



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2019 m. birželio 13 d.<sup>1</sup>

**Byla C-75/18**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.  
prieš  
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas,  
Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Pagalba – Pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apyvarta grindžiamas mokestis telekomunikacijų bendrovėms – Nepalanki užsienio bendrovių padėtis dėl progresinio mokesčio tarifo – Netiesioginė diskriminacija – Apyvarta grindžiamas progresinio mokesčio pateisinimas – Mažoms bendrovėms neleistinai suteikiamas pranašumas dėl progresinio mokesčio tarifo – Apyvartos mokesčio pobūdis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsnį“

### I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismui tenka nagrinėti mokesčių ir valstybės pagalbos teisės klausimus, kurie taip pat turi ypatingą reikšmę Europos Komisijos šiuo metu pasiūlytam apyvarta grindžiamam skaitmeninių paslaugų mokesčiui<sup>2</sup>. Ir šiuo atveju kyla klausimas, ar bendrovės pajamų apmokestinimas remiantis jos apyvarta laikytinas apyvartos mokesčiu, o gal toks mokestis yra tiesioginis pelno mokestis.

2. Be to, Teisingumo Teismas dar kartą<sup>3</sup> turi nuspręsti, ar mokesčių teisės nuostata, kurios diskriminuojamasis pobūdis šį kartą gali kilti tik dėl progresinio tarifo, yra netiesiogiai diskriminuojanti. Galiausiai Teisingumo Teismas turi išspręsti klausimą, ar progresinis ekonomiškai stipresnių bendrovių apmokestinimas taip pat yra nepateisinama valstybės pagalba kitoms bendrovėms.

3. Progresiniu mokesčio tarifu paprastai siekiamas perskirstomasis poveikis *per se* lemia, kad ekonomiškai stipresni asmenys yra apmokestinami daugiau, ir taip jiems sudaromos mažiau palankios sąlygos, palyginti su ekonomiškai silpnesniais asmenimis. Atsižvelgiant į tai, kad ekonomiškai stipresni asmenys yra aktyvesni užsienyje, gali būti išvelgiama netiesioginė jų diskriminacija, visų pirma tuo atveju, jei progresinis pobūdis nustatomas tikslingai, kad paveiktų ekonomiškai stipresnes užsienio bendroves.

1 Originalo kalba: vokiečių.

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

3 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291) ir 2014 m. vasario 5 d. Sprendimą *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Galiausiai Teisingumo Teismas turi nuspręsti dėl progresinio mokesčio tarifo ir bazinės neapmokestinamosios sumos<sup>4</sup>, kuri daugelyje valstybių narių yra nusistovėjusi istoriškai, laikoma būtina socialinės valstybės tikslais, todėl taip pat taikoma apmokestinant pajamas valstybėse narėse, suderinamumo su Sąjungos teise. Be to, progresiniu mokesčio tarifu ir bazine neapmokestinamąja suma taip pat grindžiamas visoje Sąjungoje planuojamas ir įvairiose valstybėse narėse jau įvestas skaitmeninių paslaugų mokestis.

## II. Teisinis pagrindas

### A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112/EB<sup>5</sup> (toliau – PVM direktyva) 401 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos teisės nuostatų, ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniais žaidimams, akcizo mokesčius, žyminius mokesčius arba, platesne prasme, bet kokius mokesčius ar rinkliavas, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais, tačiau surenkant tuos mokesčius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

### B. Nacionalinės teisės aktai

6. Pagrindinės bylos teisinis pagrindas – *Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010 m. Įstatymas Nr. XCIV dėl specialiojo mokesčio tam tikruose sektoriuose, toliau – Specialiojo mokesčio įstatymas), kuriuo tam tikruose sektoriuose veikiančioms bendrovėms 2010–2012 m. buvo nustatytas apyvarta grindžiamas specialusis mokestis.

7. Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„Siekdamas subalansuoti biudžetą parlamentas priima šį įstatymą; juo nustatomas specialusis mokestis mokesčių mokėtojams, kurių pajėgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąją mokestinę pareigą.“

8. Specialiojo mokesčio įstatymo 1 straipsnyje pateikiami šie paaiškinimai:

„Šiame įstatyme vartojamos tokios sąvokos:

2) telekomunikacijų veikla: elektroninių komunikacijų paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal *Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény* (2003 m. Įstatymas C dėl elektroninių komunikacijų);“

9. Specialiojo mokesčio įstatymo 2 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinama:

a) mažmeninė prekyba parduotuvėse;

<sup>4</sup> Su bazine neapmokestinamąja suma derinamas proporcinis mokesčio tarifas taip pat lemia progresinį mokesčio poveikį. Vidutinis mokesčio tarifas taikant 10 % proporcinį mokestį ir 10 000 bazinę neapmokestinamąją sumą tuo atveju, kai pajamos, pavyzdžiui, sudaro 10 000, yra lygus 0 %, kai pajamos sudaro 20 000, – 5 %, o kai pajamos sudaro 100 000, – 9 %.

<sup>5</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 235, 2018 9 19, p. 26).

- b) telekomunikacijų veikla;
- c) elektros energijos tiekimas.“

10. Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnyje apmokestinamieji asmenys apibrėžiami taip:

„1. Apmokestinamieji asmenys yra juridiniai asmenys, kitos organizacijos pagal Bendrąjį mokesčių kodeksą ir savarankiškai dirbantys asmenys, vykdančys veiklą, kuri apmokestinama pagal 2 straipsnį.

2. Organizacijų ir fizinių asmenų nerezidentų veikla, apmokestinama pagal 2 straipsnį, taip pat apmokestinama, jeigu jie vykdo ją vidaus rinkoje per filialą.“

11. Specialiojo mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčio bazė yra:

„apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta iš 2 straipsnyje nurodytos veiklos per mokesčius metus.“

12. Specialusis mokestis pasižymi progresinio tarifo struktūra. Specialiojo mokesčio įstatymo 5 straipsnio b punkte nurodyta:

„2 straipsnio b punkte nurodytos veiklos atveju mokesčio bazei, kuri neviršija 500 milijonų forintų, taikomas 0 % tarifas, mokesčio bazės daliai, kuri viršija 500 milijonų forintų, bet neviršija 5 milijardų forintų, taikomas 4,5% tarifas, o mokesčio bazės daliai, kuri viršija 5 milijardų forintų, – 6,5% tarifas.“

13. Šio įstatymo 7 straipsnyje nustatytos sąlygos, kuriomis šis mokestis taikomas vadinamosioms susijusioms bendrovėms:

„Apmokestinamųjų asmenų, laikomų susijusiomis bendrovėmis, kaip jos suprantamos pagal [1996 m.] Pelnų ir dividendų mokesčio įstatymą [Nr. LXXXI], mokėtinas mokestis apskaičiuojamas sudedant grynąją apyvartą iš 2 straipsnio a ir b punkte nurodytų rūšių veiklos, kurią apmokestinamieji asmenys vykdo palaikydami santykius su susijusia bendrove, ir sumą, gautą visai sumai pritaikius 5 straipsnyje nustatytą tarifą, proporcingai padalijant apmokestinamiesiems asmenimis, remiantis jų grynąja apyvarta iš atitinkamų rūšių veiklos, nurodytos 2 straipsnio a ir b punktuose, palyginti su bendra grynąja apyvarta iš visų susijusių apmokestinamųjų asmenų vykdytos veiklos rūšių, nurodytų 2 straipsnio a ir b punktuose.“

### III. Pagrindinė byla

14. Pareiškėja pagrindinėje byloje *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* (toliau – *Vodafone*) yra akcinė bendrovė, įsteigta pagal Vengrijos teisę. Vienintelė jos akcininkė yra Nyderlanduose įregistruota bendrovė *Vodafone Europe B.V.*

15. Pagrindinė pareiškėjos veikla – telekomunikacijų paslaugų teikimas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, nagrinėjama metais ji buvo trečia pagal dydį operatorė Vengrijos telekomunikacijų rinkoje.

16. Mokesčių inspekcija, atlikusi pareiškėjos *a posteriori* mokesčių patikrinimą, apėmusį laikotarpį nuo 2011 m. balandžio 1 d. iki 2015 m. kovo 31 d., nustatė pareiškėjai 8 371 000 HUF mokesčių nepriemoką, be to, pritaikė delspinigius ir baudas. Po to, kai dėl tokio sprendimo pateiktas skundas buvo patenkintas tik iš dalies, pareiškėja pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja specialiuoju mokesčiu dėl ypatumų Vengrijos telekomunikacijų rinkoje. Šie ypatumai pasireiškia tuo, kad, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „vien Vengrijos subjektams priklausantiems apmokestinamiesiems asmenims iš esmės taikomas mažiausias tarifas, o vien užsienio patrunuojančiųjų bendrovių Vengrijos patrunuojamosios bendrovės moka didesnio tarifo mokestį, numatytą už didesnę apyvartą, ir taip pagrindinė specialiojo mokesčio dalis, kurią sumoka apmokestinamieji asmenys, patenkantys į aukščiausią apyvartos segmentą, sumokama būtent nuo šio aukščiausio segmento.“

18. Vis dėlto dokumentai, kuriuos Komisija ir Vengrija pateikė Teisingumo Teismui, nevysiškai patvirtina šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teiginį. Iš jų matyti, kad pirmaisiais (2010) metais tarp 16 bendrovių, kurioms taikomas didžiausias tarifas, buvo šešios ne užsienio subjektų kontroliuojamos bendrovės. Kiti statistikos duomenys rodo, kad šios tvarkos poveikį bet kuriuo atveju patiria ne tik užsienio subjektams priklausančios bendrovės. Iš statistikos duomenų taip pat matyti, kad tarp bendrovių, kurioms taikomas vidutinis mokesčio tarifas, yra ir užsienio akcininkams priklausančių bendrovių.

19. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nurodo, kad 2012 m. Komisija pradėjo Vengrijos pažeidimo nagrinėjimo procedūrą, o 2013 m. ją vis dėlto nutraukė. Savo sprendimą Komisija motyvavo tuo, kad Specialiojo mokesčio įstatymas nustojo galioti, taigi, 2013 m. nebebuvo taikomas.

#### **IV. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme**

20. 2017 m. lapkričio 23 d. nutartimi, gauta 2018 m. vasario 6 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė pradėti prašymo priimti prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą pagal SESV 267 straipsnį ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar SESV 49, 54, 107 ir 108 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybės narės priemonė, pagal kurią dėl nacionalinės teisės akto (Įstatymas dėl specialaus telekomunikacijų mokesčio nustatymo) faktinė mokesčio našta tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra netiesioginė diskriminacija?
2. Ar SESV 107 ir 108 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktą, kuriame numatyta prievolė mokėti progresinį mokestį nuo apyvartos apimties? Ar ši prievolė yra netiesioginė diskriminacija, jeigu dėl jos didžiausio tarifo faktinė mokesčio našta nuolat tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra uždrausta valstybės pagalba?
3. Ar PVM direktyvos 401 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiantį nacionalinės teisės aktą, dėl kurio skirtingai vertinami užsienio ir nacionaliniai apmokestinamieji asmenys? Ar specialusis mokestis turi būti laikomas apyvartos mokesčio požymių turinčiu mokesčiu, t. y. ar jis yra su PVM direktyva suderinamas, ar su ja nesuderinamas mokestis?“

21. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateikė *Vodafone*, Vengrija, Lenkijos Respublika, Čekijos Respublika ir Europos Komisija. 2019 m. kovo 18 d. teismo posėdyje dalyvavo nurodytos šalys, išskyrus Čekijos Respubliką, taip pat Vokietijos Federacinė Respublika.

#### **V. Teisinis vertinimas**

22. Šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas – Vengrijos specialiojo mokesčio įstatymo suderinamumas su Sąjungos teise.

23. Atitikties Sąjungos teisei klausimas kyla dėl konkrečios specialiojo mokesčio struktūros. Viena vertus, mokesčio siejama ne su apmokestinamų bendrovių pelnu, o su jų grynąja apyvarta. Kita vertus, šiam mokesčiui būdinga pakopinė progresinė tarifo struktūra. Išskiriamos trys pakopos, kuriose taikomi trys tarifai: 500 milijonų HUF neviršijančiai grynosios apyvartos sumai taikomas 0 % mokesčio tarifas; 500 milijonų HUF viršijančiai grynosios apyvartos sumai iki 5 milijardų HUF taikomas 4,5 % mokesčio tarifas; 5 milijardų HUF viršijančiai grynosios apyvartos sumai taikomas 6,5 % mokesčio tarifas.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar tokio pobūdžio mokesčiu nepažeidžiami SESV 49 ir 54 straipsniai (žr. B skyrių), SESV 107 ir 108 straipsniai (žr. C skyrių) ir PVM direktyvos 401 straipsnis (žr. A skyrių). Tikslinga iš pradžių atsakyti į trečiąjį prejudicinį klausimą, siekiant visų pirma išsiaiškinti nagrinėjamo apyvarta grindžiamo mokesčio pobūdį. Jei šiam mokesčiui būtų taikytinas PVM direktyvos 401 straipsnio draudimas, į likusius du klausimus nebereikėtų atsakyti.

#### A. Trečiasis prejudicinis klausimas: PVM direktyvos 401 straipsnio pažeidimas

25. PVM direktyvos 401 straipsnyje nustatyta, kad valstybėms narėms nedraudžiama įvesti naujų mokesčių, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais. Šiame kontekste prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar apyvarta grindžiamas specialusis mokeskis telekomunikacijų bendrovėms gali būti laikomas apyvartos mokesčiu. Tokiu atveju Vengrijai būtų užkirstas kelias įvesti šį mokesčių pagal PVM direktyvos 401 straipsnį.

26. Suformuotoje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas yra pabrėžęs, kad PVM direktyvos 401 straipsnis turi būti aiškinamas atsižvelgiant į reglamentavimo kontekstą<sup>6</sup>.

27. Iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, suderinimo<sup>7</sup> konstatuojamųjų dalių matyti, kad teisės aktų, reglamentuojančių apyvartos mokesčius, derinimas turi prisidėti prie bendros rinkos, kurioje vyktų neiškreipta konkurencija ir kurios savybės būtų panašios į vidaus rinkos savybes, įkūrimo, panaikinant fiskalinių rinkliavų skirtumus, galinčius iškreipti konkurenciją ir sudaryti prekybos kliūčių<sup>8</sup>. PVM direktyva<sup>9</sup> buvo įvesta tokia pridėtinės vertės mokesčio bendra sistema.

28. Pagal pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos principą iki mažmeninės prekybos etapo prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra tiksliai proporcingas prekių bei paslaugų kainai, neatsižvelgiant į sandorių skaičių gamybos ir platinimo procese iki apmokestinimo<sup>10</sup>. Kaip pabrėžia Teisingumo Teismas, galiausiai šio mokesčio mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui<sup>11</sup>.

6 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 29 ir paskesni punktai) ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 18 punktas), 1999 m. birželio 8 d. Sprendimas *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, EU:C:1999:285, 13–20 punktai).

7 OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3; toliau – Pirmoji direktyva.

8 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 19 punktas).

9 Pirmiausia 1967 m. balandžio 11 d. Antrąja Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais ir pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo struktūra bei procedūromis, derinimo (OL 71, 1967, p. 1303), vėliau – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąja Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).

10 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 21 punktas).

11 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 22 punkto pabaiga).

29. Tam, kad to paties sandorio apmokestinimo sąlygos būtų vienodos, neatsižvelgiant į tai, kurioje valstybėje narėje šis sandoris atliktas, bendra PVM sistema turėjo pakeisti skirtingose valstybėse narėse galiojančius apyvartos mokesčius. Pagal pagrįstą tomis pačiomis prielaidomis PVM direktyvos 401 straipsnį valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos prekių tiekimo, paslaugų teikimo ar importo mokesčius, rinkliavas ir mokėjimus, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais.

30. Teisingumo Teismas šiuo klausimu nusprendė, kad bet kuriuo atveju mokesčiai, turintys esminių PVM savybių, apsunkina prekių ir paslaugų judėjimą, panašiai kaip PVM, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs<sup>12</sup>.

31. Jurisprudencijoje nustatyti keturi esminiai PVM požymiai: 1) mokestis bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; 2) jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; 3) mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirma atliktų sandorių skaičių; 4) iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumokėtos sumos, t. y. konkrečiame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui<sup>13</sup>.

32. Vis dėlto, pirma, Vengrijos specialusis mokestis taikomas ne bet kokiais, o tik specialiajai telekomunikacijų bendrovių apyvartai. Taigi, tai nėra (bendrasis) apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal pirmąjį kriterijų, bet vis dėlto tai būtų specifinis vartojimo mokestis, šiuo metu valstybėms narėms draudžiamas tik esant sąlygoms, numatytoms Direktyvos 2008/118/EB<sup>14</sup> 1 straipsnio 2 ir 3 dalyse.

33. Antra, šis mokestis nėra toks, kad jo našta būtų galima perkelti vartotojui (ketvirtasis kriterijus). Ši aplinkybė negali būti patvirtinta remiantis vien tuo, kad tam tikras mokestis buvo įskačiuotas į prekių ar paslaugų kainą. Daugiau ar mažiau taip yra su kiekvienu bendrovei tenkančiu mokėti mokesčiu. Priešingai, mokesčio našta konkrečiam vartotojui galima perkelti, kai vartotojas, kaip šioje byloje nagrinėjama Vengrijos specialiojo mokesčio telekomunikacijų bendrovėms atveju, nėra asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti mokestį.

34. Tam reikėtų, kad sandorio vykdymo metu (t. y. tiekimo vartotojui metu) būtų nustatytas fiksuotas mokesčio dydis – taip, kaip yra su PVM. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad šis dydis gali būti apskaičiuojamas tik metų pabaigoje ir priklauso nuo metinės apyvartos dydžio, telekomunikacijų bendrovė paslaugos teikimo metu dar nežino mokesčio naštos, kurią ji galėtų perkelti, bent jau tikslaus jos dydžio<sup>15</sup>. Pavyzdžiui, nepasiekus apatinės ribos metų pabaigoje mokestis, kurio našta turėtų būti perkelta vartotojui, apskritai neegzistuoja. Taigi, šiuo atveju mokestis nėra toks, kad būtų galima perkelti našta.

12 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 37 punktas), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 26 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, EU:C:2004:252, 32 punktas) ir 1992 m. kovo 31 d. Sprendimas *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading* (C-200/90, EU:C:1992:152, 11 ir 14 punktai).

13 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 punktas), 1999 m. birželio 8 d. Sprendimas *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, EU:C:1999:285, 21 punktas) ir 1992 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Bozzi* (C-347/90, EU:C:1992:200, 12 punktas).

14 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva dėl bendros akcijų tvarkos, panaikinanti Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).

15 Dėl šio reikalavimo žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimą *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 46 ir 47 punktai), kuriame teigiama, kad neužtikrintumas, ar našta buvo perkelta, turi neigiamą poveikį, ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 33 punktas).

35. Atvirksčiai, iš Vengrijos specialiojo mokesčio telekomunikacijų bendrovėms modelio matyti, kad juo siekiama apmokestinti tiesiogiai bendroves, kaip teisingai pažymi Vengrija. Remiantis konstatuojamomis dalimis, jų pajėgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąją mokesstinę pareigą (omenyje greičiausiai turėtas bendrasis pajėgumas mokėti mokesčius). Taigi, siekiama apmokestinti ypatingą finansinį šių bendrovių pajėgumą, o ne finansinį telekomunikacijų paslaugų gavėjų pajėgumą. Šiuo požiūriu Vengrijos specialusis mokestis yra panašus į specifinį (tiesioginį) verslo mokestį tam tikroms bendrovėms, šiuo atveju – telekomunikacijų bendrovėms.

36. Be to, apmokestinamas ne kiekvienas atskiras sandoris atsižvelgiant į jo kainą, o kaip numatyta Specialiojo mokesčio įstatymo 1 ir 2 straipsniuose, visa (grynoji) mokesčių metų elektroninių ryšių paslaugų apyvarta, viršijanti 500 milijonų HUF ribą – iš pradžių taikant 4,5 % tarifą, o jei viršijami penki milijardai HUF – 6,5 % tarifą. Taigi, šiuo požiūriu specifinis verslo mokestis pagal savo pobūdį panašus į specifinį tiesioginį pelno mokestį. Vis dėlto, kitaip nei „įprastų“ tiesioginių pelno mokesčių atveju, šio mokesčio bazė yra ne gautas pelnas, kaip skirtumas tarp dviejų apyvartinio kapitalo sumų per tam tikrą laikotarpį, o pasiekta apyvarta per tam tikrą laikotarpį. Tiesa, tai nekeičia – kitaip, nei, atrodo, Komisija turėjo omenyje per posėdį – *tiesioginio* mokesčio pobūdžio.

37. Taigi, Vengrijos specialusis mokestis yra apyvarta grindžiamas specifinis (tiesioginis) pelno mokestis, kuriuo siekiama išnaudoti ypatingą finansinį telekomunikacijų bendrovių pajėgumą. Darytina išvada, kad šis mokestis, kaip galiausiai teisingai pažymi ir Komisija, nėra laikytinas apyvartos mokesčiu, kuriuo būtų norima apmokestinti vartotoją. Vadinas, PVM direktyvos 401 straipsnis neužkerta kelio Vengrijai įvesti šį mokestį šalia PVM.

## **B. Pirmasis prejudicinis klausimas: įsisteigimo laisvės pažeidimas**

38. Pirmuoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar telekomunikacijų sektoriui taikomas Vengrijos specialusis mokestis yra suderinamas su įsisteigimo laisve pagal SESV 49 ir 54 straipsnius. Prejudiciniame klausime taip pat nurodyti SESV 107 ir 108 straipsniai bus išsamiai nagrinėjami svarstant antrąjį prejudicinį klausimą.

39. Pirma, reikia pažymėti, kad nors tiesioginiai mokesčiai, prie kurių priskirtinas nagrinėjamas specialusis mokestis (žr. šiuo klausimu 35 ir paskesnius punktus), nepriklauso Sąjungos kompetencijai, valstybės narės, naudodamosi joms likusiais įgaliojimais, turi laikytis Sąjungos teisės, ypač pagrindinių laisvių<sup>16</sup>.

40. Įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtų ir Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes<sup>17</sup>.

41. Įsisteigimo laisvė šiai bylai taikytina tik tuo atveju, jei nagrinėjamos faktinės aplinkybės turi tarptautinį elementą (žr. 1 skirsnį). Jei taip, reikia išsiaiškinti, ar specialusis mokestis yra įsisteigimo laisvės apribojimas (žr. 2 skirsnį) ir ar jis gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. 3 skirsnį).

16 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 punktas), 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Wielockx* (C-80/94, EU:C:1995:271, 16 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 punktas).

17 2018 m. liepos 4 d. Sprendimas *NN* (C-28/17, EU:C:2018:526, 17 punktas), 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 17 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 41 punktas).

## 1. Tarptautinis bylos pobūdis

42. Vengrijos vyriausybė išreiškė abejonių dėl aplinkybių, kuriomis bendrovės gali būti laikomos „vidaus“ arba „užsienio“ bendrovėmis. Šiuo klausimu pirmiausia reikia konstatuoti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, pagal bendrovių buveinę, kaip ir pagal fizinių asmenų pilietybę, nustatomas jų ryšys su valstybės teisės sistema<sup>18</sup>. Pareiškėjos pagrindinėje byloje buveinė yra Vengrijoje, todėl ji laikytina Vengrijos bendrove, taigi, bylos pobūdis nėra tarptautinis.

43. Vis dėlto pareiškėjos patronuojančioji bendrovė yra bendrovė, kurios buveinė – Nyderlanduose. Jei ši užsienio bendrovė vykdo veiklą Vengrijos rinkoje per patronuojamąją bendrovę – t. y. pareiškėją pagrindinėje byloje, daromas poveikis patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvei.

44. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad bendrovė mokesčių tikslais gali remtis kitos bendrovės, kuri susieta su ja, įsisteigimo laisvės apribojimu, jei toks apribojimas turi įtakos jos pačios apmokestinimui<sup>19</sup>. Taigi, pareiškėja pagrindinėje byloje gali remtis galimu jos patronuojančiosios bendrovės *Vodafone Europe B.V.* įsisteigimo laisvės apribojimu.

## 2. Įsisteigimo laisvės apribojimas

45. Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimai yra visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu<sup>20</sup>. Tai iš esmės apima diskriminaciją, bet kartu ir nediskriminacinius apribojimus. Vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad mokesčiai ir rinkliavos *per se* yra našta, mažinanti įsisteigimo kitoje valstybėje narėje patrauklumą. Taigi, vertinimas atsižvelgiant į nediskriminacinius apribojimus reikštų, kad visoms apmokestinimą nustatančioms nacionalinėms taisyklėms turi būti taikoma Sąjungos teisė, o tai sukeltų grėsmę valstybių narių suverenumui mokesčių klausimais<sup>21</sup>.

46. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad valstybių narių taisyklėms dėl apmokestinimo sąlygų ir dydžio taikoma fiskalinė autonomija, jei tarptautinį elementą turinčių faktinių aplinkybių vertinimas nėra mažiau palankus nei vidaus situacijų<sup>22</sup>.

47. Taigi, įsisteigimo laisvės apribojimas visų pirma turi reikšti, kad dvi ar daugiau panašių grupių yra vertinamos skirtingai (žr. b dalį). Jei taip yra, tuomet kyla klausimas, ar dėl šio skirtingo požiūrio į tarptautinį elementą turinčias ir jo neturinčias faktines aplinkybes pirmuoju atveju sudaromos mažiau palankios sąlygos; svarstyti ir atvira, ir paslėpta diskriminacija (žr. c dalį). Tam tikrais atvejais papildomai nagrinėjama, ar skirtingas požiūris yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis (žr. d dalį).

18 2008 m. spalio 2 d. Sprendimas *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, EU:C:2008:531, 25 punktas) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMID* (C-141/99, EU:C:2000:696, 20 punktas); taip pat žr. mano išvadą byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 40 punktas).

19 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 23 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 39 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, 18 ir paskesni punktai).

20 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 punktas), 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 punktas).

21 Taip pat žr. mano išvadas bylose *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, 28 punktas), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 82 ir paskesni punktai), *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, 40 punktas), *C* (C-122/15, EU:C:2016:65, 66 punktas) ir *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 28 punktas).

22 Žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendimą *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 29 punktas), 2009 m. birželio 4 d. Nutartį *KBC-bank* (C-439/07 ir C-499/07, EU:C:2009:339, 80 punktas) ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 ir 53 punktai).



48. Galiausiai reikia trumpai iš anksto paaiškinti, kad šioje byloje, kitaip nei byloje *Hervis Sport*<sup>23</sup>, reikšmingas skirtingas požiūris gali būti grindžiamas ne vadinamąja sumavimo taisykle, įtvirtinta Specialiojo mokesčio įstatymo 7 straipsnyje, o vien laipsniškai didėjančiu mokesčio tarifu (žr. a dalį).

#### **a) Sumavimo taisyklės nereikšmingumas nagrinėjamos aplinkybėmis**

49. Negalima pritarti Komisijos nuomonei, kad įsisteigimo laisvės pažeidimas tiesiogiai kyla iš sprendimo byloje *Hervis Sport*.

50. Faktinės aplinkybės minėtoje byloje išsiskyrė mažmeninei prekybai taikomo apyvarta grindžiamo progresinio pelno mokesčio ir bendrovių grupėms taikomos vadinamosios sumavimo taisyklės tarpusavio sąveika. Remiantis šia taisykle, lemiamą reikšmę suskirstymui į progresinio apmokestinimo pakopas turi ne atskirų bendrovių apyvarta, o konsoliduota visos bendrovių grupės apyvarta. Šios taisyklės pagrindas buvo mokesčių teisės požiūriu veikiau neįprastas progresinio mokesčio taikymas ir juridiniams asmenims. Tokia sumavimo taisyklė iš esmės yra būtina siekiant užkirsti kelią laipsniško didėjimo vengimui išsiskaidžius į kelis juridinius asmenis.

51. Vis dėlto Teisingumo Teismas išreiškė Sąjungos teisę grindžiamų abejonių dėl sumavimo taisyklės<sup>24</sup>. Ta pati Specialiojo mokesčio įstatymo 7 straipsnyje nustatyta sumavimo taisyklė taikoma ir šiuo atveju nagrinėjamam specialiajam mokesčiui telekomunikacijų rinkoje, todėl Komisija vien dėl jos išvelgia Sąjungos teisės pažeidimą.

52. Vis dėlto net jei sumavimo taisyklė šioje byloje pažeistų Sąjungos teisę (nors iš nurodyto sprendimo to nematyti), nagrinėjamu atveju tai neturi reikšmės priimant sprendimą, be to, liktų neatsakyta į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimą. Tai reikštų tik tai, kad sumavimo taisyklė neturi būti taikoma. Atsižvelgiant į tai, kad ši taisyklė pareiškėjai pagrindinėje byloje, kaip konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, greičiausiai dėl nesamų sąsajų su kitomis Vengrijos rinkoje atstovaujamos telekomunikacijų bendrovėmis, bet kuriuo atveju nėra taikoma, tai nedarytų jokio poveikio pagrindinei bylai.

53. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi išnagrinėti, ar pati specialiojo mokesčio struktūra – nepriklausomai nuo sumavimo taisyklės – turi diskriminuojamąjį poveikį. Į šį klausimą nebuvo atsakyta Sprendime *Hervis Sport*, iš sprendimo taip pat negalima daryti išvados, kaip teisingai pabrėžė *Vodafone*, kad progresinio pobūdžio nepakanka konstatuoti diskriminacijai, kaip teigia Vengrijos vyriausybė. Teisingumo Teismas minėtoje byloje nagrinėjo tik progresinio mokesčio tarifo ir sumavimo taisyklės derinį ir neatmetė galimybės, kad vien progresinis tarifas gali sukelti diskriminaciją<sup>25</sup>.

#### **b) Skirtingas požiūris**

54. Taigi, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar Specialiojo mokesčio įstatyme apskritai nustatytos nevienodos sąlygos skirtingoms bendrovėms. Atrodo, tai galima paneigti, nes skirtingoms bendrovėms nėra nustatyti, pavyzdžiui, skirtingi mokesčių tarifai. Apibrėžiamos tik tam tikros apyvartos pakopos, kurias iš esmės gali pasiekti visos bendrovės. Atitinkami su šiomis apyvartos pakopomis susieti mokesčio tarifai taikomi visoms bendrovėms vienodai. Atsižvelgdama į tai, Vengrijos vyriausybė laikosi pozicijos, kad taikomos vienodos sąlygos.

23 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

24 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39 ir paskesni punktai).

25 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 34 punktas).

55. Tokios išvados negalima paneigti argumentu, jog skirtingas požiūris pasireiškia jau tuo, kad didesnę apyvartą turinčios bendrovės, vertinant absoliučiais skaičiais, turi mokėti didesnę specialųjį mokestį už mažesnę apyvartą turinčias bendroves. Tai nerodo skirtingo požiūrio, toks skirtingas apmokestinimas atitinka visuotinai pripažintą apmokestinimo pagal pajėgumą principą. Kol mokesčio bazė ir mokėtinos mokesčio sumos santykis yra toks pat, kaip yra, pavyzdžiui, proporcinio mokesčio tarifo atveju (*flat tax*), skirtingas požiūris gali būti paneigiamas.

56. Vis dėlto mokesčio bazės ir mokėtinos mokesčio sumos santykis taikant progresinį mokesčio tarifą ne visiems apmokestinamiesiems asmenims vienodas. Nagrinėjamu atveju tai ypač akivaizdu palyginus vidutinius mokesčio tarifus, kurie yra taikomi apmokestinamiesiems asmenims dėl jų bendros apyvartos, ir ne tik pagal atskiras pakopas. Šis vidutinis mokesčio tarifas pasiekus apyvartos pakopas didėja, todėl didesnę apyvartą turinčioms bendrovėms galiausiai taikomas didesnis vidutinis mokesčio tarifas nei mažesnę apyvartą turinčioms bendrovėms. Taigi, jos moka didesnę mokestį, vertinant ne tik absoliučiais skaičiais, bet ir santykinai. Tai reiškia skirtingą požiūrį į atitinkamas bendroves<sup>26</sup>.

### ***c) Mažiau palanki padėtis tarptautinį elementą turinčiomis faktinėmis aplinkybėmis***

57. Taigi, kyla klausimas, ar užsienio bendrovės dėl tokio skirtingo požiūrio atsiduria mažiau palankioje padėtyje už nacionalines bendroves.

58. Atvira arba tiesioginė užsienio bendrovių diskriminacija nėra akivaizdi. Apmokestinimo specialiuoju mokesčiu tvarka nepriklauso nuo bendrovės buveinės arba „kilmės“. Taigi, pagal Specialiojo mokesčio įstatymą užsienio bendrovėms nėra taikomos kitokios sąlygos nei nacionalinėms bendrovėms.

59. Vis dėlto pagrindinės laisvės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją, bet ir visas paslėptas ar netiesiogines diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pat rezultatas<sup>27</sup>. Taigi, lemiamą reikšmę sprendžiant dėl diskriminuojamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 49 ir 54 straipsnius, turi klausimas, ar skirtingas telekomunikacijų bendrovių vertinimas atsižvelgiant į metinės grynosios apyvartos kriterijų prilygsta skirtingam požiūriui dėl bendrovės kilmės arba buveinės.

60. Atsižvelgiant į tai, viena vertus, reikia išsiaiškinti, kokie reikalavimai turi būti taikomi ryšiui tarp pasirinkto atskyrimo kriterijaus, šiuo atveju – apyvartos – ir bendrovės buveinės (žr. 61 ir paskesnius punktus). Kita vertus, reikia išnagrinėti klausimą, ar netiesioginė diskriminacija turėtų būti įtariama bent tuo atveju, kai atskyrimo kriterijus buvo pasirinktas sąmoningai, siekiant diskriminacinio tikslo (šiuo klausimu žr. 83 ir paskesnius punktus).

26 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 49 punktus).

27 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 30 punktus), 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 30 punktus), 1999 m. liepos 8 d. Sprendimas *Baxter ir kt.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 punktus) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26 punktus).

## 1) Reikšmingas ryšys

61. Dabartinė jurisprudencija nevienareikšmė tiek minėto ryšio masto, tiek jo pobūdžio atžvilgiu. Teisingumo Teismas iki šiol siejo kiekybinį mastą tiek su sutapimu daugeliu atvejų<sup>28</sup>, tiek su faktu, kad nagrinėjama aplinkybė daugiausia susijusi su nerezidentais<sup>29</sup>, ir iš dalies netgi nurodė, jog esama diskriminacijos pavojaus<sup>30</sup>. Kokybiniu požiūriu neaišku, ar ryšys turi būti įprastas<sup>31</sup>, ar turi atsirasti iš paties atskyrimo kriterijaus, kaip matyti iš daugelio sprendimų<sup>32</sup>, o gal gali būti pagrįstas atsitiktinėmis faktinėmis aplinkybėmis<sup>33</sup>. Taip pat neaišku, ar kiekybinis ir kokybinis ryšys turi egzistuoti kumuliatyviai, ar pakanka, jei egzistuoja alternatyviai.

62. Kaip jau nurodyta, sprendžiant, ar egzistuoja paslėpta diskriminacija, turi būti taikomi griežti kriterijai. Paslėpta diskriminacija neturi reikšti diskriminacijos apibrėžties išplėtimo, ji turi apimti tik tas situacijas, kada formaliai diskriminacijos nėra, tačiau iš tiesų toks poveikis egzistuoja<sup>34</sup>.

### i) Kiekybinis kriterijus

63. Taigi, bet kuriuo atveju vien persvara kiekybiniu požiūriu – tai, kad nagrinėjama aplinkybė susijusi su daugiau kaip 50 % bendrovių – negali būti pakankama; ryšys tarp taikomo atskyrimo kriterijaus ir bendrovės buveinės turi egzistuoti daugeliu atvejų<sup>35</sup>.

64. Vis dėlto šis kiekybinis elementas taikant teisės aktus gali būti susijęs su dideliais sunkumais. Vertinimo rezultatas priklauso nuo konkrečiu atveju pasirenkamų palyginimo kriterijų. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas byloje *Hervis Sport* kėlė klausimą, ar susijusios bendrovės, kurioms taikoma didžiausia specialiojo mokesčio riba, daugeliu atvejų buvo susijusios su užsienio patronuojančiosiomis bendrovėmis<sup>36</sup>.

65. Vis dėlto nėra pagrįsta kaip bendro pobūdžio kriterijų išskirti vien didžiausią tarifo ribą. Neaišku, kodėl tik ši viena riba turėtų būti reikšminga nustatant diskriminuojamąjį pobūdį. Minėtu konkrečiu atveju tai galėtų būti paaiškinama nurodant, kad kitos tarifo ribos, palyginti su didžiausia, atrodo nereikšmingai mažos<sup>37</sup>. Nagrinėjamu atveju negalima neatsižvelgti net į vidutinę pakopą, kurios mokesčio tarifas yra 4,5 %. Be to, vertinimas atsižvelgiant vien į didžiausią tarifo ribą tampa tuo labiau abejotinas, kuo daugiau progresinio mokesčio pakopų yra nustatyta. Šis požiūris visiškai netinkamas slankiosios progresinės kreivės, kurioje nėra jokių pakopų, atveju, kaip dažnai yra pajamų apmokestinimo atveju.

28 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 31 punktas), 2014 m. vasario 5 d. Sprendimą *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39 punktas), 2007 m. kovo 22 d. Sprendimą *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32 punktas), 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Baxter ir kt.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas), 1993 m. liepos 13 d. Sprendimą *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 15 punktas) ir 1988 m. liepos 7 d. Sprendimą *Stanton ir L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, 9 punktas); taip pat žr. 2010 m. spalio 26 d. Sprendimą *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 48 punktas dėl laisvės teikti paslaugas) ir 1988 m. kovo 3 d. Sprendimą *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, 28 punktas dėl EEB 95 straipsnio).

29 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas).

30 2007 m. kovo 22 d. Sprendimas *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32 punktas); taip pat žr. 2010 m. birželio 1 d. Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas).

31 Žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Baxter ir kt.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas).

32 Žr. 2010 m. birželio 1 d. Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas) dėl įsisteigimo laisvės, laisvo darbuotojų judėjimo, taip pat žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendimą *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, 36 punktas), 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, 26 punktas), 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 punktas) ir 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Žr. 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimą *Humboldt* (112/84, EU:C:1985:185, 14 punktas) ir 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Komisija / Italija* (C-3/88, EU:C:1989:606, 9 punktas dėl įsisteigimo laisvės).

34 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 40 punktas), byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 punktas) ir byloje *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 punktas).

35 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 41 punktas).

36 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 45 punktas).

37 Aukščiausias mokesčio tarifas buvo 2,4 %, o žemesnių rūšių tarifai buvo 0 %, 0,1 % ir 0,4 %; žr. 2014 m. vasario 5 d. Sprendimą *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 8 punktas).

66. Taip pat neįtikina Komisijos pasiūlymas iškelti klausimą, ar didžiąją visų specialiojo mokesčio pajamų dalį yra sumokėjusios užsienio bendrovės. Toks ryšio rodiklis būtų tik atsitiktinis, nepatikimas. Viena vertus, konkrečiu atveju, kaip pažymi Vengrija, tokia pati situacija galėtų susidaryti ir dėl proporcinio mokesčio, kurį Komisija taip pat pagrįstai laiko nekeliančiu abejonių. Šis kriterijus irgi būtų visada tenkinamas tuo atveju, kai rinkoje dominuotų užsienio bendrovės.

67. Kita vertus, liktų neapimti tokie atvejai, kai atskiroms užsienio bendrovėms taikomi labai dideli mokesčio tarifai, bet didelio skaičiaus mažesnių nacionalinių bendrovių, kurioms taikomi maži tarifai, sumokėtos specialiojo mokesčio įmokos sudarytų tokio dydžio visų pajamų dalį, kad ryšys turėtų būti paneigtas. Taigi, sieti diskriminuojamąjį pobūdį su minėta mažesnių nacionalinių bendrovių įmokų dalimi nėra prasmės, nes tai nulemtų atsitiktinius rezultatus.

68. Tas pats taikytina nagrinėjant vidutinį mokesčio tarifą. Atsižvelgiant į tai, kad skirtingas požiūris progresinių mokesčių atveju pasireiškia skirtingų *vidutinių* mokesčių tarifų taikymu, galėtų būti užduodamas klausimas, ar didžiąją daugumą atvejų nepalankesnėje padėtyje šio tarifo atžvilgiu yra visos užsienio bendrovės. Taip būtų tik tada, jei toks vidutinis mokesčio tarifas didžiąją daugumą atvejų būtų daug didesnis už tą, kuris vidutiniškai taikomas nacionalinėms bendrovėms. Ar taip yra šiuo atveju, aiškiai nematyti nei iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš šalių pateiktų duomenų.

69. Vis dėlto ir šiuo atveju diskriminuojamasis pobūdis galiausiai priklausytų nuo vidutinio mažesnės nacionalinėms bendrovėms taikomo mokesčio tarifo. Rezultatai taip pat būtų atsitiktiniai, todėl tai neturi prasmės. Valstybės narės, kurios siekia pritraukti užsienio investuotojų, staiga negalėtų rinkti progresinio pelno mokesčio, jei (ir būtent dėl tokios priežasties) naujieji investuotojai, kaip ir buvo siekta, dėl patirtos ekonominės sėkmės sumokėtų didžiąją mokesčių pajamų dalį (arba vertinant absoliučiais skaičiais, arba dėl jiems taikomų didesnių vidutinių mokesčių tarifų). Tai lemtų absurdišką rezultatą, rodantį, kad kiekybinis vertinimas nėra prasmingas.

70. Visiškai kiekybinis vertinimas, be jau atskleistų apskaičiavimo sunkumų (šiuo klausimu žr. 63 ir paskesnius punktus), taip pat turi trūkumą – sukelia didelį teisinį nesaugumą, jei neapsisprendžiama dėl konkrečios ribos<sup>38</sup>. Vis dėlto net ir konkreti riba galėtų sukelti probleminių pasekmių, pavyzdžiui, sunkiai išsprendžiamų ginčų tarp vienas kitam prieštaraujančių statistikos duomenų, taip pat skaičių svyravimą bėgant laikui.

71. Pavyzdžiui, neseniai Prancūzijoje įvestas „skaitmeninių paslaugų mokestis“, remiantis spaudos pranešimais, šiuo metu taikomas iš viso maždaug 26 bendrovėms, iš kurių tik keturios turi buveines Prancūzijoje. Jei šių skaičių pasikeitimas kitais metais lemtų kitokį teisinį vertinimą, pagrindinių laisvių apribojimo buvimas (darant prielaidą, kad kitos 22 bendrovės galės remtis pagrindinėmis laisvėmis) visada priklausytų nuo šių statistikos duomenų, kurie bus gauti tik po kelerių metų.

72. Be to, rėmimasis akcininkais siekiant nustatyti kiekybinį kriterijų keltų didelių problemų smulkiesiems akcininkams priklausančių bendrovių (akcinių bendrovių su tūkstančiais akcininkų) atveju. Taip pat neaišku, kaip vertinti bendrovę, turinčią du akcininkus, kurių vieno buveinė yra užsienyje, o kito – šalies viduje.

73. Jei jau, kaip mano Komisija ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turėtų būti remiamasi akcininkais, ar tokiu atveju, esant didesnėms bendrovių grupės struktūroms, neturėtų būti atsižvelgiama vien į valdančią grupę patronuojančią bendrovę (t. y. į grupės patronuojančiąją bendrovę) ir jos akcininkus, siekiant nustatyti, kam daromas poveikis – bendrovei iš kitos Sąjungos

38 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 38 punktas) Teisingumo Teismas, atrodo, laikėsi nuomonės, jog 61,5 % arba 52 % nepakanka, kad būtų daroma prielaida dėl netiesioginės diskriminacijos, bet nenagrinėjo, kokia riba turėtų būti pasiekta.

valstybės narės, iš trečiosios šalies ar nacionalinei bendrovei? Šiuo atveju *Vodafone Europe B.V.* patronuojančiosios bendrovės arba faktinės grupės patronuojančiosios bendrovės akcininkų struktūra Teisingumo Teismui nėra žinoma. Šis atvejis puikiai iliustruoja kiekybinio metodo, kuris, be kita ko, pagrįstas bendrovės akcininkų struktūra, nerezultatyvumą.

## ii) Kokybinis kriterijus

74. Taigi, mano nuomone, už šį visiškai kiekybinį elementą svarbesnis Teisingumo Teismo dabar dažniau naudojamas kokybinis kriterijus, pagal kurį atskyrimo kriterijus *dėl savo pobūdžio* arba *paprastai* gali labiau paveikti užsienio bendroves<sup>39</sup>. Taigi, vien atsitiktinio ryšio, net jei ir kiekybiniai jo rodikliai labai dideli, iš esmės nepakanka siekiant pagrįsti netiesioginę diskriminaciją.

75. Vis dėlto esminio ryšio kriterijų būtina apibrėžti išsamiau, kad būtų išvengta jo neriboto taikymo. Teisingumo Teismas darė tokio esminio ryšio prielaidą, pavyzdžiui, tuo atveju, kai išduodant leidimus steigti pirmenybė buvo teikiama vaistininkams, kurie jau buvo vykdę veiklą nacionalinėje teritorijoje<sup>40</sup>. Tokia prielaida grindžiama teisingu argumentu, kad ryšys tarp buveinės ir bendrovės veiklos vietos paaiškinamas tam tikra vidine logika arba tipiškumu ir nėra grindžiamas vien atsitiktiniu tam tikros rinkos ar pramonės šakos pobūdžiu.

76. Tas pats pasakytina, kaip neseniai nurodė generalinis advokatas N. Wahl<sup>41</sup>, apie tam tikroje valstybėje narėje įregistruotų transporto priemonių savininkus, kurių dauguma turi tos pačios šalies pilietybę, nes transporto priemonių registracija siejama su transporto priemonės valdytojų gyvenamąja vieta. Tokiu atveju taip pat laikytinas atskaitos taškas, kurį gali tenkinti tik užsienyje pagamintos transporto priemonės, nes nacionalinėje teritorijoje tokios transporto priemonės nėra gaminamos, pasirinkimas<sup>42</sup>.

77. Esminio ryšio prielaida taip pat turi būti daroma esant apmokestinamųjų pajamų gavimo požymiui. Taip yra dėl to, kad bendrovių mokesčių teisei būdingas dvilypumas, kylantis, viena vertus, dėl šalies viduje gautų ir joje apmokestinamųjų pajamų, kita vertus, dėl užsienyje gautų, todėl šalies viduje neapmokestinamųjų pajamų. Taigi, jei pranašumas siejamas su apmokestinamųjų pajamų gavimu, dėl savo pobūdžio jis susijęs su nauda vietos bendrovėms<sup>43</sup>.

78. Vadinasi, svarbi nuo atskyrimo kriterijaus neatsiejama sąsaja, kuri net vertinant abstrakčiai daugeliu atvejų aiškiai leidžia daryti ryšio tikimybės prielaidą.

79. Taikant šiuos principus nagrinėjamu atveju, lemiamas klausimas yra tas, ar bendrovės apyvartos dydis pagal savo pobūdį susijęs su bendrovės arba jos kontrolinių akcijų paketą turinčių akcininkų buveine (užsienyje). Savo išvadoje byloje *Hervis Sport* šiuo klausimu jau esu nurodžiusi, kad didelę apyvartą turinčios bendrovės yra labiau linkusios vykdyti veiklą kitose vidaus rinkos šalyse, todėl egzistuoja galimybė, kad tokios bendrovės veikia ir kitoje valstybėje narėje<sup>44</sup>.

39 Žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendimą *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, 36 punktas) dėl laisvo darbuotojų judėjimo, 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendimą *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, 26 punktas), 2012 m. birželio 28 d. Sprendimą *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41 punktas), 2010 m. birželio 1 d. Sprendimą *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas) dėl įsisteigimo laisvės, 2009 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-269/07, EU:C:2009:527) ir 1999 m. liepos 8 d. Sprendimą *Baxter ir kt.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas).

Taip pat žr. mano išvadą byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 38 punktas) ir byloje *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 36 punktas); dar kitaip – mano išvadoje byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 42 ir paskesni punktai).

40 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 122 punktas).

41 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 47 punktas).

42 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimas *Humbolt* (112/84, EU:C:1985:185, 14 ir 16 punktai).

43 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 38 punktas).

44 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 51 punktas).

80. Vis dėlto, kaip per posėdį pažymėjo ir Vokietijos Federacinė Respublika, iš esmės to nepakanka. Didelę apyvartą turinčios bendrovės taip pat gali būti valdomos rezidentų<sup>45</sup>. Tai byloje *Hervis Sport* nagrinėjamai mažmeninei prekybai taikoma tokiu pačiu mastu kaip ir šiuo atveju nagrinėjamam telekomunikacijų sektoriui. Visų pirma tai taikoma, jeigu, kaip šioje byloje (žr. Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalį), remiamasi šalies viduje pasiekta, o ne pasauline apyvarta. Neaišku, kodėl paprastai turėtų būti laikoma, kad Vengrijoje veikiančios didesnę apyvartą turinčios užsienio bendrovės pasieks didesnę apyvartą iš telekomunikacijų paslaugų *Vengrijoje* nei vidaus bendrovės.

81. Kitaip tariant, apyvartos kriterijus iš esmės nėra tarptautinio pobūdžio; kaip Čekijos Respublika teisingai nurodė savo pastabose, o Vokietijos Federacinė Respublika pažymėjo per posėdį, šis atskyrimo kriterijus yra neutralus. Apyvarta kaip mokesčio bazė apskaičiuojant tiesioginį mokestį yra tokia pat neutrali kaip, pavyzdžiui, pelnas (arba turtas). Pagrindinės laisvės nė vienam iš jų nesudaro palankesnių sąlygų. Šiuo atžvilgiu Vengrijos telekomunikacijų rinkoje dėl istorinių aplinkybių yra susiklostęs „atsitiktinumas“, kuriuo, gali būti, sąmoningai pasinaudojo Vengrijos teisės aktų leidėjas (šiuo klausimu žr. 83 ir paskesnius punktus).

82. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismui pateikti statistikos duomenys. Tie duomenys rodo, kad Vengrijoje 2010 m. tarp dešimties didžiausio pelno mokesčio mokėtojų buvo tik trys ne užsienio akcininkų valdomos bendrovės. Atrodo, kad Vengrijos ekonomika apskritai pasižymi didele dalimi sėkmingai veikiančių užsienio akcininkams priklausančių bendrovių. Vis dėlto ši, matyt, istoriškai susiklosčiusi aplinkybė nereiškia, kad bet koks papildomas mokestis, kurio didesnė našta tenka visų pirma rinkoje sėkmę patiriančioms bendrovėms, turi netiesiogiai diskriminuojantį poveikį.

## 2) Sąmoningai ir tikslingai sudaromų mažiau palankių sąlygų poveikis

83. Vis dėlto Komisija taip pat teigia, kad Vengrijos teisės aktų leidėjas sąmoningai ir tikslingai sukėlė diskriminacinį specialiojo mokesčio poveikį.

84. Taigi, kyla klausimas, ar pagrindinės laisvės apribojimas turėtų būti preziumuojamas ir tuo atveju, kai savo pobūdžiu nediskriminacinis atskyrimo kriterijus buvo pasirinktas sąmoningai, siekiant plataus masto kiekybinio paprastai užsienio akcininkų turinčių bendrovių diskriminavimo. Toks ketinimas turi būti teisiniu požiūriu reikšmingas (šiuo klausimu žr. i dalį) ir atitinkamai įrodytas (šiuo klausimu žr. ii dalį).

### i) Politinių ketinimų svarba vertinant netiesioginę diskriminaciją

85. Manau, kad rizikinga subjektyviai vertinti netiesioginę diskriminaciją, nes ji iš tikrųjų turi būti nustatoma objektyviai<sup>46</sup>. Abejonių ir probleminių pasekmių (pavyzdžiui, dėl galimybės įrodyti) visų pirma kyla dėl neapibrėžtumo, susijusio su valstybės narės subjektyvios valios diskriminuoti konstatavimu<sup>47</sup>.

86. Vis dėlto, mano nuomone, atsižvelgiant į kokybinio kriterijaus prasmę ir tikslą nustatant netiesioginę diskriminaciją (šiuo klausimu žr. 59 punktą ir 74 ir paskesnius punktus), taip pat Sąjungos teisėje pripažintą draudimą piktnaudžiauti teise (arba prieštaringo elgesio draudimą), iš esmės į šį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai, bet tik laikantis labai griežtų sąlygų.

45 Žr. taip pat mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 51 punktus).

46 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 71 punktus), kurioje remiantis 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimu *Komisija / Ispanija* (C-227/01, EU:C:2004:528, 56 ir paskesni punktai) teisingai pažymima, kad vykdant pažeidimo nagrinėjimo procedūrą vertinama objektyviai. Prašymui priimti prejudicinį sprendimą turi būti taikoma tas pats, nes abiem atvejais kalbama apie diskriminavimo įvertinimą.

47 Žr. pagrįstai išreikštas abejones generalinio advokato N. Wahl išvadoje byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 ir paskesni punktai).

87. Kokybiniu kriterijumi siekiama iš netiesioginės diskriminacijos srities pašalinti visiškai atsitiktinius kiekybinius ryšius. Tam tikra prasme šiuo kriterijumi ginamas valstybės narės fiskalinis suverenumas nuo apribojimų pagal Sąjungos teisę, kurie galėtų kilti vertinant visiškai kiekybiniu požiūriu vien dėl atsitiktinai didelio užsienio apmokestinamųjų asmenų svorio tam tikroje srityje. Jei toks ryšys vis dėlto pasirenkamas sąmoningai ir tik šia konkrečia forma, siekiant tikslingai sudaryti mažiau palankias sąlygas užsienio apmokestinamiesiems asmenims, nėra būtent tokio atsitiktinumumo, o kartu ir būtinybės saugoti valstybę narę.

88. Šis požiūris gali būti grindžiamas bendruoju teisės principu, pagal kurį draudžiama piktnaudžiauti teise<sup>48</sup> ir kuris taikomas visoje Sąjungoje ne tik apmokestinamiesiems asmenims (žr. dabar Sąjungos lygmeniu Direktyvos 2016/1164 6 straipsnį<sup>49</sup>). Pritariu generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona nuomonei<sup>50</sup>, kad valstybės narėms galiausiai taip pat taikomas šis bendrasis teisės principas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies.

89. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad Sąjungos teisė remiasi pamatine prielaida, pagal kurią kiekviena valstybė narė dalijasi su kitomis valstybėmis narėmis daugeliu bendrų vertybių, kuriomis pagrįsta Sąjunga, kaip patikslinta ESS 2 straipsnyje, ir pripažįsta, kad kitos valstybės narės su ja dalijasi. Būtent šiomis aplinkybėmis valstybės narės pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtintą lojalaus bendradarbiavimo principą savo atitinkamose teritorijose turi visų pirma užtikrinti Sąjungos teisės taikymą ir jos laikymąsi ir šiuo tikslu, siekdamas užtikrinti pagal Sutartis ar Sąjungos institucijų aktus atsirandančių pareigų vykdymą, imtis bet kokių reikiamų bendrų ar specialių priemonių<sup>51</sup>.

90. ESS 4 straipsnio 3 dalies trečioje pastraipoje visų pirma reikalaujama, kad valstybės narės nesiimtų jokių priemonių, kurios gali trukdyti siekti Sąjungos tikslų. Vis dėlto tuo atveju, kai esami nacionaliniai įgaliojimai (šiuo atveju – įvesti papildomą pelno mokestį) pasirenkami sąmoningai ir tik tokia forma, kuria nepalankios sąlygos sudaromos tik užsienio bendrovėms, taigi, ribojamos joms pagal Sąjungos teisę suteikiamos pagrindinės laisvės (taip siekiant apeiti Sąjungos teisę), tokiais veiksmais pažeidžiama ESS 4 straipsnio 3 dalies idėja ir tam tikromis aplinkybėmis šie veiksmai iš tiesų gali būti laikomi piktnaudžiavimu teise. Šiomis aplinkybėmis juose taip pat gali būti išvelgiama netiesioginė diskriminacija.

91. Tiesa, iš pirma nurodytų susirūpinimą keliančių klausimų taip pat akivaizdu, kad išimtis turi būti labai ribota, atsižvelgiant į valstybių narių autonomiją, taikoma siaurai ir reikalauja konkretaus įrodymo. Valstybės narės piktnaudžiavimo teise atvejo jokiomis aplinkybėmis negalima preziumuoti neapgalvotai, remiantis vien spekuliacijomis, nepakankamai pagrįstais statistikos duomenimis, atskirais nuomonių pareiškimais<sup>52</sup> ar kitomis prielaidomis.

92. Turi būti aiškių duomenų, patvirtinančių, kad sudaryti nepalankias sąlygas užsienio bendrovėms buvo pirmaeilis priemonės tikslas, valstybė narė (o ne vien atskiri suinteresuotieji asmenys) jį būtent taip suvokė ir parėmė ir negali būti jokio kito objektyvaus pasirinktos tvarkos pagrindimo.

48 Žr., pavyzdžiui, 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktas).

49 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1).

50 Generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona išvada byloje *Wightman ir kt.* (C-621/18, EU:C:2018:978, 153 ir 170 punktai).

51 2018 m. kovo 6 d. Sprendimas *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158, 34 punktas), 2014 m. gruodžio 18 d. Nuomonė 2/13 (Sąjungos prisijungimas prie EŽTK) (EU:C:2014:2454, 168 ir 173 punktai), 2011 m. kovo 8 d. Nuomonė 1/09 (Susitarimas dėl bendrosios patentų ginčų nagrinėjimo sistemos sukūrimo) (EU:C:2011:123, 68 punktas).

52 Generalinio advokato N. Wahl išvadoje byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 ir 71 punktai) teisingai pažymima, kad tam nepakanka vien politikų pareiškimų, ypač per rinkimų kampaniją. Tas pats turi būti taikoma ir viešoms parlamento diskusijoms.

ii) *Reikšmingų diskriminacinių ketinimų įrodymas*

93. Šiuo klausimu kyla daug abejonių. Viena vertus, Komisija diskriminacinių ketinimų buvimą grindžia savo pastebėjimu, kad riba, skirianti aukščiausią apyvartos pakopą (daugiau nei 5 milijardų HUF) nuo vidutinės (tarp 500 milijonų ir 5 milijardų HUF), beveik tiksliai atitinka skiriamąją ribą tarp vidaus ir užsienio bendrovių.

94. Vis dėlto to akivaizdžiai nematyti iš pateiktų kiekybinių duomenų. Pirmaisiais mokesčio metais, kaip nurodė Komisija, prie aukščiausios progresinės pakopos buvo priskirta 16 bendrovių, iš jų šešios buvo kontroliuojamos ne ES užsienio subjektų, o dvi didžiausios buvo „tik“ 70,5 % arba 75 % valdomos ES užsienio subjektų. Kitoje progresinėje pakopoje, kaip nurodė Komisija, iš maždaug 30 bendrovių devynios taip pat yra didžiaja dalimi ES užsienio subjektų valdomos bendrovės. Taigi, iš esmės negalima teigti, kad skiriamoji linija yra aiški.

95. Kita vertus, Komisija remiasi pareiškimais atitinkamose parlamento diskusijose ir išrašais iš vyriausybės dokumentų, iš kurių, kaip ji mano, matyti diskriminacinis mokesčio tikslas. Vis dėlto kalbos šiose parlamento diskusijose dėl vadinamojo krizės mokesčio įvedimo (Vengrija bandė taip įgyvendinti Sąjungos nustatytus biudžeto deficito kriterijus) labai primena neseniai vykusias BEPS<sup>53</sup> diskusijas. Abiem atvejais buvo ar yra svarbus ne didesnis *užsienio* bendrovių apmokestinimas, o didesnis *keliose valstybėse veikiančių* bendrovių apmokestinimas.

96. Parlamento diskusijose iš esmės buvo nagrinėjama problema, kad didelėms tarptautinėms grupėms pavyksta sumažinti savo pelną Vengrijoje, todėl mokesčių našta daugiausia tenka mažosioms ir vidutinėms bendrovėms, o Specialiojo mokesčio įstatymu iš dalies siekiama užkirsti tam kelią. Pagrindinis dėmesys buvo skiriamas keliose valstybėse veikiančioms bendrovėms, kurių praktika mokesčių srityje buvo viena iš pagrindinių BEPS diskusijų priežasčių<sup>54</sup>. Kaip matyti iš kitų Teisingumo Teismui pateiktų statistinių duomenų, 2010 m. iš dešimties didžiausių apyvartą turinčių bendrovių Vengrijoje tik pusė sumokėjo pelno mokesčių. Tarp šių bendrovių yra tiek šalies piliečių, tiek ES užsienio subjektų valdomų bendrovių. Tikrai būtų galima bandyti ištaisyti šią padėtį nustatant sąsają su apyvarta. Tai taip pat atitinka Komisijos požiūrį Sąjungos mastu planuojamo skaitmeninių paslaugų mokesčio klausimu<sup>55</sup>. Šiuo mokesčiu taip pat bandoma paskatinti tarptautines bendroves (šiuo atveju daugiausia iš tam tikrų trečiųjų šalių) labiau prisidėti prie bendruomenės išlaidų, jeigu jos gauna pelno Sąjungoje, bet nemoka joje pelno mokesčio. Tuo negali būti grindžiamas kaltinimas Vengrijai piktnaudžiavimu teise.

97. Visų pirma Komisija remiasi tik trijų parlamento narių pareiškimais parlamento diskusijose ir išrašais iš vyriausybės dokumentų. Mano nuomone, to taip pat nepakanka kaltinimui, kad valstybė narė piktnaudžiauja teise, pareikšti. Jei pakaktų pareiškimų parlamento diskusijose, opozicija (arba net atskiras parlamento narys) atitinkamu pareiškimu galėtų lengvai sužlugdyti bet kokį teisės aktų leidėjo sprendimą.

53 Paprastai tariant, tai reiškia vadinamąjį tarptautinių grupių, kurios dėl esamų mokesčių sistemų turi (teisėtų) galimybių sumažinti taikomas savo mokesčių bazes šalyse, kuriose taikomi dideli mokesčiai, ir perkelti pelną į mažų mokesčių šalis (*Base Erosion and Profit Shifting*, toliau – BEPS), mokesčių planavimą.

54 Žr. EBPO dokumento „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“, skelbiamo internete adresu <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it“.

55 Žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamąją dalį ir pasiūlymo antrame puslapyje pateiktą pagrindimą, kad dabartinės pelno mokesčio taisyklės nėra tinkamos skaitmeninei ekonomikai.



98. Atsižvelgiant į tai, kad parlamento sprendimas paprastai yra privalomas vyriausybei, o ne atvirkščiai, man taip pat kyla abejonių, ar gali būti remiamasi atskirais vyriausybės dokumentais. Svarbesnis yra oficialus (teisinis) įstatymo pagrindimas, o ne vien politinis įstatymo turinio pagrindimas rinkėjams<sup>56</sup>. Iš oficialaus įstatymo pagrindimo nematyti, jog šio mokesčio tikslas buvo pirmiausia apmokestinti ES užsienio subjektus.

99. Be to, 500 milijonų HUF ribą pirmojoje apmokestinimo pakopoje pasiekė ne vien užsienio bendrovės. Bet kuri nauja Vengrijos telekomunikacijų rinkoje veikianti vidaus ar užsienio bendrovė galėtų pasinaudoti ir neapmokestinamąja suma. Šiuo klausimu palankesnės sąlygos dėl pasirinktos mokesčio tarifo struktūros visų pirma sudaromos mažesnėms, ypač pradedančiosioms, bendrovėms, o ne didesnėms, rinkoje jau įsitvirtinusioms bendrovėms<sup>57</sup>. Sprendimą, ar 5 milijardų HUF apyvartos riba yra „geriausia“, o gal būtų „geresnė“ kitokia suma, priima nacionalinis teisės aktų leidėjas ir šio sprendimo negali peržiūrėti nei Teisingumo Teismas, nei Komisija, jei tai nėra piktnaudžiavimas.

100. Mano nuomone, *Vodafone* argumentas, apie kurį taip pat per posėdį užsiminė Komisija, kad tik pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas atitinka apmokestinimo pagal pajėgumą principą, yra neteisingas. Net jeigu apyvarta nebūtinai yra finansinio pajėgumo rodiklis, bet kuriuo atveju nėra nepagrįsta akivaizdi Vengrijos teisės aktų leidėjo bendroji prezumpcija, kad didesnės (t. y. didesnė apyvartą turinčios) bendrovės iš esmės yra ir finansiškai stipresnės už mažesnes (šiuo klausimu taip pat žr. Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamąsias dalis)<sup>58</sup>. Lenkija per posėdį teisingai pažymėjo, kad, pavyzdžiui, (privatių) bankų sektoriuje teikiant paskolas taip pat taikomas skirtingas vertinimas pagal paskolos gavėjų apyvartos dydį.

101. Be to, rėmimasis apyvarta suteikia keliose valstybėse veikiančioms bendrovėms mažiau laisvės nustatant valdymo modelius, o tai yra vienas iš pagrindinių vadinamosios BEPS diskusijos pastarąjį dešimtmetį klausimų, be to, šis klausimas buvo esminis ir Vengrijos parlamento diskusijose. Komisija taip pat siūlo apyvarta grindžiamą skaitmeninių paslaugų mokestį tam tikroms didelę apyvartą turinčioms bendrovėms skaitmeniniame sektoriuje. 23 konstatuojamojoje dalyje<sup>59</sup> šis apmokestinimo būdas aiškiai grindžiamas tuo, kad didesnės „bendrovės turi daugiau galimybių užsiimti agresyviu mokesčių planavimu“.

102. Jei Komisija laiko apyvarta grindžiamą progresinį mokestį, taikomą tam tikroms bendrovėms, tinkamu siekiant daugiau teisingumo mokesčių srityje mažesnėms (tik) Europos mastu veikiančioms bendrovėms didesnių pasauliniu mastu veikiančių bendrovių atžvilgiu, panašus nacionalinis mokestis, kuriuo siekiama, kad didesnės bendrovės prisidėtų prie visuomenės išlaidų daugiau už mažesnes bendroves, iš esmės neturėtų būti laikomas piktnaudžiavimu teise.

56 Generalinis advokatas N. Wahl taip pat teisingai pažymėjo savo išvadoje byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 punktas): „Šiomis aplinkybėmis nėra svarbu tai, kad kai kurie Vokietijos politikai per rinkimų kampaniją atvirai teigė, jog ketina nustatyti mokestį užsienio keliautojams, keliaujantiems Vokietijos greitkeliais. Be abejonės, šie pareiškimai, perfrazuojant žinomą citatą, yra pastaraisiais metais Europą persekiojanti šmėklos – populizmo ir suverenizmo šmėklos – išraiška“.

57 Įdomu tai, jog Komisija progresinį planuojamo skaitmeninių paslaugų mokesčio tarifą kaip tik pateisina tuo, kad „dėl šios ribos į mokestį taikymo sritį neturėtų patekti mažosios ir pradedančiosios įmonės, kurioms reikalavimų laikymosi našta, susijusi su naujuoju mokesčiu, tikriausiai padarytų neproporcingą poveikį“; žr. Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamąją dalį.

58 Šiuo klausimu žr. 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 75 ir paskesni punktai).

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

#### **d) Tarpinė išvada**

103. Įvedus apyvarta grindžiamą progresinio poveikio pelno mokestį telekomunikacijų bendrovėms pagrindinės laisvės nebuvo netiesiogiai apribotos. Pirma, Vengrijos teisės aktų leidėjo pasirinktas apyvartos kriterijus dėl savo pobūdžio nerodo mažiau palankaus tarptautinį elementą turinčių faktinių aplinkybių vertinimo. Antra, nesant pakankamai pagrįstų įrodymų ir atsižvelgiant į faktinį pagrindimą valstybė narė Vengrija negali būti kaltinama savo veiksmais piktnaudžiavusi teise.

#### **e) Objektyviai panaši situacija**

104. Darant prielaidą, kad (netiesioginės) diskriminacijos vis dėlto esama, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje kartais nagrinėjama papildoma diskriminacijos sąlyga siekiant nustatyti, ar abiejų skirtingai vertinamų grupių situacija yra objektyviai panaši<sup>60</sup>.

105. Kaip jau ne kartą esu nurodžiusi savo išvadose<sup>61</sup>, tai yra kriterijus, kuris neleidžia patikimai atskirti vertinamų grupių. Atliekant šį vertinimą veikia išskiriami galiausiai neapibrėžtos apimties<sup>62</sup> atskiri pateisinimo pagrindai, todėl nepatikinamas jų proporcingumas. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas taip pat kai kuriais atvejais teisingai nusprendžia nevertinti objektyvaus panašumo<sup>63</sup>. Taigi, šio kriterijaus turėtų būti atsisakyta.

106. Jei vis dėlto būtų nuspręsta neatsisakyti objektyviai panašios situacijos kriterijaus, visų pirma kiltų klausimas, ar didesnę apyvartą turinčios bendrovės ir mažesnę apyvartą turinčios bendrovės nėra objektyviai skirtingoje padėtyje todėl, kad jų pajėgumas sumokėti mokestį yra skirtingas. Šį klausimą nagrinėsiu – taip pat dėl išsamumo – tikrindama pateisinimo galimybę.

### **3. Arba: netiesioginės diskriminacijos pateisinimas**

107. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas manytų, kad sąsaja su apyvartos dydžiu yra netiesiogiai diskriminuojanti, papildomai reikia išsiaiškinti, ar pateisinamas atitinkamai taikomas skirtingas vidutinis mokesčio tarifas. Pagrindinių laisvių apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, jei jis tinkamas juo siekiamam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti<sup>64</sup>.

60 Žr. neseniai priimtą 2018 m. liepos 4 d. Sprendimą *NN* (C-28/17, EU:C:2018:526, 31–38 punktai) ir daugybę įrodymų šio sprendimo 31 punkte nurodytoje jurisprudencijoje.

61 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 21–28 punktai) ir byloje *A* (C-123/11, EU:C:2012:488, 40 ir 41 punktai). Panašiai formuluojama ir mano išvadoje sujungtose bylose *Inspecteur van de Belastingdienst / Noord / kantoor Groningen ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 32 punktas), byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 59 punktas), byloje *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 46 punktas) ir byloje *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, 38 punktas).

62 Žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63 Žr. 2013 m. liepos 4 d. Sprendimą *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 18–34 punktai), 2008 m. spalio 23 d. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 27–39 punktai) ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 18–26 punktai).

64 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 42 punktas), 2011 m. kovo 24 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-400/08, EU:C:2011:172, 73 punktas) ir 2004 m. spalio 5 d. Sprendimas *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, 17 punktas).

### a) Privalomieji bendrojo intereso pagrindai

108. Kaip matyti iš Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamųjų dalių, specialiuoju mokesčiu siekiama subalansuoti biudžetą mokesčių mokėtojų, kurių pajėgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąją mokesstinę pareigą, sąskaita. Tiesa, Teisingumo Teismas yra išaiškinęs, kad tokia mokesčių sistema, kaip nagrinėjama, negali būti pateisinama biudžeto balanso atkūrimu padidinant mokesčines pajamas<sup>65</sup>. Vis dėlto šiuo atveju specialiojo mokesčio poveikį siekiama pateisinti ne vien fiskaliniais interesais, bet ir sąsaja su skirtinga ekonomine apmokestinamųjų asmenų galia, taigi, atsižvelgiant į teisingą mokesčių naštos paskirstymą visuomenėje.

109. Kaip jau kelis kartus nurodžiau savo išvadose, sutinku su Komisijos nuomone<sup>66</sup>, kad skirtingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumas iš esmės gali pateisinti skirtingą apmokestinamųjų asmenų vertinimą<sup>67</sup>. Teisingumo Teismas taip pat pripažino apmokestinimo pagal pajėgumą principą, bent jau kaip pagrindą pateisinti dėl mokesčių sistemos nuoseklumo<sup>68</sup>.

110. Tai galėtų būti grindžiama faktu, kad daugelyje valstybių narių apmokestinimo pagal pajėgumą principas yra net konstitucinis, vienur aiškiai įtvirtintas Konstitucijose<sup>69</sup>, kitur aukščiausiųjų teismų sprendimais kildinamas iš vienodo požiūrio principo<sup>70</sup>. Atsižvelgiant į tai, kad apyvartos dydis taip pat gali būti laikomas tam tikro pajėgumo rodikliu (žr. šios išvados 100 punktą), toks pateisinimo pagrindas šiuo atveju pagrįstas.

111. Be to, mokesčių teisėje pripažįstama, kad valstybės interesas taikyti ir progresinius mokesčių tarifus iš esmės yra teisėtas. Aplinkybė, kad didesnę finansinę pajėgumą turintys asmenys gali būti įpareigojami labiau nei proporcingai prisidėti prie visuomenės išlaidų, plačiai išplitusi valstybėse narėse bent jau nustatant mokesčius, kurie yra apskaičiuojami remiantis pelnu. Pati Europos Sąjunga naudoja progresinį tarifą, apmokestindama savo pareigūnus ir darbuotojus<sup>71</sup>.

112. Šios taisyklės pagrindas – bent jau socialinėje valstybėje – yra tikslas palengvinti naštą socialiai silpnesniems ir šiek tiek perskirstyti iš dalies gana nevienodai pasiskirsčiusias lėšas pasinaudojant mokesčių teisės aktais. Šiuo socialinės valstybės tikslu iš esmės taip pat pateisinamas tam tikras skirtingas požiūris taikant progresinį mokesčio tarifą.

113. Atsižvelgiant į tai, kad Sąjunga pagal ESS 3 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą ne tik sukuria vidaus rinką, bet ir skatina socialinį teisingumą, šiais socialinės valstybės pagrindais, kaip Lenkija pažymėjo per posėdį, taip pat gali būti pateisinamas progresinis mokesčio tarifas pagal Sąjungos teisę. Bet kuriuo atveju tai pasakytina apie mokesťį, kuris taikomas ne tik bendrovėms, bet ir fiziniams asmenims, kaip nurodyta Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalyse.

114. Taigi, pagrindinių laisvių apribojimas gali būti pateisinamas apmokestinimo pagal finansinį pajėgumą pagrindu, siejant jį su socialinės valstybės principu.

65 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 44 punktas).

66 Tai, kad Komisija iš esmės pripažįsta šį pateisinimo pagrindą ir tik mano, jog jis nėra tinkamas šioje byloje, matyti iš jos rašytinių pastabų 30 ir 71 punktų.

67 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 60 punktas) ir byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 44 punktas).

68 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 49 ir 50 punktai).

69 Žr., pavyzdžiui, Graikijos Konstitucijos 4 straipsnio 5 dalį, Italijos Konstitucijos 53 straipsnio 1 dalį, Ispanijos Konstitucijos 31 straipsnio 1 dalį, Kipro Konstitucijos 24 straipsnio 1 dalį ir ypač Vengrijos pagrindinio įstatymo O straipsnį ir XXX straipsnį.

70 Pavyzdžiui, dėl Vokietijos žr., be kita ko, 2014 m. sausio 15 d. *BVerfG* nutartį (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55 ir paskesni punktai).

71 Žr. 1968 m. vasario 29 d. Tarybos reglamento (EEB, Euratomas, EAPB) Nr. 260/68, nustatančio apmokestinimo Europos Bendrijų naudai sąlygas ir tvarką (OL L 56, 1968, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 33), 4 straipsnį, kuriame nustatytas progresinis mokesčio tarifas nuo 8 % iki 45 %.

## b) Apribojimo proporcingumas

115. Pagrindinės laisvės apribojimas taip pat turi būti tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti<sup>72</sup>.

### 1) Tinkamumas

116. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nacionalinės teisės aktas tinkamas nustatytam tikslui pasiekti tik jeigu juo iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo<sup>73</sup>.

117. Teisingumo Teismas taip pat atsižvelgia į valstybių narių turimą sprendimų priėmimo diskreciją leidžiant bendrojo pobūdžio įstatymus<sup>74</sup>. Visų pirma teisės aktų leidėjo reikalaujama priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus. Jis taip pat turi atlikti kompleksinius tyrimus<sup>75</sup>. Taigi, nesant suderinimo Sąjungos lygiu nacionalinis teisės aktų leidėjas mokesčių teisės srityje turi tam tikrą diskreciją nustatant mokestį. Pagal minėtą nuoseklumo reikalavimą pakanka, kad specialusis mokestis nebūtų akivaizdžiai netinkamas tikslui įgyvendinti<sup>76</sup>.

118. Tiek, kiek specialusis mokestis šiuo atveju susijęs su ekonominiu apmokestinamų bendrovių pajėgumu, jis aiškiai grindžiamas, kaip nurodyta, prielaida, kad bendrovės, kurių apyvarta didesnė, yra finansiškai pajėgesnės už mažesnės apyvartos bendroves.

119. Komisija šioje byloje prieštarauja nurodytai prielaidai, teigdama, kad iš apyvartos galima spręsti tik apie bendrovės dydį ir jos padėtį rinkoje, bet ne apie finansinį pajėgumą. Apyvarta automatiškai nedidėja didėjant pelnui. Taigi, nėra tiesioginio ryšio tarp apyvartos ir finansinio bendrovės pajėgumo. Šie Komisijos argumentai kelia nuostabą, nes planuojamas nuo apyvartos priklausantis skaitmeninių paslaugų mokestis Sąjungos lygiu dabar grindžiamas visiškai priešingais argumentais<sup>77</sup>.

120. Galiausiai Komisija nagrinėjamoje byloje neatkreipė dėmesio į tai, kad *tiesioginis* ryšys tarp mokesčio objekto (šiuo atveju apyvartos) ir mokesčio tikslo (apmokestinti pajėgumą), kurio reikalauja Komisija, nėra būtinas siekiant pagrįsti priemonės tinkamumą. Tokie griežti reikalavimai prieštarautų ką tik minėtai valstybių narių diskrecijai. Priemonės netinkamumą veikiau galima įtarti tik tuo atveju, jei apskritai negalima nustatyti jokio ryšio.

72 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas), 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 27 punktas), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 23 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 punktas).

73 2015 m. birželio 11 d. Sprendimas *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 64 punktas), 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *HIT ir HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 42 punktas).

74 Žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Gambelli ir kt.* (C-243/01, EU:C:2003:597, 63 punktas), 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Läärä ir kt.* (C-124/97, EU:C:1999:435, 14 ir 15 punktai) ir 1994 m. kovo 24 d. Sprendimą *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, 61 punktas) – visi dėl azartinių lošimų; taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, EU:C:1996:79, 48 ir paskesni punktai) dėl maisto srities teisės aktų.

75 Dėl panašaus vertinimo kriterijaus sprendžiant dėl Sąjungos institucijų ir valstybių narių veiksmų taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, EU:C:1996:79, 47 punktas).

76 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 48 punktas, Teisingumo Teismo 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Lenkija / Parlamentas ir Taryba* (C-358/14, EU:C:2016:323, 79 punktas) ir 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimą *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) dėl Sąjungos teisės aktų leidėjo diskrecijos, kuri gali būti perduota nacionaliniam įstatymų leidėjui, pavyzdžiui, tuo pačiu vertinimo lygmeniu vertinant Sąjungos institucijų ir valstybių narių veiksmus; taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, EU:C:1996:79, 47 punktas).

77 Dėl Komisijos pasiūlyto apyvarta grindžiamo skaitmeninių paslaugų mokesčio pagrindimo 23 konstatuojamoje dalyje nurodyta, kad apyvarta grindžiama riba, nustatyta siekiant į skaitmeninių paslaugų mokesčio taikymo sritį įtraukti tik tam tikro masto įmones. Šios įmonės siekia išnaudoti tvirtą padėtį rinkoje. Be to, dėl šios ribos į mokesčio taikymo sritį neturėtų patekti mažosios ir pradedančiosios įmonės, kurioms reikalavimų laikymosi našta, susijusi su naujuoju mokesčiu, tikriausiai padarytų neproporcingą poveikį. Tai pagrįsdama (p. 12) Komisija aiškiai nurodo, kad šios (didelės apyvartos) įmonės dėl savo tvirtos padėties rinkoje gali santykinai geriau pasinaudoti veiklos modeliu nei mažos įmonės. Dėl šio „ekonominio pajėgumo“ šios įmonės laikomos ypač „apmokestintomis“, todėl pripažįstamos mokesčių mokėtojomis.

121. Nagrinėjama atveju aiškiai matyti *netiesioginis* ryšys tarp realizuotos metinės apyvartos ir finansinio pajėgumo. Kaip jau esu paaiškinusi savo išvadoje byloje *Hervis Sport*, apyvartos dydis paprastai gali būti pajėgumo sumokėti mokesčių rodiklis. Viena vertus, tai galima pagrįsti argumentu, kad didelis pelnas neįmanomas be didelės apyvartos, kita vertus – kad grąža iš pridėtinės apyvartos (ribinė grąža) paprastai auga, jei mažėja fiksuotos sąnaudos gamybos vienetui<sup>78</sup>. Taigi, atrodo neatmestina išvada, kad apyvarta, kaip bendrovės dydžio ar padėties rinkoje ir galimo pelno išraiška, taip pat gali būti vertinama kaip jos finansinio pajėgumo išraiška ir šiuo pagrindu yra apmokestinama.

122. Kitaip, nei Komisija pareiškė per posėdį, skirtingam požiūriui neturi lemiamos reikšmės tai, kokiam mokesčiui taikomas progresinis tarifas: grindžiamam pelnu ar apyvarta. Bendrovės pelnas taip pat yra tik skaičiavimo dėmuo, rodantis tariamą (apmokestinamą) pajėgumą ir ne visada atitinkantis faktinį pajėgumą. Tai aiškiai matyti, kai dideliu mastu taikomas ypatingas nusidėvėjimas sumažinant pelną tik fiktyviai, bet ne realiai (vadinamieji nematomi rezervai), arba iš vadinamojo restruktūrizavimo pelno (nemokios bendrovės kreditoriui atsisakius reikalavimo, apskaitos požiūriu tai reiškia pelną jo balanse).

123. Be to, apyvarta tam tikrais aspektais gali atspindėti finansinį bendrovės pajėgumą netgi geriau nei pelnas. Kitaip nei pelno, apyvartos sumažinimo galimybės mažinant mokesčio bazę arba perkeliant pelną, pavyzdžiui, pasinaudojus sandorių kainodara, yra daug menkesnės. Dėl šios priežasties sąsaja su apyvarta taip pat gali tapti veiksminga priemone kovojant su agresyviu mokesčių planavimu, kaip teisingai pažymėjo Komisija, siūlydama apyvarta grindžiamą skaitmeninių paslaugų mokesčių<sup>79</sup>.

124. Taigi, Vengrijos specialusis mokesčiai nėra akivaizdžiai netinkamas nurodytiems tikslams įgyvendinti.

## 2) Reikalingumas

125. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, kai atliekant priemonės proporcingumo tyrimą vertinamas jos reikalingumas, turi būti atsižvelgiama į tai, kad, esant galimybei rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai ribojančią, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi siekiamiems tikslams<sup>80</sup>.

126. Šiuo atveju kyla klausimas, ar apyvartos apmokestinimas, palyginti su pelno apmokestinimu, gali būti laikomas mažiau ribojančia, bet lygiai taip pat tinkama priemone. Galima būtų apsvarstyti, ar pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas būtų mažiau ribojanti, bet lygiai taip pat tinkama priemonė, atsižvelgiant į tai, kad būtų išvengiama atvejų, kai, nepaisant didelių nuostolių, bendrovėms taikomas specialusis mokesčiai.

127. Vis dėlto pelnu grindžiamas pelno mokesčiai nėra mažiau ribojanti, bet lygiai taip pat tinkama priemonė, nes šis mokesčiai yra apyvarta grindžiamo pelno mokesčio ekvivalentas. Pats techninio pajamų apmokestinimo įgyvendinimo pobūdis (grindžiamas apyvarta ar pelnu) nenurodo, ar mokesčius reikės mokėti ir patyrus realių nuostolių. Pelnu grindžiamas pelno mokesčiai taip pat gali lemti apmokestinimą, nors bendrovė patyrė nuostolių. Taip yra, pavyzdžiui, tuo atveju, kai tam tikros veiklos išlaidos – arba taip pat sandorių kainos – nepripažįstamos arba kai kreditorius, kilus krizei,

78 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 punktą). Taip pat panaši mano išvada byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 57 punktą).

79 Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamoji dalis.

80 Žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimą *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 punktą), 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48 punktą), 2016 m. vasario 15 d. Sprendimą *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54 punktą), 2013 m. sausio 22 d. Sprendimą *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 punktą), 2010 m. liepos 8 d. Sprendimą *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, 45 punktą) ir 1989 m. liepos 11 d. Sprendimą *Schröder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21 punktą).

atsisako reikalavimo (vadinamasis restruktūrizavimo pelnas). Bendra apmokestinimo pagal nacionalinį pelno mokesčio įstatymą problema, nepaisant nesamo realaus (t. y. faktinio) finansinio pajėgumo, visų pirma yra dėl nesuderintų teisės aktų kylanti nacionalinės teisės ir nacionalinių pagrindinių teisių, bet iš esmės ne Sąjungos teisės problema.

128. Be to, pelnu grindžiamas pelno mokestis nėra lygiai taip pat tinkamas siekiant veiksmingo ir valdymui atsparesnio apmokestinimo. Pagrindinis sąsajos su apyvarta kaip mokesčio baze pranašumas yra tai, kad apyvartą lengviau nustatyti, nėra galimybių taikyti mokesčio vengimo schemų arba tokios galimybės labai menkos.

129. Taigi, darytina išvada, kad konkrečios specialiojo mokesčio struktūros reikalingumas siekiamo tikslo atžvilgiu taip pat nekelia abejonių.

### 3) *Proporcingumas*

130. Pagrindinės laisvės apribojimai taip pat turi būti tinkami siekiamam tikslui<sup>81</sup>. Tam reikia, kad apribojimas ir jo pasekmės nebūtų neproporcingi tikslui<sup>82</sup>. Kiek galima spręsti, šiuo atveju taip nėra.

131. Pirmą, reikėtų pažymėti, kad, viena vertus, tikslas teisingai paskirstyti našą visuomenėje mokesčių teisės aktų leidėjui yra labai svarbus. Tas pats pasakytina ir apie tikslą vėl laikytis ES stabilumo kriterijų. Daugiau nei proporcingas daugiau nei proporcingai pajėgių subjektų įnašas siekiant sumažinti mažiau pajėgių subjektų našą iš esmės nėra netinkamas. Kitaip būtų galima teigti tuo atveju, jei mokestis turėtų varžomąjį poveikį, taigi, prilygtų apmokestinamosios veiklos draudimui.

132. Kita vertus, neatrodo, kad priemonės padariniai yra per sunkūs. Visų pirma akivaizdu, kad ekonomiškai pelninga veikla Vengrijos telekomunikacijų rinkoje dėl specialiojo mokesčio netampa neįmanoma. Kaip matyti iš pastarųjų metų, neatrodo, kad ji turėtų varžomąjį poveikį. Be to, kaip nurodė Vengrija per posėdį, specialusis mokestis sumažina pelną, todėl neišvengiamai sumažėja pelnu grindžiamas pelno mokestis, jei pelno mokestis mokamas. Be to, nuo pat pradžių šis mokestis, vadinamas krizės mokesčiu, nustatytas tik trejiems metams, taigi, buvo tik laikinojo pobūdžio.

133. Dėl šios priežasties įsisteigimo laisvės apribojimas apyvarta grindžiamu progresiniu pelno mokesčiu, taikomu telekomunikacijų bendrovėms, kurių apyvarta didelė, yra pagrįstas.

### 4. *Išvada dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

134. Vengrijos telekomunikacijų rinkai taikomas specialusis mokestis neprieštarauja SESV 49 ir 54 straipsniams.

### C. **Antrasis prejudicinis klausimas: pagalbos draudimo pažeidimas**

135. Taigi, taip pat reikia išnagrinėti, ar progresyviai didėjantis telekomunikacijų rinkai taikomas Vengrijos specialusis mokestis yra valstybės pagalbos pobūdžio. Tokį pobūdį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išvelgia dėl to, kad aukščiausias 6,5 % mokesčio tarifas taikomas tik pasiekus tam tikrą apyvartos ribą.

81 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-271/09, EU:C:2011:855, 58 punktą) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 82 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

82 2016 m. birželio 30 d. Sprendimas *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 punktą), 2013 m. sausio 22 d. Sprendimas *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 punktą), 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Volker ir Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 76 ir paskesni punktai) ir 2001 m. liepos 12 d. Sprendimas *Jippes ir kt.* (C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktą).

## 1. Dėl antrojo prejudicinio klausimo priimtinumų

136. Vis dėlto pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl antrojo klausimo apskritai yra priimtinas. Reikia atsižvelgti į suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią mokesčių mokėtojas, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo, negali remtis tuo, kad atleidimo nuo mokesčių priemonė, kuria naudojasi kitos bendrovės, yra valstybės pagalba<sup>83</sup>.

137. Jei mokestis nustatomas tam tikrais tikslais ir visų pirma sudarant palankesnes sąlygas kitiems verslininkams, turi būti tikrinama, ar pajamos, gautos iš mokesčio, naudojamos pagal pagalbą reglamentuojančias nuostatas<sup>84</sup>. Tokiu atveju atitinkamas mokesčio mokėtojas gali ir apskusti jam tenkančią naštą, kuri neišvengiamai susijusi su palankesnių sąlygų sudarymu trečiajai šaliai.

138. Vis dėlto šiuo atveju taip nėra. Pareiškėjai pagrindinėje byloje tenkanti našta kyla dėl bendro mokesčio, kuris pervedamas į bendrąjį valstybės biudžetą, taigi, mokesčiu nėra konkrečiai sudaromos palankesnės sąlygos trečiajai šaliai. Tai reiškia, kad pareiškėja nagrinėjamoje byloje ginčija tik jai skirtą pranešimą apie mokėtinus mokesčius ir laiko jį neteisėtu, nes kiti apmokestinamieji asmenys nėra apmokestinami taip pat.

139. Taigi, *Vodafone* negali nacionaliniuose teismuose remtis kitų bendrovių atleidimo nuo mokesčio neteisėtumu, siekdama išvengti šio mokesčio mokėjimo.

140. Atrodo, kad tam prieštarauja tik Teisingumo Teismo sprendimas *Air Liquide Industries Belgium*<sup>85</sup>. Remiantis šiuo sprendimu, kai kurių prejudicinių klausimų priimtinumui turėtų pakakti, kad apmokestinamojo asmens „prašymais“ būtų „taip pat siekiama ginčyti teisinių priemonių galiojimą“. Ar taip yra iš tiesų nagrinėjant pranešimo apie mokėtinus mokesčius teisėtumą, kaip šiuo atveju, neturi reikšmės. Teisingumo Teismas tame pačiame sprendime teisingai pabrėžė, jog „mokesčio mokėtojai negali remtis tuo“, „kad kitų bendrovių atleidimas nuo minėto mokesčio yra valstybės pagalba, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo“<sup>86</sup>. Jeigu taip yra iš tikrųjų, klausimas dėl pagalbos kitam subjektui procese, kuriame nagrinėjama tik paties mokėtina mokesčio suma, kaip nagrinėjamu atveju, neturi reikšmės priimant sprendimą, taigi, yra nepriimtinas.

141. Taip pat reikia atsižvelgti į tai, jog iš esmės Komisijos užduotis yra pasirūpinti, kad neteisėtai suteikta pagalba būtų *išieškota*, kaip neseniai dar kartą nurodė Teisingumo Teismas<sup>87</sup>. Vis dėlto *Vodafone* neapmokestinimas nebūtų laikomas išieškojimu, o tik išplėstų pagalbos taikymo sritį, suteikiant pagalbą dar vienam asmeniui (*Vodafone*), taigi, ne pašalintų konkurencijos iškreipimą, o tik dar labiau ją iškreipytų.

142. Pagal nurodytą jurisprudenciją teismas, kuris turi nuspręsti dėl atleidimo nuo mokesčio, kaip buvo *A-Brauerei*<sup>88</sup> atveju, gali pateikti tokį klausimą Teisingumo Teismui. Kitaip, nei per posėdį teigė Komisija, tokio atvejo negalima lyginti su nagrinėjamu byloje. Tokiu atveju nagrinėjamas pagalbos suteikimas paramos gavėjui, o ne pranešimo apie mokėtinus mokesčius panaikinimas trečiosios šalies (*Vodafone*), kuri siekia pagalbos, naudai.

83 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 punktą), 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai) ir 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, 42 ir paskesni punktai) ir 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

84 Dėl šio klausimo reikšmingumo žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimą *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, 40, 41, 45 ir paskesni punktai).

85 2006 m. birželio 15 d. sprendimas (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 25 ir 26 punktai).

86 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 punktą).

87 2018 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Scuola Elementare Maria Montessori / Komisija, Komisija / Scuola Elementare Maria Montessori ir Komisija / Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, 90 ir paskesni punktai).

88 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

143. Tai taip pat negali būti ginčijama argumentu, kad išieškojimas papildomai apmokestinant mažesnes bendroves, kaip pažymėjo *Vodafone* per posėdį, yra negalimas. Jei valstybė narė išimties tvarka neturi galimybės išieškoti pagalbos, remiantis Reglamento (EB) Nr. 659/1999<sup>89</sup> 14 straipsnio 1 dalimi ji taip pat gali likti neišieškota. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, principas, pagal kurį niekas negali būti įpareigotas daryti to, kas neįmanoma, yra bendrasis Sąjungos teisės principas<sup>90</sup>. Net ir tokiu atveju nei SESV 107 ir 108 straipsniuose, nei minėto reglamento nuostatose nėra numatyta *plačiai taikyti* pagalbą kitiems asmenims atgaline data.

144. Remiantis neseniai priimtu Teisingumo Teismo sprendimu byloje *ANGED*<sup>91</sup> dėl Ispanijos mažmeninės prekybos sektoriui taikomo (pagal plotą apskaičiuojamo) mokesčio, kitaip, nei teigė Komisija per posėdį, taip pat negalima patvirtinti prejudicinio klausimo priimtinumą. Minėta byla nacionaliniame teisme buvo susijusi su paties įstatymo (*erga omnes* galiojimo), o ne su atskiro pranešimo apie mokėtinus mokesčius peržiūra. Papildomos pastabos dėl SESV 107 straipsnio buvo bent jau naudingos prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, todėl Teisingumo Teismas pagrįstai konstatavo antrojo prejudicinio klausimo priimtumą.

145. Tuo atveju, kai sprendimas daro poveikį tik šaliai, kuri, kaip patvirtino ir šio proceso šalys, ginčija savo pranešimą apie mokėtinus mokesčius, byloje *ANGED* Teisingumo Teismo išplėta mintis netaikytina, todėl lieka galioti pirma nurodytas principas. Taigi, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kurioje netgi cituojamas Teisingumo Teismo sprendimas *Air Liquide Industries Belgium*<sup>92</sup>, šis klausimas nagrinėjamoje byloje yra nepriimtinas<sup>93</sup>.

146. Pareiškėjai niekas neužkerta kelio siekti abstrakčios įstatymo peržiūros nacionaliniame teisme. Tokiu atveju šis teismas gali inicijuoti atitinkamą prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

147. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nėra nei pagrindo, nei poreikio nukrypti nuo jau suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią mokesčio mokėtojas, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo, negali remtis tuo, kad kitų bendrovių atleidimas nuo mokesčio yra valstybės pagalba<sup>94</sup>. Taigi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kiek jis susijęs su antruoju klausimu, yra nepriimtinas.

## 2. Arba: teisinis vertinimas

148. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas vis dėlto pripažintų antrąjį klausimą priimtiniu, jis turėtų patikrinti, ar (remiantis apyvarta) sumažintas mokestis vidutiniam verslui arba smulkiąjam verslui (remiantis apyvarta) yra pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

89 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias [SESV 108] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339).

90 2018 m. lapkričio 6 d. Sprendimas *Scuola Elementare Maria Montessori / Komisija, Komisija / Scuola Elementare Maria Montessori ir Komisija / Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, 79 punktas); šiuo klausimu taip pat žr., nors ir kitame kontekste, 2016 m. kovo 3 d. Sprendimą *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, 42 punktas).

91 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291).

92 2006 m. birželio 15 d. sprendimas (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai).

93 Tai aiškiai nurodyta panašiu atveju; žr. 2015 m. spalio 6 d. Sprendimą *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 ir paskesni punktai).

94 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 punktas), 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai), 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, 42 ir paskesni punktai) ir 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).



149. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, norint kvalifikuoti priemonę kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad, pirma, tai būtų valstybės priemonė arba priemonė, kuriai naudojami valstybės ištekliai. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, ji turi suteikti gavėjui atrankųjį pranašumą. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti jos iškraipymo grėsmę<sup>95</sup>.

150. Lemiamas kriterijus šiuo atveju – atrankusis pranašumas. Kitaip tariant, kyla klausimas, ar progresinis mokesčio tarifas yra pateisinamas atrankusis pranašumas tiems, kurie dėl progresinio pobūdžio tiek absoliučia, tiek santykinė prasme moka mažiau mokesčių nei kiti apmokestinamieji asmenys. Ne per seniausiai į šį klausimą būtų buvę aiškiai ir tiksliai atsakyta neigiamai. Dabar būtent šis klausimas kyla nagrinėjamoje byloje.

151. Ši aplinkybė paskatino generalinį advokatą H. Saugmandsgaard Øe iš esmės suabejoti ankstesne Teisingumo Teismo nagrinėjimo schema. Jis aiškiai nurodė<sup>96</sup>:

„Galima pateikti tokį kraštutinį pavyzdį, kai priemonė, pagal kurią numatytas progresinis apmokestinimas, nustatomas atsižvelgiant į pajamų dydį, pagal įprastos analizės metodą neginčijamai yra bendra priemonė, nes kiekvienai įmonei gali būti taikomas palankesnis tarifas. Tačiau, remiantis referencinio pagrindo metodu, palankiausių tarifus lemia diferencijavimas, kuriam reikalingas patvirtinimas, kad nėra panašumo (antras etapas) arba kad yra pateisinimas, susijęs su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra (trečias etapas). Siekdamas visiško aiškumo, tvirtinu tikrai ne tai, jog referencinio pagrindo metodas savaime lemtų, kad progresyviųjų mokesčių tarifai būtų pripažinti „atrankiaisiais“<sup>97</sup>, o tai, jog šis metodas apima tokią galimybę, nes jį taikant kyla klausimas dėl priemonių, kurios atmestos prieš tai pritaikius įprastos analizės metodą, teisėtumo. Tokia grėsmė išplėsti valstybės pagalbos tvarkos taikymo sritį gali būti susijusi, be kita ko, su priemonėmis, panašiomis į tas, kurias Teisingumo Teismas anksčiau pripažino „bendromis“.

152. Pritariu šioms abejonėms, tačiau manau, kad į jas taip pat gali būti atsižvelgta taikant vadinamąjį referencinio pagrindo metodą. Pagal šį metodą visų pirma reikia išnagrinėti, kur turi būti išvelgiamas pranašumas (šiuo klausimu žr. 153 ir paskesnius punktus), kuris galėtų būti pripažintas atrankiuoju (šiuo klausimu žr. 157 ir paskesnius punktus).

#### **a) Dėl sąvokos „pranašumas“**

153. Aiškinantis, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamomis nuostatomis gavėjui suteikiamas pranašumas, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kuriomis, kad ir kokia būtų jų forma, gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai palaikomos bendrovės arba kurios laikytinos ekonominiu pranašumu, kurio bendrovė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis<sup>98</sup>.

95 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 punktus), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktus) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansstadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktus).

96 Generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 66 ir 67 punktai).

97 „Šiuo klausimu pažymiu, jog Komisijos pranešimo dėl valstybės pagalbos sąvokos 139 punkte nurodyta, kad progresinis pajamų mokesčio pobūdis ir jo tikslas perskirstyti turtą gali būti pateisinimas, susijęs su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra“.

98 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 punktus) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktus).

154. Mokesčių lengvata, kuri nėra susijusi su valstybės išteklių suteikimu, bet lengvatos gavėjams sudaro finansiškai palankesnę padėtį negu kitiems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat gali patekti į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį<sup>99</sup>. Pagalba visų pirma laikomos priemonės, kuriomis įvairiais būdais sumažinamos įprastos bendrovių biudžeto išlaidos ir kurios, nors ir nebūdamos subsidijos siaurąja sąvokos prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį<sup>100</sup>.

155. Atleidimas nuo mokesčio ir lengvatinis apmokestinimas nėra pranašumas. Visos bendrovės – didelės ir mažos, kurių apyvarta nesiekia 500 milijonų HUF, neapmokestinamos, o tos, kurių apyvarta siekia 500 milijonų, bet neviršija 5 milijardų HUF, apmokestinamos lengvatiniu tarifu. Tai taikoma ir *Vodafone*.

156. Vis dėlto dėl progresinio pobūdžio susidarantis skirtingas vidutinis mokesčio tarifas, kuriuo remiasi ir *Vodafone*, ir Komisija, yra pranašumas, sudarantis palankesnes sąlygas mažesnę apyvartą turintiems apmokestinamiesiems asmenims.

### **b) Atrankusis pranašumo pobūdis mokesčių teisėje**

157. Šiuo klausimu reikia išnagrinėti, ar mažesnis vidutinis mokesčio tarifas esant mažesnei apyvartai yra „tam tikrų įmonių arba tam tikrų prekių gamybos palaikymas“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, t. y. „atrankusis pranašumas“ pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

158. Šio atrankiojo pobūdžio patikrinimas valstybių narių mokesčių teisės normose visada kelia nemažai sunkumų<sup>101</sup>. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje kaip atspirties taškas nuolat pažymima, kad mokesčių nuostata nėra atrankioji, kai ji taikoma visiems ūkio subjektams nedarant skirtumo<sup>102</sup>. Atsižvelgiant į tai, atrankųjį pobūdį reikėtų paneigti. Tokia pati išvada darytina remiantis Sprendimu *World Duty Free Group ir kt.*<sup>103</sup>. Šis sprendimas buvo susijęs su konkrečiu vietos bendrovių „eksporto skatinimo“ siekiant investuoti užsienyje atveju, kai tai nepalanku užsienio bendrovėms ir prieštarauja SESV 111 straipsnio teisei idėjai. Todėl konkrečios eksporto subsidijos gali atitikti atrankumo kriterijų net tuomet, kai taikomos visiems apmokestinamiesiems asmenims.

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

100 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 punktas), 2015 m. sausio 14 d. Sprendimas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 33 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendimas *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktas).

101 Žr. neseniai priimtus sprendimus ir su jais susijusias išvadas:

2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) ir generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) /Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ir generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291); taip pat mano išvados byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), sujungtose bylose *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2017:853) ir sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854).

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

103 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73, 74, 86 ir paskesni punktai).

159. Remiantis vien aplinkybe, kad mokesčių nuostata suteikiamas pranašumas tik toms bendrovėms, kurios tenkina jos sąlygas, šiuo atveju – nepasiekus tam tikros apyvartos ribos, dar negalima konstatuoti nuostatos atrankumo<sup>104</sup>. Atrankųjų pobūdį reikėtų paneigti atsižvelgiant ir į tai.

160. Kartu neginčijama, kad ir bendruosius mokesčių teisės aktus reikėtų vertinti atsižvelgiant į draudimą taikyti pagalbą pagal SESV 107 straipsnį<sup>105</sup>. Šiuo tikslu Teisingumo Teismas nustatė konkrečias pagal mokesčių teisę suteiktų pranašumų atrankumo konstatavimo sąlygas. Neturi lemiamos reikšmės, ar tai vadinama dviejų, ar trijų pakopų struktūra<sup>106</sup>. Lemiamą reikšmę galiausiai turi tai, ar pranašumo mokesčių teisės požiūriu sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos kriterijus yra parinktos nediskriminuojant<sup>107</sup>.

161. Šiuo tikslu pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „įprastos“ mokesčių reglamentavimo nuostatos. Antra, remiantis šia bendrąja arba įprasta apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokestine priemone suteiktas pranašumas yra atrankusis<sup>108</sup>. Tai reiškia, kad panašioje situacijoje esančioms bendrovėms turi būti sudaromos skirtingos sąlygos, kurių negalima pateisinti. Bent jau per procedūrą dėl valstybės pagalbos Komisijai tenka prievolė įrodyti skirtingą požiūrį, o valstybei narei – prievolė įrodyti, kad priemone pateisinama<sup>109</sup>.

162. Laikaisi tos pačios nuomonės kaip ir generalinis advokatas M. Bobek<sup>110</sup> – atrankiojo pobūdžio vertinimas galiausiai yra „tik“ diskriminacijos vertinimas. Dėl šios priežasties pirmiausia nagrinėsiu, ar būta skirtingo požiūrio (šiuo klausimu žr. 173 ir paskesnius punktus), ar jis pateisinamas (šiuo klausimu žr. 176 ir paskesnius punktus). Prieš tai dar paaiškinsiu, kodėl įprasta nagrinėjimo schema pirminio referencinio pagrindo sukūrimo atveju turi būti šiek tiek pakeista (šiuo klausimu žr. 164 punktą).

### 1) Pakeitimai pirmą kartą sukūrus referencinį pagrindą

163. Tam, kad būtų konstatuotas atrankusis bendrųjų mokesčių taisyklių, visų pirma tokių, kuriomis dar tik sukuriamas referencinis pagrindas, pobūdis, būtinas modifikuotas vertinimas. Taip yra todėl, kad mokesčių diferencijavimas – kitaip negu subsidijų siaurąja prasme, t. y. piniginių išmokų – neišvengiamai atsiranda visuotinai taikomoje mokesčių sistemoje ir yra vienodai taikomas visiems, o apmokestinamajam asmeniui toks galbūt palankesnis diferencijavimas taikomas bendrai ir privalomai, be jo dalyvavimo. Šiuo atžvilgiu nagrinėjama padėtis labai skiriasi nuo „įprastos“ individualios pagalbos.

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

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

106 Taip pat žr. generalinio advokato M. Bobek išvadą byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 28 punktas), kurioje jis šį klausimą apibūdina kaip „gana teorinį“.

107 Šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas) ir 2015 m. sausio 14 d. Sprendimą *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas); akivaizdžiai net ir su mokesčiais nesusijusioje srityje žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *Komisija / Hansstadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

108 Be kita ko, žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimą *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktas).

109 Šia linkme žr. generalinio advokato M. Bobek išvadą byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 27 punktas); dėl Komisijos prievolės įrodyti žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 84 punktas), 2015 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija / MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62 punktas); dėl valstybės narės prievolės įrodyti žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 87 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 146 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Komisija / Nyderlandai* (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 43 punktas).

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

164. Tokį pakeistą vertinimą galiausiai jau taikė ir Teisingumo Teismas byloje *ANGED*<sup>111</sup>, kuriose taip pat nebuvo referencinio pagrindo, nuo kurio nukryptų taisyklės; toks referencinis pagrindas buvo pačios nagrinėjamos taisyklės. Taip yra ir šiuo atveju. Progresinis mokesčio tarifas yra taisyklė, o ne „įprasto“ (proporcingo?) mokesčio tarifo išimtis, taikoma tam tikroms bendrovėms. Ši taisyklė reiškia, kad visiems apmokestinamiesiems asmenims taikomi skirtingi vidutiniai mokesčio tarifai.

165. Vis dėlto remiantis jurisprudencija toks „pranašumą suteikiantis“ diferencijavimas, kuris nėra subsidija siaurąja prasme, pagalba gali būti laikomas tik tuomet, kai pagal pobūdį ir poveikį yra jai *tapatus*<sup>112</sup>. Atsižvelgiant į valstybių narių fiskalinę autonomiją, tai visų pirma taikytina tuo atveju, kai jos nustato referencinį pagrindą pirmą kartą.

166. Taigi, tik tada, kai valstybė narė referencinio pagrindo apibrėžimą naudoja kaip priemonę, skirtą pranašumui pagal tikslus, kurie viršija mokesčių sistemos tikslus, paskirstyti, yra pagrindas šiuos mokesčius pranašumais prilyginti subsidijoms siaurąja prasme<sup>113</sup>. Priemonę, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos išimtis, galima pagrįsti, jeigu valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais<sup>114</sup>. Taigi, bendrojo pobūdžio diferencijavimą nuosekloje mokesčių sistemoje būtų sunku laikyti atrankiuoju pranašumu.

167. Panagrinėjus atidžiau, šia mintimi taip pat grindžiamas pagrindinis sprendimas byloje *Gibraltar*<sup>115</sup>, kuria Komisija daugiausia rėmėsi savo rašytinių pastabų argumentuose. Minėtoje byloje referencinis pagrindas taip pat buvo nustatytas pirmą kartą ir faktiškai reikė, kad lengvatinių mokesčių zonų bendrovės nebuvo apmokestintos, nors pagal naująjį pelno mokesčio įstatymą visos bendrovės turėjo būti apmokestinamos vienodai (ko gero, taip pat pagal finansinį pajėgumą). Siekdamas nustatyti pelnu grindžiamą pajamų mokestį, teisės aktų leidėjas minėtoje byloje pasirinko tokius kriterijus, kaip darbo užmokesčio išlaidos ir užimamos komercinės patalpos. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas – ir dėl to, kad Jungtinė Karalystė nenurodė jokių pateisinimo pagrindų procese dėl pagalbos – pritarė Komisijos teiginiui dėl nenuoseklumo<sup>116</sup>.

168. Mokesčių teisės nenuoseklumas galiausiai iš tiesų gali rodyti piktnaudžiavimą mokesčių teise. Šįkart piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinius pasirinko ne apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti mokesčio. Veikiau valstybė narė – objektyviai vertinant – „piktnaudžiavo“ savo mokesčių teise, siekdama subsidijuoti atskiras bendroves, apeidama pagalbos teisę. Taigi, kuriamos referencinės sistemos atrankumo vertinimas apsiriboja sukurtos sistemos nuoseklumo patikrinimu.

169. Teisingumo Teismas *Gibraltar* byloje teisingai paneigė nuoseklumą. Nei darbo užmokesčio išlaidos, nei užimamos komercinės patalpos nėra įtikinami veiksniai nustatant visuotinį vienodą pajamų apmokestinimą, kurio buvo siekiama nacionaliniu įstatymu. Bet ar tai taip pat taikytina progresiniam, apyvarta grindžiamam specialiajam pelno mokesčiui? Ar tikrai nenuoseklu rinkti iš telekomunikacijų bendrovės, kurios apyvarta yra didelė (tiek apskritai, tiek ir santykinai) didesnius mokesčius nei iš telekomunikacijų bendrovės, kurios apyvarta maža?

111 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 43 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 38 ir paskesni punktai).

112 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimą *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendimą *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas), 2006 m. birželio 15 d. Sprendimą *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 29 punktas) ir 1961 m. vasario 23 d. Sprendimą *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg / Europos anglių ir plieno bendrijos Aukščiausioji valdžios institucija* (30/59, EU:C:1961:2, p. 43).

113 Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27 punktai).

114 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

115 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149 punktas).

## 2) Nuoseklumo vertinimo patikrinimo kriterijus

170. Į įvairių generalinių advokatų<sup>117</sup> išreikštas abejones (visų pirma dėl sunkumų nustatant tinkamą referencinį pagrindą ir atliekant bendrą visų nacionalinių mokesčių įstatymų vertinimą dėl vienodo požiūrio tuo pat metu valstybėms narėms turint fiskalinę autonomiją) gali būti atsižvelgta taikant švelnesnį vertinimo kriterijų, susijusį su bendrojo mokesčių įstatymo mokestiniu nuoseklumu. Pagal tokią vertinimą bendrasis diferencijavimas nustatant referencinę sistemą laikytinas atrankiaja priemone tik tuo atveju, jeigu jis nėra racionaliai pagrįstas įstatymo tikslo atžvilgiu. Netaikant tokio švelnesnio vertinimo kriterijaus, Teisingumo Teismui galiausiai tektų spręsti dėl bet kokio diferencijavimo kiekviename nacionaliniame mokesčių įstatyme, nes juo neišvengiamai būtų sukuriama pranašumas vienam apmokestinamajam asmeniui ir mažiau palanki padėtis – kitam.

171. Dėl šios priežasties atrankusis pranašumas turi būti vertinamas tik tuo atveju, jei, viena vertus, pagal konkrečią priemonę (šiuo atveju – progresinis mokesčio tarifas) diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panaši<sup>118</sup>.

172. Net jei ši sąlyga tenkinama, lengvata gali, kita vertus, būti pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, esme ar bendru tikslu, ypač jei mokesčių nuostata tiesiogiai grindžiama nacionalinės mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais<sup>119</sup>, tiesa, tik jie turi būti aiškiai suprantami. Be to, diferenciaciją taip pat gali pateisinti aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys, kaip buvo pripažinta byloje *ANGED*, pavyzdžiui, dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą<sup>120</sup>.

### i) Skirtingas panašioje padėtyje esančių bendrovių vertinimas

173. Taigi, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar valstybės narės mokesčių sistemoje taikomas nepateisinamas skirtingas požiūris. Be to, esant šiam nepateisinamam skirtingam požiūriui, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį diferencijavimas turėtų būti naudingas tam tikrai įmonei arba tam tikrų prekių gamybai. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas, visų pirma Sprendime *Gibraltar*, konstatavo, kad mokesčių reglamentavimo nuostatose naudą gaunančios bendrovės remiantis joms būdingais požymiais turi būti apibūdintos kaip privilegijuota grupė<sup>121</sup>.

174. Vis dėlto taip nėra nagrinėjamo mokesčio atžvilgiu. Didesnės ir mažesnės telekomunikacijų bendrovės skiriasi būtent pagal apyvartą ir su ja siejamą finansinį pajėgumą. Valstybės narės požiūriu – kuris šiuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas – jų teisinė ir faktinė padėtis nėra panaši.

117 Žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741), generalinio advokato N. Wahl išvadą byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) ir mano išvadą byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), sujungtose bylose *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2017:853) ir sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854).

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

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

120 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai).

121 Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimą *Komisija ir Ispanija / Gibraltar* vyriausybė ir *Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktas).

175. Tas pats pasakytina ir apie didesnių bendrovių galimybes sumažinti pelnu grindžiamą pajamų apmokestinimą mokesčių tikslais sukurtais dariniais. Nėra akivaizdžiai klaidinga teigti, kad tokia galimybė didėja su bendrovės dydžiu.

*ii) Arba: skirtingo požiūrio pateisinimas*

176. Jei Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų, kad bendrovės, kurios metinė apyvarta po mokesčių yra, pavyzdžiui, 10 000 EUR (HUF), ir bendrovės, kurios metinė apyvarta po mokesčių yra 100 000 000 EUR (HUF), padėtis panaši, dar reiktų išnagrinėti, ar skirtingas požiūris taikant progresinį mokesčio tarifą, kuris pasireiškia skirtingu vidutiniu tarifu, gali būti pateisinamas.

177. Lemiamą reikšmę turi, kaip Teisingumo Teismas pabrėžė Sprendime *World Duty Free*<sup>122</sup>, vien atitinkamo skirtingo požiūrio tyrimas atsižvelgiant į įstatymu siekiamą tikslą, ypač jei, kaip šiuo atveju, nėra nukrypstama nuo referencinio pagrindo, o pats įstatymas yra referencinis pagrindas.

178. Svarbūs ne tik nacionaliniame įstatyme aiškiai nurodyti tikslai, bet ir aiškinant nacionalinį įstatymą atsiskleidžiantys tikslai<sup>123</sup>. Antraip visas dėmesys būtų sutelktas vien tik į teisėkūros techniką. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nuolat pabrėžia, kad valstybės priemonės pagalbos teisėje vertinamos remiantis jų poveikiu, neatsižvelgiant į panaudotą jų techninį įgyvendinimo būdą<sup>124</sup>.

179. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar Vengrijoje taikomo specialiojo mokesčio progresinio tarifo pagrindas yra ne konkretus mokesčio įstatymas, ar šiuo pobūdžiu veikiau siekiama iš įstatymo nekylančių ir juo nepaaiškinamų, kitaip tariant – nebūdingų, tikslų<sup>125</sup>.

180. Į šį klausimą gali būti aiškiai atsakyta neigiamai. Kaip jau minėta (108 ir paskesniuose punktuose), konstatuojamosiose dalyse aiškiai nurodytas įstatymo tikslas yra apmokestinti finansinį pajėgumą, kuris nagrinėjamu atveju siejamas su apyvartos dydžiu. Be to, kaip yra *per se*, taigi, sistemiškai būdinga progresiniam mokesčio tarifui, taip pat atliekama tam tikra „perskirstymo funkcija“ ekonomiškai stipresniems subjektams uždedant didesnę finansinę naštą negu ekonomiškai silpnesniems subjektams (socialinės valstybės principo padarinys). Komisija taip pat pripažįsta „tikslą perskirstyti“ nustatant progresinį pajamų mokesčio pobūdį pateisinančia priežastimi savo 2016 m. liepos 19 d. pranešime dėl „SESV 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos“ (toliau – pranešimas)<sup>126</sup>.

181. Be to, kaip matyti iš teisėkūros proceso, apie kurį buvo pranešta Teisingumo Teismui, taip pat siekiama išvengti didelę apyvartą turinčių bendrovių, iš kurių Vengrija negauna pelno mokesčio įplaukų arba iš kurių gaunamos įplaukos yra nedidelės, neapmokestinimo. Mokesčių teisės požiūriu tai nėra šalutiniai tikslai.

122 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54, 67 ir 74 punktai).

123 Taip pat 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendime *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45 punktas); kitaip 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52, 59 ir 61 punktai) – nors mokestis taip pat buvo grindžiamas apmokestinimo pagal pajėgumą idėja, Teisingumo Teismas nagrinėjo tik konstatuojamosiose dalyse aiškiai paminėtus su mokesčių teise nesusijusius motyvus „aplinkosauga“ ir „teritorijų planavimas“.

124 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 47 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281, 40 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 35 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89 punktas).

125 Tai aiškiai nurodyta 2011 m. rugsejo 8 d. Sprendime *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 70 punktas).

126 Komisijos pranešimas dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstybės pagalbos sąvokos (OL C 262, 2016 p. 1 (31), 139 punktas).

182. Priešingai, nei, atrodo, mano Komisija, pajamų apmokestinimas remiantis pelnu nėra vienintelė teisinga apmokestinimo forma, kaip neseniai nusprendė Bendrasis Teismas<sup>127</sup>, o tik *būdas* vienodai apskaičiuoti ir apmokestinti apmokestinamojo asmens apmokestinamąjį pajėgumą (šiuo klausimu žr. 100 punktą).

183. Gali būti, kad, kaip teismo posėdyje pabrėžė Komisija, pelnas tiksliau apskaičiuojamas palyginant eksploatacinį turtą, o ne siejant jį su apyvarta po mokesčių. Vis dėlto valstybės pagalbos teisei svarbus ne tikslesnės mokesčių sistemos, o konkurenciją tarp dviejų konkurentų iškraipiančio poveikio klausimas. Jei turint vienodą apyvartą mokamas toks pat mokestis, tokio poveikio nedaroma. Jei didesnės apyvartos atveju mokėtinas ir didesnis mokestis, „skirtingo požiūrio“ esama tiek pat, kaip ir mokant didesnę mokesčių už didesnę pelną. Tai, ko gero, neginčijamai taikytina proporcingo mokesčių tarifo atveju (mokamas absoliučiais skaičiais didesnis mokestis), o dėl minėtų priežasčių – taip pat ir progresinio mokesčių tarifo atveju (mokamas tiek absoliučiais skaičiais, tiek santykinė išraiška didesnis mokestis).

184. Apyvartos dydis rodo (bet kuriuo atveju tokia prielaida nėra akivaizdžiai klaidinga) tam tikrą finansinį pajėgumą (šis klausimas jau nagrinėtas 118 ir paskesniuose punktuose). Taigi, apyvarta – kaip demonstruoja pati Komisija savo projektu dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio<sup>128</sup> – taip pat gali būti laikoma (šiek tiek labiau apytiksliai) didesnės ekonominės galios, taigi, ir didesnio finansinio pajėgumo, rodikliu.

185. Administracinės procedūros aspektais taip pat nėra kritikuotina tai, kad prekybos centrų, kuriems mokestis būtų taikytinas ir kurie tuomet turėtų būti kontroliuojami, skaičius sumažinamas taikant ribinį dydį. Pavyzdžiui, pagal Sąjungos PVM teisę vadinamieji smulkieji verslininkai (t. y. verslininkai, kurių apyvarta neviršija tam tikros „neapmokestinamosios sumos“) taip pat neapmokestinami (be kita ko, žr. PVM direktyvos 282 ir paskesnius straipsnius).

186. Be to, atsižvelgiant į įstatymo tikslus, visiškai suprantama, kad orientuojamasi į apyvartą, o ne į pelną, nes apyvartą lengviau nustatyti (paprastas ir veiksmingas administravimas<sup>129</sup>) ir susidaro mažiau apėjimo galimybių, palyginti su, pavyzdžiui, pelno kriterijumi (šis klausimas jau nagrinėtas 123 punkte). Piktnaudžiavimo prevencija mokesčių teisėje taip pat gali būti laikoma pagrindu pateisinti valstybės pagalbos teisėje, kaip jau yra konstatavęs Teisingumo Teismas<sup>130</sup>.

187. Mano nuomone, progresinis mokesčio tarifas, dėl kurio finansiškai pajėgesniems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat ir santykinio požiūriu, tenka didesnė našta nei finansiškai mažiau pajėgiems asmenims, gali būti pateisinamas ir socialinės valstybės principo idėja, kurią taip pat pripažįsta Europos Sąjunga ESS 3 straipsnio 3 dalyje. Tai bet kuriuo atveju taikytina mokesčiui, apimančiam ir fizinius asmenis (žr. Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalis).

### 3. Išvada

188. Apibendrinant teigtina, kad su progresiniu mokesčio tarifu neišvengiamai susijęs mažesnis vidutinis (šiuo atveju mažesnę apyvartą turinčių bendrovių) apmokestinimas nesuteikia šioms bendrovėms atrankiojo pranašumo.

127 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 65 ir paskesni punktai).

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

129 Pati Komisija administravimo praktiškumą laiko pagrindu pateisinti, žr. OL C 262, 2016, p. 1 (31), 139 punktą.

130 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 51 punktą); taip pat panašus 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, EU:C:2004:252, 73 ir paskesni punktai).

## VI. Siūlymas dėl sprendimo

189. Dėl šių priežasčių siūlau taip atsakyti į *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) prejudicinius klausimus:

1. Skirtingu apmokestinimu dėl progresinio tarifo nėra netiesiogiai ribojama įsisteigimo laisvė pagal SESV 49 straipsnį, siejamą su 54 straipsniu. Tai taip pat taikoma tuo atveju, kai didesne apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio našta tenka didesnėms bendrovėms, o jos *de facto* daugiausia yra valdomos užsienio akcininkų. Kitaip galėtų būti tik tuo atveju, jei būtų įrodyta, kad valstybės narės piktnaudžiaavo teise. Šiuo atveju taip nėra.
2. Antrasis klausimas yra nepriimtinas. Skirtingu apmokestinimu dėl progresinio tarifo nesuteikiamas atrankusis pranašumas mažesnę apyvartą turinčioms bendrovėms (taigi, tai nėra pagalba), juo taip pat negali remtis didesnę apyvartą turinti bendrovė, siekdama išvengti šio mokesčio mokėjimo.
3. Vengrijos specialusis mokestis, kaip apyvarta grindžiamas tiesioginis pelno mokestis, neturi apyvartos mokesčio požymių, taigi, pagal PVM direktyvos 401 straipsnį jo taikyti nedraudžiama.