



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2021 m. kovo 16 d.*

„Apeliacinis skundas – SESV 107 straipsnio 1 dalis – Valstybės pagalba – Vengrijos taikomas apyvartos iš reklamos mokestis – Referencinės sistemos nustatymo kriterijai – Progresiniai tarifai – Pereinamojo laikotarpio nuostata, pagal kurią leidžiama iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius – Atrankiojo pranašumo buvimas – Įrodinėjimo pareiga“

Byloje C-596/19 P

dėl 2019 m. rugpjūčio 6 d. pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 56 straipsnį pateikto apeliacinio skundo

Europos Komisija, atstovaujama V. Bottka, P.-J. Loewenthal ir K. Herrmann,

apeliantė,

dalyvaujant kitoms proceso šalims:

Vengrijai, atstovaujamai M. Z. Fehér ir G. Koós,

ieškovei pirmojoje instancijoje,

Lenkijos Respublikai, atstovaujamai B. Majczyna,

įstojusiai į bylą šaliai pirmojoje instancijoje,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotoja R. Silva de Lapuerta, kolegijų pirmininkai J.-C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin ir N. Wahl, teisėjai M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb ir N. Jääskinen,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė R. Šereš, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2020 m. rugsėjo 1 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2020 m. spalio 15 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: vengrų.

Sprendimą

- 1 Savo apeliaciniu skundu Europos Komisija prašo panaikinti 2019 m. birželio 27 d. Europos Sąjungos Bendrojo Teismo sprendimą *Vengrija / Komisija* (T-20/17, EU:T:2019:448, toliau - skundžiamas sprendimas); juo Bendrasis Teismas panaikino 2016 m. lapkričio 4 d. Komisijos sprendimą (ES) 2017/329 dėl priemonės SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), kurią Vengrija įgyvendino dėl apyvartos iš reklamos apmokestinimo (OL L 49, 2017, p. 36, toliau – ginčijamas sprendimas).

Faktinės bylos aplinkybės

- 2 Ginčo aplinkybės Bendrasis Teismas išdėstė skundžiamo sprendimo 1–32 punktuose. Jos gali būti apibendrintos taip, kaip nurodyta toliau.
- 3 2014 m. birželio 11 d. Vengrija priėmė 2014 m. Įstatymą Nr. XXII dėl reklamos mokesčio (toliau – Įstatymas dėl reklamos mokesčio). Šiame 2014 m. rugpjūčio 15 d. įsigaliojusiam įstatyme buvo nustatytas naujas progresinis specialus mokestis, taikomas pajamoms iš reklamos platinimo Vengrijoje (toliau – nagrinėjama mokestinė priemonė). Europos Komisijai nagrinėjant Įstatymą dėl reklamos mokesčio, siekiant patikrinti, ar yra valstybės pagalba, Vengrijos valdžios institucijos patvirtino, kad šiuo mokesčiu siekta įgyvendinti mokesčių proporcingumo principą.
- 4 Pagal šį įstatymą nagrinėjama mokestinė priemonė taikoma visiems reklamos platintojams. Taigi mokesčiu apmokestinami ūkio subjektai, kurie platina reklamą (rašytinės spaudos priemonės, audiovizualinė žiniasklaida ar skelbimų platintojai), bet ne reklamos užsakovai ir ne reklamos agentūros, kurios yra tarpininkės tarp reklamos užsakovų ir platintojų. Nagrinėjamos mokestinės priemonės apmokestinimo bazę sudaro reklamos platinimo metinė apyvarta, neatskaičius mokesčių. Ši priemonė papildė įmonėms tenkančius mokesčius, visų pirma pelno mokestį. Jos teritorinė taikymo sritis – Vengrija.
- 5 Nustatyta tokia nagrinėjamos mokestinės priemonės tarifų skalė:
 - 0,5 mlrd. Vengrijos forintų (HUF) (apie 1 400 000 EUR) nesiekiančiai apyvartos daliai – 0 %,
 - 0,5–5 mlrd. HUF (apie 14 mln. EUR) apyvartos daliai – 1 %,
 - 5–10 mlrd. HUF (apie 28 mln. EUR) apyvartos daliai – 10 %,
 - 10–15 mlrd. HUF (apie 42 mln. EUR) apyvartos daliai – 20 %,
 - 15–20 mlrd. HUF (apie 56 mln. EUR) apyvartos daliai – 30 %,
 - 20 mlrd. HUF viršijančiai apyvartos daliai – 40 % (šis dydis nuo 2015 m. sausio 1 d. padidintas iki 50 %).
- 6 Įstatyme dėl reklamos mokesčio taip pat buvo numatyta, kad mokesčių mokėtojai, kurių pelnas iki mokesčių 2013 finansiniais metais buvo lygus nuliui ar neigiamas, galėjo iš 2014 m. apmokestinimo bazės atskaityti 50 % nuostolių, perkeltų iš ankstesnių finansinių metų (toliau – galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius).
- 7 2015 m. kovo 12 d. sprendimu Komisija pradėjo SESV 108 straipsnio 2 dalyje numatytą oficialią tyrimo procedūrą, nes manė, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinis pobūdis ir galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius yra valstybės pagalba. Tame sprendime Komisija laikėsi nuomonės, kad taikant progresinius tarifus diferencijuojamos įmonės, kurių apyvarta iš reklamos yra didelė (t. y. didelės įmonės), ir įmonės, kurių apyvarta iš reklamos yra maža (t. y. mažos įmonės). Šios institucijos

teigimu, nagrinėjama mokestine priemone pastarosioms suteikiamas atrankusis pranašumas. Komisija taip pat nusprendė, kad galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius suteikia atrankųjį pranašumą, taigi yra valstybės pagalba.

- 8 Tame pačiame sprendime Komisija nurodė Vengrijos valdžios institucijoms sustabdyti nagrinėjamos mokestinės priemonės taikymą remiantis 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamento (EB) Nr. 659/1999, nustatančio išsamias [SESV] 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 8 sk., 1 t., p. 339), 11 straipsnio 1 dalimi.
- 9 Vėliau Vengrija iš dalies pakeitė šią priemonę 2015 m. birželio 4 d. priimtu Įstatymu Nr. LXII (toliau – 2015 m. įstatymas). Nagrinėjamos mokestinės priemonės šešių lygių progresinių tarifų skalė nuo 0 % iki 50 % pakeista tokiais dviem apmokestinimo tarifais:
 - 100 mln. (HUF) (apie 280 000 EUR) nesiekiančiai apyvartos daliai – 0 %,
 - 100 mln. HUF viršijančiai apyvartos daliai – 5,3 %.
- 10 2016 m. lapkričio 4 d. Komisija užbaigė oficialią tyrimo procedūrą ir priėmė ginčijamą sprendimą.
- 11 To sprendimo 1 straipsnyje Komisija padarė išvadą, kad nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinis pobūdis, įskaitant 2015 m. įstatymu padarytus pakeitimus, ir galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius yra valstybės pagalba. Komisijos teigimu, ši pagalba buvo suteikta neteisėtai, pažeidžiant SESV 108 straipsnio 3 dalį, be to, ji nesuderinama su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Ginčijamo sprendimo 4 straipsnyje Komisija įpareigojo Vengriją susigrąžinti iš pagalbos gavėjų su vidaus rinka nesuderinama pripažintą pagalbą.
- 12 Vengrijos valdžios institucijos iš įmonių, gavusių pajamų iš reklamos laikotarpiu nuo Įstatymo dėl reklamos mokesčio įsigaliojimo iki nagrinėjamos mokestinės priemonės panaikinimo ar jos pakeitimo schema, kuri būtų visiškai suderinama su Sąjungos teisės nuostatomis, reglamentuojančiomis valstybės pagalbą, turėjo susigrąžinti skirtumą tarp mokesčio, šių įmonių turėjusio būti sumokėto pagal taikomą referencinę sistemą, kurią sudaro vienodo mokesčio tarifo – 5,3 % – schema, nebent Vengrijos valdžios institucijos pasirinktų kitą dydį, ir mokesčio, kurį šios įmonės buvo įpareigosotos sumokėti arba jau buvo sumokėjusios, sumos. Jei šių dviejų sumų skirtumas būtų teigiamas, pagalbos suma turėtų būti susigrąžinta kartu su palūkanomis, apskaičiuotomis nuo termino mokesčiui sumokėti suėjimo dienos.
- 13 Vis dėlto Komisija nurodė, kad pareiga susigrąžinti lėšas nebūtų taikoma, jei Vengrija atgaline data nuo nagrinėjamos mokestinės priemonės įsigaliojimo 2014 m. dienos ją panaikintų. Vėliau, pavyzdžiui, nuo 2017 m., Vengrija galėtų įvesti neprogresinę apmokestinimo tvarką, pagal kurią mokesčio mokėtojai nebūtų diferencijuojami.
- 14 Iš esmės Komisija nusprendė, kad nagrinėjama mokestinė priemonė turi būti kvalifikuojama kaip „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, dėl toliau nurodytų priežasčių.
- 15 Kiek tai susiję su nagrinėjamos mokestinės priemonės priskyrimu valstybei ir jos finansavimu iš valstybinių išteklių, Komisija pažymėjo, kad priėmusi Įstatymą dėl reklamos mokesčio Vengrija atsisakė lėšų, kurias turėjo surinkti iš įmonių, kurių apyvarta iš reklamos mažesnė (mažų įmonių), jeigu joms būtų taikomas toks pats mokesčio tarifas kaip ir įmonėms, kurių apyvarta iš reklamos didesnė (didesnėms įmonėms).
- 16 Dėl pranašumo Komisija priminė, kad priemonėmis, kuriomis sumažinami įmonėms paprastai taikomi mokesčiai, kaip ir faktinių išmokų atvejais, suteikiamas pranašumas. Nagrinėjamu atveju daug mažesni mokesčio tarifai palengvino našta, tenkančią nedidelę apyvartą turinčioms įmonėms, palyginti su našta, kuri tenka didesnę apyvartą turinčioms įmonėms, todėl mažos įmonės įgijo pranašumą prieš didesnes.

- 17 Komisija pridūrė, kad galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius taip pat yra pranašumas, nes taip įmonėms, turinčioms perkeltų nuostolių ir 2013 m. negavusioms pelno, sumažinama mokesčių našta, palyginti su tomis įmonėmis, kurios negali pasinaudoti šia schema.
- 18 Ištyrusi nagrinėjamos mokestinės priemonės atrankumą Komisija visų pirma nurodė, kad referencinę sistemą, kuria remiantis reikia samprotauti, sudaro specialus apyvartos, gautos teikiant reklamos platinimo paslaugas, mokestis. Vis dėlto, Komisijos teigimu, progresinių reklamos mokesčio tarifų sistema negali būti referencinės sistemos dalis. Iš tiesų tam, kad pati referencinė schema nebūtų laikoma valstybės pagalba, Komisija nurodė, kad ji turi tenkinti dvi sąlygas: pirma, apyvartai iš reklamos turi būti taikomas vienodas mokesčio tarifas ir, antra, neturi būti nustatyta jokie kito aspekto, kuriuo tam tikroms įmonėms būtų suteikiamas atrankusis pranašumas.
- 19 Komisija taip pat nurodė, kad nagrinėjamu atveju progresinis apmokestinimas lemia ne tik ribinių mokesčių tarifų taikymą, bet ir vidutinius mokesčių tarifus, kurie atskiroms įmonėms skiriasi, todėl jį taikant nukrypstama nuo referencinės sistemos ir visi reklamos platintojai Vengrijoje apmokestinami taikant vienodą reklamos mokesčio tarifą.
- 20 Be to, ši institucija nusprendė, kad tik įmonėms, kurios negavo pelno 2013 m., numatyta galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius taip pat nukrypstama nuo referencinės sistemos, pagal kurią apmokestinama atsižvelgiant į apyvartą. Komisijos teigimu, šiomis aplinkybėmis įmonių patiriamos išlaidos neturėtų būti atskaitomos iš apmokestinimo bazės, priešingai, nei galima daryti pelno mokesčių atveju. Taigi suteikiant tokią galimybę, nustatomas nepateisinamas skirtingas dviejų panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje esančių įmonių grupių, t. y. pirma, įmonių, kurios turėjo perkeltų nuostolių ir negavo pelno 2013 m., ir, antra, įmonių, kurios turėjo pelno 2013 m., vertinimas. Galimybė iš dalies atskaityti nuostolius, jau buvusius priimant Įstatymą dėl reklamos mokesčio, neišvengiamai yra atrankioji, nes ja sukuriamos palankesnės sąlygos įmonėms, turinčioms didelių perkeltų nuostolių, visų pirma dėl to, kad jų susikaupė per ankstesnius metus.
- 21 Galiausiai Komisija nusprendė, kad Įstatyme dėl reklamos mokesčio, iš dalies pakeistame 2015 m. įstatymu, nustatytas mokestis grindžiamas tais pačiais kriterijais ir turintis tokių pačių savybių kaip ir pirminėje įstatymo redakcijoje įtvirtintas mokestis. Tuo remdamasi ji padarė išvadą, kad iš dalies pakeistame įstatyme nustatytas mokestis išsaugojo tas pačias savybes kaip ir tos, kuriomis remdamasi ji iš pradžių nustatė valstybės pagalbą.
- 22 2017 m. gegužės 16 d. Vengrija priėmė 2017 m. Įstatymą Nr. XLVII, kuriuo buvo iš dalies pakeistas Įstatymas dėl reklamos mokesčio. Šiuo įstatymu atgaline data buvo panaikinta nagrinėjama mokestinė priemonė.

Procesas Bendrajame Teisme ir skundžiamas sprendimas

- 23 2017 m. sausio 16 d. Vengrija dėl ginčijamo sprendimo pateikė ieškinį. Tą pačią dieną Vengrijos pateiktas prašymas sustabdyti to sprendimo vykdymą buvo atmestas 2017 m. kovo 23 d. Bendrojo Teismo pirmininko nutartimi *Vengrija / Komisija* (T-20/17 R, nepaskelbta Rink., EU:T:2017:203).
- 24 2017 m. gegužės 30 d. nutartimi Bendrojo Teismo devintosios kolegijos pirmininkas leido Lenkijos Respublikai įstoti į bylą palaikyti Vengrijos reikalavimų.
- 25 Grįsdama savo ieškinį Vengrija nurodė tris pagrindus: pirmasis grindžiamas tuo, kad nagrinėjama mokestinė priemonė klaidingai kvalifikuota kaip „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, antrasis – pareigos motyvuoti nesilaikymu, o trečiasis – piktnaudžiavimu įgaliojimais.

- 26 Skundžiamu sprendimu Bendrasis Teismas pritarė pirmajam ieškinio pagrindui ir konstatavo, kad Komisija klaidingai nusprendė, jog nagrinėjama mokestine priemone ir galimybe iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius suteikiamas atrankusis pranašumas. Tuo remdamasis jis panaikino ginčijamą sprendimą ir nepriėmė sprendimo dėl kitų ieškinio pagrindų.

Procesas Teisingumo Teisme ir šalių reikalavimai

- 27 Apeliaciniu skundu Komisija Teisingumo Teismo prašo:

- panaikinti skundžiamą sprendimą,
- priimti galutinį sprendimą byloje ir atmesti Vengrijos ieškinio dėl ginčijamo sprendimo antrąjį ir trečiąjį pagrindus, taip pat priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas ir,
- nepatenkinus šių reikalavimų, grąžinti bylą Bendrajam Teismui, kad jis išnagrinėtų ieškinio pagrindus, dėl kurių dar nepriėmė sprendimo.

- 28 Vengrija, palaikoma Lenkijos Respublikos, Teisingumo Teismo prašo:

- atmesti apeliacinį skundą kaip nepagrįstą ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

Dėl apeliacinio skundo

- 29 Grįsdama apeliacinį skundą, Komisija nurodo du pagrindus.

Dėl pirmojo pagrindo, grindžiamo SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, nes Bendrasis Teismas nusprendė, kad dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinio pobūdžio nesuteikiama atrankiojo pranašumo

- 30 Pateikdama pirmąjį pagrindą Komisija tvirtina, kad nusprendęs, jog dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinio pobūdžio nesuteikiama atrankiojo pranašumo įmonėms, kurių apyvarta iš reklamos platinimo yra nedidelė, Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį. Ši institucija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, aiškindamas ir taikydamas kiekvieną iš trijų šios priemonės atrankumo analizės etapų. Šiuo klausimu Komisija pirmiausia mano, kad Bendrasis Teismas klaidingai nusprendė, jog progresiniai tarifai yra referencinės sistemos, į kurią reikia atsižvelgti vertinant nagrinėjamos mokestinės priemonės atrankumą, dalis. Ji taip pat tvirtina, kad Bendrasis Teismas negalėjo nagrinėti įmonių, kurioms taikoma minėta priemonė, panašumo, remdamasis kitu, nefiskaliniu, šios priemonės tikslu. Galiausiai Komisija tvirtina, kad analizuodamas šios priemonės pateisinimą Bendrasis Teismas klaidingai rėmėsi perskirstymo tikslu, kuris nėra neatsiejamai susijęs su minėta priemone.
- 31 Vengrija ir Lenkijos Respublika ginčija šiuos argumentus.
- 32 Visų pirma primintina, kad pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją valstybių narių priemonės, kurių jos imasi Sąjungoje nesuderintose srityse, nėra pašalintos iš SESV nuostatų dėl valstybės pagalbos kontrolės taikymo srities (šiuo klausimu žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 / Komisija*, C-182/03 ir C-217/03, EU:C:2006:416, 81 punktą). Taigi valstybės narės turi susilaikyti nuo bet kokių mokestinių priemonių, kurios gali būti pripažintos su vidaus rinka nesuderinama valstybės pagalba, priėmimo.

- 33 Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos taip pat matyti, kad, norint nacionalinę priemonę kvalifikuoti kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad būtų įvykdytos visos toliau nurodytos sąlygos. Pirmą, turi būti valstybės parama arba parama, suteikta panaudojant valstybės išteklius. Antra, tokia priemonė turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, priemonė turi suteikti atrankųjį pranašumą jos gavėjui. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti tokią grėsmę (be kita ko, žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 34 Kiek tai susiję su sąlyga dėl pranašumo, glaudžiai susijusio su priemonės pripažinimu „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, atrankiojo pobūdžio (jį ginčija tik Komisija, pateikdama šio apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą), Teisingumo Teismo suformuotoje jurisprudencijoje nurodyta, kad, vertinant šią sąlygą, reikia nustatyti, ar pagal konkrečią teisinę sistemą nagrinėjama nacionaline priemone „tam tikroms įmonėms ar tam tikrų prekių gamybai“ sudaromos palankesnės sąlygos nei kitoms, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į minėtą sistemą siekiamą tikslą, yra panaši ir kurioms taip pat taikomas diferencijuotas požiūris, iš esmės galintis būti kvalifikuojamas kaip diskriminacinis (2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 35 Be to, kai nagrinėjama priemonė laikoma pagalbos schema, o ne individualia pagalba, Komisija turi nustatyti, kad šia priemone, nors ja teikiamas bendras pranašumas, suteikiama išimtinė nauda tik tam tikroms įmonėms arba tam tikriems veiklos sektoriams (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-270/15 P, EU:C:2016:489, 49 punktą).
- 36 Konkrečiai kalbant apie nacionalines priemones, kuriomis suteikiama mokesčių lengvata, primintina, kad tokia priemonė, kuria, nors ir neperduodami valstybės ištekliai, bet ja besinaudojantys subjektai atsiduria palankesnėje padėtyje, palyginti su kitais mokesčių mokėtojais, gali būti suteiktas atrankusis pranašumas, todėl ji yra „valstybės pagalba“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Taigi valstybės pagalba taip pat laikomos priemonės, kurios įvairiais būdais mažina įmonės biudžetui paprastai tenkančią naštą ir dėl šios priežasties, nors ir nėra subsidijos tiesiogine šio žodžio prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi identišką poveikį (šiuo klausimu žr. 1994 m. kovo 15 d. Sprendimo *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13 ir 14 punktus ir 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė*, C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 71 ir 72 punktus). Vis dėlto bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiama mokesčio lengvata nėra tokia pagalba, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 23 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 37 Šiomis aplinkybėmis siekdama nacionalinę mokesčių priemonę kvalifikuoti kaip „atrankiąją“ Komisija, pirma, turi nustatyti referencinę arba „įprastą“ mokesčių sistemą, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, ir, antra, įrodyti, kad nagrinėjama mokesčių priemonė nukrypsta nuo šios referencinės sistemos, nes pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šią sistemą siekiamą tikslą, yra panaši (šiuo klausimu žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 38 Vis dėlto sąvoka „valstybės pagalba“ neapima priemonių, kurias taikant diferencijuojamos įmonės, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į aptariamą teisės sistemą siekiamą tikslą, yra panaši, ir kurios dėl tos priežasties *a priori* yra atrankiosios, jeigu valstybei narei pavyksta įrodyti, kad toks diferencijavimas yra pagrįstas dėl to, kad jį lemia sistemos, kuriai priskiriamos šios priemonės, pobūdis arba bendra struktūra (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Nyderlandai / Komisija*, C-159/01, EU:C:2004:246, 42 ir 43 punktus; 2012 m. kovo 29 d. Sprendimo *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, 40 punktą ir 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, 44 punktą).

- 39 Būtent atsižvelgiant į šiuos svarstymus šiuo atveju reikia nagrinėti, ar Bendrasis Teismas pažeidė SESV 107 straipsnio 1 dalį, kaip ji išaiškinta Teisingumo Teismo, kai nusprendė, kad Komisija neįrodė, jog nagrinėjama mokestine priemone suteikiamas atrankusis pranašumas „tam tikroms įmonėms arba tam tikrų prekių gamybai“.
- 40 Pirmojo pagrindo pirmoje dalyje Komisija teigia, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad ji vertino galimą atrankiojo pranašumo buvimą, atsižvelgdama į klaidingą referencinę sistemą, ir teigė, kad Vengrijos teisės aktų leidėjo nustatyti progresiniai mokesčio tarifai yra šios referencinės sistemos sudedamoji dalis.
- 41 Komisijos teigimu, dėl nagrinėjamos mokestinės priemonės suteikiamas atrankusis pranašumas yra ne apyvartos dalies, nevirsijančios tam tikros sumos, neapmokestinimas, nes šis neapmokestinimas taikomas visų įmonių apyvartos daliai, nevirsijančiai neapmokestinamos ribos, o vidutinio mokesčio tarifo skirtumas, kurį lemia progresiniai tarifai. Dėl šio skirtumo įmonėms, kurių apyvarta yra nedidelė, sudaromos palankesnės sąlygos, nepagrįstai sumažinant joms tenkančią mokesčių naštą, palyginti su kitoms įmonėms tenkančia našta pagal referencinę sistemą, kurią, Komisijos teigimu, sudaro vienodo tarifo (5,3 %) apyvartos mokestis. Taigi progresinių mokesčių tarifų taikymas nesiskiria nuo situacijos, kai viena mokesčių mokėtojų grupė apmokestinama taikant vieną tarifą, o kita – taikant kitą tarifą, o tai priylgsta skirtingam panašių įmonių vertinimui.
- 42 Taigi pirmiausia kyla klausimas, ar, kaip teigia Komisija, nagrinėjama mokestine priemone numatyti progresiniai tarifai nepriskirtini prie referencinės sistemos, pagal kurią reikia įvertinti, ar suteiktas atrankusis pranašumas, ar, priešingai, kaip skundžiamo sprendimo 78–83 punktuose konstatavo Bendrasis Teismas, šie tarifai yra sudedamoji jos dalis.
- 43 Pagrindinių vidaus rinkos laisvių srityje Teisingumo Teismas yra nusprendęs, 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. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 49 punktą ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 69 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją). Šis teiginys taip pat galioja valstybės pagalbos srityje (šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimo *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 44 Vadinasi, išskyrus sritis, kuriose Sąjungos mokesčių teisė yra suderinta, nustatyti kiekvieno mokesčio esmines savybes yra valstybių narių diskrecija, nes jos turi autonomiją mokesčių srityje, tačiau šia diskrecija jos turi naudotis laikydamosi Sąjungos teisės. Tas pats pasakytina, be kita ko, apie mokesčio tarifo pasirinkimą (jis gali būti proporcinis arba progresinis), taip pat jo bazės ir apmokestinimo momento nustatymą.
- 45 Taigi šios esminės savybės iš principo apibrėžia referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą, į kurią atsižvelgiant reikia analizuoti atrankumo sąlygą, kaip nurodyta šio sprendimo 37 punkte primintoje jurisprudencijoje.
- 46 Pažymėtina, kad pagal Sąjungos teisę valstybės pagalbos srityje iš principo nedraudžiama valstybės narėms pasirinkti progresinių mokesčių tarifų, skirtų atsižvelgti į mokesčių mokėtojų pajėgumą mokėti mokesčius. Tai, kad praktiškai progresinis apmokestinimas yra labiau paplitęs apmokestinant fizinius asmenis, nereiškia, kad valstybėms draudžiama jį taikyti siekiant atsižvelgti ir į juridinių asmenų, ypač įmonių, pajėgumą mokėti mokesčius.
- 47 Taigi pagal Sąjungos teisę nedraudžiama apyvartos apmokestinti progresiniu mokesčiu, įskaitant atvejus, kai toks mokestis nėra skirtas kompensuoti neigiamas pasekmes, kurių gali atsirasti dėl apmokestinamos veiklos. Priešingai, nei teigia Komisija, apyvartos dydis yra neutralus atskyrimo kriterijus ir reikšmingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumo mokėti mokesčius rodiklis (šiuo klausimu

žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 50 punktą ir 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 70 punktą). Iš jokios Sąjungos teisės normos ar principo, taip pat ir valstybės pagalbos srityje, nematyti, kad progresiniai tarifai būtų taikomi tik apmokestinant pelną. Beje, kaip ir apyvarta, pats pelnas yra tik santykinis pajėgumo mokėti mokesčius rodiklis. Aplinkybė, kad jis yra tinkamesnis ar tikslesnis rodiklis negu apyvarta, kaip mano Komisija, neturi reikšmės valstybės pagalbos srityje, nes Sąjungos teisė šioje srityje susijusi tik su atrankiojo pranašumo, kuriuo gali pasinaudoti tam tikros įmonės kitų panašioje padėtyje esančių įmonių nenaudai, panaikinimu. Tas pats pasakytina apie galimą dvigubą ekonominį apmokestinimą, kai apmokestinama ir apyvarta, ir pelnas.

- 48 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad mokesčio, prie kurio priskiriami progresiniai mokesčio tarifai, esminės savybės iš esmės sudaro referencinę sistemą arba „įprastą“ mokesčių sistemą atrankumo sąlygos analizės tikslais. Vis dėlto negalima atmesti galimybės, kad šios savybės tam tikrais atvejais gali atskleisti akivaizdžiai diskriminacinį elementą, o tai turi įrodyti Komisija.
- 49 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) nepaneigia pirma išdėstytų teiginių. Priešingai, nei savo išvados 47–52 punktuose iš esmės pažymėjo generalinė advokatė, byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, mokesčių sistema buvo sukurta pagal akivaizdžiai diskriminuojančius parametrus, kuriais siekta apeiti Sąjungos teisę valstybės pagalbos srityje. Būtent tai toje byloje parodo tam tikroms *offshore* bendrovėms palankių apmokestinimo kriterijų pasirinkimas, kuris buvo nenuoseklus, atsižvelgiant į atitinkamo teisės aktų leidėjo nurodytą tikslą taikyti bendrą apmokestinimą visoms įmonėms.
- 50 Nagrinėjamu atveju, kaip matyti iš šio sprendimo 3–6 ir 9 punktų, priėmus Įstatymą dėl reklamos mokesčio, Vengrijos teisės aktų leidėjas patvirtino nagrinėjamą mokestinę priemonę, t. y. specialų progresinį mokestį, taikomą visų įmonių pajamoms iš reklamos platinimo Vengrijoje. Priešingai, nei teigia Komisija, šis mokestis yra tiesioginis; jo tarifų skalė buvo iš dalies pakeista 2015 m. įstatymu, tačiau savybės liko nepakitusios. Komisija neįrodė, kad šios savybės, kurias Vengrijos teisės aktų leidėjas nustatė naudodamasis savo diskrecija, susijusia su autonomija mokesčių srityje, buvo akivaizdžiai diskriminacinės, siekiant apeiti iš Sąjungos teisės kylančius reikalavimus valstybės pagalbos srityje. Šiomis aplinkybėmis nagrinėjamos mokestinės priemonės progresiniai tarifai turi būti traktuojami kaip būdingi referencinei sistemai arba „įprastai“ mokesčių sistemai, į kurią atsižvelgiant nagrinėjamu atveju turi būti vertinamas atrankusis pranašumas.
- 51 Taigi Bendrasis Teismas nepadarė teisės klaidos, kai skundžiamo sprendimo 78–83 punktuose konstatavo, kad nusprendusi, jog nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinė skalė nėra referencinės sistemos, į kurią atsižvelgiant turi būti vertinamas šios priemonės atrankumas, dalis, Komisija klaidingai rėmėsi neišsamia ir fiktyvia referencine sistema. Darytina išvada, kad pirmojo pagrindo pirma dalis turi būti atmesta kaip nepagrįsta.
- 52 Kadangi klaida, padaryta nustatant referencinę sistemą, neišvengiamai lėmė visos su atrankumu susijusios sąlygos analizės trūkumus (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankroto administratorius) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 107 punktą), nereikia priimti sprendimo dėl pirmojo pagrindo antros ir trečios dalių.
- 53 Remiantis tuo, kas išdėstyta, visą apeliacinio skundo pirmąjį pagrindą reikia atmesti kaip nepagrįstą.

Dėl antrojo pagrindo, grindžiamo SESV 107 straipsnio 1 dalies pažeidimu, nes Bendrasis Teismas nusprendė, kad galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius nesuteikia atrankiojo pranašumo

- 54 Pateikdama antrąjį pagrindą Komisija tvirtina, kad Bendrasis Teismas padarė teisės klaidą, kai nusprendė, kad galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius, leidžianti įmonėms, kurių pelnas iki mokesčių 2013 m. finansiniais metais buvo lygus nuliui ar neigiamas, iš 2014 m. nagrinėjamos mokestinės priemonės apmokestinimo bazės atskaityti 50 % perkeltų nuostolių, nėra atrankusis pranašumas. Šitaip jis pažeidė 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 97 punktą) taikymo sritį.
- 55 Vengrija ir Lenkijos Respublika ginčija šiuos argumentus.
- 56 Šiuo klausimu primintina, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 36 punkte, bendrai visiems ūkio subjektams taikoma priemonė suteikiama mokesčių lengvata nėra „valstybės pagalba“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.
- 57 Kaip nurodyta šio sprendimo 34–38 punktuose, siekiant nustatyti, ar nagrinėjama priemonė yra atrankiojo pobūdžio, atsižvelgiant į mokesčių sistemą, apibrėžtą kaip referencinė sistema arba „įprasta“ mokesčių sistema, reikia patikrinti, ar pagal šią priemonę diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą, yra panaši ir toks diferencijavimas nepagrįstas šių nuostatų pobūdžiu ir bendra struktūra.
- 58 Vadinas, tai, jog tik šias sąlygas tenkinantys mokesčių mokėtojai gali pasinaudoti šia priemone, savaime negali jai suteikti atrankiojo pobūdžio (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktą). Priemonės atrankumas taip pat negali būti grindžiamas vien tuo, kad ji yra pereinamojo laikotarpio priemonė, nes pasirinkimas apriboti jos taikymą laiko atžvilgiu, siekiant užtikrinti laipsnišką perėjimą nuo seno prie naujo mokesčių teisės akto, priklauso valstybių narių diskrecijai, apie kurią priminta šio sprendimo 44 punkte.
- 59 Nagrinėjamu atveju nustatydamas galimybę iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius Vengrijos teisės aktų leidėjas siekė sumažinti mokesčių naštą, tenkančią ekonomiškai pažeidžiamiausiosioms įmonėms pirmaisiais jų apmokestinimo nagrinėjama mokestine priemone metais, ypač dėl to, kad ši priemonė buvo nustatyta ne nuo metų pradžios. Kadangi iš pradžių ši galimybė buvo sukurta kaip pereinamojo laikotarpio priemonė, ji negali būti laikoma referencinės sistemos ar „įprastos“ mokesčių sistemos, į kurią atsižvelgiant reikia vertinti jos atrankumą, dalimi, net jeigu yra panaši į apmokestinimo bazės taisyklę.
- 60 Taigi reikia išnagrinėti, ar galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius lemia skirtingą požiūrį į ūkio subjektus, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į Įstatymo dėl reklamos mokesčio tikslą, yra panaši.
- 61 Šiuo klausimu pasakyтина, kad dėl šios galimybės diferencijuojamos, pirma, įmonės, turinčios perkeltų nuostolių iš ankstesnių metų, jeigu jos negavo pelno 2013 finansiniais metais, ir, antra, įmonės, kurios gavo pelno tais finansiniais metais, nes tik pirmosios įmonės gali pasinaudoti galimybe atskaityti šiuos perkeltus nuostolius, apskaičiuojant nagrinėjamos mokestinės priemonės apmokestinimo bazę 2014 m.
- 62 Atsižvelgiant į persikirstymo tikslą, kurio siekė Vengrijos teisės aktų leidėjas, priimdamas Įstatymą dėl reklamos mokesčio, ir kurį patvirtina nagrinėjamos mokestinės priemonės progresinis pobūdis, šių dviejų kategorijų įmonių faktinė ir teisinė padėtis nėra panaši. Pasirinkus taikyti apmokestinimo bazę, kurią sudaro apyvarta, pereinamojo laikotarpio priemonės, kuria atsižvelgiama į pelną, patvirtinimas

netampa nenuoseklus, kiek tai susiję su šiuo tikslu, nes ši priemonė, kaip, be kita ko, kitoje savo argumentų grupėje nurodo ir Komisija, yra neutralus ir reikšmingas, nors ir santykinis, įmonių pajėgumo mokėti mokesčius rodiklis.

- 63 Kaip savo išvados 109 punkte pažymėjo generalinė advokatė ir kaip Bendrasis Teismas nusprendė skundžiamo sprendimo 122 punkte, kriterijus, susijęs su pelno negavimu 2013 finansiniais metais, yra objektyvus, nes pelno negavusios įmonės Įstatymo dėl reklamos mokesčio įsigaliojimo dieną 2014 m. yra mažiau pajėgios mokėti šį mokestį nei kitos įmonės.
- 64 Taigi Vengrijos teisės aktų leidėjas galėjo, nepažeisdamas Sąjungos teisės valstybės pagalbos srityje, pirmaisiais šio įstatymo taikymo metais derinti su apyvartos dydžiu susijusio pajėgumo mokėti mokesčius priemonę ir priemonę, leidžiančią atsižvelgti į įmonių, 2013 finansiniais metais negavusių pelno, perkeltus nuostolius.
- 65 Aplinkybė, kad įmonės, galinčias pasinaudoti galimybe iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius, jau buvo galima identifikuoti tą dieną, kai buvo patvirtinta nagrinėjama mokestinė priemonė, savaime nepaneigia šios išvados.
- 66 Be to, negalima pritarti Komisijos argumentams, kad Bendrasis Teismas skundžiamo sprendimo 119–122 punktuose neatsižvelgė į 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija ir Ispanija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732) taikymo sritį, kai nusprendė, kad nustatydamos galimybę iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius Vengrijos valdžios institucijos įtvirtino diferenciaciją, grindžiamą objektyviu ir atsitiktiniu kriterijumi, visiškai nelemiančiu atrankumo.
- 67 Primintina, kad to sprendimo 77–83 punktuose Teisingumo Teismas konstatavo, jog mokestinės priemonės, siejamos su sąlyga, kad atsižvelgiama į mokesčių mokėtojo gautą pelną, vien dėl to negali būti laikomos atrankiosiomis, nes toks pelnas yra tik atsitiktinio fakto, jog atitinkamas ūkio subjektas apmokestinimo laikotarpiu yra mažai arba, priešingai, labai pelningas, padarinys. Taigi, kaip skundžiamo sprendimo 120 punkte iš esmės konstatavo Bendrasis Teismas, nors šie argumentai buvo pateikti byloje, kurioje nagrinėjamų mokestinių priemonių apmokestinimo bazė buvo grindžiama kitais nei pelnas kriterijais, kaip antai darbuotojų skaičiumi ir įmonių patalpų užimtumu, jie taikomi ir tuomet, kai nagrinėjama mokesčių lengvata, kaip ir šiuo atveju, grindžiama apyvartos mokesčio bazės sumažinimu atsižvelgiant į pelno negavimą atitinkamais finansiniais metais ir į perkeltus nuostolius, todėl neprieštarauja mokesčių teisės aktais, kuriuose numatyta ši lengvata, siekiamam perskirstymo tikslui, kai atsižvelgiama į apmokestinamų įmonių pajėgumą mokėti mokesčius.
- 68 Darytina išvada, kad, kaip skundžiamo sprendimo 117–123 punktuose teisingai nusprendė Bendrasis Teismas, Komisija klaidingai teigė, jog galimybė iš dalies atskaityti perkeltus nuostolius įtvirtina atrankųjį pranašumą, kuris yra valstybės pagalba, suteikiama įmonėms, kurių pelnas iki mokesčių 2013 m. finansiniais metais buvo lygus nuliui ar neigiamas ir kurios turėjo perkeltų nuostolių. Priešingai, nei teigia Komisija, šiuo aspektu negalima tvirtinti, kad Bendrasis Teismas priėmė sprendimą *ultra petita*. Vadinasi, apeliacinio skundo antrąjį pagrindą reikia atmesti kaip nepagrįstą.
- 69 Kadangi abu Komisijos apeliacinio skundo pagrindai turi būti atmesti, reikia atmesti visą apeliacinį skundą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 70 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį, kuri pagal 184 straipsnio 1 dalį taikoma apeliaciniame procese, pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Vengrija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Komisija pralaimėjo bylą, ji turi jas padengti.

- 71 Teisingumo Teismo procedūros reglamento 184 straipsnio 4 dalyje numatyta, kad, jeigu į bylą pirmojoje instancijoje įstojusi šalis pati nepateikė apeliacinio skundo ir dalyvauja Teisingumo Teisme vykstančio proceso rašytinėje arba žodinėje dalyje, Teisingumo Teismas gali nuspręsti, kad ši įstojusi į bylą šalis padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Nagrinėjamu atveju Lenkijos Respublika, į bylą pirmojoje instancijoje įstojusi šalis, nepateikė apeliacinio skundo, tačiau dalyvavo proceso rašytinėje ir žodinėje dalyse. Kadangi Lenkijos Respublika įstojo į bylą palaikyti Vengrijos reikalavimų ir prašė priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas, reikia priteisti iš jos bylinėjimosi išlaidas (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Andres („Heitkamp BauHolding“ bankroto administratorius) / Komisija*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 113 ir 114 punktus).

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

1. Atmesti apeliacinį skundą.

2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas, įskaitant Lenkijos Respublikos patirtas išlaidas.

Parašai.