

Laikina versija

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2019 m. birželio 13 d.(1)

Byla C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

prieš

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(*Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Pagalba – Pridėtinis vertės mokesčio sistema – Apyvarta grindžiamas mokestis telekomunikacijų bendrovėms – Nepalanki užsienio bendrovių padėtis dėl progresinio mokesčio tarifo – Netiesioginė diskriminacija – Apyvarta grindžiamo progresinio mokesčio pateisinimas – Mažoms bendrovėms neleistinai suteikiamas pranašumas dėl progresinio mokesčio tarifo – Apyvartos mokesčio pobūdis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 401 straipsnį“

I. **Įvadas**

1. Šioje byloje Teisingumo Teismui tenka nagrinėti mokesčių ir valstybės pagalbos teisės klausimus, kurie taip pat turi ypatingą reikšmę Europos Komisijos šiuo metu pasiūlytam apyvarta grindžiamam skaitmeninių paslaugų mokesčiui(2). Ir šiuo atveju kyla klausimas, ar bendrovės pajamų apmokestinimas remiantis jos apyvarta laikytinas apyvartos mokesčiu, o gal toks mokestis yra tiesioginis pelno mokestis.

2. Be to, Teisingumo Teismas dar kartą(3) turi nuspręsti, ar mokesčių teisės nuostata, kurios diskriminuojamasis pobūdis šį kartą gali kilti tik dėl progresinio tarifo, yra netiesiogiai diskriminuojanti. Galiausiai Teisingumo Teismas turi išspręsti klausimą, ar progresinis ekonomiškai stipresnių bendrovių apmokestinimas taip pat yra nepateisinama valstybės pagalba kitoms bendrovėms.

3. Progresiniu mokesčio tarifu paprastai siekiamas perskirstomasis poveikis *per se* lemia, kad ekonomiškai stipresni asmenys yra apmokestinami daugiau, ir taip jiems sudaromos mažiau palankios sąlygos, palyginti su ekonomiškai silpnesniais asmenimis. Atsižvelgiant į tai, kad ekonomiškai stipresni asmenys yra aktyvesni užsienyje, gali būti žvelgiama netiesioginė į

diskriminacija, visų pirma tuo atveju, jei progresinis pobūdis nustatomas tikslingai, kad paveiktų ekonomiškai stipresnės užsienio bendrovės.

4. Galiausiai Teisingumo Teismas turi nuspręsti dėl progresinio mokesčio tarifo ir bazinės neapmokestinamosios sumos(4), kuri daugelyje valstybių narių yra nusistovėjusi istoriškai, laikoma būtina socialinės valstybės tikslais, todėl taip pat taikoma apmokestinant pajamas valstybės narėse, suderinamumo su Sąjungos teise. Be to, progresiniu mokesčio tarifu ir bazine neapmokestinama suma taip pat grindžiamas visoje Sąjungoje planuojamas ir įvairiose valstybės narėse jau įvestas skaitmeninių paslaugų mokestis.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. Direktyvos 2006/112/EB(5) (toliau – PVM direktyva) 401 straipsnyje nustatyta:

„Nepažeidžiant kitų Bendrijos teisės nuostatų, ši direktyva nedraudžia valstybėms narėms toliau taikyti ar įvesti mokesčius draudimo sutartims, lažyboms ir azartiniam žaidimams, akcizo mokesčius, žyminius mokesčius arba, platesne prasme, bet kokius mokesčius ar rinkliavas, kurie negali būti laikomi apyvartos mokesčiais, tačiau surenkant tuos mokesčius ar rinkliavas prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.“

B. Nacionalinės teisės aktai

6. Pagrindinės bylos teisinis pagrindas – *Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010 m. įstatymas Nr. XCIV dėl specialiojo mokesčio tam tikruose sektoriuose, toliau – Specialiojo mokesčio įstatymas), kuriuo tam tikruose sektoriuose veikiančioms bendrovėms 2010–2012 m. buvo nustatytas apyvarta grindžiamas specialusis mokestis.

7. Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„Siekdamas subalansuoti biudžetą parlamentas priima šį įstatymą; juo nustatomas specialusis mokestis mokesčių mokėtojams, kurių pajūgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąjį mokestinį pareigą.“

8. Specialiojo mokesčio įstatymo 1 straipsnyje pateikiami šie paaiškinimai:

„Šiame įstatyme vartojamos tokios sąvokos:

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

9. Specialiojo mokesčio įstatymo 2 straipsnyje nustatyta:

„Apmokestinama:

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

10. Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnyje apmokestinamieji asmenys apibrėžiami taip:

- „1. Apmokestinamieji asmenys yra juridiniai asmenys, kitos organizacijos pagal Bendrąjį mokesčių kodeksą ir savarankiškai dirbantys asmenys, vykdančys veiklą, kuri apmokestinama pagal 2 straipsnį.
2. Organizacijų ir fizinių asmenų nerezidentų veikla, apmokestinama pagal 2 straipsnį, taip pat apmokestinama, jeigu jie vykdo ją vidaus rinkoje per filialą.“
11. Specialiojo mokesčio įstatymo 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad mokesčio bazė yra:
- „apmokestinamojo asmens grynoji apyvarta iš 2 straipsnyje nurodytos veiklos per mokestinius metus.“
12. Specialusis mokestis pasižymi progresinio tarifo struktūra. Specialiojo mokesčio įstatymo 5 straipsnio b punkte nurodyta:
- „2 straipsnio b punkte nurodytos veiklos atveju mokesčio bazei, kuri neviršija 500 milijonų forintų, taikomas 0 % tarifas, mokesčio bazės daliai, kuri viršija 500 milijonų forintų, bet neviršija 5 milijardų forintų, taikomas 4,5% tarifas, o mokesčio bazės daliai, kuri viršija 5 milijardų forintų, – 6,5% tarifas.“
13. Šio įstatymo 7 straipsnyje nustatytos sąlygos, kuriomis šis mokestis taikomas vadinamosioms susijusioms bendrovėms:
- „Apmokestinamųjų asmenų, laikomų susijusiomis bendrovėmis, kaip jos suprantamos pagal [1996 m.] Pelnų ir dividendų mokesčio įstatymą [Nr. LXXXI], mokėtinas mokestis apskaičiuojamas sudedant grynųjų apyvartą iš 2 straipsnio a ir b punkte nurodytą rėšią veiklos, kuri apmokestinamieji asmenys vykdo palaikydami santykius su susijusia bendrove, ir sumą, gautą visai sumai pritaikius 5 straipsnyje nustatytą tarifą, proporcingai padalijant apmokestinamiesiems asmenimis, remiantis jų grynąja apyvarta iš atitinkamą rėšią veiklos, nurodytos 2 straipsnio a ir b punktuose, palyginti su bendra grynąja apyvarta iš visų susijusių apmokestinamųjų asmenų vykdytos veiklos rėšių, nurodytų 2 straipsnio a ir b punktuose.“

III. Pagrindinė byla

14. Pareiškėja pagrindinėje byloje *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.* (toliau – *Vodafone*) yra akcinė bendrovė, steigta pagal Vengrijos teisę. Vienintelė jos akcininkė yra Nyderlanduose registruota bendrovė *Vodafone Europe B.V.*
15. Pagrindinė pareiškėjos veikla – telekomunikacijų paslaugų teikimas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, nagrinėjama, ar ji buvo trečia pagal dydį operatorė Vengrijos telekomunikacijų rinkoje.
16. Mokesčių inspekcija, atlikusi pareiškėjos *a posteriori* mokesčių patikrinimą, apmūsų laikotarpį nuo 2011 m. balandžio 1 d. iki 2015 m. kovo 31 d., nustatė pareiškėjai 8 371 000 HUF mokesčių nepriemoką, be to, pritaikė delspinigius ir baudas. Po to, kai dėl tokio sprendimo pateiktas skundas buvo patenkintas tik iš dalies, pareiškėja pateikė skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.
17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja specialiuoju mokesčiu dėl ypatingo Vengrijos telekomunikacijų rinkoje. Šie ypatumai pasireiškia tuo, kad, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „vien Vengrijos subjektams priklausantiems apmokestinamiesiems asmenims iš esmės taikomas mažiausias tarifas, o vien užsienio patronuojančiųjų bendrovių Vengrijos patronuojamosios bendrovės moka didesnio tarifo mokestį,

numatyt? už didesn? apyvart?, ir taip pagrindin? specialiojo mokes?io dalis, kuri? sumoka apmokestinamieji asmenys, patenkantys ? aukš?iausi? apyvartos segment?, sumokama b?tent nuo šio aukš?iausio segmento.“

18. Vis d?lto dokumentai, kuriuos Komisija ir Vengrija pateik? Teisingumo Teismui, nevisiškai patvirtina š? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigin?. Iš j? matyti, kad pirmaisiais (2010) metais tarp 16 bendrovi?, kurioms taikomas didžiausias tarifas, buvo šešios ne užsienio subjekt? kontroliuojamos bendrov?s. Kiti statistikos duomenys rodo, kad šios tvarkos poveik? bet kuriuo atveju patiria ne tik užsienio subjektams priklausan?ios bendrov?s. Iš statistikos duomen? taip pat matyti, kad tarp bendrovi?, kurioms taikomas vidutinis mokes?io tarifas, yra ir užsienio akcininkams priklausan?i? bendrov?.

19. Be to, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat nurodo, kad 2012 m. Komisija prad?jo Vengrijos pažeidimo nagrin?jimo proced?r?, o 2013 m. j? vis d?lto nutrauk?. Savo sprendim? Komisija motyvavo tuo, kad Specialiojo mokes?io ?statymas nustojo galioti, taigi, 2013 m. nebebuvo taikomas.

IV. Prašymas priimti prejudicin? sprendim? ir procesas Teisingumo Teisme

20. 2017 m. lapkri?io 23 d. nutartimi, gauta 2018 m. vasario 6 d., prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nutar? prad?ti prašymo priimti prejudicinio sprendimo pri?mimo proced?r? pagal SESV 267 straipsn? ir pateik? Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49, 54, 107 ir 108 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstyb?s nar?s priemon?, pagal kuri? d?l nacionalin?s teis?s akto (?statymas d?l specialaus telekomunikacij? mokes?io nustatymo) faktin? mokes?io našta tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra netiesiogin? diskriminacija?

2. Ar SESV 107 ir 108 straipsniai draudžia nacionalin?s teis?s akt?, kuriame numatyta prievol? mok?ti progresin? mokest? nuo apyvartos apimties? Ar ši prievol? yra netiesiogin? diskriminacija, jeigu d?l jos didžiausio tarifo faktin? mokes?io našta nuolat tenka užsienio kapitalo apmokestinamiesiems asmenims? Ar tai yra uždrausta valstyb?s pagalba?

3. Ar PVM direktyvos 401 straipsn? reikia aiškinti kaip draudžiant? nacionalin?s teis?s akt?, d?l kurio skirtingai vertinami užsienio ir nacionaliniai apmokestinamieji asmenys? Ar specialusis mokestis turi b?ti laikomas apyvartos mokes?io požymi? turin?iu mokes?iu, t. y. ar jis yra su PVM direktyva suderinamas, ar su ja nesuderinamas mokestis?“

21. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas šiais klausimais pateik? *Vodafone*, Vengrija, Lenkijos Respublika, ?ekijos Respublika ir Europos Komisija. 2019 m. kovo 18 d. teismo pos?dyje dalyvavo nurodytos šalys, išskyrus ?ekijos Respublik?, taip pat Vokietijos Federacin? Respublika.

V. Teisinis vertinimas

22. Šio prašymo priimti prejudicin? sprendim? dalykas – Vengrijos specialiojo mokes?io ?statymo suderinamumas su S?jungos teise.

23. Atitikties S?jungos teisei klausimas kyla d?l konkre?ios specialiojo mokes?io strukt?ros. Viena vertus, mokes?io siejama ne su apmokestinam? bendrovi? pelnu, o su j? gryn?ja apyvarta. Kita vertus, šiam mokes?iui b?dinga pakopin? progresin? tarifo strukt?ra. Išskiriamos trys pakopos, kuriose taikomi trys tarifai: 500 milijon? HUF neviršijan?iai gryniosios apyvartos sumai taikomas 0 % mokes?io tarifas; 500 milijon? HUF viršijan?iai gryniosios apyvartos sumai iki 5

milijard? HUF taikomas 4,5 % mokes?io tarifas; 5 milijard? HUF viršijan?iai gryniosios apyvartos sumai taikomas 6,5 % mokes?io tarifas.

24. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim?, ar tokio pob?džio mokes?iu nepažeidžiami SESV 49 ir 54 straipsniai (žr. B skyri?), SESV 107 ir 108 straipsniai (žr. C skyri?) ir PVM direktyvos 401 straipsnis (žr. A skyri?). Tikslinga iš pradži? atsakyti ? tre?i?j? prejudicin? klausim?, siekiant vis? pirma išsiaiškinti nagrin?jamo apyvarta grindžiamo mokes?io pob?d?. Jei šiam mokes?iui b?t? taikytinas PVM direktyvos 401 straipsnio draudimas, ? likusius du klausimus nebereik?t? atsakyti.

A. Tre?iasis prejudicinis klausimas: PVM direktyvos 401 straipsnio pažeidimas

25. PVM direktyvos 401 straipsnyje nustatyta, kad valstyb?ms nar?ms nedraudžiama ?vesti nauj? mokes?i?, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais. Šiame kontekste prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar apyvarta grindžiamas specialusis mokestis telekomunikacij? bendrov?ms gali b?ti laikomas apyvartos mokes?iu. Tokiu atveju Vengrijai b?t? užkirstas kelias ?vesti š? mokest? pagal PVM direktyvos 401 straipsn?.

26. Suformuotoje jurisprudencijoje Teisingumo Teismas yra pabr?ž?s, kad PVM direktyvos 401 straipsnis turi b?ti aiškinamas atsižvelgiant ? reglamentavimo kontekst?(6).

27. Iš 1967 m. balandžio 11 d. Pirmosios Tarybos direktyvos 67/227/EEB d?l valstybi? nari? teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, suderinimo(7) konstatuojam?j? dali? matyti, kad teis?s akt?, reglamentuojan?i? apyvartos mokes?ius, derinimas turi prisid?ti prie bendros rinkos, kurioje vykt? neiškreipta konkurencija ir kurios savyb?s b?t? panašios ? vidaus rinkos savybes, ?k?rimo, panaikinant fiskalini? rinkliav? skirtumus, galin?ius iškreipti konkurencij? ir sudaryti prekybos kli?i?(8). PVM direktyva(9) buvo ?vesta tokia prid?tin?s vert?s mokes?io bendra sistema.

28. Pagal prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos princip? iki mažmenin?s prekybos etapo prek?s ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokes?iu, kuris yra tiksliai proporcingas prek? bei paslaug? kainai, neatsižvelgiant ? sandori? skai?i? gamybos ir platinimo procese iki apmokestinimo(10). Kaip pabr?žia Teisingumo Teismas, galiausiai šio mokes?io mok?jimo našta tenka galutiniam vartotojui(11).

29. Tam, kad to paties sandorio apmokestinimo s?lygos b?t? vienodos, neatsižvelgiant ? tai, kurioje valstyb?je nar?je šis sandoris atliktas, bendra PVM sistema tur?jo pakeisti skirtingose valstyb?se nar?se galiojan?ius apyvartos mokes?ius. Pagal pagr?st? tomis pa?iomis prielaidomis PVM direktyvos 401 straipsn? valstybei narei leidžiama toliau taikyti ar nustatyti tik tuos prek? tiekimo, paslaug? teikimo ar importo mokes?ius, rinkliavas ir mok?jimus, kurie negali b?ti laikomi apyvartos mokes?iais.

30. Teisingumo Teismas šiuo klausimu nusprend?, kad bet kuriuo atveju mokes?iai, turintys esmini? PVM savybi?, apsunkina prek? ir paslaug? jud?jim?, panašiai kaip PVM, net jeigu šie mokes?iai n?ra visiškai jam tapat?s(12).

31. Jurisprudencijoje nustatyti keturi esminiai PVM požymiai: 1) mokestis bendrai taikomas sandoriams, kuri? objektas yra prek?s ar paslaugos; 2) jo dydis apskai?iuojamas proporcingai apmokestinamajam asmeniui už patiektas prekes ar suteiktas paslaugas sumok?tai sumai; 3) mokestis yra renkamas kiekviename gamybos ar paskirstymo proceso etape, ?skaitant mažmenin?s prekybos etap?, neatsižvelgiant ? pirma atlikt? sandori? skai?i?; 4) iš mokes?io, kur? apmokestinamasis asmuo turi sumok?ti, atskaitomos pirmesniuose proceso etapuose sumok?tos sumos, t. y. konkre?iame etape mokestis mokamas tik nuo šiame etape atsiradusios prid?tin?s

vertės, ir galiausiai jo mokėjimo našta tenka galutiniam vartotojui(13).

32. Vis dėlto, pirma, Vengrijos specialusis mokestis taikomas ne bet kokiai, o tik specialiajai telekomunikacijų bendrovei apyvartai. Taigi, tai nėra (bendrasis) apyvartos mokestis, kaip jis suprantamas pagal pirmąjį kriterijų, bet vis dėlto tai būtų specifinis vartojimo mokestis, šiuo metu valstybės narės draudžiamas tik esant sąlygoms, numatytoms Direktyvos 2008/118/EB(14) 1 straipsnio 2 ir 3 dalyse.

33. Antra, šis mokestis nėra toks, kad jo našta būtų galima perkelti vartotojui (ketvirtasis kriterijus). Ši aplinkybė negali būti patvirtinta remiantis vien tuo, kad tam tikras mokestis buvo įskaičiuotas į prekių ar paslaugų kainą. Daugiau ar mažiau taip yra su kiekvienu bendrovei tenkančiu mokėti mokesčiu. Priešingai, mokesčio našta konkrečiam vartotojui galima perkelti, kai vartotojas, kaip šioje byloje nagrinėjamu Vengrijos specialiojo mokesčio telekomunikacijų bendrovės atveju, nėra asmuo, kuriam tenka prievolė mokėti mokestį.

34. Tam reikėtų, kad sandorio vykdymo metu (t. y. tiekimo vartotojui metu) būtų nustatytas fiksuotas mokesčio dydis – taip, kaip yra su PVM. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad šis dydis gali būti apskaičiuojamas tik metų pabaigoje ir priklauso nuo metinės apyvartos dydžio, telekomunikacijų bendrovės paslaugos teikimo metu dar nežino mokesčio naštos, kuri ji galėtų perkelti, bent jau tikslaus jos dydžio(15). Pavyzdžiui, nepasiekus apatinės ribos metų pabaigoje mokestis, kurio našta turėtų būti perkelta vartotojui, apskritai neegzistuoja. Taigi, šiuo atveju mokestis nėra toks, kad būtų galima perkelti našta.

35. Atvirkščiai, iš Vengrijos specialiojo mokesčio telekomunikacijų bendrovės modelio matyti, kad juo siekiama apmokestinti tiesiogiai bendroves, kaip teisingai pažymi Vengrija. Remiantis konstatuojamomis dalimis, į pajūgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąjį mokestinį pareigą (omenyje greičiausiai turimas bendrasis pajūgumas mokėti mokesčius). Taigi, siekiama apmokestinti ypatingą finansinį šį bendrovę pajūgumą, o ne finansinį telekomunikacijų paslaugų gavėjų pajūgumą. Šiuo požiūriu Vengrijos specialusis mokestis yra panašus į specifinį (tiesioginį) verslo mokestį tam tikroms bendrovėms, šiuo atveju – telekomunikacijų bendrovėms.

36. Be to, apmokestinamas ne kiekvienas atskiras sandoris atsižvelgiant į jo kainą, o kaip numatyta Specialiojo mokesčio įstatymo 1 ir 2 straipsniuose, visa (grynoji) mokestinė metinė elektroninė ryšių paslaugų apyvarta, viršijanti 500 milijonų HUF ribą – iš pradžių taikant 4,5 % tarifą, o jei viršijami penki milijardai HUF – 6,5 % tarifą. Taigi, šiuo požiūriu specifinis verslo mokestis pagal savo pobūdį panašus į specifinį tiesioginį pelno mokestį. Vis dėlto, kitaip nei „prastą“ tiesioginį pelno mokesčio atveju, šio mokesčio bazė yra ne gautas pelnas, kaip skirtumas tarp dviejų apyvartinio kapitalo sumų per tam tikrą laikotarpį, o pasiekta apyvarta per tam tikrą laikotarpį. Tiesa, tai nekeičia – kitaip, nei, atrodo, Komisija turėjo omenyje per posūdį – tiesioginio mokesčio pobūdžio.

37. Taigi, Vengrijos specialusis mokestis yra apyvarta grindžiamas specifinis (tiesioginis) pelno mokestis, kuriuo siekiama išnaudoti ypatingą finansinį telekomunikacijų bendrovę pajūgumą. Darytina išvada, kad šis mokestis, kaip galiausiai teisingai pažymi ir Komisija, nėra laikytinas apyvartos mokesčiu, kuriuo būtų norima apmokestinti vartotoją. Vadinas, PVM direktyvos 401 straipsnis neužkerta kelio Vengrijai įvesti šį mokestį šalia PVM.

B. Pirmasis prejudicinis klausimas: sistėigimo laisvės pažeidimas

38. Pirmuoju klausimu siekiama išsiaiškinti, ar telekomunikacijų sektoriui taikomas Vengrijos specialusis mokestis yra suderinamas su įsisteigimo laisve pagal SESV 49 ir 54 straipsnius. Prejudiciniame klausime taip pat nurodyti SESV 107 ir 108 straipsniai bus išsamiai nagrinėjami svarstant antrąjį prejudicinį klausimą.

39. Pirma, reikia pažymėti, kad nors tiesioginiai mokesčiai, prie kurių priskirtinas nagrinjamas specialusis mokestis (žr. šiuo klausimu 35 ir paskesnius punktus), nepriklauso Sąjungos kompetencijai, valstybės narės, naudodamosi joms likusiais įgaliojimais, turi laikytis Sąjungos teisės, ypač pagrindinių laisvių(16).

40. Įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtą ir Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes(17).

41. Įsisteigimo laisvė šiai bylai taikytina tik tuo atveju, jei nagrinjamos faktinės aplinkybės turi tarptautinį elementą (žr. 1 skirsnį). Jei taip, reikia išsiaiškinti, ar specialusis mokestis yra įsisteigimo laisvės apribojimas (žr. 2 skirsnį) ir ar jis gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. 3 skirsnį).

1. Tarptautinis bylos pobūdis

42. Vengrijos vyriausybė išreiškė abejonių dėl aplinkybių, kuriomis bendrovės gali būti laikomos „vidaus“ arba „užsienio“ bendrovėmis. Šiuo klausimu pirmiausia reikia konstatuoti, kad, remiantis suformuota jurisprudencija, pagal bendrovių buveinę, kaip ir pagal fizinių asmenų pilietybę, nustatomas jų ryšys su valstybės teisės sistema(18). Pareiškėjos pagrindinėje byloje buveinė yra Vengrijoje, todėl ji laikytina Vengrijos bendrove, taigi, bylos pobūdis nėra tarptautinis.

43. Vis dėlto pareiškėjos patronuojančioji bendrovė yra bendrovė, kurios buveinė – Nyderlanduose. Jei ši užsienio bendrovė vykdo veiklą Vengrijos rinkoje per patronuojamąją bendrovę – t. y. pareiškėją pagrindinėje byloje, daromas poveikis patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvei.

44. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad bendrovė mokesčių tikslais gali remtis kitos bendrovės, kuri susieta su ja, įsisteigimo laisvės apribojimu, jei toks apribojimas turi tokios jos pačios apmokestinimui(19). Taigi, pareiškėja pagrindinėje byloje gali remtis galimu jos patronuojančiosios bendrovės *Vodafone Europe B.V.* įsisteigimo laisvės apribojimu.

2. Įsisteigimo laisvės apribojimas

45. Pagal suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimai yra visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu(20). Tai iš esmės apima diskriminaciją, bet kartu ir nediskriminacinius apribojimus. Vis dėlto reikia atsižvelgti į tai, kad mokesčiai ir rinkliavos *per se* yra našta, mažinanti įsisteigimo kitoje valstybėje narėje patrauklumą. Taigi, vertinimas atsižvelgiant į nediskriminacinius apribojimus reikštų, kad visoms apmokestinimo nustatančioms nacionalinėms taisyklėms turi būti taikoma Sąjungos teisė, o tai sukeltų grėsmę valstybių narių suverenumui mokesčių klausimais(21).

46. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad valstybių narių taisyklėms dėl apmokestinimo sąlygų ir dydžio taikoma fiskalinė autonomija, jei tarptautinis elementas turintis faktinių aplinkybių vertinimas nėra mažiau palankus nei vidaus situacijai(22).

47. Taigi, įsisteigimo laisvės apribojimas visų pirma turi reikšti, kad dvi ar daugiau panašių

grupi? yra vertinamos skirtingai (žr. b dal?). Jei taip yra, tuomet kyla klausimas, ar d?l šio skirtingo poži?rio ? tarptautin? element? turin?ias ir jo neturin?ias faktines aplinkybes pirmuoju atveju sudaromos mažiau palankios s?lygos; svarstyti ir atvira, ir pasl?pta diskriminacija (žr. c dal?). Tam tikrais atvejais papildomai nagrin?jama, ar skirtingas poži?ris yra susij?s su objektyviai panašiomis situacijomis (žr. d dal?).

48. Galiausiai reikia trumpai iš anksto paaiškinti, kad šioje byloje, kitaip nei byloje *Hervis Sport* (23), reikšmingas skirtingas poži?ris gali b?ti grindžiamas ne vadinam?ja sumavimo taisykle, ?tvirtinta Specialiojo mokes?io ?statymo 7 straipsnyje, o vien laipsniškai did?jan?iu mokes?io tarifu (žr. a dal?).

a) Sumavimo taisykl?s nereikšmingumas nagrin?jamomis aplinkybomis

49. Negalima pritarti Komisijos nuomonei, kad ?sisteigimo laisv?s pažeidimas tiesiogiai kyla iš sprendimo byloje *Hervis Sport*.

50. Faktin?s aplinkyb?s min?toje byloje išsiskyr? mažmeninei prekybai taikomo apyvarta grindžiamo progresinio pelno mokes?io ir bendrovi? grup?ms taikomos vadinamosios sumavimo taisykl?s tarpusavio s?veika. Remiantis šia taisykle, lemiam? reikšm? suskirstymui ? progresinio apmokestinimo pakopas turi ne atskir? bendrovi? apyvarta, o konsoliduota visos bendrovi? grup?s apyvarta. Šios taisykl?s pagrindas buvo mokes?io teis?s poži?riu veikiau ne?prastas progresinio mokes?io taikymas ir juridiniams asmenims. Tokia sumavimo taisykl? iš esm?s yra b?tina siekiant užkirsti keli? laipsniško did?jimo vengimui išsiskaidžius ? kelis juridinius asmenis.

51. Vis d?lto Teisingumo Teismas išreišk? S?jungos teise grindžiam? abejoni? d?l sumavimo taisykl?s(24). Ta pati Specialiojo mokes?io ?statymo 7 straipsnyje nustatyta sumavimo taisykl? taikoma ir šiuo atveju nagrin?jamam specialiajam mokes?iui telekomunikacij? rinkoje, tod?l Komisija vien d?l jos ?žvelgia S?jungos teis?s pažeidim?.

52. Vis d?lto net jei sumavimo taisykl? šioje byloje pažeist? S?jungos teis? (nors iš nurodyto sprendimo to nematyti), nagrin?jamu atveju tai neturi reikšm?s priimant sprendim?, be to, likt? neatsakyta ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?. Tai reikšt? tik tai, kad sumavimo taisykl? neturi b?ti taikoma. Atsižvelgiant ? tai, kad ši taisykl? pareišk?jai pagrindin?je byloje, kaip konstatavo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, grei?iausiai d?l nesam? s?saj? su kitomis Vengrijos rinkoje atstovaujamomis telekomunikacij? bendrovomis, bet kuriuo atveju n?ra taikoma, tai nedaryt? jokio poveikio pagrindinei bylai.

53. Šioje byloje Teisingumo Teismas turi išnagrin?ti, ar pati specialiojo mokes?io strukt?ra – nepriklausomai nuo sumavimo taisykl?s – turi diskriminuojam?j? poveik?. ? š? klausim? nebuvo atsakyta Sprendime *Hervis Sport*, iš sprendimo taip pat negalima daryti išvados, kaip teisingai pabr?ž? *Vodafone*, kad progresinio pob?džio nepakanka konstatuoti diskriminacijai, kaip teigia Vengrijos vyriausyb?. Teisingumo Teismas min?toje byloje nagrin?jo tik progresinio mokes?io tarifo ir sumavimo taisykl?s derin? ir neatmet? galimyb?s, kad vien progresinis tarifas gali sukelti diskriminacij?(25).

b) Skirtingas poži?ris

54. Taigi, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar Specialiojo mokesčio įstatyme apskritai nustatytos nevienodos sąlygos skirtingoms bendrovėms. Atrodo, tai galima paneigti, nes skirtingoms bendrovėms nėra nustatyti, pavyzdžiui, skirtingi mokesčių tarifai. Apibrėžiamos tik tam tikros apyvartos pakopos, kurias iš esmės gali pasiekti visos bendrovės. Atitinkami su šiomis apyvartos pakopomis susieti mokesčio tarifai taikomi visoms bendrovėms vienodai. Atsižvelgdama į tai, Vengrijos vyriausybė laikosi pozicijos, kad taikomos vienodos sąlygos.

55. Tokios išvados negalima paneigti argumentu, jog skirtingas požiūris pasireiškia jau tuo, kad didesnė apyvartą turinčios bendrovės, vertinant absoliučiais skaičiais, turi mokėti didesnį specialųjį mokestį už mažesnė apyvartą turinčias bendroves. Tai nerodo skirtingo požiūrio, toks skirtingas apmokestinimas atitinka visuotinai pripažintą apmokestinimo pagal pajamų principą. Kol mokesčio bazė ir mokėtinios mokesčio sumos santykis yra toks pat, kaip yra, pavyzdžiui, proporcinio mokesčio tarifo atveju (*flat tax*), skirtingas požiūris gali būti paneigiamas.

56. Vis dėlto mokesčio bazės ir mokėtinios mokesčio sumos santykis taikant progresinį mokesčio tarifą ne visiems apmokestinamiesiems asmenims vienodas. Nagrinėjama atveju tai ypač akivaizdu palyginus vidutinius mokesčio tarifus, kurie yra taikomi apmokestinamiesiems asmenims dėl jų bendros apyvartos, ir ne tik pagal atskiras pakopas. Šis vidutinis mokesčio tarifas pasiekus apyvartos pakopas didėja, todėl didesnė apyvartą turinčios bendrovės galiausiai taikomas didesnis vidutinis mokesčio tarifas nei mažesnė apyvartą turinčios bendrovės. Taigi, jos moka didesnį mokestį, vertinant ne tik absoliučiais skaičiais, bet ir santykinai. Tai reiškia skirtingą požiūrį į atitinkamas bendroves(26).

c) **Mažiau palanki padėtis tarptautinų elementų turinčiomis faktinėmis aplinkybėmis**

57. Taigi, kyla klausimas, ar užsienio bendrovės dėl tokio skirtingo požiūrio atsiduria mažiau palankioje padėtyje už nacionalines bendroves.

58. Atvira arba tiesioginė užsienio bendrovių diskriminacija nėra akivaizdi. Apmokestinimo specialiuoju mokesčiu tvarka nepriklauso nuo bendrovės buveinės arba „kilmės“. Taigi, pagal Specialiojo mokesčio įstatymą užsienio bendrovės nėra taikomos kitokios sąlygos nei nacionalinėms bendrovėms.

59. Vis dėlto pagrindinės laisvės draudžia ne tik atvirą diskriminaciją, bet ir visas paslėptas ar netiesioginės diskriminacijos formas, kuriomis, pritaikius kitus skirtumų kriterijus, pasiekiamas toks pat rezultatas(27). Taigi, lemiamą reikšmę sprendžiant dėl diskriminuojamojo pobūdžio, kaip tai suprantama pagal SESV 49 ir 54 straipsnius, turi klausimas, ar skirtingas telekomunikacijų bendrovių vertinimas atsižvelgiant į metinės grynosios apyvartos kriterijų prilygsta skirtingam požiūriui dėl bendrovės kilmės arba buveinės.

60. Atsižvelgiant į tai, viena vertus, reikia išsiaiškinti, kokie reikalavimai turi būti taikomi ryšiui tarp pasirinkto atskyrimo kriterijaus, šiuo atveju – apyvartos – ir bendrovės buveinės (žr. 61 ir paskesnius punktus). Kita vertus, reikia išnagrinėti klausimą, ar netiesioginė diskriminacija turėtų būti įtariama bent tuo atveju, kai atskyrimo kriterijus buvo pasirinktas sąmoningai, siekiant diskriminacinio tikslo (šiuo klausimu žr. 83 ir paskesnius punktus).

1) **Reikšmingas ryšys**

61. Dabartinę jurisprudenciją nevienareikšmiškai tiek minėto ryšio masto, tiek jo pobūdžio atžvilgiu. Teisingumo Teismas iki šiol siejo kiekybinį mastą tiek su sutapimu daugeliu atvejų(28), tiek su faktu, kad nagrinėjama aplinkybė daugiausia susijusi su nerezidentais(29), ir iš dalies netgi nurodė, jog esama diskriminacijos pavojus(30). Kokybiniu požiūriu neaišku, ar ryšys turi būti

prastas(31), ar turi atsirasti iš paties atskyrimo kriterijaus, kaip matyti iš daugelio sprendimų(32), o gal gali būti pagrįstas atsitiktinimis faktiniais aplinkybėmis(33). Taip pat neaišku, ar kiekybinis ir kokybinis ryšys turi egzistuoti kumuliatyviai, ar pakanka, jei egzistuoja alternatyviai.

62. Kaip jau nurodyta, sprendžiant, ar egzistuoja paslėpta diskriminacija, turi būti taikomi griežti kriterijai. Paslėpta diskriminacija neturi reikšti diskriminacijos apibrėžties išplėtimo, ji turi apimti tik tas situacijas, kada formaliai diskriminacijos nėra, tačiau iš tiesų toks poveikis egzistuoja(34).

i) Kiekybinis kriterijus

63. Taigi, bet kuriuo atveju vien persvara kiekybiniu požiūriu – tai, kad nagrinėjama aplinkybė susijusi su daugiau kaip 50 % bendrovei – negali būti pakankama; ryšys tarp taikomo atskyrimo kriterijaus ir bendrovės buveinės turi egzistuoti daugeliu atvejų(35).

64. Vis dėlto šis kiekybinis elementas taikant teisės aktus gali būti susijęs su dideliais sunkumais. Vertinimo rezultatas priklauso nuo konkrečiu atveju pasirinktų palyginimo kriterijų. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas byloje *Hervis Sport k&l klausim*, ar susijusios bendrovės, *kurioms taikoma didžiausia specialiojo mokesčio riba*, daugeliu atvejų buvo susijusios su užsienio patronuojančiosiomis bendrovėmis(36).

65. Vis dėlto nėra pagrįsta kaip bendro pobūdžio kriterijų išskirti vien didžiausią tarifo ribą. Neaišku, kodėl tik ši viena riba turėtų būti reikšminga nustatant diskriminuojamųjų pobūdį. Minėtu konkrečiu atveju tai galėtų būti paaiškinama nurodant, kad kitos tarifo ribos, palyginti su didžiausia, atrodo nereikšmingai mažos(37). Nagrinėjamu atveju negalima neatsižvelgti net į vidutinį pakopą, kurios mokesčio tarifas yra 4,5 %. Be to, vertinimas atsižvelgiant vien į didžiausią tarifo ribą tampa tuo labiau abejotinas, kuo daugiau progresinio mokesčio pakopų yra nustatyta. Šis požiūris visiškai netinkamas slankiosios progresinės kreivės, kurioje nėra jokių pakopų, atveju, kaip dažnai yra pajamų apmokestinimo atveju.

66. Taip pat netikina Komisijos pasiūlymas iškelti klausimą, ar didžiąją visą specialiojo mokesčio pajamų dalį yra sumokėjusios užsienio bendrovės. Toks ryšio rodiklis būtų tik atsitiktinis, nepatikimas. Viena vertus, konkrečiu atveju, kaip pažymi Vengrija, tokia pati situacija galėtų susidaryti ir dėl proporcinio mokesčio, kurį Komisija taip pat pagrįstai laiko nekeliančiu abejonių. Šis kriterijus irgi būtų visada tenkinamas tuo atveju, kai rinkoje dominuotų užsienio bendrovės.

67. Kita vertus, liktų neapimti tokie atvejai, kai atskiroms užsienio bendrovėms taikomi labai dideli mokesčio tarifai, bet didelio skaičiaus mažesnių nacionalinių bendrovių, kurioms taikomi maži tarifai, sumokėtos specialiojo mokesčio sumos sudarytų tokio dydžio visą pajamų dalį, kad ryšys turėtų būti paneigtas. Taigi, sieti diskriminuojamųjų pobūdį su minėta mažesnių nacionalinių bendrovių mokėjamomis dalimi nėra prasmės, nes tai nulemtų atsitiktinius rezultatus.

68. Tas pats taikytina nagrinėjant vidutinį mokesčio tarifą. Atsižvelgiant į tai, kad skirtingas požiūris progresinį mokesčio atveju pasireiškia skirtingu vidutiniu mokesčio tarifų taikymu, galėtų būti užduodamas klausimas, ar didžiąją daugumą atvejų nepalankesnėje padėtyje šio tarifo atžvilgiu yra visos užsienio bendrovės. Taip būtų tik tada, jei toks vidutinis mokesčio tarifas didžiąją daugumą atvejų būtų daug didesnis už tų, kuris vidutiniškai taikomas nacionalinėms bendrovėms. Ar taip yra šiuo atveju, aiškiai nematyti nei iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, nei iš šalių pateiktų duomenų.

69. Vis dėlto ir šiuo atveju diskriminuojamasis pobūdis galiausiai priklausytų nuo vidutinio mažesnių nacionalinių bendrovėms taikomo mokesčio tarifo. Rezultatai taip pat būtų atsitiktiniai, todėl tai neturi prasmės. Valstybės narės, kurios siekia pritraukti užsienio investuotojų,

staiga negalėtų rinkti progresinio pelno mokesčio, jei (ir būtų dėl tokios priežasties) naujieji investuotojai, kaip ir buvo siekta, dėl patirtos ekonominės sunkumų sumokėtų didžiąją mokesčių pajamų dalį (arba vertinant absoliutiais skaičiais, arba dėl jiems taikomų didesnių vidutinių mokesčių tarifų). Tai lemtų absurdišką rezultatą, rodantį, kad kiekybinis vertinimas nėra prasmingas.

70. Visiškai kiekybinis vertinimas, be jau atskleistų apskaičiavimo sunkumų (šiuo klausimu žr. 63 ir paskesnius punktus), taip pat turi trūkumų – sukelia didelį teisinį nesaugumą, jei neapsisprendžiama dėl konkrečios ribos(38). Vis dėlto net ir konkreti riba galėtų sukelti probleminių pasekmių, pavyzdžiui, sunkiai išsprendžiamą ginčą tarp vienas kitam prieštaraujančių statistikos duomenų, taip pat skaičių svyravimų būgant laikui.

71. Pavyzdžiui, neseniai Prancūzijoje įvestas „skaitmeninių paslaugų mokestis“, remiantis spaudos pranešimais, šiuo metu taikomas iš viso maždaug 26 bendrovėms, iš kurių tik keturios turi buveines Prancūzijoje. Jei šis skaičių pasikeitimas kitais metais lemtų kitokį teisinį vertinimą, pagrindinių laisvų apribojimo buvimas (darant prielaidą, kad kitos 22 bendrovės galės remtis pagrindinėmis laisvėmis) visada priklausytų nuo šio statistikos duomenų, kurie bus gauti tik po kelerių metų.

72. Be to, remimasis akcininkais siekiant nustatyti kiekybinį kriterijų keltų didelį problemą smulkiesiems akcininkams priklausančių bendrovių (akcinių bendrovių su tikimaisiais akcininkų) atveju. Taip pat neaišku, kaip vertinti bendrovę, turinčią du akcininkus, kurių vieno buveinė yra užsienyje, o kito – šalies viduje.

73. Jei jau, kaip mano Komisija ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, turėtų būti remiamasi akcininkais, ar tokiu atveju, esant didesnėms bendrovių grupės struktūroms, neturėtų būti atsižvelgiama vien į valdančią grupę patronuojančių bendrovių (t. y. į grupės patronuojančiųjų bendrovių) ir jos akcininkus, siekiant nustatyti, kam daromas poveikis – bendrovei iš kitos Sąjungos valstybės narės, iš trečiosios šalies ar nacionalinei bendrovei? Šiuo atveju *Vodafone Europe B.V.* patronuojančiosios bendrovės arba faktinės grupės patronuojančiosios bendrovės akcininkų struktūra Teisingumo Teismui nėra žinoma. Šis atvejis puikiai iliustruoja kiekybinio metodo, kuris, be kita ko, pagrįstas bendrovės akcininkų struktūra, nerezultatyvumą.

ii) Kiekybinis kriterijus

74. Taigi, mano nuomone, už šį visiškai kiekybinį elementą svarbesnis Teisingumo Teismo dabar dažniau naudojamas kokybinis kriterijus, pagal kurį atskyrimo kriterijus *dėl savo pobūdžio* arba *paprastai* gali labiau paveikti užsienio bendroves(39). Taigi, vien atsitiktinio ryšio, net jei ir kiekybiniai jo rodikliai labai dideli, iš esmės nepakanka siekiant pagrįsti netiesioginę diskriminaciją.

75. Vis dėlto esminio ryšio kriteriją būtina apibrėžti išsamiau, kad būtų išvengta jo neriboto taikymo. Teisingumo Teismas dar tokiu esminio ryšio prielaidą, pavyzdžiui, tuo atveju, kai išduodant leidimus steigti pirmenybę buvo teikiama vaistininkams, kurie jau buvo vykdę veiklą nacionalinėje teritorijoje(40). Tokia prielaida grindžiama teisingu argumentu, kad ryšys tarp buveinės ir bendrovės veiklos vietos paaiškinamas tam tikra vidine logika arba tipišku ir nėra grindžiamas vien atsitiktiniu tam tikros rinkos ar pramonės šakos pobūdžiu.

76. Tas pats pasakytina, kaip neseniai nurodė generalinis advokatas N. Wahl(41), apie tam tikroje valstybėje narėje registruotų transporto priemonių savininkus, kurių dauguma turi tos pačios šalies pilietybę, nes transporto priemonių registracija siejama su transporto priemonės valdytojų gyvenamąja vieta. Tokiu atveju taip pat laikytinas atskaitos taškas, kurį gali tenkinti tik užsienyje pagamintos transporto priemonės, nes nacionalinėje teritorijoje tokios transporto

priemonės nėra gaminamos, pasirinkimas(42).

77. Esminio ryšio prielaida taip pat turi būti daroma esant apmokestinamųjų pajamų gavimo požymiui. Taip yra dėl to, kad bendrovių mokesčių teisei būdingas dvilypumas, kylantis, viena vertus, dėl šalies viduje gautų ir joje apmokestinamų pajamų, kita vertus, dėl užsienyje gautų, todėl šalies viduje neapmokestinamų pajamų. Taigi, jei pranašumas siejamas su apmokestinamų pajamų gavimu, dėl savo pobūdžio jis susijęs su nauda vietos bendrovėms(43).

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

79. Taikant šiuos principus nagrinėjamu atveju, lemiamas klausimas yra tas, ar bendrovės apyvartos dydis pagal savo pobūdį susijęs su bendrovės arba jos kontrolinę akcijų paketą turinčių akcininkų buveine (užsienyje). Savo išvadoje byloje *Hervis Sport* šiuo klausimu jau esu nurodžiusi, kad didelė apyvartą turinčių bendrovės yra labiau linkusios vykdyti veiklą kitose vidaus rinkos šalyse, todėl egzistuoja galimybė, kad tokios bendrovės veikia ir kitoje valstybėje narėje(44).

80. Vis dėlto, kaip per posėdį pažymėjo ir Vokietijos Federacinė Respublika, iš esmės to nepakanka. Didelė apyvartą turinčių bendrovės taip pat gali būti valdomos rezidentų(45). Tai byloje *Hervis Sport* nagrinėjamai mažmeninei prekybai taikoma tokiu pačiu mastu kaip ir šiuo atveju nagrinėjamam telekomunikacijų sektoriui. Visų pirma tai taikoma, jeigu, kaip šioje byloje (žr. Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnio 2 dalį), remiamasi šalies viduje pasiekta, o ne pasauline apyvarta. Neaišku, kodėl paprastai turėtų būti laikoma, kad Vengrijoje veikiančių didesnė apyvartą turinčių užsienio bendrovės pasieks didesnė apyvartą iš telekomunikacijų paslaugų Vengrijoje nei vidaus bendrovės.

81. Kitaip tariant, apyvartos kriterijus iš esmės nėra tarptautinio pobūdžio; kaip Eekijos Respublika teisingai nurodė savo pastabose, o Vokietijos Federacinė Respublika pažymėjo per posėdį, šis atskyrimo kriterijus yra neutralus. Apyvarta kaip mokesčio bazė apskaituojant tiesioginę mokestį yra tokia pat neutrali kaip, pavyzdžiui, pelnas (arba turtas). Pagrindinės laisvės nėra vienam iš jų nesudaro palankesni sąlygų. Šiuo atžvilgiu Vengrijos telekomunikacijų rinkoje dėl istorinių aplinkybių yra susiklostęs „atsitiktinumas“, kuriuo, gali būti, sąmoningai pasinaudojo Vengrijos teisės aktų leidėjai (šiuo klausimu žr. 83 ir paskesnius punktus).

82. Tai patvirtina ir Teisingumo Teismui pateikti statistikos duomenys. Tie duomenys rodo, kad Vengrijoje 2010 m. tarp dešimties didžiausio pelno mokesčio mokėtojų buvo tik trys ne užsienio akcininkų valdomos bendrovės. Atrodo, kad Vengrijos ekonomika apskritai pasižymi didele dalimi sąmoningai veikiančių užsienio akcininkams priklausančių bendrovių. Vis dėlto ši, matyt, istoriškai susiklosčiusi aplinkybė nereiškia, kad bet koks papildomas mokestis, kurio didesnė našta tenka visų pirma rinkoje sąmoningai patiriančioms bendrovėms, turi netiesiogiai diskriminuojantį poveikį.

2) Sąmoningai ir tikslingai sudaromą mažiau palanki sąlygą poveikis

83. Vis dėlto Komisija taip pat teigia, kad Vengrijos teisės aktų leidėjai sąmoningai ir tikslingai sukėlė diskriminacinį specialiojo mokesčio poveikį.

84. Taigi, kyla klausimas, ar pagrindinės laisvės apribojimas turėtų būti preziumuojamas ir tuo atveju, kai savo pobūdžiu nediskriminacinis atskyrimo kriterijus buvo pasirinktas sąmoningai, siekiant plataus masto kiekybinio paprastai užsienio akcininkų turinčių bendrovių diskriminavimo. Toks ketinimas turi būti teisiniu požiūriu reikšmingas (šiuo klausimu žr. i dalį) ir atitinkamai įrodytas (šiuo klausimu žr. ii dalį).

i) *Politini? ketinim? svarba vertinant netiesiogin? diskriminacij?*

85. Manau, kad rizikinga subjektyviai vertinti netiesiogin? diskriminacij?, nes ji iš tikr?j? turi b?ti nustatoma objektyviai(46). Abejoni? ir probleminei? pasekmi? (pavyzdžiui, d?l galimyb?s ?rodyti) vis? pirma kyla d?l neapibr?žtumo, susijusio su valstyb?s nar?s subjektyvios valios diskriminuoti konstatavimu(47).

86. Vis d?lto, mano nuomone, atsižvelgiant ? kokybinio kriterijaus prasm? ir tiksl? nustatant netiesiogin? diskriminacij? (šiuo klausimu žr. 59 punkt? ir 74 ir paskesnius punktus), taip pat S?jungos teis?je pripažint? draudim? piktnaudžiauti teise (arba prieštaringo elgesio draudim?), iš esm?s ? š? klausim? reik?t? atsakyti teigiamai, bet tik laikantis labai griežt? s?lyg?.

87. Kokybinio kriterijumi siekiama iš netiesiogin?s diskriminacijos srities pašalinti visiškai atsitiktinius kiekybinius ryšius. Tam tikra prasme šiuo kriterijumi ginamas valstyb?s nar?s fiskalinis suverenumas nuo apribojim? pagal S?jungos teis?, kurie gal?t? kilti vertinant visiškai kiekybinio poži?riu vien d?l atsitiktinai didelio užsienio apmokestinam?j? asmen? svorio tam tikroje srityje. Jei toks ryšys vis d?lto pasirenkamas s?moningai ir tik šia konkre?ia forma, siekiant tikslingai sudaryti mažiau palankias s?lygas užsienio apmokestinamiesiems asmenims, n?ra b?tent tokio atsitiktinumo, o kartu ir b?tinyb?s saugoti valstyb? nar?.

88. Šis poži?ris gali b?ti grindžiamas bendruoju teis?s principu, pagal kur? draudžiama piktnaudžiauti teise(48) ir kuris taikomas visoje S?jungoje ne tik apmokestinamiesiems asmenims (žr. dabar S?jungos lygmeniu Direktyvos 2016/1164 6 straipsn?(49)). Pritariu generalinio advokato M. Campos Sánchez-Bordona nuomonei(50), kad valstyb?ms nar?ms galiausiai taip pat taikomas šis bendrasis teis?s principas d?l ESS 4 straipsnio 3 dalies.

89. Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad S?jungos teis? remiasi pamatine prielaida, pagal kuri? kiekviena valstyb? nar? dalijasi su kitomis valstyb?mis nar?mis daugeliu bendr? vertybi?, kuriomis pagr?sta S?junga, kaip patikslinta ESS 2 straipsnyje, ir pripaž?sta, kad kitos valstyb?s nar?s su ja dalijasi. B?tent šiomis aplinkyb?mis valstyb?s nar?s pagal ESS 4 straipsnio 3 dalies pirmoje pastraipoje ?tvirtint? lojalaus bendradarbiavimo princip? savo atitinkamose teritorijose turi vis? pirma užtikrinti S?jungos teis?s taikym? ir jos laikym?si ir šiuo tikslu, siekdamos užtikrinti pagal Sutartis ar S?jungos institucij? aktus atsirandan?i? pareig? vykdym?, imtis bet koki? reikiam? bendr? ar speciali? priemoni?(51).

90. ESS 4 straipsnio 3 dalies tre?ioje pastraipoje vis? pirma reikalaujama, kad valstyb?s nar?s nesiimt? joki? priemoni?, kurios gali trukdyti siekti S?jungos tiksl?. Vis d?lto tuo atveju, kai esami nacionaliniai ?galiojimai (šiuo atveju – ?vesti papildom? pelno mokest?) pasirenkami s?moningai ir tik tokia forma, kuria nepalankios s?lygos sudaromos tik užsienio bendrov?ms, taigi, ribojamos joms pagal S?jungos teis? suteikiamos pagrindin?s laisv?s (taip siekiant apeiti S?jungos teis?), tokiais veiksmais pažeidžiama ESS 4 straipsnio 3 dalies id?ja ir tam tikromis aplinkyb?mis šie veiksmai iš ties? gali b?ti laikomi piktnaudžiovimu teise. Šiomis aplinkyb?mis juose taip pat gali b?ti ?žvelgiama netiesiogin? diskriminacija.

91. Tiesa, iš pirma nurodyt? susir?pinim? kelian?i? klausim? taip pat akivaizdu, kad išimtis turi b?ti labai ribota, atsižvelgiant ? valstybi? nari? autonomij?, taikoma siaurai ir reikalauja konkretaus ?rodymo. Valstyb?s nar?s piktnaudžiovimo teise atvejo jokiomis aplinkyb?mis negalima preziumuoti neapgalvotai, remiantis vien spekuliacijomis, nepakankamai pagr?stais statistikos duomenimis, atskirais nuomoni? pareiškimais(52) ar kitomis prielaidomis.

92. Turi b?ti aiški? duomen?, patvirtinan?i?, kad sudaryti nepalankias s?lygas užsienio bendrov?ms buvo pirmaeilis priemon?s tikslas, valstyb? nar? (o ne vien atskiri suinteresuotieji

asmenys) j? b?tent taip suvok? ir par?m? ir negali b?ti jokio kito objektyvaus pasirinktos tvarkos pagrindimo.

ii) *Reikšming? diskriminacini? ketinim? ?rodymas*

93. Šiuo klausimu kyla daug abejoni?. Viena vertus, Komisija diskriminacini? ketinim? buvim? grindžia savo pastebėjimu, kad riba, skirianti aukš?iausi? apyvartos pakop? (daugiau nei 5 milijard? HUF) nuo vidutin?s (tarp 500 milijon? ir 5 milijard? HUF), beveik tiksliai atitinka skiriam?j? rib? tarp vidaus ir užsienio bendrovi?.

94. Vis dėlto to akivaizdžiai nematyti iš pateikt? kiekybini? duomen?. Pirmaisiais mokes?io metais, kaip nurod? Komisija, prie aukš?iausios progresin?s pakopos buvo priskirta 16 bendrovi?, iš j? šešios buvo kontroliuojamos ne ES užsienio subjekt?, o dvi didžiausios buvo „tik“ 70,5 % arba 75 % valdomos ES užsienio subjekt?. Kitoje progresin?je pakopoje, kaip nurod? Komisija, iš maždaug 30 bendrovi? devynios taip pat yra didži?ja dalimi ES užsienio subjekt? valdomos bendrov?s. Taigi, iš esm?s negalima teigti, kad skiriamoji linija yra aiški.

95. Kita vertus, Komisija remiasi pareiškimais atitinkamose parlamento diskusijose ir išrašais iš vyriausyb?s dokument?, iš kuri?, kaip ji mano, matyti diskriminacinis mokes?io tikslas. Vis dėlto kalbos šiose parlamento diskusijose dėl vadinamojo kriz?s mokes?io ?vedimo (Vengrija band? taip ?gyvendinti S?jungos nustatytus biudžeto deficito kriterijus) labai primena neseniai vykusias BEPS(53) diskusijas. Abiem atvejais buvo ar yra svarbus ne didesnis *užsienio* bendrovi? apmokestinimas, o didesnis *keliose valstyb?se veikian?i?* bendrovi? apmokestinimas.

96. Parlamento diskusijose iš esm?s buvo nagrin?jama problema, kad didel?ms tarptautin?ms grup?ms pavyksta sumažinti savo peln? Vengrijoje, todėl mokes?i? našta daugiausia tenka mažosioms ir vidutin?ms bendrov?ms, o Specialiojo mokes?io ?statymu iš dalies siekiama užkirsti tam keli?. Pagrindinis d?mesys buvo skiriamas keliose valstyb?se veikian?ioms bendrov?ms, kuri? praktika mokes?i? srityje buvo viena iš pagrindini? BEPS diskusij? priežas?i?(54). Kaip matyti iš kit? Teisingumo Teismui pateikt? statistini? duomen?, 2010 m. iš dešimties didžiausi? apyvart? turin?i? bendrovi? Vengrijoje tik pus? sumok?jo pelno mokest?. Tarp ši? bendrovi? yra tiek šalies pilie?i?, tiek ES užsienio subjekt? valdom? bendrovi?. Tikrai b?t? galima bandyti ištaisyti ši? pad?t? nustatant s?saj? su apyvarta. Tai taip pat atitinka Komisijos poži?r? S?jungos mastu planuojamo skaitmenini? paslaug? mokes?io klausimu(55). Šiuo mokes?iu taip pat bandoma paskatinti tarptautines bendroves (šiuo atveju daugiausia iš tam tikr? tre?i?j? šali?) labiau prisid?ti prie bendruomen?s išlaid?, jeigu jos gauna pelno S?jungoje, bet nemoka joje pelno mokes?io. Tuo negali b?ti grindžiamas kaltinimas Vengrijai piktnaudžiavimu teise.

97. Vis? pirma Komisija remiasi tik trij? parlamento nari? pareiškimais parlamento diskusijose ir išrašais iš vyriausyb?s dokument?. Mano nuomone, to taip pat nepakanka kaltinimui, kad valstyb? nar? piktnaudžiauja teise, pareikšti. Jei pakakt? pareiškim? parlamento diskusijose, opozicija (arba net atskiras parlamento narys) atitinkamu pareiškimu gal?t? lengvai sužlugdyti bet kok? teis?s akt? leid?jo sprendim?.

98. Atsižvelgiant ? tai, kad parlamento sprendimas paprastai yra privalomas vyriausybei, o ne atvirkš?iai, man taip pat kyla abejoni?, ar gali b?ti remiamasi atskirais vyriausyb?s dokumentais. Svarbesnis yra oficialus (teisinis) ?statymo pagrindimas, o ne vien politinis ?statymo turinio pagrindimas rink?jams(56). Iš oficialaus ?statymo pagrindimo nematyti, jog šio mokes?io tikslas buvo pirmiausia apmokestinti ES užsienio subjektus.

99. Be to, 500 milijon? HUF rib? pirmojoje apmokestinimo pakopoje pasiek? ne vien užsienio bendrov?s. Bet kuri nauja Vengrijos telekomunikacij? rinkoje veikianti vidaus ar užsienio bendrov? gal?t? pasinaudoti ir neapmokestinam?ja suma. Šiuo klausimu palankesn?s s?lygos dėl

pasirinktos mokesčio tarifo struktūros visų pirma sudaromos mažesnis, ypač pradedantiesiems, bendrovėms, o ne didesniems, rinkoje jau įsitvirtinusioms bendrovėms(57). Sprendimą, ar 5 milijardų HUB apyvartos riba yra „geriausia“, o gal būtų „geresnė“ kitokia suma, priima nacionalinis teisės aktų leidėjas ir šio sprendimo negali peržirti nei Teisingumo Teismas, nei Komisija, jei tai nėra piktnaudžiavimas.

100. Mano nuomone, *Vodafone* argumentas, apie kurį taip pat per posėdį užsiminė Komisija, kad tik pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas atitinka apmokestinimo pagal pajamų principą, yra neteisingas. Net jeigu apyvarta nebūtina yra finansinio pajamų rodiklis, bet kuriuo atveju nėra nepagrįsta akivaizdi Vengrijos teisės aktų leidėjo bendroji prezumpcija, kad didesnis (t. y. didesnė apyvartą turintis) bendrovės iš esmės yra ir finansiškai stipresnis už mažesnes (šiuo klausimu taip pat žr. Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamąsias dalis)(58). Lenkija per posėdį teisingai pažymėjo, kad, pavyzdžiui, (privatus) bankų sektoriuje teikiant paskolas taip pat taikomas skirtingas vertinimas pagal paskolos gavėjo apyvartos dydį.

101. Be to, remiamasis apyvarta suteikia keliose valstybėse veikiančioms bendrovėms mažiau laisvės nustatant valdymo modelius, o tai yra vienas iš pagrindinių vadinamosios BEPS diskusijos pastarųjų dešimtmetį klausimų, be to, šis klausimas buvo esminis ir Vengrijos parlamento diskusijose. Komisija taip pat siūlo apyvarta grindžiamą skaitmeninį paslaugų mokestį tam tikroms didelė apyvartą turinčioms bendrovėms skaitmeniniame sektoriuje. 23 konstatuojamojoje dalyje(59) šis apmokestinimo būdas aiškiai grindžiamas tuo, kad didesnis „bendrovės turi daugiau galimybių užsiimti agresyviu mokesčių planavimu“.

102. Jei Komisija laiko apyvarta grindžiamą progresinį mokestį, taikomą tam tikroms bendrovėms, tinkamu siekiant daugiau teisingumo mokesčių srityje mažesnis (tik) Europos mastu veikiančioms bendrovėms didesni pasauliniu mastu veikiančių bendrovių atžvilgiu, panašus nacionalinis mokestis, kuriuo siekiama, kad didesnis bendrovės prisidėtų prie visuomenės išlaidų daugiau už mažesnes bendroves, iš esmės neturėtų būti laikomas piktnaudžiavimu teise.

d) Tarpinė išvada

103. Įvedus apyvarta grindžiamą progresinio poveikio pelno mokestį telekomunikacijų bendrovėms pagrindinės laisvės nebuvo netiesiogiai apribotos. Pirma, Vengrijos teisės aktų leidėjo pasirinktas apyvartos kriterijus dėl savo pobūdžio nerodo mažiau palankaus tarptautinį elementą turinčių faktinių aplinkybių vertinimo. Antra, nesant pakankamai pagrįstų rodymų ir atsižvelgiant į faktinį pagrindinį valstybės narę Vengriją negali būti kaltinama savo veiksmais piktnaudžiavusi teise.

e) Objektiviai panaši situacija

104. Darant prielaidą, kad (netiesioginė) diskriminacijos vis dėlto esama, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje kartais nagrinėjama papildoma diskriminacijos sąlyga siekiant nustatyti, ar abiejų skirtingai vertinamų grupių situacija yra objektyviai panaši(60).

105. Kaip jau ne kartą esu nurodžiusi savo išvadose(61), tai yra kriterijus, kuris neleidžia patikimai atskirti vertinamų grupių. Atliekant šį vertinimą veikia išskiriami galiausiai neapibrėžtos apimtys(62) atskiri pateisinimo pagrindai, todėl nepatikrinamas jų proporcingumas. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas taip pat kai kuriais atvejais teisingai nusprendžia nevertinti objektyvaus panašumo(63). Taigi, šio kriterijaus turėtų būti atsisakyta.

106. Jei vis dėlto būtų nuspręsta neatsisakyti objektyviai panašios situacijos kriterijaus, visų pirma kiltų klausimas, ar didesnė apyvartą turintis bendrovės ir mažesnė apyvartą turintis bendrovės

na objektyviai skirtingoje padėtyje todėl, kad jį pajėgumas sumokėti mokestį yra skirtingas. Šis klausimas nagrinėjamas – taip pat dėl išsamumo – tikrindama pateisinimo galimybę.

3. Arba: netiesioginis diskriminacijos pateisinimas

107. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas manytų, kad sąsaja su apyvartos dydžiu yra netiesiogiai diskriminuojanti, papildomai reikia išsiaiškinti, ar pateisinamas atitinkamai taikomas skirtingas vidutinis mokesčio tarifas. Pagrindinis laisvės apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, jei jis tinkamas juo siekiamam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti(64).

a) Privalomieji bendrojo intereso pagrindai

108. Kaip matyti iš Specialiojo mokesčio įstatymo konstatuojamąjį dalį, specialiuoju mokesčiu siekiama subalansuoti biudžetą mokesčių mokėtojų, kurių pajėgumas mokėti valstybės mokesčius yra didesnis už bendrąjį mokestinį pareigą, sąskaita. Tiesa, Teisingumo Teismas yra išaiškinęs, kad tokia mokesčių sistema, kaip nagrinėjama, negali būti pateisinama biudžeto balanso atkūrimu padidinant mokestines pajamas(65). Vis dėlto šiuo atveju specialiojo mokesčio poveikį siekiama pateisinti ne vien fiskaliniais interesais, bet ir sąsaja su skirtinga ekonomine apmokestinamųjų asmenų galia, taigi, atsižvelgiant į teisingų mokesčių naštos paskirstymą visuomenėje.

109. Kaip jau kelis kartus nurodžiau savo išvadose, sutinku su Komisijos nuomone(66), kad skirtingas apmokestinamųjų asmenų pajėgumas iš esmės gali pateisinti skirtingą apmokestinamųjų asmenų vertinimą(67). Teisingumo Teismas taip pat pripažino apmokestinimo pagal pajėgumų principą, bent jau kaip pagrindą pateisinti dėl mokesčių sistemos nuoseklumo(68).

110. Tai galėtų būti grindžiama faktu, kad daugelyje valstybių narių apmokestinimo pagal pajėgumų principas yra net konstitucinis, vienur aiškiai įtvirtintas Konstitucijose(69), kitur aukštesniais teismų sprendimais kildinamas iš vienodo požiūrio principo(70). Atsižvelgiant į tai, kad apyvartos dydis taip pat gali būti laikomas tam tikro pajėgumo rodikliu (žr. šios išvados 100 punktą), toks pateisinimo pagrindas šiuo atveju pagrįstas.

111. Be to, mokesčių teisėje pripažįstama, kad valstybės interesas taikyti ir progresinius mokesčių tarifus iš esmės yra teisėtas. Aplinkybė, kad didesnė finansinė pajėgumų turintys asmenys gali būti pareigojami labiau nei proporcingai prisidėti prie visuomenės išlaidų, plačiai išplitusi valstybės narėse bent jau nustatant mokesčius, kurie yra apskaičiuojami remiantis pelnu. Pati Europos Sąjunga naudoja progresinį tarifą, apmokestindama savo pareigūnus ir darbuotojus(71).

112. Šios taisyklės pagrindas – bent jau socialinėje valstybėje – yra tikslas palengvinti naštos socialiai silpnesniems ir šiek tiek perskirstyti iš dalies gana nevienodai pasiskirsčiusias lėšas pasinaudojant mokesčių teisės aktais. Šiuo socialinės valstybės tikslu iš esmės taip pat pateisinamas tam tikras skirtingas požiūris taikant progresinį mokesčio tarifą.

113. Atsižvelgiant į tai, kad Sąjunga pagal ESS 3 straipsnio 3 dalies antrą pastraipą ne tik sukuria vidaus rinką, bet ir skatina socialinę teisingumą, šiais socialinės valstybės pagrindais, kaip Lenkija pažymėjo per posėdį, taip pat gali būti pateisinamas progresinis mokesčio tarifas pagal Sąjungos teisę. Bet kuriuo atveju tai pasakytina apie mokestį, kuris taikomas ne tik bendrovėms, bet ir fiziniams asmenims, kaip nurodyta Specialiojo mokesčio įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalyse.

114. Taigi, pagrindinis laisvės apribojimas gali būti pateisinamas apmokestinimo pagal finansinę pajėgumų pagrindu, siejant jį su socialinės valstybės principu.

b) Apribojimo proporcingumas

115. Pagrindinis laisvės apribojimas taip pat turi būti tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti(72).

1) Tinkamumas

116. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, nacionalinis teisės aktas tinkamas nustatytam tikslui pasiekti tik jeigu juo iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo(73).

117. Teisingumo Teismas taip pat atsižvelgia į valstybių narių turimų sprendimų priėmimo diskreciją leidžiant bendrojo pobūdžio įstatymus(74). Visų pirma teisės aktų leidėjo reikalaujama priimti politinius, ekonominius ir socialinius sprendimus. Jis taip pat turi atlikti kompleksinius tyrimus(75). Taigi, nesant suderinimo Sąjungos lygiu nacionalinis teisės aktų leidėjas mokesčių teisės srityje turi tam tikrą diskreciją nustatant mokestį. Pagal minėtą nuoseklumo reikalavimą pakanka, kad specialusis mokestis nebūtų akivaizdžiai netinkamas tikslui įgyvendinti(76).

118. Tiek, kiek specialusis mokestis šiuo atveju susijęs su ekonominiu apmokestinamą bendrovę pajūgumu, jis aiškiai grindžiamas, kaip nurodyta, prielaida, kad bendrovės, kuri apyvarta didesnė, yra finansiškai pajūgesnė už mažesnės apyvartos bendroves.

119. Komisija šioje byloje prieštarauja nurodytai prielaidai, teigdama, kad iš apyvartos galima spręsti tik apie bendrovės dydį ir jos padėtį rinkoje, bet ne apie finansinį pajūgumą. Apyvarta automatiškai nedidėja didėjant pelnui. Taigi, nėra tiesioginio ryšio tarp apyvartos ir finansinio bendrovės pajūgumo. Šie Komisijos argumentai kelia nuostabą, nes planuojamas nuo apyvartos priklausantis skaitmeninis paslaugų mokestis Sąjungos lygiu dabar grindžiamas visiškai priešingais argumentais(77).

120. Galiausiai Komisija nagrinėjamoje byloje neatkreipė dėmesio į tai, kad *tiesioginis* ryšys tarp mokesčio objekto (šiuo atveju apyvartos) ir mokesčio tikslo (apmokestinti pajūgumą), kurio reikalauja Komisija, nėra būtinas siekiant pagręsti priemonės tinkamumą. Tokie griežti reikalavimai prieštarautų kę tik minėtai valstybių narių diskrecijai. Priemonės netinkamumą veikiau galima įtarti tik tuo atveju, jei apskritai negalima nustatyti jokio ryšio.

121. Nagrinėjamu atveju aiškiai matyti *netiesioginis* ryšys tarp realizuotos metinės apyvartos ir finansinio pajūgumo. Kaip jau esu paaiškinusi savo išvadoje byloje *Hervis Sport*, apyvartos dydis paprastai gali būti pajūgumo sumokėti mokestį rodiklis. Viena vertus, tai galima pagręsti argumentu, kad didelis pelnas neįmanomas be didelės apyvartos, kita vertus – kad gręža iš pridėtinės apyvartos (ribinė gręža) paprastai auga, jei mažėja fiksuotos sąnaudos gamybos vienetui(78). Taigi, atrodo neatmestina išvada, kad apyvarta, kaip bendrovės dydžio ar padėties rinkoje ir galimo pelno išraiška, taip pat gali būti vertinama kaip jos finansinio pajūgumo išraiška ir šiuo pagrindu yra apmokestinama.

122. Kitaip, nei Komisija pareiškę per posėdį, skirtingam požiūriui neturi lemiamos reikšmės tai, kokiam mokesčiui taikomas progresinis tarifas: grindžiamam pelnu ar apyvarta. Bendrovės pelnas taip pat yra tik skaičiavimo dėmuo, rodantis tariamą (apmokestinamą) pajūgumą ir ne visada atitinkantis faktinį pajūgumą. Tai aiškiai matyti, kai dideliu mastu taikomas ypatingas nusidėjimas sumažinant pelną tik fiktyviai, bet ne realiai (vadinamieji nematomi rezervai), arba iš vadinamojo restruktūrizavimo pelno (nemokios bendrovės kreditoriui atsisakius reikalavimo, apskaitos požiūriu tai reiškia pelną jo balanse).

123. Be to, apyvarta tam tikrais aspektais gali atspindėti finansinį bendrovės pajūgumą netgi

geriau nei pelnas. Kitaip nei pelno, apyvartos sumažinimo galimybės mažinant mokesčių bazę arba perkeliant pelną, pavyzdžiui, pasinaudojus sandorių kainodara, yra daug menkesnės. Dėl šios priežasties sąsaja su apyvarta taip pat gali tapti veiksminga priemone kovojant su agresyviu mokesčių planavimu, kaip teisingai pažymėjo Komisija, siūlydama apyvarta grindžiamą skaitmeninį paslaugų mokestį(79).

124. Taigi, Vengrijos specialusis mokestis nėra akivaizdžiai netinkamas nurodytiems tikslams įgyvendinti.

2) *Reikalingumas*

125. Remiantis suformuota Teisingumo Teismo jurisprudencija, kai atliekant priemonės proporcingumo tyrimą vertinamas jos reikalingumas, turi būti atsižvelgiama į tai, kad, esant galimybei rinktis iš kelių tinkamų priemonių, reikia taikyti mažiausiai ribojančią, o sukelti nepatogumai neturi būti neproporcingi siekiamiems tikslams(80).

126. Šiuo atveju kyla klausimas, ar apyvartos apmokestinimas, palyginti su pelno apmokestinimu, gali būti laikomas mažiau ribojančiu, bet lygiai taip pat tinkama priemone. Galima būtų apsvarstyti, ar pelnu grindžiamas pajamų apmokestinimas būtų mažiau ribojanti, bet lygiai taip pat tinkama priemonė, atsižvelgiant į tai, kad būtų išvengiama atvejų, kai, nepaisant didelių nuostolių, bendrovėms taikomas specialusis mokestis.

127. Vis dėlto pelnu grindžiamas pelno mokestis nėra mažiau ribojanti, bet lygiai taip pat tinkama priemonė, nes šis mokestis yra apyvarta grindžiamo pelno mokesčių ekvivalentas. Pats techninio pajamų apmokestinimo įgyvendinimo pobūdis (grindžiamas apyvarta ar pelnu) nenurodo, ar mokesčius reikės mokėti ir patyrus realius nuostolius. Pelnu grindžiamas pelno mokestis taip pat gali lemti apmokestinimą, nors bendrovė patyrė nuostolius. Taip yra, pavyzdžiui, tuo atveju, kai tam tikros veiklos išlaidos – arba taip pat sandorių kainos – nepripažįstamos arba kai kreditorius, kilus krizei, atsisako reikalavimo (vadinamasis restruktūrizavimo pelnas). Bendra apmokestinimo pagal nacionalinį pelno mokesčių įstatymų problema, nepaisant nesamo realaus (t. y. faktinio) finansinio pajūgumo, visų pirma yra dėl nesuderintų teisės aktų kylanti nacionalinės teisės ir nacionalinio pagrindinio teisių, bet iš esmės ne Sąjungos teisės problema.

128. Be to, pelnu grindžiamas pelno mokestis nėra lygiai taip pat tinkamas siekiant veiksmingo ir valdymui atsparesnio apmokestinimo. Pagrindinis sąsajos su apyvarta kaip mokesčių baze pranašumas yra tai, kad apyvartą lengviau nustatyti, nėra galimybių taikyti mokesčių vengimo schemų arba tokios galimybės labai menkos.

129. Taigi, darytina išvada, kad konkrečios specialiojo mokesčių struktūros reikalingumas siekiamo tikslo atžvilgiu taip pat nekelia abejonių.

3) *Proporcingumas*

130. Pagrindinės laisvės apribojimai taip pat turi būti tinkami siekiamam tikslui(81). Tam reikia, kad apribojimas ir jo pasekmės nebūtų neproporcingi tikslui(82). Kiek galima spręsti, šiuo atveju taip nėra.

131. Pirma, reikėtų pažymėti, kad, viena vertus, tikslas teisingai paskirstyti našto visuomenėje mokesčių teisės aktų leidžiai yra labai svarbus. Tas pats pasakytina ir apie tikslą vėl laikytis ES stabilumo kriterijų. Daugiau nei proporcingas daugiau nei proporcingai pajųgių subjektų našas siekiant sumažinti mažiau pajųgių subjektų našto iš esmės nėra netinkamas. Kitaip būtų galima teigti tuo atveju, jei mokestis turėtų varžomųjų poveikį, taigi, prilygtų apmokestinamosios veiklos draudimui.

132. Kita vertus, neatrodo, kad priemonės padariniai yra per sunkūs. Visų pirma akivaizdu, kad ekonomiškai pelninga veikla Vengrijos telekomunikacijų rinkoje dėl specialiojo mokesčio netampa neįmanoma. Kaip matyti iš pastarųjų metų, neatrodo, kad ji turėtų varžomųjų poveikį. Be to, kaip nurodė Vengrija per posėdį, specialusis mokestis sumažina pelną, todėl neišvengiamai sumažėja pelno grindžiamas pelno mokestis, jei pelno mokestis mokamas. Be to, nuo pat pradžių šis mokestis, vadinamas krizės mokestiu, nustatytas tik trejiems metams, taigi, buvo tik laikinojo pobūdžio.

133. Dėl šios priežasties sistėigimo laisvės apribojimas apyvarta grindžiamu progresiniu pelno mokesčiu, taikomu telekomunikacijų bendrovėms, kurių apyvarta didelė, yra pagrįstas.

4. Išvada dėl pirmojo prejudicinio klausimo

134. Vengrijos telekomunikacijų rinkai taikomas specialusis mokestis neprieštarauja SESV 49 ir 54 straipsniams.

C. Antrasis prejudicinis klausimas: pagalbos draudimo pažeidimas

135. Taigi, taip pat reikia išnagrinėti, ar progresyviai didėjantis telekomunikacijų rinkai taikomas Vengrijos specialusis mokestis yra valstybės pagalbos pobūdžio. Toks pobūdis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas žvelgia dėl to, kad aukščiausias 6,5 % mokesčio tarifas taikomas tik pasiekus tam tikrą apyvartos ribą.

1. Dėl antrojo prejudicinio klausimo priimtino

136. Vis dėlto pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl antrojo klausimo apskritai yra priimtinas. Reikia atsižvelgti į suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, pagal kurią mokesčių mokėtojas, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo, negali remtis tuo, kad atleidimo nuo mokesčių priemonė, kuria naudojasi kitos bendrovės, yra valstybės pagalba(83).

137. Jei mokestis nustatomas tam tikrais tikslais ir visų pirma sudarant palankesnes sąlygas kitiems verslininkams, turi būti tikrinama, ar pajamos, gautos iš mokesčio, naudojamos pagal pagalbą reglamentuojančias nuostatas(84). Tokiu atveju atitinkamas mokesčio mokėtojas gali ir apskųsti jam tenkančią našto, kuri neišvengiamai susijusi su palankesnių sąlygų sudarymu trečiajai šaliai.

138. Vis dėlto šiuo atveju taip nėra. Pareiškėjai pagrindinėje byloje tenkanti našta kyla dėl bendro mokesčio, kuris pervedamas į bendrąją valstybės biudžetą, taigi, mokesčiu nėra konkrečiai sudaromos palankesnės sąlygos trečiajai šaliai. Tai reiškia, kad pareiškėja nagrinėjamoje byloje ginėja tik jai skirtą pranešimą apie mokėtinus mokesčius ir laiko jį neteisėtu, nes kiti apmokestinamieji asmenys nėra apmokestinami taip pat.

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

140. Atrodo, kad tam prieštarauja tik Teisingumo Teismo sprendimas *Air Liquide Industries Belgium*(85). Remiantis šiuo sprendimu, kai kurių prejudicinių klausimų priimtinumui turėtų pakakti, kad apmokestinamojo asmens „prašymais“ būtų „taip pat siekiama ginėti teisinių priemonių galiojimą“. Ar taip yra iš tiesų nagrinėjant pranešimo apie mokėtinus mokesčius teisėtumą, kaip šiuo atveju, neturi reikšmės. Teisingumo Teismas tame pačiame sprendime teisingai pabrėžė, jog „mokesčio mokėtojai negali remtis tuo“, „kad kitų bendrovių atleidimas nuo minėto mokesčio yra valstybės pagalba, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo“(86). Jeigu taip yra iš tikrųjų, klausimas dėl pagalbos kitam subjektui procese, kuriame nagrinėjama tik paties mokėtina mokesčio suma, kaip nagrinėjamo atveju, neturi reikšmės priimant sprendimą, taigi, yra nepriimtinas.

141. Taip pat reikia atsižvelgti į tai, jog iš esmės Komisijos užduotis yra pasirūpinti, kad neteisėtai suteikta pagalba būtų išieškota, kaip neseniai dar kartą nurodė Teisingumo Teismas(87). Vis dėlto *Vodafone* neapmokestinimas nebūtų laikomas išieškojimu, o tik išplėstų pagalbos taikymo sritį, suteikiant pagalbą dar vienam asmeniui (*Vodafone*), taigi, ne pašalintų konkurencijos iškraipymą, o tik dar labiau jį iškraipytų.

142. Pagal nurodytą jurisprudenciją teismas, kuris turi nuspręsti dėl atleidimo nuo mokesčio, kaip buvo *A-Brauerei*(88) atveju, gali pateikti tokį klausimą Teisingumo Teismui. Kitaip, nei per posėdų teigė Komisija, tokio atvejo negalima lyginti su nagrinėjamo byloje. Tokiu atveju nagrinėjamos pagalbos suteikimas paramos gavėjui, o ne pranešimo apie mokėtinus mokesčius panaikinimas trečiosios šalies (*Vodafone*), kuri siekia pagalbos, naudai.

143. Tai taip pat negali būti ginėjama argumentu, kad išieškojimas papildomai apmokestinant mažesnes bendroves, kaip pažymėjo *Vodafone* per posėdą, yra negalimas. Jei valstybė narė išimties tvarka neturi galimybės išieškoti pagalbos, remiantis Reglamento (EB) Nr. 659/1999(89) 14 straipsnio 1 dalimi ji taip pat gali likti neišieškota. Kaip jau yra nusprendęs Teisingumo Teismas, principas, pagal kurį niekas negali būti pareigotas daryti to, kas neįmanoma, yra bendrasis Sąjungos teisės principas(90). Net ir tokio atveju nei SESV 107 ir 108 straipsniuose, nei minėto reglamento nuostatose nėra numatyta *placitum taikyti* pagalbą kitiems asmenims atgaline data.

144. Remiantis neseniai priimtu Teisingumo Teismo sprendimu byloje *ANGED*(91) dėl Ispanijos mažmeninės prekybos sektoriui taikomo (pagal plotą apskaičiuojamo) mokesčio, kitaip, nei teigė Komisija per posėdą, taip pat negalima patvirtinti prejudicinio klausimo priimtinumą. Minėta byla nacionaliniame teisme buvo susijusi su paties įstatymo (*erga omnes* galiojimo), o ne su atskiرو pranešimo apie mokėtinus mokesčius peržiūra. Papildomos pastabos dėl SESV 107 straipsnio buvo bent jau naudingos prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, todėl Teisingumo Teismas pagrįstai konstatavo antrojo prejudicinio klausimo priimtumą.

145. Tuo atveju, kai sprendimas daro poveikį tik šaliai, kuri, kaip patvirtino ir šio proceso šalys, ginėja savo pranešimą apie mokėtinus mokesčius, byloje *ANGED* Teisingumo Teismo išplėtotą mintis netaikytina, todėl lieka galioti pirma nurodytas principas. Taigi, pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kurioje netgi cituojamas Teisingumo Teismo sprendimas *Air Liquide Industries Belgium*(92), šis klausimas nagrinėjamoje byloje yra nepriimtinas(93).

146. Pareiškėjai niekas neužkerta kelio siekti abstrakčios įstatymo peržiūros nacionaliniame teisme. Tokiu atveju šis teismas gali inicijuoti atitinkamą prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

147. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nėra nei pagrindo, nei poreikio nukrypti nuo jau suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, pagal kurią mokesčio mokėtojas, siekdamas išvengti šio mokesčio mokėjimo, negali remtis tuo, kad kitų bendrovių atleidimas nuo mokesčio yra valstybės pagalba(94). Taigi, prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kiek jis susijęs su antruoju klausimu,

yra nepriimtinas.

2. Arba: teisinis vertinimas

148. Tuo atveju, jei Teisingumo Teismas vis dėlto pripažintų antrąjį klausimą priimtinu, jis turėtų patikrinti, ar (remiantis apyvarta) sumažintas mokestis vidutiniam verslui arba smulkiajam verslui (remiantis apyvarta) yra pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

149. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, norint kvalifikuoti priemonę kaip „valstybės pagalbą“, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, reikia, kad, pirma, tai būtų valstybės priemonė arba priemonė, kuriai naudojami valstybės ištekliai. Antra, ji turi galėti paveikti valstybių narių tarpusavio prekybą. Trečia, ji turi suteikti gavėjui atrankų pranašumą. Ketvirta, ji turi iškraipyti konkurenciją arba kelti jos iškreipymo grėsmę(95).

150. Lemiamas kriterijus šiuo atveju – atrankusis pranašumas. Kitaip tariant, kyla klausimas, ar progresinis mokesčio tarifas yra pateisinamas atrankusis pranašumas tiems, kurie dėl progresinio pobūdžio tiek absoliučia, tiek santykinę prasme moka mažiau mokesčių nei kiti apmokestinamieji asmenys. Ne per seniausiais šis klausimas būtų buvęs aiškiai ir tiksliai atsakyta neigiamai. Dabar būtų šis klausimas kyla nagrinėjamoje byloje.

151. Ši aplinkybė paskatino generalinį advokatą H. Saugmandsgaard Øe iš esmės suabejoti ankstesne Teisingumo Teismo nagrinėjimo schema. Jis aiškiai nurodė(96):

„Galima pateikti tokį kraštutinį pavyzdį, kai priemonė, pagal kurią numatytas progresinis apmokestinimas, nustatomas atsižvelgiant į pajamų dydį, pagal įprastos analizės metodą neginijamai yra bendra priemonė, nes kiekvienai ūkinei gali būti taikomas palankesnis tarifas. Tačiau, remiantis referencinio pagrindo metodu, palankiausias tarifas lemia diferencijavimą, kuriam reikalingas patvirtinimas, kad nėra panašumo (antras etapas) arba kad yra pateisinimas, susijęs su nagrinėjamos sistemos pobūdžiu ar bendra struktūra (trečias etapas). Siekdamas visiškai aiškumo, tvirtinu tikrai ne tai, jog referencinio pagrindo metodas savaime lemia, kad progresyviniai mokesčių tarifai būtų pripažinti „atrankiaisiais“(97), o tai, jog šis metodas apima tokią galimybę, nes ji taikant kyla klausimas dėl priemonių, kurios atmetos prieš tai pritaikius įprastos analizės metodą, teisėtumo. Tokia grėsmė išplėsti valstybės pagalbos tvarkos taikymo sritį gali būti susijusi, be kita ko, su priemonėmis, panašiomis į tas, kurias Teisingumo Teismas anksčiau pripažino „bendromis“.

152. Pritariu šioms abejonoms, tačiau manau, kad į jas taip pat gali būti atsižvelgta taikant vadinamąjį referencinio pagrindo metodą. Pagal šį metodą visų pirma reikia išnagrinėti, kur turi būti žvelgiamas pranašumas (šiuo klausimu žr. 153 ir paskesnius punktus), kuris galėtų būti pripažintas atrankiuoju (šiuo klausimu žr. 157 ir paskesnius punktus).

a) Dėl sėvokos „pranašumas“

153. Aiškinantis, ar pagrindinėje byloje nagrinjamomis nuostatomis gavėjui suteikiamas pranašumas, reikia atkreipti dėmesį į tai, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją valstybės pagalba laikomos priemonės, kuriomis, kad ir kokia būtų jų forma, gali būti tiesiogiai ar netiesiogiai palaikomos bendrovės arba kurios laikytinos ekonominiu pranašumu, kurio bendrovė gavėja nebūtų įgijusi įprastomis rinkos sąlygomis(98).

154. Mokesčių lengvata, kuri nėra susijusi su valstybės išteklių suteikimu, bet lengvatos gavėjams sudaro finansiškai palankesnį padėtį negu kitiems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat gali patekti į SESV 107 straipsnio 1 dalies taikymo sritį(99). Pagalba visų pirma laikomos priemonės, kuriomis įvairiais būdais sumažinamos įprastos bendrovės biudžeto išlaidos ir kurios, nors ir

nebūdamas subsidijos siaurėja sąvokos prasme, yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį(100).

155. Atleidimas nuo mokesčio ir lengvatinis apmokestinimas nėra pranašumas. Visos bendrovės – didelės ir mažos, kurių apyvarta nesiekia 500 milijonų HUF, neapmokestinamos, o tos, kurių apyvarta siekia 500 milijonų, bet neviršija 5 milijardų HUF, apmokestinamos lengvatiniu tarifu. Tai taikoma ir *Vodafone*.

156. Vis dėlto dėl progresinio pobūdžio susidarantis skirtingas vidutinis mokesčio tarifas, kuriuo remiasi ir *Vodafone*, ir Komisija, yra pranašumas, sudarantis palankesnes sąlygas mažesnių apyvartų turintiems apmokestinamiesiems asmenims.

b) Atrankusis pranašumo pobūdis mokesčių teisėje

157. Šiuo klausimu reikia išnagrinėti, ar mažesnis vidutinis mokesčio tarifas esant mažesnei apyvartai yra „tam tikrų žmonių arba tam tikrų prekių gamybos palaikymas“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, t. y. „atrankusis pranašumas“ pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją.

158. Šio atrankiojo pobūdžio patikrinimas valstybių narių mokesčių teisės normose visada kelia nemažai sunkumų(101). Teisingumo Teismo jurisprudencijoje kaip atspirties taškas nuolat pažymima, kad mokesčių nuostata nėra atrankioji, kai ji taikoma visiems tokio subjektams nedarant skirtumo(102). Atsižvelgiant į tai, atrankiojo pobūdį reikėtų paneigti. Tokia pati išvada darytina remiantis Sprendimu *World Duty Free Group ir kt.*(103). Šis sprendimas buvo susijęs su konkrečiu vietos bendrovių „eksporto skatinimo“ siekiant investuoti užsienyje atveju, kai tai nepalanku užsienio bendrovėms ir prieštarauja SESV 111 straipsnio teisei idėjai. Todėl konkrečios eksporto subsidijos gali atitikti atrankumo kriterijų net tuomet, kai taikomos visiems apmokestinamiesiems asmenims.

159. Remiantis vien aplinkybe, kad mokesčių nuostata suteikiamas pranašumas tik toms bendrovėms, kurios tenkina jos sąlygas, šiuo atveju – nepasiekus tam tikros apyvartos ribos, dar negalima konstatuoti nuostatos atrankumo(104). Atrankiojo pobūdį reikėtų paneigti atsižvelgiant ir į tai.

160. Kartu negignijama, kad ir bendruosius mokesčių teisės aktus reikėtų vertinti atsižvelgiant į draudimą taikyti pagalbą pagal SESV 107 straipsnį(105). Šiuo tikslu Teisingumo Teismas nustatė konkrečias pagal mokesčių teisę suteiktą pranašumą atrankumo konstatavimo sąlygas. Neturi lemiamos reikšmės, ar tai vadinama dviejų, ar trijų pakopų struktūra(106). Lemiamą reikšmę galiausiai turi tai, ar pranašumo mokesčių teisės požiriu sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos kriterijus yra parinktos nediskriminuojant(107).

161. Šiuo tikslu pirmiausia turi būti išnagrinėtos atitinkamoje valstybėje narėje taikomos bendrosios arba „prastos“ mokesčių reglamentavimo nuostatos. Antra, remiantis šia bendrąja arba prasta apmokestinimo tvarka reikia nustatyti, ar aptariama mokesčių priemonė suteiktas pranašumas yra atrankusis(108). Tai reiškia, kad panašioje situacijoje esantiesiems bendrovėms turi būti sudaromos skirtingos sąlygos, kurių negalima pateisinti. Bent jau per procedūrą dėl valstybės pagalbos Komisijai tenka prievolė parodyti skirtingą požirį, o valstybei narei – prievolė parodyti, kad priemonė pateisinama(109).

162. Laikausi tos pačios nuomonės kaip ir generalinis advokatas M. Bobek(110) – atrankiojo pobūdžio vertinimas galiausiai yra „tik“ diskriminacijos vertinimas. Dėl šios priežasties pirmiausia nagrinėsiu, ar būtų skirtingo požirio (šiuo klausimu žr. 173 ir paskesnius punktus), ar jis pateisinamas (šiuo klausimu žr. 176 ir paskesnius punktus). Prieš tai dar paaiškinsiu, kodėl

įprasta nagrinėjimo schema pirminio referencinio pagrindo sukūrimo atveju turi būti šiek tiek pakeista (šiuo klausimu žr. 164 punktą).

1) *Pakeitimai pirmą kartą sukūrus referencinį pagrindą*

163. Tam, kad būtų konstatuotas atrankusis bendrųjų mokesčių taisyklė, visų pirma turi būti, kuriomis dar tik sukuriamas referencinis pagrindas, pobūdis, būtinas modifikuotas vertinimas. Taip yra todėl, kad mokesčių diferencijavimas – kitaip negu subsidijų siaurąja prasme, t. y. pinigini išmokų – neišvengiamai atsiranda visuotinai taikomoje mokesčių sistemoje ir yra vienodai taikomas visiems, o apmokestinamajam asmeniui toks galbūt palankesnis diferencijavimas taikomas bendrai ir privalomai, be jo dalyvavimo. Šiuo atžvilgiu nagrinėjama padėtis labai skiriasi nuo „įprastos“ individualios pagalbos.

164. Toks pakeistų vertinimų galiausiai jau taikų ir Teisingumo Teismas byloje *ANGED*(111), kuriose taip pat nebuvo referencinio pagrindo, nuo kurio nukryptų taisyklės; toks referencinis pagrindas buvo pačios nagrinėjamos taisyklės. Taip yra ir šiuo atveju. Progresinis mokesčių tarifas yra taisyklė, o ne „įprasto“ (proporcingo) mokesčių tarifo išimtis, taikoma tam tikroms bendrovėms. Ši taisyklė reiškia, kad visiems apmokestinamiesiems asmenims taikomi skirtingi vidutiniai mokesčių tarifai.

165. Vis dėlto remiantis jurisprudencija toks „pranašumų suteikiantis“ diferencijavimas, kuris nėra subsidija siaurąja prasme, pagalba gali būti laikomas tik tuomet, kai pagal pobūdį ir poveikį yra jai *tapatus*(112). Atsižvelgiant į valstybių narų fiskalinę autonomiją, tai visų pirma taikytina tuo atveju, kai jos nustato referencinį pagrindą pirmą kartą.

166. Taigi, tik tada, kai valstybų narų referencinio pagrindo apibrėžimų naudoja kaip priemonę, skirtą pranašumui pagal tikslus, kurie viršija mokesčių sistemos tikslus, paskirstyti, yra pagrindas šiuos mokestinius pranašumus prilyginti subsidijoms siaurąja prasme(113). Priemonė, kuri yra bendrosios mokesčių sistemos išimtis, galima pagrįsti, jeigu valstybų narų gali parodyti, kad priemonė sukurta tiesiogiai remiantis pagrindiniais arba svarbiausiais jos mokesčių sistemos principais(114). Taigi, bendrojo pobūdžio diferencijavimų nuosekloje mokesčių sistemoje būtų sunku laikyti atrankiuoju pranašumu.

167. Panagrinėjus atidžiau, šia mintimi taip pat grindžiamas pagrindinis sprendimas byloje *Gibraltar* (115), kuria Komisija daugiausia rėmėsi savo rašytiniuose pastabų argumentuose. Minėtoje byloje referencinis pagrindas taip pat buvo nustatytas pirmą kartą ir faktiškai reiškė, kad lengvatinių mokesčių zonų bendrovės nebuvo apmokestintos, nors pagal naujųjų pelno mokesčių įstatymų visos bendrovės turėjo būti apmokestinamos vienodai (ko gero, taip pat pagal finansinį pajėgumą). Siekdamas nustatyti pelno grindžiamą pajamų mokestį, teisės aktų leidėjas minėtoje byloje pasirinko tokius kriterijus, kaip darbo užmokesčio išlaidos ir užimamos komercinės patalpos. Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas – ir dėl to, kad Jungtinė Karalystė nenurodė jokių pateisinimo pagrindų procese dėl pagalbos – pritarė Komisijos teiginiui dėl nenuoseklumo(116).

168. Mokesčių teisės nenuoseklumas galiausiai iš tiesų gali rodyti piktnaudžiavimų mokesčių teise. Šįkart piktnaudžiaujamojo pobūdžio darinius pasirinko ne apmokestinamasis asmuo, siekdamas išvengti mokesčių. Veikia valstybų narų – objektyviai vertinant – „piktnaudžiavo“ savo mokesčių teise, siekdama subsidijuoti atskiras bendroves, apeidama pagalbos teisę. Taigi, kuriamos referencinės sistemos atrankumo vertinimas apsiriboja sukurtos sistemos nuoseklumo patikrinimu.

169. Teisingumo Teismas *Gibraltar* byloje teisingai paneigė nuoseklumą. Nei darbo užmokesčio išlaidos, nei užimamos komercinės patalpos nėra tikrinami veiksniai nustatant visuotinai vienodą pajamų apmokestinimą, kurio buvo siekiama nacionaliniu įstatymu. Bet ar tai taip pat taikytina

progresiniam, apyvarta grindžiamam specialiajam pelno mokesčiui? Ar tikrai nenuoseklu rinkti iš telekomunikacijų bendrovės, kurios apyvarta yra didelė (tiek apskritai, tiek ir santykinai) didesnius mokesčius nei iš telekomunikacijų bendrovės, kurios apyvarta maža?

2) Nuoseklumo vertinimo patikrinimo kriterijus

170. Ar vairių generalinių advokatų(117) išreikštas abejones (visų pirma dėl sunkumų nustatant tinkamą referencinį pagrindą ir atliekant bendrą visų nacionalinių mokesčių įstatymų vertinimą dėl vienodo požiūrio tuo pat metu valstyboms narėms turint fiskalinę autonomiją) gali būti atsižvelgta taikant švelnesnį vertinimo kriterijų, susijusį su bendrojo mokesčių įstatymo mokestiniu nuoseklumu. Pagal tokį vertinimą bendrasis diferencijavimas nustatant referencinę sistemą laikytinas atranki įj priemone tik tuo atveju, jeigu jis nėra racionaliai pagrįstas įstatymo tikslo atžvilgiu. Netaikant tokio švelnesnio vertinimo kriterijaus, Teisingumo Teismui galiausiai tektų spręsti dėl bet kokio diferencijavimo kiekviename nacionaliniame mokesčių įstatyme, nes juo neišvengiamai būtų sukuriamas pranašumas vienam apmokestinamajam asmeniui ir mažiau palanki padėtis – kitam.

171. Dėl šios priežasties atrankusis pranašumas turi būti vertinamas tik tuo atveju, jei, viena vertus, pagal konkrečių priemonę (šiuo atveju – progresinis mokesčio tarifas) diferencijuojami kio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panaši(118).

172. Net jei ši sąlyga tenkinama, lengvata gali, kita vertus, būti pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, esme ar bendru tikslu, ypač jei mokesčių nuostata tiesiogiai grindžiama nacionalinės mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais(119), tiesa, tik jie turi būti aiškiai suprantami. Be to, diferenciaciją taip pat gali pateisinti aiškiai suprantamos su mokesčių teise nesusijusios priežastys, kaip buvo pripažinta byloje *ANGED*, pavyzdžiui, dėl aplinkos ir teritorijų planavimo motyvų taikant mokestį pagal mažmeninės prekybos plotą(120).

i) Skirtingas panašioje padėtyje esančių bendrovių vertinimas

173. Taigi, pirmiausia reikia išnagrinėti, ar valstybės narės mokesčių sistemoje taikomas nepateisinamas skirtingas požiūris. Be to, esant šiam nepateisinamam skirtingam požiūriui, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį diferencijavimas turėtų būti naudingas tam tikrai monei arba tam tikrų prekių gamybai. Dėl šios priežasties Teisingumo Teismas, visų pirma Sprendime *Gibraltar*, konstatavo, kad mokesčių reglamentavimo nuostatose naudą gaunanų bendrovės remiantis joms būdingais požymiais turi būti apibūdintos kaip privilegiuota grupė(121).

174. Vis dėlto taip nėra nagrinėjamo mokesčio atžvilgiu. Didesnės ir mažesnės telekomunikacijų bendrovės skiriasi būtent pagal apyvartą ir su ja siejamą finansinį pajūgumą. Valstybės narės požiūriu – kuris šiuo atveju nėra akivaizdžiai klaidingas – jį teisinę ir faktinę padėtis nėra panaši.

175. Tas pats pasakytina ir apie didesnių bendrovių galimybes sumažinti pelno grindžiamą pajamų apmokestinimą mokesčių tikslais sukurtais dariniais. Nėra akivaizdžiai klaidinga teigti, kad tokia galimybė didėja su bendrovės dydžiu.

ii) Arba: skirtingo požiūrio pateisinimas

176. Jei Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų, kad bendrovės, kurios metinę apyvartą po mokesčių yra, pavyzdžiui, 10 000 EUR (HUF), ir bendrovės, kurios metinę apyvartą po mokesčių yra 100 000 000 EUR (HUF), padėtis panaši, dar reiktų išnagrinėti, ar skirtingas požiūris taikant progresinį mokesčio tarifą, kuris pasireiškia skirtingu vidutiniu tarifu, gali būti pateisinamas.

177. Lemiam? reikšm? turi, kaip Teisingumo Teismas pabr?ž? Sprendime *World Duty Free*(122), vien atitinkamo skirtingo poži?rio tyrimas atsižvelgiant ? ?statymu siekiam? tiksl?, ypa? jei, kaip šiuo atveju, n?ra nukrypstama nuo referencinio pagrindo, o pats ?statymas yra referencinis pagrindas.

178. Svarb?s ne tik nacionaliniame ?statyme aiškiai nurodyti tikslai, bet ir aiškinant nacionalin? ?statym? atsiskleidžiantys tikslai(123). Antraip visas d?mesys b?t? sutelktas vien tik ? teis?k?ros technik?. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nuolat pabr?žia, kad valstyb?s priemon?s pagalbos teis?je vertinamos remiantis j? poveikiu, neatsižvelgiant ? panaudot? j? technin? ?gyvendinimo b?d?(124).

179. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar Vengrijoje taikomo specialiojo mokes?io progresinio tarifo pagrindas yra ne konkretus mokes?io ?statymas, ar šiuo pob?džiu veikiau siekiama iš ?statymo nekilan?i? ir juo nepaaiškinam?, kitaip tariant – neb?ding?, tiksl?(125).

180. ? š? klausim? gali b?ti aiškiai atsakyta neigiamai. Kaip jau min?ta (108 ir paskesniuose punktuose), konstatuojamosiose dalyse aiškiai nurodytas ?statymo tikslas yra apmokestinėti finansin? paj?gum?, kuris nagrin?jamu atveju siejamas su apyvartos dydžiu. Be to, kaip yra *per se*, taigi, sistemiškai b?dinga progresiniam mokes?io tarifui, taip pat atliekama tam tikra „perskirstymo funkcija“ ekonomiškai stipresniems subjektams uždedant didesn? finansin? našt? negu ekonomiškai silpniesiems subjektams (socialin?s valstyb?s principo padarinys). Komisija taip pat pripaž?sta „tiksl? perskirstyti“ nustatant progresin? pajam? mokes?io pob?d? pateisinan?ia priežastimi savo 2016 m. liepos 19 d. pranešime d?l „SESV 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstyb?s pagalbos s?vokos“ (toliau – pranešimas)(126).

181. Be to, kaip matyti iš teis?k?ros proceso, apie kur? buvo pranešta Teisingumo Teismui, taip pat siekiama išvengti didel? apyvart? turin?i? bendrovi?, iš kuri? Vengrija negauna pelno mokes?io ?plauk? arba iš kuri? gaunamos ?plaukos yra nedidel?s, neapmokestinimo. Mokes?i? teis?s poži?riu tai n?ra šalutiniai tikslai.

182. Priešingai, nei, atrodo, mano Komisija, pajam? apmokestinimas remiantis pelnu n?ra vienintel? teisinga apmokestinimo forma, kaip neseniai nusprend? Bendrasis Teismas(127), o tik *b?das* vienodai apskai?iuoti ir apmokestinėti apmokestinamojo asmens apmokestinam?j? paj?gum? (šiuo klausimu žr. 100 punkt?).

183. Gali b?ti, kad, kaip teismo pos?dyje pabr?ž? Komisija, pelnas tiksliau apskai?iuojamas palyginant eksploatacin? turt?, o ne siejant j? su apyvarta po mokes?i?. Vis d?lto valstyb?s pagalbos teisei svarbus ne tikslesn?s mokes?i? sistemos, o konkurencij? tarp dviej? konkurent? iškraipan?io poveikio klausimas. Jei turint vienod? apyvart? mokamas toks pat mokestis, tokio poveikio nedaroma. Jei didesn?s apyvartos atveju mok?tinas ir didesnis mokestis, „skirtingo poži?rio“ esama tiek pat, kaip ir mokant didesn? mokest? už didesn? peln?. Tai, ko gero, negin?ijamai taikytina proporcingo mokes?i? tarifo atveju (mokamas absoliu?iais skai?iais didesnis mokestis), o d?l min?t? priežas?i? – taip pat ir progresinio mokes?i? tarifo atveju (mokamas tiek absoliu?iais skai?iais, tiek santykinė išraiška didesnis mokestis).

184. Apyvartos dydis rodo (bet kuriuo atveju tokia prielaida n?ra akivaizdžiai klaidinga) tam tikr? finansin? paj?gum? (šis klausimas jau nagrin?tas 118 ir paskesniuose punktuose). Taigi, apyvarta – kaip demonstruoja pati Komisija savo projektu d?l skaitmenini? paslaug? mokes?io(128) – taip pat gali b?ti laikoma (šiek tiek labiau apytiksliai) didesn?s ekonomin?s galios, taigi, ir didesnio finansinio paj?gumo, rodikliu.

185. Administracin?s proced?ros aspektais taip pat n?ra kritikuotina tai, kad prekybos centr?,

kuriems mokestis būtų taikytinas ir kurie tuomet turėtų būti kontroliuojami, skaičius sumažinamas taikant ribinį dydį. Pavyzdžiui, pagal Sąjungos PVM teisę vadinamieji smulkieji verslininkai (t. y. verslininkai, kurių apyvarta neviršija tam tikros „neapmokestinamosios sumos“) taip pat neapmokestinami (be kita ko, žr. PVM direktyvos 282 ir paskesnius straipsnius).

186. Be to, atsižvelgiant į įstatymo tikslus, visiškai suprantama, kad orientuojamasi į apyvartą, o ne į pelną, nes apyvartą lengviau nustatyti (paprastas ir veiksmingas administravimas(129)) ir susidaro mažiau apėjimo galimybių, palyginti su, pavyzdžiui, pelno kriterijumi (šis klausimas jau nagrinėtas 123 punkte). Piktnaudžiavimo prevencija mokesčių teisyje taip pat gali būti laikoma pagrindu pateisinti valstybės pagalbos teisyje, kaip jau yra konstatavęs Teisingumo Teismas(130).

187. Mano nuomone, progresinis mokesčių tarifas, dėl kurio finansiškai pajėgesniems apmokestinamiesiems asmenims, taip pat ir santykinio požiūriu, tenka didesnė našta nei finansiškai mažiau pajėgiems asmenims, gali būti pateisinamas ir socialinės valstybės principo idėja, kuri taip pat pripažįsta Europos Sąjunga ESS 3 straipsnio 3 dalyje. Tai bet kuriuo atveju taikytina mokesčiui, apimančiam ir fizinius asmenis (žr. Specialiojo mokesčių įstatymo 3 straipsnio 1 ir 2 dalis).

3. Išvada

188. Apibendrinant teigtina, kad su progresiniu mokesčių tarifu neišvengiamai susijęs mažesnis vidutinis (šiuo atveju mažesnį apyvartą turintis bendrovė) apmokestinimas nesuteikia šioms bendrovėms atrankiojo pranašumo.

VI. Siūlymas dėl sprendimo

189. Dėl šios priežasties siūlau taip atsakyti į *Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság* (Budapešto administracinis ir darbo bylų teismas, Vengrija) prejudicinius klausimus:

1. Skirtingu apmokestinimu dėl progresinio tarifo nėra netiesiogiai ribojama įsisteigimo laisvė pagal SESV 49 straipsnį, siejamą su 54 straipsniu. Tai taip pat taikoma tuo atveju, kai didesnė apyvarta grindžiamo pajamų mokesčio našta tenka didesnėms bendrovėms, o jos *de facto* daugiausia yra valdomos užsienio akcininkų. Kitaip galėtų būti tik tuo atveju, jei būtų įrodyta, kad valstybės narės piktnaudžiavo teise. Šiuo atveju taip nėra.

2. Antrasis klausimas yra nepriimtinas. Skirtingu apmokestinimu dėl progresinio tarifo nesuteikiamas atrankusis pranašumas mažesnę apyvartą turintioms bendrovėms (taigi, tai nėra pagalba), juo taip pat negali remtis didesnė apyvartą turinti bendrovė, siekdama išvengti šio mokesčio mokėjimo.

3. Vengrijos specialusis mokestis, kaip apyvarta grindžiamas tiesioginis pelno mokestis, neturi apyvartos mokesčio požymių, taigi, pagal PVM direktyvos 401 straipsnį jo taikyti nedraudžiama.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d.

3 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimą *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291) ir 2014 m. vasario 5 d. Sprendimą *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

- 4 Su bazine neapmokestinamą suma derinamas proporcinis mokesčio tarifas taip pat lemia progresinį mokesčio poveikį. Vidutinis mokesčio tarifas taikant 10 % proporcinį mokestį ir 10 000 bazinį neapmokestinamąją sumą tuo atveju, kai pajamos, pavyzdžiui, sudaro 10 000, yra lygus 0 %, kai pajamos sudaro 20 000, –5 %, o kai pajamos sudaro 100 000, – 9 %.
- 5 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1; klaidų ištaisymas OL L 235, 2018 9 19, p. 26).
- 6 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 29 ir paskesni punktai) ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 18 punktas), 1999 m. birželio 8 d. Sprendimas *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, EU:C:1999:285, 13–20 punktai).
- 7 OL 71, 1967, p. 1301; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3; toliau – Pirmoji direktyva.
- 8 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 19 punktas).
- 9 Pirmiausia 1967 m. balandžio 11 d. Antrąją Tarybos direktyva 67/228/EEB dėl valstybių narių teisės aktų, susijusių su apyvartos mokesčiais ir pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos taikymo struktūra bei procedūromis, derinimo (OL 71, 1967, p. 1303), vėliau – 1977 m. gegužės 17 d. Šeštąją Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, 1977, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23).
- 10 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 21 punktas).
- 11 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 22 punkto pabaiga).
- 12 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimas *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 37 punktas), 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 26 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, EU:C:2004:252, 32 punktas) ir 1992 m. kovo 31 d. Sprendimas *Dansk Denkvit ir Poulsen Trading* (C-200/90, EU:C:1992:152, 11 ir 14 punktai).
- 13 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 28 punktas), 1999 m. birželio 8 d. Sprendimas *Pelzl ir kt.* (C-338/97, C-344/97 ir C-390/97, EU:C:1999:285, 21 punktas) ir 1992 m. gegužės 7 d. Sprendimas *Bozzi* (C-347/90, EU:C:1992:200, 12 punktas).
- 14 2008 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyva dėl bendros akcizų tvarkos, panaikinanči Direktyvą 92/12/EEB (OL L 9, 2009, p. 12).
- 15 Dėl šio reikalavimo žr. 2018 m. rugpjūčio 7 d. Sprendimą *Viking Motors ir kt.* (C-475/17, EU:C:2018:636, 46 ir 47 punktai), kuriame teigiama, kad neužtikrintumas, ar našta buvo perkelta, turi neigiamą poveikį, ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, EU:C:2006:629, 33 punktas).
- 16 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 40 punktas), 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Wielockx* (C-80/94,

EU:C:1995:271, 16 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31, 21 punktas).

17 2018 m. liepos 4 d. Sprendimas *NN* (C?28/17, EU:C:2018:526, 17 punktas), 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C?80/12, EU:C:2014:200, 17 punktas) ir 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 41 punktas).

18 2008 m. spalio 2 d. Sprendimas *Heinrich Bauer Verlag* (C?360/06, EU:C:2008:531, 25 punktas) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMID* (C?141/99, EU:C:2000:696, 20 punktas); taip pat žr. mano išvad? byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C: 2017:852, 40 punktas).

19 2014 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C?80/12, EU:C:2014:200, 23 punktas) ir 2012 m. rugs?jo 6 d. Sprendimas *Philips Electronics* (C?18/11, EU:C:2012:532, 39 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. 1994 m. balandžio 12 d. Sprendim? *Halliburton Services* (C?1/93, EU:C:1994:127, 18 ir paskesni punktai).

20 2015 m. geguž?s 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C?657/13, EU:C:2015:331, 34 punktas), 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C?591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 36 punktas).

21 Taip pat žr. mano išvadas byloje *X* (C?498/10, EU:C:2011:870, 28 punktas), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 82 ir paskesni punktai), *X* (C?686/13, EU:C:2015:31, 40 punktas), *C* (C?122/15, EU:C:2016:65, 66 punktas) ir *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852, 28 punktas).

22 Žr. 2016 m. balandžio 14 d. Sprendim? *Sparkasse Allgäu* (C?522/14, EU:C:2016:253, 29 punktas), 2009 m. birželio 4 d. Nutart? *KBC-bank* (C?439/07 ir C?499/07, EU:C:2009:339, 80 punktas) ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendim? *Columbus Container Services* (C?298/05, EU:C:2007:754, 51 ir 53 punktai).

23 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47).

24 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 39 ir paskesni punktai).

25 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 34 punktas).

26 Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvad? byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 49 punktas).

27 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 30 punktas), 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 30 punktas), 1999 m. liepos 8 d. Sprendimas *Baxter ir kt.* (C?254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas) ir 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31, 26 punktas).

28 Žr. 2018 m. balandžio 26 d. Sprendim? *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 31 punktas), 2014 m. vasario 5 d. Sprendim? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 39 punktas), 2007 m. kovo 22 d. Sprendim? *Talotta* (C?383/05, EU:C:2007:181, 32 punktas), 1999 m. liepos 8 d. Sprendim? *Baxter ir kt.* (C?254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas), 1993 m. liepos 13 d. Sprendim? *Commerzbank* (C?330/91, EU:C:1993:303, 15 punktas) ir 1988 m. liepos 7 d.

Sprendim? *Stanton ir L'Étoile 1905* (143/87, EU:C:1988:378, 9 punktas); taip pat žr. 2010 m. spalio 26 d. Sprendim? *Schmelz* (C?97/09, EU:C:2010:632, 48 punktas d?l laisv?s teikti paslaugas) ir 1988 m. kovo 3 d. Sprendim? *Bergandi* (252/86, EU:C:1988:112, 28 punktas d?l EEB 95 straipsnio).

29 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C?570/07 ir C?571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas).

30 2007 m. kovo 22 d. Sprendimas *Talotta* (C?383/05, EU:C:2007:181, 32 punktas); taip pat žr. 2010 m. birželio 1 d. Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C?570/07 ir C?571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas).

31 Žr. 1999 m. liepos 8 d. Sprendim? *Baxter ir kt.* (C?254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas).

32 Žr. 2010 m. birželio 1 d. Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C?570/07 ir C?571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas) d?l ?sisteigimo laisv?s, laisvo darbuotoj? jud?jimo, taip pat žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendim? *Eschenbrenner* (C?496/15, EU:C:2017:152, 36 punktas), 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C?514/12, EU:C:2013:799, 26 punktas), 2012 m. birželio 28 d. Sprendim? *Erny* (C?172/11, EU:C:2012:399, 41 punktas) ir 2009 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Komisija / Vokietija* (C?269/07, EU:C:2009:527).

33 Žr. 1985 m. geguž?s 9 d. Sprendim? *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14 punktas) ir 1989 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *Komisija / Italija* (C?3/88, EU:C:1989:606, 9 punktas d?l ?sisteigimo laisv?s).

34 Žr. mano išvad? byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 40 punktas), byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852, 38 punktas) ir byloje *Memira Holding* (C?607/17, EU:C:2019:8, 36 punktas).

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

36 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 45 punktas).

37 Aukš?iausias mokes?io tarifas buvo 2,4 %, o žemesni? rib? tarifai buvo 0 %, 0,1 % ir 0,4 %; žr. 2014 m. vasario 5 d. Sprendim? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 8 punktas).

38 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 38 punktas) Teisingumo Teismas, atrod? laik?si nuomon?s, jog 61,5 % arba 52 % nepakanka, kad b?t? daroma prielaida d?l netiesiogin?s diskriminacijos, bet nenagrin?jo, kokia riba tur?t? b?ti pasiekta.

39 Žr. 2017 m. kovo 2 d. Sprendim? *Eschenbrenner* (C?496/15, EU:C:2017:152, 36 punktas) d?l laisvo darbuotoj? jud?jimo, 2013 m. gruodžio 5 d. Sprendim? *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C?514/12, EU:C:2013:799, 26 punktas), 2012 m. birželio 28 d. Sprendim? *Erny* (C?172/11, EU:C:2012:399, 41 punktas), 2010 m. birželio 1 d. Sprendim? *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C?570/07 ir C?571/07, EU:C:2010:300, 119 punktas) d?l ?sisteigimo laisv?s, 2009 m. rugs?jo 10 d. Sprendim? *Komisija / Vokietija* (C?269/07, EU:C:2009:527) ir 1999 m. liepos 8 d. Sprendim? *Baxter ir kt.* (C?254/97, EU:C:1999:368, 13 punktas).

Taip pat žr. mano išvad? byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C: 2017:852, 38 punktas) ir byloje *Memira Holding*

(C-607/17, EU:C:2019:8, 36 punktas); dar kitaip – mano išvadoje byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 42 ir paskesni punktai).

40 2010 m. birželio 1 d. Sprendimas *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 122 punktas).

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

42 1985 m. gegužės 9 d. Sprendimas *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14 ir 16 punktai).

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

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

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

46 Generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 71 punktas), kurioje remiantis 2004 m. rugsėjo 16 d. Sprendimu *Komisija / Ispanija* (C-227/01, EU:C:2004:528, 56 ir paskesni punktai) teisingai pažymima, kad vykdančią pažeidimo nagrinėjimo procedūrą vertinama objektyviai. Prašymui priimti prejudicinį sprendimą turi būti taikoma tas pats, nes abiem atvejais kalbama apie diskriminavimo vertinimą.

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

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

49 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1).

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

51 2018 m. kovo 6 d. Sprendimas *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158, 34 punktas), 2014 m. gruodžio 18 d. Nuomonis 2/13 (Sąjungos prisijungimas prie EŽTK) (EU:C:2014:2454, 168 ir 173 punktai), 2011 m. kovo 8 d. Nuomonis 1/09 (Susitarimas dėl bendrosios patentų ginčų nagrinėjimo sistemos sukūrimo) (EU:C:2011:123, 68 punktas).

52 Generalinio advokato N. Wahl išvadoje byloje *Austrija / Vokietija* (C-591/17, EU:C:2019:99, 70 ir 71 punktai) teisingai pažymima, kad tam nepakanka vien politikų pareiškimų, ypač per rinkimų kampaniją. Tas pats turi būti taikoma ir viešoms parlamento diskusijoms.

53 Paprastai tariant, tai reiškia vadinamąją tarptautinių grupių, kurios dėl esamų mokesčių sistemų turi (teisėtų) galimybių sumažinti taikomas savo mokesčių bazes šalyse, kuriose taikomi dideli mokesčiai, ir perkelti pelną į mažesnių mokesčių šalis (*Base Erosion and Profit Shifting*, toliau – BEPS), mokesčių planavimą.

54 Žr. EBPO dokumento „Action Plan on base Erosion and Profit shifting“, skelbiamo internete adresu <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, p. 13: „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 Žr. PasiŲlymo dŲl Tarybos direktyvos dŲl bendros skaitmeniniŲ paslaugŲ mokesŲio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamŲjŲ dalŲ ir pasiŲlymo antrame puslapyje pateiktŲ pagrindimŲ, kad dabartinŲs pelno mokesŲio taisyklŲs nŲra tinkamos skaitmeninei ekonomikai.

56 Generalinis advokatas N. Wahl taip pat teisingai paŲzymŲjo savo iŲvadoje byloje *Austrija / Vokietija* (CŲ591/17, EU:C:2019:99, 70 punktas): „Šiomis aplinkybŲmis nŲra svarbu tai, kad kai kurie Vokietijos politikai per rinkimŲ kampanijŲ atvirai teigŲ, jog ketina nustatyti mokestŲ uŲsienio keliautojams, keliaujantiems Vokietijos greitkeliais. Be abejonŲs, Ųie pareiŲkimai, perfrazuojant ŲinomŲ citatŲ, yra pastaraisiais metais EuropŲ persekiojanŲios ŲmŲklos – populizmo ir suverenizmo ŲmŲklos – iŲraiŲka“.

57 Ųdomu tai, jog Komisija progresinŲ planuojamo skaitmeniniŲ paslaugŲ mokesŲio tarifŲ kaip tik pateisina tuo, kad „dŲl Ųios ribos Ų mokesŲio taikymo sritŲ neturŲtŲ patekti maŲsios ir pradedanŲiosios ŲmonŲs, kurioms reikalavimŲ laikymosi naŲta, susijusi su naujuoju mokesŲiu, tikriausiai padarytŲ neproporcingŲ poveikŲ“; Ųr. PasiŲlymo dŲl Tarybos direktyvos dŲl bendros skaitmeniniŲ paslaugŲ mokesŲio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamŲjŲ dalŲ.

58 Ųiuo klausimu Ųr. 2019 m. geguŲŲs 16 d. SprendimŲ *Lenkija / Komisija* (TŲ836/16 ir TŲ624/17, EU:T:2019:338, 75 ir paskesni punktai).

59 PasiŲlymas dŲl Tarybos direktyvos dŲl bendros skaitmeniniŲ paslaugŲ mokesŲio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemos, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d.

60 Ųr. neseniai priimtŲ 2018 m. liepos 4 d. SprendimŲ *NN* (CŲ28/17, EU:C:2018:526, 31–38 punktai) ir daugybŲ ŲrodymŲ Ųio sprendimo 31 punkte nurodytoje jurisprudencijoje.

61 Ųiuo klausimu Ųr. mano iŲvadŲ byloje *Nordea Bank* (CŲ48/13, EU:C:2014:153, 21–28 punktai) ir byloje *A* (CŲ123/11, EU:C:2012:488, 40 ir 41 punktai). PanaŲiai formuluojama ir mano iŲvadoje sujungtose bylose *Inspecteur van de Belastingdienst / Noord / kantoor Groningen ir kt.* (CŲ39/13–CŲ41/13, EU:C:2014:104, 32 punktas), byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (CŲ385/12, EU:C:2013:531, 59 punktas), byloje *Memira Holding* (CŲ607/17, EU:C:2019:8, 46 punktas) ir byloje *Holmen* (CŲ608/17, EU:C:2019:9, 38 punktas).

62 Ųr. mano iŲvadŲ byloje *Nordea Bank* (CŲ48/13, EU:C:2014:153, 25 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

63 Ųr. 2013 m. liepos 4 d. SprendimŲ *Argenta Spaarbank* (CŲ350/11, EU:C:2013:447, 18–34 punktai), 2008 m. spalio 23 d. SprendimŲ *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (CŲ157/07, EU:C:2008:588, 27–39 punktai) ir 2008 m. geguŲŲs 15 d. SprendimŲ *Lidl Belgium* (CŲ414/06, EU:C:2008:278, 18–26 punktai).

- 64 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 42 punktas), 2011 m. kovo 24 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C?400/08, EU:C:2011:172, 73 punktas) ir 2004 m. spalio 5 d. Sprendimas *CaixaBank France* (C?442/02, EU:C:2004:586, 17 punktas).
- 65 2014 m. vasario 5 d. Sprendimas *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 44 punktas).
- 66 Tai, kad Komisija iš esmės pripažįsta šį pateisinimo pagrindą ir tik mano, jog jis nėra tinkamas šioje byloje, matyti iš jos rašytinių pastabų 30 ir 71 punktų.
- 67 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 60 punktas) ir byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C: 2017:852, 44 punktas).
- 68 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C?650/16, EU:C:2018:424, 49 ir 50 punktai).
- 69 Žr., pavyzdžiui, Graikijos Konstitucijos 4 straipsnio 5 dalį, Italijos Konstitucijos 53 straipsnio 1 dalį, Ispanijos Konstitucijos 31 straipsnio 1 dalį, Kipro Konstitucijos 24 straipsnio 1 dalį ir ypač Vengrijos pagrindinio įstatymo O straipsnį ir XXX straipsnį.
- 70 Pavyzdžiui, dėl Vokietijos žr., be kita ko, 2014 m. sausio 15 d. *BVerfG* nutartį (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55 ir paskesni punktai).
- 71 Žr. 1968 m. vasario 29 d. Tarybos reglamento (EEB, Euratomas, EAPB) Nr. 260/68, nustatančio apmokestinimo Europos Bendrijų naudai sąlygas ir tvarką (OL L 56, 1968, p. 8; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 1 sk., 1 t., p. 33), 4 straipsnį, kuriame nustatytas progresinis mokesčio tarifas nuo 8 % iki 45 %.
- 72 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank* (C?48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas), 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C?414/06, EU:C:2008:278, 27 punktas), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 47 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *SEVIC Systems* (C?411/03, EU:C:2005:762, 23 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763, 35 punktas).
- 73 2015 m. birželio 11 d. Sprendimas *Berlington Hungary ir kt.* (C?98/14, EU:C:2015:386, 64 punktas), 2012 m. liepos 12 d. Sprendimas *HIT ir HIT LARIX* (C?176/11, EU:C:2012:454, 22 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) ir 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C?169/08, EU:C:2009:709, 42 punktas).
- 74 Žr. 2003 m. lapkričio 6 d. Sprendimą *Gambelli ir kt.* (C?243/01, EU:C:2003:597, 63 punktas), 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Läämä ir kt.* (C?124/97, EU:C:1999:435, 14 ir 15 punktai) ir 1994 m. kovo 24 d. Sprendimą *Schindler* (C?275/92, EU:C:1994:119, 61 punktas) – visi dėl azartinio lošimo; taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C?46/93 ir C?48/93, EU:C:1996:79, 48 ir paskesni punktai) dėl maisto srities teisės aktų.
- 75 Dėl panašaus vertinimo kriterijaus sprendžiant dėl Sąjungos institucijų ir valstybių narių veiksmų taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimą *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C?46/93 ir C?48/93, EU:C:1996:79, 47 punktas).
- 76 Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852, 48 punktas,

Teisingumo Teismo 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimų *Lenkija / Parlamentas ir Taryba* (C-358/14, EU:C:2016:323, 79 punktas) ir 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimų *British American Tobacco (Investments) ir Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741, 123 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) dėl Sjungos teisės aktų leidėjo diskrecijos, kuri gali būti perduota nacionaliniam statymų leidėjui, pavyzdžiui, tuo pačiu vertinimo lygmeniu vertinant Sjungos institucijų ir valstybių narių veiksmus; taip pat žr. 1996 m. kovo 5 d. Sprendimų *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, EU:C:1996:79, 47 punktas).

77 Dėl Komisijos pasiūlyto apyvarta grindžiamo skaitmeninių paslaugų mokesčio pagrindimo 23 konstatuojamoje dalyje nurodyta, kad apyvarta grindžiama riba, nustatyta siekiant skaitmeninių paslaugų mokesčio taikymo sritį traukti tik tam tikro masto monetas. Šios monetos siekia išnaudoti tvirtą padėtį rinkoje. Be to, dėl šios ribos mokesčio taikymo sritį neturėtų patekti mažosios ir pradedančiosios monetos, kurioms reikalavimų laikymosi našta, susijusi su naujuoju mokesčiu, tikriausiai padarytų neproporcingą poveikį. Tai pagrįsdama (p. 12) Komisija aiškiai nurodo, kad šios (didelės apyvartos) monetos dėl savo tvirtos padėties rinkoje gali santykinai geriau pasinaudoti veiklos modeliu nei mažos monetos. Dėl šio „ekonominio pajūgumo“ šios monetos laikomos ypač „apmokestinomomis“, todėl pripažįstamos mokesčių mokėtojomis.

78 Žr. mano išvadą byloje *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 61 punktas). Taip pat panaši mano išvada byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 57 punktas).

79 Pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros skaitmeninių paslaugų mokesčio, kuriuo apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemas, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d., 23 konstatuojamoji dalis.

80 Žr. 2016 m. birželio 30 d. Sprendimų *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 punktas), 2016 m. gegužės 4 d. Sprendimų *Pillbox 38* (C-477/14, EU:C:2016:324, 48 punktas), 2016 m. vasario 15 d. Sprendimų *N.* (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54 punktas), 2013 m. sausio 22 d. Sprendimų *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 punktas), 2010 m. liepos 8 d. Sprendimų *Afton Chemical* (C-343/09, EU:C:2010:419, 45 punktas) ir 1989 m. liepos 11 d. Sprendimų *Schröder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21 punktas).

81 2011 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-271/09, EU:C:2011:855, 58 punktas) ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *ELISA* (C-451/05, EU:C:2007:594, 82 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

82 2016 m. birželio 30 d. Sprendimas *Lidl* (C-134/15, EU:C:2016:498, 33 punktas), 2013 m. sausio 22 d. Sprendimas *Sky Österreich* (C-283/11, EU:C:2013:28, 50 punktas), 2010 m. lapkričio 9 d. Sprendimas *Volker ir Markus Schecke ir Eifert* (C-92/09 ir C-93/09, EU:C:2010:662, 76 ir paskesni punktai) ir 2001 m. liepos 12 d. Sprendimas *Jippes ir kt.* (C-189/01, EU:C:2001:420, 81 punktas).

83 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 21 punktas), 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 42 ir paskesni punktai) ir 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimas *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

84 Dėl šio klausimo reikšmingumo žr. 2005 m. spalio 27 d. Sprendimų *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 40, 41, 45 ir paskesni punktai).

- 85 2006 m. birželio 15 d. sprendimas (C?393/04 ir C?41/05, EU:C:2006:403, 25 ir 26 punktai).
- 86 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 ir C?41/05, EU:C:2006:403, 43 punktas).
- 87 2018 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Scuola Elementare Maria Montessori / Komisija, Komisija / Scuola Elementare Maria Montessori ir Komisija / Ferracci* (C?622/16 P–C?624/16 P, EU:C:2018:873, 90 ir paskesni punktai).
- 88 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:1024).
- 89 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas, nustatantis išsamias [SESV 108] straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 8 sk., 1 t., p. 339).
- 90 2018 m. lapkri?io 6 d. Sprendimas *Scuola Elementare Maria Montessori / Komisija, Komisija / Scuola Elementare Maria Montessori ir Komisija / Ferracci* (C?622/16 P–C?624/16 P, EU:C:2018:873, 79 punktas); šiuo klausimu taip pat žr., nors ir kitame kontekste, 2016 m. kovo 3 d. Sprendim? *Daimler* (C?179/15, EU:C:2016:134, 42 punktas).
- 91 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?234/16 ir C?235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?236/16 ir C?237/16, EU:C:2018:291).
- 92 2006 m. birželio 15 d. sprendimas (C?393/04 ir C?41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai).
- 93 Tai aiškiai nurodyta panašiu atveju; žr. 2015 m. spalio 6 d. Sprendim? *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21 ir paskesni punktai).
- 94 2015 m. spalio 6 d. Sprendimas *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21 punktas), 2006 m. birželio 15 d. Sprendimas *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 ir C?41/05, EU:C:2006:403, 43 ir paskesni punktai), 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Distribution Casino France ir kt.* (C?266/04–C?270/04, C?276/04 ir C?321/04–C?325/04, EU:C:2005:657, 42 ir paskesni punktai) ir 2001 m. rugs?jo 20 d. Sprendimas *Banks* (C?390/98, EU:C:2001:456, 80 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 95 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C?74/16, EU:C:2017:496, 38 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C?20/15 P ir C?21/15 P, EU:C:2016:981, 53 punktas) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C?524/14 P, EU:C:2016:971, 40 punktas).
- 96 Generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *A-Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:741, 66 ir 67 punktai).
- 97 „Šiuo klausimu pažymiu, jog Komisijos pranešimo d?l valstyb?s pagalbos s?vokos 139 punkte nurodyta, kad progresinis pajam? mokes?io pob?dis ir jo tikslas perskirstyti turt? gali b?ti pateisinimas, susij?s su nagrin?jamos sistemos pob?džiu ar bendra strukt?ra“.
- 98 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C?74/16, EU:C:2017:496, 65 punktas) ir 2014 m. spalio 9 d. Sprendimas *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C?522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas).
- 99 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C?522/13,

EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimų *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas).

100 2017 m. birželio 27 d. Sprendimas *Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania* (C-74/16, EU:C:2017:496, 66 punktas), 2015 m. sausio 14 d. Sprendimas *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 33 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendimas *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimas *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 13 punktas).

101 Žr. neseniai priimtus sprendimus ir su jais susijusias išvadas:

2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) ir generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvada byloje *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505) ir generalinio advokato N. Wahl išvada byloje *Andres / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2018:281) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2018:291); taip pat mano išvados byloje *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), sujungtose bylose *ANGED* (C-234/16 ir C-235/16, EU:C:2017:853) ir sujungtose bylose *ANGED* (C-236/16 ir C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimų *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53 ir paskesni punktai), 2014 m. spalio 9 d. Sprendimų *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2012 m. kovo 29 d. Sprendimų *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 punktas) ir 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimų *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 punktas).

103 2016 m. gruodžio 21 d. sprendimas (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 73, 74, 86 ir paskesni punktai).

104 Šiuo klausimu visų pirma žr. 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimų *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 24 punktas), 2018 m. birželio 28 d. Sprendimų *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, 94 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimų *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59 punktas) ir 2012 m. kovo 29 d. Sprendimų *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas).

105 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendimų *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas), 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimų *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausybė ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas) ir 1994 m. kovo 15 d. Sprendimų *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas).

106 Taip pat žr. generalinio advokato M. Bobek išvadą byloje *Belgija / Komisija* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, 28 punktas), kurioje jis šį klausimą apibūdina kaip „gana teorinį“.

107 Šiuo klausimu taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimų *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C-20/15 P ir C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas) ir 2015 m. sausio 14 d.

Sprendim? *Eventech* (C?518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas); akivaizdžiai net ir su mokes?iais nesusijusioje srityje žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendim? *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C?524/14 P, EU:C:2016:971, 53 ir 55 punktai).

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

109 Šia linkme žr. generalinio advokato M. Bobek išvad? byloje *Belgija / Komisija* (C?270/15 P, EU:C:2016:289, 27 punktas); d?l Komisijos prievol?s ?rodyti žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendim? *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2018:505, 84 punktas), 2015 m. birželio 4 d. Sprendim? *Komisija / MOL* (C?15/14 P, EU:C:2015:362, 59 punktas) ir 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendim? *Komisija / Nyderlandai* (C?279/08 P, EU:C:2011:551, 62 punktas); d?l valstyb?s nar?s prievol?s ?rodyti žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendim? *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2018:505, 87 punktas), 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst?* (C?106/09 P ir C?107/09 P, EU:C:2011:732, 146 punktas), 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendim? *Komisija / Nyderlandai* (C?279/08 P, EU:C:2011:551, 62 punktas) ir 2004 m. balandžio 29 d. Sprendim? *Nyderlandai / Komisija* (C?159/01, EU:C:2004:246, 43 punktas).

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

111 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 50 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?234/16 ir C?235/16, EU:C:2018:281, 43 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?236/16 ir C?237/16, EU:C:2018:291, 38 ir paskesni punktai).

112 Žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C?522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas), 2013 m. kovo 19 d. Sprendim? *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C?399/10 P ir C?401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas), 2006 m. birželio 15 d. Sprendim? *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 ir C?41/05, EU:C:2006:403, 29 punktas) ir 1961 m. vasario 23 d. Sprendim? *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg / Europos angli? ir plieno bendrijos Aukš?iausioji valdžios institucija* (30/59, EU:C:1961:2, p. 43).

113 Šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 22–27 punktai).

114 2013 m. liepos 18 d. Sprendimas *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendimas *Paint Graphos* (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 65 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

115 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst?* (C?106/09 P ir C?107/09 P, EU:C:2011:732).

116 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst?* (C?106/09 P ir C?107/09 P, EU:C:2011:732, 149 punktas).

117 Žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvad? byloje *A-Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:741), generalinio advokato N. Wahl išvad? byloje *Andres / Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2017:1017) ir mano išvad? byloje *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852), sujungtose bylose *ANGED* (C?234/16 ir C?235/16, EU:C:2017:853) ir sujungtose bylose *ANGED* (C?236/16 ir C?237/16, EU:C:2017:854).

118 Žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendim? *Komisija / Aer Lingus ir Ryanair Designated Activity* (C?164/15 P ir C?165/15 P, EU:C:2016:990, 51 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendim? *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C?20/15 P ir C?21/15 P, EU:C:2016:981, 54 punktas), 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendim? *Komisija / Hansestadt Lübeck* (C?524/14 P, EU:C:2016:971, 49 ir 58 punktai), 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C?522/13, EU:C:2014:2262, 35 punktas), 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 19 punktas), 2012 m. kovo 29 d. Sprendim? *3M Italia* (C?417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas) ir 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendim? *Paint Graphos* (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas).

119 Žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendim? *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas) ir 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendim? *Paint Graphos* (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 65 ir 69 punktai); tuo pa?iu klausimu žr., be kita ko, 2014 m. spalio 9 d. Sprendim? *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C?522/13, EU:C:2014:2262, 42 ir 43 punktai), 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst?* (C?106/09 P ir C?107/09 P, EU:C:2011:732, 145 punktas), 2001 m. lapkri?io 8 d. Sprendim? *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C?143/99, EU:C:2001:598, 42 punktas) ir 1974 m. liepos 2 d. Sprendim? *Italija / Komisija* (173/73, EU:C:1974:71, 33 punktas).

120 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?236/16 ir C?237/16, EU:C:2018:291, 40 ir paskesni punktai), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?234/16 ir C?235/16, EU:C:2018:281, 45 ir paskesni punktai) ir 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 52 ir paskesni punktai).

121 Žr. 2011 m. lapkri?io 15 d. Sprendim? *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro vyriausyb? ir Jungtin? Karalyst?* (C?106/09 P ir C?107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktas).

122 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Komisija / World Duty Free Group ir kt.* (C?20/15 P ir C?21/15 P, EU:C:2016:981, 54, 67 ir 74 punktai).

123 Taip pat 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendime *A-Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:1024, 45 punktas); kitaip 2018 m. balandžio 26 d. Sprendime *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 52, 59 ir 61 punktai) – nors mokestis taip pat buvo grindžiamas apmokestinimo pagal paj?gum? id?ja, Teisingumo Teismas nagrin?jo tik konstatuojamosiose dalyse aiškiai pamin?tus su mokes?i? teise nesusijusius motyvus „aplinkosauga“ ir „teritorij? planavimas“.

124 2018 m. birželio 28 d. Sprendimas *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) / Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2018:505, 91 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 47 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?234/16 ir C?235/16, EU:C:2018:281, 40 punktas), 2018 m. balandžio 26 d. Sprendimas *ANGED* (C?236/16 ir C?237/16, EU:C:2018:291, 35 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *British Aggregates / Komisija* (C?487/06 P, EU:C:2008:757, 89 punktas).

125 Tai aiškiai nurodyta 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendime *Paint Graphos* (C?78/08–C?80/08, EU:C:2011:550, 70 punktas).

126 Komisijos pranešimas d?l Sutarties d?l Europos S?jungos veikimo 107 straipsnio 1 dalyje vartojamos valstyb?s pagalbos s?vokos, OL 2016/C 262, p/1 (31), 139 punktas.

127 2019 m. geguž?s 16 d. Sprendimas *Lenkija / Komisija* (T?836/16 ir T?624/17, EU:T:2019:338, 65 ir paskesni punktai).

128 Pasi?lymas d?l Tarybos direktyvos d?l bendros skaitmenini? paslaug? mokes?io, kuriuo

apmokestinamos pajamos, gaunamos teikiant tam tikras skaitmenines paslaugas, sistemas, COM(2018) 148 *final*, 2018 m. kovo 21 d.

129 Pati Komisija administravimo praktiškum? laiko pagrindu pateisinti, žr. OL 2016/C 262, p.1 (31), 139 punktas.

130 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, 51 punktas); taip pat panašus 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *GIL Insurance ir kt.* (C-308/01, EU:C:2004:252, 73 ir paskesni punktai).