, tam tikromis sąlygomis apmokestinamo įmonių pelno mokesčiu, sumažinimo (paskutinis iš minėtų sprendimų), nusprendė, kad pranašumas, suteiktas tam tikroms įmonėms, palyginti su kitomis įmonėmis, esančiomis panašioje padėtyje jų tikslų atžvilgiu, buvo atrankusis.
- 95 Iš šių sprendimų matyti, kad, nepaisant to, ar mokesčio tikslas apima su apmokestinamų įmonių veiklai daromu poveikiu susijusį tikslą, pranašumas yra susijęs su konkrečiu ekonominiu sektoriumi ir suteikiamas kitų apmokestinamų įmonių arba konkrečios įmonių veiklos modelio atžvilgiu arba kad pranašumas gali būti suteikiamas bet kuriai apmokestinamai įmonei ir, jeigu šis pranašumas lemia skirtingą vertinimą, kuris prieštarauja mokesčio tikslui, jis yra atrankusis. Vis dėlto pats mokesčio tikslas gali apimti moduliavimą, kuriuo siekiama paskirstyti apmokestinimą arba apriboti jo poveikį. Į konkrečias aplinkybes, kuriomis remiantis atskiriami tam tikri apmokestinamieji asmenys, taip pat galima atsižvelgti nepažeidžiant mokesčio tikslo.
- 96 Šiuo klausimu 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendime *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 33–36 punktai), minėtame šio sprendimo 94 punkte, Teisingumo Teismas pažymėjo, jog dalinis mokesčių, kuriais įmonės apmokestinamos už suvartotą energiją, grąžinimas, taikomas šiems mokesčiams viršijus tam tikrą tų įmonių gamybos grynosios vertės ribą, nėra valstybės pagalba, jeigu juo pasinaudojo visos įmonės, kurioms taikomi šie mokesčiai, nesvarbu, kokia jų veiklos sritis, nors jis ir galėjo nulemti skirtingą įmonių, kurios suvartoja tokį pat energijos kiekį, apmokestinimą.
- 97 Be to, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77–83 punktai), minėtame šio sprendimo 94 punkte, Teisingumo Teismas nusprendė, kad pranašumai, kurių gali atsirasti dėl to, kad įmonėms taikomiems abiem mokesčiams nustatyta aukščiausia riba – 15 % nuo pelno, nors šių mokesčių bazė buvo ne pelnas, todėl įmonės, kurių mokesčio bazė vienoda, gali mokėti skirtingą mokesčio sumą, buvo nustatyti remiantis objektyviais su mokesčio baze susijusiais kriterijais, kurie nepriklausė nuo atitinkamų įmonių pasirinkimo, todėl jie nebuvo atrankieji.
- 98 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 48–62 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad bendrovių pelno apmokestinimo, kuris toje byloje sudaro „įprastinę“ apmokestinimo sistemą, atveju kooperatinėms bendrovėms taikomu visišku atleidimu nuo mokesčių nėra suteikiamas atrankusis pranašumas, kadangi jos veikė kitokiomis faktinėms ir teisinėms aplinkybėms nei komercinės bendrovės, su sąlyga, kad buvo patikrinta, ar jos veikė tokiomis sąlygomis, kurios būdingos kooperatyvui, kas, be kita ko, reiškia, jog tokių bendrovių pelno marža yra daug mažesnė nei kapitalo bendrovių.
- 99 2012 m. kovo 29 d. Sprendime *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 37–44 punktai) Teisingumo Teismas, taip pat atsižvelgdamas į tam tikrų įmonių specifinę padėtį, nusprendė, kad senų mokestinių ginčų išsprendimo sumokėjus fiksuotą mokestį mechanizmas, kuris gali būti taikomas objektyviems kriterijams atitinkančioms įmonėms, kai jų faktinė ir teisinė padėtis skiriasi nuo kitų įmonių padėties, nesuteikia atrankiojo pranašumo, nors tai ir gali privesti prie to, jog įmonės, kurioms taikomas šis mechanizmas, visoms kitoms aplinkybėms esant vienodoms, sumoka mažiau mokesčių.

- 100 Be to, 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), nurodytame šio sprendimo 94 punkte, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad apskaičiuojant prekybos centrų pastatų mokestį, kurio mokesčio bazė iš esmės yra prekybos plotas ir kuriuo siekiama pakoreguoti ir kompensuoti neigiamą išorinių veiksnių poveikį aplinkos ir teritorinio planavimo srityje, numatytas 60 % dydžio mokesčio sumažinimas arba visiškas atleidimas nuo mokesčio, kuriais pasinaudojo tam tikrą veiklą vykdančios įmonės, taip pat įmonės, kurių prekybos plotas buvo mažesnis nei nustatyta riba, nėra valstybės pagalba, su sąlyga, kad buvo patikrinta, jog šių įvairių įmonių padėtis yra iš tiesų skirtinga, palyginti kitomis apmokestinamomis įmonėmis, atsižvelgiant į poveikius, kuriuos nagrinėjamu mokesčiu buvo siekiama pakoreguoti ir kompensuoti, t. y. atsižvelgiant į šio mokesčio tikslus.
- 101 Šie pavyzdžiai patvirtina, kad yra mokesčių, kurių pobūdis nekliudo kartu su jais taikyti moduliavimo priemonių, kurios gali būti net visiškas atleidimas nuo mokesčių, tačiau, nepaisant to, jomis nesuteikiamas atrankusis pranašumas. Apibendrinant galima pažymėti, kad mokesčiai neturi atrankiojo pobūdžio, jeigu apmokestinimo skirtumų ir pranašumų, galinčių iš jų išplaukti, net jeigu jie pateisinami vien tik logika, kuria vadovaujantis mokesčiai paskirstomi mokesčių mokėtojams, atsiranda taikant vien nuo „įprastinės“ apmokestinimo sistemos nenukrypstančią sistemą, jeigu panašios situacijos vertinamos panašiai ir jeigu šios moduliavimo priemonės nepažeidžia atitinkamo mokesčio tikslo. Be to, tam tikroms įmonėms, atsižvelgiant į joms būdingas aplinkybes, numatytos specialios nuostatos, leidžiančios joms pasinaudoti mokesčio moduliavimu ar net atleidimu nuo mokesčio, neturi būti laikomos suteikiančiomis atrankųjį pranašumą, jeigu šios nuostatos neprieštaruoja nagrinėjamo mokesčio tikslui. Tai, jog šios priemonės taikymo sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankiojo pobūdžio (žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Tokios priemonės atitinka šio sprendimo 76 punkte nurodytą sąlygą dėl atitikties apmokestinimo sistemai, kuriai ji priklauso, jos pobūdžiui ir bendrajai struktūrai.
- 102 Kita vertus, jei įmonės, esančios panašioje padėtyje, atsižvelgiant į mokesčio tikslą arba logiką, kurie pateisina jo moduliavimą, šiuo aspektu nėra vertinamos vienodai, ši diskriminacija suteikia atrankųjį pranašumą, kuris gali reikšti valstybės pagalbą, jeigu įvykdomos kitos SESV 107 straipsnio 1 dalyje nustatytos sąlygos.
- 103 Be to, konkrečiai kalbant, progresinės apmokestinimo struktūros, įskaitant reikšmingus mokesčio bazės sumažinimus, kurie valstybių narių mokesčių sistemose nėra išimtiniai, pačios savaime nereiškia, jog egzistuoja valstybės pagalbos požymių. Pranešime dėl valstybės pagalbos sąvokos (žr. šio sprendimo 80 punktą) Komisija šiuo klausimu 139 punkte nurodo, kad pajamų mokesčių progresinis pobūdis gali būti pateisinamas perskirstymo logika, kuria grindžiamas toks mokestis. Vis dėlto niekas neleidžia tokio vertinimo apriboti tik pajamų mokesčiu ir jo netaikyti mokesčiams, susijusiems su įmonių veikla, o ne su jų grynosioms pajamoms arba jų pelnu, kaip tai daro Komisija ginčijamo sprendimo 68 ir 69 konstatuojamosiose dalyse. Iš tiesų, iš šio sprendimo 73–77 punktuose nurodytos jurisprudencijos negalima daryti išvados, jog siekiant išvengti, kad mokesčio moduliavimo priemonė būtų kvalifikuojama kaip suteikianti atrankųjį pranašumą, valstybė narė gali remtis tik ribotais tam tikriems tikslams pasiekti skirtais moduliavimo kriterijais, kaip antai turto paskirstymu arba kompensavimu ir atgrasymu nuo tam tikrų neigiamų poveikių, kurių gali sukelti atitinkama veikla. Šiuo tikslu būtina, kad norimas moduliavimas nebūtų savavališkas, priešingai nei nagrinėtas byloje, kurioje priimtas 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757), minėtas šio sprendimo 94 punkte, kad jis būtų taikomas nediskriminuojant ir visuomet atitiktų atitinkamo mokesčio tikslą. Pavyzdžiui, šio sprendimo 96, 97 ir 99 punktuose nurodytos moduliavimo priemonės, kurių Teisingumo Teismas nelaikė atrankiomis, atitinka ne neigiamiems išoriniams poveikiams proporcingo apmokestinimo logiką ir, beje, ne perskirstymo logiką, bet kitus tikslus. Be to, kaip nurodyta šio sprendimo 89 punkte, negalima atmesti galimybės, kad perskirstymo logika taip pat

gali pateisinti apyvartos mokesčio progresyvumą, kaip šiuo atveju teisingai teigia Vengrijos vyriausybė. Persikirstymo logika, be to, gali net pateisinti tam tikrų įmonių visišką atleidimą nuo mokesčio, kaip tai rodo šio sprendimo 98 punkte minėta byla.

- 104 Todėl, kiek tai susiję su apyvartos mokesčiu, moduliavimo kriterijus, kuris nuo tam tikros ribos, net aukštos, reiškia progresinį apmokestinimą, kuris gali atitikti pageidavimą apmokestinti įmonės veiklą tik tuomet, kai ši veikla išplėtojama iki tam tikros reikšmingos apimties, pats savaime nereiškia, jog suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 105 Taigi iš šio sprendimo 91–104 punktų matyti, kad Komisija negalėjo pagrįstai daryti išvados, jog reklamos mokestis suteikia atrankųjį pranašumą vien dėl to, kad šis naujas mokestis taikomas remiantis progresine struktūra.
- 106 Vis dėlto, jei Komisija ginčijamame sprendime būtų įrodžiusi, kad konkrečiai nustatyta mokesčio progresinė struktūra buvo patvirtinta tokiu būdu, kuris iš esmės panaikina nagrinėjamo mokesčio tikslo esmę, galima būtų konstatuoti, jog pranašumas, kurį iš to gali įgyti įmonės, gaunančios naudos, palyginti su kitomis įmonėmis, iš apmokestinimo nuliniu arba labai nedideliu mokesčio tarifu, yra atrankusis.
- 107 Taigi, reikia dar patikrinti, ar Komisija ginčijamame sprendime tai įrodė.
- 108 Šiuo klausimu ginčijamo sprendimo 60 konstatuojamojoje dalyje Komisija nurodė, kad iš 2015 m. vasario 17 d. Vengrijos valdžios institucijų pateiktų duomenų apie avansinio mokesčio mokėjimą matyti, kad 30 ir 40 % mokesčio tarifai, taikomi apyvartai iš reklamos, patenkančiai į dviejų didžiausių tarifų intervalus, 2014 m. veiksmingai taikyti tik vienai įmonei ir kad šios įmonės sumokėtas mokestis sudarė maždaug 80 % visų pajamų iš šio avansu sumokėto mokesčio. Ji nurodė, kad iš šių duomenų matyti tai, koks konkretus poveikis yra daromas taikant įmonėms įstatyme dėl reklamos mokesčio nustatytas nevienodas sąlygas, ir tai, kad įstatymu nustatyti progresiniai tarifai yra atrankiojo pobūdžio.
- 109 Vis dėlto ši faktinė išvada buvo siejama tik su argumentais dėl paties progresinio apmokestinimo principo, todėl bet kuriuo atveju jos nepakanka siekiant įrodyti, jog šioje byloje nagrinėjama mokesčio progresinė struktūra yra nesuderinama su jos tikslu.
- 110 Be to, Komisija iš tiesų ginčijamame sprendime nurodė, kad dėl reklamos mokesčio progresinės struktūros įmonės, kurių faktinės ir teisinės aplinkybės buvo panašios, buvo vertinamos skirtingai, t. y. ji lėmė diskriminaciją. Vis dėlto ji šiuo klausimu nurodė tik tai, kad faktinis vidutinis tarifas ir ribiniai įmonių apmokestinimo tarifai turėjo keistis atsižvelgiant į jų apyvartą ir dydį (ginčijamo sprendimo 50, 51, 58 ir 59 konstatuojamosios dalys). Taigi, šis faktinio vidutinio tarifo ir ribinio tarifo svyravimas, atsižvelgiant į mokesčio bazės dydį, yra būdingas visai apmokestinimo, nustatant progresinę struktūrą, sistemai, ir pati struktūra, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 104 punkte, pati savaime ir vien dėl šios priežasties, negali sukelti atrankiojo pranašumo. Be to, kai mokesčio progresine struktūra siekiama įgyvendinti šio mokesčio tikslą, negali būti laikoma, jog dviejų įmonių, kurių mokesčio bazės skiriasi, faktinė padėtis šio tikslo požiūriu yra panaši.
- 111 Todėl, atsižvelgiant į tai, kad Komisija padarė klaidų, apibrėždama tiek „įprastinę“ apmokestinimo sistemą, tiek jos tikslą, tiek konstatuodama pranašumo, suteikiamo nustatant apyvartos mokesčio progresinę struktūrą, atrankųjį, kaip ji mano, pobūdį, jai ginčijamame sprendime nepavyko įrodyti, kad egzistuoja atrankusis pranašumas, taigi ir valstybės pagalba dėl reklamos mokesčio progresinės struktūros, kiek tai susiję su pirmine jo versija ar versija po pakeitimų, padarytų 2015 m.

Dėl apmokestinimo bazės sumažinimo 2014 m. atlikus pelno 2013 m. negavusių įmonių 50 % perkeltų nuostolių atskaitą

- 112 Vengrijos teigimu, nagrinėjamos mokesčio bazės sumažinimas savaime nelemia atrankiojo pranašumo jokiai įmonei. Jis atitinka pelno mokesčio bazės sumažinimą dėl nuostolių, patirtų ankstesniais metais; be to, tokį sumažinimą galėjo taikyti 2013 m. pelningai veikusios įmonės. Taigi apmokestinimo bazės sumažinimas dėl nuostolių egzistavo neišskiriant jokie reklamos mokesčio mokėtojo, nepaisant to, ar jis turėjo pelno 2013 m., ar ne. Galimybė sumažinti naujojo reklamos mokesčio bazę atitiko siekį pirmaisiais apmokestinimo metais sumažinti jau nuostolingai veikiančioms įmonėms tenkančią naštą, kaip tai aiškino Vengrijos valdžios institucijos nuo Komisijos atliekamo preliminarus šio mokesčio nagrinėjamo etapo ir kaip tai nurodyta ginčijamo sprendimo 33 konstatuojamoje dalyje. Šiuo klausimu Vengrija tvirtina, kad 2013 m. nuostolingai veikusios įmonės, kiek tai susiję su jų mokesčiais pareigomis 2014 mokesčiais metais, nebuvo padėtyje, panašioje į įmonių, kurios 2013 m. veikė pelningai.
- 113 Be to, Vengrijos teigimu, bylos, kuriose buvo priimtas 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), pateisina jos poziciją. Antrame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad Sąjungos teisės požiūriu priimtinas yra teisės aktas, kuriuo, kiek tai susiję su mokesčiu, kurio bazė yra kita, o ne pajamos, įgyvendinamas apmokestinimas, kuriuo vis dėlto atsižvelgiama į pajamas. Iš to Vengrija padarė išvadą, jog galima nustatyti taisyklę, leidžiančią suteikti pranašumą, grindžiamą kriterijais, nesusijusiais su atitinkamo mokesčio baze, nesuteikiant valstybės pagalbos. Pirmasis sprendimas taip pat parodo galimybę moduluoti mokesčių remiantis su mokesčio baze nesusijusiais kriterijais ir taip pat leidžia teigti, kad nagrinėjamos mokesčio bazės sumažinimas yra bendra mokesčinė priemonė, nes ji taikoma visoms įmonėms, laikantis objektyvaus kriterijaus, susijusio su jų pelningumu.
- 114 Atsakydama į šiuos argumentus Komisija nurodo, kad atrankumo nagrinėjimas remiantis referencine sistema turi būti atliekamas siejant su reklamos mokesčiu, bet ne su visa Vengrijos mokesčių sistema, atsižvelgiant į pelno mokesčių. Nagrinėjama priemonė suteikia atrankųjį pranašumą, nes ji leidžia sumažinti reklamos mokesčio bazę ir todėl tam tikroms įmonėms tenkančią mokesčinę naštą, palyginti su įmonėmis, kurios negali pasinaudoti tokiu sumažinimu. Šiuo klausimu Komisija tvirtina, kad nuostolių, buvusių prieš įstatymo dėl reklamos mokesčio priėmimą, atskaita lemia atrankumą, pirma, nes ji negali būti laikoma referencinės sistemos sudedamąja dalimi, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 55 konstatuojamoje dalyje, ir, antra, nes dėl jos gali būti sudarytos palankesnės sąlygos tam tikroms įmonėms, turinčioms didelių perkeltų nuostolių, nukrypstant nuo referencinės sistemos, kaip tai nurodyta ginčijamo sprendimo 62–64 punktuose. Reklamos mokesčio nustatymas metais, kurį, turėdama tikslą sušvelninti mokesčių prasme pirmuosius metus, nurodo Vengrija, siekdama pateisinti priemonę, turėjo įtakos ne tik 2013 m. nuostolingai veikusiems mokesčių mokėtojų finansiniams planams, bet ir įmonėms, kurios tais metais veikė pelningai. Abi įmonių grupės mokesčio tikslais yra panašioje padėtyje. Be to, Komisija pabrėžia, kad, priešingai nei pelno mokesčiai, reklamos mokesčiai grindžiamas apyvartos apmokestinimu. Išlaidos, taigi nuostoliai, negali būti bendra prasme atskaitomos nuo tokios mokesčio bazės, kaip nurodyta ginčijamo sprendimo 62 konstatuojamoje dalyje.
- 115 Komisijos teigimu, Vengrijos nurodyti sprendimai negali pagrįsti jos argumentų. Komisija konkrečiai paaiškina, kad Vengrijos reklamos mokesčio sistema nepanaši į Prancūzijos gyvenamojo būsto mokesčių, nagrinėtą 2015 m. gegužės 21 d. Sprendime *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338), kuris, kaip ji teigia, buvo turto mokesčiai. Kadangi reklamos mokesčio bazė yra apyvarta, perkeltų nuostolių atskaita yra susijusi ne su šia baze, bet su aplinkybe, visiškai su ja nesusijusia, – pelnu. Todėl vidinė mokesčio logika nepateisina nuostolių atskaitos.

- 116 Komisija priduria, kad bet kuriuo atveju šios priemonės atrankumas parodo tai, jog nuostolių atskaita laiko atžvilgiu buvo taikoma tik dėl 2014 m. mokėtino mokesčio, ir primena, kad ji buvo taikoma tik 2013 m. nuostolingai veikusioms įmonėms.
- 117 Visų pirma reikia atmesti Vengrijos argumentus, grindžiamus galimybe, tapačia nagrinėjamam atvejui, 2013 m. pelningai veikusioms įmonėms anksčiau susidariusius jų nuostolius atskaityti iš pelno mokesčio bazės. Šie argumentai nėra svarbūs nustatant, ar yra atrankusis pranašumas atsižvelgiant į konkrečią referencinę sistemą, t. y. į reklamos mokesť kartu su jo progresiniais tarifais, ar ne (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54 ir 55 punktus). Klausimas kyla tik tas, ar mokesčio bazės sumažinimu 2013 m. pelno negavusioms įmonėms šioje sistemoje buvo nustatytas priešingas jos tikslui aspektas, kuris yra diskriminacinis ir suteikiantis atrankųjį pranašumą, kaip tvirtina Komisija, atlikusi analizę ginčijamo sprendimo 62–65 punktuose.
- 118 Šiuo klausimu, atsižvelgiant į tai, kas buvo išdėstyta šio sprendimo 95 ir 101 punktuose, reikia priminti, kad, nors tai neišplaukia iš referencinės mokesčių sistemos pobūdžio, kitaip tariant – tikslo, tam tikros mokesčio moduliacijos, atsižvelgiant į konkrečias situacijas, neturi būti analizuojamos kaip lemiančios atrankųjį pranašumą, jei šiomis nuostatomis nepažeidžiamas aptariamo mokesčio tikslas ir jei jos nėra diskriminacinės.
- 119 Nagrinėjamu atveju visų pirma yra netikslu manyti, kaip tai iš esmės daro Komisija ginčijamo sprendimo 62 konstatuojamoje dalyje, kad mokesčio bazės sumažinimu iš principo galėjo būti suteiktas atrankusis pranašumas, motyvuojant tuo, kad, kiek tai susiję su apyvartos apmokestinimu, „paprastai sąnaudos iš apyvartos mokesčio bazės neturi būti atskaitomos“.
- 120 Iš tiesų, kaip buvo priminta šio sprendimo 97 punkte, 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendime *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77–83 punktai) Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinimo ribų nustatymas remiantis objektyviais kriterijais, nepriklausomais nuo atitinkamų įmonių pasirinkimo, kitaip tariant – atsitiktiniais faktais, nėra atrankusis, įskaitant tai, kad šie kriterijai buvo atsieti nuo aptariamoms mokesčio bazės, kaip konkrečiai matyti iš to sprendimo 81 ir 83 punktų. Galima pažymėti, kad vienas iš kriterijų, suteikiančių teisę nustatyti mokesčio ribas, nagrinėtas tame sprendime ir laikytas ne atrankiuoju, buvo tai, kad nebuvo gauta pelno, nors aptariamo mokesčio bazė buvo kita. Logiškai taip turėtų būti kalbant ne apie ribų nustatymą, bet apie apmokestinimo bazės sumažinimą, kaip yra nagrinėjamu atveju. Be to, tikslas, kurio siekė Vengrijos teisės aktų leidėjas, kurį patvirtino Komisija ginčijamame sprendime ir kuris nurodytas šio sprendimo 112 punkte, neturėtų būti laikomas prieštaraujančiu šio sprendimo 90 punkte minėtam reklamos mokesčio tikslui. Iš tiesų, pastarasis apima perskirstymo logiką, kurią atitinka mokesčio bazės sumažinimas siekiant sumažinti ankstesniais metais iki apmokestinimo nuostolingai veikusių įmonių mokesstinę naštą.
- 121 Antra, iš 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77–83 punktai) taip pat matyti, kad Komisija ginčijamo sprendimo 63 konstatuojamojoje dalyje klaidingai tvirtina, jog ginčijama priemone šiuo atveju nepagrįstai nevienodai vertinamos skirtingos įmonių grupės, esančios teisiškai ir faktiškai panašioje padėtyje, nes galimybė iš 2014 m. mokėtino reklamos mokesčio bazės atskaityti 50 % perkeltų nuostolių buvo taikoma tik įmonėms, kurios negavo pelno 2013 m.
- 122 Iš tiesų, Vengrijos valdžios institucijų taikytas skirstymo kriterijus, t. y. pelno negavimas 2013 m., yra objektyvus. Tikimybė atitinkamoms įmonėms tenkinti šį kriterijų yra atsitiktinė. Galiausiai, atsižvelgiant į Vengrijos teisės aktų leidėjo tikslą įtvirtinti sektorinį apmokestinimą, kuriuo laikomasi perskirstymo logikos, šis kriterijus, kurio tikslas užtikrinti, kad pirmaisiais reklamos mokesčio nustatymo metais būtų sušvelnintas mokesstinis spaudimas nepalankioje padėtyje esantiems mokesčių mokėtojams, lemia nevienodą įmonių, kurios nėra panašioje padėtyje (viena vertus, įmonių, kurios gavo pelno 2013 m., ir, kita vertus, įmonių, kurios jo tais pačiais metais negavo), vertinimą. Žinoma,

galima manyti, kad Vengrijos teisės aktų leidėjo taikytas atskyrimo kriterijus, atsižvelgiant į konkrečią įmonių, turėjusių nuostolių, kurie yra tokios pačios svarbos dėl 2013 m. ir ankstesnių metų, padėtį, gali lemti padarinių, vadinamų „ribomis“, buvimą, jei jų pelnas ir nuostoliai 2013 m. buvo beveik panašūs, bet tokie padariniai neatskiriami nuo įvairių moduliacijos priemonių, kuriose neišvengiamai nustatomos ribos, ir vien iš tos aplinkybės negalima daryti išvados, kad tokiomis priemonėmis suteikiamas atrankusis pranašumas.

- 123 Galiausiai tai, kad nagrinėjamas pranašumas buvo numatytas tik dėl mokesčio, susijusio su pirmaisiais nagrinėjamo mokesčio taikymo metais, bet ne vėlesniais metais, neleidžia manyti, kad buvo padėta įmonėms, kurios tuo pasinaudojo šiais pirmaisiais metais, palyginti su įmonėmis, kurios būtų galėjusios pasinaudoti ta pačia lengvata, jei ji būtų taikoma ir dėl paskesnių metų. Teisės aktų leidėjas neprivalo nustatyti ilgalaikės mokesstinės lengvatos ir dėl to dviejų skirtingų apmokestinimo metų situacija nėra panaši. Vis dėlto Komisija nepagrindė šios idėjos ginčijamame sprendime, bet ją nurodė tik triplike.
- 124 Todėl darytina išvada, kad Komisija padarė klaidą, nes nenusprendė, kad įmonių, kurios negavo pelno 2013 m., 50 % perkeltų nuostolių atskaita iš apmokestinimo bazės už pirmuosius apmokestinimo reklamos mokesčiu metus yra šio mokesčio tikslui prieštaraujanti diskriminacinė tvarka ir lemia valstybės pagalbai būdingą atrankųjį pranašumą.
- 125 Iš viso to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad reikia panaikinti visą ginčijamą sprendimą ir nereikia nagrinėti kitų Vengrijos vyriausybės pateiktų pagrindų ir argumentų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 126 Pagal Bendrojo Teismo procedūros reglamento 134 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija bylą pralaimėjo, ji padengia Vengrijos bylinėjimosi išlaidas pagal jos reikalavimus, įskaitant išlaidas, susijusias su procedūra dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo.
- 127 Pagal Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį įstojusios į bylą valstybės narės pačios padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Lenkijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

Remdamasis šiais motyvais,

BENDRASIS TEISMAS (devintoji kolegija)

nusprendžia:

- 1. Panaikinti 2016 m. lapkričio 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/329 dėl priemonės SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią Vengrija įgyvendino dėl apyvartos iš reklamos apmokestinimo.**
- 2. Europos Komisija padengia savo ir Vengrijos nurodytas bylinėjimosi išlaidas, įskaitant tas, kurios susijusios su procedūra dėl laikinųjų apsaugos priemonių taikymo.**
- 3. Lenkijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Paskelbta 2019 m. birželio 27 d. viešame teismo posėdyje Liuksemburge.

Parašai.