



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 13. jūnijā¹

Lieta C-75/18

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

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Galvaspilsētas Budapeštas administratīvo un darba lietu tiesa, Ungārija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Atbalsts – Pievienotās vērtības nodokļa sistēma – Uz apgrozījumu balstīts nodoklis telekomunikāciju uzņēmumiem – Ārvalstu uzņēmumu diskriminācija progresīvas iedarbības nodokļa likmes rezultātā – Netieša diskriminācija – Atbilstoši apgrozījumam progresīvas iedarbības nodokļa pamatojums – Progresīvās nodokļa likmes radīts nepieņemams mazu uzņēmumu atbalsts – Apgrozījuma nodokļa raksturs PVN direktīvas 401. panta izpratnē

I. Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesai ir jāizskata ar nodokļu tiesībām un valsts atbalsta noteikumiem saistīti jautājumi, kam vienlaicīgi ir īpaša nozīme saistībā ar Eiropas Komisijas pašlaik izvirzīto priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli², kas balstīts uz apgrozījumu. Tā arī izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai uzņēmuma ienākumu aplikšana ar nodokli, balstoties uz apgrozījumu, jau ir apgrozījuma nodoklis vai arī šāds nodoklis ir tiešs ienākumu nodoklis.

2. Turklāt Tiesai no jauna³ ir jāizskata jautājums par nodokļu tiesību normas radītu netiešu diskrimināciju, kas šoreiz var izrietēt jau no tajā paredzētās progresīvās nodokļa likmes. Visbeidzot, Tiesai ir jāpievēršas jautājumam, vai progresīvā nodokļa sistēmas piemērošana ekonomiski spēcīgākiem uzņēmumiem ir arī nepamatots atbalsts, kas ir labvēlīgs citiem uzņēmumiem.

3. Ienākumu pārdales efekts, ko parasti grib panākt ar progresīvo nodokļa likmi, *per se* nozīmē, ka ekonomiski spēcīgākas personas aplik ar lielākiem nodokļiem un tādējādi nostāda nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar ekonomiski vājākām personām. Tā kā drīzāk ekonomiski spēcīgākas personas ir tās, kas īsteno pārrobežu darbību, šajā apstākļi varētu saskatīt šo personu netiešu diskrimināciju, it īpaši, ja progresivitātes sistēmu mērķtiecīgi izmanto, lai tā attiektos uz ekonomiski spēcīgākiem ārvalstu uzņēmumiem.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 *final*.

3 Skat. tikai spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291), un 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Rezultātā Tiesai ir jālemj par progresīvās nodokļa likmes un ar nodokli neapliekamā minimuma⁴ pieņemamību no Savienības tiesību viedokļa, kas daudzās dalībvalstīs ir vēsturiski izveidojies, ko uzskata par labklājības sistēmai piederīgu un tādēļ dalībvalstīs piemēro arī, ienākumus apliekot ar ienākumu nodokli. Turklāt progresīvā nodokļa likme un ar nodokli neapliekamais minimums ir arī plānotā Savienības mēroga digitālā pakalpojuma nodokļa pamatā, kas jau ir ieviests vairākās dalībvalstīs.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Direktīvas 2006/112/EK⁵ (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 401. pantā ir paredzēts:

“Neskarot citus Kopienas tiesību aktus, šī direktīva neliedz dalībvalstīm saglabāt vai ieviest nodokļus apdrošināšanas līgumiem, nodokļus derībām un azartspēlēm, akcīzes nodokļus, valsts nodokļus un, vispārīgā nozīmē, jebkurus nodokļus, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus ar noteikumu, ka šo nodokļu, nodevu vai maksu iekasēšana tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.”

B. Valsts tiesības

6. Pamatlietas pamatā ir *Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010. gada Likums Nr. XCIV par atsevišķām nozarēm piemērojamo speciālo nodokli, turpmāk tekstā – “Likums par speciālo nodokli”), kas laikposmā no 2010. gada līdz 2012. gadam paredzēja uz apgrozījumu balstītu speciālu nodokli atsevišķās nozarēs strādājošiem uzņēmumiem.

7. Likuma par speciālo nodokli preambulā ir noteikts:

“Saistībā ar līdzsvara atjaunošanu budžetā Parlaments pieņem šo likumu par speciāla nodokļa, ko uzliek nodokļu maksātājiem, kuru spēja piedalīties valsts izdevumu segšanā ir lielāka par vispārējo nodokļu maksāšanas pienākumu, ieviešanu.”

8. Likuma par speciālo nodokli 1. pantā ir ietverti šādi skaidrojošie noteikumi:

“Šajā likumā: [..]

2. darbība telekomunikāciju nozarē ir elektronisko komunikāciju pakalpojumu sniegšana saskaņā ar *Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény* [(2003. gada Likums Nr. C par elektroniskajām komunikācijām)] [..].”

9. Likuma par speciālo nodokli 2. pantā ir noteikts:

“Ar nodokli apliek:

- a) mazumtirdzniecību veikalā;
- b) darbību telekomunikāciju nozarē;

⁴ Ari proporcionālā nodokļa likme kombinācijā ar neapliekamo minimumu rada nodokļa progresīvu iedarbību. Piemēram, ja proporcionālais nodoklis ir 10 % un ar nodokli neapliekamais minimums ir 10 000, tad pie ienākumiem 10 000 apmērā vidējā nodokļa likme ir 0 %, pie ienākumiem 20 000 apmērā likme ir 5 % un pie ienākumiem 100 000 apmērā likme ir 9 %.

⁵ Padomes Direktīva (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.).

c) energopiegādi.”

10. Likuma par speciālo nodokli 3. pantā nodokļa maksātāji ir definēti šādi:

“1. Nodokļa maksātāji ir juridiskas personas, citas organizācijas Vispārējā nodokļu kodeksa nozīmē un pašnodarbinātas personas, kuru nodarbošanās ir apliekama ar nodokli 2. panta izpratnē.

2. Nodokli piemēro arī organizācijām un privātpersonām nerezidentēm, kas veic 2. pantā minētās ar nodokli apliekamās darbības, ja šīs darbības iekšējā tirgū veic to filiāles.”

11. Saskaņā ar Likuma par speciālo nodokli 4. panta 1. punktu nodokļa bāze ir

“nodokļa maksātāja neto apgrozījums no 2. pantā minētajām darbībām taksācijas gadā”.

12. Speciālajam nodoklim ir progresīvā nodokļa struktūra. Saskaņā ar Likuma par speciālo nodokli 5. panta b) punktu nodokļa likme

“2. panta b) punktā minētajām darbībām ir 0 %, ja nodokļa bāze nepārsniedz 500 miljonus [Ungārijas forintu (HUF)], ir 4,5 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 500 miljonus HUF, bet nepārsniedz 5 miljardus HUF, un ir 6,5 %, ja nodokļa bāze pārsniedz 5 miljardus HUF [..].”

13. Šī likuma 7. pantā ir paredzēti nosacījumi, ar kādiem šis nodoklis ir piemērojams tā sauktajiem saistītajiem uzņēmumiem:

“Nodokļa maksātājiem, kas ir kvalificēti kā saistītie uzņēmumi [1996. gada] Likuma [Nr. LXXXI] par sabiedrību un dividenžu nodokli izpratnē, piemērojamā nodokļa apmēru nosaka, saskaitot nodokļa maksātāju, starp kuriem ir saistīto uzņēmumu attiecības, neto apgrozījumus no 2. panta a) un b) punktā minētajām darbībām un iegūtajai summai piemērojot 5. pantā noteikto likmi, un iegūto rezultātu sadalot nodokļa maksātāju starpā atbilstoši katra attiecīgā neto apgrozījuma no 2. panta a) un b) punktā minētajām darbībām proporcijai attiecībā pret visu saistīto nodokļa maksātāju neto apgrozījuma no 2. panta a) un b) punktā minētajām darbībām summu.”

III. Pamatlieta

14. Prasītāja pamatlietā, *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* (turpmāk tekstā – “*Vodafone*”), ir atbilstoši Ungārijas tiesībām dibināta akciju sabiedrība. Vienīgā akcionāre ir Nīderlandē reģistrētā *Vodafone Europe B.V.*

15. Prasītāja galvenokārt darbojas telekomunikāciju tirgū. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai prasītāja attiecīgajos taksācijas gados bija trešais lielākais uzņēmums Ungārijas telekomunikāciju tirgū.

16. Vēlāk veicot nodokļu revīziju prasītājai par laikposmu no 2011. gada 1. aprīļa līdz 2015. gada 31. martam, nodokļu administrācija konstatēja prasītājas maksājamo nodokļa starpību 8 371 000 HUF apmērā un turklāt noteica tai nokavējuma procentus un naudas sodu. Pēc tam, kad iebildums par šo lēmumu tika apmierināts tikai daļēji, prasītāja cēla prasību iesniedzējtiesā.

17. Iesniedzējtiesai ir šaubas par speciālo nodokli, ņemot vērā Ungārijas telekomunikāciju tirgus īpatnības. Šīs īpatnības izpaužas tādējādi – kā uz to norāda iesniedzējtiesa –, ka “būtībā zemāko nodokļa likmi kopumā piemēro tikai Ungārijas nodokļa maksātāju apgrozījumam, savukārt nodokli, ko aprēķina, piemērojot nodokļu likmi vislielākajam apgrozījumam, maksā tikai ārvalstu mātesuzņēmumu Ungārijas meitasuzņēmumi, un tādējādi galveno speciālā nodokļa daļu, ko maksā nodokļa maksātāji, maksā tie, kuri iekļauti vislielākā apgrozījuma kategorijā, pamatojoties uz šo vislielāko likmi”.

18. Tomēr dokumenti, ko Tiesai ir iesniegusi Komisija un Ungārija, pilnībā neapstiprina šo iesniedzējtiesas argumentu. No dokumentiem izriet, ka pirmajā gadā (2010. gadā) no 16 attiecīgajiem uzņēmumiem katrā ziņā 6 nav ārvalstnieku kontrolēti uzņēmumi, kam piemēro augstāko nodokļa likmi. Vēl cita statistika liecina, ka attiecīgo likmi piemēro ne tikai uzņēmumiem, kas atrodas ārvalstu īpašumā. Statistika tāpat liecina, ka vidējo nodokļa likmi piemēro arī uzņēmumiem, kuriem ir ārvalstu akcionāri.

19. Iesniedzējtiesa vēl arī norāda, ka Komisija 2012. gadā pret Ungāriju bija uzsākusi procedūru par valsts pienākumu neizpildi, kas 2013. gadā tomēr tika izbeigta. Kā iemeslu Komisija norādīja, ka Likums par speciālo nodokli jau vairs nebija spēkā un tādēļ tas 2013. gadā vairs nebija piemērojams.

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

20. Ar 2017. gada 23. novembra lēmumu, kas saņemts 2018. gada 6. februārī, iesniedzējtiesa ir nolēmusi atbilstoši LESD 267. pantam uzsākt prejudiciāla nolēmuma procedūru un ir iesniegusi Tiesai lēmuma pieņemšanai šādus jautājumus:

- 1) Vai LESD 49., 54., 107. un 108. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts pasākumu, kura ietvaros dalībvalsts tiesiskais regulējums (likums, ar ko nosaka speciālu telekomunikāciju nodokli) rada tādas sekas, ka faktiskais nodokļu slogs gulstas uz ārvalstu nodokļa maksātājiem? Vai minētās sekas ir uzskatāmas par netiešu diskrimināciju?
- 2) Vai LESD 107. un 108. pants pieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru noteikts nodokļa maksāšanas pienākums, kas piemērojams apgrozījumam un aprēķināts atbilstoši progresīvajai nodokļa likmei? Vai tas ir netieši diskriminējošs, ja tā sekas ir tādas, ka augstākajā nodokļa bāzes kategorijā faktiskais nodokļu slogs galvenokārt gulstas uz ārvalstu nodokļa maksātājiem? Vai šīs sekas ir uzskatāmas par aizliegtu valsts atbalstu?
- 3) Vai PVN direktīvas 401. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru ir nošķirti ārvalstu nodokļa maksātāji un iekšzemes nodokļa maksātāji? Vai ir jāuzskata, ka speciālais nodoklis var tikt raksturots kā apgrozījuma nodoklis? Proti, vai tas ir ar PVN direktīvu saderīgs nodoklis?

21. Tiesvedībā Tiesā par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegusi *Vodafone*, Ungārija, Polijas Republika, Čehijas Republika un Eiropas Komisija. Izņemot Čehijas Republiku, 2019. gada 18. marta tiesas sēdē piedalījās visi iepriekš minētie un vēl Vācijas Federatīvā Republika.

V. Juridiskais vērtējums

22. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Ungārijas Likuma par speciālo nodokli saderību ar Savienības tiesībām.

23. Jautājums par saderību ar Savienības tiesībām rodas, ņemot vērā speciālā nodokļa konkrēto struktūru. Pirmkārt, nodokļa bāze nav saistīta ar peļņu, bet gan ar uzņēmumu, kas ir nodokļa maksātāji, neto apgrozījumu. Otrkārt, nodokli raksturo vairāku līmeņu progresīvās likmes struktūra. Izšķir trīs dažādus līmeņus, kam piemēro trīs atšķirīgas nodokļa likmes, konkrēti – 0 % nodokļa likmi piemēro neto apgrozījuma summai līdz 500 miljoniem HUF; 4,5 % nodokļa likmi piemēro neto apgrozījuma summai, kas pārsniedz 500 miljonus HUF, bet nav lielāka par 5 miljardiem HUF; 6,5 % piemēro neto apgrozījuma summai, kas pārsniedz 5 miljardus HUF.

24. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa izvirza jautājumu, vai iepriekš raksturotais nodoklis pārkāpj LESD 49. un 54. pantu (šajā ziņā skat. B. daļu), LESD 107. un 108. pantu (šajā ziņā skat. C daļu), kā arī PVN direktīvas 401. pantu (šajā ziņā skat. A daļu). Ir lietderīgi vispirms atbildēt uz trešo prejudiciālo jautājumu, lai no sākuma noskaidrotu, kāds ir attiecīgā uz apgrozījumu balstītā nodokļa raksturs. Ja uz šo nodokli attiektos PVN direktīvas 401. pantā paredzētais aizliegums, uz abiem pārējiem jautājumiem tā kā tā vairs nebūtu jāatbild.

A. Trešais prejudiciālais jautājums: PVN direktīvas 401. panta pārkāpums

25. PVN direktīvas 401. pantā ir precizēts, ka dalībvalstis var ieviest jaunus nodokļus, ja tos nevar raksturot kā apgrozījuma nodokļus. Šajā sakarā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai telekomunikāciju uzņēmumiem piemērojamais speciālais nodoklis, kas balstīts uz apgrozījumu, ir vērtējams kā nodoklis, ko var raksturot kā apgrozījuma nodokli. Šādā gadījumā Ungārijai saskaņā ar PVN direktīvas 401. pantu būtu liegts to ieviest.

26. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā uzsver, ka, lai interpretētu PVN direktīvas 401. pantu, tas ir jāaplūko tā normatīvajā kontekstā⁶.

27. No Padomes Pirmās direktīvas 67/227/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu⁷ preambulas apsvērumiem izriet, ka tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanai mērķis ir atļaut izveidot kopēju tirgu, kurā pastāvētu neizkropļota konkurence un kas darbotos līdzīgi jebkuram vietējam tirgum; lai to panāktu, ir jānovērš atšķirības nodokļu piemērošanā, kas varētu izkropļot konkurenci un traucēt tirdzniecībai⁸. Ar PVN direktīvu⁹ tika ieviesta šāda kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma.

28. Kopējās PVN sistēmas princips ir līdz mazumtirdzniecības stadijai piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli¹⁰. Kā uzsver Tiesa, šis nodoklis galu galā ir jāsedz tikai galapatērētājam¹¹.

29. Lai sasniegtu mērķi vienādot nodokļa uzlikšanas nosacījumus vienādām darbībām neatkarīgi no dalībvalsts, kurā tās notiek, kopējai PVN sistēmai ir jāizstāj apgrozījuma nodokļi, kas ir spēkā dažādās dalībvalstīs. Šādu apsvērumu dēļ PVN direktīvas 401. pantā tiek ļauts dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokļus, nodevas vai maksas, kas tiek uzliktas preču piegādei, pakalpojumu sniegšanai vai importam, tikai tad, ja tos nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem.

30. Tiesa šajā sakarā ir lēmusi, ka jebkurā gadījumā ir uzskatāms, ka nodokļi, kam ir tādas pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līdzīgā veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski¹².

6 Spriedumi, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors* u.c. (C-475/17, EU:C:2018:636, 29. un nākamie punkti), 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 18. punkts), un 1999. gada 8. jūnijs, *Pelzl* u.c. (C-338/97, C-344/97 un C-390/97, EU:C:1999:285, 13.–20. punkts).

7 OV 1967, Nr. 71, 1301. lpp.; turpmāk tekstā – “Pirmā direktīva”.

8 Spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 19. punkts).

9 Vispirms ar Padomes Otro direktīvu 67/228/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējās pievienotās vērtības nodokļu sistēmas struktūra un piemērošanas kārtība (OV 1967 71, 1303. lpp.), vēlāk ar Padomes Sesto direktīvu 77/388/EEK (1977. gada 17. maijs) par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV 1977, L 145, 1. lpp.).

10 Spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 21. punkts).

11 Spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 22. punkta beigu daļa).

12 Spriedumi, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors* u.c. (C-475/17, EU:C:2018:636, 37. punkts), 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 26. punkts), 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance* u.c. (C-308/01, EU:C:2004:252, 32. punkts), un 1992. gada 31. marts, *Dansk Denkvit un Poulsen Trading* (C-200/90, EU:C:1992:152, 11. un 14. punkts).

31. No Tiesas judikatūras izriet, ka pastāv četras šādas pazīmes, proti: 1) vispārēja PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; 2) tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksātāja saņemtajai samaksai par precēm vai sniegtajiem pakalpojumiem; 3) šā nodokļa iekasēšana katrā ražošanas un izplatīšanas procesa stadijā, ieskaitot mazumtirdzniecību, neatkarīgi no iepriekš notikušo darījumu skaita; 4) PVN, kas samaksāts iepriekšējās procesa stadijās, atskaitīšana no nodokļa maksātāja maksājamā nodokļa apmēra, kā rezultātā šis nodoklis attiecīgajā stadijā tiek uzlikts tikai šajā stadijā pievienotajai vērtībai un tā galīgo apmēru sedz galapatērētājs¹³.

32. Tomēr, pirmkārt, Ungārijas speciālais nodoklis neattiecas uz jebkuru darījumu, bet gan tikai uz īpašiem telekomunikāciju uzņēmumu darījumiem. Tādējādi tas nav (vispārējs) apgrozījuma nodoklis pirmā kritērija nozīmē, bet gan katrā ziņā būtu īpašs akcīzes nodoklis, ko dalībvalstīm tomēr pašlaik būtu liegts piemērot tikai to nosacījumu gadījumā, kas paredzēti Direktīvas 2008/118/EK¹⁴ 1. panta 2. un 3. punktā.

33. Otrkārt, attiecīgā nodokļa mērķis nav tā pārvešana uz patērētāju (ceturtais kritērijs). Pēdējo minēto nevar apstiprināt, tikai pamatojoties uz to, ka, veicot aprēķinus, nodoklis ir iekļauts preču vai pakalpojumu cenā. Lielākā vai mazākā mērā tā tas ir ikviena nodokļu sloga gadījumā, ko piemēro uzņēmumam. Ja patērētājs – kā tas ir izskatāmajā lietā vērtējamā speciālā nodokļa gadījumā, ko piemēro telekomunikāciju uzņēmumiem – nav ar nodokli apliekamā persona, nodokļa mērķim drīzāk ir jābūt tā konkrētai pārvešanai uz patērētāju.

34. Tas būtu iespējams ar nosacījumu, ka darījuma izpildes brīdī (proti, patērētāju apgādes brīdī) ir zināms nodokļa apmērs, kā tas ir PVN gadījumā. Tomēr, tā kā attiecīgo nodokli var aprēķināt tikai gada beigās un tas ir atkarīgs no gada apgrozījuma apmēra, telekomunikāciju uzņēmumam, kas ir pakalpojuma sniedzējs, pakalpojuma sniegšanas brīdī vēl nemaz nav zināms varbūtēji pārnesamais nodokļa slogs, katrā ziņā nav zināms precīzs tā apmērs¹⁵. Piemēram, gadījumā, ja gada beigās netiek sasniegta zemākā robežvērtība, vispār nav nodokļa, kas būtu pārnesams uz patērētāju. Tādējādi nav, *uz pārvešanu vērstu* nodokļa.

35. No Ungārijas speciālā nodokļa, ko piemēro telekomunikāciju uzņēmumiem, koncepcijas drīzāk izriet, ka ar šo nodokli ir jāapliek uzņēmumi, un uz to Ungārija pamatoti norāda. Kā izriet no likuma preambulas, attiecīgo uzņēmumu spējai piedalīties valsts izdevumu segšanā ir jābūt lielākai par vispārējo nodokļu maksāšanas pienākumu (ar to laikam ir domāta vispārējā spēja maksāt nodokļus). Tādējādi ar nodokli ir apliekama šo uzņēmumu īpašā maksātspēja, nevis telekomunikāciju pakalpojumu saņēmēju maksātspēja. Šajā ziņā Ungārijas speciālais nodoklis līdzinās īpašam (tiešajam) uzņēmumu nodoklim, ko piemēro noteiktiem uzņēmumiem, šajā gadījumā – telekomunikāciju uzņēmumiem.

36. Turklāt ar nodokli netiek aplikts katrs konkrētais darījums, pamatojoties uz tā cenu, bet gan, kā izriet no Likuma par speciālo nodokli 1. un 2. panta, kopējais (neto) apgrozījums no elektronisko komunikāciju pakalpojumu sniegšanas taksācijas gadā, sākot no 500 miljonu HUF robežvērtības, kam piemēro likmi 4,5 % apmērā, un 5 miljardu HUF robežvērtības, kam piemēro likmi 6,5 % apmērā. Arī šajā ziņā īpašais uzņēmumu nodoklis pēc savas būtības līdzinās īpašam tiešajam ienākumu nodoklim. Taču atšķirībā no “normālā” tiešā ienākumu nodokļa par nodokļa bāzi izmanto nevis gūto peļņu – kā starpību starp diviem uzņēmuma aktīviem konkrētā laikposmā –, bet gan konkrētā laikposmā sasniegto apgrozījumu. Tomēr tas – atšķirībā no Komisijas acīmredzami paustā viedokļa tiesas sēdes laikā – negroza *tiešā* nodokļa būtību.

13 Spriedumi, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 28. punkts), 1999. gada 8. jūnijs, *Pelzl* u.c. (C-338/97, C-344/97 un C-390/97, EU:C:1999:285, 21. punkts), un 1992. gada 7. maijs, *Bozzi* (C-347/90, EU:C:1992:200, 12. punkts).

14 Padomes direktīva (2008. gada 16. decembris) par akcīzes nodokļa piemērošanas vispārēju režīmu, ar ko atceļ Direktīvu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).

15 Par šo prasību skat. tikai spriedumu, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors* u.c. (C-475/17, EU:C:2018:636, 46. un 47. punkts) – negatīvi, ka novirzīšanas ziņā pastāv nenoteiktība, un spriedumu, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 33. punkts).

37. Tādējādi Ungārijas speciālais nodoklis ir īpašs, uz apgrozījumu balstīts (tiešais) ienākumu nodoklis, kam jāapgūst telekomunikāciju uzņēmumu īpašā maksātspēja. Līdz ar to attiecīgo nodokli – kā to pamatoti uzsver arī Komisija – nevar raksturot kā apgrozījuma nodokli, kas jāsedz patērētājam. No tā izriet, ka PVN direktīvas 401. pants neliedz Ungārijai ieviest šo nodokli līdztekus PVN.

B. Pirmais prejudiciālais jautājums – brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums

38. Pirmais jautājums ir par to, vai LESD 49. un 54. pantā paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā ir Ungārijas speciālais nodoklis telekomunikāciju nozarē. Savukārt LESD 107. un 108. pants, kas arī ir minēti šajā prejudiciālajā jautājumā, tiek detalizēti aplūkoti otrā prejudiciālā jautājuma kontekstā.

39. Šajā ziņā vispirms jāsecina, ka tiešo nodokļu joma, kurai pieder attiecīgais speciālais nodoklis (skat. iepriekš 35. un nākamās punktus), pati par sevi neietilpst Savienības kompetencē, tomēr dalībvalstīm tām piešķirtās pilnvaras ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesību normas, pie kurām it īpaši pieder pamatbrīvības¹⁶.

40. Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, tādu sabiedrību gadījumā, kuras ir nodibinātas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, – atbilstoši LESD 54. pantam – ietver to tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību¹⁷.

41. Turklāt brīvību veikt uzņēmējdarbību izskatāmajā lietā piemēro tikai tad, ja tā ir pārrobežu situācija (skat. 1. punktu). Ja tā ir pārrobežu situācija, ir jājautā, vai speciālais nodoklis nozīmē brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu (skat. 2. punktu) un vai šādu ierobežojumu var pamatot ar primārajiem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. 3. punktu).

1. Pārrobežu situācija

42. Ungārijas valdība izsaka šaubas par to, kādās situācijās sabiedrības var tikt uzskatītas par “vietējām” vai “ārvalstu” sabiedrībām. Šajā kontekstā vispirms jāsecina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru sabiedrības juridiskā adrese tāpat kā fizisko personu valstspiederība tiek izmantota, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmai¹⁸. Tā kā prasītājas pamatlietā juridiskā adrese ir Ungārijā, tā tādējādi ir uzskatāma par Ungārijas sabiedrību, tādēļ runa nav par pārrobežu situāciju.

43. Tomēr prasītājas mātesuzņēmums ir sabiedrība ar juridisko adresi Nīderlandē. Ja šī ārvalsts sabiedrība savu darbību Ungārijas tirgū īsteno ar meitasuzņēmuma – proti, prasītājas pamatlietā – starpniecību, tādā gadījumā ir skarta mātesuzņēmuma brīvība veikt uzņēmējdarbību.

16 Spriedumi, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40. punkts), 1995. gada 11. augusts, *Wielockx* (C-80/94, EU:C:1995:271, 16. punkts), un 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts).

17 Spriedumi, 2018. gada 4. jūlijs, *NN* (C-28/17, EU:C:2018:526, 17. punkts), 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 17. punkts), un 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 41. punkts).

18 Spriedumi, 2008. gada 2. oktobris, *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, EU:C:2008:531, 25. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *AMID* (C-141/99, EU:C:2000:696, 20. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 40. punkts).

44. Šajā kontekstā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu vajadzībām sabiedrība var atsaukties uz citas ar to saistītas sabiedrības brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ciktāl šāds ierobežojums skar tās pašas aplikšanu ar nodokļiem¹⁹. Tādēļ prasītāja pamatlietā var atsaukties uz iespējamu sava mātesuzņēmuma *Vodafone Europe B.V.* brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

2. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

45. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežo visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu²⁰. Principā tas attiecas uz diskrimināciju, tomēr tas skar arī nediskriminējošus ierobežojumus. Katrā ziņā saistībā ar nodokļiem un nodevām ir jāņem vērā, ka tie *per se* nozīmē slogu un tādējādi mazina uzņēmējdarbības veikšanas pievilcīgumu citā dalībvalstī. Pārbaude atbilstoši nediskriminējošu ierobežojumu kritērijiem nozīmētu piemērot Savienības tiesības visiem valsts nodokļa iekasējamības gadījumiem un tādējādi būtiski apšaubīt dalībvalstu suverenitāti nodokļu lietās²¹.

46. Tādēļ Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalstu tiesību normas, kas reglamentē nodokļu uzlikšanas nosacījumus un apmēru, ietilpst nodokļu autonomijas jomā, ja vien attieksme pret pārrobežu situāciju nav diskriminējoša salīdzinājumā ar valsts iekšējo situāciju²².

47. Tādēļ, lai notiktu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, vispirms jābūt izpildītam nosacījumam, ka divas vai vairākas atsauces grupas saskaras ar atšķirīgu attieksmi (skat. b) punktu). Ja tas tā ir, kā nākošais rodas jautājums, vai šī atšķirīgā attieksme izpaužas tādējādi, ka pārrobežu situācijas saskaras ar diskrimināciju salīdzinājumā ar valsts iekšējām situācijām, turklāt šajā kontekstā iespējama gan atklāta, gan slēpta diskriminācija (skat. c) punktu). Kā papildus aspekts dažreiz tiek izvērtēts, vai atšķirīga attieksme skar situācijas, kas objektīvi ir savstarpēji salīdzināmas (skat. d) punktu).

48. Visbeidzot, izskatāmajā lietā vispirms īsumā jāprecizē, ka attiecīgo atšķirīgo attieksmi – atšķirībā no situācijas lietā *Hervis Sport*²³ – nevar balstīt uz tā saukto konsolidācijas normu, kas paredzēta Likuma par speciālo nodokli 7. pantā, bet gan tikai uz progresīvo nodokļa likmi (skat. a) punktu).

a) Konsolidācijas normas neatbilstība šajā lietā

49. Ciktāl Komisija uzskata, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums tieši izriet no sprieduma lietā *Hervis Sport*, tam nevar piekrist.

50. Attiecīgās lietas faktiskajiem apstākļiem bija raksturīga mazumtirdzniecībai piemērotā progresīvā ienākumu nodokļa, kas balstīts uz apgrozījumu, mijiedarbība ar tā saukto konsolidācijas normu, ko piemēro uzņēmumu grupām. Konsolidācijas norma konkrēti paredzēja, ka klasifikācijai progresīvā nodokļa attiecīgajā līmenī ņem vērā nevis atsevišķa uzņēmuma apgrozījumu, bet gan visas uzņēmumu

19 Spriedumi, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 23. punkts), 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 39. punkts); šādā nozīmē arī spriedums, 1994. gada 12. aprīlis, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, 18. un nākamie punkti).

20 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts), 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts).

21 Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietās X (C-498/10, EU:C:2011:870, 28. punkts), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 82. un nākamie punkti), X (C-686/13, EU:C:2015:31, 40. punkts), C (C-122/15, EU:C:2016:65, 66. punkts), un *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 28. punkts).

22 Skat. spriedumu, 2016. gada 14. aprīlis, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 29. punkts), rikožumu, 2009. gada 4. jūnijs, *KBC-bank* (C-439/07 un C-499/07, EU:C:2009:339, 80. punkts), spriedumu, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. un 53. punkts).

23 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

grupas konsolidēto apgrozījumu. Šīs tiesību normas pamatā ir no nodokļu tiesību viedokļa drīzāk netipiska progresīvas iedarbības nodokļa piemērošana juridiskām personām. Šāda konsolidācijas norma principā ir vajadzīga, lai novērstu progresivitātes zudumu, ko var radīt sadalījums vairākās juridiskajās personās.

51. Tomēr Tiesa izteica šaubas par šādas konsolidācijas normas atbilstību Savienības tiesībām²⁴. Tā kā tādu pašu konsolidācijas normu, kas paredzēta Likuma par speciālo nodokli 7. pantā, piemēro arī izskatāmajā lietā aplūkojamam speciālajam nodoklim telekomunikāciju tirgū, Komisija jau šajā apstākli saskata Savienības tiesību pārkāpumu.

52. Pat ja konsolidācijas norma izskatāmajā lietā pārkāptu Savienības tiesības – kas automātiski neizriet no iepriekš minētā sprieduma –, šim apstāklim izskatāmajā lietā nebūtu izšķirošas nozīmes lēmuma pieņemšanā un tas arī nesniegtu atbildi uz iesniedzējtiesas jautājumu. Tas tikai nozīmētu, ka konsolidācijas norma nebūtu jāpiemēro. Tomēr, tā kā iesniedzējtiesa ir secinājusi, ka prasītājam pamatlietā – sakarā ar saiknes ar citiem telekomunikāciju uzņēmumiem Ungārijas tirgū neesamību – attiecīgā norma katrā ziņā nav piemērojama, tas nekādi neietekmētu pamata tiesvedību.

53. Tādēļ Tiesai izskatāmajā lietā ir jāizskata jautājums, vai noteikumiem par speciālo nodokli pašiem par sevi – neatkarīgi no konsolidācijas normas – ir diskriminējoša ietekme. Spriedumā *Hervis Sport* nav sniegta atbilde uz šo jautājumu, arī ne – kā pamatoti uzsver *Vodafone* – tādā nozīmē, kā Ungārijas valdība uzskata, ka nodokļa progresivitāte pati par sevi nevarot būt pietiekams diskriminācijas esamības apstiprinājums. Attiecīgajā spriedumā Tiesa tikai izvērtēja progresīvās nodokļa likmes un konsolidācijas normas salikumu, neizslēdzot, ka arī progresīvā likme pati par sevi varētu būt diskriminācijas iemesls²⁵.

b) Atšķirīga attieksme

54. Tādēļ vispirms ir jājautā, vai ar Likumu par speciālo nodokli pret dažādiem uzņēmumiem vispār tiek īstenota atšķirīga attieksme. Šķiet, pret to liecina apstākļi, ka attiecīgajā likumā dažādiem uzņēmumiem nav paredzētas atšķirīgas nodokļa likmes. Gluži pretēji, tajā ir definēti vien noteikti apgrozījuma līmeņi, kuros principā var ietilpt jebkurš uzņēmums. Attiecīgās nodokļa likmes, kas ir saistītas ar šiem apgrozījuma līmeņiem, vienveidīgi piemēro ikvienam uzņēmumam. Ņemot vērā iepriekš minēto, Ungārijas valdība uzskata, ka atšķirīga attieksme netiekot īstenota.

55. Pret to nevar iebilst, apgalvojot, ka atšķirīga attieksme būtu saskatāma jau tajā apstākli, ka uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu speciālais nodoklis absolūtos skaitļos ir jāmaksā vairāk nekā uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu. Tas pats par sevi vēl nenozīmē atšķirīgu attieksmi, jo šī diferencētā nodokļu uzlikšana atbilst vispāratzītam principam par nodokļu ieturēšanu atbilstoši maksātspējai. Atšķirīgu attieksmi var noliegt, ja nodokļa bāze un maksājamais nodoklis ir savstarpēji proporcionāli, kā tas ir, piemēram, proporcionālās nodokļa likmes (“flat tax”) gadījumā.

56. Progresīvās nodokļa likmes gadījumā nodokļa bāze un maksājamais nodoklis tomēr ne visiem nodokļa maksātājiem ir šādās proporcijās. Tas īpaši skaidri kļūst izskatāmajā lietā, ja salīdzina vidējās nodokļa likmes, ko piemēro nodokļa maksātājiem, ņemot vērā to kopējo apgrozījumu – un ne tikai atsevišķās pakāpes. Šī vidējā nodokļa likme palielinās, sasniedzot attiecīgu apgrozījuma līmeni, tādēļ uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu kopumā piemēro arī lielāku vidējo nodokļa likmi nekā uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu. Līdz ar to tie ne tikai absolūtos skaitļos, bet arī salīdzinoši maksā lielāku nodokli. Šeit ir saskatāma atšķirīga attieksme pret attiecīgajiem uzņēmumiem²⁶.

24 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. un nākamie punkti).

25 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 34. punkts).

26 Šādā nozīmē arī mani secinājumi lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 49. punkts).

c) Pārrobežu situācijas diskriminēšana

57. Līdz ar to rodas jautājums, vai šī atšķirīgā attieksme ārvalstu uzņēmumus nostāda nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar vietējiem uzņēmumiem.

58. Šajā ziņā nav saskatāma ārvalstu uzņēmumu atklāta un tieša diskriminācija. Tas tādēļ, ka speciālā nodokļa iekasēšanas noteikumi neparedz diferencēt uzņēmumus atkarībā no to juridiskās adreses vai “izcelsmes”. Tādējādi Likumā par speciālo nodokli attiecībā uz ārvalstu uzņēmumiem nav paredzēta atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar vietējiem uzņēmumiem.

59. Tomēr pamatbrīvības aizliedz ne vien acīmredzamu diskrimināciju, bet arī visa veida slēptu vai netiešu diskrimināciju, ar ko, piemērojot citus diferencēšanas kritērijus, panāk to pašu rezultātu²⁷. Tādēļ diskriminējoša rakstura konstatēšanai LESD 49. un 54. panta izpratnē būtisks ir jautājums, vai attiecībā uz telekomunikāciju uzņēmumiem īstenotā atšķirīgā attieksme, piemērojot tiem gada neto apgrozījuma kritēriju, ir pielīdzināma atšķirīgai attieksmei uzņēmumu izcelsmes vai juridiskās adreses dēļ.

60. Šajā kontekstā, pirmkārt, jānoskaidro, kādas prasības jāizvirza korelācijai starp izvēlēto diferencēšanas kritēriju – šajā gadījumā apgrozījumu – un uzņēmuma juridisko adresi (skat. 61. un nākamās punktus). Otrkārt, ir jāanalizē, vai netieša diskriminācija katrā ziņā ir tādā gadījumā, ja diferencēšanas kritērijs tika apzināti izvēlēts ar diskriminējošu mērķi (skat. 83. un nākamās punktus).

1) Attiecīgā korelācija

61. Līdzšinējā judikatūra nesniedz vienotu priekšstatu nedz par minētās korelācijas apmēru, nedz tās raksturu. Attiecībā uz kvantitatīvo apmēru Tiesa līdz šim ir ņēmusi vērā gan atbilstību vairumā gadījumu²⁸, gan vienkārši lielākas ietekmes uz nerezidentiem esamību²⁹; daļēji tā norāda pat tikai uz diskriminācijas risku³⁰. Kvalitatīvā aspektā nav skaidrs, vai korelācijai parasti³¹ ir jābūt un attiecīgi jāizriet no diferencēšanas kritērija būtības, kā tas norādīts vairākos spriedumos³², vai arī tā var balstīties uz drīzāk nejaušiem faktiskiem apstākļiem³³. Turklāt nav precizēts, vai kvantitatīvai un kvalitatīvai korelācijai ir jāpastāv kumulatīvi vai arī varbūt ir pietiekami ar to alternatīvu pastāvēšanu.

27 Spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 30. punkts), 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts), 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts), un 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. punkts).

28 Skat. spriedumus, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 31. punkts), 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. punkts), 2007. gada 22. marts, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. punkts), 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts), 1993. gada 13. jūlijs, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 15. punkts), un 1988. gada 7. jūlijs, *Stanton un L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, 9. punkts); skat. arī spriedumus, 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 48. punkts par pakalpojumu sniegšanas brīvību), un 1988. gada 3. marts, *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, 28. punkts par EEK 95. pantu).

29 Spriedums, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300; 119. punkts).

30 Spriedums, 2007. gada 22. marts, *Talotta* (C-383/05, EU:C:2007:181, 32. punkts); līdzīgi arī spriedums, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300; 119. punkts).

31 Skat. spriedumu, 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts).

32 Skat. spriedumu, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts) par brīvību veikt uzņēmējdarbību; par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību skat. arī spriedumus, 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts), 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts), 2012. gada 28. jūnijs, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts), un 2009. gada 10. septembris, Komisija/Vācija (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Tādā nozīmē spriedumi, 1985. gada 9. maijs, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14. punkts), un 1989. gada 5. decembris, Komisija/Itālija (C-3/88, EU:C:1989:606, 9. punkts par brīvību veikt uzņēmējdarbību).

62. Kā es jau citviet esmu norādījusi, attiecībā uz pieņēmumu par slēptu diskrimināciju jāizmanto strikti standarti. Tas tāpēc, ka slēptai diskriminācijai nebūtu jāizraisa diskriminācijas sastāva paplašināšana, bet gan tikai jāaptver arī tādi gadījumi, kas, tīri formāli spriežot, gan nav uzskatāmi par diskrimināciju, taču faktiski tiem ir diskriminējoša iedarbība³⁴.

i) Kvantitatīvais kritērijs

63. Tādējādi no kvantitatīvā viedokļa nekādā ziņā nevar būt pietiekami vien ar vienkāršu pārsvaru – tādā nozīmē, ka tiek skarti vairāk nekā 50 % uzņēmumu –; gluži pretēji, korelācija starp piemēroto diferencēšanas kritēriju un uzņēmuma juridisko adresi lielākoties ir jākonstatē³⁵.

64. Tomēr tiesību piemērošanā šis kvantitatīvais faktors var sagādāt nopietnas grūtības. Proti, pārbaudes rezultāts ir atkarīgs no tā, kādi salīdzināmie lielumi katrreiz tiek izvēlēti. Tā, piemēram, Tiesa lietā *Hervis Sport* jautāja, vai vairākums saistīto sabiedrību *visaugstākajā speciālā nodokļa likmes līmenī* bija saistīti ar ārvalsts mātesuzņēmumiem³⁶.

65. Tomēr vienīgi vislielākā likmes līmeņa izvēli ir grūti pamatot kā vispārējo kritēriju. Nav saprotams, kāpēc tikai šis līmenis ir noteicošais diskriminējoša rakstura konstatēšanā. Konkrētajā gadījumā to, iespējams, varēja izskaidrot tādējādi, ka salīdzinājumā ar augstāko likmes līmeni pārējie līmeņi šķita niecīgi zemi³⁷. Tomēr izskatāmajā lietā jau vidējais līmenis ar nodokļa likmi 4,5 % apmērā nav uzskatāms par niecīgu. Turklāt, jo vairāk nodoklim ir progresivitātes līmeņu, jo apšaubāmāka kļūst pārbaude, pamatojoties vien uz augstāko likmes līmeni. Šāda pieeja pilnīgu neveiksmi cieš mainīgas progresivitātes likmes gadījumā, kurā nav nekādu līmeņu, kā tas, piemēram, bieži ir ienākumu aplikšanas ar nodokli gadījumā.

66. Nepārlicina arī Komisijas priekšlikums, kas paredz jautāt, vai speciālā nodokļa kopējo ieņēmumu lielāko daļu maksā ārvalstu uzņēmumi. Tas nav drošs, bet gan tikai nejaušs korelācijas rādītājs. Pirmkārt, konkrētajā gadījumā – uz ko norāda Ungārija – tas tā būtu arī proporcionāla nodokļa gadījumā, ko arī Komisija pamatoti uzskata par tādu, kas nerada aizdomas. Attiecīgā pazīme arī vienmēr būtu izpildīta, ja tirgū pārsvarā dominē ārvalstu uzņēmumi.

67. Otrkārt, netiktu ņemti vērā, piemēram, tādi gadījumi, kad atsevišķiem ārvalstu uzņēmumiem piemēro būtiskas nodokļa likmes, savukārt daudzi mazie vietējie uzņēmumi, kam piemēro zemas nodokļa likmes, speciālā nodokļa kopējos ieņēmumos veido tik lielu daļu, ka korelācija būtu jānoraida. Tātad, pakārtojot diskriminējošā rakstura esamību attiecīgajam mazo vietējo uzņēmumu pienesumam, tiktu iegūti nejauši rezultāti, un tādēļ šāda pieeja nav lietderīga.

68. Tas pats attiecas uz vidējās nodokļa likmes ņemšanu vērā. Tā kā progresīvo nodokļu gadījumā atšķirīgā attieksme izriet no atšķirīgu *vidējo* nodokļa likmju piemērošanas, katrā ziņā varētu jautāt, vai, ņemot vērā šo likmi, visi ārvalstu uzņēmumi lielākoties atrodas nelabvēlīgā situācijā. Tā tas būtu vien gadījumā, ja visbiežāk šī vidējā nodokļa likme būtiski pārsniegtu to, ko vidēji piemēro vietējam uzņēmumam. Nedz no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, nedz no lietas dalībnieku iesniegtajiem aprēķiniem skaidri neizriet, vai tā tas bija šajā gadījumā.

34 Skat. manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 40. punkts), lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 38. punkts), un lietā *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 36. punkts).

35 Skat. manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 41. punkts).

36 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 45. punkts).

37 Augstākā nodokļa likme attiecīgajā gadījumā bija 2,4 %, savukārt zemākos līmeņos likmes bija 0 %, 0,1 % un 0,4 % apmērā, skat. spriedumu, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 8. punkts).

69. Tomēr arī šādā gadījumā diskriminējošais raksturs galu galā būtu atkarīgs no mazo vietējo uzņēmumu vidējās nodokļa likmes. Arī šis faktors nozīmētu nejašu rezultātu iegūšanu, un tādēļ tas nav lietderīgs. Dalībvalstis, kas mērķtiecīgi vēlas piesaistīt ārvalstu investorus, pēkšņi varētu nolemt nepiemērot progresīvo ienākumu nodokli, ja un tāpēc ka jaunie investori – kāds arī bija mērķis – ekonomisko panākumu dēļ segtu lielāko daļu nodokļu ieņēmumu (vai nu absolūtos skaitļos, vai arī lielāku vidējo nodokļa likmju rezultātā). Tas būtu absurds rezultāts, kas liecina, ka kvantitatīvā pieeja ir nepiemērota.

70. Vienai pašai kvantitatīvai pārbaudei – līdztekus jau raksturotajām aprēķina grūtībām (skat. iepriekš 63. un nākamās punktus) – turklāt ir trūkums, ka tā rada nopietnu tiesisko nedrošību, ja nav noteikta konkrēta robežvērtība³⁸. Tomēr arī konkrēta robežvērtība izraisītu sekundārus sarežģījumus, piemēram, grūti atrisināmus strīdus pretrunīgu statistiku starpā, kā arī rādītāju svārstības laika gaitā.

71. Piemēram, kā izriet no preses ziņojumiem, tieši tagad Francijā ieviestais “digitālo pakalpojumu nodoklis” kopumā skar aptuveni 26 uzņēmumus, no kuriem tikai 4 ir Francijas rezidenti. Ja skaitliskās izmaiņas nākošajā gadā būtu par iemeslu citam juridiskajam izvērtējumam, pamatbrīvību ierobežojuma esamība (pieņemot, ka pārējie 22 uzņēmumi var atsaukties uz pamatbrīvībām) vienmēr būtu atkarīga no šīs statistikas, kas pieejama tikai pēc vairākiem gadiem.

72. Turklāt, par atsauces faktoru izvēloties akcionārus, sabiedrību ar daudziem akcionāriem (akciju sabiedrība ar tūkstošiem akcionāru) gadījumā tas rada nopietnas problēmas kvantitatīvā kritērija noteikšanā. Bez tam nav arī skaidrs, kā ir jāvērtē sabiedrība ar diviem akcionāriem, no kuriem viens ir nerezidents, bet otrs ir rezidents.

73. Ja jau – kā to ir izdarījusi Komisija un iesniedzējtiesa – par atsauces faktoru tiek izvēlēti akcionāri, vai lielāku uzņēmumu grupu gadījumā, nosakot, vai attiecīgie nosacījumi faktiski skar uzņēmumu, kas ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidents, uzņēmumu, kas ir trešās valsts rezidents, vai vietējo uzņēmumu, nevajadzētu ņemt vērā tikai grupas augstāko vadību (t.i., grupas priekšgalā esošo mātesuzņēmumu) un tās akcionārus? Izskatāmajā lietā Tiesai nav zināma mātesuzņēmuma *Vodafone Europe B.V.* vai attiecīgi uzņēmumu grupas priekšgalā esošā mātesuzņēmuma akcionāru struktūra. Šis gadījums pavisam labi atspoguļo kvantitatīvās pieejas neelastīgumu, kas turklāt vēl ir balstīts uz sabiedrības akcionāru struktūras uzbūvi.

ii) Kvalitatīvais kritērijs

74. Manuprāt, tādēļ par šo tīri kvantitatīvo elementu svarīgāks ir Tiesas tagad biežāk izmantotais kvalitatīvais kritērijs, atbilstoši kuram diferencēšanas pazīmei *pēc savas būtības* vai *parasti* jāattiecas uz ārvalstu sabiedrībām³⁹. Vien nejaša sakarība, pat ja tā kvantitatīvā ziņā ir liela, tādējādi principā nevar būt pietiekama, lai pamatotu netiešu diskrimināciju.

38 2018. gada 26. aprīļa spriedumā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 38. punkts) Tiesa acīmredzot ir uzskatījusi, ka 61,5% un attiecīgi 52% nav pietiekami, lai konstatētu netiešu diskrimināciju, neanalizējot, kāda robežvērtība būtu bijusi jāsasniedz.

39 Skat. spriedumus, 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner* (C-496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts) par darba ņēmēju pārvietošanās brīvību, 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C-514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts), 2012. gada 28. jūnijs, *Erny* (C-172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts), 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts) par brīvību veikt uzņēmējdarbību, 2009. gada 10. septembris, Komisija/Vācija (C-269/07, EU:C:2009:527), un 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts), Skat. vēl arī manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 38. punkts) un lietā *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 36. punkts); atšķirīgi vēl arī manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 42. un nākamie punkti).

75. Tomēr uz būtību balstītās korelācijas kritērijs ir jākonkretizē, lai izvairītos no tā neierobežotas piemērošanas. Tiesa, piemēram, ir prezumējusi uz būtību balstītu korelāciju situācijā, kad farmaceiti, kas savu darbību jau bija veikuši attiecīgās valsts teritorijā, ieguva priekšrocības jaunu aptieku ierīkošanas atļauju piešķiršanas kontekstā⁴⁰. Tā pamatā ir pareizs apsvērums, ka korelācija starp uzņēmuma juridisko adresi un darbības vietu seko noteiktai iekšējai loģikai vai tipiskumam, nevis balstās uz nejausām noteikta tirgus vai ekonomikas nozares īpatnībām.

76. Līdzīgi tas ir spēkā – kā uz to nesen ir norādījis ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*]⁴¹ – attiecībā uz dalībvalstī reģistrētu transportlīdzekļu īpašniekiem, kuri pārsvarā ir attiecīgās dalībvalsts valstspiederīgie, jo transportlīdzekļu reģistrācija ir saistīta ar transportlīdzekļu īpašnieku dzīvesvietu. Šāds gadījums ir arī piesaistes faktora izvēle, ko var izpildīt tikai ārvalstīs reģistrēti transportlīdzekļi, jo attiecīgajā valstī šādi transportlīdzekļi netiek ražoti⁴².

77. Uz būtību balstīta korelācija ir jāprezūmē arī attiecībā uz ar nodokli apliekamu ienākumu gūšanas pazīmi. Iemesls tam ir, ka uzņēmumu nodokļu tiesību aktiem būtībā ir raksturīgs valsts teritorijā gūto un ar nodokli apliekamo ienākumu, no vienas puses, un ārvalstīs gūto un tādēļ valsts teritorijā ar nodokli neapliekamo ienākumu, no otras puses, duālisms. Tādēļ, ja priekšrocību saista ar apliekamo ienākumu vienlaicīgu gūšanu, tā pēc savas būtības korelē ar priekšrocību vietējiem uzņēmumiem⁴³.

78. Tādējādi nozīme ir diferencēšanas pazīmei piemītošai sakarībai, kas jau abstraktas pieejas gadījumā skaidri ļauj prezūmēt korelācijas iespējamību lielākajā daļā gadījumu.

79. Ja šos principus piemēro izskatāmajai lietai, izšķirošs ir jautājums, vai uzņēmuma apgrozījuma apmērs pēc savas būtības korelē ar uzņēmuma vai attiecīgi tā kontrolējošo akcionāru (ārvalsts) juridisko adresi. Šajā kontekstā es jau savos secinājumos lietā *Hervis Sport* norādīju, ka parasti uzņēmumi ar lielu apgrozījumu drīzāk ir piemēroti darboties iekšējā tirgū ārpus valsts robežām, un, iespējams, līdz ar to pastāv zināma varbūtība, ka šāda veida uzņēmumi veic uzņēmējdarbību arī citās dalībvalstīs⁴⁴.

80. Tomēr – kā to tiesas sēdē ir uzsvērusi Vācijas Federatīvā Republika – tas pats par sevi vēl nav pietiekams iemesls. Tikpat labi uzņēmums ar lielu apgrozījumu var piederēt rezidentiem⁴⁵. Tas vienādā mērā attiecas kā uz mazumtirdzniecību lietā *Hervis Sport*, tā uz izskatāmajā lietā aplūkojamo telekomunikāciju nozari. Tā tas it īpaši ir tad, ja, kā izskatāmajā lietā – skat. Likuma par speciālo nodokli 3. panta 2. punktu –, par atsaucē faktoru tiek izvēlēts nevis pasaules mērogā, bet attiecīgajā valstī sasniegtais apgrozījums. Nav redzama iemesla vispārēji uzskatīt, ka ārvalstu uzņēmumi, kuri veic uzņēmējdarbību Ungārijā, ar telekomunikāciju pakalpojumiem *Ungārijā* sasniedz lielāku apgrozījumu nekā vietējie uzņēmumi.

81. Citiem vārdiem sakot, apgrozījuma kritērijs pēc savas būtības nav pārrobežu, bet gan – kā to savos rakstveida apsvērumos pamatoti uzsvēra Čehijas Republika un tiesas sēdē uz to pamatoti norāda Vācijas Federatīvā Republika – neitrāla diferencēšanas pazīme. Apgrozījums kā nodokļa bāze tiešā nodokļa aprēķināšanai ir tikpat neitrāls kā, piemēram, peļņa (vai aktīvi). Pamatbrīvības neparedz priekšrocības nedz vienam, nedz otram. Tādējādi runa ir par vēsturiski noteiktu Ungārijas telekomunikāciju tirgus “nejausību”, ko Ungārijas likumdevējs, iespējams, apzināti ir izmantojis (par šo aspektu skat. tālāk 83. un nākamajos punktus).

40 Spriedums, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 122. punkts).

41 Ģenerālvokāta N. Vāla secinājumi lietā *Austrija/Vācija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 47. punkts).

42 Spriedums, 1985. gada 9. maijs, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14. un 16. punkts).

43 Skat. manus secinājumus lietā *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 38. punkts).

44 Skat. manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 51. punkts).

45 Tādā nozīmē jau mani secinājumi lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 51. punkts).

82. To apliecina arī Tiesai iesniegtā statistika. Tā, piemēram, vieni statistikas dati liecina, ka Ungārijā desmit lielāko uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju vidū 2010. gadā bija tikai trīs uzņēmumi, kas nepiederēja ārvalstu akcionāriem. Acīmredzot Ungārijas ekonomikā kopumā ir raksturīgs augsts veiksmīgu uzņēmumu, kuri pieder ārvalstu akcionāriem, īpatsvars. Tomēr šis acīmredzot vēsturiski noteiktais apstāklis nenozīmē, ka ikvienam papildu nodoklim, ko vairāk maksā tirgū īpaši veiksmīgi uzņēmumi, ir netieši diskriminējoša iedarbība.

2) *Apzinātas un mērķtiecīgas diskriminācijas sekas*

83. Tomēr Komisija vēl arī apgalvo, ka Ungārijas likumdevējs speciālajam nodoklim esot apzināti un mērķtiecīgi piešķīris diskriminējošu iedarbību.

84. Šajā ziņā rodas jautājums, vai pamatbrīvības ierobežojums ir jāprezumē arī tad, ja – pēc savas būtības nediskriminējošs – diferencēšanas kritērijs ir subjektīvi apzināti izvēlēts, lai panāktu, ka kvantitatīvā ziņā pārsvarā tiek diskriminēti uzņēmumi ar lielākoties ārvalstu akcionāriem. Lai atbildētu uz šo jautājumu, šādam nodomam jābūt juridiski nozīmīgam (skat. i) punktu) un atbilstoši pierādītam (skat. ii) punktu).

i) Politiskā nodoma nozīmīgums netiešas diskriminācijas izvērtējumā

85. Es saskatu zināmus riskus, ko rada subjektīva pieeja faktiski objektīvi⁴⁶ nosakāmai netiešai diskriminācijai. It īpaši neskaidrības saistībā ar dalībvalsts subjektīvās vēlmes īstenot diskrimināciju konstatēšanu izraisa šaubas⁴⁷ un sekundārus sarežģījumus (piemēram, pierādāmības elements).

86. Tomēr, manuprāt, ņemot vērā kvalitatīvā kritērija jēgu un mērķi netiešas diskriminācijas kontekstā (skat. iepriekš 59. punktu un 74. un nākamās punktus) un Savienības tiesībās atzīto tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegumu (vai attiecīgi aizliegumu rīkoties pretrunīgi), principā – bet tikai ar ļoti stingriem nosacījumiem – uz šo jautājumu ir jāatbild apstipriņoši.

87. Proti, kvalitatīvā kritērija mērķis ir no netiešas diskriminācijas jomas izslēgt tīri nejaušu kvantitatīvo korelāciju. Zināmā mērā šis kritērijs aizsargā dalībvalsts autonomiju nodokļu jomā no Savienības tiesībās paredzētiem ierobežojumiem, kas tīri kvantitatīvās pieejas gadījumā varētu izrietēt jau no nejauša nodokļu maksātāju nerezidentu skaitliskā pārsvara noteiktā jomā. Tomēr, ja korelācija apzināti un tikai šādā veidā ir izvēlēta, lai mērķtiecīgi diskriminētu nodokļu maksātājus nerezidentus, šādā gadījumā trūkst tieši šī nejaušības elementa un līdz ar to zūd arī dalībvalsts aizsargājamība.

88. Šādu pieeju var balstīt uz vispārējo principu par tiesību ļaunprātīgas izmantošanas aizliegumu⁴⁸, ko Savienībā piemēro ne tikai nodokļu maksātājiem (skat. jau Savienības līmenī Direktīvas 2016/1164⁴⁹ 6. pantu). Līdzīgi kā ģenerāladvokāts M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*]⁵⁰ es uzskatu, ka, ņemot vērā LES 4. panta 3. punktu, šis vispārējais tiesību princips gala rezultātā attiecas arī uz dalībvalstīm.

46 Ģenerāladvokāta N. Vāla secinājumi lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 71. punkts), kuros, atsaucoties uz 2004. gada 16. septembra spriedumu Komisija/Spānija (C-227/01, EU:C:2004:528, 56. un nākamie punkti), pamatoti ir uzsvērts, ka pārkāpuma procedūras kontekstā izvērtējums ir objektīvs. Nekas cits nevar attiekties arī uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, jo abi gadījumi skar diskriminācijas izvērtējumu.

47 Skat. tikai pilnīgi pamatoti izvirzītās šaubas ģenerāladvokāta N. Vāla secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. un nākamie punkti).

48 Skat., piemēram, spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts).

49 Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.).

50 Ģenerāladvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Wightman* u.c. (C-621/18, EU:C:2018:978, 153. un 170. punkts).

89. Tiesa jau ir nospriedusi, ka Savienības tiesības tādējādi ir balstītas uz pamatpremisu, saskaņā ar kuru, kā precizēts LES 2. pantā, katrai dalībvalstij ar visām pārējām dalībvalstīm ir kopīgas daudzas Savienības pamatvērtības un tās to savstarpēji atzīst. Tieši šajā kontekstā dalībvalstīm tostarp saskaņā ar LES 4. panta 3. punkta pirmajā daļā minēto lojālas sadarbības principu savās atbilstošajās teritorijās ir jānodrošina Savienības tiesību piemērošana un ievērošana un šajā nolūkā jānosaka visi vajadzīgie vispārējie un īpašie pasākumi, lai nodrošinātu to pienākumu izpildi, kas izriet no Līgumiem vai Savienības iestāžu aktiem⁵¹.

90. LES 4. panta 3. punkta trešajā daļā it īpaši ir izvirzīta prasība, lai dalībvalstis atturētos no jebkādiem pasākumiem, kuri varētu apdraudēt Savienības mērķu sasniegšanu. Tomēr, ja pilnvaras valsts līmenī (izskatāmajā lietā – papildu ienākumu nodokļa ieviešana) apzināti un vienīgi izmanto tādā veidā, lai diskriminētu tikai ārvalstu uzņēmumus un līdz ar to ierobežotu tiem Savienības tiesībās garantētās pamatbrīvības (lai tādējādi apietu Savienības tiesības), šāda rīcība ir pretrunā LES 4. panta 3. punkta mērķim un noteiktos apstākļos visādā ziņā var tikt uzskatīta par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Šādos apstākļos tajā var saskatīt arī netiešu diskrimināciju.

91. No iepriekš raksturotajām šaubām tomēr arī izriet, ka tai jābūt ļoti ierobežotai atkāpei, kas, ievērojot dalībvalstu autonomiju, ir jāpiemēro ierobežoti un kas ir pakārtota konkrētiem pierādījumiem. Nekādā gadījumā nevar vieglprātīgi prezumēt, ka dalībvalsts ir ļaunprātīgi izmantojusi tiesības, pamatojoties vien uz spekulācijām, nepietiekami pierādītu statistiku, atsevišķiem izteikumiem⁵² vai cita veida spekulatīvu retoriku.

92. Šajā ziņā jābūt skaidrām norādēm, ka tiesību akta primārais mērķis bija ārvalstu uzņēmumu diskriminācija, ko dalībvalsts (un nevis tikai atsevišķas iesaistītās personas) kā tādu ir uztvērusi un atbalstījusi, un izvēlētajam tiesiskajam regulējumam nevar būt cits objektīvs pamats.

ii) Nozīmīga nodoma īstenot diskrimināciju pierādījums

93. Izskatāmajā lietā par to ir nopietnas šaubas. Nodoma īstenot diskrimināciju esamību Komisija, pirmkārt, balsta uz saviem novērojumiem, atbilstoši kuriem robežlīnija, kas augstāko apgrozījuma līmeni (virs 5 miljardiem HUF) šķir no vidējā (no 500 miljoniem HUF līdz 5 miljardiem HUF), gandrīz precīzi atspoguļojot robežšķirtni starp vietējām un ārvalstu sabiedrībām.

94. Tomēr no pievienotajiem aprēķiniem tas tā pilnībā neizriet. Atbilstoši Komisijas sniegtajai informācijai pirmajā nodokļa piemērošanas gadā augstākajā progresivitātes līmenī iekļuva 16 uzņēmumi, no kuriem 6 nepiederēja citu Eiropas Savienības dalībvalstu valstspiederīgajiem un 2 lielākie uzņēmumi citu Eiropas Savienības dalībvalstu valstspiederīgajiem piederēja “tikai” 70,5 un attiecīgi 75 % apmērā. Atbilstoši Komisijas sniegtajai informācijai nākošajā progresivitātes līmenī starp aptuveni 30 tajā iekļuvušajiem uzņēmumiem atrodas arī 9 uzņēmumi, kuru akcionāru vairākums ir citu Eiropas Savienības dalībvalstu valstspiederīgie. Tādējādi ir grūti runāt par skaidru robežšķirtni.

51 Spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158, 34. punkts), atzinums 2/13 (Savienības pievienošanās ECPAK), 2014. gada 18. decembris (EU:C:2014:2454, 168. un 173. punkts), atzinums 1/09 (Nolīgums par vienotas sistēmas izveidi strīdu izskatīšanai patentu jomā), 2011. gada 8. marts (EU:C:2011:123, 68. punkts).

52 Politiku izteikumi, it īpaši vēlēšanu cīņas laikā, nav pietiekams pierādījums, kā tas pamatoti ir uzsvērts ģenerālvokāta N. Vāla secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. un 71. punkts). Tas pats attiecas uz atklātām parlamenta debatēm.

95. Otrkārt, Komisija atsauca uz attiecīgajās parlamenta debatēs paustajiem izteikumiem, kā arī izvilcumiem no valdības dokumentiem, no kuriem izrietot nodokļa diskriminējošais mērķis. Tomēr vārdu izvēle šajās parlamenta debatēs, kas bija veltītas tā dēvētā krīzes nodokļa (Ungārija ar to mēģināja atkal ievērot Savienības noteiktos budžeta deficīta kritērijus) ieviešanai, ļoti līdzinās aktuālajām BEPS⁵³ debatēm. Gan vienā, gan otrā gadījumā diskusija bija vai attiecīgi ir nevis par lielāka nodokļa uzlikšanu *ārvalstu* uzņēmumiem, bet gan par lielāka nodokļa uzlikšanu *starptautiskiem* uzņēmumiem.

96. Proti, parlamenta debatēs būtībā tika diskutēts par problēmu, ka lielās starptautiskās uzņēmumu grupas atrod veidus, kā samazināt savu peļņu Ungārijā, tādēļ nodokļus lielākoties maksā mazie un vidējie uzņēmumi, ko daļēji paredzēts novērst ar Likumu par speciālo nodokli. Šajā ziņā īpaša runa bija par starptautiskajiem uzņēmumiem, kuru nodokļu prakse arī bija viens no galvenajiem BEPS⁵⁴ debašu iemesliem. Kā liecina vēl viena Tiesai iesniegtā statistika, 2010. gadā Ungārijā no desmit uzņēmumiem ar lielāko apgrozījumu tikai puse ir maksājusi uzņēmumu ienākuma nodokli. Tas turklāt attiecas gan uz rezidentiem, gan citu ES dalībvalstu valstspiederīgajiem piederošiem uzņēmumiem. Ar piesaisti pie apgrozījuma visādā ziņā varētu mēģināt atrisināt šo situāciju. Tas atbilst arī Komisijas iecerei attiecībā uz plānoto Savienības mēroga digitālo pakalpojumu nodokli⁵⁵. Arī Komisija mēģina vairāk iesaistīt starptautiskos uzņēmumus (galvenokārt no konkrētām trešām valstīm) publisko izmaksu segšanā, ja šie uzņēmumi Savienībā gūst peļņu, tomēr Savienībā netiek aplikti ar ienākumu nodokli. Uz to nevar balstīt Ungārijai izteikto pārmetumu par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

97. Jāuzsver, ka Komisija atsauca tikai uz trim parlamenta deputātu izteikumiem parlamenta debatēs un izvilcumiem no valdības dokumentiem. Arī tas, manuprāt, nav pietiekami, lai dalībvalstij izvirzītu pārmetumus par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu. Ja parlamenta debatēs paustie izteikumi būtu pietiekami, tādā gadījumā opozīcijai (vai pat atsevišķam deputātam) būtu iespējams ar atbilstošu izteikumu izjaukt ikviena likumdevēja lēmuma pieņemšanu.

98. Tā kā parasti valdībai ir saistošs parlamenta lēmums, nevis otrādi, man ir šaubas par atsevišķu valdības dokumentu vērtēšanu. Svarīgāks ir likuma oficiālais (juridiskais) pamatojums, nevis vēlētājiem paustais likuma būtības politiskais pamatojums⁵⁶. No likuma oficiālā pamatojuma tomēr neizriet, ka attiecīgā nodokļa mērķis bija nodokļa primāra piemērošana ES dalībvalstu valstspiederīgajiem.

53 Vienkāršāk izsakoties, ar to saprot tā saukto starptautisko uzņēmumu grupu nodokļu shēmas, kurām pašreizējo nodokļu sistēmu ietvaros ir (juridiski legāla) iespēja samazināt savas nodokļu bāzes valstīs ar augstiem nodokļiem un novirzīt peļņu uz valstīm ar zemiem nodokļiem (*Base Erosion and Profit Shifting = BEPS*).

54 Skat. tikai ESAO "*Action Plan on base Erosion and Profit shifting*", pieejams tīmekļa vietnē <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – 13. lpp.: "*Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.*"

55 Skat. tikai 23. apsvērumu Priekšlikumā Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 *final*, un priekšlikuma 2. lpp. minēto pamatojumu, atbilstoši kuram pašreizējie noteikumi par uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem neatbilstot digitālās ekonomikas prasībām.

56 Arī ģenerālvokāts N. Vāls savos secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. punkts) uz to pamatoti norāda: "Šajā kontekstā nav svarīgi, ka vairāki Vācijas politiķi vēlēšanu kampaņas laikā ir atklāti paziņojuši, ka viņi plāno ieviest nodevu, kas tiks piemērota ārvalstniekiem, kuri izmanto Vācijas autoceļus. Šie paziņojumi, pārfrāzējot slavenu citātu, ir pēdējos gados pa Eiropu kļūstošā populisma un suverēnisma rēģa iemiesojums."

99. Turklāt pirmajai nodokļa bāzes kategorijai noteiktā 500 miljonu HUF robeža neattiecas tikai uz ārvalstu uzņēmumiem. Ikviens jauns uzņēmums – kā vietējais, tā ārvalstu –, kurš darbojas Ungārijas telekomunikāciju tirgū, gūtu labumu no ar nodokli neapliekamās summas. Tādējādi izvēlēta nodokļa likmes struktūra primāri ir labvēlīga maziem uzņēmumiem, it īpaši jaunuzņēmumiem, salīdzinājumā ar lielākiem uzņēmumiem, kuri jau ir stingri nostabilizējušies tirgū⁵⁷. Tas, vai 5 miljardu HUF apgrozījuma robeža ir “labākā” robeža vai arī cita summa būtu bijusi “labāka”, ir valsts likumdevēja lēmums, ko, izņemot ļaunprātīgu izmantošanu, nevar pārbaudīt nedz Tiesa, nedz Komisija.

100. *Vodafone* un daļēji arī Komisijas Tiesas sēdē izvirzīto tēzi, ka principam par nodokļu ieturēšanu atbilstoši maksāspējai atbilst tikai uz peļņu balstīta ienākumu nodokļa uzlikšana, uzskatu par neatbilstošu. Lai gan apgrozījums nav obligāts maksāspējas rādītājs, Ungārijas likumdevēja acīmredzami izdarītais vispārīgais pieņēmums, ka lielāki uzņēmumi (t.i., uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu) principā ir arī maksāspējīgāki par maziem uzņēmumiem (šajā kontekstā skat. arī Likuma par speciālo nodokli preambulu), katrā ziņā attiecas uz lietu⁵⁸. Kā tiesas sēdē pamatoti ir uzsvērusi Polija, arī (privātajā) banku sektorā, piemēram, piešķirot kredītu, tiek veikta diferenciācija atbilstoši kredītņēmēja apgrozījuma lielumam.

101. Turklāt apgrozījuma izvēle par atsauces faktoru samazina starptautisku uzņēmumu iespējas veidot nodokļu shēmas, kas ir viens no galvenajiem tā saukto *BEPS* debašu jautājumiem pēdējā desmitgadē un kas bija arī Ungārijas parlamenta debašu galvenais jautājums. Arī Komisija ierosina ieviest uz apgrozījumu balstītu digitālo pakalpojumu nodokli noteiktiem digitālās nozares uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu. 23. apsvērumā⁵⁹ šī nodokļa uzlikšanas metode tiek skaidri pamatota ar to, ka “lielākiem uzņēmumiem ir iespēja iesaistīties agresīvā nodokļu plānošanā”.

102. Ja pat Komisija uzskata par lietderīgu noteiktiem uzņēmumiem piemērot uz apgrozījumu balstītu progresīvo nodokli, lai panāktu taisnīgumu nodokļu jomā starp lieliem uzņēmumiem, kas darbojas pasaules mērogā, un maziem uzņēmumiem, kas darbojas (tikai) Eiropas mērogā, tādā gadījumā līdzīgam valsts nodoklis, kura mērķis ir lielākus uzņēmumus iesaistīt publisko izdevumu segšanā vairāk nekā mazos uzņēmumus, principā nevar būt tiesību ļaunprātīga izmantošana.

d) Starpsecinājumi

103. Uz apgrozījumu balstīta, progresīvas iedarbības ienākumu nodokļa ieviešana telekomunikāciju uzņēmumiem nerada pamatbrīvību netiešu ierobežojumu. Pirmkārt, Ungārijas likumdevēja izvēle par piesaistes faktoru noteikt apgrozījumu pēc savas būtības nerada pārrobežu situācijas diskrimināciju. Otrkārt, pietiekami pamatotu pierādījumu trūkuma dēļ un ņemot vērā izvēles faktisko pamatojumu dalībvalstij Ungārijai šajā sakarā nevar izvirzīt pārmetumus par tiesību ļaunprātīgu izmantošanu.

e) Objektīvi salīdzināma situācija

104. Pieņemot, ka tomēr tiek prezumēta (netieša) diskriminācija, šādā gadījumā Tiesas judikatūrā reizēm kā papildu nosacījums diskriminācijas esamībai tiek izvērtēts, vai abas ar atšķirīgu attieksmi saskārušās grupas atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā⁶⁰.

57 Interesanti, ka Komisija plānotā digitālo pakalpojumu nodokļa likmes iedalīšanu līmeņos pamato tieši ar to, ka “robežvērtībai [...] jāizslēdz arī mazie uzņēmumi un jaunuzņēmumi, kurus atbilstības jaunajam nodoklim nodrošināšanas slogs visticamāk ietekmētu nesamērīgā veidā” – 23. apsvēruma Priekšlikumā Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 *final*.

58 Šajā ziņā arī spriedums, 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338, 75. un nākamie punkti).

59 Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 *final*.

60 Skat. jaunāko spriedumu, 2018. gada 4. jūlijs, *NN* (C-28/17, EU:C:2018:526, 31.–38. punkts), kā arī šā sprieduma 31. punktā minēto judikatūru.

105. Kā jau daudzkārt esmu norādījusi savos secinājumos⁶¹, šis kritērijs nepieļauj ilgtspējīgus ierobežojumus. Šajā pārbaudē atsevišķi pamatojuma iemesli – galarezultātā nenosakāmā apmērā⁶² – tiek pārvietoti un tādējādi tiem nevar veikt samērīguma pārbaudi. Dažkārt arī Tiesa tāpēc pamatoti nepiemēro objektīvas salīdzināmības pārbaudi⁶³. Tādēļ no attiecīgā kritērija būtu jāatsakās.

106. Turpretim, ja turpinātu izmantot objektīvi salīdzināmas situācijas kritēriju, tādā gadījumā it īpaši rastos jautājums, vai uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu un uzņēmumi ar mazāku apgrozījumu neatrodas objektīvi atšķirīgā situācijā tādēļ, ka tiem ir atšķirīga nodokļu maksātspeja. Šo jautājumu es turpmākā gaitā analizēšu pamatojuma pārbaudes ietvaros, kas arī tiek veikta pakārtoti.

3. Pakārtoti – netiešas diskriminācijas attaisnojums

107. Gadījumam, ja Tiesa uzskatītu, ka, izvēloties par piesaistes faktoru apgrozījuma apmēru, ir notikusi netieša diskriminācija, pakārtoti ir jājautā, vai no tā izrietošā atšķirīgā vidējā nodokļa likme ir pamatota. Pamatbrīvību ierobežojums, ja tas atbilst primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, var būt pamatots, ja tas ir piemērots mērķa, uz ko tas ir vērst, sasniegšanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai vajadzīgo⁶⁴.

a) Primārie vispārējo interešu apsvērumi

108. Kā izriet no Likuma par speciālo nodokli preambulas, attiecīgā nodokļa mērķis ir atjaunot līdzsvaru budžetā, uzliekot to nodokļu maksātājiem, kuru spēja piedalīties valsts izdevumu segšanā ir lielāka par vispārējo nodokļu maksāšanas pienākumu. Tiesa gan ir precizējusi, ka budžeta līdzsvara atjaunošana, palielinot nodokļu ieņēmumus, nevar pamatot tādu nodokļu režīmu kā izskatāmajā lietā⁶⁵. Izskatāmajā lietā nodokļa īpašā iedarbība nav jāpamato ar vienkāršām fiskālām interesēm, bet gan ar piesaisti nodokļa maksātāju atšķirīgajam ekonomiskajam potenciālam, tātad – ievērojot taisnīgu izmaksu sloga sadalījumu sabiedrībā.

109. Kā jau daudzkārt esmu skaidri norādījusi savos secinājumos, es piekritu Komisijas⁶⁶ viedoklim, ka nodokļa maksātāja atšķirīgā maksātspeja principā var pamatot atšķirīgu attieksmi attiecībā uz nodokļu maksātājiem⁶⁷. Arī Tiesa ir atzinusi principu par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspejai – katrā ziņā nodokļu režīma saskaņotības pamatojuma kontekstā⁶⁸.

61 Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 21.–28. punkts) un lietā A (C-123/11, EU:C:2012:488, 40. un 41. punkts). Šādā nozīmē arī jau mani secinājumi apvienotajās lietās *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:104, 32. punkts), lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 59. punkts), lietā *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 46. punkts) un lietā *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, 38. punkts).

62 Skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

63 Skat. spriedumus, 2013. gada 4. jūlijs, *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 18.–34. punkts), 2008. gada 23. oktobris, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 27.–39. punkts), 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 18.–26. punkts).

64 Spriedumi, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 42. punkts), 2011. gada 24. marts, Komisija/Spānija (C-400/08, EU:C:2011:172, 73. punkts), un 2004. gada 5. oktobris, *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, 17. punkts).

65 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 44. punkts).

66 Tas, ka Komisija šo pamatojumu principā atzīst un to tikai izskatāmajā lietā uzskata par neizpildītu, izriet no Komisijas atzinuma 30. un 71. punkta.

67 Skat. manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 60. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 44. punkts).

68 Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 49. un 50. punkts).

110. Iemesls varētu būt fakts, ka daudzās dalībvalstīs princips par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspējai pat ir konstitucionālo tiesību princips, kas daļā gadījumu ir skaidri nostiprināts konstitūcijās⁶⁹, daļā gadījumu augstākās tiesu iestādes to atvasina no vienlīdzīgas attieksmes principa⁷⁰. Tā kā apgrozījuma apmēru var uzskatīt par noteiktas maksātspējas rādītāju (skat. iepriekš 100. punktu), šis pamatojums izskatāmajā lietā ir pieņemams.

111. Turklāt nodokļu tiesību jomā ir atzīts, ka principā valstij ir leģitīmas intereses piemērot arī progresīvās nodokļa likmes. Tas, ka personas, kam ir lielāka maksātspēja, arī lielākā mērā var tikt iesaistītas publisko izmaksu segšanā, ir plaši izplatīts arī dalībvalstīs, katrā ziņā attiecībā uz nodokļiem, kurus aprēķina atbilstoši gūtajai peļņai. Pat Eiropas Savienība izmanto progresīvo nodokļa likmi, aplikot ar to savus ierēdņus un darbiniekus⁷¹.

112. Iemesls tam parasti – katrā ziņā sociāli atbildīgā valstī – ir mērķis atslogot neaizsargātos sabiedrības slāņus un tādējādi ar nodokļu tiesību aktu palīdzību nedaudz pārdalīt daļēji samērā nevienlīdzīgi sadalītos finanšu līdzekļus. Šis sociāli atbildīgas valsts izvirzītais mērķis principā pamato arī zināmu nevienlīdzīgu attieksmi, ko rada progresīvās nodokļa likmes piemērošana.

113. Tā kā saskaņā ar LES 3. panta 3. punkta otro daļu Savienība ne tikai izveido iekšējo tirgu, bet arī veicina sociālo taisnīgumu, arī šie sociāli atbildīgas valsts iemesli – kā Polija to ir argumentējusi tiesas sēdē – no Savienības tiesību viedokļa var pamatot progresīvo nodokļa likmi. Iepriekš minētais katrā ziņā attiecas uz nodokli, ko piemēro ne tikai uzņēmumiem, bet arī fiziskām personām, kā tas saskaņā ar Likuma par speciālo nodokli 3. panta 1. un 2. punktu ir izskatāmajā lietā.

114. Lidz ar to nodokļa uzlikšanas atbilstoši maksātspējai pamatojums, to skatot kopā ar sociāli atbildīgas valsts principu, var pamatot pamatbrīvību ierobežojumu.

b) Ierobežojuma samērīgums

115. Pamatbrīvības ierobežojumam vēl arī jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo⁷².

1) Piemērotība

116. Saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesiskais regulējums ir piemērots izvirzītā mērķa sasniegšanai tikai tad, ja tas faktiski atbilst centieniem sasniegt šo mērķi saskaņotā un sistemātiskā veidā⁷³.

69 Skat., piemēram, tikai Grieķijas Konstitūcijas 4. panta 5. punktu; Itālijas Konstitūcijas 53. panta 1. punktu; Spānijas Konstitūcijas 31. panta 1. punktu; Kipras Konstitūcijas 24. panta 1. punktu un it īpaši arī Ungārijas Pamatlikuma O un XXX pantu.

70 Tā, piem., Vācijā starp daudziem skat.: *BVerfG* [*Bundesverfassungsgericht*, Federālā konstitucionālā tiesa] rīkojums, 2014. gada 15. janvāris (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55. un nākamie punkti).

71 Skat. Padomes Regulas (EEK, Euratom, EOTK) Nr. 260/68 (1968. gada 29. februāris), ar ko paredz Eiropas Kopienu nodokļa piemērošanas nosacījumus un procedūru (OV 1968, L 56, 8. lpp.), 4. pantu ar progresīvā nodokļa likmi no 8 % līdz 45 %.

72 Spriedumi, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts), 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts), 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. punkts), 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts), 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts).

73 Spriedumi, 2015. gada 11. jūnijs, *Berlington Hungary* u.c. (C-98/14, EU:C:2015:386, 64. punkts), 2012. gada 12. jūlijs, *HIT* un *HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, 22. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2009. gada 17. novembris, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 42. punkts).

117. Šajā ziņā Tiesa ņem vērā dalībvalstu rīcības brīvību, pieņemot vispārējus likumus⁷⁴. It īpaši likumdevējam ir jāizdara izvēle ar politiku, ekonomiku un sociālām lietām saistītos jautājumos. Tam ir arī jāveic sarežģītas pārbaudes⁷⁵. Tādēļ, tā kā Savienības tiesību saskaņošana nav veikta, nodokļu tiesību jomā valsts likumdevējam ir zināma rīcības brīvība, nosakot attiecīgu nodokli. Līdz ar to iepriekš minētais konsekvences princips ir ievērots, ja speciālais nodoklis nav acīmredzami nepiemērots, lai sasniegtu izvirzīto mērķi⁷⁶.

118. Ciktāl speciālais nodoklis konkrētajā lietā koncentrējas uz uzņēmumu – nodokļu maksātāju ekonomisko veiktspēju, tas, kā iepriekš raksturots, acīmredzami balstās uz pieņēmumu, ka uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu ir maksātspējīgāki nekā uzņēmumi ar nelielu apgrozījumu.

119. Komisija šajā lietā iebilst pret šo pieņēmumu, norādot, ka apgrozījums norādot tikai uz uzņēmuma lielumu un stāvokli tirgū, nevis tā maksātspēju. Apgrozījuma pieaugums automātiski nenozīmē peļņas pieaugumu. Tādēļ neesot tiešas sakarības starp apgrozījumu un uzņēmuma maksātspēju. Šī Komisijas argumentācija izbrīna, jo Savienības mērogā plānotais digitālo pakalpojumu nodoklis, kas pakārtots apgrozījumam, rezultātā tiek pamatots tieši pretēji⁷⁷.

120. Rezultātā Komisija izskatāmajā lietā neievēro, ka *tieša* sakarība starp nodokļa bāzi (šeit – apgrozījumu) un nodokļa mērķi (šeit – nodokļa uzlikšanu maksātspējai), kā to prasa Komisija, nav vajadzīga, lai pamatotu tiesību normas piemērotību. Šādas stingras prasības būtu pretrunā tikko norādītajai dalībvalstu rīcības brīvībai. Drīzāk tiesību norma ir jāuzskata par nepiemērotu tikai tad, ja sakarība vispār nav saskatāma.

121. Tomēr izskatāmajā lietā katrā ziņā ir saskatāma *netieša* sakarība starp sasniegto gada apgrozījumu un maksātspēju. Kā es jau esmu norādījusi savos secinājumos lietā *Hervis Sport*, apgrozījuma apjoms katrā ziņā var tikt uzskatīts par nodokļu maksātspējas tipu noteicošu rādītāju. To apliecina, pirmkārt, tas, ka bez liela apgrozījuma liela peļņa nemaz nav iespējama, un, otrkārt, tas, ka peļņa no papildu apgrozījuma (peļņas robežvērtība) parasti pieaug tādēļ, ka samazinās nemainīgās izmaksas par vienu vienību⁷⁸. Tādēļ nekādā gadījumā nešķiet nepamatoti apgrozījumu, kas ir uzņēmuma lieluma vai stāvokļa tirgū un potenciālās peļņas rādītājs, vērtēt arī kā uzņēmuma maksātspējas rādītāju un atbilstoši šim kritērijam piemērot nodokli.

74 Skat. spriedumus, 2003. gada 6. novembris, *Gambelli* u.c. (C-243/01, EU:C:2003:597, 63. punkts), 1999. gada 21. septembris, *Läärä* u.c. (C-124/97, EU:C:1999:435, 14. un 15. punkts), un 1994. gada 24. marts, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, 61. punkts), – viss attiecībā uz azartspēļu jomu; kā arī spriedumu, 1996. gada 5. marts, *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (C-46/93 un C-48/93, EU:C:1996:79, 48. un nākamie punkti), attiecībā uz pārtikas aprites tiesību aktiem.

75 Attiecībā uz salīdzināmiem pārbaudes kritērijiem, izvērtējot Savienības iestāžu un dalībvalstu rīcību, skat. arī spriedumu, 1996. gada 5. marts, *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (C-46/93 un C-48/93, EU:C:1996:79, 47. punkts).

76 Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 48. punkts) un Tiesas spriedumus, 2016. gada 4. maijs, *Polija/Parlaments un Padome* (C-358/14, EU:C:2016:323, 79. punkts), un 2002. gada 10. decembris, *British American Tobacco (Investments)* un *Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123. punkts un tajā minētā judikatūra), par Savienības likumdevēja rīcības brīvību, kas ir attiecināma arī uz valsts likumdevējiem; skat. par salīdzināmu vērtēšanas kritēriju, novērtējot Savienības iestāžu un dalībvalstu rīcību, arī spriedumu, 1996. gada 5. marts, *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (C-46/93 un C-48/93, EU:C:1996:79, 47. punkts).

77 Turpretim Komisijas priekšlikuma par digitālo pakalpojumu nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu, pamatojuma 23. apsvērumā ir minēts, ka uz apgrozījumu balstītajai robežvērtībai būtu jāierobežo digitālo pakalpojumu nodokļa piemērošana, attiecinot to tikai uz noteikta lieluma uzņēmumiem. Šajā ziņā runa ir par tiem uzņēmumiem, kas lielā mērā ir balstīti uz spēcīgas tirgus pozīcijas izmantošanu. Turklāt robežvērtība izslēdzot arī mazos uzņēmumus un jaunuzņēmumus, kuriem atbilstības jaunajam nodoklim nodrošināšanas slogs būtu nesamērīgs. Pamatojumā šajā ziņā (12. lpp.) Komisija skaidri paskaidro, ka šie uzņēmumi (ar lielu apgrozījumu), pamatojoties uz savu stāvokli tirgū, no sava uzņēmējdarbības modeļa var gūt relatīvi vairāk labuma nekā mazie uzņēmumi. Pamatojoties uz šo "saimniecisko spēju", šie uzņēmumi tiek uzskatīti par īpaši "nodokļus maksātspējīgiem" un tiek atzīti par nodokļu maksātājiem.

78 Skat. manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61. punkts). Šādā nozīmē arī mani secinājumi lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 57. punkts).

122. Pretēji Komisijas viedoklim, ko tā pauda tiesas sēdē, lai konstatētu atšķirīgu attieksmi, būtiskas nozīmes nav tam, vai progresīvo likmi piemēro nodoklim, kas balstīts uz peļņu, vai nodoklim, kas balstīts uz apgrozījumu. Arī uzņēmuma peļņa ir tikai aprēķina lielums, kas atspoguļo fiktīvu (ar nodokli aplikamu) maksātspēju un ne vienmēr atbilst reālajai maksātspējai. Uzskatāmi tas kļūst lielu ārkārtas atskaitījumu gadījumā, kas peļņu samazina tikai fiktīvi, nevis reāli (tā dēvētās slēptās rezerves), vai tā dēvētās pārstrukturēšanas peļņas gadījumā (maksātnespējīga uzņēmuma kreditora atsacīšanās no prasījuma tā grāmatvedībā tiek ierakstīta bilances kontā kā peļņa).

123. Turklāt apgrozījums zināmā mērā pat var būt piemērotāks par peļņu, lai atspoguļotu uzņēmuma maksātspēju. Proti, apgrozījums atšķirībā no peļņas daudz mazāk ir pieejams samazinājumam nodokļa bāzes samazināšanas rezultātā vai peļņas novirzīšanai, piemēram, izmantojot iekšējās cenas. Tādēļ apgrozījuma izvēle par piesaistes faktoru var būt efektīvs līdzeklis, lai stātos pretī agresīvai nodokļu plānošanai, uz ko Komisija pamatoti norāda saistībā ar savu priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu⁷⁹.

124. Tādēļ Ungārijas speciālais nodoklis nav acīmredzami nepiemērots izvirzīto mērķu sasniegšanai.

2) Vajadzība

125. Pārbaudot vajadzību saistībā ar samērīgumu, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ir jāņem vērā, ka, ja ir iespēja izvēlēties starp vairākiem piemērotiem pasākumiem, ir jāizvēlas vismazāk apgrūtināošais un tā radītie traucējumi nedrīkst būt nesamērīgi ar izvirzītajiem mērķiem⁸⁰.

126. Šajā kontekstā rodas jautājums, vai apgrozījuma aplikšana ar nodokli salīdzinājumā ar peļņas aplikšanu ar nodokli var būt mazāk apgrūtināošs, tomēr vienādā mērā piemērots līdzeklis. Šajā ziņā varētu izsvērt, vai ienākumu aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz peļņu, ir mazāk apgrūtināošs un vienādā mērā piemērots līdzeklis tāpēc, ka tādējādi var izvairīties no situācijām, kad uzņēmumiem, neraugoties uz lieliem zaudējumiem, piemēro speciālo nodokli.

127. Tomēr ienākumu nodoklis, kas balstīts uz peļņu, nav mazāk apgrūtināošs un vienādā mērā piemērots līdzeklis, bet gan pavisam kas cits nekā ienākumu nodoklis, kas balstīts uz apgrozījumu. Veids, kādā ienākumus aplik ar nodokli (balstoties uz apgrozījumu vai balstoties uz peļņu), neatklāj, vai faktiski zaudējumu gadījumā ir jāmaksā arī nodokļi. Arī ienākumu nodokli, kas balstīts uz peļņu, var piemērot, lai gan uzņēmums piedzīvo zaudējumus. Tā tas ir, piemēram, gadījumā, ja netiek atzīti noteikti darbības izdevumi – vai arī iekšējās cenas – vai arī kreditors krīzes gadījumā atsakās no prasījuma (tā sauktā pārstrukturēšanas peļņa). Vispārējā problēma, kas saistīta ar Valsts likumā par ienākumu nodokli paredzēto nodokļa piemērošanu, neraugoties uz faktisko (t.i. reālo) maksātspēju, primāri ir valsts tiesību un valsts pamattiesību, nevis Savienības tiesību problēma, jo Savienības tiesību piemērošanas saskaņošana nav veikta.

128. Turklāt ienākumu nodoklis, kas balstīts uz peļņu, nav arī vienādā mērā piemērots, lai panāktu efektīvu un nedaudz noturīgāku nodokļa režīmu. Apgrozījuma izvēlei par piesaistes faktoru ir būtiska priekšrocība, ka tas ir vieglāk nosakāms un neļauj vai tikai minimāli ļauj īstenot nodokļa apiešanas shēmas.

129. Tādējādi ir jāsecina, ka nav šaubu arī par vajadzību izstrādāt konkrētos speciālā nodokļa noteikumus, lai sasniegtu izvirzīto mērķi.

79 23. apsvēruma Priekšlikumā Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrēti digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 final.

80 Šādā nozīmē jau spriedumi, 2016. gada 30. jūnijs, *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts), 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48. punkts), 2016. gada 15. februāris, *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54. punkts), 2013. gada 22. janvāris, *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts), 2010. gada 8. jūlijs, *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, 45. punkts), un 1989. gada 11. jūlijs, *Schröder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21. punkts).

3) Atbilstība

130. Pamatbrīvības ierobežojumiem ir jābūt arī atbilstoši izvirzītā mērķa sasniegšanai⁸¹. Tas nozīmē, ka ierobežojums un tā sekas nevar būt nesamērīgi ar šo mērķi⁸². Cik var spriest, izskatāmajā lietā tas tā arī nav.

131. Šajā ziņā vispirms, no vienas puses, ir jāatzīmē, ka likumdevējam nodokļu jomā katrā ziņā ir būtiski svarīgs mērķis nodrošināt sabiedrībā izmaksu sloga taisnīgu sadali. Tas pats attiecas uz mērķi atkal ievērot ES stabilitātes kritērijus. Arī proporcionāli maksātspējīgāku personu proporcionāli lielāka iesaiste izmaksu segšanā, lai atslogotu mazāk maksātspējīgas personas, pati par sevi nav neatbilstoša. Savādāk var būt situācijā, kad nodoklim ir “žņaudzoša” iedarbība, kas tādējādi līdzinās apliekama darījuma aizliegumam.

132. No otras puses, nešķiet, ka tiesiskā regulējuma radītās sekas ir pārāk smagas. Speciālais nodoklis it īpaši nepadara neiespējamu ekonomiski ienesīgu darbību Ungārijas telekomunikāciju tirgū. Kā iepriekšējie gadi rāda, attiecīgajam nodoklim nav “žņaudzoša” iedarbība. Turklāt atbilstoši informācijai, ko Ungārija sniedza tiesas sēdē, speciālais nodoklis samazina arī peļņu, tādēļ ar to ir saistīts ienākumu nodokļa, kas balstīts uz peļņu, samazinājums, ja šāds nodoklis tiek maksāts. Turklāt attiecīgais nodoklis jau sākotnēji tika uzlikts kā tā dēvētais krīzes nodoklis tikai uz trim gadiem un tādēļ tam bija vien pagaidu raksturs.

133. Tādējādi ir jāsecina, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ko rada uz apgrozījumu balstīts progresīvais ienākumu nodoklis, kas jāmaksā telekomunikāciju uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu, ir pamatots.

4. Secinājumi par pirmo prejudiciālo jautājumu

134. LESD 49. un 54. pants pieļauj Ungārijas speciālo nodokli, kas attiecas uz telekomunikāciju tirgu.

C. Otrais prejudiciālais jautājums: valsts atbalsta aizlieguma pārkāpums

135. Saistībā ar to vēl ir jāanalizē progresīvā Ungārijas speciālā nodokļa valsts atbalsta raksturs attiecībā uz telekomunikāciju tirgu. Iesniedzējtiesa to saskata apstākļi, ka lielāko nodokļa likmi 6,5 % apmērā piemēro tikai pēc tam, kad ir sasniegta noteikta apgrozījuma robeža.

1. Par otrā prejudiciālā jautājuma pieņemamību

136. Tomēr vispirms ir jāprecizē, vai lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecībā uz otro jautājumu vispār ir pieņemams. Minētais izriet no Tiesas pastāvīgās judikatūras, atbilstoši kurai nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu pasākums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas⁸³.

81 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, Komisija/Polija (C-271/09, EU:C:2011:855, 58. punkts), un 2007. gada 11. oktobris, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, 82. punkts un tajā minētā judikatūra).

82 Spriedumi, 2016. gada 30. jūnijs, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts), 2013. gada 22. janvāris, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts), 2010. gada 9. novembris, Volker un Markus Schecke un Eifert (C-92/09 un C-93/09, EU:C:2010:662, 76. un nākamie punkti), un 2001. gada 12. jūlijs, Jippes u.c. (C-189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts).

83 Spriedumi, 2015. gada 6. oktobris, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts), 2006. gada 15. jūnijs, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. un nākamie punkti), 2005. gada 27. oktobris, Distribution Casino France u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04 un no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 42. un nākamie punkti), un 2001. gada 20. septembris, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts un tajā minētā judikatūra).

137. Tomēr, ja nodokli izmanto noteiktiem mērķiem un it īpaši nolūkā radīt priekšrocības citiem uzņēmumiem, katrā ziņā ir jāizvērtē, vai nodokļa ieņēmumi tiek izmantoti veidā, par kuru nav šaubu no tiesību aktu atbalsta jomā viedokļa⁸⁴. Šādā gadījumā attiecīgais nodokļa maksātājs var vērsties arī pret paša nodokļu slogu, kas noteikti ir saistīts ar priekšrocībām trešām personām.

138. Tomēr šis nav tāds gadījums. Šajā lietā prasītājam pamatlietā piemēro vispārēju nodokli, ko ieskaita valsts kopējā budžetā un kas līdz ar to konkrēti nepiešķir priekšrocības kādai trešai personai. Tādējādi prasītājs izskatāmajā lietā vērsas tikai pret viņam adresētu paziņojumu par nodokļa piemērošanu un uzskata to par nelikumīgu, jo citiem nodokļa maksātājiem nodoklis netiek piemērots tādā pašā apmērā.

139. Tādēļ *Vodafone* valsts tiesā nevar atsaukties uz citiem uzņēmumiem piešķirtā atbrīvojuma no nodokļa nelikumību, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas.

140. Šķiet, ka pret to iebilst vienīgi Tiesas spriedums *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵. Atbilstoši šim spriedumam, lai dažus prejudiciālos jautājumus uzskatītu par pieņemamiem, pietiek ar to, ka nodokļa maksātāju “prasības” ir vērstas “arī uz tiesību aktu spēkā esamības apšaubīšanu”. Nav svarīgi, vai tas tādā tiesvedībā par paziņojuma par nodokļa piemērošanu likumību kā izskatāmajā lietā vispār tā ir. Tas tāpēc, ka pat attiecīgajā spriedumā Tiesa vēlāk pamatoti uzsver, ka “nodokļu parādnieki, lai izvairītos no attiecīgā nodokļa samaksas, nevar atsaukties uz to, ka tāds atbrīvojums no nodokļa, ko bauda citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts”⁸⁶. Ja tas tā ir, tad tiesvedībā, kurā – kā izskatāmajā lietā – tiek vērtēti tikai paša maksājamie nodokļi, jautājumam par atbalstu kādam citam nav nozīmes lēmuma pieņemšanā, tādējādi tas nav pieņemams.

141. Šajā ziņā ir arī jāņem vērā, ka principā Komisijas uzdevums ir rūpēties par nelikumīgi piešķirta atbalsta atgūšanu, kā to Tiesa nesen atkal ir precizējusi⁸⁷. Tomēr nodokļa nepiemērošana *Vodafone* nenozīmētu atgūšanu, bet gan paplašinātu atbalstu, attiecinot to uz vēl vienu personu (šajā gadījumā – *Vodafone*), un tādējādi nevis novērstu, bet gan pastiprinātu konkurences izkropļošanu.

142. Turpretim iepriekš minētajai judikatūrai atbilst situācija, kad tiesa, kurai jālemj par atbrīvojuma no nodokļa piešķiršanu – kā tas bija lietā *A-Brauerei*⁸⁸ –, šo jautājumu var uzdot Tiesai. Attiecīgā lieta, pretēji tiesas sēdē izteiktajam Komisijas viedoklim, tieši nav salīdzināma ar izskatāmo lietu. Tas tāpēc, ka attiecīgajā lietā tiek aplūkota atbalsta piešķiršana tā saņēmējam, nevis paziņojuma par nodokļa piemērošanu atcelšana trešās personas (šajā gadījumā – *Vodafone*) labā, kas vēlētos atbalstu attiecināt uz sevi.

143. To neietekmē arī fakts, ka – kā tiesas sēdē ir norādījis *Vodafone* – atgūšana neesot iespējama, mazos uzņēmumus *ex post* apliekot ar nodokli. Ja dalībvalstij izņēmuma gadījumā nav iespējams atgūt atbalstu, kā izriet no Regulas (EK) Nr. 659/1999⁸⁹ 14. panta 1. punkta, tad arī netiek prasīta atbalsta atgūšana. Tiesa ir lēmusi, ka princips “*impossibilium nulla obligatio est*” ir viens no Savienības tiesību vispārējiem principiem⁹⁰. Tādēļ pat šādā gadījumā nedz LESD 107. un 108. pants, nedz iepriekš minētās regulas normas neparedz atbalsta paplašināšanu *a posteriori*, attiecinot to vēl uz citām personām.

84 Par šī jautājuma nozīmību skat. tikai spriedumu, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04 un no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 40., 41. punkts, kā arī 45. un nākamie punkti).

85 Spriedums, 2006. gada 15. jūnijs (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 25. un 26. punkts).

86 Spriedums, 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts).

87 Spriedums, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci* (no C-622/16 P līdz C-624/16 P, EU:C:2018:873, 90. un nākamie punkti).

88 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Padomes Regula (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108. panta] piemērošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.).

90 Spriedumi, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci* (no C-622/16 P līdz C-624/16 P, EU:C:2018:873, 79. punkts); skat. šādā nozīmē, lai arī citā kontekstā, jau spriedumu, 2016. gada 3. marts, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, 42. punkts).

144. Pretēji tiesas sēdē izteiktajam Komisijas viedoklim, prejudiciālā jautājuma pieņemamību nevar atvasināt arī no Tiesas jaunākā nolēmuma lietā *ANGED*⁹¹ par Spānijas (reģionālo) mazumtirdzniecības nodokli. Attiecīgajā tiesvedībā valsts tiesā tika vērtēts pats likums (ar *erga omnes* iedarbību), nevis tikai individuāls paziņojums par nodokļa piemērošanu. Šajā kontekstā papildu apsvērumi attiecībā uz LESD 107. pantu minētajā lietā iesniedzējtiesai katrā ziņā bija lietderīgi, tādēļ Tiesa pamatoti apstiprināja prejudiciālā jautājuma pieņemamību.

145. Tomēr, ja sprieduma sekas attiecas vien uz lietas dalībnieku, kurš – kā to izskatāmajā lietā ir apstiprinājuši lietas dalībnieki – vēršas tikai pret viņam izsniegto paziņojumu par nodokļa piemērošanu, šādā gadījumā apsvērumi, ko Tiesa ir attīstījusi lietā *ANGED*, nav piemērojams un tādēļ ir jāpiemēro iepriekš minētais princips. Tādējādi atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai – kas ir minēta pat tiesas spriedumā *Air Liquide Industries Belgium*⁹² – izskatāmajā lietā otrais prejudiciālais jautājums ir nepieņemams⁹³.

146. Tas neliedz prasītājam vērsties valsts tiesā ar prasību veikt likuma pārbaudi *in abstracto*. Šādā gadījumā attiecīgā tiesa var iesniegt atbilstošu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

147. Pamatojoties uz iepriekš minēto, nav nedz iemesla, nedz vajadzības atkāpties no Tiesas līdzšinējās judikatūras, atbilstoši kurai, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas, nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu pasākums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts⁹⁴. Tādējādi lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu otrā jautājuma kontekstā jau ir nepieņemams.

2. Pakārtoti – juridiskais novērtējums

148. Ja Tiesa tomēr apstiprinātu otrā prejudiciālā jautājuma pieņemamību, tai būtu jāizvērtē, vai nodokļa atvieglojuma piemērošanā (apgrozījuma ziņā) vidējiem uzņēmumiem un attiecīgi atbrīvojuma no nodokļa piemērošanā (apgrozījuma ziņā) maziem uzņēmumiem ir saskatāms atbalsts LESD 107. panta 1. punkta nozīmē.

149. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai pasākumu varētu kvalificēt par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta nozīmē, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, iejaukšanās pasākumam jābūt tādām, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība atbalsta saņēmējam. Ceturtkārt, tam ir jārada vai jādraud radīt konkurences izkropļojumus⁹⁵.

150. Izskatāmajā lietā noteicošais ir selektīvas priekšrocības kritērijs. Citiem vārdiem sakot, rodas jautājums, vai progresīvā nodokļa likme būtu pamatota selektīva priekšrocība tiem, kuri progresivitātes rezultātā gan absolūtos, gan relatīvos skaitļos maksā mazākus nodokļus nekā citi nodokļa maksātāji. Vēl pirms neilga laika atbilde uz šo jautājumu būtu skaidri un nepārprotami noliedzoša. Tagad šajā lietā tiek uzdots tieši šāds jautājums.

91 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291).

92 Spriedums, 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. un nākamie punkti).

93 Tā tas ir skaidri norādīts līdzīgā lietā, spriedums, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. un nākamie punkti).

94 Spriedumi, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts), 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. un nākamie punkti), 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04 un no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 42. un nākamie punkti), un 2001. gada 20. septembris, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts un tajā minētā judikatūra).

95 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 38. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 40. punkts).

151. Šis apstāklis ir pamudinājis ģenerālvokātu H. Saugmandsgoru Ēi [*H. Saugmandsgaard Øe*] principā apšaubīt Tiesas līdzšinējo analīzes shēmu. Tā viņš ir skaidri izteicis savu viedokli⁹⁶:

“Ņemot galēju piemēru, pasākums, ar ko tiek paredzētas progresīvas nodokļu likmes, kas tiek noteiktas atkarībā no ienākumu līmeņa, nepārprotami ir vispārējs pasākums saskaņā ar parasto analīzes metodi, jo iespējams saņemt vislabvēlīgākās nodokļu likmes ir ikvienam uzņēmumam. Savukārt saskaņā ar atsaucē ietvara metodi vislabvēlīgākās nodokļu likmes ir tāda diferenciacija, kas ir atzīstama par pieļaujamu vai nu salīdzināmības neesamības dēļ (otrais posms), vai arī tādēļ, ka pastāv attaisnojums, kas ir pamatots ar konkrētā režīma raksturu vai vispārējo sistēmu (trešais posms). Lai būtu pilnīgi skaidrs – es, protams, neuzskatu, ka atsaucē ietvara metode automātiski novestu pie progresīvo nodokļu likmju atzīšanas par “selektīvām” [97], bet uzskatu, ka šī metode ietver šādu iespēju, jo tā noved pie interesēšanās par to pasākumu likumību, kuri tiek atstāti ārpus parastās analīzes metodes. Šis valsts atbalsta disciplīnas paplašināšanas risks jo īpaši varētu attiekties uz pasākumiem, kas ir līdzīgi tiem, kurus Tiesa agrāk definējusi kā “vispārējus”.”

152. Piekritu šīm šaubām, tomēr, manuprāt, tās var ņemt vērā arī atbilstoši tā dēvētajai atsaucē ietvara metodei. Atbilstoši šai metodei vispirms ir jāanalizē, kur ir saskatāmas priekšrocības (skat. 153. un nākamās punktus), kas varētu būt vērtējamas kā selektīvas (skat. 157. un nākamās punktus).

a) Par priekšrocības jēdzienu

153. Atbildot uz jautājumu, vai ar pamatlietā aplūkojamajām tiesību normām atbalsta saņēmējam tiek piešķirta priekšrocība, ir jānorāda, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru par valsts atbalstu uzskata visu veidu iekļaušanās pasākumus, ar kuriem var tieši vai netieši tikt atbalstīti atsevišķi uzņēmumi vai radītas tiem tādas ekonomiskās priekšrocības, ko šie saņēmēji uzņēmumi parastos tirgus apstākļos nebūtu varējuši gūt⁹⁸.

154. LESD 107. panta 1. punkts var attiekties arī uz nodokļu priekšrocību, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, tomēr saņēmējiem rada finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem⁹⁹. Par atbalstu it īpaši tiek uzskatīti iekļaušanās pasākumi, kas dažādā veidā atvieglo to nastu, kura *parasti* gulstas uz uzņēmuma budžetu, un kam, kaut arī tie nav subsīdijas šī jēdziena šaurā izpratnē, tomēr ir tāds pats raksturs un ir tādas pašas sekas¹⁰⁰.

155. Atbrīvojuma no nodokļa un nodokļa atvieglojuma piemērošana nerada priekšrocības. Visiem uzņēmumiem – kā maziem, tā lieliem –, kuru apgrozījums nepārsniedz 500 miljonus HUF, nodokli nepiemēro, bet tiem, kuru apgrozījums ir robežās no 500 miljoniem HUF līdz 5 miljardiem HUF, piemēro nodokļa atvieglojumu. Tas attiecas arī uz *Vodafone*.

156. Katrā ziņā no progresivitātes izrietošā atšķirīgā vidējā nodokļa likme – uz ko balstās gan *Vodafone*, gan Komisija – ir priekšrocība, kas sniedz atbalstu nodokļa maksātājiem ar nelielu apgrozījumu.

96 Ģenerālvokāta H. Saugmandsgora Ēes [*H. Saugmandsgaard Øe*] secinājumi lietā *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741, 66. un 67. punkts).

97 “Šajā ziņā jānorāda, ka Komisijas paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu 139. punktā ir precizēts, ka ienākuma nodokļa progresīvais raksturs un tā ienākumu pārdales mērķis var būt pamatā attaisnojumam ar konkrētā regulējuma raksturu un vispārējo sistēmu.”

98 Spriedums, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 65. punkts), un 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

99 Skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa un Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts).

100 Spriedumi, 2017. gada 27. jūnijs, *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66. punkts), 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 33. punkts), 2013. gada 19. marts, *Bouygues un Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13. punkts).

b) Priekšrocības selektivitāte nodokļu tiesībās

157. Šajā ziņā ir jāizvērtē, vai zemākajā vidējā nodokļa likmē, ko piemēro maza apgrozījuma gadījumā, ir saskatāma “priekšrokas došana konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai” LESD 107. panta 1. punkta izpratnē un vai tātad Tiesas judikatūras izpratnē ir konstatējama “selektīva priekšrocība”.

158. Šādas selektivitātes izvērtēšana saistībā ar dalībvalstu tiesību normām nodokļu un nodevu jomā sagādā nopietnas grūtības¹⁰¹. Tiesas judikatūrā kā atskaites punkts pastāvīgi tiek atkārtots, ka nodokļu režīms nav selektīvs, ja tas bez izņēmuma ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem¹⁰². Atbilstoši iepriekš minētajam selektivitāte būtu jānoraida. Tas pats izriet no sprieduma *World Duty Free Group* u.c.¹⁰³. Tas tāpēc, ka minētajā spriedumā bija runa par īpašu vietējo uzņēmumu “eksporta veicināšanas” gadījumu saistībā ar ieguldījumiem ārvalstīs par sliktu ārvalstu uzņēmumiem, kas ir pretrunā LESD 111. pantā ietvertajam juridiskajam apsvērumam. Tāpēc īpašas eksporta subsīdijas var atbilst selektivitātes kritērijiem arī tad, ja tās tiek piešķirtas visiem nodokļu maksātājiem.

159. Arī apstākļi vien, ka ar nodokļa režīmu tiek piešķirtas priekšrocības tikai tiem uzņēmumiem, kuri atbilst tā nosacījumiem – izskatāmajā lietā tā ir konkrētu apgrozījuma robežu nesasniegšana –, vēl neļauj secināt, ka šis režīms ir selektīvs¹⁰⁴. Tāpēc arī šajā kontekstā selektivitāte būtu jānoraida.

160. Tomēr vienlaicīgi ir skaidrs, ka arī vispārējie nodokļu likumi ir jāvērtē, ņemot vērā LESD 107. pantā noteikto atbalsta aizliegumu¹⁰⁵. Tāpēc nodokļu priekšrocību selektivitātes noteikšanai Tiesa ir izvirzījusi īpašus nosacījumus. Šajā ziņā nav svarīgi, vai tā tiek raksturota kā divu posmu vai trīs posmu pieeja¹⁰⁶. Galvenā nozīme vienmēr ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu režīma kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējoši¹⁰⁷.

101 Skat. tikai jaunākos spriedumus un attiecīgos secinājumus:

Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024), un ģenerāladvokāta H. Saugmandsgora Ēes secinājumi lietā *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

Spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505), un ģenerāladvokāta N. Vāla secinājumi lietā *Andres/Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291), ar maniem secinājumiem lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), apvienotajās lietās *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2017:853) un apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Skat. tikai spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. un nākamie punkti), 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts), un 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts).

103 Spriedums, 2016. gada 21. decembris (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73. un 74. punkts, kā arī 86. un nākamie punkti).

104 Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24. punkts), 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. punkts), un 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts).

105 Skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts), un 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts).

106 Tāpat ģenerāladvokāta M. Bobeka [*M. Bobek*] secinājumi lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 28. punkts), kurš šo jautājumu raksturo kā “tīri teorētisku”.

107 Šādā nozīmē skat. arī spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), un 2015. gada 14. janvāris, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts); skaidri arī ārpus nodokļu tiesību jomas skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 53. un 55. punkts).

161. Tāpēc vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb “parastais” nodokļu režīms. Ņemot vērā šo vispārējo jeb “parasto” nodokļu režīmu, nākamajā solī ir jānosaka, vai priekšrocība, kas piešķirta ar pārbaudāmo nodokļa pasākumu, ir selektīva¹⁰⁸. Tas paredz, ka objektīvi salīdzināmā situācijā esoši uzņēmumi saskaras ar atšķirīgu attieksmi, kas nevar tikt pamatota. Turklāt – katrā ziņā atbalsta procedūrā – Komisijai ir pienākums pierādīt atšķirīgas attieksmes esamību un dalībvalstij ir pienākums pierādīt, ka atšķirīgā attieksme ir pamatota¹⁰⁹.

162. Piekritu ģenerālvokātam M. Bobekam¹¹⁰, ka selektivitātes pārbaude galarezultātā ir “tikai” diskriminācijas pārbaude. Tādēļ es vispirms pārbaudīšu atšķirīgas attieksmes esamību (skat. 173. un nākamos punktus) un pēc tam izvērtēšu šīs atšķirīgās attieksmes pamatojumu (skat. 176. un nākamos punktus). Vispirms es vēl raksturošu, kāpēc parastā analīzes shēma atsauces ietvara pirmreizējās izveides gadījumā ir nedaudz jāpārveido (skat. 164. punktu).

1) Grozījumi, pirmo reizi izveidojot atsauces ietvaru

163. Attiecībā uz vispārēju nodokļu režīmu, it īpaši tādu, kas tikai veido atsauces ietvaru, to selektivitātes konstatēšanai ir vajadzīga pārveidota analīze. Tam pamatā ir fakts, ka vispārpiemērojamā nodokļu režīmā neizbēgami rodas nodokļu diferenciācija – atšķirībā no subsīdijas šaurā nozīmē naudas maksājumu veidā –, tā vienādā mērā attiecas uz visiem un nodokļu maksātājam šo, iespējams, izdevīgo diferenciāciju neizbēgami piemēro vispārīgā veidā bez viņa paša līdzdalības. Tādēļ šī situācija ļoti būtiski atšķiras no “parasta” individuāla atbalsta.

164. Šādu pārveidotu analīzi Tiesa rezultātā praksē jau izmantoja lietās *ANGED*¹¹¹, kurās arī nebija atsauces ietvara, no kā atkāpās tiesiskais regulējums, bet gan strīdīgais tiesiskais regulējums pats bija atsauces ietvars. Tā tas ir arī izskatāmajā lietā. Progresīvā nodokļa likme noteiktiem uzņēmumiem nav atkāpe no “parastās” (proporcionālās?) nodokļa likmes, bet gan pati ir noteikums. Šī noteikuma rezultātā visiem nodokļa maksātājiem piemēro atšķirīgas vidējās nodokļa likmes.

165. Taču šāda “labvēlīga” vispārēja diferenciācija, kas nav subsīdijas šaurākā nozīmē, saskaņā ar Tiesas judikatūru var tikt uzskatīta par atbalstu tikai tad, ja tā ir tām *identiska* pēc rakstura un rada tādas pašas sekas¹¹². Tas it īpaši attiecas uz dalībvalstu autonomiju nodokļu jomā, ja tās pirmoreiz definē atsauces ietvaru.

108 Šajā nozīmē skat. starp daudziem spriedumu, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 36. punkts).

109 Šādā nozīmē ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumi lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 27. punkts); attiecībā uz Komisijas pierādīšanas pienākumu skat. spriedumus, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 84. punkts), 2015. gada 4. jūnijs, Komisija/*MOL* (C-15/14 P, EU:C:2015:362, 59. punkts), un 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. punkts); attiecībā uz dalībvalsts pierādīšanas pienākumu skat. spriedumus, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 87. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 146. punkts), 2011. gada 8. septembris, Komisija/Nīderlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, 62. punkts), un 2004. gada 29. aprīlis, Nīderlande/Komisija (C-159/01, EU:C:2004:246, 43. punkts).

110 Ģenerālvokāta M. Bobeka secinājumi lietā Beļģija/Komisija (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 29. punkts).

111 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 50. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 43. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 38. un nākamie punkti).

112 Skat. tostarp spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts), 2013. gada 19. marts, *Bouygues* un *Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), 2006. gada 15. jūnijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 29. punkts), un 1961. gada 23. februāris, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Augstā iestāde (30/59, EU:C:1961:2, 43. lpp.).

166. Tikai tad, ja dalībvalsts atsaucies ietvara definīciju izmanto kā līdzekli, lai piešķirtu priekšrocības mērķiem, kas ir sveši šim nodokļu režīmam, pastāv arī pietiekams iemesls pielīdzināt šis nodokļu priekšrocības subsīdijām šaurākā nozīmē¹¹³. Tādējādi pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārējā nodokļu režīma, var pamatot ar nodokļu režīma raksturu vai struktūru, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu režīma pamatā esošajiem vai galvenajiem principiem¹¹⁴. Tādēļ ir gandrīz neiespējami, ka vispārēja diferenciācija saskaņotā nodokļu režīmā var nozīmēt selektīvu priekšrocību.

167. Tuvāk aplūkojot, šis apsvērumus ir pamatā arī fundamentālajam spriedumam lietā *Gibraltar*¹¹⁵, uz kuru Komisija galvenokārt balstās savā rakstveida argumentācijā. Arī attiecīgajā lietā atsaucies ietvars tikai tika veidots un faktiski tā rezultātā ārzonas sabiedrības netika apliktas ar nodokli, lai gan no jauna ieviestu ienākumu nodokļa režīmu bija paredzēts piemērot visiem uzņēmumiem vienādi (gan atbilstoši to maksāspējai). Attiecīgajā atsaucies ietvarā likumdevējs izvēlējās tādas kritērijus kā algu apjomu un telpu izmantošanu uzņēmējdarbības veikšanai, lai uzliktu ienākumu nodokli, kas balstīts uz peļņu. Tādēļ – un to noteica fakts, ka Apvienotā Karaliste atbalsta procedūrā nebija norādījusi pamatojumu – Tiesa apstiprināja Komisijas konstatēto saskaņotības trūkumu¹¹⁶.

168. Nodokļu tiesību saskaņotības trūkums galu galā var faktiski norādīt uz to ļaunprātīgu izmantošanu. Šoreiz tas nav bijis nodokļa maksātājs, kurš izvēlējis negodīgas shēmas, lai izvairītos no nodokļa nomaksas. Drīzāk tā ir dalībvalsts, kas – vērtējot objektīvi – “ļāunprātīgi izmanto” savas nodokļu tiesības, lai atsevišķiem uzņēmumiem piešķirtu subsīdijas, apejot tiesību aktus atbalsta jomā. Tāpēc selektivitātes pārbaude atsaucies sistēmas izveides kontekstā aprobežojas ar izveidotās sistēmas saskaņotības pārbaudi.

169. Gibraltāras gadījumā Tiesa pamatoti noraidīja saskaņotības esamību. Nedz algu apjoms, nedz telpu izmantošana uzņēmējdarbības veikšanai nav skaidri saprotami faktori vispārējam un vienādam ienākumu nodokļa režīmam, kas bija valsts likuma mērķis. Bet vai tas attiecas arī uz progresīvu, speciālu ienākumu nodokli, kas balstīts uz apgrozījumu? Vai tas tiešām ir saskaņotības trūkums, ja no telekomunikāciju uzņēmuma ar lielu apgrozījumu iekasē vairāk nodokļus (gan absolūtos, gan relatīvos skaitļos) nekā no telekomunikāciju uzņēmuma ar nelielu apgrozījumu?

2) Saskaņotības pārbaudes kritērijs

170. Vairāku ģenerālvokātu¹¹⁷ izteiktās šaubas (it īpaši saistībā ar problēmām, nosakot pareizo atsaucies ietvaru un vispārīgi pārbaudot visu valsts nodokļu likumu vienlīdzību, vienlaicīgi ņemot vērā dalībvalstu autonomiju nodokļu jomā) var ņemt vērā, piemērojot vienkāršotu kritēriju, vērtējot vispārēja nodokļu likuma saskaņotību ar nodokļu tiesībām. Atbilstoši šai pieejai vispārēja diferenciācija, veidojot atsaucies sistēmu, ir selektīvs pasākums tikai tad, ja tā, ņemot vērā likuma mērķi, nav balstīta uz loģiska pamata. Bez šāda vienkāršota kritērija Tiesai galarezultātā būtu jāvērtē jebkura diferenciācija ikvienā valsts nodokļu likumā, jo tā neizbēgami atbalsta vienu nodokļu maksātāju un citu nostāda nelabvēlīgākā situācijā.

113 Šādā nozīmē skat. jau spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22.–27. punkts).

114 Spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (C-78/08 –C-80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

115 Spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 Spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 149. punkts).

117 Skat. ģenerālvokāta H. Saugmandsgora Ēes secinājumus lietā *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741), ģenerālvokāta N. Vāla secinājumus lietā *Andres/Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) un manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), apvienotajās lietās *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2017:853) un apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854).

171. Tāpēc par selektīvu priekšrocību var runāt tikai tad, ja, pirmkārt, ar attiecīgo pasākumu (izskatāmajā lietā – progresīvā nodokļa likme) tiek ieviestas atšķirības tirgus dalībnieku starpā, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu režīmam paredzēto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā¹¹⁸, kas ir acīmredzama.

172. Pat ja šis nosacījums ir izpildīts, otrkārt, priekšrocība var tikt pamatota ar tās sistēmas, kuras daļa tā ir, raksturu vai vispārējiem mērķiem, it īpaši tad, ja nodokļu režīms tieši izriet no valsts nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem¹¹⁹, kam katrā ziņā jābūt vien skaidri identificējamiem. Bez tam diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas esoši identificējami iemesli, kā tas lietā *ANGED* tika apstiprināts, piemēram, saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem mazumtirdzniecības objektiem piemērota nodokļa kontekstā¹²⁰.

i) Atšķirīga attieksme pret salīdzināmā situācijā esošiem uzņēmumiem

173. Šajā ziņā vispirms ir jāizvērtē, vai dalībvalsts nodokļu sistēmā ir identificējama nepamatota atšķirīga attieksme. Turklāt šis nepamatotās atšķirīgās attieksmes gadījumā atbilstoši LESD 107. panta 1. punkta formulējumam būtu jābūt runai par diferenciāciju vai nu konkrēta uzņēmuma, vai arī konkrētu preču ražošanas labā. Tāpēc it īpaši spriedumā *Gibraltar* Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu režīmam priekšrocību saņēmēji uzņēmumi saistībā ar to raksturīgajām īpašībām ir jāidentificē kā privileģēta kategorija¹²¹.

174. Tomēr nodokļa gadījumā, kāds tiek aplūkots izskatāmajā lietā, tas tā nav. Lielāki un mazāki telekomunikāciju uzņēmumi atšķiras tieši ar savu attiecīgo apgrozījumu un no tā izrietošo maksātspēju. Dalībvalsts ieskatā – kas šajā gadījumā nav acīmredzami kļūdaini – tie neatrodas juridiski un faktiski salīdzināmā situācijā.

175. Tas pats attiecas uz lielo uzņēmumu iespējām, izmantojot nodokļu shēmas samazināt aplikšanu ar ienākumu nodokli, kas balstīts uz peļņu. Tāpat nav acīmredzami maldīgi uzskatīt, ka šāda iespēja palielinās proporcionāli uzņēmuma lielumam.

ii) Pakārtoti – atšķirīgas attieksmes pamatojums

176. Ja Tiesa tomēr uzskatītu, ka uzņēmums ar, piemēram, 10 000 EUR/HUF neto apgrozījumu gadā un uzņēmums ar 100 000 000 EUR/HUF neto apgrozījumu gadā atrodas salīdzināmā situācijā, vēl ir jāizvērtē, vai atšķirīgā attieksme, kas izriet no progresīvā nodokļa atšķirīgās vidējās likmes, var tikt pamatota.

118 Skat. spriedumus, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Aer Lingus* un *Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P un C-165/15 P, EU:C:2016:990, 51. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. punkts), 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, 49. un 58. punkts), 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. punkts), 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts), 2012. gada 29. marts, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts).

119 Skat. spriedumus, 2013. gada 18. jūlijs, P (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65 un 69. punkts); šādā nozīmē skat. tostarp arī spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. un 43. punkts), 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. punkts), 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts), un 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts).

120 Spriedumi, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 40. un nākamie punkti), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 45. un nākamie punkti), un 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52. un nākamie punkti).

121 Skat. spriedumu, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).

177. Šajā ziņā svarīgi – kā to ir izsvērusi arī Tiesa spriedumā *World Duty Free*¹²² – ir izvērtēt tikai attiecīgo atšķirīgo attieksmi, ņemot vērā likumā izvirzīto mērķi, it īpaši, ja – kā tas ir izskatāmajā lietā – nav atkāpes no atsaucē ietvara, bet gan pats likums ir atsaucē ietvars.

178. Turklāt vērā tiek ņemti ne tikai valsts likumā skaidri minētie mērķi, bet arī tie mērķi, kas no valsts likuma izriet tā interpretācijas rezultātā¹²³. Pretējā gadījumā tiktu ņemta vērā tikai likumdošanas metode. Tomēr Tiesa savā judikatūrā vienmēr ir uzsvērusi, ka atbalsta jomā valsts īstenotie pasākumi jāvērtē atkarībā no to ietekmes un neatkarīgi no izmantotām metodēm¹²⁴.

179. Tādējādi ir jānoskaidro, vai Ungārijas speciālā nodokļa likmju progresivitāte nav balstīta konkrētajā nodokļu likumā, bet gan tai ir ārpus attiecīgā likuma esoši, neidentificējami – citiem vārdiem sakot, neatbilstoši – mērķi¹²⁵.

180. Izskatāmajā lietā to var skaidri noraidīt. Kā minēts iepriekš (108. un nākamie punkti), likuma preambulā skaidri minētais mērķis ir nodokļa uzlikšana maksātspējai, kas izskatāmajā lietā tiek atvasināta no apgrozījuma apmēra. Turklāt – un tas *per se* piemīt progresīvajai nodokļa likmei un tādēļ ir tai raksturīgi – tiek izvirzīts arī zināms “ienākumu pārdales” mērķis, ja ekonomiski spēcīgākiem tirgus dalībniekiem piemēro finansiāli lielāku slogu nekā ekonomiski vājākiem tirgus dalībniekiem (sociāli atbildīgas valsts principa izpausme). Arī Komisija savā 2016. gada 19. jūlija paziņojumā “par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu” (turpmāk tekstā – “paziņojums”) atzīst “ienākumu pārdales mērķi” ienākumu nodokļa progresīvā rakstura kontekstā par attaisnojošu iemeslu¹²⁶.

181. Turklāt no likumdošanas procesa, par ko Tiesai tika sniegta informācija, izriet, ka ir izvirzīts arī mērķis novērst nodokļa nepiemērošanu uzņēmumiem ar lielu apgrozījumu, kuri Ungārijā nemaksā uzņēmumu ienākuma nodokli vai maksā to nelielā apjomā. No nodokļu tiesību viedokļa neviens no tiem nav neatbilstošs mērķis.

182. Pretēji Komisijas acīmredzami paustajam viedoklim, arī ienākumu nodokļa piemērošana, balstoties uz peļņu, nav vienīgais pareizais nodokļa piemērošanas veids, kā Tiesa par to nesen ir nospriedusi¹²⁷, bet gan arī vien *metode*, lai vienādā veidā aprēķinātu un uzliktu nodokli nodokļa maksātāja apliekamajai maksātspējai (skat. iepriekš 100. punktu).

183. Iespējams – uz ko Komisija tiesas sēdē vairākkārt ir norādījusi –, ka peļņas aprēķins, pamatojoties uz uzņēmuma aktīvu salīdzinājumu, ir precīzāks par piesaisti neto apgrozījumam. Tomēr atbalsta noteikumus neinteresē precīzs nodokļu režīms, bet gan konkurenci izkropļojoša ietekme divu konkurentu starpā. Ja vienāda apgrozījuma gadījumā ir jāmaksā vienāds nodoklis, šādas ietekmes nav. Ja lielāka apgrozījuma gadījumā ir jāmaksā lielāks nodoklis, tā ir tā pati “atšķirīgā attieksme” kā tad, ja lielākas peļņas gadījumā ir jāmaksā lielāks nodoklis. Tā tas neapstrīdami ir proporcionālas nodokļa likmes gadījumā (kad absolūtos skaitļos tiek maksāts lielāks nodoklis), un progresīvas nodokļa likmes gadījumā (kad gan absolūtos, gan relatīvos skaitļos tiek maksāts lielāks nodoklis) tas izriet no iepriekš minētajiem nodokļu režīma iemesliem.

122 Spriedums, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54., 67. un 74. punkts).

123 Šādā nozīmē arī spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 45. punkts); citā nozīmē vēl arī spriedums, 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 52., 59. un 61. punkts) – lai gan nodoklis tika balstīts arī uz apsvērumu par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspējai, Tiesa ir izvērtējusi tikai likuma preambulā skaidri minētos, ārpus nodokļu jomas esošos “vides aizsardzības” un “teritorijas plānošanas” iemeslus.

124 Spriedumi, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 91. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, 47. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2018:281, 40. punkts), 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2018:291, 35. punkts), un 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 89. punkts).

125 Šajā nozīmē skaidri spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 70. punkts).

126 Komisijas paziņojums par Līguma par Eiropas Savienības darbību 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu – OV 2016, C 262, 1.(31.) lpp. 139. punkts.

127 Spriedums, 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija (T-836/16 un T-624/17, EU:T:2019:338, 65. un nākamie punkti).

184. Apgrozījuma lielums liecina (katrā ziņā ne acīmredzami kļūdaini) par noteiktu maksājspēju (skat. 118. un nākamās punktus). Tāpēc apgrozījums – kā Komisija to pati parāda ar priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli¹²⁸ – arī var tikt uzskatīts par (nedaudz neprecīzāku) rādītāju lielākam ekonomiskam potenciālam, tādējādi arī lielākai maksāspējai.

185. Raugoties arī no administratīvā procesa viedokļa, nevar iebilst, ka to mazumtirdzniecības uzņēmumu skaits, uz kuriem attiecas nodoklis un kuri pēc tam ir jāpārbauda, tiek samazināts, nosakot robežvērtību. Tā, piemēram, atbilstoši Savienības tiesību aktiem PVN jomā tā sauktajiem mazajiem uzņēmumiem (t.i., uzņēmumiem, kuru apgrozījums nepārsniedz zināmu “neapliekamo minimumu”) nodoklis netiek uzlikts (skat. PVN direktīvas 282. un nākamās pantus).

186. Turklāt saistībā ar izvirzītajiem likuma mērķiem apgrozījuma, nevis peļņas izvēle par atsaucē faktoru ir pilnīgi saprotama, jo apgrozījums ir viegli konstatējams (vienkārša un efektīva pārvaldība¹²⁹) un to ir grūtāk apiet nekā, piemēram, peļņu (skat. iepriekš 123. punktu). Arī nodokļu tiesību ļaunprātīgas izmantošanas novēršana atbalsta noteikumos var būt pamatojums, ka to jau ir lēmusi Tiesa¹³⁰.

187. Manuprāt, arī sociāli atbildīgas valsts principa – ko LES 3. panta 3. punktā atbalsta arī Eiropas Savienība – apsvērums pamato progresīvo nodokļa likmi, kas maksāspējīgākām personām uzliek salīdzinoši lielāku slogu nekā nodokļu maksātājiem, kuru maksāspēja ir mazāka. Tas katrā ziņā attiecas uz nodokli, ko piemēro arī fiziskām personām (skat. Likuma par speciālo nodokli 3. panta 1. un 2. punktu).

3. Secinājumi

188. Jāsecina, ka ar progresīvo nodokļa likmi neizbēgami saistītais zemākais vidējais nodokļa režīms (ko šajā gadījumā piemēro uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu) nav attiecīgo uzņēmumu selektīva priekšrocība.

VI. Secinājumi

189. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ierosinu uz *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapeštas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. Atšķirīgais nodokļa režīms, kas izriet no progresīvās nodokļa likmes, nav brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas noteikta LESD 49. pantā, to skatot kopā ar LESD 54. pantu, netiešs ierobežojums. Tā tas ir arī tad, ja lielākiem uzņēmumiem tiek uzlikts lielāks ienākumu nodoklis, kas balstīts uz apgrozījumu, un šie uzņēmumi faktiski pārsvarā pieder ārvalstu akcionāriem. Savādāk tas varētu būt vien tad, ja var tikt pierādīta dalībvalsts īstenota tiesību ļaunprātīga izmantošana. Šajā lietā tas tā nav.
2. Atšķirīgais nodokļa režīms, kas izriet no progresīvās nodokļa likmes, nav nedz selektīva priekšrocība par labu uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu (tādējādi tas nav atbalsts), nedz uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu var uz to atsaukties, lai izvairītos no sava pienākuma maksāt nodokļus.

¹²⁸ Priekšlikums Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrētu digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148 *final*.

¹²⁹ Arī pati Komisija uzskata labas valsts pārvaldības apsvērumus par pamatojuma iemeslu – skat. OV 2016, C 262, 1.(31.) lpp., 139. punkts.

¹³⁰ Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 51. punkts); līdzīgi jau spriedums, 2004. gada 29. aprīlis, *GIL Insurance* u.c. (C-308/01, EU:C:2004:252, 73. un nākamie punkti).

3. Ungārijas speciālais nodoklis kā tiešais ienākumu nodoklis, kas balstīts uz peļņu, nevar tikt raksturots kā apgrozījuma nodoklis, tāpēc PVN direktīvas 401. pants neliedz to piemērot.