

Pagaidu versija

ENERĢĻADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 13. jūnijā (1)

Lieta C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Budapeštas administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija), lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Atbalsts – Pievienotības vērības nodokļa sistēma – Uz apgrozījumu balstīts nodoklis telekomunikāciju uzņēmumiem – Pārvalsti uzņēmumu diskriminācija progresīvas iedarbības nodokļa likmes rezultātā – Netieša diskriminācija – Atbilstoši apgrozījumam progresīvas iedarbības nodokļa pamatojums – Progresīvās nodokļa likmes radītais nepieņemams mazu uzņēmumu atbalsts – Apgrozījuma nodokļa raksturs PVN direktīvas 401. panta izpratnē

I. Ievads

1. Šajā tiesvedībā Tiesai ir jāizskata ar nodokļu tiesību un valsts atbalsta noteikumiem saistīti jautājumi, kam vienlaicīgi ir jāpaša nozīme saistībā ar Eiropas Komisijas pašlaik izvirzīto priekšlikumu par digitālo pakalpojumu nodokli (2), kas balstīts uz apgrozījumu. Tā ar izskatāmā lietā rodas jautājums, vai uzņēmuma ienākumu aplikšana ar nodokli, balstoties uz apgrozījumu, jau ir apgrozījuma nodoklis vai arī šāds nodoklis ir tiešs ienākumu nodoklis.

2. Turklāt Tiesai no jauna (3) ir jāizskata jautājums par nodokļu tiesību normas radītu netiešu diskrimināciju, kas šoreiz var izrietēt jau no tajā paredzētās progresīvās nodokļa likmes. Visbeidzot, Tiesai ir jāpievēršas jautājumam, vai progresīvā nodokļa sistēmas piemērošana ekonomiski spēcīgākiem uzņēmumiem ir arī nepamatots atbalsts, kas ir labvēlīgs citiem uzņēmumiem.

3. Ienākumu pārdales efekts, ko parasti grib panākt ar progresīvo nodokļa likmi, *per se* nozīmē, ka ekonomiski spēcīgākās personas apliek ar lielākiem nodokļiem un tādējādi nostāda nelabvēlīgākā situācijā salīdzinājumā ar ekonomiski vājākiem personām. Tā kā drīzāk ekonomiski spēcīgākās personas ir tās, kas īsteno pārrobežu darbību, šajā apstākļā varētu

saskat? t šo personu netiešu diskrimin?ciju, it ?paši, ja progresivit?tes sist?mu m?r?niec?gi izmanto, lai t? attiektos uz ekonomiski sp?c?g?kiem ?rvalstu uz??mumiem.

4. Rezult? t? Tiesai ir j?lemj par progres?v?s nodok?a likmes un ar nodokli neapliekam? minimuma (4) pie?emam?bu no Savien?bas ties?bu viedok?a, kas daudz?s dal?bvalst?s ir v?sturiski izveidojies, ko uzskata par labkl?j?bas sist?mai pieder?gu un t?d?? dal?bvalst?s piem?ro ar?, ien?kumus apliekot ar ien?kumu nodokli. Turkl?t progres?v? nodok?a likme un ar nodokli neapliekamais minimums ir ar? pl?not? Savien?bas m?roga digit?l? pakalpojuma nodok?a pamat?, kas jau ir ieviests vair?k?s dal?bvalst?s.

II. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Atbilstoš?s Savien?bas ties?bu normas

5. Direkt?vas 2006/112/EK (5) (turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 401. pant? ir paredz?ts:

“Neskarot citus Kopienas ties?bu aktus, š? direkt?va neliedz dal?bvalst?m saglab?t vai ieviest nodok?us apdrošin?šanas l?gumiem, nodok?us der?b?m un azartsp?l?m, akc?zes nodok?us, valsts nodok?us un, visp?r?g? noz?m?, jebkurus nodok?us, nodevas vai maksas, ko nevar raksturot k? apgroz?juma nodok?us ar noteikumu, ka šo nodok?u, nodevu vai maksu iekas?šana tirdzniec?b? starp dal?bvalst?m nerada formalit?tes, š??rsojot robežas.”

B. Atbilstoš?s valsts ties?bu normas

6. Pamatlietas pamat? ir *Az egyes ágazatokat terhel? különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény* (2010. gada Likums Nr. XCIV par atseviš??m nozar?m piem?rojamo speci?lo nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par speci?lo nodokli”), kas laikposm? no 2010. gada l?dz 2012. gadam paredz?ja uz apgroz?jumu balst?tu speci?lu nodokli atseviš??s nozar?s str?d?jošiem uz??mumiem.

7. Likuma par speci?lo nodokli preambul? ir noteikts:

“Saist?b? ar l?dzsvara atjaunošanu budžet? Parlaments pie?em šo likumu par speci?la nodok?a, ko uzliek nodok?u maks?t?jiem, kuru sp?ja piedal?ties valsts izdevumu segšan? ir liel?ka par visp?r?jo nodok?u maks?šanas pien?kumu, ieviešanu.”

8. Likuma par speci?lo nodokli 1. pant? ir ietverti š?di skaidrojošie noteikumi:

“Šaj? likum?: [..]

2. darb?ba telekomunik?ciju nozar? ir elektronisko komunik?ciju pakalpojumu sniegšana saska?? ar *Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény* [(2003. gada Likums Nr. C par elektroniskaj?m komunik?cij?m)] [..]”.

9. Likuma par speci?lo nodokli 2. pant? ir noteikts:

“Ar nodokli apliek:

a) mazumtirdzniec?bu veikal?;

b) darb?bu telekomunik?ciju nozar?;

c) energopieg?di.”

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

“1. Nodokļa maksājumi ir juridiskās personas, citas organizācijas Vispārīgā nodokļu kodeksa nozīmē un pašnodarbinātās personas, kuru nodarbošanās ir apliekama ar nodokli 2. panta izpratnē.

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

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

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

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

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

13. Šis likuma 7. pants ir paredzēti nosacījumi, ar kuriem šis nodoklis ir piemērojams tās sauktajiem saistītajiem uzņēmumiem:

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

III. Pamatlieta

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

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

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

17. Iesniedz?jtiesai ir šaubas par speci?lo nodokli, ?emot v?r? Ung?rijas telekomunik?ciju tirgus ?patn?bas. Š?s ?patn?bas izpaužas t?d?j?di, ka, k? uz to nor?da iesniedz?jtiesa, "b?t?b? zem?ko nodok?a likmi kopum? piem?ro tikai Ung?rijas nodok?a maks?t?ju apgroz?jumam, savuk?rt nodokli, ko apr??ina, piem?rojot nodok?u likmi visliel?kajam apgroz?jumam, maks? tikai ?rvalstu m?tesuz??mumu Ung?rijas meitasuzn?mumi, un t?d?j?di galveno speci?l? nodok?a da?u, ko maks? nodok?a maks?t?ji, maks? tie, kuri iek?auti visliel?k? apgroz?juma kategorij?, pamatojoties uz šo visliel?ko likmi".

18. Tom?r dokumenti, ko Tiesai ir iesniegusi Komisija un Ung?rija, piln?b? neapstiprina šo iesniedz?jtiesas argumentu. No dokumentiem izriet, ka pirmaj? gad? (2010. gad?) no 16 attiec?gajiem uz??mumiem katr? zi?? 6 nav ?rvalstnieku kontrol?ti uz??mumi, kam piem?ro augst?ko nodok?a likmi. V?l cita statistika liecina, ka attiec?go likmi piem?ro ne tikai uz??mumiem, kas atrodas ?rvalstu ?pašum?. Statistika t?pat liecina, ka vid?jo nodok?a likmi piem?ro ar? uz??mumiem, kuriem ir ?rvalstu akcion?ri.

19. Iesniedz?jtiesa v?l ar? nor?da, ka Komisija 2012. gad? pret Ung?riju bija uzs?kusi proced?ru par valsts pien?kumu neizpildi, kas 2013. gad? tom?r tika izbeigta. K? iemeslu Komisija nor?d?ja, ka Likums par speci?lo nodokli jau vairs nebija sp?k? un t?d?? tas 2013. gad? vairs nebija piem?rojams.

IV. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu un tiesved?ba Ties?

20. Ar 2017. gada 23. novembra l?mumu, kas sa?emts 2018. gada 6. febru?r?, iesniedz?jtiesa ir nol?musi atbilstoši LESD 267. pantam uzs?kt prejudici?la nol?muma proced?ru un ir iesniegusi Tiesai l?muma pie?emšanai š?dus jaut?jumus:

1. Vai LESD 49., 54., 107. un 108. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie nepie?auj dal?bvalsts pas?kumu, kura ietvaros dal?bvalsts tiesiskais regul?jums (likums, ar ko nosaka speci?lu telekomunik?ciju nodokli) rada t?das sekas, ka faktiskais nodok?u slogs gulstas uz ?rvalstu nodok?a maks?t?jiem? Vai min?t?s sekas ir uzskat?mas par netiešu diskrimin?ciju?

2. Vai LESD 107. un 108. pants pie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, ar kuru noteikts nodok?a maks?šanas pien?kums, kas piem?rojams apgroz?jumam un apr??in?ts atbilstoši progres?vajai nodok?a likmei? Vai tas ir netieši diskrimin?jošs, ja t? sekas ir t?das, ka augst?kaj? nodok?a b?zes kategorij? faktiskais nodok?u slogs galvenok?rt gulstas uz ?rvalstu nodok?a maks?t?jiem? Vai š?s sekas ir uzskat?mas par aizliegtu valsts atbalstu?

3. Vai PVN direkt?vas 401. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, ar kuru ir noš?irti ?rvalstu nodok?a maks?t?ji un iekšzemes nodok?a maks?t?ji? Vai ir j?uzskata, ka speci?lais nodoklis var tikt raksturots k? apgroz?juma nodoklis? Proti, vai tas ir ar PVN direkt?vu sader?gs nodoklis?

21. Tiesved?b? Ties? par šiem jaut?jumiem rakstveida apsv?rumus ir iesniegusi *Vodafone*, Ung?rija, Polijas Republika, ?ehijas Republika un Eiropas Komisija. Iz?emot ?ehijas Republiku, 2019. gada 18. marta tiesas s?d? piedal?j?s visi iepriekš min?tie un v?l V?cijas Federat?v? Republika.

V. Juridiskais v?rt?jums

22. L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Ung?rijas Likuma par speci?lo nodokli sader?bu ar Savien?bas ties?b?m.

23. Jaut?jums par sader?bu ar Savien?bas ties?b?m rodas, ?emot v?r? speci?l? nodok?a

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

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

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

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

26. Tiesa pastāvīgajam judikatūras uzsvēr, ka, lai interpretētu PVN direktīvas 401. pantu, tas ir jāaplūko tās normatīvajā kontekstā (6).

27. No Padomes Pirmās direktīvas 67/227/EEK (1967. gada 11. aprīlis) par dalībvalstu tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanu (7) preambulas apsvērumiem izriet, ka tiesību aktu par apgrozījuma nodokļiem saskaņošanai mērķis ir atļaut izveidot kopēju tirgu, kurā pastāvīgu neizkropotā konkurenci un kas darbotos līdzīgi jebkuram vietējam tirgum; lai to panāktu, ir jānovērš atšķirības nodokļu piemērošanā, kas varētu izkropot konkurenci un traucēt tirdzniecībai (8). Ar PVN direktīvu (9) tika ieviesta šāda kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma.

28. Kopējās PVN sistēmas princips ir līdz mazumtirdzniecības stadijai piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesos pirms stadijas, kurā uzliek nodokli (10). Kā uzsvēr Tiesa, šis nodoklis galu galā ir jāsedz tikai galapatēriņam (11).

29. Lai sasniegtu mērķi vienādot nodokļa uzlikšanas nosacījumus vienādam darbībā neatkarīgi no dalībvalsts, kurā tas notiek, kopējai PVN sistēmai ir jāizstrādā apgrozījuma nodoklis, kas ir spējīgs dažādās dalībvalstīs. Šādu apsvērumu dēļ PVN direktīvas 401. panta tiek ieviestas dalībvalstij saglabāt vai ieviest nodokļus, nodevas vai maksas, kas tiek uzlikti preču piegādei, pakalpojumu sniegšanai vai importam, tikai tad, ja tos nevar uzskatīt par apgrozījuma nodokļiem.

30. Tiesa šajā sakarā ir lūmusi, ka jebkurā gadījumā ir uzskatāms, ka nodoklis, kam ir tādas pašas būtiskās pazīmes kā PVN, tiek uzlikti preču un pakalpojumu aprītei līdzīgā veidā kā PVN, pat ja tie nav pilnībā identiski (12).

31. No Tiesas judikatūras izriet, ka pastāv ietīdas pazīmes, proti: 1) vispārējā PVN piemērošana darījumiem, kuru priekšmets ir preces vai pakalpojumi; 2) tā apmēra noteikšana proporcionāli nodokļa maksājuma saņēmējai samaksai par precēm vai sniegtajiem

pakalpojumiem; 3) š? nodok?a iekas?šana katr? ražošanas un izplat?šanas procesa stadij?, ieskaitot mazumtirdzniec?bu, neatkar?gi no iepriekš notikušo dar?jumu skaita; 4) PVN, kas samaks?ts iepriekš?j?s procesa stadij?s, atskait?šana no nodok?a maks?t?ja maks?jam? nodok?a apm?ra, k? rezult?t? šis nodoklis attiec?gaj? stadij? tiek uzlikts tikai šaj? stadij? pievienotajai v?rt?bai un t? gal?go apm?ru sedz galapat?r?t?js (13).

32. Tom?r, pirmk?rt, Ung?rijas speci?lais nodoklis neattiecas uz jebkuru dar?jumu, bet gan tikai uz ?pašiem telekomunik?ciju uz??mumu dar?jumiem. T?d?j?di tas nav (visp?r?js) apgroz?juma nodoklis pirm? krit?rija noz?m?, bet gan katr? zi?? b?tu ?pašs akc?zes nodoklis, ko dal?bvalst?m tom?r pašlaik b?tu liegts piem?rot tikai to nosac?jumu gad?jum?, kas paredz?ti Direkt?vas 2008/118/EK (14) 1. panta 2. un 3. punkt?.

33. Otrk?rt, attiec?g? nodok?a m?r?is nav t? p?rnešana uz pat?r?t?ju (ceturtais krit?rijs). P?d?jo min?to nevar apstiprin?t tikai pamatojoties uz to, ka, veicot apr??inus, nodoklis ir iek?auts pre?u vai pakalpojumu cen?. Liel?k? vai maz?k? m?r? t? tas ir ikviena nodok?u sloga gad?jum?, ko piem?ro uz??mumam. Ja pat?r?t?js – k? tas ir izskat?maj? liet? v?rt?jam? speci?l? nodok?a gad?jum?, ko piem?ro telekomunik?ciju uz??mumiem – nav ar nodokli apliekam? persona, nodok?a m?r?im dr?z?k ir j?b?t t? konkr?tai p?rnešanai uz pat?r?t?ju.

34. Tas b?tu iesp?jams ar nosac?jumu, ka dar?juma izpildes br?d? (proti, pat?r?t?ju apg?des br?d?) ir zin?ms nodok?a apm?rs, k? tas ir PVN gad?jum?. Tom?r, t? k? attiec?go nodokli var apr??in?t tikai gada beig?s un tas ir atkar?gs no gada apgroz?juma apm?ra, telekomunik?ciju uz??mumam, kas ir pakalpojuma sniedz?js, pakalpojuma sniegšanas br?d? v?l nemaz nav zin?ms varb?t?ji p?rnesamais nodok?a slogs, katr? zi?? nav zin?ms prec?zs t? apm?rs (15). Piem?ram, gad?jum?, ja gada beig?s netiek sasniegta zem?k? robežv?rt?ba, visp?r nav nodok?a, kas b?tu p?rnesams uz pat?r?t?ju. T?d?j?di nav, uz *p?rnešanu v?rsta* nodok?a.

35. No Ung?rijas speci?l? nodok?a, ko piem?ro telekomunik?ciju uz??mumiem, koncepcijas dr?z?k izriet, ka ar šo nodokli ir j?apliek uz??mumi, uz ko Ung?rija pamatoti nor?da. K? izriet no likuma preambulas, attiec?go uz??mumu sp?jai piedal?ties valsts izdevumu segšan? ir j?b?t liel?kai par visp?r?jo nodok?u maks?šanas pien?kumu (ar to laikam ir dom?ta visp?r?j? sp?ja maks?t nodok?us). T?d?j?di ar nodokli ir apliekama šo uz??mumu ?paš? maks?tsp?ja, nevis telekomunik?ciju pakalpojumu sa??m?ju maks?tsp?ja. Šaj? zi?? Ung?rijas speci?lais nodoklis l?dzin?s ?pašam (tiešajam) uz??mumu nodoklim, ko piem?ro noteiktiem uz??mumiem, šaj? gad?jum? – telekomunik?ciju uz??mumiem.

36. Turkl?t ar nodokli netiek aplikts katrs konkr?tais dar?jums, pamatojoties uz t? cenu, bet gan, k? izriet no Likuma par speci?lo nodokli 1. un 2. panta, kop?jais (neto) apgroz?jums no elektronisko komunik?ciju pakalpojumu sniegšanas taks?cijas gad?, s?kot no 500 miljonu HUF robežv?rt?bas, kam piem?ro likmi 4,5 % apm?r?, un 5 miljardu HUF robežv?rt?bas, kam piem?ro likmi 6,5 % apm?r?. Ar? šaj? zi?? ?pašais uz??mumu nodoklis p?c savas b?t?bas l?dzin?s ?pašam tiešajam ien?kumu nodoklim. Ta?u atš?ir?b? no “norm?l?” tieš? ien?kumu nodok?a par nodok?a b?zi izmanto nevis g?to pe??u – k? starp?bu starp diviem uz??muma akt?viem konkr?t? laikposm? –, bet gan konkr?t? laikposm? sasniegto apgroz?jumu. Tom?r tas – atš?ir?b? no Komisijas ac?mredzami paust? viedok?a tiesas s?des laik? – negroza *tieš?* nodok?a b?t?bu.

37. T?d?j?di Ung?rijas speci?lais nodoklis ir ?pašs, uz apgroz?jumu balst?ts (tiešais) ien?kumu nodoklis, kam j?apg?st telekomunik?ciju uz??mumu ?paš? maks?tsp?ja. L?dz ar to attiec?go nodokli – k? to pamatoti uzsver ar? Komisija – nevar raksturot k? apgroz?juma nodokli, kas j?sedz pat?r?t?jam. No t? izriet, ka PVN direkt?vas 401. pants neliedz Ung?rijai ieviest šo nodokli l?dztekus PVN.

B. Pirmais prejudiciālais jautājums – brīvības veikt uzņēmējdarbību pirkums

38. Pirmais jautājums ir par to, vai LESD 49. un 54. pantā paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā ir Ungārijas speciālais nodoklis telekomunikāciju nozarē. Savukārt LESD 107. un 108. pants, kas attiecas uz šādu prejudiciālo jautājumu, tiek detalizēti aplūkoti otrā prejudiciālā jautājuma kontekstā.

39. Šajā ziņā vispirms jāsecina, ka tiešo nodokļu joma, kurai pieder attiecīgais speciālais nodoklis (skat. iepriekš 35. un nākamās punktu), pati par sevi neietilpst Savienības kompetencē, tomēr dalībvalstīm tām piešķirtās pilnvaras ir jāsteno, ievierojot Savienības tiesību normas, pie kurām it īpaši pieder pamatbrīvības (16).

40. Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, tādā sabiedrībā gadījumā, kuras ir nodibinātas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vieta vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, – atbilstoši LESD 54. pantam – ietver to tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmumi, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (17).

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

1. Pārobežu situācija

42. Ungārijas valdība izsaka šaubas par to, kādās situācijās sabiedrības var tikt uzskatītas par “vietējām” vai “ārvalstu” sabiedrībām. Šajā kontekstā vispirms jāsecina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru sabiedrības juridiskā adrese tādā gadījumā, ja fizisko personu valstspiederība tiek izmantota, lai noteiktu to piesaisti kādas valsts tiesību sistēmai (18). Tādā gadījumā prasītāja pamatlietā juridiskā adrese ir Ungārija, tādēļ jānoskaidro, vai uzskatāma par Ungārijas sabiedrību, tādēļ runa nav par pārobežu situāciju.

43. Tomēr prasītāja mēģinājums ir sabiedrība ar juridisko adresi Nīderlandē. Ja šā valsts sabiedrība savu darbību Ungārijas tirgū steno ar meitasuzņēmumi – proti, prasītāja pamatlietā – starpniecību, tādā gadījumā ir skarta mēģinājuma brīvība veikt uzņēmējdarbību.

44. Šajā kontekstā Tiesa jau ir nospriedusi, ka nodokļu vajadzībām sabiedrība var atsaukties uz citām ar to saistītām sabiedrības brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ciktāl šāds ierobežojums skar tās pašas aplikšanu ar nodokļiem (19). Tādēļ prasītāja pamatlietā var atsaukties uz iespējamu sava mēģinājuma *Vodafone Europe B.V.* brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

2. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

45. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežo visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (20). Principā tas attiecas uz diskrimināciju, tomēr tas skar arī nediskriminājošus ierobežojumus. Katrā ziņā saistībā ar nodokļiem un nodevumiem ir jānoskaidro, ka tie *per se* nozīmē slogu un tādēļ jānoskaidro, vai uzņēmējdarbības veikšanas pievilcīgumu citā dalībvalstī. Pārbaude atbilstoši nediskriminājošu ierobežojumu kritērijiem nozīmē, ka Savienības tiesību sistēmā visiem valsts nodokļiem jābūt vienādiem un tādēļ jānoskaidro, vai tie apšaubītā dalībvalsts suverenitāti nodokļu lietā.

(21).

46. Tādēļ Tiesai jau vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalstu tiesību normas, kas reglamentē nodokļu uzlikšanas nosacījumus un apmēru, ietilpst nodokļu autonomijas jomā, ja vien attieksme pret pārobežu situāciju nav diskriminājoša salīdzinājumā ar valsts iekšēju situāciju (22).

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

48. Visbeidzot, izskatāmā lietā vispirms jūprecīz, ka attiecīgā atšķirīgā attieksmi – atšķirībā no situācijas lietā *Hervis Sport* (23) – nevar balstīt uz to saukto konsolidācijas normu, kas paredzta Likuma par speciālo nodokli 7. pantā, bet gan tikai uz progresīvo nodokļa likmi (skat. a) punktu).

a) Konsolidācijas normas neatbilstība šajā lietā

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

50. Attiecīgās lietas faktiskajiem apstākļiem bija raksturīga mazumtirdzniecības piemērotā progresīvā ienākumu nodokļa, kas balstīts uz apgrozījumu, mīļiedarbība ar to saukto konsolidācijas normu, ko piemēro uzņēmumu grupām. Konsolidācijas norma konkrēti paredzja, ka klasifikācijai progresīvā nodokļa attiecīgajā līmenī jāņem vērā nevis atsevišķa uzņēmuma apgrozījumu, bet gan visas uzņēmumu grupas konsolidāto apgrozījumu. Šīs tiesību normas pamatā ir no nodokļu tiesību viedokļa drēzāk netipiska progresīvas iedarbības nodokļa piemērošana juridiskām personām. Šāda konsolidācijas norma principā ir vajadzīga, lai novērstu progresivitātes zudumu, ko var radīt sadalījums vairākos juridiskās personas.

51. Tomēr Tiesa izteica šaubas par šādas konsolidācijas normas atbilstību Savienības tiesībām (24). Tā kā tādu pašu konsolidācijas normu, kas paredzta Likuma par speciālo nodokli 7. pantā, piemēro arī izskatāmā lietā aplūkojamam speciālajam nodoklim telekomunikāciju tirgū, Komisija jau šajā apstākļā saskata Savienības tiesību pārkāpumu.

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

53. Tādā Tiesai izskatāmā lietā ir jāizskata jautājums, vai noteikumiem par speciālo nodokli pašiem par sevi – neatkarīgi no konsolidācijas normas – ir diskriminājoša ietekme. Spriedumā *Hervis Sport* nav sniegta atbilde uz šo jautājumu, un arī ne – kā pamatoti uzsver *Vodafone* – tādā nozīmā, kā Ungārijas valdība uzskata, ka nodokļa progresivitāte pati par sevi nevar būt pietiekams diskriminācijas esamības apstiprinājums. Attiecīgajā spriedumā Tiesa tikai izvērtēja progresīvās nodokļa likmes un konsolidācijas normas salikumu, neizslēdzot, ka arī progresīvā likme pati par sevi varētu būt diskriminācijas iemesls (25).

b) Atšķirīga attieksme

54. Tādā vispārīgā jautājumā, vai ar Likumu par speciālo nodokli pret dažādiem uzņēmumiem vispār tiek īstenota atšķirīga attieksme. Šā ietvaros, pret to liecina apstākļi, ka attiecīgajā likumā dažādiem uzņēmumiem nav paredzētas atšķirīgas nodokļa likmes. Gluži pretēji, tajā ir definēti vien noteikti apgrozījuma līmeņi, kuros principā var ietilpt jebkurš uzņēmums. Attiecīgās nodokļa likmes, kas ir saistītas ar šiem apgrozījuma līmeņiem, vienveidīgi piemēro ikvienam uzņēmumam. Ēmot vairākus iepriekš minētos, Ungārijas valdība uzskata, ka atšķirīga attieksme netiekot īstenota.

55. Pret to nevar iebilst, apgalvojot, ka atšķirīga attieksme būtu saskatāma jau tajā apstākļā, ka uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu speciālais nodoklis absolūtos skaitļos ir jāmaksā vairāk nekā uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu. Tas pats par sevi vēl nenozīmē atšķirīgu attieksmi, jo šā diferencētā nodokļa uzlikšana atbilst vispārīgajam principam par nodokļa ieturēšanu atbilstoši maksātspējai. Atšķirīgu attieksmi var noliegt, ja nodokļa būze un maksājuma nodoklis ir savstarpīgi proporcionāli, kā tas ir, piemēram, proporcionāls nodokļa likmes ("flat tax") gadījumā.

56. Progresīvās nodokļa likmes gadījumā nodokļa būze un maksājuma nodoklis tomēr ne visiem nodokļa maksātājiem ir šādas proporcijas. Tas paši skaidri kāst izskatāmā lietā, ja salīdzina vidējās nodokļa likmes, ko piemēro nodokļa maksātājiem, ņemot vērā to kopējo apgrozījumu – un ne tikai atsevišķās pakāpes. Šā vidējā nodokļa likme palielinās, sasniedzot attiecīgā apgrozījuma līmeni, tādā uzņēmumiem ar lielāku apgrozījumu kopumā piemēro arī lielāku vidējo nodokļa likmi nekā uzņēmumiem ar mazāku apgrozījumu. Līdz ar to tie ne tikai absolūtos skaitļos, bet arī salīdzinoši maksā lielāku nodokli. Šeit ir saskatāma atšķirīga attieksme pret attiecīgajiem uzņēmumiem (26).

c) Pārrobežu situācijas diskrimināšana

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

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

59. Tomēr pamatbrīvības aizliegums ne vien acīmredzamu diskrimināciju, bet arī visa veida slēptu vai netiešu diskrimināciju, ar ko, piemērojot citus diferencēšanas kritērijus, panāk to pašu rezultātu (27). Tādā diskriminājošā rakstura konstatēšanai LESD 49. un 54. panta izpratnē būtisks ir jautājums, vai attiecībā uz telekomunikāciju uzņēmumiem īstenotā atšķirīgā attieksme, piemērojot tiem gada neto apgrozījuma kritēriju, ir pielīdzināma atšķirīgai attieksmei uzņēmumu izcelsmes vai juridiskās adreses dēļ.

60. Šaj? kontekst?, pirmk?rt, j?noskaidro, k?das pras?bas j?izvirza korel?cijai starp izv?l?to diferenc?šanas krit?riju – šaj? gad?jum? apgroz?jumu – un uz??muma juridisko adresi (skat. 61. un n?kamos punktus). Otrk?rt, ir j?analiz?, vai netieša diskrimin?cija katr? zi?? ir t?d? gad?jum?, ja diferenc?šanas krit?rijs tika apzin?ti izv?l?ts ar diskrimin?jošu m?r?i (skat. 83. un n?kamos punktus).

1) Attiec?g? korel?cija

61. L?dzšin?j? judikat?ra nesniedz vienotu priekšstatu nedz par min?t?s korel?cijas apm?ru, nedz t?s raksturu. Attiec?b? uz kvantitat?vo apm?ru Tiesa l?dz šim ir ??musi v?r? gan atbilst?bu vairum? gad?jumu (28), gan vienk?rši liel?kas ietekmes uz nerezidentiem esam?bu (29); da??ji t? nor?da pat tikai uz diskrimin?cijas risku (30). Kvalitat?v? aspekt? nav skaidrs, vai korel?cijai parasti (31) ir j?b?t un attiec?gi j?izriet no diferenc?šanas krit?rija b?t?bas, k? tas nor?d?ts vair?kos spriedumos (32), vai ar? t? var balst?ties uz dr?z?k nejaušiem faktiskiem apst?k?iem (33). Turkl?t nav preciz?ts, vai kvantitat?vai un kvalitat?vai korel?cijai ir j?past?v kumulat?vi vai ar? varb?t ir pietiekami ar to alternat?vu past?v?šanu.

62. K? es jau citviet esmu nor?d?jusi, attiec?b? uz pie??mumu par sl?ptu diskrimin?ciju j?izmanto strikti standarti. Tas t?p?c, ka sl?ptai diskrimin?cijai neb?tu j?izraisa diskrimin?cijas sast?va paplašin?šana, bet gan tikai j?aptver ar? t?di gad?jumi, kas, t?ri form?li spriežot, gan nav uzskat?mi par diskrimin?ciju, ta?u faktiski tiem ir diskrimin?joša iedarb?ba (34).

i) Kvantitat?vais krit?rijs

63. T?d?j?di no kvantitat?v? viedok?a nek?d? zi?? nevar b?t pietiekami vien ar vienk?ršu p?rsvaru – t?d? noz?m?, ka tiek skarti vair?k nek? 50 % uz??mumu –; gluži pret?ji, korel?cija starp piem?roto diferenc?šanas krit?riju un uz??muma juridisko adresi liel?koties ir j?konstat? (35).

64. Tom?r ties?bu piem?rošan? šis kvantitat?vais faktors var sag?d?t nopietnas gr?t?bas. Proti, p?rbaudes rezult?ts ir atkar?gs no t?, k?di sal?dzin?mie lielumi katreiz tiek izv?l?ti. T?, piem?ram, Tiesa liet? *Hervis Sport* jaut?ja, vai vair?kums saist?to sabiedr?bu *visaugst?kaj? speci?l? nodok?a likmes l?men?* bija saist?ti ar ?rvalsts m?tesuz??mumiem (36).

65. Tom?r vien?gi visliel?k? likmes l?me?a izv?li ir gr?ti pamatot k? visp?r?jo krit?riju. Nav saprotams, k?p?c tikai šis l?menis ir noteicošais diskrimin?joša rakstura konstat?šan?. Konkr?taj? gad?jum? to, iesp?jams, var?ja izskaidrot t?d?j?di, ka sal?dzin?jum? ar augst?ko likmes l?meni p?r?jie l?me?i š?ita niec?gi zemi (37). Tom?r izskat?maj? liet? jau vid?jais l?menis ar nodok?a likmi 4,5 % apm?r? nav uzskat?ms par niec?gu. Turkl?t, jo vair?k nodoklim ir progresivit?tes l?me?u, jo apšaub?m?ka k??st p?rbaude, pamatojoties vien uz augst?ko likmes l?meni. Š?da pieeja piln?gu neveiksmi cieš main?gas progresivit?tes l?knes gad?jum?, kur? nav nek?du l?me?u, k? tas ir, piem?ram, bieži ir ien?kumu aplikšanas ar nodokli gad?jum?.

66. Nep?rliedzina ar? Komisijas priekšlikums, kas paredz jaut?t, vai speci?l? nodok?a kop?jo ie??mumu liel?ko da?u maks? ?rvalstu uz??mumi. Tas nav drošs, bet gan tikai nejaušs korel?cijas r?d?t?js. Pirmk?rt, konkr?taj? gad?jum? – uz ko nor?da Ung?rija – tas t? b?tu ar? proporcion?la nodok?a gad?jum?, ko ar? Komisija pamatoti uzskata par t?du, kas nerada aizdomas. Attiec?g? paz?me ar? vienm?r b?tu izpild?ta, ja tirg? p?rsvar? domin? ?rvalstu uz??mumi.

67. Otrk?rt, netiktu ?emti v?r?, piem?ram, t?di gad?jumi, kad atseviš?iem ?rvalstu uz??mumiem piem?ro b?tiskas nodok?a likmes, savuk?rt daudzi mazie viet?jie uz??mumi, kam

piemēro zemas nodokļa likmes, speciāli nodokļa kopējās iemumās veido tik lielu daļu, ka korelācija būtu jānoraida. Tātad, pakļaujot diskriminācijai rakstura esamību attiecīgajam mazo vietu uzņēmumu pienesumam, tiktu iegūti nejauci rezultāti un tādēļ šāda pieeja nav lietderīga.

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

69. Tomēr arī šāds gadījums diskriminācijai raksturs galu galā būtu atkarīgs no mazo vietu uzņēmumu vidējās nodokļa likmes. Ar šīs faktors nozīmētu nejauci rezultātu iegāšanu un tādēļ tas nav lietderīgs. Dalībvalstis, kas mēģinājis ierastu piesaistīt ierastu investorus, pārkāpi varētu nolemt nepiemērot progresīvo ienākumu nodokli, ja un tāpēc ka jaunie investori – kāds arī bija mēģinājis – ekonomisko panākumu dēļ segtu lielāko daļu nodokļu iemumu (vai nu absolūtos skaitļos vai arī lielāku vidējo nodokļa likmju rezultātā). Tas būtu absurds rezultāts, kas liecina, ka kvantitatīvā pieeja ir nepiemērota.

70. Vienai pašai kvantitatīvai pārbaudei – līdztekus jau raksturotām aprēķina grūtībām (skat. iepriekš 63. un nākamās punktus) – turklāt ir trūkums, ka tā rada nopietnu tiesisko nedrošību, ja nav noteikta konkrēta robežvērtība (38). Tomēr arī konkrēta robežvērtība izraisītu sekundārus sarežģījumus, piemēram, grūti atrisināmus strīdus pretrunīgu statistiku starpā, kā arī rādītāju svārstības laika gaitā.

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

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

73. Ja jau – kā to ir izdarījusi Komisija un iesniedzītāja – par atsaucē faktoru tiek izvēlēti akcionāri, vai lielāku uzņēmumu grupu gadījumā, nosakot, vai attiecīgā nosacījumi faktiski skar uzņēmumu, kas ir citas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidents, uzņēmumu, kas ir trešās valsts rezidents, vai vietu uzņēmumu, nevajadzētu ņemt vērā tikai grupas augstāko vadību (t.i., grupas priekšgalā esošo mētesuzņēmumu) un tās akcionārus? Izskatāmā lietā Tiesai nav zināma mētesuzņēmuma *Vodafone Europe B.V.* vai attiecīgā uzņēmumu grupas priekšgalā esošā mētesuzņēmuma akcionāru struktūra. Šis gadījums pavisam labi atspoguļo kvantitatīvās pieejas neelastīgumu, kas turklāt vāļ ir balstīgs uz sabiedrības akcionāru struktūras uzbūvi.

ii) *Kvalitatīvais kritērijs*

74. Manuprāt, tādēļ par šo tēri kvantitatīvo elementu svarīgāks ir Tiesas tagad biežāk izmantotais kvalitatīvais kritērijs, atbilstoši kuram diferencēšanas pazīmei pēc savas būtības vai parasti jāattiecas uz ierastu sabiedrību (39). Vien nejauci sakarība, pat ja tā kvantitatīvā ziņā ir liela, tādējādi principā nevar būt pietiekama, lai pamatotu netiešu diskrimināciju.

75. Tomēr uz būtību balstās korelācijas kritērijs ir jēkonkretizē, lai izvairītos no tās neierobežotas piemērošanas. Tiesa, piemēram, ir prezumējusi uz būtību balstītu korelāciju situācijā, kad farmaceiti, kas savu darbību jau bija veikuši attiecīgās valsts teritorijā, ieguva priekšrocības jaunu aptieku ierīkošanas atļauju piešķiršanas kontekstā (40). Tā pamatā ir pareizs apsvērumš, ka korelācija starp uzņēmuma juridisko adresi un darbības vietu seko noteiktai iekšējai loģikai vai tipiskumam, nevis balstās uz nejaušm noteikta tirgus vai ekonomikas nozares patērbm.

76. Līdzīgi tas ir spēkā – kā uz to nesen ir norādījis ģenerālvokāts N. Vāls [N. Wahl] (41) – attiecībā uz dalībvalstīs reģistrētu transportlīdzekļu pašniekiem, kuri pārsvarā ir attiecīgās dalībvalsts valstspiederīgie, jo transportlīdzekļu reģistrācija ir saistīta ar transportlīdzekļu pašnieku dzīvesvietu. Šāds gadījums ir arī piesaistes faktora izvēle, ko var izpildīt tikai ģvalstīs reģistrēti transportlīdzekļi, jo attiecīgajā valstī šādi transportlīdzekļi netiek ražoti (42).

77. Uz būtību balstīta korelācija ir jāprezumā arī attiecībā uz ar nodokli apliekamu ienākumu gēšanas pazmi. Iemesls tam ir, ka uzņēmumu nodokļu tiesību aktiem būtībā ir raksturīgs valsts teritorijā gēto un ar nodokli apliekamo ienākumu, no vienas puses, un ģvalstīs gēto un tādēļ valsts teritorijā ar nodokli neapliekamo ienākumu, no otras puses, dublisms. Tādēļ, ja priekšrocību saista ar apliekamo ienākumu vienlaicīgu gēšanu, tā pēc savas būtības korelē ar priekšrocību vietējiem uzņēmumiem (43).

78. Tādējādi nozīmē ir diferencēšanas pazmei piemērošai sakarābai, kas jau abstraktas pieejas gadījumā skaidri ļauj prezumēt korelācijas iespējamību lielākajā daļā gadījumu.

79. Ja šos principus piemēro izskatmājamai lietai, izširošs ir jautājums, vai uzņēmuma apgrozījuma pēc savas būtības korelē ar uzņēmuma vai attiecīgi tā kontrolējošo akcionāru (ģvalsts) juridisko adresi. Šajā kontekstā es jau savos secinājumos lietā *Hervis Sport* norādīju, ka parasti uzņēmumi ar lielu apgrozījumu drēzāk ir piemēroti darboties iekšējā tirgā ģrupas valsts robežā, un, iespējams, līdz ar to pastāv zināma varbūtība, ka šāda veida uzņēmumi veic uzņēmējdarbību arī citās dalībvalstīs (44).

80. Tomēr – kā to tiesas sēdē ir uzsvērusi Vācijas Federatīvā Republika – tas pats par sevi vēl nav pietiekams iemesls. Tikpat labi uzņēmums ar lielu apgrozījumu var piederēt rezidentiem (45). Tas vienā mērā attiecas kā uz mazumtirdzniecību lietā *Hervis Sport*, tā uz izskatmājā lietā aplūkojamo telekomunikāciju nozari. Tā tas it pašā ir tad, ja, kā izskatmājā lietā – skat. Likuma par speciālo nodokli 3. panta 2. punktu –, par atsaucē faktoru tiek izvēlēts nevis pasaules mērogā, bet attiecīgajā valstī sasniegtais apgrozījums. Nav redzama iemesla vispārīgi uzskatīt, ka ģvalstu uzņēmumi, kuri veic uzņēmējdarbību Ungārijā, ar telekomunikāciju pakalpojumiem *Ungārijā* sasniedz lielāku apgrozījumu nekā vietējie uzņēmumi.

81. Citiem vārdiem sakot, apgrozījuma kritērijs pēc savas būtības nav pārrobežu, bet gan – kā to savos rakstveida apsvērumos pamatoti uzsver ģehijas Republika un tiesas sēdē uz to pamatoti norāda Vācijas Federatīvā Republika – neitrāla diferencēšanas pazme. Apgrozījums kā nodokļa bāze tiešā nodokļa aprēķināšanā ir tikpat neitrāls kā, piemēram, peāa (vai aktvi). Pamatbrīvības neparedz priekšrocības nedz vienam, nedz otram. Tādējādi runa ir par vēsturiski noteiktu Ungārijas telekomunikāciju tirgus “nejaušību”, ko Ungārijas likumdevējs, iespējams, apzināti ir izmantojis (par šo aspektu skat. tātāk 83. un nākamās punktus).

82. To apliecina arī Tiesai iesniegtā statistika. Tā, piemēram, vieni statistikas dati liecina, ka Ungārijā desmit lielāko uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāju vidē 2010. gadā bija tikai trīs uzņēmumi, kas nepiederēja ģvalstu akcionāriem. Acīmredzot Ungārijas ekonomikai kopumā ir raksturīgs augsts veismīgu uzņēmumu, kuri pieder ģvalstu akcionāriem, patsvars. Tomēr šīs

ac?mredzot v?sturiski noteiktais apst?klis nenoz?m?, ka ikvienam papildu nodoklim, ko vair?k maks? tirg? ?paši veism?gi uz??mumi, ir netieši diskrimin?joša iedarb?ba.

2) *Apzin?tas un m?r?tiec?gas diskrimin?cijas sekas*

83. Tom?r Komisija v?l ar? apgalvo, ka Ung?rijas likumdev?js speci?lajam nodoklim esot apzin?ti un m?r?tiec?gi pieš??ris diskrimin?jošu iedarb?bu.

84. Šaj? zi?? rodas jaut?jums, vai pamatbr?v?bas ierobežojums ir j?prezum? ar? tad, ja – p?c savas b?t?bas nediskrimin?jošs – diferenc?šanas krit?rijs ir subjekt?vi apzin?ti izv?l?ts, lai pan?ktu, ka kvantitat?v? zi?? p?rsvar? tiek diskrimin?ti uz??mumi ar parasti ?rvalstu akcion?riem. Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, š?dam nodomam j?b?t juridiski noz?m?gam (skat. i) punktu) un atbilstoši pier?d?tam (skat. ii) punktu).

i) *Politisk? nodoma noz?m?gums netiešas diskrimin?cijas izv?rt?jum?*

85. Es saskatu zin?mus riskus, ko rada subjekt?va pieeja faktiski objekt?vi (46) nosak?mai netiešai diskrimin?cijai. It ?paši neskaidr?bas saist?b? ar dal?bvalsts subjekt?v?s v?lmes ?stenot diskrimin?ciju konstat?šanu izraisa šaubas (47) un sekund?rus sarežž??jumus (piem?ram, pier?d?m?bas elements).

86. Tom?r, manupr?t, ?emot v?r? kvalitāt?v? krit?rija j?gu un m?r?i netiešas diskrimin?cijas kontekst? (skat. iepriekš 59. punktu un 74. un n?kamos punktus) un Savien?bas ties?b?s atz?to ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizliegumu (vai attiec?gi aizliegumu r?koties pretrun?gi), princip? – bet tikai ar ?oti stingriem nosac?jumiem – uz šo jaut?jumu ir j?atbild apstiprinoši.

87. Proti, kvalitāt?v? krit?rija m?r?is ir no netieš?s diskrimin?cijas jomas izsl?gt t?ri nejaušu kvantitat?vo korel?ciju. Zin?m? m?r? šis krit?rijs aizsarg? dal?bvalsts autonomiju nodok?u jom? no Savien?bas ties?b?s paredz?tiem ierobežojumiem, kas t?ri kvantitat?v?s pieejas gad?jum? var?tu izriet?t jau no nejauša nodok?u maks?t?ju nerezidentu skaitlisk? p?rsvara noteikt? jom?. Tom?r, ja korel?cija apzin?ti un tikai š?d? veid? ir izv?l?ta, lai m?r?tiec?gi diskrimin?tu nodok?u maks?t?jus nerezidentus, š?d? gad?jum? tr?kst tieši š? nejauš?bas elementa un l?dz ar to z?d ar? dal?bvalsts aizsarg?jam?ba.

88. Š?du pieeju var balst?t uz visp?r?jo principu par ties?bu ?aunpr?t?gas izmantošanas aizliegumu (48), ko Savien?b? piem?ro ne tikai nodok?u maks?t?jiem (skat. jau Savien?bas l?men? Direkt?vas 2016/1164 (49) 6. pantu). L?dz?gi k? ?ener?ladvok?ts M. Kampos San?ess?Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*] (50) es uzskatu, ka, ?emot v?r? LES 4. panta 3. punktu, šis visp?r?jais ties?bu princips galarezult?t? attiecas ar? uz dal?bvalst?m.

89. Tiesa jau ir nospriedusi, ka Savien?bas ties?bas t?d?j?di ir balst?tas uz pamatpremisu, saska?? ar kuru, k? preciz?ts LES 2. pant?, katrai dal?bvalstij ar vis?m p?r?j?m dal?bvalst?m ir kop?gas daudzas Savien?bas pamatv?rt?bas un t?s to savstarp?ji atz?st. Tieši šaj? kontekst? dal?bvalst?m tostarp saska?? ar LES 4. panta 3. punkta pirmaj? da?? min?to loj?las sadarb?bas principu sav?s atbilstošaj?s teritorij?s ir j?nodrošina Savien?bas ties?bu piem?rošana un iev?rošana un šaj? nol?k? j?nosaka visi vajadz?gie visp?r?jie un ?pašie pas?kumi, lai nodrošin?tu to pien?kumu izpildi, kas izriet no L?gumiem vai Savien?bas iest?žu aktiem (51).

90. LES 4. panta 3. punkta trešaj? da?? it ?paši ir izvirz?ta pras?ba, lai dal?bvalstis attur?tos no jebk?diem pas?kumiem, kuri var?tu apdraud?t Savien?bas m?r?u sasniegšanu. Tom?r, ja pilnvaras valsts l?men? (izskat?maj? liet? – papildu ien?kumu nodok?a ieviešana) apzin?ti un vien?gi izmanto t?d? veid?, lai diskrimin?tu tikai ?rvalstu uz??mumus un l?dz ar to ierobežotu tiem Savien?bas ties?b?s garant?t?s pamatbr?v?bas (lai t?d?j?di apietu Savien?bas ties?bas), š?da

r?c?ba ir pretrun? LES 4. panta 3. punkta m?r?im un noteiktos apst?k?os vis?d? zi?? var tikt uzskat?ta par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu. Š?dos apst?k?os taj? var saskat?t ar? netiešu diskrimin?ciju.

91. No iepriekš raksturotaj?m šaub?m tom?r ar? izriet, ka tai j?b?t ?oti ierobežotai atk?pei, kas, iev?rojot dal?bvalstu autonomiju, ir j?piem?ro ierobežoti un kas ir pak?rtota konkr?tiem pier?d?jumiem. Nek?d? gad?jum? nevar vieglpr?t?gi prezum?t, ka dal?bvalsts ir ?aunpr?t?gi izmantojusi ties?bas, pamatojoties vien uz spekul?cij?m, nepietiekami pier?d?tu statistiku, atseviš?iem izteikumiem (52) vai cita veida spekulat?vu retoriku.

92. Šaj? zi?? j?b?t skaidr?m nor?d?m, ka ties?bu akta prim?rais m?r?is bija ?rvalstu uz??mumu diskrimin?cija, ko dal?bvalsts (un nevis tikai atseviš?as iesaist?t?s personas) k? t?du ir uztv?rusi un atbalst?jusi un izv?l?tajam tiesiskajam regul?jumam nevar b?t cits objekt?vs pamats.

ii) *Noz?m?ga nodoma ?stenot diskrimin?ciju pier?d?jums*

93. Izskat?maj? liet? par to ir nopietnas šaubas. Nodoma ?stenot diskrimin?ciju esam?bu Komisija balsta, pirmk?rt, uz saviem nov?rojumiem, atbilstoši kuriem robežl?nija, kas augst?ko apgroz?juma l?meni (virs 5 miljardiem HUF) š?ir no vid?j? (no 500 miljoniem HUF l?dz 5 miljardiem HUF), gandr?z prec?zi atspogu?ojot robežš?irtni starp viet?j?m un ?rvalstu sabiedr?b?m.

94. Tom?r no pievienotajiem apr??iniem tas t? piln?b? neizriet. Atbilstoši Komisijas sniegtajai inform?cijai pirmaj? nodok?a piem?rošanas gad? augst?kaj? progresivit?tes l?men? iek?uva 16 uz??mumi, no kuriem 6 nepieder?ja citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu valstspieder?gajiem un 2 liel?kie uz??mumi citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu valstspieder?gajiem pieder?ja "tikai" 70,5 un attiec?gi 75 % apm?r?. Atbilstoši Komisijas sniegtajai inform?cijai n?košaj? progresivit?tes l?men? starp aptuveni 30 taj? iek?uvušajiem uz??mumiem atrodas ar? 9 uz??mumi, kuru akcion?ru vair?kums ir citu Eiropas Savien?bas dal?bvalstu valstspieder?gie. T?d?j?di ir gr?ti run?t par skaidru robežš?irtni.

95. Otrk?rt, Komisija atsaucas uz attiec?gaj?s parlamenta debat?s paustajiem izteikumiem, k? ar? izvilcumiem no vald?bas dokumentiem, no kuriem izrietot nodok?a diskrimin?jošais m?r?is. Tom?r v?rdu izv?le šaj?s parlamenta debat?s, kas bija velt?tas t? d?v?t? kr?zes nodok?a (Ung?rija ar to m??in?ja atkal iev?rot Savien?bas noteiktos budžeta defic?ta krit?rijus) ieviešanai, ?oti l?dzin?s aktu?laj?m BEPS (53)debat?m. Gan vien?, gan otr? gad?jum? diskusija bija vai attiec?gi ir nevis par liel?ka nodok?a uzlikšanu ?rvalstu uz??mumiem, bet gan par liel?ka nodok?a uzlikšanu *starptautiskiem* uz??mumiem.

96. Proti, parlamenta debat?s b?t?b? tika diskut?ts par probl?mu, ka liel?s starptautisk?s uz??mumu grupas atrod veidus samazin?t savu pe??u Ung?rij?, t?d?? nodok?us liel?koties maks? mazie un vid?jie uz??mumi, ko da??ji paredz?ts nov?rst ar Likumu par speci?lo nodokli. Šaj? zin? ?paša runa bija par starptautiskajiem uz??mumiem, kuru nodok?u prakse ar? bija viens no galvenajiem BEPS (54)debašu iemesliem. K? liecina v?l viena Tiesai iesniegt? statistika, 2010. gad? Ung?rij? no desmit uz??mumiem ar liel?ko apgroz?jumu tikai puse ir maks?jusi uz??mumu ien?kuma nodokli. Tas turkl?t attiecas gan uz rezidenti, gan citu ES dal?bvalstu valstspieder?gajiem piederošiem uz??mumiem. Ar piesaisti pie apgroz?juma vis?d? zi?? var?tu m??in?t atrisin?t šo situ?ciju. Tas atbilst ar? Komisijas iecerei attiec?b? uz pl?noto Savien?bas m?roga digit?lo pakalpojumu nodokli (55). Ar? Komisija m??ina vair?k iesaist?t starptautiskos uz??mumus (galvenok?rt no konkr?t?m treš?m valst?m) publisko izmaksu segšan?, ja šie uz??mumi Savien?b? g?st pe??u, tom?r Savien?b? netiek aplikti ar ien?kumu nodokli. Uz to nevar balst?t Ung?rijai izteikto p?rmetumu par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

97. J?uzsver, ka Komisija atsaucas tikai uz tr?s parlamenta deput?tu izteikumiem parlamenta debat?s un izvilkumiem no vald?bas dokumentiem. Ar? tas, manupr?t, nav pietiekami, lai dal?bvalstij izvirz?tu p?rmetumus par ties?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu. Ja parlamenta debat?s paustie izteikumi b?tu pietiekami, t?d? gad?jum? opoz?cijai (vai pat atseviš?am deput?tam) b?tu iesp?jams ar atbilstošu izteikumu izjaukt ikviena likumdev?ja l?muma pie?emšanu.

98. T? k? parasti vald?bai ir saistošs parlamenta l?mums, nevis otr?di, man ir šaubas par atseviš?u vald?bas dokumentu v?r? ?emšanu. Svar?g?ks ir likuma ofici?lais (juridiskais) pamatojums, nevis v?l?t?jiem paustais likuma b?t?bas politiskais pamatojums (56). No likuma ofici?l? pamatojuma tom?r neizriet, ka attiec?g? nodok?a m?r?is bija nodok?a prim?ra piem?rošana ES dal?bvalstu valstspieder?gajiem.

99. Turkl?t pirmajai nodok?a b?zes kategorijai noteikt? 500 miljonu HUF robeža neattiecas tikai uz ?rvalstu uz??mumiem. Ikviens jauns uz??mums – k? viet?jais, t? ?rvalstu –, kurš darbojas Ung?rijas telekomunik?ciju tirg?, g?tu labumu no ar nodokli neapliekam?s summas. T?d?j?di izv?l?t? nodok?a likmes strukt?ra prim?ri ir labv?l?ga maziem uz??mumiem, it ?paši jaunuz??mumiem, sal?dzin?jum? ar liel?kiem uz??mumiem, kuri jau ir stingri nostabiliz?jušies tirg? (57). Tas, vai 5 miljardu HUF apgroz?juma robeža ir “lab?k?” robeža vai ar? cita summa b?tu bijusi “lab?ka”, ir valsts likumdev?ja l?mums, ko, iz?emot ?aunpr?t?gu izmantošanu, nevar p?rbaud?t nedz Tiesa, nedz Komisija.

100. *Vodafone* un da??ji ar? Komisijas Tiesas s?d? izvirz?to t?zi, ka principam par nodok?u ietur?šanu atbilstoši maks?tsp?jai atbilst tikai uz pe??u balst?ta ien?kumu nodok?a uzlikšana, uzskatu par neatbilstošu. Lai gan apgroz?jums nav oblig?ts maks?tsp?jas r?d?t?js, Ung?rijas likumdev?ja ac?mredzami izdar?tais visp?rin?tais pie??mums, ka liel?ki uz??mumi (t.i., uz??mumi ar liel?ku apgroz?jumu) princip? ir ar? maks?tsp?j?g?ki par maziem uz??mumiem (šaj? kontekst? skat. ar? Likuma par speci?lo nodokli preambulu), katr? zi?? attiecas uz lietu (58). K? tiesas s?d? pamatoti ir uzsv?rusi Polija, ar? (priv?taj?) banku sektors, piem?ram, pieš?irot kred?tu, tiek veikta diferenci?cija atbilstoši kred?t??m?ja apgroz?juma lielumam.

101. Turkl?t apgroz?juma izv?le par atsauces faktoru samazina starptautisku uz??mumu iesp?jas veidot nodok?u sh?mas, kas ir viens no galvenajiem t? saukto BEPS debašu jaut?jumiem p?d?j? desmitgad? un kas bija ar? Ung?rijas parlamenta debašu galvenais jaut?jums. Ar? Komisija ierosina ieviest uz apgroz?jumu balst?tu digit?lo pakalpojumu nodokli noteiktiem digit?l?s nozares uz??mumiem ar lielu apgroz?jumu. 23. apsv?rum? (59) š? nodok?a uzlikšanas metode tiek skaidri pamatota ar to, ka “liel?kiem uz??mumiem ir iesp?ja iesaist?ties agres?v? nodok?u pl?nošan?”.

102. Ja pat Komisija uzskata par lietder?gu noteiktiem uz??mumiem piem?rot uz apgroz?jumu balst?tu progres?vo nodokli, lai pan?ktu taisn?gumu nodok?u jom? starp lieliem uz??mumiem, kas darbojas pasaules m?rog?, un maziem uz??mumiem, kas darbojas (tikai) Eiropas m?rog?, t?d? gad?jum? l?dz?gam valsts nodoklim, kura m?r?is ir liel?kus uz??mumus iesaist?t publisko izdevumu segšan? vair?k nek? mazos uz??mumus, princip? nevar b?t ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana.

d) **Starpsecin?jumi**

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

e) Objektīvi salīdzināma situācija

104. Pieņemot, ka tomēr tiek prezumēta (netieša) diskriminācija, šādā gadījumā Tiesas judikatūrā reizēm kā papildu nosacījums diskriminācijas esamībai tiek izvērtēts, vai abas ar atšķirīgu attieksmi saskārus grupas atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā (60).

105. Kā jau daudzkārt esmu norādījis savos secinājumos (61), šis kritērijs nepieļauj ilgtspējīgus ierobežojumus. Šajā pārraudzītā atsevišķi pamatojuma iemesli – galarezultātā nenosakāmā apmēra (62) – tiek pārvietoti un tādējādi tiem nevar veikt samērīguma pārbaudi. Dažkārt arī Tiesa tādā pamatoti nepiemēro objektīvas salīdzināmības pārbaudi (63). Tādēļ no attiecīgā kritērija būtu jāatsakās.

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

3. Pakārtoti – netiešas diskriminācijas attaisnojums

107. Gadījumā, ja Tiesa uzskatītu, ka, izvēloties par piesaistes faktoru apgrozījuma apmēru, ir notikusi netieša diskriminācija, pakārtoti ir jājautā, vai no tā izrietošā atšķirīgā vidējā nodokļa likme ir pamatota. Pamatbūvniecības ierobežojums, ja tas atbilst primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, var būt pamatots, ja tas ir piemērots mērķa, uz ko tas ir vērstas, sasniegšanai un nepārsniedz mērķa sasniegšanai vajadzīgo (64).

a) Primārie vispārīgo interešu apsvērumi

108. Kā izriet no Likuma par speciālo nodokli preambulas attiecīgā nodokļa mērķis ir atjaunot līdzsvaru budžetā, uzliekot to nodokļu maksātājiem, kuru spēja piedalīties valsts izdevumu segšanā ir lielāka par vispārīgo nodokļu maksāšanas pienākumu. Tiesa gan ir precizējusi, ka budžeta līdzsvara atjaunošana, palielinot nodokļu ieņēmumus, nevar pamatot tādā nodokļu režīmā kā izskatāmā lietā (65). Izskatāmā lietā nodokļa pašā iedarbība nav jāpamato ar vienkāršām fiskālām interesēm, bet gan ar piesaisti nodokļa maksātāju atšķirīgajam ekonomiskajam potenciālam, tādā, ievērojot taisnīgu izmaksu sloga sadalījumu sabiedrībā.

109. Kā jau daudzkārt esmu skaidri norādījis savos secinājumos, es piekrītu Komisijas (66) viedoklim, ka nodokļa maksātāja atšķirīgā maksātspēja principā var pamatot atšķirīgu attieksmi attiecībā uz nodokļu maksātājiem (67). Arī Tiesa ir atzinusi principu par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspējai – katrā ziņā nodokļu režīma saskaņotības pamatojuma kontekstā (68).

110. Iemesls varētu būt fakts, ka daudzās dalībvalstīs princips par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspējai pat ir konstitucionālo tiesību princips, kas daļēji gadījumā ir skaidri nostiprināts konstitūcijās (69), daļēji gadījumā augstākās tiesu iestādes to atvasina no vienlīdzības attieksmes principa (70). Tā kā apgrozījuma apmēru var uzskatīt par noteiktas maksātspējas

rādītāju (skat. iepriekš 100. punktu), šis pamatojums izskatāmā lietā ir pieņemams.

111. Turklāt nodokļu tiesību jomā ir atzīts, ka principā valstij ir leģitīmas intereses piemērot arī progresīvās nodokļa likmes. Tas, ka personas, kam ir lielāka maksātspēja, arī lielāku mērķi var tikt iesaistītas publisko izmaksu segšanā, ir plaši izplatīts arī dalībvalstīs, katrā ziņā attiecībā uz nodokļiem, kurus aprēķina atbilstoši gūtājam peļņai. Pat Eiropas Savienībā izmanto progresīvo nodokļa likmi, apliekot ar to savus ierādus un darbiniekus (71).

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

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

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

b) Ierobežojuma samērīgums

115. Pamatbrīvības ierobežojumam vāļ arī jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šo mērķa sasniegšanai vajadzīgo (72).

1) Piemērotība

116. Saskaņā ar Tiesas judikatūru valsts tiesiskais regulējums ir piemērots izvirzītā mērķa sasniegšanai tikai tad, ja tas faktiski atbilst centieniem sasniegt šo mērķi saskaņotā un sistemātiskā veidā (73).

117. Šajā ziņā Tiesa ņem vērā dalībvalstu rīcības brīvību, pieņemot vispārīgus likumus (74). It īpaši likumdevējam ir jāizdara izvēle ar politiku, ekonomiku un sociālo mērķu saistītos jautājumos. Tam ir arī jāveic sarežģītas pārbaudes (75). Tādēļ, tā kā Savienības tiesību saskaņošana nav veikta, nodokļu tiesību jomā valsts likumdevējam ir zināma rīcības brīvība, nosakot attiecīgu nodokli. Līdz ar to iepriekš minētais konsekvences princips ir ievērots, ja speciālais nodoklis nav acīmredzami nepiemērots, lai sasniegtu izvirzīto mērķi (76).

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

119. Komisija šajā lietā iebilst pret šo uzņēmumu, norādot, ka apgrozījums norādot tikai uz uzņēmuma lielumu un stāvokli tirgū, nevis tā maksātspēju. Apgrozījuma pieaugums automātiski nenozīmē peļņas pieaugumu. Tādēļ neesot tiešas sakarības starp apgrozījumu un uzņēmuma maksātspēju. Šā Komisijas argumentācija izbrūna, jo Savienības mērķa plānotais digitālo pakalpojumu nodoklis, kas pakārtots apgrozījumam, rezultātā tiek pamatots tieši pretī (77).

120. Rezultātā Komisija izskatāmā lietā neievēro, ka tieša sakarība starp nodokļa bāzi (šeit –

apgroz?jumu) un nodok?a m?r?i (šeit – nodok?a uzlikšanu maks?tsp?jai), k? to prasa Komisija, nav vajadz?ga, lai pamatotu ties?bu normas piem?rot?bu. Š?das stingras pras?bas b?tu pretrun? tikko nor?d?tajai dal?bvalstu r?c?bas br?v?bai. Dr?z?k ties?bu norma ir j?uzskata par nepiem?rotu tikai tad, ja sakar?ba visp?r nav saskat?ma.

121. Tom?r izskat?maj? liet? katr? zi?? ir saskat?ma *netieša* sakar?ba starp sasniegto gada apgroz?jumu un maks?tsp?ju. K? es jau esmu nor?d?jusi savos secin?jumos liet? *Hervis Sport*, apgroz?juma apjoms katr? zi?? var tikt uzskat?ts par nodok?u maks?tsp?jas tipu noteicošu r?d?t?ju. To apliecina, pirmk?rt, tas, ka bez liela apgroz?juma liela pe??a nemaz nav iesp?jama, un, otrk?rt, tas, ka pe??a no papildu apgroz?juma (pe??as robežv?rt?ba) parasti pieaug t?d??, ka samazin?s nemain?g?s izmaksas par vienu vien?bu (78). T?d?? nek?d? gad?jum? neš?iet nepamatoti apgroz?jumu, kas ir uz??muma lieluma vai st?vok?a tirg? un potenci?l?s pe??as r?d?t?js, v?rt?t ar? k? uz??muma maks?tsp?jas r?d?t?ju un atbilstoši šim krit?rijam piem?rot nodokli.

122. Pret?ji Komisijas viedoklim, ko t? pauda tiesas s?d?, lai konstat?tu atš?ir?gu attieksmi, b?tiskas noz?mes nav tam, vai progres?vo likmi piem?ro nodoklim, kas balst?ts uz pe??u, vai nodoklim, kas balst?ts uz apgroz?jumu. Ar? uz??muma pe??a ir tikai apr??ina lielums, kas atspogu?o fikt?vu (ar nodokli apliekamu) maks?tsp?ju un ne vienm?r atbilst re?lajai maks?tsp?jai. Uzskat?mi tas k??st lielu ?rk?rtas atskait?jumu gad?jum?, kas pe??u samazina tikai fikt?vi, nevis re?li (t? d?v?t?s sl?pt?s rezerves), vai t? d?v?t?s p?rstruktur?šanas pe??as gad?jum? (maks?tnesp?j?ga uz??muma kreditora atsac?šan?s no pras?juma t? gr?matved?b? tiek ierakst?ta bilances kont? k? pe??a).

123. Turkl?t apgroz?jums zin?m? m?r? pat var b?t piem?rot?ks par pe??u, lai atspogu?otu uz??muma maks?tsp?ju. Proti, apgroz?jums atš?ir?b? no pe??as daudz maz?k ir pieejams samazin?jumam nodok?a b?zes samazin?šanas rezult?t? vai pe??as novirz?šanai, piem?ram, izmantojot iekš?j?s cenas. T?d?? apgroz?juma izv?le par piesaistes faktoru var b?t efekt?vs l?dzeklis, lai st?tos pret? agres?vai nodok?u pl?nošanai, uz ko Komisija pamatoti nor?da saist?b? ar savu priekšlikumu par digit?lo pakalpojumu nodokli, kas balst?ts uz apgroz?jumu (79).

124. T?d?? Ung?rijas speci?lais nodoklis nav ac?mredzami nepiem?rots izvirk?to m?r?u sasniegšanai.

2) *Vajadz?ba*

125. P?rbaudot vajadz?bu saist?b? ar sam?r?gumu, saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru ir j??em v?r?, ka, ja ir iesp?ja izv?l?ties starp vair?kiem piem?rotiem pas?kumiem, ir j?izv?las vismaz?k apgr?tinošais un t? rad?tie trauc?jumi nedr?kst b?t nesam?r?gi ar izvirk?tajiem m?r?iem (80).

126. Šaj? kontekst? rodas jaut?jums, vai apgroz?juma aplikšana ar nodokli sal?dzin?jum? ar pe??as aplikšanu ar nodokli var b?t maz?k apgr?tinošs, tom?r vien?d? m?r? piem?rots l?dzeklis. Šaj? zi?? var?tu izsv?rt, vai ien?kumu aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz pe??u, ir maz?k apgr?tinošs un vien?d? m?r? piem?rots l?dzeklis t?p?c, ka t?d?j?di var izvair?ties no situ?cij?m, kad uz??mumiem, neraugoties uz lieliem zaud?jumiem, piem?ro speci?lo nodokli.

127. Tom?r ien?kumu nodoklis, kas balst?ts uz pe??u, nav maz?k apgr?tinošs un vien?d? m?r? piem?rots l?dzeklis, bet gan pavisam kas cits nek? ien?kumu nodoklis, kas balst?ts uz apgroz?jumu. Veids, k?d? ien?kumus apliek ar nodokli (balstoties uz apgroz?jumu vai balstoties uz pe??u), neatkl?j, vai faktisku zaud?jumu gad?jum? ir j?maks? ar? nodok?i. Ar? ien?kumu nodokli, kas balst?ts uz pe??u, var piem?rot, lai gan uz??mums piedz?vo zaud?jumus. T? tas ir, piem?ram, gad?jum?, ja netiek atz?ti noteikti darb?bas izdevumi – vai ar? iekš?j?s cenas – vai ar?

kreditors kr?zes gad?jum? atsak?s no pras?juma (t? saukt? p?rstruktur?šanas pe??a). Visp?rj? probl?ma, kas saist?ta ar Valsts likum? par ien?kumu nodokli paredz?to nodok?a piem?rošanu, neraugoties uz faktisko (t.i. re?las) maks?tsp?ju, prim?ri ir valsts ties?bu un valsts pamatties?bu, nevis Savien?bas ties?bu probl?ma, jo Savien?bas ties?bu piem?rošanas saska?ošana nav veikta.

128. Turkl?t ien?kumu nodoklis, kas balst?ts uz pe??u, nav ar? vien?d? m?r? piem?rots, lai pan?ktu efekt?vu un nedaudz notur?g?ku nodok?a re?mu. Apgroz?juma izv?lei par piesaistes faktoru ir b?tiska priekšroc?ba, ka tas ir viegl?k nosak?ms un ne?auj vai tikai minim?li ?auj ?stenot nodok?a apiešanas sh?mas.

129. T?d?j?di ir j?secina, ka nav šaubu ar? par vajadz?bu izstr?d?t konkr?tos speci?l? nodok?a noteikumus, lai sasniegtu izvirz?to m?r?i.

3) *Atbilst?ba*

130. Pamatbr?v?bas ierobežojumiem ir j?b?t ar? atbilstošiem izvirz?t? m?r?a sasniegšanai (81). Tas noz?m?, ka ierobežojums un t? sekas nevar b?t nesam?r?gi ar šo m?r?i (82). Cik var spriest, izskat?maj? liet? tas t? ar? nav.

131. Šaj? zi?? vispirms, no vienas puses, ir j?atz?m?, ka likumdev?jam nodok?u jom? katr? zi?? ir b?tiski svar?gs m?r?is nodrošin?t sabiedr?b? izmaksu sloga taisn?gu sadali. Tas pats attiecas uz m?r?i atkal iev?rot ES stabilit?tes krit?rijus. Ar? proporcion?li maks?tsp?j?g?ku personu proporcion?li liel?ka iesaiste izmaksu segšan?, lai atslogotu maz?k maks?tsp?j?gas personas, pati par sevi nav neatbilstoša. Sav?d?k var b?t situ?cij?, kad nodoklim ir “ž?audzoša” iedarb?ba, kas t?d?j?di l?dzin?s apliekama dar?juma aizliegumam.

132. No otras puses, neš?iet, ka tiesisk? regul?juma rad?t?s sekas ir p?r?k smagas. Speci?lais nodoklis it ?paši nepadara neiesp?jamu ekonomiski ienes?gu darb?bu Ung?rijas telekomunik?ciju tirg?. K? iepriekš?jie gadi r?da, attiec?gajam nodoklim nav “ž?audzoša” iedarb?ba. Turkl?t atbilstoši inform?cijai, ko Ung?rija sniedza tiesas s?d?, speci?lais nodoklis samazina ar? pe??u, t?d?? ar to ir saist?ts ien?kumu nodok?a, kas balst?ts uz pe??u, samazin?jums, ja š?ds nodoklis tiek maks?ts. Turkl?t attiec?gais nodoklis jau s?kotn?ji tika uzlikts k? t? d?v?tais kr?zes nodoklis tikai uz tr?s gadiem un t?d?? tam bija vien pagaidu raksturs.

133. T?d?j?di ir j?secina, ka br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, ko rada uz apgroz?jumu balst?ts progres?vais ien?kumu nodoklis, kas j?maks? telekomunik?ciju uz??mumiem ar lielu apgroz?jumu, ir pamatots.

4. **Secinājumi par pirmo prejudici?lo jaut?jumu**

134. LESD 49. un 54. pants pie?auj Ung?rijas speci?lo nodokli, kas attiecas uz telekomunik?ciju tirgu.

C. **Otrais prejudici?lais jaut?jums: valsts atbalsta aizlieguma p?rk?pums**

135. Saist?b? ar to v?l ir j?analiz? progres?v? Ung?rijas speci?l? nodok?a valsts atbalsta raksturs attiec?b? uz telekomunik?ciju tirgu. Iesniedz?jtiesa to saskata apst?kl?, ka liel?ko nodok?a likmi 6,5 % apm?r? piem?ro tikai p?c tam, kad ir sasniegta noteikta apgroz?juma robeža.

1. **Par otr? prejudici?l? jaut?juma pie?emam?bu**

136. Tom?r vispirms ir j?preciz?, vai l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiec?b? uz otro jaut?jumu visp?r ir pie?emams. Min?tais izriet no Tiesas past?v?g?s judikat?ras, atbilstoši kurai nodok?a maks?js nevar aizbildin?ties ar to, ka nodok?u pas?kums, no kura g?st labumu citi

uz??mumi, ir valsts atbalsts, lai izvair?tos no š? nodok?a samaksas (83).

137. Tom?r, ja nodokli izmanto noteiktiem m?r?iem un it ?paši nol?k? rad?t priekšroc?bas citiem uz??mumiem, katr? zi?? ir j?izv?rt?, vai nodok?a ie??mumi tiek izmantoti veid?, par kuru nav šaubu no ties?bu aktu atbalsta jom? viedok?a (84). Š?d? gad?jum? attiec?gais nodok?a maks?t?js var v?rsties ar? pret paša nodok?u slogu, kas noteikti ir saist?ts ar priekšroc?b?m treš?m person?m.

138. Tom?r šis nav t?ds gad?jums. Šaj? liet? pras?t?jam pamatliet? piem?ro visp?r?ju nodokli, ko ieskaita valsts kop?j? budžet? un kas l?dz ar to konkr?ti nepieš?ir priekšroc?bas k?dai trešai personai. T?d?j?di pras?t?js izskat?maj? liet? v?ršas tikai pret vi?am adres?tu pazi?ojumu par nodok?a piem?rošanu un uzskata to par nelikum?gu, jo citiem nodok?a maks?t?jiem nodoklis netiek piem?rots t?d? paš? apm?r?.

139. T?d?? *Vodafone* valsts ties? nevar atsaukties uz citiem uz??mumiem pieš?irt? atbr?vojuma no nodok?a nelikum?bu, lai izvair?tos no š? nodok?a samaksas.

140. Š?iet, ka pret to iebilst vien?gi Tiesas spriedums *Air Liquide Industries Belgium* (85). Atbilstoši šim spriedumam, lai dažus prejudici?los jaut?jumus uzskat?tu par pie?emamiem, pietiek ar to, ka nodok?a maks?t?ju "pras?bas" ir v?rstas "ar? uz ties?bu aktu sp?k? esam?bas apšaub?šanu". Nav svar?gi, vai tas t?d? tiesved?b? par pazi?ojuma par nodok?a piem?rošanu likum?bu k? izskat?maj? liet? visp?r t? ir. Tas t?p?c, ka pat attiec?gaj? spriedum? Tiesa v?l?k pamatoti uzsver, ka "nodok?u par?dnieki, lai izvair?tos no attiec?g? nodok?a samaksas, nevar atsaukties uz to, ka t?ds atbr?vojums no nodok?a, ko bauda citi uz??mumi, ir valsts atbalsts" (86). Ja tas t? ir, tad tiesved?b?, kur? – k? izskat?maj? liet? – tiek v?rt?ti tikai paša maks?jamie nodok?i, jaut?jumam par atbalstu k?dam citam nav noz?mes l?muma pie?emšan?, t?d?j?di tas nav pie?emams.

141. Šaj? zi?? ir ar? j??em v?r?, ka princip? Komisijas uzdevums ir r?p?ties par nelikum?gi pieš?irta atbalsta atg?šanu, k? to Tiesa nesen atkal ir preciz?jusi (87). Tom?r nodok?a nepiem?rošana *Vodafone* nenoz?m?tu atg?šanu, bet gan paplašin?tu atbalstu, attiecinot to uz v?l vienu personu (šaj? gad?jum? – *Vodafone*), un t?d?j?di nevis nov?rstu, bet gan pastiprin?tu konkurences izkrop?ošānu.

142. Turpretim iepriekš min?tajai judikat?rai atbilst situ?cija, kad tiesa, kurai j?lemj par atbr?vojuma no nodok?a pieš?iršanu – k? tas bija liet? *A?Brauerei* (88)–, šo jaut?jumu var uzdot Tiesai. Attiec?g? lieta, pret?ji tiesas s?d? izteiktajam Komisijas viedoklim, tieši nav sal?dzin?ma ar izskat?mo lietu. Tas t?p?c, ka attiec?gaj? liet? tiek apl?kota atbalsta pieš?iršana t? sa??m?jam, nevis pazi?ojuma par nodok?a piem?rošanu atcelšana treš?s personas (šaj? gad?jum? – *Vodafone*) lab?, kas v?l?tos atbalstu attiecin?t uz sevi.

143. To neietekm? ar? fakts, ka – k? tiesas s?d? ir nor?d?jis *Vodafone* – atg?šana neesot iesp?jama, mazos uz??mumus *ex post* apliekot ar nodokli. Ja dal?bvalstij iz??muma gad?jum? nav iesp?jams atg?t atbalstu, k? izriet no Regulas (EK) Nr. 659/1999 (89) 14. panta 1. punkta, tad ar? netiek pras?ta atbalsta atg?šana. Tiesa ir l?musi, ka princips "*impossibilium nulla obligatio est*" ir viens no Savien?bas ties?bu visp?r?jiem principiem (90). T?d?? pat š?d? gad?jum? nedz LESD 107. un 108. pants, nedz iepriekš min?t?s regulas normas neparedz atbalsta paplašin?šanu *a posteriori*, attiecinot to v?l uz cit?m person?m.

144. Pret?ji tiesas s?d? izteiktajam Komisijas viedoklim, prejudici?l? jaut?juma pie?emam?bu nevar atvasin?t ar? no Tiesas jaun?k? nol?muma liet? *ANGED* (91) par Sp?nijas (re?ion?lo) mazumtirdzniec?bas nodokli. Attiec?gaj? tiesved?b? valsts ties? tika v?rt?ts pats likums (ar *erga omnes* iedarb?bu), nevis tikai individu?ls pazi?ojums par nodok?a piem?rošanu. Šaj? kontekst?

papildus apsvērumi attiecībā uz LESD 107. pantu minētajā lietā iesniedzējtiesai katrā ziņā bija lietderīgi, tādēļ Tiesa pamatoti apstiprināja prejudiciālo jautājuma pieņemību.

145. Tomēr, ja sprieduma sekas attiecas vien uz lietas dalībnieku, kurš – kā to izskatīmajā lietā ir apstiprinājuši lietas dalībnieki – vērstas tikai pret viņam izsniegto paziņojumu par nodokļa piemērošanu, šādā gadījumā apsvērumi, ko Tiesa ir attēstījusi lietā *ANGED*, nav piemērojams un tādēļ ir jāpiemēro iepriekš minētais princips. Tādējādi atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai – kas ir minēta pat tiesas spriedumā *Air Liquide Industries Belgium* (92) – izskatīmajā lietā otrs prejudiciālais jautājums ir nepieņemams (93).

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

147. Pamatojoties uz iepriekš minēto, nav nedz iemesla, nedz vajadzības atkāpties no Tiesas līdzšinējās judikatūras, atbilstoši kurai, lai izvairītos no šā nodokļa samaksas, nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu pasākums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts(94). Tādējādi lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu otrā jautājuma kontekstā jau ir nepieņemams.

2. Pakārtoti – juridiskais novērtējums

148. Ja Tiesa tomēr apstiprinātu otrā prejudiciālo jautājuma pieņemību, tai būtu jāizvērtē, vai nodokļa atvieglojuma piemērošana (apgrozījuma ziņā) vidējiem uzņēmumiem un attiecīgi atbrīvojuma no nodokļa piemērošana (apgrozījuma ziņā) maziem uzņēmumiem ir saskaņā ar atbalsts LESD 107. panta 1. punkta nozīmi.

149. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, lai pasākumu varētu kvalificēt par “valsts atbalstu” LESD 107. panta 1. punkta nozīmi, pirmkārt, pasākumam ir jābūt saistītam ar valsts iejaukšanos vai valsts līdzekļu izmantošanu. Otrkārt, iejaukšanās pasākumam jābūt tādām, kas var ietekmēt tirdzniecību starp dalībvalstīm. Treškārt, ar to ir jāsniedz selektīva priekšrocība atbalsta saņēmējam. Ceturkārt, tam ir jārada vai jādraud radīt konkurences izkropojumus (95).

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

151. Šis apstāklis ir pamudinājis enerģētiskā advokātu H. Saugmandsgors ēne [H. Saugmandsgaard Øene] principā apšaubīt Tiesas līdzšinējo analīzes shēmu. Tā višķir skaidri izteicis savu viedokli (96):

“?emot gal?ju piem?ru, pas?kums, ar ko tiek paredz?tas progres?vas nodok?u likmes, kas tiek noteiktas atkar?b? no ien?kumu l?me?a, nep?rprotami ir visp?r?js pas?kums saska?? ar parasto anal?zes metodi, jo iesp?jams sa?emt vislabv?l?g?k?s nodok?u likmes ir ikvienam uz??mumam. Savuk?rt saska?? ar atsauc?es ietvara metodi vislabv?l?g?k?s nodok?u likmes ir t?da diferenci?cija, kas ir atz?stama par pie?aujamu vai nu sal?dzin?m?bas neesam?bas d?? (otrais posms), vai ar? t?d??, ka past?v attaisnojums, kas ir pamatots ar konkr?t? re??ma raksturu vai visp?r?jo sist?mu (tre??ais posms). Lai b?tu piln?gi skaidrs – es, protams, neuzskatu, ka atsauc?es ietvara metode autom?tiski novestu pie progres?vo nodok?u likmju atz?šanas par “selekt?v?m” [(97)], bet uzskatu, ka ?? metode ietver ??du iesp?ju, jo t? noved pie interes?šan?s par to pas?kumu likum?bu, kuri tiek atst?ti ?rpus parast?s anal?zes metodes. ??is valsts atbalsta discipl?nas papla??in?šanas risks jo ?pa??i var?tu attiekties uz pas?kumiem, kas ir l?dz?gi tiem, kurus Tiesa agr?k defin?jusi k? “visp?r?jus”.

152. Piekr?tu ??m ?aub?m, tom?r, manupr?t, t?s var ?emt v?r? ar? atbilsto??i t? d?v?tajai atsauc?es ietvara metodei. Atbilsto??i ??ai metodei vispirms ir j?analiz?, kur ir saskat?mas priek??roc?bas (skat. 153. un n?kamos punktus), kas var?tu b?t v?rt?jamas k? selekt?vas (skat. 157. un n?kamos punktus)..

a) Par priek??roc?bas j?dzienu

153. Atbildot uz jaut?jumu, vai ar pamatliet? apl?kojamaj?m ties?bu norm?m atbalsta sa??m?jam tiek pie??irta priek??roc?ba, ir j?nor?da, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru par valsts atbalstu uzskata visu veidu iejauk??an?s pas?kumus, ar kuriem var tie??i vai netie??i tikt atbalst?ti atsevi??i uz??mumi vai rad?tas tiem t?das ekonomisk?s priek??roc?bas, ko ??ie sa??m?ji uz??mumi parastos tirgus apst?k?os neb?tu var?ju??i g?t (98).

154. LESD 107. panta 1. punkts var attiekties ar? uz nodok?u priek??roc?bu, kas, kaut ar? nav valsts l?dzek?u pie??ir??ana, tom?r sa??m?jiem rada finansi?li izdev?g?ku st?vokli nek? p?r?jiem nodok?u maks?t?jiem (99). Par atbalstu it ?pa??i tiek uzskat?ti iejauk??an?s pas?kumi, kas da??d? veid? atvieglo to nastu, kas *parasti* gulstas uz uz??muma bud??etu, un kam, kaut ar? tie nav subs?dijas ?? j?dziena ?aur? izpratn?, tom?r ir t?ds pats raksturs un ir t?das pa??as sekas (100).

155. Atbr?vojuma no nodok?a un nodok?a atvieglojuma piem?ro??ana nerada priek??roc?bas. Visiem uz??mumiem – k? maziem, t? lieliem –, kuru apgroz?jums nep?rsniedz 500 miljonus HUF, nodokli nepiem?ro, bet tiem, kuru apgroz?jums ir robe??s no 500 miljoniem HUF l?dz 5 miljardiem HUF, piem?ro nodok?a atvieglojumu. Tas attiecas ar? uz *Vodafone*.

156. Katr? zi?? no progresivit?tes izrieto?? at??ir?g? vid?j? nodok?a likme – uz ko balst?s gan *Vodafone*, gan Komisija – ir priek??roc?ba, kas sniedz atbalstu nodok?a maks?t?jiem ar nelielu apgroz?jumu.

b) Priek??roc?bas selektivit?te nodok?u ties?b?s

157. ??aj? zi?? ir j?izv?rt?, vai zem?kaj? vid?j? nodok?a likm?, ko piem?ro maza apgroz?juma gad?jum?, ir saskat?ma “priek??rokas do??ana konkr?tiem uz??mumiem vai konkr?tu pre?u ra??o??anai” LESD 107. panta 1. punkta izpratn? un vai t?gad Tiesas judikat?ras izpratn? ir konstat?jama “selekt?va priek??roc?ba”.

158. ??das selektivit?tes izv?rt???ana saist?b? ar dal?bvalstu ties?bu norm?m nodok?u un nodevu jom? sag?d? nopietnas gr?t?bas (101). Tiesas judikat?r? k? atskaites punkts past?v?gi tiek atkr?tot, ka nodok?u re??ms nav selekt?vs, ja tas bez iz??muma ir piem?rojams visiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem (102). Atbilsto??i iepriek?? min?tajam selektivit?te b?tu

j?noraida. Tas pats izriet no sprieduma *World Duty Free Group* u.c. (103). Tas t?p?c, ka min?taj? spriedum? bija runa par ?pašu viet?jo uz??mumu “eksporta veicin?šanas” gad?jumu saist?b? ar ieguld?jumiem ?rvalst?s par sliktu ?rvalsts uz??mumiem, kas ir pretrun? LESD 111. pant? ietvertajam juridiskajam apsv?rumam. T?p?c ?pašas eksporta subs?dijas var atbilst selektivit?tes krit?rijam ar? tad, ja t?s tiek pieš?irtas visiem nodok?u maks?t?jiem.

159. Ar? apst?klis vien, ka ar nodok?a rež?mu tiek pieš?irtas priekšroc?bas tikai tiem uz??mumiem, kuri atbilst t? nosac?jumiem – izskat?maj? liet? t? ir konkr?tu apgroz?juma robežu nesasniedzšana –, v?l ne?auj secin?t, ka šis rež?ms ir selekt?vs (104). T?p?c ar? šaj? kontekst? selektivit?te b?tu j?noraida.

160. Tom?r vienlaic?gi ir skaidrs, ka ar? visp?r?jie nodok?u likumi ir j?v?rt?, ?emot v?r? LESD 107. pant? noteikto atbalsta aizliegumu (105). T?p?c nodok?u priekšroc?bu selektivit?tes noteikšanai Tiesa ir izvirz?jusi ?pašus nosac?jumus. Šaj? zi?? nav svar?gi, vai t? tiek raksturota k? divu posmu vai tr?s posmu pieeja (106). Galven? noz?me vienm?r ir tam, vai nodok?u priekšroc?bas nosac?jumi atbilstoši valsts nodok?u rež?ma krit?rijiem ir izv?l?ti nediskrimin?joši (107).

161. T?p?c vispirms ir j?noskaidro, k?ds attiec?gaj? dal?bvalst? ir visp?r?jais jeb “parastais” nodok?u rež?ms. ?emot v?r? šo visp?r?jo jeb “parasto” nodok?u rež?mu, n?kamaj? sol? ir j?nosaka, vai priekšroc?ba, kas pieš?irta ar p?rbaud?mo nodok?a pas?kumu, ir selekt?va (108). Tas paredz, ka objekt?vi sal?dzin?m? situ?cij? esoši uz??mumi saskaras ar atš?ir?gu attieksmi, kas nevar tikt pamatota. Turkl?t – katr? zi?? atbalsta proced?r? – Komisijai ir pien?kums pier?d?t atš?ir?gas attieksmes esam?bu un dal?bvalstij ir pien?kums pier?d?t, ka atš?ir?g? attieksme ir pamatota (109).

162. Piekr?tu ?ener?ladvok?tam M. Bobekam (110), ka selektivit?tes p?rbaude galarezult?t? ir “tikai” diskrimin?cijas p?rbaude. T?d?? es vispirms p?rbaud?šu atš?ir?gas attieksmes esam?bu (skat. 173. un n?kamos punktus) un p?c tam izv?rt?šu š?s atš?ir?g?s attieksmes pamatojumu (skat. 176. un n?kamos punktus). Vispirms es v?l raksturošu, k?p?c parast? anal?zes sh?ma atsaucies ietvara pirmreiz?j?s izveides gad?jum? ir nedaudz j?p?rveido (skat. 164. punktu).

1) *Groz?jumi, pirmo reizi izveidojot atsaucies ietvaru*

163. Attiec?b? uz visp?r?ju nodok?u rež?mu, it ?paši t?du, kas tikai veido atsaucies ietvaru, to selektivit?tes konstat?šanai ir vajadz?ga p?rveidota anal?ze. Tam pamat? ir fakts, ka visp?rpiem?rojam? nodok?u rež?m? neizb?gami rodas nodok?u diferenci?cija – atš?ir?b? no subs?dijas šaur? noz?m? naudas maks?jumu veid? –, t? vien?d? m?r? attiecas uz visiem un nodok?u maks?t?jam šo, iesp?jams, izdev?go diferenci?ciju neizb?gami piem?ro visp?r?g? veid? bez vi?a paša l?dzdal?bas. T?d?? š? situ?cija ?oti b?tiski atš?iras no “parasta” individu?la atbalsta.

164. Š?du p?rveidotu anal?zi Tiesa rezult?t? praks? jau izmantoja *ANGED* liet?s (111), kur?s ar? nebija atsaucies ietvara, no k? atk?p?s tiesiskais regul?jums, bet gan str?d?gais tiesiskais regul?jums pats bija atsaucies ietvars. T? tas ir ar? izskat?maj? liet?. Progres?v? nodok?a likme noteiktiem uz??mumiem nav atk?pe no “parast?s” (proporcion?l?s ?) nodok?a likmes, bet gan pati ir noteikums. Š? noteikuma rezult?t? visiem nodok?a maks?t?jiem piem?ro atš?ir?gas vid?j?s nodok?a likmes.

165. Ta?u š?da “labv?l?ga” visp?r?ja diferenci?cija, kas nav subs?dijas šaur?k? noz?m?, saska?? ar Tiesas judikat?ru var tikt uzskat?ta par atbalstu tikai tad, ja t? ir t?m *identiska* p?c rakstura un rada t?das pašas sekas (112). Tas it ?paši attiecas uz dal?bvalstu autonomiju nodok?u jom?, ja t?s pirmoreiz defin? atsaucies ietvaru.

166. Tikai tad, ja dalībvalsts atsaucēs ietvara definīciju izmanto kā līdzekli, lai piešķirtu priekšrocības mērītiem, kas ir sveši šim nodokļu režīmam, pastāv arī pietiekams iemesls pielīdzināt šīs nodokļu priekšrocības subsīdijām šaurākā nozīmē (113). Tādējādi pasākumu, ar kuru tiek izdarīta atkāpe no vispārīgā nodokļu režīma, var pamatot ar nodokļu režīma raksturu vai struktūru, ja attiecīgā dalībvalsts var pierādīt, ka šis pasākums tieši izriet no tās nodokļu režīma pamatēsošajiem vai galvenajiem principiem (114). Tādēļ ir gandrīz neiespējami, ka vispārīgā diferenciācija saskaņotā nodokļu režīmā var nozīmēt selektīvu priekšrocību.

167. Tuvāk aplūkojot, šis apsvērums ir pamats arī fundamentālajam spriedumam lietā *Gibraltar* (115), uz kuru Komisija galvenokārt balstās savā rakstveida argumentācijā. Ar attiecīgajai lietā atsaucēs ietvars tikai tika veidots un faktiski tā rezultātā zonu sabiedrības netika apliktas ar nodokli, lai gan no jauna ieviestu ienākumu nodokļa režīmu bija paredzēts piemērot visiem uzņēmumiem vienādi (gan atbilstoši to maksātspējai). Attiecīgajai atsaucēs ietvarā likumdevēja izvēlētās tādus kritērijus kā algu apjomu un telpu izmantošanu uzņēmējdarbības veikšanai, lai uzliktu ienākumu nodokli, kas balstīts uz peļņu. Tādēļ – un to noteica fakts, ka Apvienotā Karaliste atbalsta procedūrā nebija norādījusi pamatojumu – Tiesa apstiprināja Komisijas konstatāto saskaņotības trūkumu (116).

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

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

2) *Saskaņotības pārbaudes kritērijs*

170. Vairāku enerģētiskā ladvokātu (117) izteiktās šaubas (it īpaši saistībā ar problēmu, nosakot pareizo atsaucēs ietvaru un vispārīgā pārbaudot visu valsts nodokļu likumu vienlīdzību, vienlaicīgi ņemot vērā dalībvalstu autonomiju nodokļu jomā) var ņemt vērā, piemērojot vienkāršotu kritēriju, vērtējot vispārīgā nodokļu likuma saskaņotību ar nodokļu tiesību m. Atbilstoši šai pieejai vispārīgā diferenciācija, veidojot atsaucēs sistēmu, ir selektīvs pasākums tikai tad, ja tā, ņemot vērā likuma mērķi, nav balstīta uz loģiska pamata. Bez šāda vienkāršota kritērija Tiesai galarezultātā būtu jāvērtē jebkura diferenciācija ikvienā valsts nodokļu likumā, jo tā neizbēgami atbalsta vienu nodokļu maksātāju un citu nostāda nelabvēlīgākā situācijā.

171. Tāpēc par selektīvu priekšrocību var runāt tikai tad, ja, pirmkārt, ar attiecīgo pasākumu (izskatāmā lietā – progresīvā nodokļa likme) tiek ieviestas atšķirības tirgus dalībnieku starpā, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu režīma paredzēto mērķi, atrodas faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā (118), kas ir acīmredzama.

172. Pat ja šis nosacījums ir izpildīts, otrkārt, priekšrocība var tikt pamatota ar tās sistēmas, kuras dāvē ir, raksturu vai vispārīgajiem mērķiem, it īpaši tad, ja nodokļu režīms tieši izriet no valsts nodokļu sistēmai pamatēsošajiem vai vadošajiem principiem (119), kam katrā ziņā jābūt

vien skaidri identificējamiem. Bez tam diferenciāciju var pamatot arī ārpus nodokļu jomas esoši identificējami iemesli, kā tas lietā *ANGED* tika apstiprināts, piemēram, saistībā ar vides aizsardzības un teritorijas plānošanas iemesliem mazumtirdzniecības objektiem piemērota nodokļa kontekstā (120).

i) *Atšķirīga attieksme pret salīdzināmā situācijā esošiem uzņēmumiem*

173. Šajā ziņā vispirms ir jāizvērtē, vai dalībvalsts nodokļu sistēmā ir identificējama nepamatota atšķirīga attieksme. Turklāt šīs nepamatotās atšķirīgās attieksmes gadījumā atbilstoši LESD 107. panta 1. punkta formulējumam būtu jābūt runai par diferenciāciju vai nu konkrēta uzņēmuma, vai arī konkrēta preču ražošanas labā. Tāpēc it paši spriedumā *Gibraltar Tiesa* ir atzinusi, ka nodokļu režīmam priekšrocību saņēmēji uzņēmumi saistībā ar to raksturogajām īpašībām ir jāidentificē kā privileģēta kategorija (121).

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

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

ii) *Pakārtoti – atšķirīgas attieksmes pamatojums*

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

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

178. Turklāt vērā tiek ņemti ne tikai valsts likuma skaidri minētie mērķi, bet arī tie mērķi, kas no valsts likuma izriet tā interpretācijas rezultātā (123). Pretējā gadījumā tiktu ņemta vērā tikai likumdošanas metode. Tomēr Tiesa savā judikatūrā vienmēr ir uzsvērsi, ka atbalsta jomā valsts īstenotie pasākumi jāvērtē atkarībā no to ietekmes un neatkarīgi no izmantotā metodēm (124).

179. Tādējādi ir jānoskaidro, vai Ungārijas speciālā nodokļa likmju progresivitāte nav balstīta konkrētajā nodokļu likumā, bet gan tai ir ārpus attiecīgā likuma esoši, neidentificējami – citiem vārdiem sakot, neatbilstoši – mērķi (125).

180. Izskatāmajā lietā to var skaidri noraidīt. Kā minēts iepriekš (108. un nākamie punkti), likuma preambulas skaidri minētais mērķis ir nodokļa uzlikšana maksātpjāi, kas izskatāmajā lietā tiek atvasināta no apgrozījuma apmēra. Turklāt – un tas *per se* piemērot progresīvajai nodokļa likmei un tādēļ ir tai raksturīgi – tiek izvirzīts arī zināms “ienākumu pārdāles” mērķis, ja ekonomiski spēcīgākiem tirgus dalībniekiem piemēro finansiāli lielāku slogu nekā ekonomiski vājākiem tirgus dalībniekiem (sociāli atbildīgas valsts principa izpausme). Ar Komisija savā 2016. gada 19. jūlija paziņojumā “par LESD 107. panta 1. punktā minēto valsts atbalsta jēdzienu” (turpmāk tekstā – “paziņojums”) atzīst “ienākumu pārdāles mērķi” ienākumu nodokļa progresīvā rakstura kontekstā par attaisnojošu iemeslu (126).

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

182. Pret?ji Komisijas ac?mredzami paustajam viedoklim, ar? ien?kumu nodok?a piem?rošana, balstoties uz pe??u, nav vien?gais pareizais nodok?a piem?rošanas veids, k? Tiesa par to nesen ir nospriedusi (127), bet gan ar? vien *metode*, lai vien?d? veid? apr??in?tu un uzliktu nodokli nodok?a maks?t?ja apliekamajai maks?tsp?jai (skat. iepriekš 100. punktu).

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

184. Apgrozējuma lielums liecina (katr? zi?? ne ac?mredzami k??daini) par noteiktu maks?tsp?ju (skat. 118. un n?kamos punktus). T?p?c apgrozējums – k? Komisija to pati par?da ar priekšlikumu par digit?lo pakalpojumu nodokli (128)– ar? var tikt uzskat?ts par (nedaudz neprec?z?ku) r?d?t?ju liel?kam ekonomiskam potenci?lam, t?d?j?di ar? liel?kai maks?tsp?jai.

185. Raugoties ar? no administrat?v? procesa viedok?a, nevar iebilst, ka to mazumtirdzniec?bas uz??mumu skaits, uz kuriem attiecas nodoklis un kuri p?c tam ir j?p?rbauda, tiek samazin?ts, nosakot robežv?rt?bu. T?, piem?ram, atbilstoši Savien?bas ties?bu aktiem PVN jom? t? sauktajiem mazajiem uz??mumiem (t.i., uz??mumiem, kuru apgroz?jums nep?rsniedz zin?mu “neapliekamo minimumu”) nodoklis netiek uzlikts (skat. PVN direkt?vas 282. un n?kamos pantus).

186. Turklēt saistību ar izvirzītajiem likuma mērķiem apgrozījuma, nevis peļņas, izvēle par atsaucies faktoru ir pilnīgi saprotama, jo apgrozījums ir viegli konstatējams (vienkārša un efektīva pārvaldība (129)) un to ir grūtāk apiet nekā, piemēram, peļņu (skat. iepriekš 123. punktu). Ar nodokļu tiesību jaunprātīgas izmantošanas novēršana atbalsta noteikumos var būt pamatojums, ka to jau ir lūmusi Tiesa (130).

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

3. Secin?jumi

188. J?secina, ka ar progres?vo nodok?a likmi neizb?gami saist?tais zem?kais vid?jais nodok?a re?žms (ko šaj? gad?jum? piem?ro uz??mumiem ar maz?ku apgroz?jumu) nav attiec?go uz??mumu selekt?va priekšroc?ba.

VI. Secin?jumi

189. ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, ierosinu uz *F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság*

(Budapeštas Administratīvā un darba lietu tiesa, Ungārija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1. Atšāirīgais nodokļa režīms, kas izriet no progresīvās nodokļa likmes, nav brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas noteikta LESD 49. pantā, to skatot kopā ar LESD 54. pantu, netiešs ierobežojums. Tā tas ir arī tad, ja lielākiem uzņēmumiem tiek uzlikts lielāks ienākumu nodoklis, kas balstīts uz apgrozījumu, un šie uzņēmumi faktiski pārsvarā pieder valsts akcionāriem. Savādāk tas varētu būt vien tad, ja var tikt pierādīta dalībvalsts īstenota tiesību āunprātīgā izmantošana. Šajā lietā tas tā nav.

2. Atšāirīgais nodokļa režīms, kas izriet no progresīvās nodokļa likmes, nav nedz selektīva priekšrocība par labu uzņēmumiem ar nelielu apgrozījumu (tādējādi tas nav atbalsts), nedz uzņēmumi ar lielāku apgrozījumu var uz to atsaukties, lai izvairītos no sava pienākuma maksāt nodokļus.

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

1 Oriģinālvaloda – vācu.

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

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

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

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

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

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

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

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

- 10 Spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 21. punkts).
- 11 Spriedums, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 19. punkta beigu da?a).
- 12 Spriedumi, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors u.c.* (C?475/17, EU:C:2018:636, 37. punkts), 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 26. punkts), 2004. gada 29. apr?lis, *GIL Insurance u.c.* (C?308/01, EU:C:2004:252, 32. punkts), un 1992. gada 31. marts, *Dansk Denkvit un Poulsen Trading* (C?200/90, EU:C:1992:152, 11. un 14. punkts).
- 13 Spriedumi, 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 28. punkts), 1999. gada 8. j?nijs, *Pelzl u.c.* (C?338/97, C?344/97 un C?390/97, EU:C:1999:285, 21. punkts), un 1992. gada 7. maijs, *Bozzi* (C?347/90, EU:C:1992:200, 12. punkts).
- 14 Padomes direkt?va (2008. gada 16. decembris) par ak?zes nodok?a piem?rošanas visp?r?ju re?mu, ar ko atce? Direkt?vu 92/12/EEK (OV 2009, L 9, 12. lpp.).
- 15 Par šo pras?bu skat. tikai spriedumus, 2018. gada 7. augusts, *Viking Motors u.c.* (C?475/17, EU:C:2018:636, 46. un 47. punkts) – negat?vi, ka novirz?šanas zi?? past?v nenoteikt?ba, un 2006. gada 3. oktobris, *Banca popolare di Cremona* (C?475/03, EU:C:2006:629, 33. punkts).
- 16 Spriedumi, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 40. punkts), 1995. gada 11. augusts, *Wielockx* (C?80/94, EU:C:1995:271, 16. punkts), un 1995. gada 14. febru?ris, *Schumacker* (C?279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts).
- 17 Spriedumi, 2018. gada 4. j?lijs, *NN* (C?28/17, EU:C:2018:526, 17. punkts), 2014. gada 1. apr?lis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C?80/12, EU:C:2014:200, 17. punkts), un 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544, 41. punkts).
- 18 Spriedumi, 2008. gada 2. oktobris, *Heinrich Bauer Verlag* (C?360/06, EU:C:2008:531, 25. punkts), un 2000. gada 14. decembris, *AMID* (C?141/99, EU:C:2000:696, 20. punkts); skat. ar? manus secin?jumus liet? *ANGED* (C?233/16, EU: 2017:852, 40. punkts).
- 19 Spriedumi, 2014. gada 1. apr?lis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C?80/12, EU:C:2014:200, 23. punkts), 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics* (C?18/11, EU:C:2012:532, 39. punkts); š?d? noz?m? ar? spriedums, 1994. gada 12. apr?lis, *Halliburton Services* (C?1/93, EU:C:1994:127, 18. un n?kamie punkti).
- 20 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C?657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts), 2015. gada 16. apr?lis, Komisija/V?cija (C?591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts).
- 21 Šaj? zi?? skat, manus secin?jumus liet?s *X* (C?498/10, EU:C:2011:870, 28. punkts), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 82. un n?kamie punkti), *X* (C?686/13, EU:C:2015:31, 40. punkts), *C* (C?122/15, EU:C:2016:65, 66. punkts), un *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852, 28. punkts).
- 22 Skat. spriedumu, 2016. gada 14. apr?lis, *Sparkasse Allgäu* (C?522/14, EU:C:2016:253, 29.

punkts), r?kojumu, 2009. gada 4. j?nijs, *KBC?bank* (C?439/07 un C?499/07, EU:C:2009:339, 80. punkts), spriedumu, 2007. gada 6. decembris, *Columbus Container Services* (C?298/05, EU:C:2007:754, 51. un 53. punkts).

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

24 Spriedums, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 39. un n?kamie punkti).

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

26 Š?d? noz?m? ar? mani secin?jumi liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 49. punkts).

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

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

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

30 Spriedums, 2007. gada 22. marts, *Talotta* (C?383/05, EU:C:2007:181, 32. punkts); l?dz?gi ar? spriedums, 2010. gada 1. j?nijs, *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (C?570/07 un C?571/07, EU:C:2010:300; 119. punkts).

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

32 Skat. spriedumu, 2010. gada 1. j?nijs, *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (C?570/07 un C?571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts) par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, par darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu skat. ar? spriedumus, 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner* (C?496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts), 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C?514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts), 2012. gada 28. j?nijs, *Erny* (C?172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts), un 2009. gada 10. septembris, Komisija/V?cija (C?269/07, EU:C:2009:527).

33 T?d? noz?m? spriedumi, 1985. gada 9. maijs, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14. punkts), un 1989. gada 5. decembris, Komisija/It?lija (C?3/88, EU:C:1989:606, 9. punkts par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu).

- 34 Skat. manus secin?jums liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 40. punkts), liet? *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852, 38. punkts), un liet? *Memira Holding* (C?607/17, EU:C:2019:8, 36. punkts).
- 35 Skat. manus secin?jums liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 41. punkts).
- 36 Spriedums, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 45. punkts).
- 37 Augst?k? nodok?a likme attiec?gaj? gad?jum? bija 2,4 %, savuk?rt zem?kos l?me?os likmes bija 0 %, 0,1 % un 0,4 % apm?r?, skat. spriedumu, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 8. punkts).
- 38 2018. gada 26. apr??a spriedum? *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 38. punkts), Tiesa ac?mredzot ir uzskat?jusi, ka 61,5 % un attiec?gi 52 % nav pietiekami, lai konstat?tu netiešu diskrimin?ciju, neanaliz?jot, k?da robe?v?rt?ba b?tu bijusi j?sasniedz.
- 39 Skat. spriedumus, 2017. gada 2. marts, *Eschenbrenner* (C?496/15, EU:C:2017:152, 36. punkts) par darba ??m?ju p?rvietošan?s br?v?bu, 2013. gada 5. decembris, *Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs* (C?514/12, EU:C:2013:799, 26. punkts), 2012. gada 28. j?nijs, *Erny* (C?172/11, EU:C:2012:399, 41. punkts), 2010. gada 1. j?nijs, *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (C?570/07 un C?571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts) par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, 2009. gada 10. septembris, Komisija/V?cija (C?269/07, EU:C:2009:527), un 1999. gada 8. j?lijs, *Baxter u.c.* (C?254/97, EU:C:1999:368, 13. punkts),
- Skat. v?l ar? manus secin?jums liet? *ANGED* (C?233/16, EU:C: 2017:852, 38. punkts) un liet? *Memira Holding* (C?607/17, EU:C:2019:8, 36. punkts); atš?ir?gi v?l ar? manus secin?jums liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 42. un n?kamie punkti).
- 40 Spriedums, 2010. gada 1. j?nijs, *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (C?570/07 un C?571/07, EU:C:2010:300, 122. punkts).
- 41 ?ener?ladvok?ta V?la secin?jumi liet? *Austrija/V?cija* (C?591/17, EU:C:2019:99, 47. punkts).
- 42 Spriedums, 1985. gada 9. maijs, *Humblot* (112/84, EU:C:1985:185, 14. un 16. punkts).
- 43 Skat. manus secin?jums liet? *Memira Holding* (C?607/17, EU:C:2019:8, 38. punkts).
- 44 Skat. manus secin?jums liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 51. punkts).
- 45 T?d? noz?m? jau mani secin?jumi liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 51. punkts).
- 46 ?ener?ladvok?ta N. V?la secin?jumi liet? *Austrija/V?cija* (C?591/17, EU:C:2019:99, 71. punkts), kuros, atsaucoties uz spriedumu, 2004. gada 16. septembris, Komisija/Sp?nija (C?227/01, EU:C:2004:528, 56. un n?kamie punkti), pamatoti ir uzsv?rts, ka p?rk?puma proced?ras kontekst? izv?rt?jums ir objekt?vs. Nekas cits nevar attiekties ar? uz l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, jo abi gad?jumi skar diskrimin?cijas izv?rt?jumu.

- 47 Skat. tikai pilnīgi pamatoti izvirzīt šaubas ģenerālvokāta N. Vāla secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. un nākamie punkti).
- 48 Skat., piemēram, spriedumu, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38. punkts).
- 49 Padomes Direktīva (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādās nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.).
- 50 Ģenerālvokāta M. Kamposa Sančesa-Bordonas secinājumi lietā *Wightman* u.c. (C-621/18, EU:C:2018:978, 153. un 170. punkts).
- 51 Spriedums, 2018. gada 6. marts, *Achmea* (C-284/16, EU:C:2018:158, 34. punkts), Atzinums 2/13 (Savienības pievienošana ECPAK), 2014. gada 18. decembris (EU:C:2014:2454, 168. un 173. punkts), Atzinums 1/09 (Nolīgums par vienas sistēmas izveidi strīdu izskatīšanai patentu jomā), 2011. gada 8. marts (EU:C:2011:123, 68. punkts).
- 52 Politiķu izteikumi, it īpaši vāļšanu cēlas laikā, nav pietiekams pierādījums, kā tas pamatoti ir uzsvērts ģenerālvokāta N. Vāla secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. un 71. punkts). Tas pats attiecas uz atklātā parlamenta debatēm.
- 53 Vienkāršā izsakoties, ar to saprot tē saukto starptautisko uzņēmumu grupu nodokļu shēmas, kurām pašreizējo nodokļu sistēmā ietvaros ir (juridiski legāla) iespēja samazināt savas nodokļu bāzes valsts ar augstiem nodokļiem un novirzīt peļņu uz valsti ar zemiem nodokļiem (*Base Erosion and Profit Shifting = BEPS*).
- 54 Skat. Tikai ESAO “*Action Plan on base Erosion and Profit shifting*”, pieejams tīmekļa vietnē <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> - 13. lpp.: “*Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.*”
- 55 Skat. tikai priekšlikuma Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmā attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrēto digitālo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148, *final*, 23. apsvērumu, un priekšlikuma 2. lpp. minēto pamatojumu, atbilstoši kuram pašreizējie noteikumi par uzņēmumu apliešanu ar nodokļiem neatbilstot digitālās ekonomikas prasībām.
- 56 Ar ģenerālvokāts N. Vāls savos secinājumos lietā Austrija/Vācija (C-591/17, EU:C:2019:99, 70. punkts) uz to pamatoti norāda: “Šajā kontekstā nav svarīgi, ka vairāki Vācijas politiķi vāļšanu kampaņas laikā ir atklāti paziņojuši, ka viņi plāno ieviest nodevu, kas tiks piemērota rēģalstniekiem, kuri izmantos Vācijas autoceļus. Šie paziņojumi, pārrēzējot slaveni citātu, ir pārdējos gados pa Eiropu klāstošā populisma un suverēnisma rēģa iemiesojums”.
- 57 Interesanti, ka Komisija plānotā digitālo pakalpojumu nodokļa likmes iedalīšanu lēmēos pamato tieši ar to, ka “robežvērtēbai [...] jēzslēdz ar maziē uzņēmumi un jaunuzņēmumi, kuras atbilstēbas jaunajam nodoklim nodrošinēšanas slogs visticamāk ietekmētu nesamērēģē veidē” – priekšlikuma Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmā attiecībā uz ieņēmumiem, ko rada konkrēto digitālo pakalpojumu sniegšana, 21.3.2018, COM(2018) 148, *final*, 23. apsvērums.

- 58 Šaj? zi?? ar? spriedums, 2019. gada 16. maijs, Polija/Komisija (T?836/16 un T?624/17, EU:T:2019:338, 75. un n?kamie punkti).
- 59 Priekšlikums Padomes direkt?vai par digit?lo pakalpojumu nodok?a kop?jo sist?mu attiec?b? uz ie??mumiem, ko rada konkr?tu digit?lo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148, *final*.
- 60 Skat. jaun?ko spriedumu, 2018. gada 4. j?lijs, *NN* (C?28/17, EU:C:2018:526, 31.–38. punkts), k? ar? š? sprieduma 31. punkt? min?to judikat?ru.
- 61 Šaj? zi?? skat. manus secin?jumus liet? *Nordea Bank* (C?48/13, EU:C:2014:153, 21.–28. punkts) un liet? *A* (C?123/11, EU:C:2012:488, 40. un 41. punkts). Š?d? noz?m? ar? jau mani secin?jumi apvienotaj?s liet?s *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen u.c.* (no C?39/13 l?dz C?41/13, EU:C:2014:104, 32. punkts), liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 59. punkts), liet? *Memira Holding* (C?607/17, EU:C:2019:8, 46. punkts) un liet? *Holmen* (C?608/17, EU:C:2019:9, 38. punkts).
- 62 Skat. manus secin?jumus liet? *Nordea Bank* (C?48/13, EU:C:2014:153, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 63 Skat. spriedumus, 2013. gada 4. j?lijs, *Argenta Spaarbank* (C?350/11, EU:C:2013:447, 18.–34. punkts), 2008. gada 23. oktobris, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C?157/07, EU:C:2008:588, 27.–39. punkts), 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C?414/06, EU:C:2008:278, 18.–26. punkts).
- 64 Spriedumi, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 42. punkts), 2011. gada 24. marts, Komisija/Sp?nija (C?400/08, EU:C:2011:172, 73. punkts), un 2004. gada 5. oktobris, *CaixaBank France* (C?442/02, EU:C:2004:586, 17. punkts).
- 65 Spriedums, 2014. gada 5. febru?ris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2014:47, 44. punkts).
- 66 Tas, ka Komisija šo pamatojumu princip? atz?st un to tikai izskat?maj? liet? uzskata par neizpild?tu, izriet no Komisijas atzinuma 30. un 71. punkta.
- 67 Skat. manus secin?jumus liet? *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C?385/12, EU:C:2013:531, 60. punkts), k? ar? manus secin?jumus liet? *ANGED* (C?233/16, EU:C: 2017:852, 44. punkts).
- 68 Spriedums, 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C?650/16, EU:C:2018:424, 49. un 50. punkts).
- 69 Sal., piem?ram, tikai Grie?ijas Konstit?cijas 4. panta 5. punktu; It?lijas Konstit?cijas 53. panta 1. punktu; Sp?nijas Konstit?cijas 31. panta 1. punktu; Kipras Konstit?cijas 24. panta 1. punktu un it ?paši ar? Ung?rijas Pamatlikuma O un XXX pantu.
- 70 T?, piem., V?cij? starp daudziem skat.: *BVerfG* [*Bundesverfassungsgericht*, Feder?l? konstitucion?l? tiesa], r?kojums, 2014. gada 15. janv?ris (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, 55. un n?kamie punkti).

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

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

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

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

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

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

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

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

79 Priekšlikuma Padomes direktīvai par digitālo pakalpojumu nodokļa kopējo sistēmu

attiec?b? uz ie??mumiem, ko rada konkr?tu digit?lo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148, *final*, 23. apsv?rums.

80 Š?d? noz?m? jau spriedumi, 2016. gada 30. j?nijs, *Lidl* (C?134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts), 2016. gada 4. maijs, *Pillbox 38* (C?477/14, EU:C:2016:324, 48. punkts), 2016. gada 15. febru?ris, *N.* (C?601/15 PPU, EU:C:2016:84, 54. punkts), 2013. gada 22. janv?ris, *Sky Österreich* (C?283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts), 2010. gada 8. j?lijs, *Afton Chemical* (C?343/09, EU:C:2010:419, 45. punkts), un 1989. gada 11. j?lijs, *Schröder HS Kraftfutter* (265/87, EU:C:1989:303, 21. punkts).

81 Spriedumi, 2011. gada 21. decembris, Komisija/Polija (C?271/09, EU:C:2011:855, 58. punkts), un 2007. gada 11. oktobris, *ELISA* (C?451/05, EU:C:2007:594, 82. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

82 Spriedumi, 2016. gada 30. j?nijs, *Lidl* (C?134/15, EU:C:2016:498, 33. punkts), 2013. gada 22. janv?ris, *Sky Österreich* (C?283/11, EU:C:2013:28, 50. punkts), 2010. gada 9. novembris, *Volker un Markus Schecke un Eifert* (C?92/09 un C?93/09, EU:C:2010:662, 76. un n?kamie punkti), un 2001. gada 12. j?lijs, *Jippes u.c.* (C?189/01, EU:C:2001:420, 81. punkts).

83 Spriedumi, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts), 2006. gada 15. j?nijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. un n?kamie punkti), 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.* (no C?266/04 l?dz C?270/04, C?276/04 un no C?321/04 l?dz C?325/04, EU:C:2005:657, 42. un n?kamie punkti), un 2001. gada 20. septembris, *Banks* (C?390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

84 Par š? jaut?juma noz?m?bu skat. tikai spriedumu, 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.* (C?266/04 –C?270/04, C?276/04 un C?321/04 –C?325/04, EU:C:2005:657, 40., 41. punkts, k? ar? 45. un n?kamie punkti).

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

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

87 Spriedums, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci* (no C?622/16 P l?dz C?624/16 P, EU:C:2018:873, 90. un n?kamie punkti).

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

89 Padomes Regula (1999. gada 22. marts), ar ko nosaka s?ki izstr?d?tus noteikumus [LESD 108. panta] piem?rošanai (OV 1999, L 83, 1. lpp.).

90 Spriedumi, 2018. gada 6. novembris, *Scuola Elementare Maria Montessori*/Komisija, Komisija/*Scuola Elementare Maria Montessori* un Komisija/*Ferracci* (no C?622/16 P l?dz C?624/16 P, EU:C:2018:873, 79. punkts); skat. š?d? noz?m?, lai ar? cit? kontekst?, jau spriedumu, 2016. gada 3. marts, *Daimler* (C?179/15, EU:C:2016:134, 42. punkts).

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

92 Spriedums, 2006. gada 15. j?nijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. un n?kamie punkti).

93 T? tas ir skaidri nor?d?ts l?dz?g? liet?, spriedums, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. un n?kamie punkti).

94 Spriedumi, 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661, 21. punkts), 2006. gada 15. j?nijs, *Air Liquide Industries Belgium* (C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. un n?kamie punkti), 2005. gada 27. oktobris, *Distribution Casino France u.c.* (no C?266/04 l?dz C?270/04, C?276/04 un no C?321/04 l?dz C?325/04, EU:C:2005:657, 42. un n?kamie punkti), un 2001. gada 20. septembris, *Banks* (C?390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

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

96 ?ener?ladvok?ta H. Saugmandsgora ?es [*H. Saugmandsgaard Øe*] secin?jumi liet? *A? Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:741, 66. un 67. punkts).

97 “Šaj? zi?? j?nor?da, ka Komisijas pazi?ojuma par valsts atbalsta j?dzienu 139. punkt? ir preciz?ts, ka ien?kuma nodok?a progres?vais raksturs un t? ien?kumu p?rdales m?r?is var b?t pamat? attaisnojumam ar konkr?t? regul?juma raksturu un visp?r?jo sist?mu.”

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

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

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

101 Skat. tikai jaun?kos spriedumus un attiec?gos secin?jumus:

Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A?Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:1024), un ?ener?ladvok?ta H. Saugmandsgora ?es secin?jumi liet? *A?Brauerei* (C?374/17, EU:C:2018:741).

Spriedums, 2018. gada 28. j?nijs, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2018:505) un ?ener?ladvok?ta V?la secin?jumi liet? *Andres/Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2017:1017).

Spriedumi, 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280), 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED* (C?234/16 un C?235/16, EU:C:2018:281), un 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED* (C?236/16 un C?237/16, EU:C:2018:291), ar maniem secin?jumiem liet? *ANGED* (C?233/16,

EU:C:2017:852), apvienotajās lietās *ANGED* (C-234/16 un C-235/16, EU:C:2017:853) un apvienotajās lietās *ANGED* (C-236/16 un C-237/16, EU:C:2017:854).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

113 Š?d? noz?m? skat. jau spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 22.–27. punkts).

114 Spriedumi, 2013. gada 18. jūlijs, *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts), un 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (C?78/08 –C?80/08, EU:C:2011:550, 65. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

115 Spriedums, 2011. gada 15. novembris, Komisija un Sp?nija/*Government of Gibraltar* un Apvienot? Karaliste (C?106/09 P un C?107/09 P, EU:C:2011:732).

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

117 Skat. ?ener?ladvok?ta H. Saugmandsgora ?es secin?jumus liet? *A?Braueri* (C?374/17, EU:C:2018:741), ?ener?ladvok?ta V?la secin?jumus liet? *Andres/Komisija* (C?203/16 P, EU:C:2017:1017) un manus secin?jumus liet? *ANGED* (C?233/16, EU:C:2017:852), apvienotaj?s liet?s *ANGED* (C?234/16 un C?235/16, EU:C:2017:853) un apvienotaj?s liet?s *ANGED* (C?236/16 un C?237/16, EU:C:2017:854).

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

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

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

n?kamie punkti).

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

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

123 Š?d? noz?m? ar? spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A?Braueri* (C?374/17, EU:C:2018:1024, 45. punkts); cit? noz?m? v?l ar? spriedums, 2018. gada 26. apr?lis, *ANGED* (C?233/16, EU:C:2018:280, 52., 59. un 61. punkts) – lai gan nodoklis tika balst?ts ar? uz apsv?rumu par nodok?a uzlikšanu atbilstoši maks?tsp?jai, Tiesa ir izv?rt?jusi tikai likuma preambul? skaidri min?tos, ?rpus nodok?u jomas esošos “vides aizsardz?bas” un “teritorijas pl?nošanas” iemeslus.

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

125 Šaj? noz?m? skaidri spriedums, 2011. gada 8. septembris, *Paint Graphos* (no C?78/08 l?dz C?80/08, EU:C:2011:550, 70. punkts).

126 Komisijas pazi?ojums par L?guma par Eiropas Savien?bas darb?bu 107. panta 1. punkt? min?to valsts atbalsta j?dzienu – OV 2016, C 262, 1(31),. lpp. 139. punkts.

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

128 Priekšlikums Padomes direkt?vai par digit?lo pakalpojumu nodok?a kop?jo sist?mu attiec?b? uz ie??mumiem, ko rada konkr?tu digit?lo pakalpojumu sniegšana, 2018. gada 21. marts, COM(2018) 148, *final*.

129 Ar? pati Komisija uzskata labas valsts p?rvald?bas apsv?rumus par pamatojuma iemeslu – skat. OV 2016, C 262, 1(31). lpp., 139. punkts.

130 Spriedums, 2018. gada 19. decembris, *A?Braueri* (C?374/17, EU:C:2018:1024, 51. punkts); l?dz?gi jau spriedums, 2004. gada 29. apr?lis, *GIL Insurance* u.c. (C?308/01, EU:C:2004:252, 73. un n?kamie punkti).