



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2019 m. liepos 4 d.¹

Byla C-323/18

Tesco-Global Áruházak 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 – Valstybės pagalba – Pridėtinės vertės mokesčio sistema – Apyvarta grindžiamas mokestis mažmeninės prekybos įmonėms – Nepalanki užsienio įmonių padėtis taikant progresinį mokesčio tarifą – Netiesioginė diskriminacija – Apyvarta grindžiamo progresinio mokesčio pateisinimas“

I. Įvadas

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas dar kartą² turi nuspręsti, ar mokesčių teisės nuostata, kurios diskriminuojamasis pobūdis gali kilti tik dėl progresinio tarifo, kuriuo ekonomiškai stipresniems subjektams nustatomas didesnis mokestis, yra netiesiogiai ribojanti pagrindines laisves³. Atsižvelgiant į tai, kad ekonomiškai stipresni subjektai yra aktyvesni tarptautiniu mastu, gali būti išvengiama jų netiesioginė diskriminacija, visų pirma tuo atveju, jei progresinis pobūdis nustatomas tikslingai, kad paveiktų ekonomiškai stipresnes tarptautines įmones.

2. Nagrinėjamas ne tik įsisteigimo laisvės pažeidimo, bet ir valstybės pagalbos draudimo nesilaikymo klausimas. Progresinis ekonomiškai stipresnių įmonių apmokestinimas taip pat galėtų būti vidaus rinkai prieštaraujanti valstybės pagalba ekonomiškai silpnesnėms įmonėms, kurios dėl progresinio mokesčio tarifo yra apmokestinamos mažiau.

¹ Originalo kalba: vokiečių.

² Dar nagrinėjamos bylos *Vodafone* (C-75/18) dalykas yra specialus mokestis, taikomas telekomunikacijos paslaugoms. Taip pat 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).

³ 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 %.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

3. Direktyvos Nr. 2006/112/EB⁴ (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

4. 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 įmonėms 2010–2012 m. buvo nustatytas apyvarta grindžiamas specialusis mokestis.

5. 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.“

6. Specialiojo mokesčio įstatymo 1 straipsnyje pateikiami šie paaiškinimai:

„Šiame įstatyme vartojamos tokios sąvokos:

1. Mažmeninės prekybos parduotuvėse veikla: veikla, pagal nuo 2009 m. sausio 1 d. galiojančią *Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre* (Bendroji ekonominės veiklos klasifikacija) priskiriama prie sektoriaus Nr. 45.1 (išskyrus didmeninę prekybą transporto priemonėmis ir priekabomis), sektorių Nr. 45.32 ir 45.40 (išskyrus mopedų taisymą ir prekybą jais) ir sektorių Nr. 47.1–47.9. <...>“

7. Specialiojo mokesčio įstatymo 2 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinama:

- a) mažmeninė prekyba ne parduotuvėse;
- b) telekomunikacijų veikla;
- c) elektros energijos tiekimas.“

8. 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, vykduantys veiklą, kuri apmokestinama pagal 2 straipsnį.“

⁴ 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 335, 2007 12 20, p. 60 ir OL L 235, 2018 9 19, p. 26).

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

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

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

10. Specialusis mokestis pasižymi progresinio tarifo struktūra. Specialiojo mokesčio įstatymo 5 straipsnio a punkte nurodyta:

„2 straipsnio a punkte nurodytos veiklos atveju mokesčio bazei, kuri neviršija 500 milijonų forintų, taikomas 0 % tarifas, mokesčio bazės daliai, kuri viršija 500 milijonų forintų, bet neviršija 30 milijardų forintų, taikomas 0,1 % tarifas, mokesčio bazės daliai, kuri viršija 30 milijardų forintų, bet neviršija 100 milijardų forintų, taikomas 0,4 % tarifas, o mokesčio bazės daliai, kuri viršija 100 milijardų forintų, – 2,5 % tarifas.“

11. Šio įstatymo 7 straipsnyje nustatytos sąlygos, kuriomis šis mokestis taikomas vadinamosioms susijusioms įmonėms:

„Apmokestinamųjų asmenų, laikomų susijusiomis įmonėmis, kaip jos suprantamos pagal [1996 m.] Pelno 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 vykde palaikydami santykius su susijusia įmone, ir sumą, gautą visai sumai pritaikius 5 straipsnyje nustatytą tarifą, proporcingai padalijant apmokestinamiesiems asmenimis, remiantis jų grynąją apyvartą iš atitinkamų rūšių veiklos, nurodytos 2 straipsnio a ir b punktuose, palyginti su bendra grynąją apyvartą iš visų susijusių apmokestinamųjų asmenų vykdytos veiklos rūšių, nurodytų 2 straipsnio a ir b punktuose.“

12. Be to, *Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény* (2003 m. įstatymas Nr. XCII dėl mokesčių proceso kodekso, toliau – Mokesčių proceso kodeksas) 124/B straipsnyje nustatyta:

„Mokesčių institucija, neatlikdama jokio patikrinimo, priima sprendimą dėl papildomos deklaracijos per penkiolika dienų nuo jos pateikimo, jeigu apmokestinamasis asmuo papildomą deklaraciją pateikia vien remdamasis tuo, kad teisės norma, pagal kurią apmokestinama, prieštarauja Konstitucijai arba galiojantiems Europos Sąjungos teisės aktams, jeigu Konstitucinis Teismas, *Kúria* [(Aukščiausiasis Teismas, Vengrija)] arba Europos Sąjungos Teisingumo Teismas dar nėra priėmę sprendimo šiuo klausimu tuo momentu, kai buvo pateikta papildoma deklaracija, arba ji neatitinka paskelbto sprendimo turinio. Sprendimas dėl papildomos deklaracijos gali būti skundžiamas administracine tvarka ir teisme pagal bendras šio įstatymo nuostatas.“

13. Mokesčių proceso kodekso 128 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Negalima papildomai apskaičiuoti mokesčių, jeigu nebuvo pateikta papildomos deklaracijos, ištaisančios mokestį arba biudžeto dotaciją.“

III. Pagrindinė byla

14. Pareiškėja pagrindinėje byloje *Tesco-Global Áruházak Zrt.* (toliau – *Tesco*) yra pagal Vengrijos teisę įsteigta akcinė bendrovė, kuri vykdo mažmeninę ir didmeninę prekybą parduotuvėse. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė duomenų apie akcininkų struktūrą nagrinėjama metais. Tik iš Komisijos rašytinių pastabų matyti, kad *Tesco* priklauso *Tesco Plc* grupei, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje. Vis dėlto iš šios informacijos negalima spręsti apie tikslias valdomų akcijų proporcijas. Šiuo metu didžioji *Tesco Plc* akcijų dalis priklauso smulkiesiems akcininkams ir keliems didesniems akcininkams iš trečiųjų šalių.

15. Dėl savo veiklos *Tesco* per mokestinius metus, kurių patikrinimas buvo atliekamas, į valstybės išdą sumokėjo apie 35 500 mln. forintų (HUF) specialiojo sektorinio mokesčio ir įvykdė pareigą deklaruoti per nustatytą terminą.

16. *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5.* (Mokesčių ir maitų nacionalinio administratoriaus Didžiųjų mokesčių mokėtojų mokesčių direkcijos II pagrindinio kontrolės biuro 5 kontrolės skyrius; toliau – Mokesčių inspekcija) atliko *Tesco* patikrinimą. Per šį patikrinimą Mokesčių inspekcija nustatė skirtumą ir pranešimu nurodė *Tesco* papildomai sumokėti mokesčius. *Tesco* pateikė administracinį skundą dėl šio pranešimo. Sprendimas buvo paliktas galioti tiek, kiek jis susijęs su specialiuoju mažmeninės prekybos parduotuvėse mokesčiu. Taigi, *Tesco* buvo nurodyta papildomai sumokėti apie 1 397 mln. HUF (greta mokesčių baudos ir delspinigių) specialiojo mažmeninės prekybos parduotuvėse mokesčio.

17. Ieškinyje dėl pranešimo apie mokėtinus mokesčius pareiškėja remiasi teiginiu, kad konstatuota mokesčių skola yra nepagrįsta. Pareiškėja teigia, kad visų pirma specialusis mažmeninės prekybos parduotuvėse mokestis yra nesuderinamas su Sąjungos teise.

18. Atsižvelgdamas į Vengrijos mažmeninės prekybos rinkos ypatumus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl specialiojo mokesčio suderinamumo su Sąjungos teise. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, šis mokestis „daugiausia daro poveikį mokesčių mokėtojams, kurių akcininkai yra užsienio subjektai, patiriantys faktinę šio mokesčio našta“.

19. Tai patvirtina statistikos duomenys, pateikti Teisingumo Teismui. Iš apžvalgos, kurią pateikė Komisija ir Vengrija, matyti, kad pirmaisiais mokesčio taikymo metais (2010 m.) didžiausias mokesčio tarifas (2,5 %) taikytas tik bendrovėms, turinčioms daugiau kaip 50 % užsienio akcininkų, o antras pagal dydį mokesčio tarifas (0,4 %) – iš viso 90 % (jei teisingai suprantu statistiką, kurią pateikė Vengrija, net 100 %) taip valdomų bendrovių. Trečias pagal dydį mokesčio tarifas (0,1 %) taikytas 40,3 % bendrovių, kurių daugiau kaip 50 % akcijų priklauso užsienio akcininkams. Vis dėlto iš šių statistikos duomenų neaišku, ar šie užsienio akcininkai yra iš valstybių narių, ar iš trečiųjų šalių.

20. Iš šių statistikos duomenų matyti, kad tik trys iš septynių didžiausių apyvartą turinčių įmonių šiame sektoriuje 2010 m. sumokėjo ir pelno mokestį. 2012 m. (per paskutiniuosius šio mokesčio taikymo metus) taip pat tik trys iš septynių didžiausių apyvartą turinčių įmonių šiame sektoriuje sumokėjo ir pelno mokestį. Tiesa, 2012 m. į antrą pagal dydį mokesčio pakopą (0,4 %) pateko „tik“ 70 % įmonių, kurių daugiau kaip 50 % akcijų priklauso užsienio akcininkams. Iš pateiktų statistikos duomenų neaišku, koks tokių įmonių santykis pirmojoje (neapmokestinamoje) pakopoje.

21. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar tai, kad apmokestinamasis asmuo, vykdamas mažmeninę prekybą parduotuvėje ir eksploatuojantis keletą parduotuvių, yra apmokestinamas didžiausio tarifo progresiniu specialiuoju mokesčiu, nors (paprastai vietos) apmokestinamieji asmenys, kurie veikia naudodamiesi to paties ženklo franšize, kai kiekviena parduotuvė yra atskira bendrovė, dėl mažos apyvartos yra atleisti nuo mokesčio arba apmokestinami nedidelio tarifo mokesčiu, laikoma diskriminacija.

22. 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

23. 2018 m. kovo 19 d. nutartimi, kuri buvo gauta 2018 m. gegužės 16 d., prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė pagal SESV 267 straipsnį pradėti prašymo priimti prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar tai, kad apmokestinamasis asmuo, užsiimantis mažmenine prekyba parduotuvėje, kurio akcininkai yra užsienio subjektai ir kuris eksploatuoja keletą parduotuvių vienos komercinės bendrovės forma, yra apmokestinamas didžiausio tarifo progresiniu specialiuoju mokesčiu, nors apmokestinamieji asmenys, kurių akcininkai yra nacionaliniai subjektai ir kurie veikia naudodamiesi to paties ženklo franšize (kai kiekviena parduotuvė paprastai yra atskira komercinė bendrovė), yra atleisti nuo šio mokesčio arba apmokestinami nedideliu tarifu, kuris įtvirtintas po atleistos nuo mokesčio apyvartos progresinio tarifo mokesčio segmento, todėl bendrovių, kurių akcininkai yra užsienyje, mokamas mokestis ir su jomis susijusios pajamos iš mokesčių iš tiesų yra gerokai didesni, palyginti su apmokestinamųjų asmenų, kurių akcininkai yra nacionaliniai subjektai, yra suderinama su SESV nuostatomis dėl nediskriminavimo principo (SESV 18 ir 26 straipsniai), įsisteigimo laisvės (SESV 49 straipsnis), vienodo požiūrio principo (SESV 54 straipsnis), lygybės principo, kiek tai susiję su bendrovių kapitalo dalių įsigijimu, kaip tai suprantama pagal SESV 54 straipsnį (SESV 55 straipsnis), laisvo paslaugų teikimo (SESV 56 straipsnis), laisvo kapitalo judėjimo (SESV 63 ir 65 straipsnis) ir lygybės principo, kiek jis susijęs su įmonių apmokestinimu (SESV 110 straipsnis)?
2. Ar tai, kad apmokestinamasis asmuo, užsiimantis mažmenine prekyba parduotuvėje ir eksploatuojantis keletą parduotuvių vienos komercinės bendrovės forma, yra apmokestinamas didžiausio tarifo smarkiai didėjančiu progresiniu specialiuoju mokesčiu, nors apmokestinamieji asmenys, kurių akcininkai yra nacionaliniai subjektai, kurie tiesiogiai konkuruoja su juo ir kurie veikia naudodamiesi to paties ženklo franšize (kai kiekviena parduotuvė paprastai yra atskira komercinė bendrovė), yra atleisti nuo mokesčio arba apmokestinami nedidelio tarifo mokesčiu, kuris įtvirtintas po atleistos nuo mokesčio apyvartos progresinio tarifo mokesčio segmento, todėl bendrovių, kurių akcininkai yra užsienyje, mokamas mokestis ir su jomis susijusios pajamos iš mokesčių iš tiesų yra gerokai didesni, palyginti su apmokestinamųjų asmenų, kurių akcininkai yra nacionaliniai subjektai, yra suderinama su SESV nuostatomis dėl valstybės pagalbos draudimo (SESV 107 straipsnio 1 dalis)?
3. Ar SESV 107 straipsnį ir 108 straipsnio 3 dalį reikia aiškinti taip, kad jie taikomi mokesčių priemonei, kuri susijusi su atleidimu nuo mokesčio (o tai sudaro valstybės pagalbą), finansuojamu iš pajamų iš minėtos mokesčių priemonės, kai prieš įtvirtindamas mažmeninės prekybos specialųjį mokestį teisės aktų leidėjas nustatė (pagal rinkos ūkio subjektų apyvartą) planuojamas biudžeto pajamas ne nustatydamas bendrą mokesčio tarifą, bet taikydamas progresinius tarifus pagal apyvartą ir taip aiškiai sudarė sąlygas daliai ūkio subjektų pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio?
4. Ar procesinio lygiavertiškumo principas ir Sąjungos teisės veiksmingumo bei viršenybės principai draudžia valstybės narės praktiką, pagal kurią per *ex officio* pradėto mokestinio patikrinimo procedūrą arba per vėlesnį procesą teisme negalima (pažeidžiant veiksmingumo principą ir pareigą nepaisyti nesuderinamos vidaus teisės normos) pateikti prašymo grąžinti pagal Sąjungos teisei prieštaraujančius nacionalinės mokesčių teisės aktus deklaruotą mokestį, nes mokesčių institucija arba teismas nagrinėja Sąjungos teisės pažeidimo klausimą tik per specialią procedūrą, pradėtą

remiantis prašymu ir būtina prieš patikrinimą *ex officio*, nors nėra jokių kliūčių pateikti prašymą dėl grąžinimo per administracinę procedūrą arba teismo procesą, kiek tai susiję su mokesčiu, kurio deklaracija pažeidžiama nacionalinė teisė?“

24. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateikė ir 2019 m. balandžio 29 d. teismo posėdyje dalyvavo *Tesco*, Vengrija, Lenkijos Respublika ir Europos Komisija.

V. Teisinis vertinimas

25. Pagrindinis šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas – Vengrijos specialiojo mokesčio įstatymo suderinamumas su Sąjungos teise.

26. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia ne vieną klausimą: pirma, ar tokio pobūdžio mokesčiu pažeidžiama, *inter alia*, SESV 49 ir 54 straipsniuose garantuojama įsisteigimo laisvė, ar ne (žr. B skyrių); antra, ar šis mokestis suderinamas su SESV 107 ir 108 straipsniuose įtvirtintu valstybės pagalbos draudimu (žr. C skyrių). Atsižvelgiant į tai, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašyme priimti prejudicinį sprendimą aiškiai pabrėžia, jog sprendimui byloje priimti būtinas PVM direktyvos 401 straipsnio išaiškinimas, pirmiausia trumpai aptarsiu šį klausimą (žr. A skyrių), nors nė viename iš klausimų nebedaroma nuorodos į šią nuostatą.

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat kelia klausimą, ar specialus draudimas atgaline data koreguoti jau priimtus sprendimus dėl mokėtino mokesčio suderinamas su lygiavertiškumo ir veiksmingumo principais; šį klausimą nagrinėsiu pabaigoje (žr. D skyrių).

A. PVM direktyvos 401 straipsnio pažeidimas

28. PVM direktyvos 401 straipsnyje nustatyta, kad valstybėms narėms nedraudžiama įvesti naujų mokesčių, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais. Šiuo atveju, kaip jau nurodžiau savo išvadoje dėl specialiojo telekomunikacijų paslaugų mokesčio, apyvartos mokesčio pobūdį reikia atmesti⁵.

29. 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 kainai; 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 vartotojui⁶.

30. Bet kuriuo atveju pirma, antra ir ketvirta sąlygos šioje byloje nėra tenkinamos. Pirma, Vengrijos specialusis mokestis taikomas ne bet kokiai, o tik mažmeninės prekybos įmonių apyvartai. Taigi, tai nėra (bendrasis) apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal pirmąjį kriterijų, bet vis dėlto tai būtų specifinis vartojimo mokestis. Antra, apmokestinamas ne kiekvienas atskiras sandoris proporcingai pagal sandorio kainą (antrasis kriterijus), o kaip matyti iš Specialiojo mokesčio įstatymo 1 ir 2 straipsnių, visa (grynoji) mažmeninės prekybos parduotuvėse apyvarta.

5 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *Vodafone Magyarország* (C-75/18, EU:C:2019:492, 25 ir paskesni punktai).

6 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).

31. Galiausiai 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 įskaičiuotas į prekių ar paslaugų kainą. Daugiau ar mažiau taip yra su kiekvienu įmonei tenkančiu mokėti mokesčiu. Priešingai, mokesčio našta konkrečiam vartotojui galima perkelti, kai vartotojas, kaip šioje byloje nagrinėjama Vengrijos specialiojo mokesčio mažmeninės prekybos įmonėms atveju, nėra asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti mokestį.

32. Tam reikėtų, kad sandorio vykdymo metu (t. y. tiekimo vartotojui metu) būtų nustatytas 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, mažmeninės prekybos įmonė paslaugas teikimo metu dar nežino mokesčio naštos, kurią galėtų perkelti, bent jau tikslaus jos dydžio⁷. Taigi, šiuo atveju mokestis nėra toks, kurį galima perkelti.

33. Atvirksčiai, iš Vengrijos specialiojo mokesčio mažmeninės prekybos įmonėms modelio matyti, kad juo siekiama apmokestinti tiesiogiai bendroves, kaip teisingai pažymi Vengrija. Remiantis konstatuojamosiomis dalimis, siekiama apmokestinti ypatingą finansinį šių įmonių pajėgumą, o ne finansinį mažmeninės prekybos įmonių klientų pajėgumą.

34. Taigi, specialusis mokestis mažmeninės prekybos įmonėms pagal savo pobūdį panašus į specifinį tiesioginį pelno mokestį. 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 *tiesioginio* pelno mokesčio pobūdžio.

35. Darytina išvada, kad šis mokestis 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

36. Pirmuoju klausimu iš esmės siekiama išsiaiškinti, ar mažmeninės prekybos įmonėms taikomas Vengrijos specialusis mokestis yra suderinamas su vienintele reikšminga šiai bylai įsisteigimo laisvė pagal SESV 49 ir 54 straipsnius.

37. Pirma, reikia pažymėti, kad nors tiesioginiai mokesčiai, prie kurių priskirtinas nagrinėjamas specialusis mokestis (žr. šiuo klausimu 33 ir paskesnius punktus) nepriklauso Sąjungos kompetencijai, valstybės narės, naudodamosi joms likusiais įgaliojimais, turi laikytis Sąjungos teisės, ypač pagrindinių laisvių⁸.

38. Įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtų Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių įmonių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes⁹.

7 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) – neaiškumas, kam bus perkelta našta, yra žalingas, ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 33 punktas).

8 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).

9 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).

39. 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).

1. Tarptautinis bylos pobūdis

40. Vertinant, ar nagrinėjamos faktinės aplinkybės turi tarptautinį elementą, pirmiausia reikia konstatuoti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, pagal bendrovių buveinę, kaip ir pagal fizinių asmenų pilietybę, nustatomas jų ryšys su valstybės teisės sistema¹⁰. *Tesco* buveinė yra Vengrijoje, todėl ji laikytina Vengrijos bendrove, taigi, bylos pobūdis nėra tarptautinis.

41. Vis dėlto *Tesco* patronuojančioji bendrovė yra bendrovė, kurios buveinė – Jungtinėje Karalystėje. Jei ši užsienio bendrovė vykdo veiklą Vengrijos rinkoje per patronuojamąją bendrovę – t. y. pareiškėją pagrindinėje byloje, daromas poveikis patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvei.

42. 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 apmokestinimui¹¹. Taigi, pareiškėja pagrindinėje byloje gali remtis galimu jos patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimu.

2. Įsisteigimo laisvės apribojimas

43. Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimai yra visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu¹². 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 klausimais¹³.

44. 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 diskriminuojantis, palyginti su vidaus situacijomis¹⁴.

45. Taigi, įsisteigimo laisvės apribojimas visų pirma turi reikšti, kad dvi ar daugiau panašių grupių yra vertinamos skirtingai (žr. a 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. b dalį).

10 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).

11 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).

12 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).

13 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).

14 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).

46. Galiausiai reikia trumpai iš anksto paaiškinti, kad šioje byloje, kitaip nei byloje *Hervis Sport*¹⁵, reikšmingas skirtingas požiūris gali būti grindžiamas ne vadinamąja sumavimo taisykle, įtvirtinta Specialiojo mokesčio įstatymo 7 straipsnyje, o vien laipsniškai didėjančiu mokesčio tarifu.

47. Faktinės aplinkybės minėtoje byloje išsiskyrė mažmeninei prekybai taikomo apyvarta grindžiamo progresinio pelno mokesčio ir įmonių grupėms taikomos vadinamosios sumavimo taisyklės tarpusavio sąveika. Remiantis šia taisykle, lemiamą reikšmę susikirstymui į progresinio apmokestinimo pakopas turi ne atskirų įmonių apyvarta, o konsoliduota visos įmonių 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.

48. Vis dėlto Teisingumo Teismas išreiškė Sąjungos teise grindžiamų abejonių dėl sumavimo taisyklės¹⁶. Net jei sumavimo taisyklė šioje byloje pažeistų Sąjungos teisę, nagrinėjamu atveju tai neturi reikšmės priimant sprendimą, be to, liktų neatsakyta į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimą. Atsižvelgiant į tai, kad sumavimo taisyklė *Tesco* nėra taikoma, tai nedarytų jokio poveikio pagrindinei bylai.

49. Taigi, Teisingumo Teismas šioje byloje 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 teigia Vengrija, kad progresinio pobūdžio nepakanka konstatuoti diskriminacijai. Teisingumo Teismas minėtoje byloje nagrinėjo tik progresinio mokesčio tarifo ir sumavimo taisyklės derinį ir neatmetė galimybės, kad – kaip teisingai pažymi *Tesco* ir Komisija – vien progresinis tarifas taip pat galėtų sukelti diskriminaciją¹⁷.

a) Skirtingas požiūris

50. Taigi, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar Specialiojo mokesčio įstatyme apskritai nustatytas skirtingas požiūris į įvairias įmones. Atrodo, tai galima paneigti, nes skirtingoms įmonėms nėra nustatyti, pavyzdžiui, skirtingi mokesčių tarifai. Apibrėžiamos tik tam tikros apyvartos pakopos, kurias iš esmės gali pasiekti visos įmonės. Atitinkami su šiomis apyvartos pakopomis susieti mokesčio tarifai taikomi visoms įmonėms vienodai. Atsižvelgdama į tai, Vengrijos vyriausybė laikosi pozicijos, kad nėra skirtingo požiūrio.

51. Tokios išvados negalima paneigti argumentuojant, jog skirtingas požiūris pasireiškia jau tuo, kad didesnę apyvartą turinčios įmonės, vertinant absoliučiais skaičiais, turi mokėti didesnę specialųjį mokestį už mažesnę apyvartą turinčias įmones. 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.

15 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39 ir paskesni punktai).

17 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 34 punktas).

52. 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 įmonėms galiausiai taikomas didesnis vidutinis mokesčio tarifas nei mažesnę apyvartą turinčioms įmonėms. Taigi, jos moka didesnę mokestį, vertinant ne tik absoliučiais skaičiais, bet ir santykinai. Tai reiškia skirtingą požiūrį į atitinkamas įmones¹⁸.

b) Mažiau palanki padėtis tarptautinį elementą turinčiomis faktinėmis aplinkybėmis

53. Taigi, kyla klausimas, ar užsienio įmonės dėl tokio skirtingo požiūrio atsiduria mažiau palankioje padėtyje už nacionalines įmones.

54. Atvira arba tiesioginė užsienio įmonių diskriminacija nėra akivaizdi. Apmokestinimo specialiuoju mokesčiu tvarka nepriklauso nuo įmonės buveinės arba „kilmės“.

55. Vis dėlto pagrindinės laisvės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją, bet ir visas paslėptas ar netiesioginės diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pat rezultatas¹⁹. Taigi, lemiamą reikšmę sprendžiant dėl diskriminuojamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 49 ir 54 straipsnius, turi klausimas, ar skirtingas telekomunikacijų įmonių vertinimas atsižvelgiant į metinės grynosios apyvartos kriterijų prilygsta skirtingam požiūriui dėl įmonės kilmės arba buveinės.

56. Atsižvelgiant į tai, viena vertus, reikia išsiaiškinti, kokie reikalavimai turi būti taikomi koreliacijai tarp pasirinkto atskyrimo kriterijaus, šiuo atveju – apyvartos – ir įmonės buveinės (žr. 57 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. 79 ir paskesnius punktus).

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

19 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) Reikšminga koreliacija

57. Dabartinė jurisprudencija nevienareikšmė tiek dėl minėtos koreliacijos masto, tiek dėl jos pobūdžio. Teisingumo Teismas iki šiol siejo kiekybinį mastą tiek su sutapimu daugeliu atvejų²⁰, tiek su faktu, kad nagrinėjama aplinkybė daugiausia susijusi su nerezidentais²¹, ir iš dalies netgi nurodė, jog esama diskriminacijos pavojaus²². Kokybiniu požiūriu neaišku, ar koreliacija turi būti įprasta²³, ar turi atsirasti iš paties atskyrimo kriterijaus, kaip matyti iš daugelio sprendimų²⁴, o gal gali būti pagrįsta atsitiktinėmis faktinėmis aplinkybėmis²⁵. Taip pat neaišku, ar kiekybinė ir kokybinė koreliacija turi egzistuoti kumuliatyviai, ar pakanka, jei egzistuoja alternatyviai.

58. 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 egzistuoja²⁶.

i) Kiekybiniai kriterijai

59. Taigi, bet kuriuo atveju vien persvara kiekybiniu požiūriu – tai, kad nagrinėjama aplinkybė susijusi su daugiau kaip 50 % įmonių – negali būti pakankama; koreliacija tarp taikomo atskyrimo kriterijaus ir bendrovės buveinės turi egzistuoti daugeliu atvejų²⁷.

60. Vis dėlto šis kiekybinis elementas taikant teisę 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 bendrovėmis²⁸.

61. 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. 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 apmokestinant pajamas.

20 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).

21 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas).

22 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).

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

24 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).

25 Žr. 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimą *Humblot* (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).

26 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).

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

28 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 45 punktas).

62. Taip pat neįtikina Komisijos pasiūlymas iškelti klausimą, ar didžiąją visų specialiojo mokesčio pajamų dalį yra sumokėjusios užsienio bendrovės²⁹. Toks koreliacijos 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 įmonės.

63. Kita vertus, liktų neapimti tokie atvejai, kai atskiroms užsienio įmonėms taikomi labai dideli mokesčio tarifai, bet didelio skaičiaus mažesnių nacionalinių įmonių, kurioms taikomi maži tarifai, sumokėtas specialusis mokestis sudarytų tokio dydžio visų pajamų dalį, kad koreliacija turėtų būti paneigta. Taigi, sieti diskriminuojamąjį pobūdį su minėta mažesnių nacionalinių įmonių sumokėta dalimi nėra prasmės, nes tai nulemtų atsitiktinius rezultatus.

64. 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 įmonės, palyginti su nacionalinėmis įmonėmis. Taip būtų tik tada, jei toks vidutinis mokesčio tarifas didžiąją daugumą atvejų būtų daug didesnis už tą, kuris vidutiniškai taikomas nacionalinėms įmonėms. Ar taip yra šiuo atveju, aiškiai nematyti nei iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš šalių pateiktų duomenų.

65. Vis dėlto ir šiuo atveju diskriminuojamasis pobūdis galiausiai priklausytų nuo vidutinio mažesnėms nacionalinėms įmonėms 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 mokestinių pajamų dalį (arba vertinant absoliučiais skaičiais, arba dėl jiems taikomų didesnių vidutinių mokesčių tarifų). Tai lemtų absurdišką rezultatą, rodantį, kad kiekybinis vertinimas nėra prasmingas.

66. Visiškai kiekybinis vertinimas, be jau atskleistų apskaičiavimo sunkumų (šiuo klausimu žr. 59 ir paskesnius punktus), taip pat turi trūkumą – sukelia didelį teisinį nesaugumą, jei neapsisprendžiama dėl konkrečios ribos³⁰. Vis dėlto net ir konkreti riba galėtų sukelti probleminių pasekmių, pavyzdžiui, sunkiai panaikinamų skirtumų tarp prieštaringų statistikos duomenų, taip pat skaičių svyravimą bėgant laikui. Pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju „nacionalinių“ įmonių, kurioms taikytinas antras pagal dydį mokesčio tarifas, skaičius per dvejus metus išaugo tris kartus (nuo 10 % iki 30 %).

67. Pavyzdžiui, neseniai Prancūzijoje įvestas „skaitmeninių paslaugų mokestis“, remiantis spaudos pranešimais, šiuo metu taikomas iš viso maždaug 26 įmonėms, 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 įmonės galės remtis pagrindinėmis laisvėmis) visada priklausytų nuo šių statistikos duomenų, kurie bus gauti tik po kelerių metų.

68. 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. 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 – įmonei iš kitos Sąjungos valstybės narės, iš trečiosios šalies ar nacionalinei įmonei?

29 Žr. Komisijos rašytinių pastabų 40 punktą.

30 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 pasiektą.

69. Šiuo atveju 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

70. 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 bendroves³¹. Vien atsitiktinio ryšio, net jei kiekybiniu aspektu jis aiškiai išreikštas, iš esmės nepakanka siekiant pagrįsti netiesioginę diskriminaciją.

71. Vis dėlto esminės koreliacijos kriterijų būtina apibrėžti išsamiau, kad būtų išvengta jo neriboto taikymo. Teisingumo Teismas darė tokios esminės koreliacijos prielaidą, pavyzdžiui, tuo atveju, kai išduodant leidimus steigtis pirmenybė buvo teikiama vaistininkams, kurie jau buvo vykdę veiklą nacionalinėje teritorijoje³². Tokia prielaida grindžiama teisingu argumentu, kad buveinės ir bendrovės veiklos vietos koreliacija paaiškinama tam tikra vidine logika arba tipiškumu ir nėra grindžiama vien atsitiktiniu tam tikros rinkos ar pramonės šakos pobūdžiu.

72. Tas pats pasakytina, kaip neseniai nurodė generalinis advokatas N. Wahl³³, 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, pasirinkimas³⁴.

73. Esminės koreliacijos 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 apmokestinamų pajamų, kita vertus, dėl užsienyje gautų, todėl šalies viduje neapmokestinamų pajamų. Taigi, jei pranašumas siejamas su apmokestinamų pajamų gavimu, dėl savo pobūdžio jis iš esmės koreliuoja su nauda vietos bendrovėms³⁵.

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

75. Taikant šiuos principus nagrinėjamu atveju, lemiamas klausimas yra tas, ar įmonės apyvartos dydis pagal savo pobūdį koreliuoja su įmonės arba jos kontrolinių akcijų paketą turinčių akcininkų buveine (užsienyje). Savo išvadoje byloje *Hervis Sport* šiuo klausimu jau esu nurodžiusi, kad didelę apyvartą turinčios įmonės yra labiau linkusios vykdyti veiklą kitose vidaus rinkos šalyse, todėl egzistuoja galimybė, kad tokios įmonės veikia ir kitoje valstybėje narėje³⁶.

31 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).

32 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 122 punktas).

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

34 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimas *Humbolt* (112/84, EU:C:1985:185, 14 ir 16 punktai).

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

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

76. Vis dėlto iš esmės to nepakanka. Didelę apyvartą turinčios įmonės taip pat gali būti valdomos rezidentų³⁷. 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 užsienio įmonės pasieks didesnę apyvartą iš mažmeninės prekybos *Vengrijoje* nei nacionalinės įmonės.

77. Kitaip tariant, apyvartos kriterijus iš esmės nėra tarptautinio pobūdžio; 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 mažmeninės prekybos rinkoje dėl istorinių aplinkybių yra susiklostęs „atsitiktinumas“, kuriuo, gali būti, sąmoningai pasinaudojo Vengrijos teisės aktų leidėjas (šiuo klausimu žr. 79 ir paskesnius punktus).

78. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismui pateikti statistikos duomenys. Tie duomenys byloje *Vodafone* (C-75/18) rodo, kad Vengrijoje 2010 m. tarp dešimties didžiausio pelno mokesčio mokėtojų buvo tik trys ne užsienio akcininkų valdomos įmonės. Atrodo, kad Vengrijos ekonomika apskritai pasižymi didele dalimi sėkmingai veikiančių užsienio akcininkams priklausančių (t. y. stambių, didelę apyvartą ar pelną turinčių) įmonių. Pagal Vengrijos pateiktą informaciją svarbią Vengrijos ekonomikos dalį, pavyzdžiui, perdirbimo pramonę, daugiausia sudaro užsienio bendrovės, kurių apyvarta siekia 85–97 % bendros apyvartos³⁸. Vis dėlto ši, matyt, istoriškai susiklosčiusi aplinkybė nereiškia, kad bet koks papildomas mokestis, kurio didesnė našta tenka visų pirma rinkoje sėkmę patiriančioms įmonėms, turi netiesiogiai diskriminuojantį poveikį.

2) Sąmoningai ir tikslingai sudaromų mažiau palankių sąlygų poveikis

79. Vis dėlto Komisija taip pat teigia, kad Vengrijos teisės aktų leidėjas sąmoningai ir tikslingai sukėlė diskriminuojamąjį specialiojo mokesčio poveikį. Šiuo klausimu Komisija remiasi pareiškimais atitinkamose parlamento diskusijose ir išrašais iš vyriausybės dokumentų.

80. 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 įmonių 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

81. Manau, kad rizikinga subjektyviai vertinti netiesioginę diskriminaciją, nes ji iš tikrųjų turi būti nustatoma objektyviai³⁹. Abejonių ir probleminių pasekmių (pavyzdžiui, dėl galimybės įrodyti) visų pirma kyla dėl neapibrėžtumo, susijusio su valstybės narės subjektyvios valios diskriminuoti konstatavimu⁴⁰.

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

38 Šiuo klausimu žr. rašytinių pastabų 53 punktą.

39 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 71 ir 72 punktai), 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.

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

82. Vis dėlto, mano nuomone, atsižvelgiant į kokybinio kriterijaus prasmę ir tikslą nustatant netiesioginę diskriminaciją (šiuo klausimu žr. 55 ir 70 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.

83. Kokybinio kriterijumi siekiama iš netiesioginės diskriminacijos srities pašalinti visiškai atsitiktinę kiekybinę koreliaciją. Tam tikra prasme šiuo kriterijumi ginamas valstybės narės fiskalinis suverenumas nuo apribojimų pagal Sąjungos teisę, kurių galėtų kilti vertinant visiškai kiekybinio požiūriu vien dėl atsitiktinai didelio užsienio apmokestinamųjų asmenų reikšmės tam tikroje srityje. Jei tokia koreliacija vis dėlto pasirenkama sąmoningai ir tik šia konkrečia forma, siekiant tikslingai sudaryti mažiau palankias sąlygas užsienio apmokestinamiesiems asmenims, nėra būtent tokio atsitiktinumo, o kartu ir būtinybės saugoti valstybę narę.

84. Šis požiūris gali būti grindžiamas bendroju teisės principu, pagal kurį draudžiama piktnaudžiauti teise⁴¹ ir kuris taikomas visoje Sąjungoje ne tik apmokestinamiesiems asmenims (žr. dabar Sąjungos lygmeniu Direktyvos 2016/1164 6 straipsnį⁴²). Pritariu generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona nuomonei⁴³, kad valstybėms narėms galiausiai taip pat taikomas šis bendrasis teisės principas dėl ESS 4 straipsnio 3 dalies.

85. 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 priemonių⁴⁴.

86. 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.

87. 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. Netiesioginio pagrindinės laisvės apribojimo atveju valstybei narei piktnaudžiaujant teise jokiomis aplinkybėmis negalima preziumuoti neapgalvotai, remiantis vien spekuliacijomis, nepakankamai pagrįstais statistikos duomenimis, atskirais politinių nuomonių pareiškimais⁴⁵ ar kitomis prielaidomis.

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

42 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).

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

44 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).

45 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, kuriomis šioje byloje, *inter alia*, remiasi Komisija.

88. 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, kaip kitais piktnaudžiavimo atvejais, negali būti jokio kito objektyvaus pasirinktos tvarkos pagrindimo.

ii) Reikšmingų diskriminacinių ketinimų įrodymas

89. Šiuo klausimu kyla daug abejonių. Viena vertus, Komisija diskriminacinių ketinimų buvimą grindžia savo pastebėjimu, kad riba, skirianti aukščiausią apyvartos pakopą (daugiau nei 100 mlr. HUF) nuo vidutinės (tarp 30 mlr. HUF ir 100 mlr. HUF), beveik tiksliai atitinka skiriamąją ribą tarp vidaus ir užsienio bendrovių.

90. Vis dėlto tokios išvados negalima daryti remiantis pateiktais kiekybiniais duomenimis, net jei abiejose aukščiausiose tarifo pakopose iš tiesų yra daugiausia užsienio subjektų valdomos įmonės. Trečiojoje pakopoje taip pat yra daug įmonių, kurios valdomos ES užsienio subjektų. Be to, bent nuo 2012 m. antrojoje tarifo pakopoje atsirado ir 30 % šalies rezidentų valdomų įmonių. Taigi, iš esmės negalima teigti, kad skiriamoji linija yra aiški. To neleidžia teigti per didelis užsienio subjektų valdomų bendrovių, kurioms taikomas mažesnis mokesčių tarifas, skaičius. Be to, nėra žinomas neapmokestinimu pasinaudusių užsienio subjektų valdomų bendrovių skaičius.

91. Jeigu Vengrijos ekonomikai mažmeninės prekybos sektoriuje, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš tikrųjų būdingas daugelio smulkesnių mažmenininkų veiklos naudojantis vienu prekių ženklu modelis (franšizės modelis), pirma minėta išvada yra logiška pasekmė. Daugelio apmokestinamųjų asmenų bendra apyvarta gali būti tokia pati, bet kiekvieno atskirai – maža, todėl jiems ir taikomas mažesnis mokesčio tarifas. Galiausiai *Tesco*, taikydama savo centralizuotą organizacinį modelį, konkuruoja ne su visų kitų apmokestinamųjų Vengrijos mažmenininkų visuma, bet atskirai su kiekvienu apmokestinamuoju (savarankišku) mažmenininku.

92. Bet ar likusios Europos mažmeninės prekybos centralizavimas (daug parduotuvių vieno apmokestinamojo asmens rankose) reiškia, kad progresinis mažmeninės prekybos pelno apmokestinimas Vengrijoje laikytinas piktnaudžiavimu, vos tik Europos mažmeninės prekybos tinklas įdiegia savo organizacinį modelį Vengrijoje?

93. Tenka tuo suabejoti. Visų pirma *Tesco* nebuvo užkirstas kelias pritaikyti savo organizacinę struktūrą prie pasikeitusių mokesčių teisės aplinkybių, kad jos parduotuvių veikla taip pat būtų vykdoma taikant franšizės modelį. Be to, veiklą būtų galima organizuoti per kelis valdomus juridinius asmenis. Jei sumavimo taisyklė nebūtų taikoma, taip pat sumažėtų vidutinis mokesčio tarifas. Vadinasi, apmokestinimas priklauso nuo pasirinktos teisinės formos. Vis dėlto pagal pagrindines laisves reikalaujama ne nuo teisinės formos nepriklausančio⁴⁶, o tik tarptautiniu atveju nediskriminuojančio apmokestinimo. Todėl didesnė mokesčių našta tam tikrai centralizuotai organizacijos formai negali būti *per se* laikoma piktnaudžiavimu.

⁴⁶ Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *X* (C-68/15, EU:C:2016:886, 24 punktą). Galiausiai taip pat žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 37 ir paskesni punktai) ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 53 punktą).

94. Vis dėlto kalbos parlamento diskusijose dėl vadinamojo krizės mokesčio įvedimo (Vengrija bandė taip įgyvendinti Sąjungos nustatytus biudžeto deficito kriterijus) labai primena neseniai vykusias BEPS⁴⁷ diskusijas. Vengrijos parlamento diskusijose iš esmės taip pat buvo nagrinėjama problema, kad didelėms tarptautinėms grupėms pavyksta sumažinti savo pelną Vengrijoje, todėl mokesčių našta daugiausia tenka mažosioms ir vidutinėms įmonėms, o Specialiojo mokesčio įstatymu iš dalies siekiama užkirsti tam kelią. Taigi, toks specialiojo mokesčio teisės aktas nukreiptas daugiau prieš pasauliniu mastu veikiančias (*tarptautines*) nei prieš *užsienio* įmones.

95. Tai taip pat atskleidžia objektyvų nagrinėjamo mokesčių teisės akto pagrindą. Kaip matyti iš byloje *Vodafone* Teisingumo Teismui pateiktų statistinių duomenų, 2010 m. iš dešimties didžiausių apyvartą turinčių įmonių Vengrijoje tik pusė sumokėjo pelno mokestį. Tarp šių įmonių yra tiek šalies piliečių, tiek ES užsienio subjektų valdomų bendrovių. Iš septynių didžiausių apyvartą turinčių mažmeninės prekybos sektoriaus įmonių (visos – ES užsienio subjektų valdomos įmonės) mažiau nei pusė sumokėjo pelno mokestį. Tai gali būti susiję su realiais nuostoliais. Vis dėlto Komisija per posėdį kelis kartus pabrėžė, kad vidutinis pelnas mažmeninės prekybos sektoriuje Vengrijoje sudaro 2,68 % apyvartos. Atitinkama turėtų būti ir prievolė mokėti pelno mokestį. Taigi neatmestina, kad šis vidutinis 2,68 % pelnas buvo perkeltas į mažų mokesčių šalis. Tikrai būtų galima bandyti ištaisyti šią padėtį nustatant apmokestinimo sąsają su apyvarta.

96. Tai, beje, taip pat atitinka Komisijos požiūrį Sąjungos mastu planuojamo skaitmeninių paslaugų mokesčio klausimu⁴⁸. Komisija taip pat bando paskatinti tarptautines bendroves šiuo atveju daugiausia iš tam tikrų trečiųjų šalių) labiau prisidėti prie viešųjų išlaidų, jeigu jos gauna pelno Sąjungoje, bet nemoka joje pelno mokesčio. Jei Komisija laiko apyvarta grindžiamą progresinį mokestį, taikomą tam tikroms įmonėms, tinkamu siekiant daugiau teisingumo mokesčių srityje mažesnėms (tik) Europos mastu veikiančioms įmonėms didesnių pasauliniu mastu veikiančių įmonių atžvilgiu, panašus nacionalinis mokestis, kuriuo siekiama, kad didesnės įmonės prisidėtų prie visuomenės išlaidų daugiau už mažesnes įmones, iš esmės neturėtų būti laikomas piktnaudžiaavimu teise.

97. Visų pirma Komisija remiasi tik 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.

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 rinkėjams⁴⁹. Iš oficialaus įstatymo pagrindimo nematyti, jog šio mokesčio tikslas buvo pirmiausia apmokestininti ES užsienio subjektus.

99. Be to, 500 mln. HUF ribą pirmojoje apmokestinimo pakopoje pasiekė ne vien vidaus įmonės. Bet kuri nauja Vengrijos mažmeninės prekybos rinkoje veikianti vidaus ar užsienio įmonė gali pasinaudoti ir neapmokestinamąja suma. Šiuo klausimu palankesnės sąlygos dėl pasirinktos mokesčio tarifo struktūros visų pirma sudaromos pradedančiosioms įmonėms, o ne didesnėms, rinkoje jau

47 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.

48 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.

49 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 persekiojančios šmėklos – populizmo ir suverenizmo šmėklos – išraiška“.

įsitvirtinusioms įmonėms⁵⁰. Palankesnės sąlygos sudaromos, kaip taip pat pažymėjo Lenkija per posėdį, ir mažosioms, ir vidutinėms įmonėms, palyginti su didžiųjų įmonių grupėmis, pirmenybę suteikiant labiau decentralizuotai rinkos struktūrai. Sprendimą, ar 30 ir 100 mlr. HUF apyvartos riba yra „geriausia“, o gal būtų „geresnė“ kitokia suma (Komisija per posėdį „pasiūlė“ 10 ir 50 mlr. HUF apyvartos ribą), priima nacionalinis teisės aktų leidėjas ir šio sprendimo negali peržiūrėti nei Teisingumo Teismas, nei Komisija, jei tai nėra piktnaudžiavimas.

100. Komisija per posėdį ne kartą pabrėžė atvirksčiai, kad taikyti apyvarta grindžiamą pajamų mokestį nėra jokios prasmės („makes no sense“). Manau, kad šis pareiškimas, grindžiamas teiginiu, jog tik pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas atitinka apmokestinimo pagal pajėgumo principą, nėra teisingas.

101. Kaip jau esu paaškinusi savo išvadoje byloje *Hervis Sport*, apyvartos dydis paprastai gali būti pajėgumo sumokėti mokestį 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 vienetui⁵¹. Taigi, atrodo neatmestina išvada, kad apyvarta, kaip įmonės dydžio ar padėties rinkoje ir galimo pelno išraiška, taip pat gali būti vertinama kaip jos finansinio pajėgumo išraiška ir šiuo pagrindu yra apmokestinama.

102. Bet kuriuo atveju nėra nepagrįsta akivaizdi Vengrijos teisės aktų leidėjo bendroji prezumpcija, kad didesnės (t. y. didesnę apyvartą turinčios) įmonės iš esmės yra ir finansiškai stipresnės už mažesnes (šiuo klausimu taip pat žr. Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamąsias dalis)⁵². (Privačių) bankų sektoriuje teikiant paskolas taip pat taikomas skirtingas vertinimas pagal paskolos gavėjų apyvartos dydį. Panašu, kad pats planuojamas skaitmeninių paslaugų mokestis grindžiamas šia prielaida, nes šį mokestį ketinama taikyti tik tam tikrą apyvartos ribą pasiekusioms įmonėms (neatsižvelgiant į tai, ar jos iš tiesų gavo pelno). Taigi, apyvarta tikriausiai nėra idealus, bet vis dėlto pateisinamas finansinio pajėgumo rodiklis.

103. Be to, rėmimasis apyvarta suteikia keliose valstybėse veikiančioms įmonėms 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 23 konstatuojamojoje dalyje⁵³ savo pasiūlymą dėl planuojamo ES skaitmeninių paslaugų mokesčio aiškiai grindžia tuo, kad „didesnės bendrovės turi daugiau galimybių užsiimti agresyviu mokesčių planavimu“.

c) Tarpinė išvada

104. Įvedus apyvarta grindžiamą progresinio poveikio pelno mokestį mažmeninės prekybos įmonėms 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 įrodymų ir atsižvelgiant į objektyvų mokesčio struktūros pagrindą, valstybė narė Vengrija negali būti kaltinama savo veiksmais piktnaudžiavusi teise.

50 Įdomu tai, jog Komisija progresinį planuojamo skaitmeninių paslaugų mokesčio tarifą kaip tik pateisina tuo, kad „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“; 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.

51 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).

52 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).

53 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.

3. Arba: netiesioginės diskriminacijos pateisinimas

105. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas vis dėlto manytų, kad tai yra netiesioginė diskriminacija, papildomai reikia išsiaiškinti, ar pateisinamas atitinkamai taikomas skirtingas vidutinis mokesčio tarifas. Pagrindinių laisvių apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, jeigu jis tinkamas juo siekiamam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti⁵⁴.

a) Privalomieji bendrojo intereso pagrindai

106. Kaip matyti iš Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamųjų dalių, specialioju mokesčiu siekiama subalansuoti biudžetą mokesčių mokėtojų, kurių pajėgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąją mokesstinę pareigą, sąskaita. Tiesa, Teisingumo Teismas yra išaiškinęs, kad diskriminavimas negali būti pateisinamas biudžeto balanso atkūrimu padidinant mokesčines pajamas⁵⁵. 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.

107. Vis dėlto skirtingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumas iš esmės gali pateisinti skirtingą apmokestinamųjų asmenų vertinimą⁵⁶. Mokesčių teisėje atitinkamai pripažįstama, kad valstybės interesas taikyti progresinius mokesčių tarifus iš esmės yra teisėtas. Aplinkybė, kad didesnę finansinį 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 pelnu⁵⁷. Daugelyje valstybių narių apmokestinimo pagal pajėgumą principas yra net konstitucinis, vienur aiškiai įtvirtintas Konstitucijose⁵⁸, kitur aukščiausiųjų teismų sprendimais kildinamas iš vienodo požiūrio principo⁵⁹.

108. Socialinėje valstybėje šis principas grindžiamas tikslu palengvinti našta socialiai silpnesniems ir šiek tiek perskirstyti iš dalies gana nevienodai pasiskirsčiusias lėšas, pasinaudojant mokesčių teisės aktais. 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 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. Pati Europos Sąjunga naudoja progresinį tarifą, apmokestindama savo pareigūnų ir darbuotojų pajamas⁶⁰.

54 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).

55 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 44 punktas).

56 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).

57 Dėl ekonominio pajėgumo principo Sąjungos lygmeniu taip pat žr. J. Kokott „Das Steuerrecht der Europäischen Union“, Miunchenas, 2018, 3 skyriaus 54 ir paskesni punktai.

58 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.

59 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).

60 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%.

109. Teisingumo Teismas taip pat pripažino apmokestinimo pagal pajėgumą principą, bent jau kaip pagrindą pateisinti dėl mokesčių sistemos nuoseklumo⁶¹. Apyvartos dydis yra bent jau suprantamas finansinio pajėgumo rodiklis (žr. šios išvados 100 ir paskesnius punktus). Taigi, pagrindinių laisvių apribojimas gali būti pateisinamas apmokestinimo pagal finansinį pajėgumą pagrindu, siejant jį su socialinės valstybės principu.

b) Apribojimo proporcingumas

110. Pagrindinės laisvės apribojimas taip pat turi būti tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti⁶².

1) Tinkamumas

111. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nacionalinės teisės aktas tinkamas nustatytam tikslui pasiekti tik jeigu juo iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo⁶³.

112. Teisingumo Teismas taip pat atsižvelgia į valstybių narių turimą sprendimų priėmimo diskreciją leidžiant bendrojo pobūdžio įstatymus⁶⁴. Visų pirma teisės aktų leidėjo reikalaujama priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus. Jis taip pat turi atlikti kompleksinius tyrimus⁶⁵. 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 įgyvendinti⁶⁶.

113. Tiek, kiek specialusis mokestis šiuo atveju susijęs su ekonominiu apmokestinamų bendrovių pajėgumu, jis grindžiamas (žr. 102 punktą) prielaida, kad bendrovės, kurių apyvarta didesnė, yra finansiškai pajėgesnės už mažesnės apyvartos bendroves.

61 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 49 ir 50 punktai).

62 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).

63 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).

64 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.

65 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).

66 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 48 punktas), 2016 m. gegužės 4 d. Teisingumo Teismo 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).

114. Komisija šioje byloje prieštarauja nurodytai prielaidai, teigdama, kad iš apyvartos galima spręsti tik apie įmonės dydį ir jos padėtį rinkoje, bet ne apie finansinį pajėgumą. Apyvarta automatiškai nedidėja didėjant pelnui. Taigi, tai, kad padidėja apyvarta, nereiškia, kad automatiškai išauga įmonės finansinis pajėgumas. Šie Komisijos argumentai kelia nuostabą, nes planuojamas nuo apyvartos priklausantis skaitmeninių paslaugų mokestis Sąjungos lygiu dabar grindžiamas visiškai priešingais argumentais⁶⁷.

115. Visų pirma siekiant pagrįsti priemonės tinkamumą nėra būtinas *tiesioginis* ryšys tarp mokesčio objekto (šiuo atveju apyvartos) ir mokesčio tikslo (apmokestinti pajėgumą), kurio reikalauja Komisija. Tokie griežti reikalavimai prieštarautų ką tik minėtai valstybių narių diskrecijai. Priemonės netinkamumą veikiau galima įtarti tik tuo atveju, jei apskritai negalima nustatyti jokio ryšio. Nagrinėjamu atveju aiškiai matyti *netiesioginis* ryšys tarp realizuotos metinės apyvartos ir finansinio pajėgumo (žr. šiuo klausimu 101 ir paskesnius punktus).

116. Taigi, kitaip, nei Komisija pareiškė per posėdį, skirtingam požiūriui neturi lemiamos reikšmės tai, kokiam mokesčiui taikomas progresinis tarifas: grindžiamam pelnu ar apyvarta. Be to, įmonės 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 įmonės kreditoriui atsisakius reikalavimo, apskaitos požiūriu tai reiškia pelną jos balanse).

117. Abiem atvejais kylantis apmokestinimo nepaisant realių nuostolių (arba dėl sąlyginio pelno) iššūkis įveikiamas nacionaline teise: sumažinant arba atidedant tokį mokestį, jei iš tiesų esama realių nuostolių (t. y. nuostoliai – ne tik apskaitiniai) ar kai pelnas yra tik apskaitinis (t. y. nėra realaus pelno).

118. Be to, apyvarta tam tikrais aspektais gali atspindėti finansinį įmonės pajėgumą netgi geriau nei pelnas. Kitaip nei pelno, apyvartos sumažinimo galimybės mažinant mokesčio bazę arba perkeltiant 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 mokestį⁶⁸.

119. Taigi, Vengrijos specialusis mokestis nėra akivaizdžiai netinkamas nurodytam apmokestinimo pagal išgales tikslui įgyvendinti.

2) Reikalingumas

120. Vis dėlto pelnu grindžiamas pelno mokestis yra ne mažiau ribojanti, bet lygiai taip pat tinkama priemonė, nes šis mokestis yra apyvarta grindžiamo pelno mokesčio ekvivalentas. Pats techninio pajamų apmokestinimo įgyvendinimo pobūdis (grindžiamas apyvarta ar pelnu) nenurodo, ar – kaip išdėstyta 116 punkte – mokesčius reikės mokėti ir patyrus realių nuostolių.

121. Jei Sąjungos teisėje būtų nustatytas konkretus apmokestinimo būdas nesuderintų mokesčių srityje, tai būtų sunkiai suderinama ir su fiskaline valstybių narių autonomija. Bet kuriuo atveju Sąjungos teisė neleidžia daryti išvados, kad pirmenybė teikiama pelnu, o ne apyvarta grindžiamiems mokesčiams.

67 Dėl Komisijos pasiūlyto apyvarta grindžiamo skaitmeninių paslaugų mokesčio pagrindimo 23 konstatuojamojoje 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 „apmokestinomis“, todėl pripažįstamos mokesčių mokėtojomis.

68 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.

122. Be to, pelnu grindžiamas pelno mokestis nėra lygiai taip pat tinkamas siekiant veiksmingo ir valdymui atsparesnio apmokestinimo. Sąsajos su apyvarta kaip mokesčio baze pranašumas, kaip buvo minėta, yra tai, kad nustatyti apyvartą lengviau, o taikyti mokesčio vengimo schemas – sunkiau.

3) *Proporcingumas*

123. Papildoma prielaida dėl įsisteigimo laisvės apribojimo taip pat yra proporcinga atsižvelgiant į teisėtus apribojimo tikslus apmokestinti pagal pajėgumą, atitikti stabilumo kriterijams ir kovoti su piktnaudžiavimu. Visi šie tikslai yra pripažinti Sąjungos ir jiems iš dalies teikiama didesnė reikšmė.

124. Visų pirma akivaizdu, kad specialusis mokestis neatima galimybės užsiimti ekonomiškai pelninga mažmeninės prekybos veikla Vengrijoje. Kaip matyti iš pastarųjų metų, neatrodo, kad jis turėtų varžomąjį poveikį. Pati Komisija ne kartą pareiškė, kad vidutinis pelnas Vengrijos mažmeninės prekybos sektoriuje yra didesnis nei didžiausias 2,5 % specialiojo mokesčio tarifas, taigi, tikrai didesnis nei vidutinis (*Tesco* taikytas tarp 2 % ir 2,2 %⁶⁹) mokesčio tarifas.

125. Tiesa, pajamų apmokestinimas (taikant 2 % mokesčio tarifą ir esant 2,68 % pelno normai tai atitiktų 75% pelno mokesčio tarifą, taikant 2,2 % mokesčio tarifą ir esant tokiai pačiai pelno normai – 82 % pelno mokesčio tarifą) yra didelis. Vis dėlto, pirma, jis priklauso nuo *Tesco* pelno normos, kuri Teisingumo Teismui nėra žinoma ir kurią *Tesco* tam tikru mastu gali paveikti. Antra, specialusis mokestis taip pat sumažina pelną, todėl kartu sumažėja pelnu grindžiamas pelno mokestis, jeigu jis yra mokamas. Be to, nuo pat pradžių specialusis mokestis, vadinamas krizės mokesčiu, nustatytas tik trejiems metams, taigi, buvo tik laikinojo pobūdžio.

126. Taigi, preziumuojamas įsisteigimo laisvės apribojimas apyvarta grindžiamu progresiniu pelno mokesčiu, taikomu mažmeninės prekybos įmonėms, kurių apyvarta didelė, bet kuriuo atveju yra pateisintas.

4. *Išvada dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

127. Mažmeninės prekybos įmonėms Vengrijoje taikomas specialusis mokestis neprieštarauja SESV 49 ir 54 straipsniams.

C. **Antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai: pagalbos draudimo pažeidimas**

128. Antrasis ir trečiasis klausimai susiję su progresyviai didėjančio mažmeninei prekybai taikomo Vengrijos specialiojo mokesčio valstybės pagalbos pobūdžiu. Tokį pobūdį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išvelgia, viena vertus, dėl to, kad apmokestinamasis asmuo, kuris eksploatuoja keletą parduotuvių, „yra apmokestinamas didžiausio tarifo progresiniu specialiu mokesčiu“, nors apmokestinamasis asmuo, kuris turi tik vieną parduotuvę, bet konkuruoja su pirmuoju naudodamasis franšize, „yra atleidžiamas nuo šio mokesčio arba apmokestinamas nedideliu tarifu“.

129. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sieja pagalbos pobūdį su galimu iš specialiojo mokesčio surinktų pajamų panaudojimu mažesnėms įmonėms, kurioms mokestis netaikomas.

⁶⁹ Bent jau taip nurodyta pačios *Tesco* rašytinių pastabų 62 punkte.

1. Dėl antrojo ir trečiojo prejudicinių klausimų priimtimumo

130. Vis dėlto pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl antrojo ir trečiojo klausimų apskritai yra priimtinas. Pagal suformuotą jurisprudenciją mokesčių mokėtojas, siekdamas išvengti mokesčio mokėjimo, negali remtis tuo, kad atleidimo nuo mokesčių priemonė, kuria naudojasi kitos bendrovės, yra valstybės pagalba⁷⁰.

131. 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 nuostatas⁷¹. Tokiu atveju atitinkamas mokesčio mokėtojas gali ir apskusti jam tenkančią našta, kuri neišvengiamai susijusi su palankesnių sąlygų sudarymu trečiajai šaliai. Vis dėlto tai reiškia, kad tarp mokesčio ir pagalbos turi egzistuoti privalomas paskirties ryšys. Šio mokesčio pajamos turi būti būtinai skiriamos pagalbai finansuoti ir turi daryti tiesioginę įtaką pagalbos dydžiui, tad ir šios pagalbos suderinamumo su vidaus rinka vertinimui⁷².

132. Vis dėlto šiuo atveju surinktos lėšos nėra *ex lege* naudojamos palankesnių sąlygų konkrečioms bendrovėms sudarymui. Pareiškėjos pagrindinėje byloje mokamas bendrasis mokestis pervedamas į bendrąjį valstybės biudžetą ir nesudaro palankesnių sąlygų konkrečiai 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.

133. Teismo konstatuotas faktas, kad reikiamos mokestinės pajamos prieš nustatant mokestį buvo žinomos, todėl bazinė neapmokestinamoji suma turėjo įtakos mokesčio tarifui kituose mokesčio tarifuose segmentuose, neturi reikšmės. Tai reiškia, kad šio mokesčio pajamos naudojamos ne kitų konkurentų naudai, bet visuomenės labui, siekiant padengti bendrąsias valstybės išlaidas.

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

135. Net ir *Tesco* nurodytame Sprendime *Air Liquide Industries Belgium*⁷³ Teisingumo Teismas teisingai pažymėjo, kad „siekdami išvengti minėto mokesčio mokėjimo mokesčio mokėtojai negali remtis tuo, jog kitų įmonių atleidimas nuo mokesčio yra valstybės pagalba“⁷⁴.

136. Neteisėtai suteiktos pagalbos loginė pasekmė yra jos išieškojimas⁷⁵. Vis dėlto *Tesco* neapmokestinimas būtų laikomas ne išieškojimu, o tik išplėstų pagalbos taikymo sritį, suteikiant pagalbą dar vienam asmeniui (šiuo atveju – *Tesco*), taigi, ne pašalintų konkurencijos iškraipymą, o tik dar labiau ją iškraipytų. Tai yra esminis skirtumas tarp šios bylos ir bylų, kuriose, nors ir yra ginčijamas

70 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), 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).

71 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).

72 Šiuo klausimu žr. 2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Carrefour Hypermarkets ir kt.* (C-510/16, EU:C:2018:751, 19 punktą), 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *DTS Distribuidora de Televisión Digital / Komisija* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, 68 punktą) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, 99 punktą).

73 2006 m. birželio 15 d. sprendimas (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 25 ir 26 punktai).

74 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 punktą).

75 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, 77 punktą), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P ir C-165/15 P, EU:C:2016:990, 116 punktą), 2015 m. spalio 1 d. Sprendimas *Electrabel ir Dunamenti Erőmű / Komisija* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, 111 punktą) ir 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, 113 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

„tik“ pranešimas apie mokėtinus mokesčius nacionaliniame teisme, bet prašymą priimti prejudicinį sprendimą teikiantis teismas teiraujasi, ar gali taikyti palankesnes nacionalines nuostatas⁷⁶. Tokiais atvejais apmokestinamasis asmuo remiasi jam palankesne nacionaline nuostata, kuri gali būti laikoma pagalba.

137. Tai taip pat negali būti ginčijama argumentu, kad išieškojimas papildomai apmokestinant mažesnes bendroves yra negalimas, todėl būtų svarstomas tik mokesčio panaikinimas. Jei išimties tvarka nėra galimybės išieškoti pagalbos, remiantis Reglamento (EB) Nr. 659/1999⁷⁷ 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 principas⁷⁸. Net ir tokiu atveju nei SESV 107 ir 108 straipsniuose, nei minėto reglamento nuostatose nėra numatyta *plačiai taikyti* pagalbą kitiems asmenims atgaline data.

138. Remiantis neseniai priimtu Teisingumo Teismo sprendimu byloje *ANGED*⁷⁹ dėl Ispanijos mažmeninės prekybos sektoriui taikomo (pagal plotą apskaičiuojamo) mokesčio, kitaip, nei nurodė Komisija, 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.

139. *Tesco* niekas neužkerta kelio siekti abstrakčios įstatymo peržiūros nacionaliniame teisme. Nagrinėjamu atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai apsiriboja tik *Tesco* pranešimu apie mokėtinus mokesčius, taigi, individualia mokesčių našta.

140. Tai reiškia, kad 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 pagalba⁸⁰. Taigi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kiek jis susijęs su antruoju ir trečiuoju klausimais, yra nepriimtinas.

2. Arba: teisinis vertinimas

141. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas vis dėlto pripažintų antrąjį ir trečiąjį klausimus priimtinais, 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.

142. 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 grėsmę⁸¹.

76 Toks atvejis buvo nagrinėjamas, pavyzdžiui, 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendime *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

77 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).

78 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).

79 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).

80 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).

81 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansaestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas).

a) Dėl sąvokos „pranašumas“

143. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kuriomis, kad ir kokia būtų jų forma, gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai palaikomos įmonės arba kurios laikytinos ekonominiu pranašumu, kurio įmonė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis⁸².

144. 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 sritį⁸³. 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 poveikį⁸⁴.

145. Šiuo atveju taip pat kyla klausimas, ar esama atrankiojo pranašumo. Atleidimas nuo mokesčio ir lengvatinis apmokestinimas nėra pranašumas. Visos įmonės – didelės ir mažos, kurių apyvarta nesiekia 500 mln. HUF, neapmokestinamos; tos, kurių apyvarta siekia 500 mln., bet neviršija 30 mlr. HUF, apmokestinamos itin lengvatiniu tarifu, o tos, kurių apyvarta siekia 30 mlr., bet neviršija 100 mlr. HUF, apmokestinamos lengvatiniu tarifu. Tai taikoma ir *Tesco*.

146. Vis dėlto dėl progresinio pobūdžio susidarantis skirtingas vidutinis mokesčio tarifas galėtų būti laikomas atrankiuoju pranašumu, sudarančiu palankesnes sąlygas mažesnę apyvartą turintiems apmokestinamiesiems asmenims.

b) Atrankusis pranašumo pobūdis mokesčių teisėje

1) Bendrojo mokesčių įstatymo atrankiojo pobūdžio patikrinimo kriterijus

147. Teisingumo Teismo jurisprudencijoje kaip atspirties taškas nuolat pažymima, kad mokesčių nuostata nėra atrankioji, kai ji taikoma visiems ūkio subjektams nedarant skirtumo⁸⁵. Remiantis vien aplinkybe, kad mokesčių nuostata suteikiamas pranašumas tik toms įmonėms, kurios tenkina jos sąlygas, šiuo atveju – nepasiekus tam tikros apyvartos ribos, dar negalima konstatuoti nuostatos atrankumo⁸⁶. Vis dėlto ir bendruosius mokesčių teisės aktus reikėtų vertinti atsižvelgiant į draudimą taikyti pagalbą pagal SESV 107 straipsnį⁸⁷.

82 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas).

83 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).

84 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).

85 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).

86 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).

87 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).

148. Lemiamą reikšmę turi tai, ar pranašumo mokesčių teisės požiūriu sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos kriterijus yra parinktos nediskriminuojant⁸⁸. 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 nepagrįsta išimtis, taigi – atrankusis⁸⁹.

149. Tai reiškia, kad panašioje situacijoje esančioms bendrovėms turi būti sudaromos skirtingos sąlygos, kurių negalima pateisinti⁹⁰. Galiausiai šis atrankiojo pobūdžio vertinimas yra diskriminacijos vertinimas⁹¹.

150. Priemonę, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos taikymo išimtis, galima pagrįsti, jeigu atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais⁹². Taigi, bendrojo pobūdžio diferencijavimą nuoseklioje mokesčių sistemoje būtų sunku laikyti atrankiuoju pranašumu.

151. Ne vienas generalinis advokatas⁹³ yra išreiškęs abejonių, 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. Į šias abejones gali būti atsižvelgta taikant švelnesnį vertinimo kriterijų, susijusį su bendrojo mokesčių įstatymo mokestiniu nuoseklumu. Pagal tokį vertinimą bendrasis diferencijavimas nustatant referencinę sistemą laikytinas atrankiąja priemone tik tuo atveju, jeigu jis nėra racionaliai pagrįstas įstatymo tikslo atžvilgiu. Toks žemesnis vertinimo kriterijus pirmiausia taikomas naujai priimtų mokesčių įstatymų atveju.

152. 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 panaši⁹⁴.

88 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 / Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

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

90 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 2012 m. kovo 29 d. Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktas), 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64 ir 65 punktai), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Nyderlandai / Komisija* (C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktai).

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

92 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).

93 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).

94 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).

153. Net jei ši sąlyga tenkinama, lengvata pagal suformuotą jurisprudenciją gali, kita vertus, būti pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, esme ar bendru tikslu. Taip yra visų pirma tuo atveju, kai mokesčių nuostata tiesiogiai grindžiama nacionalinės mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais⁹⁵, kurie turi būti tik 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 mokesť pagal mažmeninės prekybos plotą⁹⁶.

154. Panagrinęjus atidžiau, šia mintimi taip pat grindžiamas pagrindinis sprendimas byloje *Gibraltar*⁹⁷, kuria *Tesco*⁹⁸ ir Komisija⁹⁹ daugiausia rėmėsi savo rašytinių pastabų argumentuose. Minėtoje byloje referencinis pagrindas taip pat buvo nustatytas pirmą kartą ir faktiškai reiškė, 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 mokesť, 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 nenuoseklumo¹⁰⁰. Nei darbo užmokesčio išlaidos, nei užimamos komercinės patalpos nėra įtikinami veiksniai nustatant visuotinį vienodą pajamų apmokestinimą, kurio buvo siekiama nacionaliniu įstatymu.

155. Nenuoseklumas galiausiai gali rodyti piktnaudžiavimą mokesčių teise. Šiuo požiūriu šįkart piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinius pasirinko ne apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti mokesčio. Veikiau valstybė narė – objektyviai vertinant – „piktnaudžiavo“ savo mokesčių teise, siekdama subsidijuoti atskiras bendroves apeinant pagalbos teisę.

2) Taikymas aptariamuoju atveju

156. Nustatytas naujas progresinis, apyvarta grindžiamas specialusis pelno mokestis mažmeninės prekybos įmonėms turi būti vertinamas taikant šį patikrinimo kriterijų. Taigi kyla klausimas, ar nenuoseklu rinkti iš mažmeninės prekybos įmonės, kurios apyvarta yra didelė (tiek apskritai, tiek ir santykinai), didesnius mokesčius nei iš mažmeninės prekybos įmonės, kurios apyvarta maža. Taip pat kyla klausimas, ar nenuoseklu yra tai, kad apmokestinamajam asmeniui, turinčiam vieną parduotuvę (pagal franšizės modelį), taikomas mažesnis vidutinis mokesčio tarifas nei apmokestinamajam asmeniui, turinčiam šimtus parduotuvių.

157. Šiuo tikslu pirmiausia reikia išnagrinėti, ar valstybės narės mokesčių sistemoje taikomas nepateisinamas skirtingas požiūris į panašioje padėtyje esančias bendroves.

95 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktą) 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 / Gibraltarų vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145 punktą), 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktą) ir 1974 m. liepos 2 d. Sprendimą *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71, 33 punktą).

96 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).

97 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).

98 Žr. *Tesco* rašytinių pastabų 135 punktą.

99 Žr. Komisijos rašytinių pastabų 79 ir paskesnius punktus.

100 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 punktą).

i) Skirtingas požiūris į panašioje padėtyje esančias įmones

158. Kalbant apie tokį mokestį, kaip nagrinėjamas, tai galima neabejotinai paneigti. Didesnės ir mažesnės mažmeninės prekybos įmonės 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 panaši¹⁰¹.

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

ii) Arba: skirtingo požiūrio pateisinimas

160. Jei Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų, kad mažmeninės prekybos įmonės, kurios metinė apyvarta po mokesčių yra, pavyzdžiui, 500 000 EUR (HUF), ir mažmeninės prekybos įmonės, kurios metinė apyvarta po mokesčių yra, pavyzdžiui, 100 mlr. EUR (HUF), padėtis panaši, dar reikėtų išnagrinėti, ar skirtingas požiūris taikant progresinį mokesčio tarifą, kuris pasireiškia skirtingu vidutiniu tarifu, gali būti pateisinamas.

161. Lemiamą reikšmę turi, kaip Teisingumo Teismas pabrėžė Sprendime *World Duty Free*¹⁰², 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.

162. Svarbūs ne tik nacionaliniame įstatyme aiškiai nurodyti tikslai, bet ir aiškinant nacionalinį įstatymą atsiskleidžiantys tikslai¹⁰³. Antraip visas dėmesys būtų sutelktas vien į teisėkūros techniką. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nuolat pabrėžia, kad valstybės priemonės pagalbos teisėje vertinamos remiantis jų poveikiu, neatsižvelgiant į panaudotą jų techninį įgyvendinimo būdą¹⁰⁴.

163. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar Vengrijoje taikomo specialiojo mokesčio progresinio tarifo pagrindas yra ne konkretus mokesčio įstatymas, ar šiuo pobūdžiu veikiau siekiama iš įstatymo nekylančių, nebūdingų tikslų¹⁰⁵.

164. Kaip jau minėta (106 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. 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)¹⁰⁶.

101 Šiuo klausimu taip pat žr. 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimą *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 102 punktas).

102 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).

103 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“.

104 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).

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

106 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.

165. 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.

166. Priešingai, nei, atrodo, mano Komisija, ir kaip neseniai nusprendė Bendrasis Teismas¹⁰⁷, proporcingas pajamų apmokestinimas remiantis pelnu yra ne vienintelė teisinga („įprasta“) apmokestinimo forma, o tik *būdas* vienodai apskaičiuoti ir apmokestinti apmokestinamojo asmens apmokestinamąjį pajėgumą (šiuo klausimu žr. 116 punktą).

167. Gali būti, kad, kaip teismo posėdyje pabrėžė Komisija, pelnas tiksliau apskaičiuojamas palyginant eksploatacinį turtą, o ne siejant jį su apyvarta po mokesčių. Vis dėlto, pirma, manau, kad Komisijos ne kartą išreikšta nuomonė, jog taikyti tokį mokestį nėra jokios prasmės („makes no sense“), nėra teisinga (šiuo klausimu žr. 100 ir paskesnius punktus). Antra, valstybės pagalbos teisei svarbus ne prasmingos ar tikslesnės mokesčių sistemos, o konkurenciją tarp dviejų konkurentų iškraipiančio poveikio klausimas.

168. Jei turint vienodą apyvartą mokamas toks pat mokestis, konkurencija nėra iškraipoma. Jei didesnės apyvartos atveju mokėtinas ir didesnis mokestis, „skirtingo požiūrio“ esama tiek pat, kaip ir mokant didesnę mokestį už didesnę pelną. Tai taikytina proporcingo mokesčių tarifo atveju (mokamas absoliučiais skaičiais didesnis mokestis), o dėl (164, 106 ir paskesniuose punktuose) minėtų su mokesčių sistema susijusių priežasčių – taip pat progresinio mokesčių tarifo atveju (mokamas tiek absoliučiais skaičiais, tiek santykinė išraiška didesnis mokestis).

169. Apyvartos dydis rodo (bet kuriuo atveju tokia prielaida nėra akivaizdžiai klaidinga) tam tikrą finansinį pajėgumą (šis klausimas jau nagrinėtas 113 ir paskesniuose punktuose). Taigi, apyvarta – kaip demonstruoja pati Komisija savo projektu dėl skaitmeninių paslaugų mokesčio¹⁰⁸ – taip pat gali būti laikoma (šiek tiek labiau apytiksliai) didesnės ekonominės galios, taigi, ir didesnio finansinio pajėgumo, rodikliu.

170. 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).

171. Be to, atsižvelgiant į įstatymo tikslus, visiškai suprantama, kad orientuojamasi į apyvartą, o ne į pelną, nes apyvartą lengviau nustatyti (paprastas ir veiksmingas administravimas¹⁰⁹) ir susidaro mažiau apėjimo galimybių, palyginti su, pavyzdžiui, pelno kriterijumi (šis klausimas jau nagrinėtas 118 punkte). Piktnaudžiavimo prevencija mokesčių teiseje taip pat gali būti laikoma pagrindu pateisinti valstybės pagalbos teiseje, kaip jau yra konstatavęs Teisingumo Teismas¹¹⁰.

172. 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).

107 2019 m. gegužės 16 d. Sprendimas *Lenkija / Komisija* (T-836/16 ir T-624/17, EU:T:2019:338, 65 ir paskesni punktai).

108 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.

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

110 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).

3. Išvada

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

D. Pranešimų apie mokėtinus mokesčius keitimo ribojimas Sąjungos teisei prieštaraujančių mokesčių atveju

174. Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar Sąjungos teisei prieštarauja Mokesčių proceso kodekso 124/B straipsniu grindžiama jurisprudencija, pagal kurią Sąjungos teisei prieštaraujančius mokesčius susigrąžinti sunkiau nei vien nacionalinei teisei prieštaraujančius mokesčius. Manau, kad šis klausimas nepriimtinas dėl dviejų priežasčių.

175. Tiesa, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją nacionalinio teismo pateiktiems prejudiciniams klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Vis dėlto nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Bendrijos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus¹¹¹.

176. Su procesine teise susijusios administracinės taisyklės yra valstybių narių procedūrinės ir institucinės autonomijos klausimas, ribojamas lygiavertiškumo ir veiksmingumo principų¹¹².

177. Aplinkybė, kad administracinis sprendimas tampa galutinis, kai pasibaigia protingi apskundimo terminai arba išnaudojus visas teisių gynimo priemonės, sustiprina teisinį saugumą. Sąjungos teisė nenumato reikalavimo, iš esmės įpareigojančio administracinę įstaigą iš naujo nagrinėti tapusį galutiniu administracinį sprendimą¹¹³. Valstybės narės teisinio saugumo sumetimais gali nustatyti reikalavimą, kad prašymą persvarstyti ir atšaukti galutinį administracinį sprendimą, kuris pažeidžia Sąjungos teisę, kaip tai vėliau išaiškino Teisingumo Teismas, kompetentingai valdžios įstaigai reikia pateikti per protingą terminą¹¹⁴. Šiuo atveju, kiek tai susiję su vėlesniu įsigaliojusio pranešimo apie mokėtinus mokesčius pakeitimu, daugiausia gali būti svarstomas lygiavertiškumo principo pažeidimas. Vis dėlto tai reiškia, kad su Sąjungos teise susijusių faktinių aplinkybių vertinimas turi būti nepalankus.

178. Viena vertus, šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas neturi reikiamos informacijos, į kurią atsižvelgus būtų galima konstatuoti skirtingą vertinimą. Iš 124/B straipsnio teksto neišryškėja skirtumo, ar teisinis pagrindas (įstatymas, kuriuo remiamasi) pranešimo apie mokėtinus mokesčius atžvilgiu yra prieštaraujantis Sąjungos teisei arba Konstitucijai. Taigi, nesuprantama, kodėl būtent dėl šio įstatymo ir juo grindžiamos Vengrijos Aukščiausiojo Teismo jurisprudencijos sunkiau susigrąžinti tik Sąjungos teisei, o ne Konstitucijai prieštaraujančius mokesčius. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra

111 2014 m. rugsėjo 17 d. Sprendimas *Cruz & Companhia* (C-341/13, EU:C:2014:2230, 32 punktas), 2014 m. balandžio 30 d. Sprendimas *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 26 punktas), 2010 m. birželio 22 d. Sprendimas *Melki ir Abdeli* (C-188/10 ir C-189/10, EU:C:2010:363, 27 punktas) ir 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satélite Digital* (C-390/99, EU:C:2002:34, 19 punktas).

112 Šiuo klausimu žr. 2019 m. sausio 17 d. Sprendimą *Dzivev ir kt.* (C-310/16, EU:C:2019:30, 30 punktas) ir 2018 m. gegužės 2 d. Sprendimą *Scialdone* (C-574/15, EU:C:2018:295, 29 punktas).

113 Tai aiškiai nurodyta 2004 m. sausio 13 d. Sprendime *Kühne & Heitz* (C-453/00, EU:C:2004:17, 24 punktas).

114 2008 m. vasario 12 d. Sprendimas *Kempter* (C-2/06, EU:C:2008:78, 59 punktas), kuriame cituojamas 2002 m. rugsėjo 24 d. Sprendimas *Grundig Italiana* (C-255/00, EU:C:2002:525, 34 punktas), 1997 m. liepos 17 d. Sprendimas *Haahr Petroleum* (C-90/94, EU:C:1997:368, 48 punktas) ir 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Rewe-Zentralfinanz ir Rewe-Zentral* (33/76, EU:C:1976:188, 5 punktas).

pakankamai aiškiai nurodyti duomenys apie galbūt kitokią Vengrijos Aukščiausiojo Teismo jurisprudenciją. Suinteresuotųjų šalių nuomonė yra prieštaringa, todėl neaišku, ar dėl tokios jurisprudencijos daromas poveikis pagrindinei bylai ir kaip jis pasireiškia. Tai nebuvo paaiškinta ir per posėdį, Teisingumo Teismui uždavus klausimus.

179. Kita vertus, atrodo, kad Mokesčių proceso kodekso 124/B straipsnio, siejamo su 128 straipsnio 2 dalimi, norminis turinys susijęs su jau įsigaliojusi sprendimu nustatyto mokesčio pakeitimu. Rašytinėse pastabose *Tesco* taip pat tepaaiškino, kad dėl šių nuostatų sunkiau savarankiškai atlikti taisymus (t. y. sunkiau ištaisyti savarankiškai atliktą apskaičiavimą). Vis dėlto šiuo atveju nagrinėjamas ne pačių asmenų atliekamas taisymas, pagrindinėje byloje reikalaujama panaikinti *a posteriori* pranešimą apie mokėtinus mokesčius, taigi, dar neįsigaliojusi sprendimu nustatytą mokesčių. Nurodytos Vengrijos teisės normos nedraudžia ginčyti ir pakeisti ginčijamo pranešimo apie mokėtinus mokesčius.

180. Gali būti, kad dėl šios priežasties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tik pamini, kad *Tesco* „paprastai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiančio teismo per teismo procesą“ nustatyti, kad jos mokesstinė prievolė yra lygi nuliui. Nėra aišku, ar prašymas pateiktas nagrinėjamoje byloje dėl skundo, kuriuo ginčijamas pranešimas apie mokėtinus mokesčius, ir yra reikšmingas šiai bylai, to neteigė ir *Tesco* per posėdį. Priešingai: atsakydama į Teisingumo Teismo klausimą, Vengrija per posėdį aiškiai patvirtino, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nėra užkirstas kelias nagrinėjamoje byloje panaikinti ginčijamą pranešimą apie mokėtinus mokesčius tuo atveju, jei Teisingumo Teismas konstatuotų Specialiojo mokesčio įstatymo nesuderinamumą su Sąjungos teise. Taigi ketvirtasis klausimas neturi reikšmės priimant sprendimą dėl *Tesco* skundo, kuriuo ginčijamas pranešimas apie mokėtinus mokesčius, ir yra hipotetinis.

VI. Siūlymas dėl sprendimo

181. Dėl šių priežasčių siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Fővárosi Közigazgatási és Munkaiügyi 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 didesnę apyvartą turinčioms įmonėms, o jos *de facto* daugiausia yra valdomos užsienio akcininkų, nebent būtų įrodyta, kad valstybės narės piktnaudžiavo teise. Šiuo atveju taip nėra.
2. Skirtingu apmokestinimu dėl progresinio tarifo nesuteikiamas atrankusis pranašumas mažesnę apyvartą turinčioms įmonėms (taigi, tai nėra pagalba), juo taip pat negali remtis didesnę apyvartą turinti įmonė, siekdama išvengti šio mokesčio mokėjimo.