



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2020 m. kovo 3 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Telekomunikacijų operatorių apyvartos mokestis – Progresinis mokestis, veikiau taikomas kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimoms įmonėms nei nacionalinėms įmonėms – Visiems apmokestinamiesiems asmenims taikomi progresinio mokesčio segmentai – Apyvartos sumos neutralumas kaip atskyrimo kriterijus – Apmokestinamojo asmens pajėgumas mokėti mokesčius – Valstybės pagalba – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (PVM) – Apyvartos mokesčiai – Sąvoka“

Byloje C-75/18

dėl *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) 2017 m. lapkričio 23 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2018 m. vasario 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija)

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Prechal ir M. Vilaras, teisėjai P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský ir N. Piçarra,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2019 m. kovo 18 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.*, atstovaujamos P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy, ügyvédek G. Séra ir *Rechtsanwalt* K. von Brocke,
- Vengrijos vyriausybės, atstovaujamos M. Z. Fehér, G. Koós ir D. R. Gesztelyi,
- Čekijos vyriausybės, atstovaujamos M. Smolek, J. Vlácil ir O. Serdula,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos R. Kanitz,

* Proceso kalba: vengrų.

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos B. Majczyna ir M. Rzotkiewicz,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal ir R. Lyal ir A. Armenia,
- susipažinęs su 2019 m. birželio 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 54, 107 ir 108 straipsnių bei 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1, toliau – PVM direktyva) 401 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (toliau – *Vodafone*), bendrovės, veikiančios telekomunikacijų sektoriuje, ir *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus apeliacinė taryba, Vengrija, toliau – Skundų taryba) ginčą dėl apyvartos mokesčio mokėjimo šiame sektoriuje (toliau – specialusis mokestis).

Teisinis pagrindas

Sjungos teisė

- 3 PVM direktyvos 401 straipsnis nustato:

„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.“

Vengrijos teisė

- 4 *Egyes ágazatokat terhelő külföldőről szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010 m. Įstatymas XCIV dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio, toliau – Įstatymas dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio) 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.“

- 5 Įstatymo dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio 1 straipsnyje nustatyta:

„Šiame įstatyme:

<...>

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

<...>

5) grynoji apyvarta: kai apmokestinamajam asmeniui taikomas Apskaitos įstatymas, grynoji apyvarta iš prekybos, kaip tai suprantama pagal Apskaitos įstatymą; kai apmokestinamajam asmeniui taikomas supaprastintas prekybininkų mokestis ir kai jam netaikomas Apskaitos įstatymas, apyvarta be pridėtinės vertės mokesčio, kaip tai suprantama pagal Apmokestinimo įstatymą; kai apmokestinamajam asmeniui taikomas Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymas, pajamos be PVM, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymą.“

- 6 Įstatymo dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio 2 straipsnyje nurodyta:

„Apmokestinama:

<...>

b) telekomunikacijų veiklos vykdymas;

<...>“

- 7 Šio įstatymo 3 straipsnyje apmokestinamieji asmenys apibrėžiami taip:

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

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

- 8 Minėto įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamoji vertė yra apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta, gauta iš 2 straipsnyje nurodytos veiklos <...>“

- 9 To paties įstatymo 5 straipsnyje nustatyta:

„Mokesčių tarifas:

<...>

b) 2 straipsnio b punkte nurodytos veiklos atveju mokesčio bazės daliai, kuri neviršija 500 milijonų [Vengrijos forintų (HUF)], taikomas 0 % tarifas, mokesčio bazės daliai, kuri viršija 500 milijonų HUF, bet neviršija 5 milijardų HUF, taikomas 4,5 % tarifas ir mokesčio bazės daliai, kuri viršija 5 milijardų HUF, – 6,5 % tarifas;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 10 *Vodafone* yra pagal Vengrijos teisę telekomunikacijų rinkoje veikianti komercinė bendrovė, kurios vienintelė akcininkė yra Nyderlanduose įsteigta *Vodafone Europe BV*. Ši Vengrijos patronuojamoji bendrovė yra *Vodafone Group plc*, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, narė. Ta pati patronuojamoji bendrovė, turinti daugiau kaip 20 % rinkos, yra trečioji didžiausia Vengrijos telekomunikacijų rinkos operatorė.

- 11 *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága* (Nacionalinis mokesčių ir maitų administratorius, Didžiųjų mokesčių mokėtojų direkcija, Vengrija, toliau – pirmosios pakopos mokesčių institucija) atliko *Vodafone* mokesčių patikrinimą, susijusį su visais už laikotarpį nuo 2011 m. balandžio 1 d. iki 2015 m. kovo 31 d. sumokėtais mokesčiais ir biudžeto parama.
- 12 Po šio patikrinimo pirmosios pakopos mokesčių institucija nurodė *Vodafone* sumokėti 8 371 000 HUF (maždaug 25 155 EUR) dydžio mokesčio skirtumą, iš kurių 7 417 000 HUF (apie 22 293 EUR) buvo nepriemoka, taip pat skyrė 3 708 000 HUF (apie 11 145,39 EUR) mokestinę baudą, delspinigius ir baudą už nevykdymą.
- 13 Gavusi skundą dėl pirmosios pakopos mokesčių institucijos sprendimo, Skundų direkcija pakeitė šį sprendimą ir sumažino mokestinės baudos ir delspinigių dydį.
- 14 *Vodafone* pateikė skundą *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas, Vengrija) dėl Skundų direkcijos sprendimo. Ji teigia, kad jos pareiga mokėti specialųjį mokestį nėra pagrįsta, ir tvirtina, kad šį mokestį reglamentuojantys teisės aktai yra netiesioginė valstybės pagalba ir pažeidžia PVM direktyvos 401 straipsnį.
- 15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šis mokestis, kuris grindžiamas apyvarta ir apskaičiuojamas pagal skalę, sudarytą iš skirtingiems jos segmentams taikomų progresinių mokesčių tarifų, gali netiesiogiai diskriminuoti užsienio fizinių ar juridinių asmenų turimus apmokestinamuosius asmenis, todėl prieštarauti SESV 49, 54, 107 ir 108 straipsniams, nes faktiškai tik užsienio patronuojančiųjų bendrovių Vengrijos patronuojamosios bendrovės moka specialųjį mokestį, numatytą didžiausios apyvartos segmentui.
- 16 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą dėl specialiojo mokesčio atitikties PVM direktyvos 401 straipsniui.
- 17 Tokiomis aplinkybėmis *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinių ir darbo bylų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
 - „1. Ar SESV 49, 54, 107 ir 108 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybės narės priemonė, pagal kurią dėl nacionalinės teisės akto (Įstatymas dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio) faktinė mokesčio našta tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra netiesioginė diskriminacija?
 2. Ar SESV 107 ir 108 straipsniai draudžia nacionalinės teisės aktą, kuriame numatyta prievolė mokėti progresinį mokestį nuo apyvartos apimties? Ar ši prievolė yra netiesioginė diskriminacija, jeigu dėl jos paties didžiausio tarifo faktinė mokesčio našta nuolat tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra uždrausta valstybės pagalba?
 3. Ar PVM direktyvos 401 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiantį nacionalinės teisės aktą, dėl kurio skirtingai vertinami užsienio ir nacionaliniai apmokestinamieji asmenys? Ar specialusis mokestis turi būti laikomas apyvartos mokesčio požymių turinčiu mokesčiu, t. y. ar jis yra su PVM direktyva suderinamas, ar su ja nesuderinamas mokestis?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl antrojo klausimo priimtimumo

- 18 Čekijos vyriausybė ir Komisija teigia, kad mokesčio mokėtojai negali remtis tuo, jog kitų asmenų atleidimas nuo mokesčio yra neteisėta valstybės pagalba, siekdami išvengti šio mokesčio mokėjimo, todėl antrasis klausimas yra nepriimtinas.
- 19 Šiuo klausimu reikia priminti, kad SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatyta prevencinė kontrolė, taikoma naujos pagalbos projektams. Tokia prevencija siekiama, kad būtų įgyvendinama tik su vidaus rinka suderinama pagalba. Siekiant šio tikslo, pagalbos projekto įgyvendinimas atidedamas iki to laiko, kai Komisijai priėmus galutinį sprendimą išnyks abejonės dėl jo suderinamumo (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 25 ir 26 punktai ir 2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 84 punktas).
- 20 Šios kontrolės sistemą įgyvendinti turi, viena vertus, Komisija ir, kita vertus, nacionaliniai teismai, kurių atitinkamas vaidmuo yra papildomas, tačiau atskiras (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 27 punktas).
- 21 Nors pagalbos priemonių suderinamumo su vidaus rinka vertinimas priklauso išimtinai Komisijos, veikiančios kontroliuojant Sąjungos teismams, kompetencijai, nacionaliniai teismai, kol bus priimtas galutinis Komisijos sprendimas, užtikrina teisės subjektų teisių apsaugą, valstybės institucijoms galbūt pažeidus SESV 108 straipsnio 3 dalyje nustatytą draudimą (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 28 punktas).
- 22 Nacionalinių teismų kišimasis yra tiesioginio veikimo, kuris pripažintas dėl draudimo įgyvendinti šioje nuostatoje numatytos pagalbos projektus, pasekmė. Šis draudimas nedelsiant taikomas bet kokiai pagalbai, kuri buvo įgyvendinta apie ją nepranešus (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 29 punktas ir 2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 88 punktas).
- 23 Nacionaliniai teismai teisės subjektams turi garantuoti, kad pažeidus SESV 108 straipsnio 3 dalies paskutinį sakinį bus imtasi visų reikiamų veiksmų pagal nacionalinę teisę, turint omenyje tiek įgyvendinimo aktų teisėtumą, tiek finansinės paramos, suteiktos neatsižvelgus į minėtą nuostatą, susigrąžinimą arba galimas laikinas priemones (2013 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *Deutsche Lufthansa*, C-284/12, EU:C:2013:755, 30 punktas ir 2019 m. kovo 5 d. Sprendimo *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, 89 punktas).
- 24 Vis dėlto Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad, atsižvelgiant į Sąjungos valstybės pagalbos teisę, atleidimo nuo mokesčio neteisėtumas neturi įtakos pačiam šio mokesčio teisėtumui, todėl tuo mokesčiu apmokestinami asmenys negali remtis tuo, kad kitiems asmenims taikomas atleidimas nuo mokesčio yra valstybės pagalba, siekdami išvengti šio mokesčio mokėjimo (šiuo klausimu žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimo *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, 44 punktą; 2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 punktą ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 punktą).
- 25 Vis dėlto kitaip yra tuo atveju, kai pagrindinė byla susijusi ne su prašymu atleisti nuo ginčijamo mokesčio, bet su Sąjungos teisės atžvilgiu su juo susijusių taisyklių teisėtumu (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 punktas).

- 26 Be to, Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad mokesčiai neįeina į SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos taikymo sritį, nebent jie būtų kokios nors pagalbos priemonės finansavimo būdas ir kartu – sudedamoji šios priemonės dalis. Kai pagalbos finansavimo mokesčiu būdas yra pagalbos priemonės sudedamoji dalis, dėl nacionalinės valdžios institucijų SESV 108 straipsnio 3 dalies paskutiniame sakinyje įtvirtinto draudimo įgyvendinti pažeidimo kylančios pasekmės taip pat taikomos ir šiam pagalbos priemonės aspektui, todėl nacionalinės valdžios institucijos iš principo privalo grąžinti pažeidžiant Sąjungos teisę surinktus mokesčius (2018 m. rugsėjo 20 d. Sprendimo *Carrefour Hypermarchés ir kt.*, C-510/16, EU:C:2018:751, 14 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 27 Šiuo klausimu primintina, kad siekiant mokesčių arba mokesčio dalį laikyti sudėtine pagalbos priemonės dalimi atitinkami nacionalinės teisės aktai turi nustatyti privalomą tarpusavio ryšį tarp mokesčio ir pagalbos, t. y. pajamomis iš mokesčio privalomai turi būti finansuojama pagalba ir daroma tiesioginė įtaka jos dydžiui (2006 m. birželio 15 d. Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 46 punktą ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Laboratoires Boiron*, C-526/04, EU:C:2006:528, 44 punktą).
- 28 Taigi, kadangi nėra privalomo tarpusavio ryšio tarp mokesčio ir pagalbos, galimas atleidimo nuo mokesčio neteisėtumas remiantis Sąjungos teise neturi įtakos pačiam mokesčio teisėtumui, todėl tuo mokesčiu apmokestinamos įmonės negali remtis tuo, jog kitiems asmenims taikoma mokesstinė priemonė yra valstybės pagalba, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo arba norėdamas jį susigrąžinti (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 5 d. Sprendimo *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, 51 punktą ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 26 punktą).
- 29 Šiuo atveju pagrindinė byla susijusi su prašymu atleisti nuo specialaus mokesčio, kurį *Vodafone* pateikė Vengrijos mokesčių administratoriui. Kaip savo išvados 138 punkte iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, *Vodafone* mokesčių našta kyla iš visuotinai taikomo mokesčio, iš kurio gaunamos pajamos pervedamos į valstybės biudžetą, ir šios pajamos nėra konkrečiai skirtos tam tikrai apmokestinamųjų asmenų kategorijai finansuoti.
- 30 Darytina išvada, kad net darant prielaidą, jog tam tikrų apmokestinamųjų asmenų atleidimas nuo specialiojo mokesčio gali būti laikomas valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, nėra jokio privalomo tarpusavio ryšio tarp šio mokesčio ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos atleidimo nuo mokesčio priemonės.
- 31 Iš to matyti, kad galimas tam tikrų apmokestinamųjų asmenų atleidimo nuo specialiojo mokesčio neteisėtumas pagal Sąjungos teisę neturi įtakos paties mokesčio teisėtumui, todėl nacionaliniuose teismuose *Vodafone* negali remtis šio atleidimo neteisėtumu, siekdama išvengti šio mokesčio mokėjimo ar jį susigrąžinti.
- 32 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad antrasis klausimas yra nepriimtinas.

Dėl pirmojo klausimo

Dėl priimtimumo

- 33 Vengrijos vyriausybė teigia, kad atsakymas į pirmąjį klausimą nėra būtinas sprendimui pagrindinėje byloje priimti, nes 2014 m. vasario 5 d. Sprendime *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) Teisingumo Teismas jau yra pareiškęs nuomonę dėl įstatymo dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio suderinamumo su SESV 49 ir 54 straipsniais.

- 34 Šiuo klausimu reikia priminti, kad net jeigu egzistuoja Teisingumo Teismo jurisprudencija, kuria išsprendžiamas nagrinėjamas teisės klausimas, nacionaliniai teismai išsaugo visišką laisvę kreiptis į Teisingumo Teismą, jei mano, kad to reikia, ir aplinkybė, kad prašomas išaiškinti nuostatas Teisingumo Teismas jau išaiškino, nesudaro kliūčių Teisingumo Teismui iš naujo priimti sprendimo (2018 m. lapkričio 6 d. Sprendimo *Bauer ir Willmeroth*, C-569/16 ir C-570/16, EU:C:2018:871, 21 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 35 Vadinas, tai, kad 2014 m. vasario 5 d. Sprendime *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) Teisingumo Teismas jau išaiškino SESV 49 ir 54 straipsnius, atsižvelgdamas į tuos pačius nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, savaime negali lemti šioje byloje pateiktų klausimų nepriimtumo.
- 36 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad 2014 m. vasario 5 d. Sprendime *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) Teisingumo Teismas, nagrinėdamas specialųjį mažmeninės prekybos veiklos mokestį, analizavo poveikį, kurį sukelia susijusių įmonių apyvartos konsolidavimo taisyklė, kaip tai suprantama pagal Įstatymą dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio. Jis priduria, kad šis mokestis iš esmės atitinka šioje byloje nagrinėjamą specialų mokestį. Vis dėlto jis mano, kad siekiant išspręsti ginčą pagrindinėje byloje reikia nustatyti, ar pati progresinė specialiojo mokesčio skalė, neatsižvelgiant į šios konsolidavimo taisyklės taikymą, gali netiesiogiai diskriminuoti kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų, kuriems tenka faktinė mokesčių našta, kontroliuojamuosius apmokestinamuosius asmenis, todėl prieštarauti SESV 49 ir 54 straipsniams.
- 37 Šiomis aplinkybėmis pirmasis klausimas yra priimtinas tiek, kiek jis susijęs su SESV 49 ir 54 straipsnių išaiškinimu. Tačiau dėl šio sprendimo 19–32 punktuose išdėstytų motyvų jis nepriimtinas, kiek susijęs su SESV 107 ir 108 straipsnių aiškinimu.

Dėl esmės

- 38 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiami valstybės narės teisės aktai dėl apyvartos mokesčio, kurio progresinis pobūdis lemia tai, kad įmonėms, tiesiogiai ar netiesiogiai kontroliuojamoms kitų valstybių narių piliečių arba bendrovių, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, iš esmės tenka jo faktinė našta.
- 39 Remiantis suformuota jurisprudencija, įsisteigimo laisve siekiama užtikrinti galimybę, kad priimančiojoje valstybėje narėje kitų valstybių narių piliečiams ir SESV 54 straipsnyje nurodytoms įmonėms būtų taikomas vienodas požiūris, ir, kiek tai susiję su įmonėmis, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl buveinės vietos (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 16 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 40 Tam, kad būtų veiksminga, įsisteigimo laisvė turi apimti galimybę bendrovei remtis šios laisvės apribojimu tiek, kiek toks apribojimas taikomas su minėta bendrove susijusiai bendrovei, jeigu toks apribojimas turi įtakos jos pačios apmokestinimui (šiuo klausimu žr. 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 23 punktą).
- 41 Šiuo atveju *Vodafone* buveinė yra Vengrijoje, tačiau 100 % jos akcijų priklauso *Vodafone Europe*, kurios buveinė yra Nyderlanduose. Kaip savo išvados 43 punkte pažymėjo generalinė advokatė, kadangi ši patronuojančioji bendrovė savo veiklą Vengrijos rinkoje vykdo per patronuojamąją bendrovę, jos įsisteigimo laisvei gali turėti įtakos bet koks pastarajai taikomas apribojimas. Taigi, priešingai, nei teigia Vengrijos vyriausybė, pagrindinėje byloje galima pagrįstai remtis minėtos patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimu.

- 42 Šiuo požiūriu draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos, bet ir visos paslėptos diskriminacijos formos, kurios, taikant kitus kriterijus, sukelia tokių pačių pasekmių (2014 m. vasario 5 d. Sprendimo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30 punktas ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 17 punktas).
- 43 Beje, privaloma rinkliava, kuri taikoma nustačius iš pirmo žvilgsnio objektyvų diferencijavimo kriterijų, tačiau daugeliu atvejų, atsižvelgiant į jos savybes, sukuria nepalankią padėtį bendrovėms, kurių buveinė kitoje valstybėje narėje ir kurios yra panašioje padėtyje, palyginti su bendrovėmis, kurių buveinė apmokestinimo valstybėje narėje, yra SESV 49 ir 54 straipsniais grindžiama netiesioginė diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos (2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291, 18 punktas).
- 44 Šiuo atveju Įstatyme dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio nedaroma jokie skirtumo tarp įmonių pagal jų buveinės vietą. Iš tiesų visos Vengrijoje telekomunikacijų sektoriuje veikiančios įmonės apmokestinamos šiuo mokesčiu, o mokesčio tarifai atitinkamai taikomi pagal įvairius apyvartos segmentus, nustatytus šiame įstatyme, visoms šioms įmonėms. Taigi šiame įstatyme nenustatyta jokia tiesioginė diskriminacija.
- 45 Vis dėlto *Vodafone* ir Komisija teigia, kad didelis specialiojo mokesčio progresyvumas savaime yra palankus Vengrijos fizinių ar juridinių asmenų turimiems apmokestinamiesiems asmenims, palyginti su kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimais apmokestinamaisiais asmenimis, todėl specialusis mokestis, atsižvelgiant į jo požymius, yra netiesioginė diskriminacija.
- 46 Kaip priminta šio sprendimo 9 punkte, specialusis mokestis, kuris yra apyvarta grindžiamas progresinis mokestis, apima pirmą segmentą – 0 % tarifu apmokestinama mokesčio bazės dalis, kuri neviršija 500 mln. HUF (šiuo metu apie 1,5 mln. EUR), vidutinį segmentą – 4,5 % tarifu apmokestinama mokesčio bazės dalis, kuri yra nuo 500 mln. iki 5 mlrd. HUF (šiuo metu apie nuo 1,5 mln. iki 15 mln. EUR), ir aukščiausią segmentą – 6,5 % tarifu apmokestinama mokesčio bazės dalis, kuri viršija 5 mlrd. HUF (šiuo metu apie 15 mln. EUR).
- 47 Iš Komisijos ir Vengrijos pateiktų Vengrijos valdžios institucijų duomenų, susijusių su šioje byloje nagrinėjama mokestiniais metais, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu, kiek tai susiję su telekomunikacijų veikla, visi apmokestinamieji asmenys, priskirtini prie vienintelio bazinio segmento, buvo Vengrijos fizinių ar juridinių asmenų turimi apmokestinamieji asmenys, pusė prie vidutinio segmento priskirtinų apmokestinamųjų asmenų priklausė Vengrijos fiziniams arba juridiniams asmenims ir kita pusė – kitų valstybių fiziniams arba juridiniams asmenims ir aukščiausiam segmentui daugiausia priklausė kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimi apmokestinamieji asmenys.
- 48 Be to, iš Vengrijos vyriausybės pastabų matyti, kad šiuo laikotarpiu didžiausią specialiojo mokesčio dalį sumokėjo kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimi apmokestinamieji asmenys. *Vodafone* ir Komisijos teigimu, pastariesiems tenkanti mokesčio našta buvo proporcingai didesnė nei Vengrijos fizinių ar juridinių asmenų turimiems apmokestinamiesiems asmenims tenkanti mokesčio našta, atsižvelgiant į jų mokesčio bazę, nes pastarieji buvo atleisti nuo specialiojo mokesčio arba apmokestinami tik ribiniu ir faktiškai gerokai mažesniu tarifu nei apmokestinamieji asmenys, kurių apyvarta didesnė.
- 49 Vis dėlto reikia priminti, kad, atsižvelgiant į dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės gali laisvai nustatyti apmokestinimo sistemą, kuri, kaip jos mano, yra tinkamiausia, todėl progresinio apmokestinimo taikymas priklauso kiekvienos valstybės narės diskrecijai (šiuo klausimu žr. 1976 m. birželio 22 d. Sprendimo *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, 9 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, 51 ir 53 punktus).

- 50 Šiomis aplinkybėmis, priešingai, nei teigia Komisija, apyvarta gali būti apmokestinama progresiniu mokesčiu, nes, pirma, apyvartos dydis yra neutralaus atskyrimo kriterijus ir, antra, jis yra reikšmingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumo mokėti rodiklis.
- 51 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismo turimos informacijos, ypač iš Įstatymo dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio konstatuojamųjų dalių ištraukos, pateiktos šio sprendimo 4 punkte, matyti, kad taikant progresinę apyvartos mokesčių skalę šiuo įstatymu buvo siekiama apmokestinti apmokestinamuosius asmenis, kurių pajėgumas mokėti mokesčius yra „didesnis už bendrąją mokesčinę pareigą“.
- 52 Vien aplinkybė, kad didžiąją tokio specialiojo mokesčio dalį moka kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimi apmokestinamieji asmenys, negali reikšti diskriminacijos. Iš tiesų, kaip savo išvados 66, 69 ir 82 punktuose pažymėjo generalinė advokatė, tokia aplinkybė paaiškinama tuo, kad Vengrijos telekomunikacijų rinkoje dominuoja tokie apmokestinamieji asmenys, kurie joje gauna didžiausią apyvartą. Taigi tai yra atsitiktinis ar net abejotinas rodiklis, kuris gali būti tenkinamas, įskaitant progresinio mokesčio sistemos atveju, kiekvieną kartą, kai atitinkamoje rinkoje dominuoja kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių įmonės arba kitų valstybių narių ar trečiųjų valstybių fizinių ar juridinių asmenų turimos nacionalinės įmonės.
- 53 Be to, reikia pažymėti, kad 0 % bazinis segmentas apima ne tik Vengrijos fizinių ar juridinių asmenų turimus apmokestinamuosius asmenis, nes, kaip ir visose progresinių mokesčių sistemose, visoms atitinkamoje rinkoje veikiančioms įmonėms taikoma neapmokestinamoji suma jos apyvartos daliai, nevirsijančiai šią dalį atitinkančios viršutinės ribos.
- 54 Iš šių aplinkybių išplaukia, kad progresiniai specialiojo mokesčio tarifai vien dėl savo pobūdžio nenustato diskriminacijos dėl bendrovių buveinės vietos tarp Vengrijos fizinių ar juridinių asmenų turimų apmokestinamųjų asmenų ir kitų valstybių narių fizinių ar juridinių asmenų turimų apmokestinamųjų asmenų.
- 55 Taip pat reikia pažymėti, kad ši byla skiriasi nuo bylos, kurioje priimtas 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 34–36 punktų, pastaroji byla buvo susijusi su tuo, kad kartu buvo taikomi labai progresiniai apyvartos mokesčio tarifai ir susijusių įmonių apyvartos konsolidavimo taisyklė, dėl kurios bendrovių grupei priklausantys apmokestinamieji asmenys buvo apmokestinami remiantis „fiktyvia“ apyvarta. Šiuo klausimu minėto sprendimo 39–41 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad jeigu šiomis aplinkybėmis būtų konstatuota, kad mažmeninės prekybos parduotuvėse atitinkamų valstybių narių rinkoje apmokestinami asmenys, kurie priklauso bendrovių grupei ir priskiriami prie didžiausio specialiojo mokesčio segmento, dažniausiai yra „susiję“, kaip tai suprantama pagal nacionalinės teisės aktą, su bendrovėmis, kurių buveinės yra kitose valstybėse narėse, „griežtai progresinės specialiojo mokesčio ribos [skalės] taikymas bendrai apmokestinamajai vertei“ visų pirma galėtų pakenkti apmokestinamiesiems asmenims, „susijusiems“ su tokiomis bendrovėmis, todėl būtų netiesioginė diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos, kaip tai suprantama pagal SESV 49 ir 54 straipsnį.
- 56 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais nustatomas progresinis apyvartos mokeskis, kurio faktinę naštą iš esmės patiria kitų valstybių narių piliečių arba bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje, tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuojamos įmonės, nes šios įmonės atitinkamoje rinkoje gauna didžiausią apyvartą.

Dėl trečiojo klausimo

- 57 Savo trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar PVM direktyvos 401 straipsnį reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiama nustatyti mokesťį, numatytą Įstatyme dėl tam tikriems sektoriams taikomo specialiojo mokesčio.
- 58 Šiuo klausimu primintina, kad pagal PVM direktyvos 401 straipsnį ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam 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.
- 59 Tam, kad būtų nustatyta, ar mokesťis, rinkliava ar mokėjimas yra apyvartos mokesťis, kaip jis suprantamas pagal PVM direktyvos 401 straipsnį, reikia įvertinti, ar jis galėtų neigiamai paveikti bendros pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemos veikimą, nes juo prekių ir paslaugų judėjimas ir komerciniai sandoriai būtų apmokestinami panašiai, kaip yra apmokestinami PVM (pagal analogiją žr. 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *KÖGÁZ ir kt.*, C-283/06 ir C-312/06, EU:C:2007:598, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 60 Teisingumo Teismas šiuo klausimu pažymėjo, kad bet kuriuo atveju mokesčiai, rinkliavos ir mokėjimai, turintys esminių PVM požymių, apsunkena prekių ir paslaugų judėjimą panašiai, kaip ir PVM, net jeigu šie mokesčiai nėra visiškai jam tapatūs (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 26 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 61 Vis dėlto PVM direktyvos 401 straipsnis, kaip ir 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 t., 1 sk., p. 23) 33 straipsnis, nedraudžia toliau taikyti ar nustatyti mokesčio, kuris neturi vieno iš esminių PVM požymių (pagal analogiją žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimo *Viking Motors ir kt.*, C-475/17, EU:C:2018:636, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 62 Iš jurisprudencijos matyti, kad yra keturi esminiai požymiai: PVM bendrai taikomas sandoriams, kurių objektas yra prekės ar paslaugos; jo dydis apskaičiuojamas proporcingai apmokestinamojo asmens už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumokėtai sumai; mokesťis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, įskaitant mažmeninės prekybos etapą, neatsižvelgiant į pirma atliktų sandorių skaičių; iš mokesčio, kurį apmokestinamasis asmuo turi sumokėti, yra atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumokėtos sumos, t. y. konkrečiame etape mokesťis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios pridėtinės vertės, ir kad galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Banca popolare di Cremona*, C-475/03, EU:C:2006:629, 28 punktą).
- 63 Nagrinėjamu atveju specialusis mokesťis neturi trečiojo ir ketvirtojo esminių PVM požymių, t. y. rinkimo kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape ir teisės atskaityti pirmesniame proceso etape sumokėtą mokesťį.
- 64 Iš tiesų, skirtingai nei PVM, šis mokesťis, kurio bazė yra atitinkamo apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta, nėra renkamas kiekviename proceso etape, jame nėra mechanizmo, analogiško teisės į PVM atskaitą taikymui, ir jis nėra pagrįstas vien pridėtinė verte įvairiuose to paties proceso etapuose.
- 65 Taigi šios aplinkybės pakanka, kad būtų galima padaryti išvadą, jog specialusis mokesťis neatitinka visų esminių PVM požymių, todėl jam netaikomas PVM direktyvos 401 straipsnyje įtvirtintas draudimas (pagal analogiją žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Viking Motors ir kt.*, C-475/17, EU:C:2018:636, 43 punktą).

- 66 Vadinasi, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad PVM direktyvos 401 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama nustatyti mokesčio, kurio bazė yra bendra apmokestinamojo asmens apyvarta ir kuris renkamas periodiškai, o ne kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape, be teisės į per ankstesnį šio proceso etapą sumokėto mokesčio atskaitą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 67 Kadangi šis procesas pagrindinių bylų šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

- 1. SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais nustatomas progresinis apyvartos mokestis, kurio faktinę našta iš esmės patiria kitų valstybių narių piliečių arba bendrovių, turinčių buveinę kitoje valstybėje narėje, tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuojamos įmonės, nes šios įmonės atitinkamoje rinkoje gauna didžiausią apyvartą.**
- 2. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 401 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiama nustatyti mokesčio, kurio bazė yra bendra apmokestinamojo asmens apyvarta ir kuris renkamas periodiškai, o ne kiekviename gamybos ir paskirstymo proceso etape, be teisės į per ankstesnį šio proceso etapą sumokėto mokesčio atskaitą.**

Parašai.