



## Judikatūras krājums

VISPĀRĒJĀS TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2019. gada 27. jūnijā \*

Valsts atbalsts – Ungārijas apgrozījuma nodoklis par reklāmas izplatīšanu – Nodokļa likmju progresivitāte – 50 % no pārnestajiem zaudējumiem atskaitīšana no nodokļa bāzes sabiedrībām, kas par 2013. gadu nebija reģistrējušas peļņu – Lēmums, ar kuru atbalsta pasākumi atzīti par nesaderīgiem ar iekšējo tirgu un uzdots tos atgūt – Jēdziens “valsts atbalsts” – Selektivitātes kritērijs

Lietā T-20/17

**Ungārija**, ko pārstāv *M.-Z. Fehér, G. Koós* un *E.-Zs. Tóth*, pārstāvji,

prasītāja,

ko atbalsta

**Polijas Republika**, ko pārstāv *B. Majczyna, M. Rzotkiewicz* un *A. Kramarczyk-Szaładzińska*, pārstāvji,

persona, kas iestājusies lietā,

pret

**Eiropas Komisiju**, ko pārstāv *V. Bottka* un *P.-J. Loewenthal*, pārstāvji,

atbildētāja,

par prasību, kura pamatota ar LESD 263. pantu un ar kuru tiek lūgts atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/329 (2016. gada 4. novembris) par valsts atbalstu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ko Ungārija īstenojusi attiecībā uz reklāmas apgrozījuma aplikšanu ar nodokli (OV 2017, L 49, 36. lpp.),

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs *S. Žervazoni* [*S. Gervasoni*], tiesneši *L. Madise* [*L. Madise*] (referents) un *R. da Silva Pasošs* [*R. da Silva Passos*],

sekretāre: *N. Šalla* [*N. Schall*], administratore,

ņemot vērā tiesvedības rakstveida daļu un 2019. gada 10. janvāra tiesas sēdi,

pasludina šo spriedumu.

\* Tiesvedības valoda – ungāru.

## Spriedums

### Tiesvedības priekšvēsture

- 1 2014. gada 11. jūnijā Ungārijas Nacionālā asambleja pieņēma 2014. gada Likumu Nr. XXII par reklāmas nodokli (turpmāk tekstā – “Likums par reklāmas nodokli”). Tas stājās spēkā 2014. gada 15. augustā, un ar to tika ieviests jauns īpašs nodoklis, kas pakāpeniski pieaug un ar ko apliek ieņēmumus no reklāmas izplatīšanas Ungārijā (turpmāk tekstā – “reklāmas nodoklis”), kā papildinājums esošajiem uzņēmumiem maksājamiem nodokļiem, tostarp uzņēmumu ienākuma nodoklim. Eiropas Komisijas valsts atbalsta kontroles ietvaros veiktās Likuma par reklāmas nodokli pārbaudes laikā Ungārijas iestādes apgalvoja, ka šis nodoklis bija paredzēts, lai atbalstītu nodokļa proporcionalitātes principu.
- 2 Saskaņā ar Likumu par reklāmas nodokli ikviens, kas sniedz reklāmas pakalpojumus, maksā reklāmas nodokli. Tādējādi nodokļa maksātāji ir subjekti, kas publisko reklāmu (žurnāli, audiovizuālie mediji, sludinājumu izplatītāji), nevis sludinājumu pasūtītāji (kuru labā reklāma tiek sniegta), nedz arī reklāmas aģentūras, kas ir starpnieki starp sludinājumu pasūtītājiem un to izplatītājiem. Nodokļa bāze ir neto apgrozījums finanšu gadā, kas radies no reklāmas izplatīšanas. Nodokļa teritoriālā piemērojamības joma ir Ungārijas teritorija.
- 3 Progresīvo nodokļa likmju skala tika noteikta šāda:
  - 0 % par nodokļa bāzes daļu, kas nepārsniedz 0,5 miljardus Ungārijas forintu (HUF) (apmēram 1 562 000 EUR);
  - 1 % par nodokļa bāzes daļu no 0,5 miljardiem HUF līdz 5 miljardiem HUF (apmēram 15 620 000 EUR);
  - 10 % par nodokļa bāzes daļu no 5 miljardiem HUF līdz 10 miljardiem HUF (apmēram 31 240 000 EUR);
  - 20 % par nodokļa bāzes daļu no 10 miljardiem HUF līdz 15 miljardiem HUF (apmēram 47 000 000 EUR);
  - 30 % par nodokļa bāzes daļu no 15 miljardiem HUF līdz 20 miljardiem HUF (apmēram 62 500 000 EUR);
  - 40 % par nodokļa bāzes daļu, sākot ar 20 miljardiem HUF (apmēram 94 000 000 EUR) (pēdējā minētā likme tika noteikta 50 % apmērā, sākot ar 2015. gada 1. janvāri).
- 4 Nodokļa maksātāji, kuru peļņa pirms nodokļu maksāšanas par 2013. gadu bija nulle vai negatīva, no savas nodokļa bāzes par 2014. gadu varēja atskaitīt 50 % no pārnestajiem iepriekšējo gadu zaudējumiem.
- 5 Pēc sarakstes ar Ungārijas iestādēm Komisija ar 2015. gada 12. marta lēmumu uzsāka formālo izmeklēšanas procedūru valsts atbalsta jomā, kas paredzēta LESD 108. panta 2. punktā, attiecībā uz Likumu par reklāmas nodokli, jo uzskatīja, ka nodokļa likmju progresivitāte un noteikumi par pārnesto zaudējumu atskaitīšanu no nodokļa bāzes rada valsts atbalstu. Šajā lēmumā Komisija puda uzskatu, ka ar progresīvo nodokļa likmi tiek paredzēta atšķirīga attieksme pret uzņēmumiem ar augstiem ieņēmumiem no reklāmas (proti, lieliem uzņēmumiem) un uzņēmumiem ar zemiem reklāmas ienākumiem (proti, maziem uzņēmumiem) un ka tādējādi tika sniegta selektīva priekšrocība pēdējiem minētajiem uzņēmumiem, pamatojoties uz to lielumu. Tāpat arī Komisija uzskata, ka iespēja atskaitīt 50 % no zaudējumiem uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nebija radusies peļņa, sniedz selektīvu priekšrocību, kas veido valsts atbalstu.

- 6 Šā paša lēmuma ietvaros Komisija, pamatojoties uz Padomes Regulas (EK) Nr. 659/1999 (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka sīki izstrādātus noteikumus [LESD 108. panta] piemērošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.), 11. panta 1. punktu, izdeva rīkojumu apturēt attiecīgo pasākumu.
- 7 Pēc tam Ungārija pēc savas iniciatīvas grozīja reklāmas nodokli, par to iepriekš nepaziņojot Komisijai, nedz arī saņemot no tās atļauju, – ar 2015. gada 4. jūnija Likumu Nr. LXII, aizvietojot progresīvo likmju skalu, kurā ir sešas nodokļa likmes diapazonā no 0 % līdz 50 %, ar šādu skalu, ko veido divas nodokļa likmes:
  - 0 % par nodokļa bāzes daļu, kas nepārsniedz 100 miljonus HUF (apmēram 312 000 EUR);
  - 5,3 % par nodokļa bāzes daļu, sākot ar 100 miljoniem HUF.
- 8 Ar 2015. gada Likumu Nr. LXII tika ieviesta arī iespēja ar atpakaļejošu spēku piemērot tā noteikumus, kopš Likuma par reklāmas nodokli stāšanās spēkā 2014. gadā. Tādējādi nodokļa maksātājs varēja nolemt, vai vēlas piemērot veco vai jauno skalu savam apgrozījumam par iepriekšējo taksācijas gadu.
- 9 Komisija noslēdza formālās izmeklēšanas procedūru ar Lēmumu (ES) 2017/329 (2016. gada 4. novembris) par valsts atbalstu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ko Ungārija īstenojusi attiecībā uz reklāmas apgrozījuma aplikšanu ar nodokli (OV 2017, L 49, 36. lpp.; turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”). Apstrīdētā lēmuma 1. pantā Komisija secināja, ka nodokļu režīms, ko veido progresīvas likmes un noteikumi par nodokļu saistību apmēra samazināšanu pārnesto zaudējumu atskaitīšanas formā uzņēmumiem, kuri neguva peļņu 2013. gadā, un kas noteikts ar 2014. gada Likumu Nr. XXII par reklāmas nodokli, tostarp redakcijā, kas izriet no tā 2015. gada 4. jūnija grozījumiem, ir valsts atbalsts, kuru Ungārija ir prettiesiski ieviesusi, pārkāpjot LESD 108. panta 3. punktu, un kurš turklāt nav saderīgs ar iekšējo tirgu atbilstoši LESD 107. pantam.
- 10 Apstrīdētā lēmuma 2. un 3. pantā Komisija tomēr norādīja, ka daži individuāli atbalsti, kas piešķirti atbilstoši šim režīmam, ar nosacījumu, ka ir ievēroti dažādi nosacījumi, nav ar iekšējo tirgu nesaderīgs valsts atbalsts.
- 11 Apstrīdētā lēmuma 4. pantā Komisija uzdeva Ungārijai atgūt no saņēmējiem atbalstu, kurš atzīts par nesaderīgu ar iekšējo tirgu.
- 12 Šajā ziņā Ungārijas iestādēm no uzņēmumiem, kuriem bija reklāmas ieņēmumi laikposmā no reklāmas nodokļa stāšanās spēkā 2014. gadā vai nu līdz nodokļa atcelšanai, vai līdz tā aizstāšanai ar režīmu, kurš būtu pilnībā saderīgs ar noteikumiem par valsts atbalstu, bija jāatgūst starpība starp: 1) tā nodokļa summu, kurš tām būtu bijis jāmaksā, piemērojot atsaucē režīmu, kas ir saderīgs ar noteikumiem par valsts atbalstu (nodokļa režīms ar vienotu likmi, kura noteikta 5,3 % apmērā, izņemot ja Ungārijas iestādes ir izvēlējušās citu vērtību, neatskaitot pārnestos zaudējumus), un 2) tā nodokļa summu, ko uzņēmumi jau ir samaksājuši vai kas tiem bija jāsamaksā. Tādējādi gadījumā, ja starpība starp pirmo summu un otro summu ir pozitīva, atbalsta summa ir jāatgūst, pieskaitot procentus, kas aprēķināti, sākot no dienas, kad nodoklis bija jāsamaksā. Tomēr Komisija norādīja, ka atgūšana nav vajadzīga, ja Ungārija atceļ attiecīgo nodokļa režīmu ar atpakaļejošu spēku no dienas, kad tas stājās spēkā 2014. gadā. Tam nebūtu jāliedz Ungārijai nākotnē, piemēram, no 2017. gada, ieviest nodokļu režīmu, kas nebūtu progresīvs un neradītu atšķirīgu attieksmi pret saimnieciskās darbības subjektiem, kuriem ir jāmaksā nodoklis.
- 13 Būtībā apstrīdētajā lēmumā Komisija, ņemot vērā LESD 107. panta 1. punktā ietverto definīciju, lielākoties pamatoja attiecīgā režīma kvalificēšanu par valsts atbalstu šādi.

- 14 Vispirms, runājot par attiecīgā pasākuma piedēvējamību valstij un tā finansēšanu no valsts līdzekļiem, Komisija uzskatīja – tā kā Likumu par reklāmas nodokli ir pieņēmis Ungārijas parlaments, Ungārija ir atteikusies no līdzekļiem, kas tai bijis jāsaņem no uzņēmumiem, kuriem ir zemāks apgrozījums (proti, no mazākiem uzņēmumiem), ja tiem būtu tikušas piemērotas tādas pašas nodokļa saistības kā uzņēmumiem, kuriem apgrozījums ir lielāks (proti, lielākiem uzņēmumiem).
- 15 Runājot par priekšrocības pastāvēšanu, Komisija atgādināja, ka pasākumi, kas atbrīvo no to izdevumu segšanas, ko parasti sedz uzņēmumi, tāpat kā pozitīvi ieguvumi sniedz priekšrocību. Šajā gadījumā tāda nodokļa uzlikšana, kura likme ir ievērojami zemāka, esot atvieglējusi izmaksas, kas uzņēmumiem ar zemu apgrozījumu ir jāsedz salīdzinājumā ar uzņēmumiem ar augstu apgrozījumu, un tādējādi esot radījusi priekšrocību mazākiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar lielākiem uzņēmumiem. Komisija piebilda, ka iespēja, kas paredzēta Likumā par reklāmas nodokli uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nebija peļņas, – atskaitīt no nodokļa bāzes 50 % no pārnestajiem zaudējumiem – arī rada priekšrocību, jo tā samazina nodokļa slogu šiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar tiem, kuri nav varējuši izmantot šādu atskaitīšanas iespēju.
- 16 Runājot par to, ka konstatētās priekšrocības ir labvēlīgas dažiem uzņēmumiem (selektivitātes kritērijs), Komisija norādīja, ka attiecībā uz nodokļu priekšrocību analīzi ir jāveic vairākos posmos. Vispirms būtu jānosaka atsaucē nodokļu sistēma, tad jāpārbauda, vai attiecīgais pasākums ir atkāpe no šīs sistēmas tādā nozīmē, ka tas ievieš atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kuri, ievērojot ar sistēmu cieši saistītos mērķus, faktiski un juridiski ir salīdzināmā situācijā, visbeidzot – apstipriņošas atbildes gadījumā – jānosaka, vai šī atkāpe ir pamatota, jo tā izriet no atsaucē nodokļu sistēmas rakstura vai uzbūves. Noliedzoša atbilde otrajā posmā vai, attiecīgajā gadījumā, apstipriņošā atbilde trešajā posmā ļautu izslēgt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu noteiktiem uzņēmumiem, bet apstipriņošā atbilde otrajā posmā un noliedzoša atbilde trešajā posmā ļautu, tieši otrādi, secināt, ka tāda pastāv.
- 17 Šajā gadījumā Komisija vispirms paskaidroja, ka atsaucē sistēma ir īpašā reklāmas pakalpojumu sniegtā apgrozījuma nodokļa sistēma. Tomēr Komisija uzskata, ka reklāmas nodokļa progresīvā likmju struktūra nevar būt daļa no šīs atsaucē sistēmas. Proti, lai pati atsaucē sistēma nebūtu uzskatāma par valsts atbalstu, Komisija ir norādījusi, ka tai ir jāatbilst diviem nosacījumiem:
- vienota nodokļa likme visiem ieņēmumiem no reklāmas;
  - tāda elementa neesamība, kas var sniegt selektīvu priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem.
- 18 Šajā saistībā Komisija turpinājumā uzskatīja, ka progresīvā nodokļa struktūra, ciktāl tā rada ne tikai galējās nodokļu likmes, bet arī vidējās nodokļa likmes, kas uzņēmumiem ir atšķirīgas, ir atkāpe no atsaucē sistēmas, kuru veido reklāmas nodoklis, ko ar vienotu likmi piemēro visiem saimnieciskās darbības subjektiem, kuri izplata reklāmu Ungārijā.
- 19 Turklāt Komisija uzskatīja, ka iespēja, kas ir sniegta tikai tiem uzņēmumiem, kuriem nav bijusi peļņa 2013. gadā, – no 2014. gada nodokļa bāzes atskaitīt 50 % no pārceļtajiem zaudējumiem – arī ir atkāpe no atsaucē sistēmas, proti, no noteikuma, ka nodoklis tiek uzlikts atkarībā no reklāmas izplatīšanas apgrozījuma. Komisijas ieskatā, tā kā reklāmas nodoklis attiecas uz apgrozījumu, izmaksām nebūtu jābūt atskaitāmām no nodokļa bāzes – atšķirībā no tā, kā tas varētu būt peļņas nodokļu gadījumā.
- 20 Tāpat Komisija uzskatīja, ka atkāpe no atsaucē sistēmas, ko veido progresīva nodokļu struktūra, nav pamatota ne ar sistēmas raksturu, ne ar tās vispārējo uzbūvi. Tā kā Ungārijas iestādes ir apgalvojušas, ka reklāmas nodoklim ir pārdalīšanas loģika un ka apgrozījums un uzņēmumu lielums atspoguļo uzņēmumu maksātspēju, un tādēļ uzņēmumiem ar lielākiem ieņēmumiem no reklāmas ir lielāka maksātspēja nekā uzņēmumiem, kuru ieņēmumi no reklāmas ir mazāki, Komisija uzskatīja, ka Ungārijas sniegtā informācija nepierāda ne to, ka uzņēmumu apgrozījums atspoguļotu to maksātspēju, ne to, ka nodokļa progresīvā struktūra būtu attaisnota ar nodokļu režīma būtību un vispārīgo uzbūvi.

Komisijas ieskatā, progresīvs apgrozījuma nodoklis var tikt pamatots tikai, lai kompensētu vai novērstu zināmas negatīvas sekas, ko var radīt minētā darbība un kas var būt lielākas nekā apgrozījums, bet šāda situācija šajā lietā nekādi nav tikusi pierādīta.

- 21 Turklāt Komisija ir noliegusi, ka iespēja atskaitīt pārceltos zaudējumus 50 % apmērā varētu būt attaisnota kā pasākums ar mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un nodokļu apiešanu, kā to apgalvojušas Ungārijas iestādes. Komisijas ieskatā, ar šo pasākumu patvaļīgi tika ieviesta atšķirīga attieksme pret divām uzņēmumu grupām, kas atrodas salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā, proti, uzņēmumiem, kuru zaudējumi tika pārnesti un kuri 2013. gadā neguva peļņu, no vienas puses, un uzņēmumiem, kuri 2013. gadā guva peļņu, taču būtu varējuši atsaukties uz pārnestajiem zaudējumiem no iepriekšējiem finanšu gadiem, no otras puses.
- 22 Turklāt noteikums nenosakot, ka atskaitījumos no reklāmas nodokļa saistībām drīkst iekļaut tikai tos zaudējumus, kas radušies 2013. gadā, bet ļaujot uzņēmumam, kas 2013. gadā peļņu neguva, izmantot arī no iepriekšējiem gadiem pārnestos zaudējumus. Tādu zaudējumu atskaitīšana, kuri jau pastāvēja Likuma par reklāmas nodokli pieņemšanas brīdī, varētu radīt selektivitāti, jo iespēja veikt šādu atskaitīšanu varētu sniegt priekšrocības konkrētiem uzņēmumiem, kuriem varētu būt ievērojami pārnesti zaudējumi.
- 23 Tādējādi atšķirīga attieksme esot patvaļīga un nesaderīga ar apgrozījuma nodokļu būtību un nav uzskatāma par tādu, kas palīdz novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar ko varētu tikt attaisnota atšķirīgā attieksme.
- 24 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secināja, ka ar nodokļu režīma būtību un vispārīgo uzbūvi nav attaisnoti attiecīgie pasākumi, kas sniedz selektīvas priekšrocības, pirmkārt, uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu (proti, mazākiem uzņēmumiem) un, otrkārt, uzņēmumiem, kuri, tā kā tiem nebija peļņas 2013. gadā, varējuši no 2014. finanšu gada nodokļa bāzes atskaitīt 50 % no pārnestajiem zaudējumiem.
- 25 Visbeidzot Komisija uzskatīja, ka attiecīgais pasākums izkropļo vai draud izkropļot konkurenci un ietekmē tirdzniecību starp dalībvalstīm. Šajā ziņā tā tostarp norādīja, ka reklāmas tirgus Ungārijā ir atvērts konkurencei, ka tajā piedalās uzņēmumi no citām dalībvalstīm un ka uzņēmumi, kam ir piemērojamas zemākās nodokļa likmes, tādējādi saņem darbības atbalstu.
- 26 Attiecībā uz reklāmas nodokļa 2015. gada grozīto redakciju Komisija paskaidroja, ka tā ir balstīta uz tiem pašiem principiem un iezīmēm kā 2014. gada reklāmas nodokļa gadījumā.
- 27 Pirmkārt, Komisija uzsvēra, ka jaunajā nodokļa likmju struktūrā joprojām bija paredzēts izņēmums uzņēmumiem ar apgrozījumu, kas zemāks par 100 miljoniem HUF (0 % likme), bet uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu ir jāmaksā reklāmas nodoklis ar likmi 5,3 %. Komisija esot ļāvusi Ungārijai ar nodokļa režīma loģiku (piemēram, ņemot vērā administratīvo slogu) pamatot 0 % nodokļa likmes piemērošanu reklāmas izplatīšanas apgrozījumam, kas ir mazāks par 100 miljoniem HUF. Tomēr Ungārija neesot sniegusi nekādus argumentus, lai pierādītu, ka nodokļu iekasēšanas izmaksas (administratīvais slogs) pārsniegtu iekasēto nodokļu apjomu (līdz aptuveni 17 000 EUR gadā).
- 28 Otrkārt, Komisijas ieskatā, tas, ka reklāmas nodokļa piemērojamība ar atpakaļejošu spēku tādai reklāmai kā grozītajai nav obligāta, ļauj uzņēmumiem apiet savu pienākumu maksāt nodokli, kas tiem rodas piemērošanas ar atpakaļejošu spēku dēļ, un sniedz ekonomisku priekšrocību uzņēmumiem, kuri tādējādi izvairās no 5,3 % likmes piemērošanas, saglabājot agrāko 0 % vai 1 % likmi.
- 29 Treškārt, Komisija attiecībā uz iespēju no 2014. gada nodokļa bāzes atskaitīt 50 % no pārnestajiem zaudējumiem, kas piešķirta tikai uzņēmumiem, kuriem nebija peļņas 2013. gadā, un kas netika izslēgta ar 2015. gada grozījumiem, uzskatīja, ka jaunais režīms neko nemaina.

- 30 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Komisija secināja, ka Likumā par reklāmas nodokli ar 2015. gada grozījumiem saglabājas elementi, kas ir identiski tiem, kurus tā bija kvalificējusi par valsts atbalstu 2014. gada režīma ietvaros.
- 31 2017. gada 16. maijā Ungārijas parlaments pieņēma 2017. gada likumu Nr. XLVII par grozījumiem Likumā par reklāmas nodokli. Būtībā ar šo likumu ar atpakaļejošu spēku tika atcelts reklāmas nodoklis.
- 32 Komisija rakstveida apsvērumos Vispārējai tiesai šajā saistībā paskaidroja, ka Ungārija nav izmantojusi apstrīdētā lēmuma 91. apsvērumā paredzēto iespēju, kas ļauj noteikt vienotu likmi, kura ar atpakaļejošu spēku ir piemērojama divu mēnešu laikā pēc apstrīdētā lēmuma pieņemšanas. Tā kā Komisija tomēr konstatēja, ka Ungārija ar atpakaļejošu spēku atcēla iepriekš samaksāto reklāmas nodokli ("kas uzskatīts par pārmaksātu") un tā kā šī tiesību norma tika pieņemta tieši, lai izpildītu lēmumu, tā norādīja, ka vairs nav pienākuma atgūt iepriekš konstatētos atbalstus.

### **Tiesvedība un lietas dalībnieku prasījumi**

- 33 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 16. janvārī, Ungārija cēla šo prasību.
- 34 Ar atsevišķu dokumentu, kurš iesniegts tajā pašā dienā, Ungārija iesniedza pieteikumu par apstrīdētā lēmuma izpildes apturēšanu (lieta T-20/17 R).
- 35 Ar 2017. gada 23. marta rīkojumu Ungārija/Komisija (T-20/17 R, nav publicēts, EU:T:2017:203) Vispārējās tiesas priekšsēdētājs noraidīja pieteikuma par pagaidu noregulējumu un atlika lēmuma par tiesāšanās izdevumiem pieņemšanu.
- 36 Komisija iebildumu rakstu iesniedza 2017. gada 27. martā.
- 37 Ar dokumentu, kas Vispārējās tiesas kancelejā iesniegts 2017. gada 19. maijā, Polijas Republika lūdza atļauju iestāties šajā tiesvedībā Ungārijas prasījumu atbalstam. Ar 2017. gada 30. maija lēmumu Vispārējās tiesas devītās palātas priekšsēdētājs atļāva šo iestāšanos lietā.
- 38 Ungārija, Komisija un Polijas Republika attiecīgi iesniedza repliku, atbildes rakstu uz repliku un iestāšanās rakstu 2017. gada 15. maijā, 28. jūnijā un 26. jūlijā.
- 39 Ungārija un Komisija katra iesniedza apsvērumus par Polijas Republikas iestāšanās rakstu 2017. gada 7. novembrī.
- 40 2017. gada 15. decembra vēstulē Ungārija, norādot pamatojumu, lūdza noturēt tiesas sēdi.
- 41 Pēc tiesneša referenta priekšlikuma Vispārējā tiesa (devītā palāta) nolēma sākt tiesvedības mutvārdu daļu. Vispārējā tiesa arī nolēma uzdot trīs jautājumus Ungārijai, lai saņemtu atbildi tiesas sēdes laikā.
- 42 Vispārējā tiesa 2019. gada 10. janvāra tiesas sēdē uzklusēja lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumus un to atbildes uz tās uzdotajiem jautājumiem.
- 43 Ungārijas, kuru atbalsta Polijas Republika, prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:
- atcelt apstrīdēto lēmumu;
  - pakārtoti, daļēji atcelt apstrīdēto lēmumu, ciktāl tajā izmaiņas, kas veiktas, 2015. gadā izdarot grozījumus tiesiskajā regulējumā, arī tika kvalificētas par aizliegtu valsts atbalstu;

– piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

44 Komisijas prasījumi Vispārējai tiesai ir šādi:

- noraidīt prasību kā nepamatotu;
- piespriest Ungārijai un Polijas Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus šajā instancē.

### **Juridiskais pamatojums**

- 45 Ungārija prasības pamatojumam izvirza trīs pamatus: pirmais attiecas uz kļūdu, kas esot pieļauta, attiecīgos pasākumus juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, otrs attiecas uz pienākuma norādīt pamatojumu neizpildi un trešais – uz pilnvaru nepareizu izmantošanu.
- 46 Šajā lietā Vispārējā tiesa uzskata par lietderīgu vispirms izvērtēt pamatu par pieļauto kļūdu, attiecīgos pasākumus juridiski kvalificējot par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.
- 47 Ievadam ir jākonstatē, ka, lai arī apstrīdētā lēmuma motīvu daļā Komisija uzskatīja, ka tas, ka reklāmas nodokļa 2015. gada grozītā redakcijā piemērojamība ar atpakaļejošu spēku nav obligāta, piešķir noteiktiem uzņēmumiem priekšrocību, kā tas skaidrots iepriekš 28. punktā, šis vērtējums nav atspoguļots apstrīdētā lēmuma rezolutīvajā daļā un tādēļ – kā tiesas sēdē apstiprinājis Komisijas pārstāvis – šis elements nav ticis identificēts kā valsts atbalsta elements. Līdz ar to nav jāizvērtē argumenti, kas ir izvirzīti pret šo Komisijas vērtējumu.
- 48 Pārējā daļā Ungārija apgalvo, ka Komisija ir kļūdaini uzskatījusi, ka reklāmas nodoklis ietver selektīvus pasākumus, kas sniedz priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem. Ungārijas ieskatā, ne nodokļa progresīvā struktūra, ne nodokļa bāzes samazinājums tiem uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nebija peļņas, neveido valsts atbalstu.

### ***Par nodokļa progresīvo struktūru***

- 49 Ievadam – Ungārija apgalvo, ka nav pienākuma pamatot pašu apgrozījuma nodokļa progresīvo struktūru, lai tas netiktu kvalificēts par valsts atbalstu. Proti, neesot starpības starp peļņas nodokļiem, attiecībā uz kuriem Komisija progresivitāti pieņem, no vienas puses, un nodokļiem, kuri ir atkarīgi no apgrozījuma, no otras puses, jo šiem abiem nodokļu veidiem esot vienādas raksturiezīmes saistībā ar kritērijiem kvalificēšanai par valsts atbalstu, ja tiem ir raksturīga progresīvo likmju skala. Fiskālā daudzveidība ļaujot valsts likumdevējam izmantot daudzus instrumentus, lai optimāli sadalītu publiskos maksājumus. Ungārijas ieskatā, tā kā dalībvalstu kompetence noteikt likmes tiešo nodokļu jomā joprojām pastāv šobrīd spēkā esošajās Savienības tiesībās, nav bijis jāattaisno ar īpašiem iemesliem noteikumi par reklāmas nodokli, it īpaši progresīvo likmju skalas izmantošanu. Valsts atbalsta esamība nodokli neesot atkarīga no iemesliem, kādēļ šim nodoklim ir konkrēta pamatstruktūra.
- 50 Ungārija atsaucas uz 1985. gada 9. maija spriedumu *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185), 1987. gada 17. septembra spriedumu *Feldain* (433/85, EU:C:1987:371), 2005. gada 27. oktobra spriedumu *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) un 2014. gada 5. februāra spriedumu *Hervis Sporti- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), lai pamatotu savus argumentus, un norāda, ka nevienā no lietām, kas attiecas uz nodokļu režīmiem dalībvalstīs, kuriem ir raksturīga progresīvo likmju skalas piemērošana pa daļām, ko Tiesa ir pārbaudījusi, nav ticis nospriests, ka attiecīgais režīms pats par sevi varētu radīt valsts atbalstu

vai būt Savienības tiesību pārkāpums tādēļ, ka likmju skala tika progresīvi piemērota pa daļām. Tādējādi Tiesas judikatūra ļautu dalībvalstīm piemērot progresīvu nodokļu sistēmu tāda nodokļa gadījumā, kura nodokļa bāze nav peļņa, tādējādi principā neradot valsts atbalstu.

- 51 Ungārija uzskata, ka tad, ja – tieši otrādi – tiktu nospriests, ka Komisija ir pamatoti kvalificējusi reklāmas nodokli par valsts atbalstu, šī iestāde varētu apstrīdēt jebkādu progresīvo nodokļu sistēmu no valsts atbalsta aspekta, no kā izrietot patvaļīgs aizliegums izmantot šādu nodokļu pasākumu.
- 52 Precīzāk, ņemot vērā valsts atbalsta kritērijus LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, Ungārija norāda turpmāk minēto.
- 53 Runājot par valsts līdzekļu iesaistišanas un priekšrocības pastāvēšanas kritērijiem, tā apstrīd Komisijas apgalvojumu, kas izklāstīts apstrīdētā lēmuma 42. apsvērumā, saskaņā ar kuru “Ungārija atsakās no līdzekļiem, kurus tā pretējā gadījumā būtu iekasējusi no uzņēmumiem ar zemāku apgrozījuma līmeni (proti, mazākiem uzņēmumiem), ja tiem tiktu piemērotas tādas pašas nodokļu saistības kā uzņēmumiem ar augstāku apgrozījuma līmeni (proti, lielākiem uzņēmumiem)”. Proti, reklāmas nodoklis neatbrīvojot “uzņēmumus ar zemāku apgrozījumu” no jebkādam nodokļu saistībām, jo to nodokļa bāze nesasniedzot kategoriju, sākot ar kuru tiek piemērotas augstākas nodokļa likmes. Tādēļ šie uzņēmumi par savas nodokļa bāzes “zemāku” daļu maksātu nodokli tādā pašā apmērā kā tie, ko maksā “uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu” par to pašu nodokļa bāzes daļu.
- 54 Attiecībā uz dažādu likmju salīdzinājumu apstrīdētajā lēmumā (apstrīdētā lēmuma 50.–59. apsvērumi) Ungārija apgalvo, ka Komisija nevar nedz radīt fiktīvu atsaucē sistēmu ar vienotu likmi vai konstatēto vidējo nodokļa likmi, nedz izvērtēt dalībvalsts nodokļu sistēmas likumību, to salīdzinot ar šādu fiktīvu sistēmu. Tiesas judikatūra neļaujot konstatēt atkāpes esamību no atsaucē sistēmas, pamatojoties uz citu atsaucē sistēmu, kas patvaļīgi noteikta priekšrocības konstatēšanai.
- 55 Tādējādi neesot pareizi pierādīts, ka reklāmas nodokļa progresīvā struktūra sniedz selektīvas priekšrocības. Proti, kā ir uzsvērusi arī Polijas valdība, šī struktūra, kas, Komisijas ieskatā, ir šā nodokļa selektivitātes iemesls, neesot atkāpe no atsaucē sistēmas, kurā tā iekļaujas, jo tā esot šīs sistēmas sastāvdaļa.
- 56 Ungārija uzsver, ka attiecībā uz reklāmas nodokļa bāzi nepastāv nekāda diferenciācija un ka atbilstoši sistēmai ar progresīvu nodokļu piemērošanu pa daļām tāda pati vidējā likme ir piemērojama jebkuram, kuram ir tāda pati nodokļa bāze, tādēļ nodoklis, kurš aprēķināts uz šīs bāzes, ir tāds pats. Līdz ar to nepastāvot nekāda atkāpe no atsaucē sistēmas.
- 57 Ungārija arī norāda, ka atšķirībā no nodokļu režīma, uz kuru attiecās 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) un kurš tika izveidots, lai sniegtu priekšrocību noteiktai uzņēmumu grupai, attiecīgajā gadījumā – ārzonas sabiedrībām (kuras, tā kā tām nav algotu darbinieku un telpu uzņēmējdarbības veikšanai, *de facto* tika atbrīvotas no nodokļa), reklāmas nodokli maksā katrs nodokļu maksātājs atkarībā no sava apgrozījuma, pamatojoties uz likmēm, kas vienādi ir piemērojamas katrai no daļām. Tādējādi abas lietas neesot salīdzināmas.
- 58 Ungārija piebilst, ka situācija šajā lietā neatbilst arī situācijai, kurā nodoklis ir uzskatāms par tādu, kas ir valsts atbalsta neatņemama sastāvdaļa, kā tas ticis konstatēts 2005. gada 27. oktobra spriedumā *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), ja šā nodokļa ieņēmumi ir tieši saistīti ar atbalsta finansējumu. Šajā saistībā tā atgādina – tā kā ieņēmumi no reklāmas nodokļa ir iekļauti vispārējā valsts budžetā, nav iespējams noteikt, kādi konkrēti izdevumi tiek finansēti no šiem ieņēmumiem.



- 59 Ungārijas valdība secina, ka, tā kā atbilstoši sākotnējiem noteikumiem, kas reglamentē reklāmas nodokli, un atbilstoši noteikumiem, kas ieviesti ar 2015. gada grozījumiem, reklāmas nodokļa summa ir tāda pati pie tādas pašas nodokļa bāzes, šā nodokļa progresīvā skala pa daļām nav saistīta nedz ar selektivitāti, nedz ar finansiālām priekšrocībām.
- 60 Savukārt Polijas valdība piebilst, ka, pat pieņemot, ka progresīvās nodokļa likmes nav reklāmas nodoklim īpašas atsaucēs sistēmas daļa, tās nedod priekšrocību uzņēmumiem, kuri, ņemot vērā nodokļa galveno mērķi, ir ar citiem uzņēmumiem salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā. Proti, tā kā šo likmju struktūra esot balstīta uz progresivitāti pa daļām, nevis uz vispārēju progresivitāti, tā atbilstot vienlīdzīgas attieksmes principam. Proti, vienā un tajā pašā apgrozījuma daļā pret visiem uzņēmumiem attieksme ir pilnīgi vienāda, tiem tiek piemērotas tādas pašas likmes un neviena uzņēmumu kategorija nevar tikt uzskatīta par privileģētu.
- 61 Uz šiem argumentiem, ar kuriem tiek apgalvots, ka reklāmas nodokļa progresivitāte nerada valsts atbalstu, Komisija atbild, ka situācijas, kurās pasludināts 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) un 2016. gada 21. decembra spriedums Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981), atbilst reklāmas nodokļa gadījumam.
- 62 It īpaši no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) izrietot – lai noteiktu, vai nodokļu pasākums ir selektīvs par labu noteiktiem uzņēmumiem, nepietiek izvērtēt, vai pastāv atkāpe no atsaucēs sistēmas noteikumiem, tādiem kā pašas attiecīgās dalībvalsts paredzētie, bet vēl ir jāpārbauda, vai šīs atsaucēs sistēmas robežas vai struktūra ir noteiktas saskanīgi vai tieši otrādi – acīmredzami patvaļīgi vai neobjektīvi, sniedzot priekšrocības šiem uzņēmumiem, ņemot vērā šīs sistēmas parasto mērķi, kā tas esot šajā gadījumā. Komisija norāda, ka minētajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka selektīva priekšrocība noteiktiem uzņēmumiem, kas ir atbrīvoti no nodokļa, izriet no pašas attiecīgā nodokļa koncepcijas, bet tā mērķis ir ieviest vispārpiemērojamu nodokli.
- 63 Tieši uz līdzīgu situāciju apstrīdētā lēmuma 50.–54. apsvērumā esot balstīts secinājums, ka Ungārija jau sākumā progresīvas nodokļa uzlikšanas pa daļām sistēmu, kas piemērojama reklāmas nodoklim, esot apzināti izstrādājusi kā selektīvu atsaucēs sistēmu, lai sniegtu priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem.
- 64 Komisija piebilst, ka 2005. gada 27. oktobra spriedumam *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), uz kuru pamatojoties Ungārija cenšas pierādīt, ka saiknes starp reklāmas nodokli un īpašu pasākumu finansēšanu neesamība ļauj noraidīt valsts atbalsta elementu pastāvēšanu, nav nozīmes, jo šajā lietā runa ir nevis par valsts atbalstu, kas tiktu finansēts ar nodokli, bet par atbalstu, ko veido pats šis nodoklis, ņemot vērā tā koncepciju.
- 65 Turklāt Komisija apgalvo, ka vienota nodokļa likme katrā skalas daļā nenozīmē vienlīdzīgu attieksmi pret nodokļa maksātājiem, jo tikai tie, kuriem apgrozījums ir augstāks, iekļūst augstākajā kategorijā un maksā augstākus nodokļus. Nodokļa maksātājam būtiski esot faktiskā vidējā nodokļa likme un kopējā nodokļa summa, nevis tas, vai konkrētajā kategorijā likme ir vienota. Salīdzinājumā ar vienotas likmes apgrozījuma nodokli, kas ir jāmaksā visiem nodokļa maksātājiem vienādā proporcijā, progresīvais reklāmas nodoklis vispārīgi uzliekot lielāku nodokļa slogu uzņēmumiem, kas sasniedz visaugstāko nodokļa maksāšanas kategoriju.
- 66 Komisija piebilst, ka pretēji Ungārijas apgalvotajam tā nav noteikusi jauno atsaucēs režīmu, kas būtu “balstīts uz vidējo likmi”. Vidējā likme, uz kuru tā atsaucas, esot katram uzņēmumam sava, bet apstrīdētā lēmuma 48. un 56. apsvērumā tā esot aprakstījusi vienotas likmes reklāmas nodokli, kam būtu jābūt par atsaucēs režīmu un kam nav nedz kategoriju, nedz progresīvas likmes, un kas ir vienīgais režīms, kurš, tās ieskatā, ļauj izvairīties no diskriminācijas starp uzņēmumiem, kas, ņemot vērā

reklāmas nodokļa mērķi, ir salīdzināmās situācijās. Šāda argumentācija atbilstot Tiesas argumentācijai 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732). Komisija precizē, ka, lai gan tā apstrīdētajā lēmumā ir atsaukusies uz vienotas likmes reklāmas nodokli, kas nerada valsts atbalstu, tā tomēr ir atstājusi Ungārijas ziņā lēmuma pieņemšanu par šīs likmes augstumu. Tas liecinot par to, ka tā nav ierobežojusi Ungārijas suverenitāti nodokļu jomā, bet tikai piemērojusi noteikumus valsts atbalsta jomā.

- 67 Atsaukdamās uz apstrīdētā lēmuma 46.–71. apsvērumu, Komisija konkrētāk atgādina trīs posmu analīzi, ko tā ievērojusi, lai novērtētu reklāmas nodokļa selektīvo raksturu.
- 68 Runājot par piešķirtās priekšrocības selektīvo raksturu, Komisija apstrīdētajā lēmumā esot pierādījusi, ka progresīvās nodokļa likmes rezultātā uzņēmumi ar augstiem ieņēmumiem no reklāmas (proti, tādi lielie uzņēmumi kā *Magyar RTL*) tiekot nošķirti no uzņēmumiem ar nelieliem ieņēmumiem no reklāmas (proti, mazākiem uzņēmumiem), un tā rezultātā pēdējiem minētajiem, pamatojoties uz to lielumu, tiekot piešķirta selektīva priekšrocība (49.–56. apsvērumi). Tomēr nediskriminējošs vienotas likmes apgrozījuma nodoklis nozīmētu, ka, jo lielāks ir uzņēmuma apgrozījums, jo vairāk tam ir jāmaksā, visām apgrozījuma daļām piemērojot vienotu likmi. Atšķirībā no nodokļiem, ko piemēro peļņai, apgrozījuma nodokļa gadījumā neesot paredzēts ņemt vērā (un patiešām netiek ņemtas vērā) nekādas izmaksas, kas radušās, lai sasniegtu attiecīgo apgrozījumu. To izskaidrojot tas, ka lielāks apgrozījums ne vienmēr rada lielāku peļņu un ka apgrozījums pats par sevi neatspoguļo maksāspēju.
- 69 Komisija atgādina, ka, tās ieskatā, apgrozījuma nodokļu gadījumā vairāku kategoriju pastāvēšana un progresīvu nodokļa likmju piemērošana atbilstoši šīm kategorijām ir pamatota ar sistēmas būtību tikai izņēmuma gadījumos, proti, kad nodokļa konkrētā mērķa sasniegšanai ir jāpiemēro progresīvas likmes. Apgrozījuma nodoklis ar progresīvām likmēm varētu būt pamatots, piemēram, ja darbības radītā negatīvā ārējā ietekme, kas ir jānovērš ar nodokli, arī palielinās progresīvi – proti, vairāk nekā proporcionāli – apgrozījuma lielumam. Tomēr Ungārija neesot pierādījusi, ka reklāmas nodokļa progresivitāte ir pamatota ar iespējamām negatīvām ārējām sekām, kas izriet no reklāmām.
- 70 Ir jāizvērtē iepriekš apkopotie argumenti.
- 71 LESD 107. panta 1. punktā ir noteikts – ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.
- 72 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 107. panta 1. punktā minētais atbalsta jēdziens ir plašāks nekā subsīdiju jēdziens, jo tas ietver ne vien pozitīvu palīdzību, piemēram, subsīdijas kā tādas, bet arī valsts pasākumus, kuri dažādos veidos mazina nodokļu slogu, kas parasti jāsedz no uzņēmuma budžeta, un kuri, kaut gan tie nav subsīdijas šā vārda šaurākajā nozīmē, ir tām identiski pēc rakstura un rada tādas pašas sekas (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1961. gada 23. februāris, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Haute Autorité*, 30/59, EU:C:1961:2, 39. lpp.; 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts; 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 13. punkts, un 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, 71. punkts).
- 73 Nodokļu jomā no tā izriet, ka pasākums, ar kuru valsts iestādes atsevišķiem uzņēmumiem piešķir nodokļu atbrīvojumu, kas, kaut arī nav valsts līdzekļu piešķiršana, rada saņēmējiem finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem, ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1994. gada 15. marts, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, 14. 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 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. punkts).

- 74 Lai pierādītu, ka pastāv labvēlīgāka attieksme pret noteiktiem uzņēmumiem, citiem vārdiem sakot, ka attiecīgais pasākums ir selektīvs, ir jānosaka, vai konkrētajā tiesību sistēmā šis pasākums ir tāds, kas var sniegt priekšrocību noteiktiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem, kuri, ņemot vērā minētās sistēmas mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā (šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 1974. gada 2. jūlijs, Itālija/Komisija, 173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts; skat. arī 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, 75. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 75 Precīzāk, atbilstoši judikatūrā noteiktajai analīzes metodei, lai nodokļu pasākumu kvalificētu par “selektīvu”, vispirms ir jānosaka un jāpārbauda kopējā jeb “normālā” piemērojamā nodokļu sistēma (šajā nozīmē skat. 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, 57. punkts, un 2018. gada 28. jūnijs, *Andres* (maksātnespējīgs *Heitkamp BauHolding*)/Komisija, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 88. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 76 Tieši saistībā ar šo nodokļu režīmu, otrkārt, ir jānovērtē un vajadzības gadījumā jānosaka ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir atkāpe no šīs “normālās” sistēmas, ieviešot atšķirības starp tirgus dalībniekiem, kuri, ņemot vērā kopējās jeb “normālās” piemērojamās nodokļu sistēmas mērķi, ir salīdzināmā faktiskā un juridiskā situācijā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* u.c., no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. punkts). Turpretī, ja izrādās, ka nodokļu priekšrocība – citiem vārdiem sakot, atšķirīga attieksme – ir attaisnota ar tās sistēmas būtību un uzbūvi, kurā šis nodoklis ietilpst, tā nav uzskatāma par selektīvu priekšrocību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts; 2005. gada 15. decembris, *Unicredito Italiano*, C-148/04, EU:C:2005:774, 51. un 52. punkts; 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 52. punkts; 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija, C-487/06 P, EU:C:2008:757, 83. punkts, un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c., C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. un 60. punkts).
- 77 No judikatūras izriet, ka, ja tiek minēta “normālās” sistēmas būtība, ir jāņem vērā tās mērķis, bet, ja ir minēta “normālās” sistēmas uzbūve, ir jāņem vērā tās noteikumi par nodokļa piemērošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. punkts, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates*/Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 84. punkts). Ir jāuzsver, ka minētais “normālās” sistēmas mērķa vai būtības jēdziens atsaucas uz šīs nodokļu sistēmas pamatā esošajiem vai tās vadošajiem principiem, nevis uz politiku, kas attiecīgajā gadījumā var tikt finansēta no līdzekļiem, kuri tai tiek novirzīti, nedz arī uz mērķiem, kas varētu būt noteikti, ieviešot atkāpes no šīs nodokļu sistēmas.
- 78 Šajā lietā vispirms ir jāpārbauda, kā ir noteikta “normālā” nodokļu sistēma, attiecībā pret kuru principā ir jāpārbauda, vai pastāv selektīva priekšrocība.
- 79 Ciktāl Komisija apstrīdētajā lēmumā īpaši atsaucas uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), ir jāuzsver, ka trīs nodokļi, par ko bija runa lietās, kurās pasludināts minētais spriedums, kopā veidoja vispārēju nodokļu sistēmu visiem Gibraltārā reģistrētajiem uzņēmumiem, bet šajā lietā pasākums, ko Komisija kvalificējusi par valsts atbalstu, ir konkrētās nozares nodoklis, kurš attiecas uz reklāmas izplatīšanu. Tādējādi “normālā” nodokļu sistēma nekādā gadījumā nedrīkst pārsniegt šo nozari (šajā nozīmē un pēc analogijas skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54.–63. punkts).

- 80 Ungārija pamatoti apgalvo, ka nodokļa likmes nav izslēdzamas no nodokļu sistēmas, kā to izdarījusi Komisija (skat. apstrīdētā lēmuma 48. apsvērumu). Neatkarīgi no tā, vai nodokļa likme ir vienota vai progresīva, atskaitāmā summa, tāpat kā nodokļa bāze, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa maksātāju kopums, ir daļa no nodokļa piemērošanas tiesību sistēmas būtiskajām raksturiezīmēm. Kā uzsver Polijas valdība, Komisija Paziņojuma par [LESD] 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu (OV 2016, C 262, 1. lpp.) 134. punktā pati norāda, ka “nodokļu vai nodevu gadījumā atsaucēs sistēma ir balstīta uz tādiem elementiem kā nodokļa bāze, nodokļa maksātāji, nodokļa iekasējamības gadījums un nodokļa likmes”. Ja nav noteikts atskaitāmās summas apmērs, kas ļautu noteikt, kāda ir “normālās” sistēmas uzbūve, nav arī iespējams izvērtēt, vai pastāv noteiktiem uzņēmumiem priekšrocību radoša atkāpe (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 6. septembris, Portugāle/Komisija, C-88/03, EU:C:2006:511, 56. punkts, un 2012. gada 7. marts, *British Aggregates* /Komisija, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, 52. punkts). Tieši tādēļ attiecīgajā gadījumā, ja dažiem uzņēmumiem viens un tas pats nodoklis ir uzlikts ar atšķirīgām nodokļa likmēm nekā citiem, tostarp piemērojot atšķirīgus atbrīvojumus no nodokļa, ir jānosaka, kāda ir “normāla” situācija attiecīgajā jomā, kas ir tās “normālās” sistēmas daļa, kuru nenosakot, nav piemērojama iepriekš 75. un 76. punktā atgādinātā metode.
- 81 Turklāt no apstrīdētā lēmuma un Komisijas aizstāvības argumentiem izriet, ka Komisija ir mēģinājusi noteikt “normālo” sistēmu ar tādu nodokļa struktūru, uz kuru tā varētu atsaukties. It īpaši no apstrīdētā lēmuma 52. un 53. apsvēruma izriet, ka, Komisijas ieskatā, šim režīmam būtu jābūt tādām, kurā uzņēmumu apgrozījums tiek aplikts ar vienotu likmi neatkarīgi no tā apmēra. Turklāt Komisija pauž nožēlu, ka Ungārijas iestādes tai nav norādījušas šīs vienotās likmes vērtību (apstrīdētā lēmuma 52. apsvēruma), un pat ierosināja noteikt 5,3 % likmi, kas būtu piemērojama visiem ieņēmumiem no reklāmas (apstrīdētā lēmuma 91. un 93. apsvēruma). Tomēr ir jākonstatē, ka “normāla” sistēma ar vienotu likmi, uz kuru Komisija ir atsaukusies noteiktās apstrīdētā lēmuma vietās, ir hipotētiska sistēma, kas nav apstiprināma. Proti, analīze par nodokļa priekšrocības selektīvo raksturu, kas veikta iepriekš 75. un 76. punktā atgādinātās metodes otrajā posmā, ir jāveic, ņemot vērā “normālās” sistēmas, kurā šis nodoklis ir iekļauts, patiesās raksturiezīmes, kas noteiktas šīs metodes pirmajā posmā, nevis ņemot vērā hipotēzes, ko kompetentā iestāde nav apstiprinājusi.
- 82 Līdz ar to Komisija apstrīdētajā lēmumā ir noteikusi “normālo” sistēmu vai nu nepilnīgi – bez nodokļa likmes, vai hipotētiski – ar vienotu nodokļa likmi, kas ir kļūda tiesību piemērošanā.
- 83 Ņemot vērā attiecīgā nodokļa progresīvo raksturu un likmju skalas, kas būtu atšķirīga noteiktiem uzņēmumiem, neesamību, vienīgā “normālā” sistēma, kas šajā gadījumā varētu tikt apstiprināta, kā to apgalvo Ungārijas valdība, ir pats reklāmas nodoklis ar tā uzbūvi, kas ietver tā vienotu progresīvo likmju skalu un tā daļas.
- 84 Tomēr, pat ja Komisija ir pieļāvusi kļūdu, nosakot atbilstošu “normālo” nodokļu sistēmu, ir jāpārbauda, vai secinājums, pie kura tā nonāca, nav pamatots ar citiem iemesliem, kas norādīti apstrīdētajā lēmumā un kas ļautu konstatēt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu noteiktiem uzņēmumiem.
- 85 Proti, Komisija nav tikai uzskatījusi, ka attiecīgā nodokļa progresīvā struktūra ir atkāpe no “normālās” sistēmas, kas šajā gadījumā ir noteikta nepilnīgi vai hipotētiski, bet būtībā tā ir arī pamatojusi selektīvas priekšrocības pastāvēšanu noteiktiem uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu, pamatojoties uz 2011. gada 15. novembra spriedumu Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732), kurš attiecas uz nodokļu režīmu, kas pats ir diskriminējošs, ņemot vērā mērķi, kuru ar to ir paredzēts sasniegt, citiem vārdiem sakot – ņemot vērā tā būtību. Šajā lietā Komisija uzskatīja, ka reklāmas nodokļa struktūra ar tā progresīvajām likmēm un daļām ir pretrunā šā nodokļa mērķim un tādēļ tā rada diskrimināciju uzņēmumu starpā šajā nozarē. Tādējādi ir jāpārbauda, vai šis novērtējums ir pamatots.

- 86 Apstrīdētā lēmuma 49. apsvērumā Komisija norādīja, ka “ir jāizvērtē arī tas, vai minētās sistēmas robežas dalībvalsts noteikusi konsekventi vai, tieši otrādi, patvaļīgi vai subjektīvi, lai dotu priekšrocību konkrētiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem”. Apstrīdētā lēmuma 51. apsvērumā tā norādīja, ka “ar likumu ieviestā režīma ar progresīvajām likmēm rezultātā dažādi uzņēmumi atkarībā no to lieluma maksā nodokļus pēc atšķirīgām likmēm (saistībā ar to kopējo gada apgrozījumu), jo uzņēmuma sasniegtā reklāmas apgrozījuma apjoms zināmā mērā ir saistīts ar šā uzņēmuma lielumu”. Apstrīdētā lēmuma 54. apsvērumā tā turklāt norādīja, ka “atsauces sistēma jau no sākuma tika izstrādāta selektīva, kas neesot bijis attaisnots ar reklāmas nodokļa mērķi – veicināt sabiedrības nodokļu sloga sadales principu un iekasēt līdzekļus valsts budžetam”.
- 87 Tomēr Komisijas minētais mērķis papildināt vispārējo budžetu ir kopējs visiem neskartajiem nodokļiem, kas veido lielāko nodokļu režīmu daļu, un ar to vienu pašu nepietiek, lai noteiktu dažādo nodokļu būtību, piemēram, atkarībā no nodokļu maksātāju veida, uz kuru tie attiecas, atkarībā no tā, vai tie ir vispārīgi vai nozares nodokļi, vai atkarībā no iespējamā īpašā mērķa, kāds tiem var būt, piemēram, attiecībā uz nodokļiem, kas paredzēti, lai samazinātu zināmu ietekmi uz vidi (dabas resursu nodokļi). Turklāt nodokļa progresīvā struktūra pati par sevi nevar būt pretrunā mērķim iekasēt budžeta ieņēmumus. Arī mērķis veicināt taisnīgu nodokļu politiku ir ļoti vispārīgs, un to var attiecināt uz lielāko daļu nodokļu. Tātad tas nevar būt nodokļa īpašais mērķis.
- 88 Tāpat no lietas materiālos esošās informācijas izriet, ka ar Likumu par reklāmas nodokli tikai ieviests apgrozījuma nodoklis reklāmas izplatīšanai, ko Ungārijas iestādes ir vēlējušās saistīt ar pārdalīšanas loģiku, kā tas ir norādīts apstrīdētā lēmuma 33. apsvērumā. Tā kā netika minēts nekāds cits īpašs mērķis, piemēram, kompensēt vai novērst negatīvās sekas, ko varētu radīt attiecīgā darbība, ir jāuzskata, ka tāds ir bijis valsts likumdevēja mērķis. Tomēr apstrīdētajā lēmumā Komisija tieši uzskatīja, ka pārdalīšanas loģika, kas atspoguļota progresīvā nodokļa uzlikšanas uzbūvē, nav saderīga ar apgrozījuma nodokli, lai varētu uzskatīt, ka šis mērķis nevar tikt apstiprināts, lai analizētu selektīvas priekšrocības pastāvēšanu.
- 89 Tomēr pretēji tam, ko apgalvo Komisija, reklāmas nodokļa struktūra, kam ir raksturīga progresīva nodokļa piemērošanas uzbūve, *a priori* ir saskanīga ar Ungārijas iestāžu mērķi, pat ja attiecīgais nodoklis ir apgrozījuma nodoklis. Proti, ir pamatoti uzskatīt, ka uzņēmumam ar lielu apgrozījumu, pateicoties dažādiem apjomradītiem ietaupījumiem, var būt proporcionāli mazākas izmaksas nekā uzņēmumam ar zemāku apgrozījumu, jo līdz ar darbības apjomu samazinās nemainīgas vienības izmaksas (piemēram, ēkas, zemes nodoklis, materiāli, personāla izmaksas) un mainīgās vienības izmaksas (piemēram, apgāde ar izejvielām) un tās rīcībā tādējādi var būt proporcionāli lielāki ieņēmumi, kas to padara spējīgu maksāt salīdzinoši lielāku summu nekā apgrozījuma nodoklis.
- 90 Līdz ar to Komisija ir pieļāvusi vēl vienu kļūdu, nosakot reklāmas nodokļa mērķi, kurš ir ieviest nozares nodokli apgrozījumam, ievērojot pārdalīšanas loģiku, kā ir skaidrojušas Ungārijas iestādes.
- 91 Šajā analīzes posmā jautājums ir par to, vai Komisija, neraugoties uz divām iepriekš konstatētajām kļūdām saistībā ar atsauces sistēmas un tās mērķa noteikšanu, tomēr ir varējusi pareizi atklāt elementus, kas pierāda selektīvas priekšrocības pastāvēšanu reklāmas nodokli, ņemot vērā atsauces sistēmu un tās mērķi, kas minēti iepriekš 83. un 88. punktā un kas izriet no Likuma par reklāmas nodokli. Precīzāk, jautājums ir par to, vai tā ir pierādījusi, ka Ungārijas iestāžu izvēlēta nodokļa struktūra ir pretrunā šīs sistēmas mērķim.
- 92 Jāatgādina, ka Savienības tiesa vairākkārt ir spriedusi par to, vai selektīvas priekšrocības pastāv nodokļu režīmos vai – vispārīgāk – obligāto maksājumu sistēmās, kam raksturīgi šo maksājumu pielāgošanas noteikumi atkarībā no to personu situācijas, kurām šie maksājumi ir jāveic. Šajā ziņā tas, ka nodoklim ir raksturīga progresīva nodokļa struktūra, samazinot nodokļa bāzi, nosakot augstāko robežu vai izmantojot citus pielāgošanas noteikumus, un tas, ka tā rezultātā faktiski piemērotais nodoklis ir

- atšķirīgs atkarībā no nodokļa maksātāju nodokļa bāzes lieluma vai atbilstoši parametriem, kas noteikti minētajos pielāgošanas noteikumos, ne obligāti nozīmē, ka pastāv selektīva priekšrocība noteiktiem uzņēmumiem, kā izriet no iepriekš 73.–77. punktā atgādinātās judikatūras.
- 93 Tas it īpaši tiek ilustrēts ar dažādiem konkrētiem piemēriem, kas saistīti ar iepriekš 91. punktā formulēto jautājumu un kas ļauj noteikt, kādos apstākļos var vai nevar tikt konstatēta atkāpes esamība no “normālās” sistēmas piemērošanas tādēļ, ka attiecīgā nodokļa pielāgošanas pasākumā nav ievērota minētās sistēmas būtība, proti, tās mērķis.
- 94 Tādējādi attiecībā uz gadījumiem, kad šāda atkāpe ir tikusi konstatēta šādos spriedumos: 2001. gada 8. novembris, *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 49.–55. punkts); 2008. gada 22. decembris, *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757, 86. un 87. punkts); 2018. gada 26. aprīlis, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 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, 85.–108. punkts), un 2016. gada 21. decembris, Komisija/*World Duty Free Group* u.c. (C-20/15 P un C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58.–94. punkts, lasot tos kopsakarā ar 123. punktu), pirmajā no šiem spriedumiem tā tika konstatēta saistībā ar augstākās robežas noteikšanu, trijos nākamajos spriedumos – ar atbrīvojumu no nodokļa un pēdējā minētajā spriedumā – ar nodokļa bāzes samazināšanu. Tiesa, ņemot vērā attiecīgo nodokļu mērķus, proti, pirmajos trijos no šiem spriedumiem – novērst negatīvās ārējās sekas, tostarp ietekmi uz vidi, nākamajā spriedumā – ieviest vispārēju nodokli visiem uzņēmumiem un pēdējā no šiem spriedumiem – uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām norakstīt nemateriālās vērtības no uzņēmumu aktīvu iegādes noteiktos apstākļos, uzskatīja, ka tādēļ priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, kas bija salīdzināmā situācijā attiecībā pret šiem mērķiem, bija selektīvas.
- 95 No minētajiem spriedumiem izriet, ka neatkarīgi no tā, vai nodokļa mērķis aptver vai neaptver mērķi, kas saistīts ar uzņēmumu, nodokļa maksātāju, darbības ietekmi, no tā, ka priekšrocība attiecas uz konkrētu ekonomikas nozari salīdzinājumā ar citiem uzņēmumiem, nodokļa maksātājiem, vai uz īpašu uzņēmējdarbības veikšanas formu, vai arī no tā, ka priekšrocība potenciāli ir pieejama jebkuram uzņēmumam, kurš ir šā nodokļa maksātājs, ja šīs priekšrocības dēļ tiek izraisīta atšķirīga attieksme, kas ir pretrunā nodokļa mērķim, tā ir selektīva. Tomēr nodokļa mērķis pats var ietvert pielāgošanos, lai sadalītu nodokļa slogu vai mazinātu tā ietekmi. Īpašas situācijas, kuras nošķir noteiktus nodokļa maksātājus no citiem, tāpat var tikt ņemtas vērā, neradot situāciju, kad nodokļa mērķis netiek ievērots.
- 96 Šajā ziņā 2001. gada 8. novembra spriedumā *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 33.–36. punkts), kurš minēts iepriekš 94. punktā, Tiesa norādīja, ka daļēja nodevu par uzņēmumu patērēto enerģiju atmaksa, kas piemērojama, ja šīs nodevas pārsniedz zināmu neto vērtības sliekšni, ko rada minētie uzņēmumi, nav valsts atbalsts, ja tā pienākas visiem uzņēmumiem, kuriem ir jāmaksā šīs nodevas, neatkarīgi no to darbības priekšmeta, tomēr tā rezultātā uzņēmumiem, kas patērē vienādu enerģijas apjomu, varēti tikt piemēroti dažādi nodevu līmeņi.
- 97 Tāpat 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77.–83. punkts), kas minēts iepriekš 94. punktā, Tiesa nosprieda, ka priekšrocības, kas var izrietēt no vispārīgas augstākās robežas noteikšanas diviem nodokļiem, kuri piemēroti uzņēmumiem un kuru bāze nebija peļņa, 15 % apmērā no peļņas, kā rezultātā uzņēmumiem ar vienādu nodokļa bāzi var nākties maksāt atšķirīgu nodokļa summu, tika noteiktas, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kas nav atkarīgi no attiecīgo uzņēmumu izvēles, un attiecīgi nebija selektīvas.
- 98 2011. gada 8. septembra spriedumā *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 48.–62. punkts) Tiesa nosprieda, ka uzņēmumu ienākuma nodokļa ietvaros, kas ir “normāla” sistēma attiecīgajā lietā, pilnīgs atbrīvojums no nodokļa, kas pienākas kooperatīvām sabiedrībām, nav selektīva priekšrocība tādēļ, ka šīs sabiedrības nebija ar komercsabiedrībām salīdzināmā faktiskā un tiesiskā

situācijā, ar nosacījumu, ka tiek pārbaudīts, ka tās patiešām darbojās nosacījumos, kas ir kooperatīvo sabiedrību loģikas neatņemama sastāvdaļa, kas tostarp nozīmē, ka peļņas daļa ir daudz mazāka nekā kapitālsabiedrībām.

- <sup>99</sup> 2012. gada 29. marta spriedumā *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 37.–44. punkts) Tiesa, tāpat ņemot vērā dažu uzņēmumu īpašo situāciju, uzskatīja, ka agrāko vienreizēja strīdu nodokļu jomā noregulējuma mehānisms, kurš ir pieejams uzņēmumiem, kas atbilst objektīviem kritērijiem, tos nenostādot ar citiem uzņēmumiem salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, nerada selektīvu priekšrocību, pat ja tā rezultātā šā mehānisma izmantotāji maksā mazāk nodokļu *ceteris paribus* nekā citi uzņēmumi.
- <sup>100</sup> Tāpat 2018. gada 26. aprīļa spriedumā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), kas minēts iepriekš 94. punktā, Tiesa norādīja, ka attiecībā uz nodokli komercsabiedrībām, kura bāzi galvenokārt veido tirdzniecības platība un kura mērķis ir labot un novērst negatīvu ārējo ietekmi vides un teritorijas plānošanas jomā, 60 % samazinājums vai pilnīgs atbrīvojums no nodokļa, kas pienākas uzņēmumiem, kuri veic noteiktu darbību, kā arī tiem, kuru tirdzniecības platība ir mazāka par noteiktu sliekšni, nav valsts atbalsts, ja ir ticis pārbaudīts, ka šie dažādie uzņēmumi patiešām ir situācijā, kas atšķiras no citu uzņēmumu, nodokļa maksātāju, situācijas, ņemot vērā ietekmi, ko bija paredzēts novērst un kompensēt ar attiecīgo nodokli, proti, ņemot vērā šā nodokļa mērķus.
- <sup>101</sup> Šie piemēri apstiprina, ka pastāv nodokļi, kuru būtība netraucē tiem paredzēt pielāgošanas noteikumus, kas var sniegties līdz pat atbrīvojumam no nodokļa, tomēr minētajiem noteikumiem neizraisot selektīvu priekšrocību piešķiršanu. Rezumējot – selektivitāte nepastāv, ja šī atšķirība nodokļu piemērošanā un no tās izrietošās priekšrocības, pat ja tās būtu attaisnotas ar vienīgo loģiku, kas ir nodokļa sadales starp nodokļa maksātājiem pamatā, izriet no vienkāršas “normālās” sistēmas piemērošanas bez atkāpēm, ja salīdzināmas situācijas tiek vērtētas salīdzināmi un ja šie pielāgošanas noteikumi nav tādi, kuros nav ievērots attiecīgā nodokļa mērķis. Tāpat īpašie noteikumi, kas ir paredzēti noteiktiem uzņēmumiem to īpašās situācijas dēļ un atbilstoši kuriem tiem ir veicami pielāgojumi, vai pat atbrīvojumi no nodokļa, nav uzskatāmi par selektīvu priekšrocību, ja šie noteikumi nav pretrunā attiecīgā nodokļa mērķim. Šajā ziņā fakts vien, ka tikai tie nodokļu maksātāji, kas atbilst attiecīgā pasākuma piemērošanas nosacījumiem, var gūt no tā labumu, pats par sevi tam nevar piešķirt selektīvu raksturu (skat. spriedumu, 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 tajā minētā judikatūra). Šādi noteikumi atbilst nosacījumam par atbilstību to būtībai un sistēmas, kurā tie ietilpst, struktūrai, kas minēta iepriekš 76. punktā.
- <sup>102</sup> Turpretī, ja attieksme pret uzņēmumiem, kuri ir salīdzināmā situācijā, ņemot vērā nodokļa mērķi vai loģiku, kas pamato tā pielāgošanu, nav vienāda šajā ziņā, šī diskriminācija rada selektīvu priekšrocību, kas var būt valsts atbalsts, ja ir izpildīti citi LESD 107. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi.
- <sup>103</sup> Tāpat it īpaši progresīvās nodokļu struktūras, tostarp ar būtiskiem nodokļa bāzes samazinājumiem, kas nav izņēmuma samazinājumi dalībvalstu nodokļu sistēmā, pašas par sevi nenozīmē, ka pastāv valsts atbalsta elementi. Paziņojuma par valsts atbalsta jēdzienu (skat. iepriekš 80. punktu) 139. punktā Komisija šajā saistībā norāda, ka ienākuma nodokļa progresīvo raksturu var pamatot ar sadalīšanas loģiku, kas ir šāda nodokļa pamatā. Tomēr nekas neļauj šāda veida vērtējumu attiecināt tikai uz ienākuma nodokļiem vai uz tādiem, kas paredzēti tikai tādu negatīvo seku kompensēšanai un novēršanai, ko var radīt attiecīgā darbība, – kā Komisija to ir darījusi apstrīdētā lēmuma 68. un 69. apsvērumā – un to izslēgt attiecībā uz nodokļiem, kuri attiecas uz uzņēmumu darbību, nevis uz to neto ienākumiem vai peļņu. Proti, no iepriekš 73.–77. punktā atgādinātās judikatūras neizriet, ka, lai nodokļa pielāgošanas pasākums nebūtu jā kvalificē par selektīvu priekšrocību, dalībvalsts var izmantot tikai pielāgošanas kritērijus, kas ir ierobežoti ar noteiktiem mērķiem, piemēram, bagātības pārdale vai ārējo negatīvo seku kompensēšana un novēršana. Šim nolūkam ir vajadzīgs, lai vēlmais pielāgojums nebūtu patvaļīgs atšķirībā no tā, kā tas bija lietā, kurā pasludināts 2008. gada 22. decembra spriedums *British Aggregates*/Komisija (C-487/06 P, EU:C:2008:757), kas minēts iepriekš 94. punktā, neatkarīgi no tā, vai tas tiek piemērots diskriminējoši, un lai tas paliktu saderīgs ar attiecīgā nodokļa mērķi.

- Piemēram, iepriekš 96., 97. un 99. punktā minētie pielāgošanas noteikumi, kurus Tiesa neuzskatīja par selektīviem, neatbilst proporcionālas aplikšanas ar nodokli ar negatīvu ārējo ietekmi loģikai, nedz arī pārdalīšanas loģikai, bet gan citiem mērķiem. Turklāt, kā jau tika norādīts iepriekš 89. punktā, nav izslēgts, ka arī ar pārdalīšanas loģiku var tikt attaisnots apgrozījuma nodokļa progresīvais raksturs, kā šajā lietā to pamatoti apgalvo Ungārijas valdība. Turklāt ar pārdalīšanas loģiku var attaisnot pat pilnīgu atbrīvojumu no nodokļa noteiktiem uzņēmumiem, kā par to liecina iepriekš 98. punktā minētā lieta.
- 104 Līdz ar to, runājot par apgrozījuma nodokli, pielāgojuma, kurš, sasniedzot noteiktu sliekšni, pat ja tas ir augsts, ieņem progresīvās aplikšanas ar nodokli formu, kritērijs, kurš var atbilst vēlmei aplikēt ar nodokli uzņēmuma darbību tikai tad, ja šī darbība kļūst pietiekami nozīmīga, pats par sevi vien nenozīmē, ka pastāv selektīva priekšrocība.
- 105 Tādējādi no šā sprieduma 91.–104. punkta izriet, ka Komisija nav varējusi pamatoti secināt selektīvas priekšrocības pastāvēšanu, ko rada reklāmas nodoklis, tikai no šā jaunā nodokļa progresīvās struktūras.
- 106 Tomēr, ja Komisija apstrīdētajā lēmumā pierādītu, ka konkrēti apstiprinātā nodokļa progresīvā struktūra tika pieņemta tādā veidā, kas lielā mērā atņem attiecīgā nodokļa mērķim tā būtību, varētu uzskatīt, ka priekšrocība, ko no tā var gūt uzņēmumi, kuriem tiek piemērots nodoklis nulles apmērā vai mazāks nodoklis nekā citiem uzņēmumiem, ir selektīva.
- 107 Tātad vēl ir jāpārbauda, vai Komisija apstrīdētajā lēmumā to ir pierādījusi.
- 108 Šajā ziņā apstrīdētā lēmuma 60. apsvērumā Komisija ir norādījusi, ka dati par nodokļa avansa maksājumiem, ko Ungārijas iestādes iesniegušas 2015. gada 17. februārī, liecinot, ka 2014. gadā abas likmes augstākās kategorijas 30 % un 40 % apmērā attiecās tikai uz vienu uzņēmumu, kurš bija samaksājis 80 % no šiem maksājumiem. Tā uzskatīja, ka šie dati patiešām sniedz konkrētas norādes par atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, pamatojoties uz Likumu par reklāmas nodokli, kā arī par tā progresīvo likmju selektivitāti.
- 109 Tomēr šis fakta konstatējums ir saistīts vien ar argumentu par pašu progresīvās aplikšanas ar nodokli principu, un tādēļ ar to katrā ziņā nepietiek, lai sniegtu pamatojumu konstatējumam, ka progresīvā struktūra, kas šajā gadījumā apstiprināta attiecīgajam nodoklim, nav saderīga ar tā mērķi.
- 110 Turklāt Komisija apstrīdētajā lēmumā gan skaidroja, ka reklāmas nodokļa progresīvā struktūra rada atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, citiem vārdiem sakot, ka tā rada diskriminējošu attieksmi. Tomēr tā šajā saistībā izteicās galvenokārt tikai par to, ka faktiskajai vidējai likmei un galējai nodokļa likmei, kas piemērota uzņēmumiem, ir jāmainās atkarībā no to apgrozījuma un lieluma (apstrīdētā lēmuma 50., 51., 58. un 59. apsvērumi). Šis faktiskās vidējās likmes un galējās likmes mainīgums atkarībā no nodokļa bāzes lieluma ir raksturīgs jebkurai nodokļu sistēmai ar progresīvu struktūru, un – kā ir norādīts iepriekš 104. punktā – šāda sistēma pati par sevi tikai tādēļ vien nav tāda, kas radītu selektīvas priekšrocības. Turklāt, ja nodokļa piemērošanas progresīvā struktūra atbilst šā nodokļa mērķim, nav uzskatāms, ka divi uzņēmumi, kuriem ir atšķirīgas nodokļa bāzes, ir salīdzināmā faktiskā situācijā no šā mērķa viedokļa.
- 111 Līdz ar to, ņemot vērā kļūdas, ko Komisija ir pieļāvusi, nosakot “normālu” nodokļu režīmu, tā mērķi, un to, ka, pēc tās domām, apgrozījuma nodokļa progresīvajā struktūrā jau pēc būtības pastāv selektīvas priekšrocības, tā apstrīdētajā lēmumā nav pierādījusi selektīvu priekšrocību pastāvēšanu un līdz ar to – valsts atbalsta esamību tādēļ, ka reklāmas nodoklim ir progresīva struktūra, neatkarīgi no tā, vai runa ir par sākotnējo redakciju vai par redakciju ar 2015. gada grozījumiem.



**Par nodokļa bāzes samazināšanu tādēļ, ka 2014. gadā bija atskaitāmi 50 % no pārnestajiem zaudējumiem uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nebija peļņas**

- 112 Ungārijas ieskatā, attiecīgā nodokļa bāzes samazināšana nenozīmē selektīvu priekšrocību nevienam uzņēmumam. Tā esot līdzvērtīga uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājumam par zaudējumiem iepriekšējos gados, ko uzņēmumi, kas to izmantojuši 2013. gadā, turklāt varējuši veikt. Tādējādi nodokļa bāzes samazināšana par zaudējumiem esot pastāvējusi vienādi attiecībā uz jebkuru reklāmas nodokļa maksātāju neatkarīgi no tā, vai viņam bija peļņa 2013. gadā vai ne. Iespēja samazināt jaunā reklāmas nodokļa bāzi esot atbildusi vajadzībai attiecībā uz pirmo nodokļa piemērošanas gadu mazināt to uzņēmumu slogu, kuriem jau tā bija zaudējumi, kā Ungārijas iestādes to esot izskaidrojušas Komisijas veiktās šā nodokļa sākotnējās izvērtēšanas posmā un kā tas esot norādīts apstrīdētā lēmuma 33. apsvērumā. Šajā ziņā Ungārija apgalvo, ka uzņēmumi, kuriem 2013. gadā bija zaudējumi, attiecībā uz savām nodokļu saistībām par 2014. finanšu gadu nebija salīdzināmā situācijā ar uzņēmumiem, kuri 2013. gadā bija guvuši peļņu.
- 113 Turklāt, Ungārijas ieskatā, tās nostāju apstiprinot lietas, kurās tika pasludināti 2011. gada 15. novembra spriedums Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732) un 2015. gada 21. maija spriedums *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338). Otrajā spriedumā Tiesa par pieņemamu no Savienības tiesību viedokļa esot uzskatījusi tiesisko regulējumu, kurā tāda nodokļa ietvaros, kam bija cita nodokļa bāze, nevis ienākumi, tika īstenota nodokļu piemērošana, kurā ienākumi tomēr tika ņemti vērā. Ungārija no tā secina, ka nav izslēgta iespēja ieviest noteikumu, kas ļauj piešķirt uz tādiem kritērijiem balstītu priekšrocību, kuri nav saistīti ar attiecīgā nodokļa bāzi, tomēr nepiešķirot valsts atbalstu. Pirmais spriedums ilustrējot arī iespēju pielāgot nodokli, pamatojoties uz kritērijiem, kas nav saistīti ar nodokļa bāzi, tādējādi ļaujot apgalvot, ka attiecīgās nodokļa bāzes samazināšana ir vispārējs nodokļu pasākums, jo tas ir piemērojams vienādi visiem uzņēmumiem atbilstoši objektīvam kritērijam, kurš ir saistīts ar to rentabilitātes stāvokli.
- 114 Atbildot uz šiem argumentiem, Komisija norāda, ka selektivitātes izvērtēšana attiecībā pret atsaucē režīmu ir jāveic attiecībā uz reklāmas nodokli, nevis uz visiem Ungārijas nodokļu režīmiem, ņemot vērā uzņēmumu ienākuma nodokli. Attiecīgais pasākums piešķirot selektīvu priekšrocību, jo tas ļaujot samazināt reklāmas nodokļa bāzi un līdz ar to – attiecīgo uzņēmumu nodokļa slogu salīdzinājumā ar tiem, kuri nevar izmantot šo samazinājumu. Šajā ziņā Komisija apgalvo, ka jau Likuma par reklāmas nodokli pieņemšanas brīdī pastāvošo zaudējumu atskaitīšana rada selektivitāti, pirmkārt, tādēļ, ka to nevar uzskatīt par atsaucē režīma neatņemamu sastāvdaļu, kā tas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma 55. apsvērumā, un, otrkārt, tādēļ, ka tā var sniegt priekšrocības noteiktiem uzņēmumiem, kuriem ir lieli pārnestie zaudējumi, atkāpjoties no atsaucē režīma, kā tas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma 62.–64. apsvērumā. Reklāmas nodokļa ieviešana gada gaitā, ko kopā ar vajadzību pirmajā gadā veikt nodokļu atvieglojumus Ungārija min, lai pamatotu pasākumu, būtu finansiāli ietekmējusi ne tikai tos nodokļa maksātājus, kuriem 2013. gadā bija zaudējumi, bet arī nodokļa maksātājus ar peļņu attiecīgajā gadā. Abas uzņēmumu grupas esot salīdzināmā situācijā no nodokļa mērķa viedokļa. Turklāt Komisija uzsver, ka atšķirībā no nodokļiem, kas ir balstīti uz peļņu, reklāmas nodoklis ir balstīts uz apgrozījuma aplikšanu ar nodokli. Izmaksas, tostarp zaudējumi, parasti nav atskaitāmi no šādas nodokļa bāzes, kā tas ir izklāstīts apstrīdētā lēmuma 62. apsvērumā.
- 115 Komisijas ieskatā, Ungārijas minētie spriedumi neļauj pamatot tās argumentus. Konkrēti, Komisija skaidro, ka Ungārijas reklāmas nodokļa režīms nav līdzīgs Francijas nekustamā īpašuma nodokļa ēkai režīmam, par kuru bija runa 2015. gada 21. maija spriedumā *Pazdziej* (C-349/14, EU:C:2015:338) un kurš, tās ieskatā, bija īpašuma nodoklis. Tā kā reklāmas nodokļa bāze ir apgrozījums, pārnesto zaudējumu atskaitīšana nav saistīta ar šo bāzi, bet ar elementu, kas ar to nekādi nav saistīts, proti, peļņu. Ar nodokļa iekšējo loģiku zaudējumu atskaitīšana tātad neesot attaisnota.
- 116 Komisija piebilst, ka katrā ziņā šā pasākuma selektivitāti pierādot tas, ka zaudējumu atskaitīšana bija ierobežota *ratione temporis*, jo tika attiecināta uz 2014. gada nodokli, un atgādina, ka šis pasākums *ratione personae* attiecās tikai uz uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā bija zaudējumi.

- 117 Vispirms ir jānoraida Ungārijas argumenti, kuri attiecas uz aplūkotajai iespējai paralēlu iespēju uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā bija peļņa – atskaitīt agrākos zaudējumus no peļņas nodokļa bāzes. Šie argumenti nav izmantojami, lai noteiktu, vai vienīgajā atsaucēs režīmā, kurš ir jāņem vērā, proti, reklāmas nodokli ar progresīvām likmēm pastāv selektīva priekšrocība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, Komisija/*Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, 54. un 55. punkts). Jautājums ir tikai par to, vai ar nodokļa bāzes samazinājumu uzņēmumiem, kuri 2013. gada neguva peļņu, šajā režīmā netiek ieviests elements, kurš ir pretrunā tā mērķim un diskriminējošs, jo piešķir selektīvu priekšrocību, kā apgalvo Komisija savas analīzes beigās, kuru tā veikusi apstrīdētā lēmuma 62.–65. punktā.
- 118 Šajā ziņā, ņemot vērā iepriekš 95. un 101. punktā izklāstīto, ir jāatgādina, ka, pat ja daži nodokļa pielāgojumi pēc savas būtības, proti, mērķa, neizriet no atsaucēs nodokļu režīma, tie, ņemot vērā konkrētās situācijas, nav analizējami kā selektīvu priekšrocību radoši, ja šīs tiesību normas nav pretrunā attiecīgā nodokļa mērķim un nav diskriminējošas.
- 119 Šajā lietā, pirmkārt, nav pareizi uzskatīt, kā būtībā ir apgalvojusi Komisija apstrīdētā lēmuma 62. apsvērumā, ka nodokļa bāzes samazināšana principā varētu piešķirt selektīvu priekšrocību tādēļ, ka, runājot par apgrozījuma aplikšanu ar nodokli, “izmaksas parasti [nav] atskaitāmas no nodokļa bāzes”.
- 120 Proti, kā ir atgādināts iepriekš 97. punktā, Tiesa 2011. gada 15. novembra spriedumā Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77.–83. punkts) nosprieda, ka nodokļa augstākās robežas noteikšanai, pamatojoties uz objektīviem kritērijiem, kuri nav atkarīgi no attiecīgo uzņēmumu izvēles, citiem vārdiem, no nejaušības, nav selektīva rakstura, tostarp tad, ja šie kritēriji tiek nošķirti no attiecīgā nodokļa bāzes, kā it īpaši izriet no šā sprieduma 81. un 83. punkta. Var norādīt, ka viens no kritērijiem, kas dod tiesības noteikt nodokļa augstāko robežu, kura tikusi izvērtēta un atzīta par neselektīvu minētajā spriedumā, tieši bija tas, ka nebija radusies peļņa, lai arī attiecīgā nodokļa bāze bija cita. Loģiski, ja tāpat būtu, runājot nevis par augstākās robežas noteikšanu, bet par nodokļa bāzes samazināšanu, kā šajā lietā. Turklāt problēma, kuru ir vēlējies novērst Ungārijas likumdevējs, kuru ir konstatējusi Komisija apstrīdētajā lēmumā un kura ir minēta iepriekš 112. punktā, nav uzskatāma par iepriekš 90. punktā minētā reklāmas nodokļa mērķim pretrunā esošu. Proti, šim nodoklim ir pārdalīšanas loģika, ar kuru ir saskanīga nodokļa bāzes samazināšana, kas apstiprināta, lai samazinātu tādu uzņēmumu nodokļu slogu, kuriem iepriekšējā taksācijas gadā nebija radusies peļņa.
- 121 Otrām kārtām, arī no 2011. gada 15. novembra sprieduma Komisija un Spānija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 77.–83. punkts) izriet, ka Komisija apstrīdētā lēmuma 63. apsvērumā kļūdaini apgalvo, ka šajā gadījumā ar pasākumu ir ieviesta patvaļīga atšķirīga attieksme pret dažādām uzņēmumu grupām, kas ir salīdzināmā faktiskā un tiesiskā situācijā, ciktāl iespēja no reklāmas nodokļa bāzes par 2014. gadu atskaitīt 50 % no pārnestajiem zaudējumiem ir attiecināta tikai uz uzņēmumiem, kuriem 2013. gadā nebija peļņas.
- 122 Proti, Ungārijas iestāžu apstiprinātais nošķiršanas kritērijs – fakts, ka 2013. gadā nav radusies peļņa, – ir objektīvs. Tas, ka šis kritērijs tiek izpildīts, attiecīgajiem uzņēmumiem ir nejaušība. Visbeidzot, ņemot vērā Ungārijas likumdevēja mērķi ieviest nozares nodokli, ievērojot pārdalīšanas loģiku, šis kritērijs, kura mērķis ir nodrošināt pirmajā gadā, kad tiek ieviests reklāmas nodoklis, samazinātu nodokļa slogu nodokļa maksātājiem nelabvēlīgā stāvoklī, rada atšķirīgu attieksmi pret uzņēmumiem, kas nav līdzīgā situācijā: pirmkārt, tiem, kuriem 2013. gadā bija peļņa, un, otrkārt, tiem, kuriem tajā pašā gadā nebija peļņas. Protams, var uzskatīt, ka nošķiršanas kritērijs, ko apstiprinājis Ungārijas likumdevējs, ņemot vērā dažas īpašas tādu uzņēmumu situācijas, kuriem tikpat lieli zaudējumi bija radusies gan 2013. gadā, gan iepriekšējos gados, var izraisīt tā saukto “slietkšņa” efektu, ja šie zaudējumi turklāt ir bijuši tuvu līdzsvaram 2013. gadā, bet šādas sekas ir raksturīgas daudziem pielāgošanas noteikumiem, kuriem noteikti ir robežas, un no šā fakta vien nevar secināt, ka šādi noteikumi piešķir selektīvas priekšrocības.

- 123 Visbeidzot – tas, ka attiecīgā priekšrocība nodoklim ir paredzēta tikai attiecībā uz pirmo taksācijas gadu, kurā tiek piemērots attiecīgais nodoklis, nevis uz nākamajiem taksācijas gadiem, neļauj uzskatīt, ka uzņēmumiem, kas to ir izmantojuši šajā pirmajā gadā, ir ticis palīdzēts salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas būtu varējuši izmantot šo pašu priekšrocību, ja tā tiktu saglabāta nākamajos gados. Likumdevējam nav jāparedz ilgstoša nodokļu priekšrocība, un šajā ziņā situācijas abos atšķirīgajos taksācijas gados nav salīdzināmas. Turklāt Komisija šo ideju nav aizstāvējusi apstrīdētajā lēmumā, bet tikai norādījusi atbildes rakstā uz repliku.
- 124 Tātad ir jāsecina, ka Komisija nav juridiski pareizi noteikusi diskriminējošu elementu, kurš ir pretrunā šā nodokļa mērķim un kurš rada selektīvu priekšrocību, kas ir raksturīga valsts atbalstam, saistībā ar iespēju attiecībā uz pirmo reklāmas nodokļa piemērošanas taksācijas gadu no nodokļa bāzes atskaitīt 50 % no pārnestajiem zaudējumiem uzņēmumiem, kuri 2013. gadā neguva peļņu.
- 125 No visa iepriekš minētā izriet, ka apstrīdētais lēmums ir jāatceļ pilnībā un nav jāizvērtē pārējie Ungārijas valdības pamati un argumenti.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 126 Atbilstoši Vispārējās tiesas Reglamenta 134. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram nolēmums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram nolēmums ir labvēlīgs. Tā kā Komisijai spriedums ir nelabvēlīgs, tai jāpiespriež atlīdzināt Ungārijas tiesāšanās izdevumus saskaņā ar tās prasījumiem, tostarp tos, kas ir saistīti ar pagaidu noregulējuma procedūru.
- 127 Atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam dalībvalstis, kas iestājas lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas. Polijas Republika tātad sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.

Ar šādu pamatojumu

VISPĀRĒJĀ TIESA (devītā palāta)

nospriež:

- 1) Atcelt Komisijas Lēmumu (ES) 2017/329 (2016. gada 4. novembris) par pasākumu SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN), ko Ungārija īstenojusi attiecībā uz reklāmas apgrozījuma aplikšanu ar nodokli.**
- 2) Eiropas Komisija sedz savus, kā arī atlīdzina Ungārijas tiesāšanās izdevumus, tostarp tos, kas ir saistīti ar pagaidu noregulējuma procedūru.**
- 3) Polijas Republika sedz savus tiesāšanās izdevumus pati.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Pasludināts atklātā tiesas sēdē Luksemburgā 2019. gada 27. jūnijā.

[Paraksti]