Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΆΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΉΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΈΑ
JULIANE KOKOTT
της 15ης Οκτωβρίου 2020 [1]

Υπόθεση C-596/19 P

Ευρωπαϊκή Επιτροπή
κατά

Ουγγαρίας

«Αίτηση αναιρέσεως – Κρατικές ενισχύσεις – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Φόρος διαφημίσεως βάσει του κύκλου εργασιών – Πλεονέκτημα και επιλεκτικότητα – Κριτήριο ελέγχου κατά τη διαμόρφωση του συστήματος αναφοράς – Συνοχή του συστήματος αναφοράς – Πλεονέκτημα σε περίπτωση προοδευτικού φορολογικού συντελεστή – Κριτήριο εξετάσεως σε περίπτωση εξαιρέσεως από το σύστημα αναφοράς – Πλεονέκτημα λόγω δυνατότητας συνυπολογισμού ζημιών κατά την πρώτη οικονομική χρήση – Άνιση μεταχείριση – Δικαιολογητικοί λόγοι για την άνιση μεταχείριση – Μεταβατικό καθεστώς ως ενίσχυση»

I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως παρέχει, εκ νέου, στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να εξετάσει [2] έναν νέο φορολογικό νόμο υπό το πρίσμα του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων. Η Ουγγαρία, ακολουθώντας τη διεθνή τάση, θέσπισε άμεσο φόρο εταιριών στηριζόμενο όχι στα κέρδη αλλά στον κύκλο εργασιών και, στο πλαίσιο αυτό, επέλεξε προοδευτική δομή φορολογήσεως. Το μέτρο αυτό –όπως και ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών [3] της Ένωσης που έχει προτείνει η Επιτροπή– σκοπεί στη φορολόγηση κυρίως επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών (δηλαδή μεγάλων επιχειρήσεων). Για την πρώτη οικονομική χρήση, ο νόμος προέβλεπε επίσης, μεταβατικώς, αναλογικό συνυπολογισμό ενδεχόμενων ζημιών του προηγούμενου έτους.

2. Δεδομένου ότι ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται ανάλογα με το ύψος του κύκλου εργασιών, προκύπτει ελάφρυνση ή η ανακατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως πραγματοποιείται προς όφελος των «μικρότερων» επιχειρήσεων. Μολονότι ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών που σχεδιάζεται σε επίπεδο Ένωσης και ο φόρος διαφημίσεως στην Ουγγαρία είναι παρεμφερείς ως προς το σημείο αυτό, η Επιτροπή εκτιμά ότι ο ουγγρικός φόρος συνιστά ενίσχυση υπέρ των μικρότερων επιχειρήσεων που υπόκεινται σε «υπερβολικά χαμηλή

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

[2] Τούτο συνέβη πρώτη φορά στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732), στο πλαίσιο της οποίας η Επιτροπή αμφισβητούσε τον νέο νόμο περί φόρου εταιριών για το Γιβραλτάρ. Παρεμφερή ήταν τα πραγματικά περιστατικά στις αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281) και ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291).

[3] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 21ης Μαρτίου 2018, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών, COM(2018) 148 final.

φορολόγηση». Επίσης, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών κατά το έτος θεσπίσεως του φόρου ευνοεί τις επιχειρήσεις που είχαν υποστεί ζημίες το προηγούμενο έτος έναντι των επιχειρήσεων που δεν είχαν τέτοιες ζημίες. Για τον λόγο αυτόν, η Επιτροπή ζήτησε από την Ουγγαρία να ανακτήσει τις σχετικές ενισχύσεις και, ως εκ τούτου, να προβεί στην εκ των υστέρων είσπραξη του φόρου με συντελεστή 5,3 %. Κατόπιν αυτού, η Ουγγαρία κατάργησε αναδρομικώς τον φόρο διαφημίσεως, πλην όμως θεωρεί –όπως και η Πολωνία στο πλαίσιο παράλληλης υποθέσεως[4]– ότι οι ενέργειες της Επιτροπής θίγουν τη φορολογική αυτονομία της.

3. Επομένως, στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως δεν τίθεται μόνον το ζήτημα αν προοδευτικός φόρος εταιριών μπορεί να συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Το ζήτημα το οποίο τίθεται επίσης είναι αν το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων συνιστά το ορθό εργαλείο για τον έλεγχο της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας σε τέτοιο βάθος και για τον πολυετή αποκλεισμό της εφαρμογής της, όπως συνέβη εν προκειμένω. Τούτο συνδέεται και με το ερώτημα μήπως στο δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων το κριτήριο ελέγχου όσον αφορά τους φορολογικούς νόμους που έχουν γενική ισχύ πρέπει να είναι διαφορετικό από εκείνο που εφαρμόζεται για τις ατομικές επιχορηγήσεις.

4. Επίσης, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών, γίνεται επίσης ενδελεχής έλεγχος του αν υφίστανται διακρίσεις. Εν προκειμένω, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι συνάδουν με τις θεμελιώδεις ελευθερίες δύο παρόμοιοι άμεσοι φόροι εταιριών στην Ουγγαρία οι οποίοι υπολογίζονται με βάση τον κύκλο εργασιών και στηρίζονται στη λογική της αναδιανομής της φορολογικής επιβαρύνσεως[5]. Βεβαίως, όπως ορθώς επισήμανε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, οι υπό σύγκριση ομάδες είναι διαφορετικές: οι θεμελιώδεις ελευθερίες απαγορεύουν, στο πλαίσιο του φορολογικού δικαίου, τη δυσμενή μεταχείριση των αλλοδαπών επιχειρήσεων, ενώ η απαγόρευση των ενισχύσεων αποκλείει την προνομιακή μεταχείριση «ορισμένων επιχειρήσεων». Αμφότερες οι απαγορεύσεις διακρίσεων όμως σκοπούν στην ολοκλήρωση της εσωτερικής αγοράς. Αν ένα μέτρο συνάδει με την αρχή της απαγορεύσεως των διακρίσεων, στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών, δεν θα έπρεπε, κατά κανόνα, να συνιστά ενίσχυση αντίθετη προς την εσωτερική αγορά.

5. Το Γενικό Δικαστήριο[6] δεν εντόπισε στον γενικό ουγγρικό φορολογικό νόμο κανένα επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ άλλων επιχειρήσεων –τόσο σε σχέση με τον προοδευτικό συντελεστή όσο και σε σχέση με τη δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών. Αυτό ακριβώς αμφισβητεί η Επιτροπή με την αίτηση αναιρέσεως που άσκησε και το Δικαστήριο πρέπει να εξετάσει πλέον αν οι ανωτέρω ρυθμίσεις συνιστούν ενίσχυση.

II. Το νομικό πλαίσιο

6. Το νομικό πλαίσιο συνιστούν τα άρθρα 107 επ. ΣΛΕΕ. Η διαδικασία σχετικά με τις παράνομες ενισχύσεις ρυθμίζεται στο κεφάλαιο ΙΙΙ του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 ΣΛΕΕ[7] (στο εξής: κανονισμός 2015/1589).

[4] Η υπόθεση αυτή εκκρεμεί ενώπιον του Δικαστηρίου με αριθμό C-562/19 P.

[5] Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) και Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

[6] Απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (T-20/17, EU:T:2019:448).

[7] Κανονισμός του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ 2015, L 248, σ. 9).

III. Το ιστορικό της διαφοράς

7. Στις 11 Ιουνίου 2014 η Ουγγαρία ψήφισε τον νόμο XXII του 2014 για τον φόρο διαφημίσεως (στο εξής: νόμος για τον φόρο διαφημίσεως). Ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ στις 15 Αυγούστου 2014 και καθιέρωσε έναν νέο ειδικό φόρο, με προοδευτικά κλιμάκια, επί του κύκλου εργασιών από τη μετάδοση διαφημίσεων στην Ουγγαρία (στο εξής: φόρος διαφημίσεως). Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επιπλέον των υφιστάμενων φόρων που βαρύνουν τις επιχειρήσεις, ιδίως δε του φόρου εταιριών. Κατά την εξέταση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως την οποία διενήργησε η Ευρωπαϊκή Επιτροπή δυνάμει των διατάξεων περί ελέγχου κρατικών ενισχύσεων, οι ουγγρικές αρχές υποστήριξαν ότι ο φόρος αυτός αποσκοπούσε στην προαγωγή της αρχής της κατανομής των δημόσιων βαρών.

8. Κατά τον νόμο για τον φόρο διαφημίσεως, στον φόρο αυτό υπόκειται όποιος μεταδίδει διαφημίσεις. Συνεπώς, υποκείμενοι στον εν λόγω φόρο είναι αυτοί που δημοσιεύουν τις διαφημίσεις (εφημερίδες, οπτικοακουστικά μέσα, επιχειρήσεις υπαίθριας διαφημίσεως), όχι όμως οι διαφημιζόμενοι ούτε τα διαφημιστικά γραφεία που μεσολαβούν μεταξύ διαφημιζομένων και διαφημιστικών φορέων. Η βάση επιβολής του φόρου είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών της ετήσιας οικονομικής χρήσης που προκύπτει από τη μετάδοση διαφημίσεων. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής του φόρου καλύπτει την επικράτεια της Ουγγαρίας.

9. Η κλίμακα των προοδευτικών συντελεστών καθορίστηκε ως εξής:

– 0 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που δεν υπερβαίνει τα 0,5 δισεκατομμύρια ουγγρικά φιορίνια (HUF) (περίπου 1 562 000 ευρώ)·

– 1 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 0,5 δισεκατομμυρίων HUF και 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 15 620 000 ευρώ)·

– 10 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 5 δισεκατομμυρίων HUF και 10 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 31 240 000 ευρώ)·

– 20 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 10 δισεκατομμυρίων HUF και 15 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 47 000 000 ευρώ)·

– 30 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 15 δισεκατομμυρίων HUF και 20 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 62 500 000 ευρώ)·

– 40 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής άνω των 20 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 94 000 000 ευρώ) (ο τελευταίος αυτός συντελεστής αυξήθηκε σε 50 % από την 1η Ιανουαρίου 2015).

10. Οι υποκείμενοι στον φόρο με μηδενικά ή αρνητικά, προ φόρου, κέρδη κατά την οικονομική χρήση του 2013 μπορούσαν να προβούν σε έκπτωση από τη φορολογική βάση τους για το έτος 2014 του 50 % των ζημιών που είχαν μεταφερθεί από προηγούμενες οικονομικές χρήσεις (στο εξής: δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών).

11. Με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, η Επιτροπή κίνησε την προβλεπόμενη στο άρθρο 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ επίσημη διαδικασία εξετάσεως στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων όσον αφορά τον νόμο για τον φόρο διαφημίσεως, θεωρώντας ότι η προοδευτική δομή του φόρου και η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών συνιστούν κρατικές ενισχύσεις. Στην απόφαση αυτή, η

Επιτροπή εκτίμησε ότι ο προοδευτικός φορολογικός συντελεστής καθιέρωνε διάκριση μεταξύ, αφενός, των επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες (ήτοι των μεγάλων επιχειρήσεων) και, αφετέρου, των επιχειρήσεων με μικρό κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες (ήτοι των μικρών επιχειρήσεων). Κατά τον τρόπο αυτό, παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα στις τελευταίες με βάση το μέγεθός τους. Επίσης, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών των επιχειρήσεων που δεν ήταν κερδοφόρες το 2013 παρείχε επιλεκτικό πλεονέκτημα και, επομένως, συνιστούσε κρατική ενίσχυση.

12. Στο πλαίσιο της ίδιας αποφάσεως, η Επιτροπή εξέδωσε διαταγή αναστολής του επίμαχου μέτρου. Στη συνέχεια, η Ουγγαρία τροποποίησε τον φόρο διαφημίσεως με τον νόμο LXII του 2015, ο οποίος ψηφίστηκε στις 4 Ιουνίου 2015. Η προοδευτική φορολογική κλίμακα των έξι συντελεστών που κυμαίνονταν από 0 % έως 50 % αντικαταστάθηκε από την ακόλουθη κλίμακα η οποία αποτελείται από δύο φορολογικούς συντελεστές:

– 0 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που δεν υπερβαίνει τα 100 εκατομμύρια HUF (περίπου 312 000 ευρώ)·

– 5,3 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που υπερβαίνει τα 100 εκατομμύρια HUF.

13. Η Επιτροπή περάτωσε την επίσημη διαδικασία εξετάσεως με την απόφαση (ΕΕ) 2017/329, της 4ης Νοεμβρίου 2016, σχετικά με το μέτρο SA.39235 (2015/C) (πρώην 2015/NN) το οποίο έθεσε σε εφαρμογή η Ουγγαρία για τη φορολογία του κύκλου εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες[8] (στο εξής: αρνητική απόφαση).

14. Στο άρθρο 1 της αρνητικής αποφάσεως, η Επιτροπή διαπίστωσε ότι το φορολογικό καθεστώς το οποίο συνίστατο σε προοδευτικούς συντελεστές και διατάξεις που προέβλεπαν δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών για επιχειρήσεις που δεν ήταν κερδοφόρες το 2013, όπως θεσπίστηκε με τον νόμο XXII του 2014 για τον φόρο διαφημίσεως, συμπεριλαμβανομένης της τροποποιήσεώς του με τον νόμο της 4ης Ιουνίου 2015, συνιστούσε κρατική ενίσχυση. Κατά την Επιτροπή, η Ουγγαρία χορήγησε παράνομα την εν λόγω ενίσχυση κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ. Επιπλέον, αυτή είναι ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά υπό το πρίσμα του άρθρου 107 ΣΛΕΕ. Με το άρθρο 4 της αρνητικής αποφάσεως, η Επιτροπή διέταξε την Ουγγαρία να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ενισχύσεις που κηρύχθηκαν ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά.

15. Συναφώς, οι ουγγρικές αρχές υποχρεώθηκαν να ανακτήσουν από τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες, για την περίοδο από την έναρξη ισχύος του φόρου διαφημίσεως το 2014 έως την κατάργηση του φόρου ή την αντικατάστασή του από σύστημα πλήρως συμβατό με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων, τη διαφορά μεταξύ: του ποσού (1) του φόρου που οι εν λόγω επιχειρήσεις έπρεπε να καταβάλουν κατ' εφαρμογήν συστήματος αναφοράς συμβατού με τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων (ήτοι συστήματος φορολογήσεως με ενιαίο συντελεστή, ο οποίος ορίστηκε στο 5,3 %, εκτός εάν οι ουγγρικές αρχές επέλεγαν άλλη τιμή, χωρίς έκπτωση των μεταφερθεισών ζημιών), και του ποσού (2) του φόρου που οι επιχειρήσεις είχαν ήδη καταβάλει ή όφειλαν να καταβάλουν. Συνεπώς, στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ του ποσού (1) και του ποσού (2) ήταν θετική, το ποσό της ενισχύσεως έπρεπε να ανακτηθεί προσαυξημένο με τόκους υπολογιζόμενους από την ημερομηνία οφειλής του φόρου.

[8] ΕΕ 2017, L 49, σ. 36.

16. Ωστόσο, η Επιτροπή επισήμανε ότι η ανάκτηση δεν θα ήταν αναγκαία εάν η Ουγγαρία καταργούσε το εν λόγω φορολογικό σύστημα αναδρομικά από την έναρξη της ισχύος του το 2014. Στο μέλλον, για παράδειγμα από το 2017, η Ουγγαρία θα μπορούσε να θεσπίσει φορολογικό σύστημα χωρίς προοδευτικό χαρακτήρα, το οποίο δεν θα διέκρινε μεταξύ των υποκείμενων στον φόρο οικονομικών φορέων.

17. Η Επιτροπή εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους το επίμαχο μέτρο έπρεπε να χαρακτηριστεί ως κρατική ενίσχυση, οι οποίοι ήταν κατ' ουσίαν οι ακόλουθοι.

18. Με τη θέσπιση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως, η Ουγγαρία παραιτήθηκε από πόρους που θα έπρεπε να εισπράξει από επιχειρήσεις με μικρότερο κύκλο εργασιών (ήτοι μικρότερες επιχειρήσεις), εάν αυτές είχαν υπαχθεί στην ίδια φορολογική υποχρέωση με επιχειρήσεις που είχαν μεγαλύτερο κύκλο εργασιών (ήτοι μεγαλύτερες επιχειρήσεις).

19. Συναφώς, η Επιτροπή επισήμανε ότι μέτρα τα οποία ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που φέρουν κανονικά οι επιχειρήσεις συνιστούν, όπως και οι θετικές παροχές, χορήγηση πλεονεκτήματος. Εν προκειμένω, η φορολόγηση όσων επιχειρήσεων έχουν περιορισμένο κύκλο εργασιών με σημαντικά χαμηλότερο φορολογικό συντελεστή ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις τους σε σχέση με εκείνες τις οποίες φέρουν οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών και συνεπώς συνιστά πλεονέκτημα προς όφελος των μικρότερων επιχειρήσεων έναντι των μεγαλύτερων επιχειρήσεων.

20. Το γεγονός ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως παρέχει τη δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών στις επιχειρήσεις που δεν ήταν κερδοφόρες το 2013 αποτελεί επίσης πλεονέκτημα. Η φορολογική επιβάρυνση των εν λόγω επιχειρήσεων είναι μειωμένη σε σύγκριση με εκείνες που δεν μπορούν να τύχουν της εκπτώσεως αυτής.

21. Στο πλαίσιο εξετάσεως της επιλεκτικότητας, η Επιτροπή διαπίστωσε καταρχάς ότι το σύστημα αναφοράς αντιστοιχούσε σε σύστημα ειδικού φόρου επί κύκλου εργασιών προερχόμενου από την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών. Ωστόσο, οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές του φόρου διαφημίσεως δεν μπορούσαν να αποτελούν τμήμα του εν λόγω συστήματος αναφοράς. Συγκεκριμένα, προκειμένου το σύστημα αναφοράς να μην περιέχει αυτό καθεαυτό κρατικές ενισχύσεις, έπρεπε να πληροί δύο προϋποθέσεις. Το σύνολο του κύκλου εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες έπρεπε να υπόκειται σε ενιαίο φορολογικό συντελεστή (1) και να μην περιέχει στοιχείο ικανό να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις (2).

22. Με αυτά τα δεδομένα, η Επιτροπή εκτίμησε περαιτέρω ότι η προοδευτική δομή φορολογήσεως, κατά το μέρος που συνεπάγεται για τις επιχειρήσεις όχι μόνο διαφορετικούς οριακούς φορολογικούς συντελεστές αλλά και διαφορετικούς μέσους φορολογικούς συντελεστές, αποτελούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς το οποίο συνίσταται σε φόρο διαφημίσεως επιβαλλόμενο με ενιαίο συντελεστή σε όλους τους οικονομικούς φορείς μεταδόσεως διαφημίσεων στην Ουγγαρία.

23. Επιπλέον, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών που παρέχεται μόνο στις επιχειρήσεις οι οποίες δεν ήταν κερδοφόρες το 2013 συνιστούσε παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, ήτοι από τον κανόνα της φορολογήσεως αναλόγως του κύκλου εργασιών από διαφημιστική δραστηριότητα. Δεδομένου ότι ο φόρος διαφημίσεως αφορούσε τον κύκλο εργασιών, οι δαπάνες δεν έπρεπε να μπορούν να εκπίπτουν από τη βάση επιβολής –αντίθετα με ό,τι ισχύει για τους φόρους επί των κερδών. Με το εν λόγω μέτρο εισήχθη αυθαίρετη διαφοροποίηση μεταξύ δύο

κατηγοριών επιχειρήσεων που τελούσαν σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση, δηλαδή, αφενός, των επιχειρήσεων που μετέφεραν ζημίες και δεν ήταν κερδοφόρες το 2013 και, αφετέρου, των επιχειρήσεων που είχαν κέρδη το 2013. Η έκπτωση ζημιών που υφίσταντο ήδη κατά τον χρόνο θεσπίσεως του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως συνεπαγόταν επιλεκτικότητα, στο μέτρο που η δυνατότητα εκπτώσεως θα ευνοούσε ορισμένες επιχειρήσεις με σημαντικές μεταφερθείσες ζημίες.

24. Όσον αφορά την τροποποίηση του φόρου διαφημίσεως του 2015, η Επιτροπή εξέθεσε ότι η εν λόγω τροποποίηση στηρίχθηκε στις ίδιες αρχές και στα ίδια χαρακτηριστικά με εκείνα που λήφθηκαν υπόψη για τον φόρο διαφημίσεως του 2014. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως, όπως τροποποιήθηκε το 2015, διατηρούσε στοιχεία πανομοιότυπα με εκείνα τα οποία αυτή χαρακτήριζε ως κρατικές ενισχύσεις στο πλαίσιο του συστήματος του 2014.

25. Στις 16 Ιανουαρίου 2017 η Ουγγαρία άσκησε προσφυγή κατά της αρνητικής αποφάσεως. Η αίτηση αναστολής εκτελέσεως της αρνητικής αποφάσεως, την οποία υπέβαλε την ίδια ημέρα η Ουγγαρία, απορρίφθηκε με διάταξη της 23ης Μαρτίου 2017 [9].

26. Στις 16 Μαΐου 2017 η Ουγγαρία εξέδωσε τον νόμο XLVII του 2017, σχετικά με την τροποποίηση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως. Ουσιαστικά, ο νόμος αυτός κατάργησε αναδρομικά τον φόρο διαφημίσεως.

27. Με διάταξη της 30ής Μαΐου 2017, ο πρόεδρος του ένατου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου επέτρεψε στη Δημοκρατία της Πολωνίας να παρέμβει υπέρ της Ουγγαρίας.

28. Κατόπιν της προσφυγής που άσκησε η Ουγγαρία, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την αρνητική απόφαση της Επιτροπής με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση της 27ης Ιουνίου 2019.

IV. Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

29. Στις 6 Αυγούστου 2019 η Επιτροπή άσκησε την υπό κρίση αίτηση αναιρέσεως κατά της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

– να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·

– να απορρίψει τον δεύτερο και τον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε η Ουγγαρία κατά των προσβαλλομένων αποφάσεων και να την καταδικάσει στα δικαστικά έξοδα·

– επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων που δεν έχουν ακόμη εξετασθεί.

30. Η Ουγγαρία, υποστηριζόμενη από τη Δημοκρατία της Πολωνίας, ζητεί από το Δικαστήριο:

– να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη·

– να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

[9] Διάταξη της 23ης Μαρτίου 2017, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (T-20/17 R, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:203).

31. Η Ουγγαρία, η Πολωνία και η Επιτροπή υπέβαλαν γραπτές παρατηρήσεις επί της αιτήσεως αναιρέσεως ενώπιον του Δικαστηρίου και τις ανέπτυξαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 1ης Σεπτεμβρίου 2020.

V. Επί των λόγων αναιρέσεως

32. Η Επιτροπή στηρίζεται σε δύο λόγους αναιρέσεως. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν εφάρμοσε ορθώς το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον δεν δέχτηκε ότι προκύπτει επιλεκτικό πλεονέκτημα από τον ουγγρικό φόρο διαφημίσεως υπέρ των επιχειρήσεων με μικρότερο κύκλο εργασιών. Κατά τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, το Γενικό Δικαστήριο δεν εφάρμοσε ορθώς το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, διότι η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα, αντιθέτως προς την εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου.

A. Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως: μη ορθή ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ

33. Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο κατά την ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατ' ουσίαν, προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι εσφαλμένως αρνήθηκε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος και, κατ' επέκταση, κρατικής ενισχύσεως. Εκθέτει την άποψή της στα τρία σκέλη του πρώτου λόγου αναιρέσεως, προβάλλοντας ότι το Γενικό Δικαστήριο επέλεξε εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς (σχετικά, υπό 1.α), ότι εξέτασε τη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων υπό το πρίσμα μη φορολογικού σκοπού (σχετικά, υπό 2.α) και ότι έλαβε υπόψη, στο πλαίσιο της εξετάσεως της επιλεκτικότητας, σκοπό που δεν συνδέεται κατ' ανάγκη με τον φόρο διαφημίσεως (σχετικά, υπό 2.β).

34. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου –την οποία έλαβε υπόψη και το Γενικό Δικαστήριο–, ο χαρακτηρισμός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προϋποθέτει, πρώτον, ότι πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή για παρέμβαση μέσω κρατικών πόρων. Δεύτερον, η παρέμβαση αυτή πρέπει να μπορεί να επηρεάσει το εμπόριο μεταξύ των κρατών μελών. Τρίτον, πρέπει να χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ του δικαιούχου. Τέταρτον, η παρέμβαση πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό[10]. Εν προκειμένω, επιβάλλεται να εξεταστεί μόνον η νομική εκτίμηση του Γενικού Δικαστηρίου όσον αφορά το κριτήριο του επιλεκτικού πλεονεκτήματος.

35. Σύμφωνα με το σύνηθες κριτήριο ελέγχου, έχει καθοριστική σημασία το αν οι προϋποθέσεις του φορολογικού πλεονεκτήματος επελέγησαν κατά τρόπο που δεν εισάγει δυσμενείς διακρίσεις σύμφωνα με τα κριτήρια του εθνικού φορολογικού συστήματος[11]. Συναφώς, πρέπει να προσδιορισθεί, σε πρώτο στάδιο, το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος (το λεγόμενο πλαίσιο αναφοράς). Με βάση αυτό το κοινό ή

[10] Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 38), και της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 53) και Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψη 40).

[11] Πρβλ. και τις αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54), και της 14ης Ιανουαρίου 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, σκέψη 53)· βλ., ρητώς και πέραν του φορολογικού δικαίου, απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 53 και 55).

«κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει, εν συνεχεία, να εκτιμηθεί αν το πλεονέκτημα που χορηγείται με το εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο συνιστά αδικαιολόγητη εξαίρεση και αν, ως εκ τούτου, έχει επιλεκτικό χαρακτήρα [12].

1. Επί της υπάρξεως επιλεκτικού πλεονεκτήματος ή της ορθής επιλογής του πλαισίου αναφοράς (πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως)

36. Η Επιτροπή προβάλλει, ιδίως, ότι το Γενικό Δικαστήριο επέλεξε εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς κατά την εξέταση σχετικά με την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Ενώ η ίδια βάσισε την εκτίμησή της σε φόρο υπολογιζόμενο βάσει του κύκλου εργασιών με ενιαία (αναλογική) κλίμακα (προφανώς, ύψους 5,3 %), το Γενικό Δικαστήριο στηρίχθηκε, κατά την άποψή της εσφαλμένως, στην προοδευτική κλίμακα που επέλεξε ο Ούγγρος νομοθέτης.

α) Επιλεκτικό πλεονέκτημα χορηγούμενο από γενικό φορολογικό νόμο: το κριτήριο του ελέγχου κατά τη διαμόρφωση πλαισίου αναφοράς

37. Δεδομένου ότι το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ουδόλως περιέχει την προϋπόθεση σχετικά με την ύπαρξη πλαισίου αναφοράς και η εξέτασή του επιφυλάσσει διαρκώς αυξανόμενες δυσχέρειες –παραπέμπω συναφώς στις ανησυχίες που έχουν εκφράσει, εν τω μεταξύ, αρκετοί γενικοί εισαγγελείς [13]–, το συγκεκριμένο ζήτημα χρήζει πιο διεξοδικής αναλύσεως.

38. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, ως κρατικές ενισχύσεις χαρακτηρίζονται οι παρεμβάσεις οι οποίες, υπό οποιαδήποτε μορφή, δύνανται να ευνοήσουν άμεσα ή έμμεσα επιχειρήσεις ή οι οποίες πρέπει να θεωρηθούν οικονομικό πλεονέκτημα του οποίου η επωφελούμενη επιχείρηση δεν θα ετύγχανε υπό τις κανονικές συνθήκες της αγοράς [14].

39. Η νομολογία αυτή έχει μεταφερθεί στο φορολογικό δίκαιο. Φορολογικό μέτρο το οποίο δεν συνεπάγεται μεν μεταβίβαση κρατικών πόρων, αλλά περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους μπορεί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ [15]. Ως ενισχύσεις νοούνται, μεταξύ άλλων, και παρεμβάσεις οι οποίες περιορίζουν τις επιβαρύνσεις που *συνήθως* βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και οι οποίες, χωρίς να είναι επιδοτήσεις υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρουν ταυτόσημα αποτελέσματα [16].

[12] Βλ., ιδίως, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36).

[13] Βλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα H. Saugmandsgaard Øe στην υπόθεση A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, σημεία 61 επ.), προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Wahl στην υπόθεση Andres κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, σημεία 88 επ.), και τις προτάσεις μου στην υπόθεση Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, σημεία 151 επ.), στην υπόθεση Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, σημεία 163 επ.), στην υπόθεση ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημεία 76 επ.), στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2017:853, σημεία 74 επ.) και στις συνεκδικασθείσες υποθέσεις ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2017:854, σημεία 76 επ.).

[14] Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 65), και της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 21), ομοίως, απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 71 – «που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως»).

[15] Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 72), και της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 14).

[16] Αποφάσεις της 27ης Ιουνίου 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, σκέψη 66), της 19ης Μαρτίου 2013, Bouygues και Bouygues Télécom κατά Επιτροπής (C-399/10 P και C-401/10 P, EU:C:2013:175, σκέψη 101), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 71), και της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψη 13).

40. Η νομολογία αυτή αναγόταν σε φορολογικές εξαιρέσεις οι οποίες συνεπάγονταν απαλλαγή ή περιορισμό της ισχύουσας φορολογικής επιβαρύνσεως για μεμονωμένη επιχείρηση [17]. Εφόσον, στην προκειμένη περίπτωση, όλες οι επιχειρήσεις «επωφελούνται» από το απαλλασσόμενο ποσό (έως 0,5 δισεκατομμύρια HUF και, μετά τη σχετική τροποποίηση, έως 100 εκατομμύρια HUF) καθώς και από τους μειωμένους συντελεστές από 1 % έως 3 % για το τμήμα του ετήσιου κύκλου εργασιών που κυμαίνεται μεταξύ 0,5 δισεκατομμυρίων HUF και 20 δισεκατομμυρίων HUF, τούτο δεν μπορεί να συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα. Επιλεκτικό πλεονέκτημα θα συνιστούσε, το πολύ, ο διαφορετικός μέσος φορολογικός συντελεστής που οφείλεται στην προοδευτική δομή φορολογήσεως και ευνοεί τους υποκειμένους στον φόρο με μικρότερο κύκλο εργασιών.

1) Ο κανόνας: καθορισμός της «κανονικής» φορολογήσεως από την Επιτροπή ή από το κράτος μέλος;

41. Κατ' ουσίαν, με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως της Επιτροπής τίθεται ζήτημα αρμοδιότητας, ήτοι ποιος καθορίζει τη φορολογική επιβάρυνση που οφείλει να αναλάβει *κανονικά* μια επιχείρηση, ώστε η μη φορολόγηση των άλλων επιχειρήσεων να συνιστά πλεονέκτημα για αυτές. Κατά την Επιτροπή, η «κανονική» φορολόγηση συνίσταται σε φόρο εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών, με αναλογικό φορολογικό συντελεστή (άγνωστου ύψους ή ύψους 5,3 %). Κατά τον Ούγγρο νομοθέτη, η «κανονική» φορολόγηση συνίσταται σε φόρο εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών, με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή ο οποίος κυμαίνεται, όπως τροποποιήθηκε, από 0 % έως λίγο χαμηλότερα του 5,3 %. Οι διαφορετικοί μέσοι φορολογικοί συντελεστές που προκύπτουν από την προοδευτική κλίμακα είναι το αναγκαίο αποτέλεσμα, δηλαδή η κανονική φορολόγηση. Η Ουγγαρία επικαλείται, συναφώς, τη φορολογική κυριαρχία της.

42. Ομοίως, η φορολογική αυτονομία των κρατών μελών επισημαίνεται και λαμβάνεται υπόψη επανειλημμένως στη νομολογία του Δικαστηρίου. Παραδείγματος χάρη, το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου έκρινε προσφάτως ότι, στο παρόν στάδιο εναρμονίσεως του φορολογικού δικαίου της Ένωσης, τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να θεσπίσουν το φορολογικό σύστημα που κρίνουν ως το πλέον κατάλληλο και ότι, ως εκ τούτου, η εφαρμογή φορολογίας με προοδευτικό συντελεστή εμπίπτει στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους μέλους [18]. Στο πλαίσιο αυτό, κατά το τμήμα μείζονος συνθέσεως, «σε αντίθεση με όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, η φορολόγηση με προοδευτικό συντελεστή μπορεί να στηρίζεται στον κύκλο εργασιών, εφόσον, αφενός, το ποσό του κύκλου εργασιών συνιστά ουδέτερο κριτήριο διαφοροποίησης και, αφετέρου, αποτελεί πρόσφορο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο» [19].

43. Η νομολογία αυτή, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο των θεμελιωδών ελευθεριών, εφαρμόζεται ομοίως στο δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι, ελλείψει σχετικής ρυθμίσεως της Ένωσης, ο καθορισμός φορολογικών βάσεων και η κατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως στους διάφορους συντελεστές παραγωγής και στους διάφορους οικονομικούς τομείς εμπίπτει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών ή των περιφερειακών αρχών

[17] Βλ. αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 28), της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 97), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 68), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550), και της 10ης Ιανουαρίου 2006, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ. (C-222/04, EU:C:2006:8, σκέψη132).

[18] Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 69) και Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49).

[19] Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 70) και τηVodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 50).

που διαθέτουν φορολογική αυτονομία[20]. Κατά κανόνα, λοιπόν, υπό το πρίσμα του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων δύναται να εκτιμηθεί μια εξαίρεση από το εν λόγω αυτοτελές φορολογικό σύστημα αλλά όχι η ίδια η θέσπιση του φορολογικού συστήματος.

44. Η Επιτροπή το αναγνωρίζει αυτό, καταρχήν, στο σημείο 156 της ανακοινώσεώς της σχετικά με την έννοια της κρατικής ενίσχυσης όπως αναφέρεται στο άρθρο 107, παράγραφος 1, της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης[21] όπου επισημαίνει ότι «[τ]α κράτη μέλη είναι ελεύθερα να υιοθετούν την οικονομική πολιτική που κρίνουν καταλληλότερη [σύμφωνα με το δίκαιο της Ένωσης] και, ειδικότερα, να αποφασίζουν για την πλέον πρόσφορη κατανομή του φορολογικού βάρους μεταξύ των διαφόρων συντελεστών παραγωγής […]».

45. Εξάλλου, δεν γνωρίζω καμία διάταξη του δικαίου της Ένωσης η οποία να επιβάλλει στα κράτη μέλη –πέραν των εναρμονισμένων φόρων– συγκεκριμένη δομή των εθνικών τους φόρων. Ως εκ τούτου, «κανονική» φορολόγηση δεν μπορεί να προκύψει από το δίκαιο της Ένωσης. Σημείο αναφοράς αποτελεί πάντοτε μόνον η επιλογή κάθε εθνικού νομοθέτη, όσον αφορά την, κατά την εκτίμησή του, κανονική φορολόγηση. Στην προκειμένη περίπτωση, τούτο συνίσταται σε προοδευτικά διαμορφωμένο φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων που ασκούν διαφημιστικές δραστηριότητες, ο οποίος στηρίζεται στον κύκλο εργασιών ως βάση υπολογισμού.

46. Επομένως, ο εθνικός νομοθέτης μπορεί να καθορίσει κυρίως το αντικείμενο του φόρου, τη φορολογική βάση και τη φορολογική κλίμακα. Η Ουγγαρία, εν προκειμένω, έκανε χρήση της δυνατότητας αυτής θεσπίζοντας φόρο εισοδήματος βάσει κύκλου εργασιών για τις επιχειρήσεις που ασκούν διαφημιστικές δραστηριότητες με μέσο προοδευτικό συντελεστή από 0 % έως λίγο χαμηλότερα του 5,3 % (που προκύπτει, μετά τη σχετική τροποποίηση, από το απαλλασσόμενο ποσό και από αναλογική κλίμακα). Το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν αποκλείει, καταρχήν, το καθεστώς αυτό.

2) Η εξαίρεση: έλεγχος της συνοχής εκ μέρους του Δικαστηρίου στην απόφαση Γιβραλτάρ

47. Αντίθετο συμπέρασμα δεν συνάγεται ούτε από την κρίση του Δικαστηρίου στην απόφαση Γιβραλτάρ, στην οποία παραπέμπει επανειλημμένως η Επιτροπή. Βεβαίως, στην απόφαση αυτή, το Δικαστήριο εξέτασε το σύστημα φορολογήσεως των εταιριών του Γιβραλτάρ υπό το πρίσμα του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων και έκρινε ότι υφίσταται ενίσχυση. Δεν υποκατέστησε όμως την εκτίμηση του κράτους μέλους με τη δική του εκτίμηση περί γενικής κανονικής φορολογήσεως.

48. Στην υπόθεση εκείνη, το Δικαστήριο επ’ ουδενί έκρινε ότι το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων επιβάλλει συγκεκριμένη φορολόγηση. Εξέτασε τον σχετικό νόμο «μόνον» ως προς την εσωτερική του λογική. Όπως προκύπτει από το εξεταζόμενο κατά τον χρόνο εκείνο σχέδιο φορολογικής μεταρρυθμίσεως, επιδιωκόταν η θέσπιση ενιαίας φορολογήσεως των κερδών όλων των εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ επιχειρήσεων[22]. Ωστόσο, οι παράγοντες που επέλεξε ο νομοθέτης, όπως ο αριθμός των εργαζομένων, οι επαγγελματικοί χώροι και το τέλος εγγραφής

[20] Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 50), και της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 97).

[21] ΕΕ 2016, C 262, σ. 1.

[22] Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 12).

στο μητρώο εταιριών, δεν είχαν καμία σχέση, προφανώς, με την ενιαία φορολόγηση των εισοδημάτων όλων των επιχειρήσεων. Επιπλέον, το Ηνωμένο Βασίλειο ουδόλως επιχείρησε να εξηγήσει τους παράγοντες αυτούς [23].

49. Συναφώς, η απόφαση αυτή του Δικαστηρίου συνιστά, βεβαίως, εξαίρεση [24] από τον ανωτέρω κανόνα, βάσει του οποίου τα κράτη μέλη είναι αυτόνομα κατά τον καθορισμό του πλαισίου αναφοράς, διότι το Δικαστήριο εξέτασε πράγματι τη διαμόρφωση πλαισίου αναφοράς υπό το πρίσμα της ύπαρξης ενισχύσεως. Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως το Δικαστήριο διεξήγαγε απλώς ένα είδος ελέγχου καταχρηστικότητας όσον αφορά την άσκηση της φορολογικής κυριαρχίας ορισμένου κράτους μέλους. Σε τελική ανάλυση, εξέτασε μόνον αν η συμπεριφορά του κράτους μέλους κατά την άσκηση της φορολογικής του κυριαρχίας ήταν συνεκτική (και όχι καταχρηστική).

50. Το Δικαστήριο ορθώς έδωσε αρνητική απάντηση επ' αυτού στο πλαίσιο εκείνης της υποθέσεως. Ο φορολογικός νόμος του Γιβραλτάρ αποσκοπούσε αποκλειστικά στην καταστρατήγηση του δικαίου των κρατικών ενισχύσεων, καθόσον επιδίωκε την πολύ χαμηλή φορολόγηση ορισμένων κερδοσκοπικών εταιριών (κοινώς καλούμενων εταιριών offshore) μέσω μιας δήθεν γενικής φορολογήσεως των κερδών. Η Επιτροπή και το Δικαστήριο ορθώς έκριναν ότι τούτο συνιστούσε ενίσχυση. Το επιλεκτικό πλεονέκτημα συνίστατο στην εγγενή αντίφαση μεταξύ της αιτιολογήσεως ή του σκοπού του νόμου και της διαμορφώσεως του νόμου. Παρά την επιδιωκόμενη γενική φορολόγηση των κερδών όλων των εγκατεστημένων στο Γιβραλτάρ επιχειρήσεων, ορισμένες επιχειρήσεις υπέκειντο, κατά τρόπο στοχευμένο, σε πολύ χαμηλή φορολόγηση [25].

51. Στην απόφαση εκείνη, λοιπόν, το Δικαστήριο –αντιθέτως προς την άποψη που υποστηρίζει, εν προκειμένω, η Επιτροπή– δεν υποκατέστησε τη θέση του κράτους μέλους με τη δική του εκτίμηση περί γενικής κανονικής φορολογήσεως. Επίσης, δεν έκρινε ότι το δίκαιο της Ένωσης επιβάλλει συγκεκριμένη δομή φορολογικών συντελεστών. Απλώς, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ορθώς ότι γενική φορολόγηση των εισοδημάτων όλων των εγκατεστημένων στην ημεδαπή επιχειρήσεων δεν μπορεί να συνδέεται με αλλότριους παράγοντες που σκοπούν αποκλειστικώς στην ευνοϊκή μεταχείριση συγκεκριμένων επιχειρήσεων οι οποίες λειτουργούν, κατά κανόνα, χωρίς ιδιαίτερες απαιτήσεις επαγγελματικών χώρων και προσωπικού, όπως συνέβαινε στην περίπτωση των κοινώς καλούμενων εταιριών offshore [26].

52. Κατ' αυτόν τον τρόπο, εν τέλει, το Δικαστήριο απέτρεψε το ενδεχόμενο τα κράτη μέλη να κάνουν κατάχρηση του γενικού φορολογικού τους δικαίου για να χορηγήσουν πλεονεκτήματα σε μεμονωμένες επιχειρήσεις παρακάμπτοντας το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων. Η κατάχρηση αυτή της φορολογικής αυτονομίας προέκυψε από μια προδήλως μη συνεκτική διαμόρφωση του φορολογικού νόμου για το Γιβραλτάρ.

[23] Βλ. απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 149 και 150).

[24] Στο ίδιο πνεύμα και η απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 32).

[25] Ρητώς σε απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψεις 99, 102 και 106).

[26] Ρητώς σε απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 106).

3) Συνοχή του ουγγρικού φόρου διαφημίσεως

53. Όσον αφορά γενικό φορολογικό νόμο δεν απαιτείται πιο διεξοδική εξέταση. Εάν το δίκαιο της Ένωσης σέβεται τη φορολογική κυριαρχία των κρατών μελών και το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν επιβάλλει συγκεκριμένη διαμόρφωση των εθνικών φορολογικών συστημάτων, ένας φορολογικός νόμος γενικής ισχύος –ο οποίος, ακριβώς, δημιουργεί το πλαίσιο αναφοράς– μπορεί να συνιστά ενίσχυση, μόνον εάν έχει διαμορφωθεί κατά τρόπο που προδήλως στερείται συνοχής [27].

54. Επομένως, η εξέταση του επιλεκτικού πλεονεκτήματος, όσον αφορά φορολογικό νόμο γενικής ισχύος, περιορίζεται μόνο σε αυτό το ένα ζήτημα. Τα υπόλοιπα –και πάντα αμφιλεγόμενα– ζητήματα (παραδείγματος χάρη, πώς καθορίζεται το ορθό πλαίσιο αναφοράς, αν υπάρχουν εξαιρέσεις ή υφίσταται αντίστροφη εξαίρεση, αν είναι δικαιολογημένες οι λεπτές διαφοροποιήσεις και ποιος φέρει το βάρος αποδείξεως για ποια περίπτωση) μπορούν να παραλειφθούν.

55. Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς δέχθηκε, εν τέλει, ότι ο ουγγρικός φόρος διαφημίσεως δεν χαρακτηρίζεται από έλλειψη συνοχής. Πιο συγκεκριμένα, στις σκέψεις 78 επ. της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο επισημαίνει ότι το κανονικό σύστημα συνίσταται στον ουγγρικό νόμο, υπό τη συγκεκριμένη προοδευτική μορφή του, η οποία έχει ως συνέπεια την υψηλότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών και τη χαμηλότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων με μικρότερο κύκλο εργασιών (σκέψη 89). Τούτο προκύπτει από την αναδιανεμητική λογική που συνδέεται με τον προοδευτικό συντελεστή (σκέψη 88). Για τον λόγο αυτόν, δεν είναι δυνατόν να συναχθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος μόνον από την προοδευτική δομή του φόρου (σκέψη 105). Δεδομένου ότι η Επιτροπή δεν προέβαλε και δεν απέδειξε καμία άλλη έλλειψη συνοχής (σκέψεις 106 επ.), ο εξεταζόμενος νόμος δεν μπορεί να θεωρηθεί ως κρατική ενίσχυση.

56. Αντιθέτως, τα επιχειρήματα που προέβαλε η Επιτροπή με την αίτηση αναιρέσεως δεν είναι πειστικά [28].

i) Φόρος εισοδήματος με βάση τον κύκλο εργασιών

57. Επομένως, η θέσπιση φόρου εισοδήματος στηριζόμενου στον κύκλο εργασιών δεν στερείται συνοχής. Σε τελική ανάλυση, όλα τα επιχειρήματα της Επιτροπής στηρίζονται στην εκτίμηση ότι για να φορολογηθεί η χρηματοοικονομική ικανότητα πρέπει να ληφθεί υπόψη αποκλειστικώς το κέρδος (ή η αποδοτικότητα, δηλαδή το περιθώριο κέρδους). Μόνον το κέρδος αντικατοπτρίζει δεόντως τη φοροδοτική ικανότητα. Επίσης, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή υποστήριξε επανειλημμένως ότι μόνον ένας φόρος στηριζόμενος στα κέρδη μπορεί να καλύψει δεόντως τη φοροδοτική ικανότητα.

58. Συναφώς, η Επιτροπή δεν λαμβάνει υπόψη το ότι και το κέρδος συνιστά μόνον (πλασματικό) μέγεθος μέτρησης, προκειμένου να επιτευχθεί η ομοιόμορφη φορολόγηση βάσει της φοροδοτικής ικανότητας. Όσον αφορά την πραγματική ικανότητα, το μέγεθος αυτό αποτελεί απλώς μια

[27] Βλ., στο ίδιο πνεύμα, και τις προτάσεις μου στις υποθέσεις Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, σημεία 151 επ.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, σημεία 170 επ.) και ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, σημεία 81 επ.).

[28] Κατά το μάλλον ή ήττον, πρόκειται για τα ίδια επιχειρήματα που προβλήθηκαν στις υποθέσεις Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) και Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

ένδειξη υπό όρους, όπως ακριβώς μαρτυρά και η λεγόμενη συζήτηση περί BEPS [29]. Η παγκόσμια αυτή συζήτηση στηρίζεται στο γεγονός ότι οι επιχειρήσεις με υψηλά κέρδη δεν καταβάλλουν, προφανώς, τους ανάλογους φόρους, διότι μπορούν να μειώσουν σημαντικά τη φορολογική βάση («base erosion») ή να μεταφέρουν τα κέρδη σε χώρες με χαμηλή φορολογία («profit shifting»).

59. Η φορολόγηση εισοδήματος βάσει των κερδών –όπως και η φορολόγηση εισοδήματος που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών– έχει πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ωστόσο, η στάθμιση αυτών και η ανάληψη της σχετικής ευθύνης δεν απόκειται σε δημόσια αρχή ή δικαστήριο αλλά στον νομοθέτη που διαθέτει δημοκρατική νομιμοποίηση. Ο φορολογικός νομοθέτης (εν προκειμένω ο Ούγγρος νομοθέτης) μπορεί να καθορίσει ποιος είναι, κατά την εκτίμησή του, ο κατάλληλος φόρος. Εν πάση περιπτώσει, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν απαιτεί τη θέσπιση του φόρου που είναι ο καταλληλότερος κατά την άποψη της Επιτροπής.

60. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Επιτροπή, ένας φόρος εισοδήματος στηριζόμενος στα κέρδη δεν είναι αναμφίβολα προτιμότερος (με τη διατύπωση της Επιτροπής «κατάλληλος»). Απεναντίας, οι φόροι εισοδήματος που στηρίζονται στον κύκλο εργασιών κερδίζουν έδαφος σε παγκόσμιο επίπεδο, όπως μαρτυρά και ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών που έχει προτείνει η Επιτροπή [30]. Αυτός συνδέει τη φορολόγηση των επιχειρήσεων με τον ετήσιο κύκλο εργασιών τους. Υπ' αυτό το πρίσμα, ο ουγγρικός φόρος διαφημίσεως και ο σχεδιαζόμενος φόρος ψηφιακών υπηρεσιών της Ένωσης δεν διαφέρουν.

ii) Προοδευτική κλίμακα

61. Επίσης, αυτή καθεαυτήν η εφαρμογή προοδευτικής κλίμακας δεν συνεπάγεται έλλειψη συνοχής. Παραδείγματος χάρη, οι προοδευτικές κλίμακες είναι απολύτως συνήθεις στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να επιτευχθεί φορολόγηση σύμφωνα με τη φοροδοτική ικανότητα. Τούτο ισχύει τόσο για φορολόγηση με βάση τα κέρδη όσο και για φορολόγηση που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών. Συναφώς, ο φόρος ψηφιακών υπηρεσιών που έχει προτείνει η Επιτροπή αποδεικνύει, επίσης, ότι η προοδευτική δομή φορολογήσεως αποτελεί σύνηθες μέσο, από φορολογικής απόψεως, προκειμένου να φορολογηθούν επιχειρήσεις με σημαντική φοροδοτική ικανότητα.

62. Μολονότι η Επιτροπή αμφισβητεί, με το υπόμνημά της, ότι ο προτεινόμενος φόρος ψηφιακών υπηρεσιών της Ένωσης έχει προοδευτική κλίμακα, τούτο είναι ορθό μόνον εκ πρώτης όψεως. Κατά το άρθρο 8 της προτάσεως, ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται, όντως, σε 3 % κατά τρόπο ενιαίο και, επομένως, είναι αναλογικός. Ωστόσο, η Επιτροπή δεν λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι κάθε απαλλασσόμενο ποσό αναλογικού φόρου οδηγεί σε διαφορετικούς μέσους φορολογικούς συντελεστές και, επομένως, σε προοδευτική κλιμάκωση [31]. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση του ορίου απαλλαγής. Η κλιμάκωση του προτεινόμενου φόρου ψηφιακών υπηρεσιών της Ένωσης που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών κυμαίνεται, με τους (δύο μέσους) φορολογικούς συντελεστές του από 0 % έως 3 %, ενώ ο μέσος φορολογικός συντελεστής αυξάνεται με τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών, κατά τον χρόνο υπερβάσεως των οριακών τιμών, από 0 % σε 3 %. Κατά συνέπεια, ο εν λόγω συντελεστής είναι επίσης προοδευτικός.

[29] Βλ. μόνον ΟΟΣΑ «Action Plan on Base Erosion and Profit shifting» –διαθέσιμο στον ιστότοπο https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf–, σ. 13: «Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it».

[30] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 21ης Μαρτίου 2018, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών, COM(2018) 148 τελικό.

[31] Βλ., συναφώς, τις επισημάνσεις μου στις προτάσεις μου επί των υποθέσεων Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, σημείο 1, υποσημείωση 3) και Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, σημείο 3, υποσημείωση 4).

63. Περαιτέρω, δεν μπορεί να γίνει δεκτή ούτε η επιχειρηματολογία της Επιτροπής κατά την οποία η προοδευτική δομή φορολογήσεως ενδείκνυται μόνο για τη φορολόγηση φυσικών προσώπων με το σκεπτικό ότι μόνον ως προς αυτά –σύμφωνα με τη λεγόμενη θεωρία περί οριακού οφέλους– η ατομική αύξηση οφέλους μειώνεται όσο αυξάνεται το εισόδημα. Για τον λόγο αυτόν, οι προοδευτικές κλίμακες χρησιμοποιούνται μόνο για τη φορολόγηση των φυσικών προσώπων.

64. Η Επιτροπή δεν λαμβάνει υπόψη ότι η θεωρία περί οριακού οφέλους συνιστά οικονομική θεωρία και όχι κανόνα δικαίου. Λαμβανομένης υπόψη της αδυναμίας μετρήσεως του «οφέλους», δεν έχει καταστεί δυνατό έως σήμερα από τη θεωρία αυτή να αντληθούν δεσμευτικές (νομικές) εκτιμήσεις σχετικά με την ορθή φορολογική κλίμακα [32]. Αντιστρόφως, στο παρελθόν, ακόμη και αναλογικές κλίμακες έχουν θεωρηθεί ως εισάγουσες δυσμενείς διακρίσεις [33].

65. Ο λόγος, λοιπόν, για τον οποίο οι προοδευτικές κλίμακες εφαρμόζονται κατά προτίμηση στη φορολόγηση των φυσικών προσώπων –όπως ορθώς υπογραμμίζει η Επιτροπή– έγκειται μάλλον στο γεγονός ότι τα νομικά πρόσωπα μπορούν να αποφύγουν κατά βούληση το προοδευτικό αποτέλεσμα μέσω διασπάσεων και ευρύτερων ομιλικών διαρθρώσεων. Το ζήτημα αυτό όμως δεν καθιστά μη συνεκτική την προοδευτική φορολόγηση επιχειρήσεων, η οποία καλύπτει τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα.

66. Ακόμη και τα παραδείγματα άδικης φορολογήσεως που παραθέτει η Επιτροπή δεν αποδεικνύουν καμία έλλειψη συνοχής. Πιο συγκεκριμένα, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι ο ουγγρικός προοδευτικός φορολογικός συντελεστής δεν αποτελεί κατάλληλο μέσο, διότι, σε περίπτωση δεκαπλάσιου κύκλου εργασιών, θα έπρεπε να καταβληθεί φόρος 155 φορές υψηλότερος. Εντούτοις, το παράδειγμα αυτό –το οποίο αφορά τον ουγγρικό φόρο ως είχε πριν τροποποιηθεί– παρουσιάζει απλώς τις λογικές συνέπειες της προοδευτικής φορολογικής κλιμάκωσης. Ο προτεινόμενος από την Επιτροπή φόρος ψηφιακών υπηρεσιών της Ένωσης καθιστά δυνατή την εξεύρεση ακόμη πιο ακραίων αποτελεσμάτων [34].

67. Πέραν τούτου, το κριτήριο της καταλληλότητας δεν είναι, εν πάση περιπτώσει, το ορθό κριτήριο. Η καταλληλότητα εθνικού φόρου πρέπει να εκτιμάται –όπως εκτέθηκε ανωτέρω (σημείο 59)– από τον εθνικό νομοθέτη. Σε τέτοια περίπτωση, κατά την οποία μόλις δημιουργείται το πλαίσιο αναφοράς, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δύναται μόνο να εξαλείψει τυχόν ελλείψεις συνοχής. Ωστόσο, ο ουγγρικός φόρος διαφημίσεως εφαρμόζει την προοδευτική δομή του φόρου κατά τρόπο συνεκτικό.

[32] Βλ., ιδίως και με εξαιρετική σαφήνεια: Birk/Desens/Tappe (επιμ.), *Steuerrecht*, 22η έκδοση 2019, σημείο 38.

[33] Παραδείγματος χάρη, το 1958, το BVerfG [Bundesverfassungsgericht, ομοσπονδιακό συνταγματικό δικαστήριο], απόφαση της 24ης Ιουνίου 1958 – υπόθεση 2 BvF 1/57, BVerfGE 8, 51 (68 και 69), επισήμανε τα εξής: «Εν προκειμένω, η δικαιοσύνη απαιτεί, υπό την έννοια της αναλογικής ισότητας, ο οικονομικά ισχυρότερος να καταβάλει ως φόρο υψηλότερο ποσοστό του εισοδήματός του από τον οικονομικά ασθενέστερο».

[34] Επιχείρηση με παγκόσμιο κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ, ο οποίος όμως δεν υπερβαίνει το όριο των 50 εκατομμυρίων ευρώ εντός της Ένωσης (κύκλος εργασιών ακριβώς 50 εκατομμυρίων ευρώ), καταβάλλει ακριβώς 0 ευρώ σε φόρους σύμφωνα με την πρόταση της Επιτροπής. Άλλη επιχείρηση με παγκόσμιο κύκλο εργασιών άνω των 750 εκατομμυρίων ευρώ, ο οποίος υπερβαίνει το όριο απαλλαγής των 50 εκατομμυρίων ευρώ εντός της Ένωσης κατά 450 εκατομμύρια ευρώ, καταβάλλει 15 εκατομμύρια ευρώ σε φόρους. Ο δεκαπλάσιος κύκλος εργασιών εντός της Ένωσης (500 εκατομμύρια ευρώ αντί 50 εκατομμύρια ευρώ) συνεπάγεται απείρως υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

β) Συμπέρασμα

68. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς δεν δέχθηκε την ύπαρξη ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι αβάσιμο και πρέπει, ως εκ τούτου, να απορριφθεί.

γ) Επικουρικώς: το σύνηθες κριτήριο ελέγχου της συνδρομής επιλεκτικού πλεονεκτήματος

69. Ακόμη και αν το Δικαστήριο δεν περιορισθεί σε έλεγχο συνοχής στο πλαίσιο της εξετάσεως γενικού φορολογικού νόμου, όπως ο κρινόμενος εν προκειμένω, δεν προκύπτει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο δεχόμενο ότι δεν υφίσταται ενίσχυση.

70. Κατά το σύνηθες κριτήριο εκτιμήσεως, επιβάλλεται κατ' αρχάς να προσδιοριστεί το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται στο οικείο κράτος μέλος. Με βάση αυτό το κοινό ή «κανονικό» φορολογικό καθεστώς πρέπει, εν συνεχεία, να εκτιμηθεί αν το πλεονέκτημα που χορηγείται με το εξεταζόμενο φορολογικό μέτρο συνιστά αδικαιολόγητη εξαίρεση και αν, ως εκ τούτου, έχει επιλεκτικό χαρακτήρα [35].

71. Ο επιλεκτικός χαρακτήρας προϋποθέτει διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση, η οποία δεν μπορεί να δικαιολογηθεί [36]. Συναφώς, μέτρο που συνιστά εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογείται αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό απορρέει ευθέως από τις θεμελιώδεις ή κατευθυντήριες αρχές του φορολογικού του συστήματος [37]. Ο εν λόγω έλεγχος της επιλεκτικότητας συνιστά, εν τέλει, έλεγχο για να διαπιστωθεί αν υφίστανται δυσμενείς διακρίσεις [38].

72. Το Γενικό Δικαστήριο ορθώς έκρινε ότι η Επιτροπή είχε επιλέξει εσφαλμένο πλαίσιο αναφοράς. Το κρίσιμο πλαίσιο αναφοράς μπορεί να είναι μόνον ο εξεταζόμενος εθνικός νόμος και όχι νόμος υποθετικός ή πλασματικός. Οποιαδήποτε άλλη επιλογή θα παρείχε στην Επιτροπή τη δυνατότητα να υποκαταστήσει τον εκάστοτε εθνικό νομοθέτη και να ορίσει ως πλαίσιο αναφοράς το φορολογικό σύστημα που προτιμά.

73. Στο μέτρο που η Επιτροπή επικαλείται, συναφώς, την απόφαση του Δικαστηρίου στην απόφαση Γιβραλτάρ, δεν λαμβάνει υπόψη –όπως επισημάνθηκε, ανωτέρω, στα σημεία 47 επ.– τις κρίσεις που περιέχονται στην απόφαση αυτή. Στο πλαίσιο εκείνο, το Δικαστήριο επ' ουδενί όρισε δικό του πλασματικό πλαίσιο αναφοράς.

35 Βλ., ιδίως, απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36).

36 Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58), πρβλ. αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 και 65), και της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43).

37 Αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22) και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα M. Bobek στην υπόθεση Βέλγιο κατά Επιτροπής (C-270/15 P, EU:C:2016:289, σημείο 29).

74. Η εκ μέρους της Επιτροπής επιλογή του εσφαλμένου πλαισίου αναφοράς πλήττει κατ' ανάγκην –όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο[39]– «το σύνολο της αναλύσεως της προϋποθέσεως σχετικά με τον επιλεκτικό χαρακτήρα». Επομένως, η προσβαλλόμενη αρνητική απόφαση πρέπει να ακυρωθεί εξ αυτού και μόνον του λόγου. Κατά συνέπεια, το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι αβάσιμο ακόμη και κατ' εφαρμογήν του συνήθους κριτηρίου ελέγχου.

2. Επί των δύο άλλων σκελών του πρώτου λόγου αναιρέσεως

75. Με τα δύο άλλα σκέλη του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή βάλλει κατά των συμπληρωματικών εκτιμήσεων του Γενικού Δικαστηρίου και του προσάπτει ότι κακώς αρνήθηκε την ύπαρξη ενισχύσεως και στο πλαίσιο αυτό. Δεδομένου ότι στις συμπληρωματικές εκτιμήσεις του Γενικού Δικαστηρίου, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 84 και 85 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, εξετάζεται μόνον το ζήτημα αν από την απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση Γιβραλτάρ προκύπτει διαφορετικό συμπέρασμα, πράγμα το οποίο αποκλείσθηκε ήδη ανωτέρω (σημεία 47 επ.), παρέλκει η εξέταση των λοιπών σκελών του πρώτου λόγου αναιρέσεως.

76. Το Γενικό Δικαστήριο, εντούτοις, εξέτασε περαιτέρω αν υφίσταται ενίσχυση. Ενδεχομένως, το Γενικό Δικαστήριο έλαβε ως δεδομένο, στις σκέψεις 84 και 85, προς όφελος της Επιτροπής, ότι στις προσβαλλόμενες αποφάσεις η Επιτροπή στηρίχθηκε και στο ορθό πλαίσιο αναφοράς (σε προοδευτικό φόρο εταιριών με βάση τον κύκλο εργασιών) και ότι είχε διαπιστώσει επίσης την ύπαρξη ενισχύσεως βάσει του δεδομένου αυτού. Ειδάλλως, η περαιτέρω εξέταση της συγκρισιμότητας των καταστάσεων και της δικαιολογήσεως της διαφορετικής μεταχειρίσεως δεν θα είχαν κανένα νόημα. Το Γενικό Δικαστήριο απέρριψε και στο πλαίσιο αυτό την ύπαρξη ενισχύσεως. Τούτο αμφισβητείται από την Επιτροπή με τα δύο άλλα σκέλη του πρώτου λόγου αναιρέσεως. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, κατέστη σαφές ότι η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο, ιδίως, το ότι δεν δέχθηκε τη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων με μεγάλο και μικρό κύκλο εργασιών.

α) Επικουρικώς: επί του δεύτερου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως – ως προς τη συγκρισιμότητα των επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών και των επιχειρήσεων με μικρό κύκλο εργασιών

77. Για τον λόγο αυτόν –και εφόσον, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, το συγκεκριμένο ζήτημα απασχόλησε επί μακρόν τους διαδίκους–, στο παρόν σημείο θα εξετασθεί, επικουρικώς, αν το Γενικό Δικαστήριο, ορθώς και χωρίς να υποπέσει σε πλάνη περί το δίκαιο, έκρινε ότι δεν υφίσταται επιλεκτικό πλεονέκτημα, ακόμη και υπό την ως άνω προκείμενη (δηλαδή ότι η Επιτροπή στηρίχθηκε στο ορθό πλαίσιο αναφοράς). Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, διότι δεν δέχθηκε τη συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων με μικρότερο κύκλο εργασιών και επιχειρήσεων με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών, στηριζόμενο στον εσφαλμένο σκοπό του νόμου (δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως).

78. Το σκέλος αυτό του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι επίσης αβάσιμο. Εάν ο προοδευτικός φόρος με βάση τον κύκλο εργασιών συνιστά το πραγματικό πλαίσιο αναφοράς, η συνεπής εφαρμογή αυτού του πλαισίου αναφοράς δεν αποτελεί την εξαίρεση, η οποία θα έπρεπε να δικαιολογείται καθ' οιονδήποτε τρόπο, αλλά τον κανόνα.

[39] Απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 107).

79. Επιπλέον, στο εν λόγω πλαίσιο αναφοράς, δεν μπορεί να διαπιστωθεί αδικαιολόγητη διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρήσεων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Στο συγκεκριμένο πλαίσιο αναφοράς, οι μεγαλύτερες και οι μικρότερες επιχειρήσεις που ασκούν διαφημιστικές δραστηριότητες διακρίνονται ακριβώς με βάση τον κύκλο εργασιών τους και την οικονομική τους ικανότητα που απορρέει από αυτόν. Από τη σκοπιά του κράτους μέλους –η οποία δεν είναι προδήλως εσφαλμένη (σχετικά με τη συνοχή, βλ. ανωτέρω σημεία 53 επ.–, οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση από νομικής και ουσιαστικής απόψεως.

80. Αντιθέτως, η Επιτροπή θεωρεί, προφανώς, ότι από τον σκοπό ενός φόρου που συνίσταται στη δημιουργία εσόδων για τον κρατικό προϋπολογισμό προκύπτει ότι κάθε υποκείμενος στον φόρο θα έπρεπε να φορολογείται στον ίδιο (σχετικό) βαθμό. Για τον λόγο αυτόν, το Γενικό Δικαστήριο έπρεπε να στηριχθεί αποκλειστικώς στον σκοπό της εισπράξεως φορολογικών εσόδων όσον αφορά το ζήτημα της συγκρισιμότητας. Κατά την Επιτροπή, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, το ύψος του κύκλου εργασιών δεν έχει καμία σημασία και, ως εκ τούτου, η χαμηλότερη φορολόγηση των επιχειρήσεων με χαμηλό κύκλο εργασιών δεν χρήζει αιτιολογήσεως.

81. Η επιχειρηματολογία αυτή δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Ο σκοπός ενός φόρου δεν είναι δυνατόν να περιορίζεται, στο πλαίσιο του ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, μόνο στην είσπραξη εσόδων. Αντιθέτως, ο συγκεκριμένος φορολογικός σκοπός που επιδιώκει ο φορολογικός νομοθέτης είναι καθοριστικός[40] και προκύπτει από τη φύση του φόρου και τη διαμόρφωσή του διά της ερμηνευτικής οδού. Σε περίπτωση προοδευτικού φόρου, η απόλυτη και σχετικά υψηλότερη φορολόγηση των υποκειμένων στον φόρο με υψηλότερη φοροδοτική ικανότητα αποτελεί εγγενή σκοπό. Τούτο, λοιπόν, πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της συγκρισιμότητας – όπως ορθώς έπραξε το Γενικό Δικαστήριο.

82. Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε, συναφώς, στη σκέψη 89 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι μπορεί ευλόγως να θεωρηθεί ότι μια επιχείρηση με μεγάλο κύκλο εργασιών ενδέχεται, χάρη σε διάφορες οικονομίες κλίμακας, να έχει έξοδα που είναι αναλογικώς χαμηλότερα από εκείνα που φέρει μια επιχείρηση με μικρότερο κύκλο εργασιών και, επομένως, δύναται να καταβάλλει υψηλότερο φόρο. Ούτε αυτό ενέχει πλάνη περί το δίκαιο. Πράγματι, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο[41], το ύψος του κύκλου εργασιών αποτελεί πρόσφορο δείκτη φοροδοτικής ικανότητας.

83. Υπέρ αυτού συνηγορεί, αφενός, ότι χωρίς μεγάλο κύκλο εργασιών δεν είναι δυνατή η πραγματοποίηση υψηλού κέρδους και, αφετέρου, ότι τα έσοδα από έναν επιπρόσθετο κύκλο εργασιών (οριακά έσοδα) αυξάνονται λόγω του χαμηλότερου σταθερού κόστους ανά μονάδα προϊόντος. Κατά συνέπεια, επ' ουδενί είναι παράλογο να θεωρείται ο κύκλος εργασιών ως έκφραση του μεγέθους ή της θέσεως στην αγορά και των πιθανών κερδών μιας επιχειρήσεως, *καθώς και* ως έκφραση της οικονομικής της δυνατότητας και η επιχείρηση να φορολογείται βάσει αυτού[42].

[40] Ομοίως και το Δικαστήριο στις αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψεις 48 και 49 –των σκοπών τους οποίους υπηρετεί ένα ειδικό φορολογικό καθεστώς), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 55 –υπό το πρίσμα των σκοπών που επιδιώκει η νομοθεσία), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 85), και της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 95 –σε σχέση με το επίδικο φορολογικό σύστημα).

[41] Αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 70) και Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 50).

[42] Βλ. προτάσεις μου στην υπόθεση Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, σημείο 101), στην υπόθεση Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, σημεία 121 επ.), και στην υπόθεση Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, σημείο 61).

84. Όπως προέκυψε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Επιτροπή εξέτασε επισταμένως το ζήτημα της ορθής φορολογήσεως με βάση τη φοροδοτική ικανότητα. Συναφώς, προσδιορίστηκαν ορθώς τα μειονεκτήματα ενός φόρου εισοδήματος στηριζόμενου στον κύκλο εργασιών και επισημάνθηκαν πιο πρόσφορες, ενδεχομένως, εναλλακτικές. Ωστόσο, εξακολουθεί να είναι ασαφής η σχέση αυτών των εμπεριστατωμένων φορολογικών εκτιμήσεων με το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων. Η Επιτροπή δεν απάντησε ούτε σε σχετική ερώτηση του Δικαστηρίου κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Ο υπολογισμός των κερδών μέσω συγκρίσεως των στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως ενδέχεται να είναι ακριβέστερος από τη σύνδεση με τον καθαρό κύκλο εργασιών. Πάντως, αντιθέτως προς την άποψη της Επιτροπής, το δίκαιο των κρατικών ενισχύσεων δεν ασχολείται με το πιο εύλογο ή το ακριβέστερο φορολογικό σύστημα αλλά με την επιλεκτική ευνοϊκή μεταχείριση που επιφυλάσσεται σε ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων που βρίσκονται στην ίδια κατάσταση.

85. Συνεπώς, το δεύτερο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως είναι, επίσης, αβάσιμο.

β) Επικουρικώς: επί του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως: δικαιολόγηση της διαφοροποιήσεως

86. Με το τρίτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προσάπτει στο Γενικό Δικαστήριο ότι υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο, διότι έλαβε υπόψη εξωτερικούς δικαιολογητικούς λόγους όσον αφορά τη δικαιολόγηση διαφορετικής μεταχειρίσεως.

87. Το σκέλος αυτό της αιτήσεως αναιρέσεως στηρίζεται στην εσφαλμένη εκτίμηση ότι υφίσταται διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων υποκειμένων στον φόρο, διότι μόνο σε τέτοια περίπτωση τίθεται το ζήτημα της δικαιολογήσεως. Εφόσον όμως, όπως διευκρινίσθηκε ανωτέρω, τούτο δεν συμβαίνει, το συγκεκριμένο σκέλος της αιτήσεως αναιρέσεως θα εξετασθεί μόνον επικουρικώς, για την περίπτωση που το Δικαστήριο δεχθεί, παρά ταύτα, ότι η κατάσταση επιχειρήσεως που ασκεί διαφημιστικές δραστηριότητες με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών, για παράδειγμα, 50 000 ευρώ/HUF είναι συγκρίσιμη με την κατάσταση επιχειρήσεως που ασκεί διαφημιστικές δραστηριότητες με καθαρό ετήσιο κύκλο εργασιών, για παράδειγμα, 200 εκατομμυρίων ευρώ/HUF.

88. Στην περίπτωση αυτή, θα έπρεπε να εξετασθεί αν το Γενικό Δικαστήριο έκρινε εσφαλμένως ότι είναι δικαιολογημένη η διαφορετική μεταχείριση που συνδέεται με τον διαφορετικό μέσο συντελεστή προοδευτικού φόρου. Αντιθέτως προς την εκτίμηση της Επιτροπής, για να δικαιολογηθεί η διαφορετική μεταχείριση πρέπει να ληφθούν υπόψη και άλλοι δικαιολογητικοί λόγοι, πέραν των αμιγώς φορολογικών. Συναφώς, εύλογοι μη φορολογικοί λόγοι μπορούν επίσης να δικαιολογήσουν διαφοροποίηση, όπως έγινε δεκτό στην υπόθεση ANGED, παραδείγματος χάριν, για περιβαλλοντικούς και χωροταξικούς λόγους σε σχέση με φόρο λιανικών υπηρεσιών που υπολογίζεται βάσει της επιφάνειας του χώρου πωλήσεων [43].

89. Εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο δεν έλαβε υπόψη εσφαλμένους δικαιολογητικούς λόγους. Στις σκέψεις 89 και 90 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ως δικαιολογημένο τον διαφορετικό μέσο φορολογικό συντελεστή υπό το πρίσμα της αρχής της φορολογήσεως ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα και της επιδιωκόμενης αναδιανομής της φορολογικής επιβαρύνσεως μεταξύ υποκειμένων στον φόρο με μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα και υποκειμένων στον φόρο με μικρότερη φοροδοτική ικανότητα.

[43] Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψεις 40 επ.), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψεις 45 επ.) και ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 52 επ.).

90. Τούτο δεν ενέχει καμία πλάνη περί το δίκαιο. Επίσης, δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ότι η προοδευτική κλιμάκωση του ουγγρικού φόρου διαφημίσεως δεν βρίσκει έρεισμα στον συγκεκριμένο φορολογικό νόμο, αλλά εξυπηρετεί σκοπούς που δεν έχουν σχέση με αυτόν και είναι εξωγενείς[44]. Το μέγεθος του κύκλου εργασιών συνιστά ένδειξη (η οποία, οπωσδήποτε, δεν είναι προδήλως εσφαλμένη) ορισμένης οικονομικής επιφάνειας. Υπό αυτό το πρίσμα –όπως κατέδειξε και η Επιτροπή με το σχέδιο του φόρου ψηφιακών υπηρεσιών[45]–, ο κύκλος εργασιών μπορεί να θεωρηθεί επίσης ως δείκτης (ελαφρώς πιο χονδρικός) μεγαλύτερης οικονομικής ισχύος και, επομένως, μεγαλύτερης οικονομικής επιφάνειας.

91. Επιπλέον, η αρχή του κοινωνικού κράτους –την οποία αναγνωρίζει η Ευρωπαϊκή Ένωση στο άρθρο 3, παράγραφος 3, ΣΕΕ– δικαιολογεί την εφαρμογή προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, ο οποίος επιβαρύνει τους οικονομικά ισχυρότερους, ακόμη και με σχετικούς όρους, περισσότερο από ό,τι τους οικονομικά ασθενέστερους υποκειμένους στον φόρο. Τούτο ισχύει οπωσδήποτε για φόρο ο οποίος αφορά και φυσικά πρόσωπα, όπως συμβαίνει εν προκειμένω.

92. Στο μέτρο που η Επιτροπή προσάπτει επίσης στο Γενικό Δικαστήριο, στη σκέψη 106 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι δεν έλαβε υπόψη δεόντως το βάρος αποδείξεως, η αιτίαση αυτή είναι επίσης ατελέσφορη. Στηρίζεται στην εσφαλμένη εκτίμηση ότι οι προοδευτικοί φόροι με βάση τον κύκλο εργασιών συνιστούν per se ενισχύσεις που χρήζουν δικαιολογήσεως.

3. Συμπέρασμα

93. Συνεπώς, ο πρώτος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής είναι εξ ολοκλήρου αβάσιμος.

Β. Επί του δεύτερου λόγου αναιρέσεως: εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ όσον αφορά τη δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών κατά το πρώτο έτος

94. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, προβάλλεται πλάνη περί το δίκαιο κατά την εφαρμογή του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ η οποία στηρίζεται στο ότι το Γενικό Δικαστήριο εσφαλμένως δεν έκρινε ότι αποτελεί επιλεκτικό πλεονέκτημα η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών κατά το πρώτο έτος.

95. Το Γενικό Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 118 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι ορισμένες διαφοροποιήσεις ενός φόρου, οι οποίες λαμβάνουν υπόψη ειδικές περιστάσεις, δεν πρέπει να ερμηνεύονται ως αποτελούσες επιλεκτικό πλεονέκτημα. Τούτο ισχύει ακόμη και αν δεν απορρέουν από τη φύση, δηλαδή από τον σκοπό του συστήματος αναφοράς, εφόσον οι σχετικές διατάξεις δεν αντιβαίνουν στον σκοπό του επίμαχου φόρου και δεν εισάγουν διακρίσεις.

[44] Ρητώς σε απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 70).

[45] Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου, της 21ης Μαρτίου 2018, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου ψηφιακών υπηρεσιών επί εσόδων που προκύπτουν από την παροχή ορισμένων ψηφιακών υπηρεσιών, COM(2018) 148 final.

96. Το συμπέρασμα αυτό είναι σύμφωνο με τη νομολογία του Δικαστηρίου. Κατά τη νομολογία αυτή, ένα φορολογικό καθεστώς δεν είναι επιλεκτικό όταν εφαρμόζεται αδιακρίτως για όλους τους επιχειρηματίες[46]. Ούτε αρκεί το γεγονός ότι φορολογικό καθεστώς παρέχει πλεονέκτημα μόνο στις επιχειρήσεις που πληρούν τις απαιτήσεις του –στην προκειμένη περίπτωση την ύπαρξη ζημιών κατά το προηγούμενο έτος– προκειμένου να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του[47].

97. Αντιθέτως, με αφετηρία το ορθό πλαίσιο αναφοράς, πρέπει να υφίσταται διαφορετική μεταχείριση επιχειρήσεων ευρισκόμενων σε παρόμοια κατάσταση, η οποία να μην μπορεί να δικαιολογηθεί[48]. Συναφώς, μέτρο το οποίο αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή του γενικού φορολογικού συστήματος μπορεί να δικαιολογηθεί αν το οικείο κράτος μέλος είναι σε θέση να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό στηρίζεται άμεσα στις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του εθνικού φορολογικού του συστήματος[49], ενώ εύλογοι μη φορολογικοί λόγοι μπορούν να δικαιολογήσουν επίσης αντίστοιχη φορολογική διαφοροποίηση[50].

1. Τμήμα του πλαισίου αναφοράς ή εξαίρεση από αυτό;

98. Όταν εξετάζεται γενικός φορολογικός νόμος, κυρίως ο προσδιορισμός του πλαισίου αναφοράς (καλούμενου συχνά και ως συστήματος αναφοράς) επιφυλάσσει δυσχέρειες. Πράγματι, ο επίμαχος φόρος θεσπίζεται από τον νόμο που αποτελεί αντικείμενο του ελέγχου. Κατά την άποψη της Επιτροπής, ως σύστημα αναφοράς πρέπει να θεωρείται η φορολόγηση που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών χωρίς τη δυνατότητα συνυπολογισμού ζημιών. Αντιθέτως, η Ουγγαρία, όπως και το Γενικό Δικαστήριο, εκτιμούν ότι σύστημα αναφοράς αποτελεί ο ίδιος ο νέος νόμος. Αυτό το σύστημα αναφοράς, λοιπόν, συνίσταται σε φόρο στηριζόμενο στον κύκλο εργασιών με δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών κατά το πρώτο έτος θεσπίσεως του νέου φόρου.

99. Στην τελευταία περίπτωση, θα διεξαγόταν μόνον έλεγχος συνοχής του εθνικού φορολογικού νόμου (βλ. σχετικά, λεπτομερώς, ανωτέρω σημεία 53 επ.). Στην πρώτη περίπτωση, έχει σημασία το αν οι υποκείμενοι στον φόρο με ζημίες και εκείνοι χωρίς ζημίες βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση και, σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, αν το οικείο κράτος μέλος μπορεί να αποδείξει ότι η εξαίρεση είναι δικαιολογημένη. Για τον σκοπό αυτόν, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, το κράτος μέλος θα είχε στη διάθεσή του μόνο συγκεκριμένους δικαιολογητικούς λόγους.

[46] Βλ. μόνον αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 53 επ.), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73), και της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35).

[47] Πρβλ., ιδίως, αποφάσεις της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 24), της 28ης Ιουνίου 28, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 94), της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 59), και της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42).

[48] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 58), πρβλ. αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40), της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 64 και 65), και της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής (C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43).

[49] Αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22) και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 65 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

[50] Βλ. αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291), σκέψεις 40 επ.), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψεις 45 επ.) και ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), σκέψεις 52 επ.), όπου τούτο έγινε δεκτό για περιβαλλοντικούς και χωροταξικούς λόγους σε σχέση με φόρο λιανικών υπηρεσιών που υπολογίζεται βάσει της επιφάνειας του χώρου πωλήσεων.

100. Εντούτοις, δεν είναι δυνατόν να δοθεί αρκούντως σαφής απάντηση στο ερώτημα αν η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών πρέπει να θεωρηθεί ως τμήμα του φορολογικού συστήματος ή ως εξαίρεση από αυτό. Σε ένα φορολογικό σύστημα στηριζόμενο στα κέρδη, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών θα θεωρούνταν, αναμφίβολα, ως τμήμα του συστήματος φορολογήσεως. Όσον αφορά φόρο εισοδήματος στηριζόμενο στον κύκλο εργασιών, είναι εύλογη η εκτίμηση της Επιτροπής ότι η ανωτέρω δυνατότητα αποτελεί εξαίρεση από το σύστημα. Ωστόσο, ο Ούγγρος νομοθέτης επέλεξε τη συγκεκριμένη «εξαίρεση» ως σημείο αναφοράς για το πρώτο έτος του φορολογικού του καθεστώτος που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών. Αυτή λοιπόν συνιστά, εκ προοιμίου, τμήμα του συστήματος.

101. Το εξεταζόμενο εθνικό καθεστώς σκοπεί, εν τέλει, να μετριάσει τις επιπτώσεις ενός φόρου εισοδήματος στηριζόμενου στον κύκλο εργασιών για τις επιχειρήσεις οι οποίες, παρά τον μεγάλο κύκλο εργασιών κατά το έτος θεσπίσεως του φόρου, είχαν υποστεί ζημίες κατά το προηγούμενο έτος και υπόκεινται πλέον, κατά το τρέχον έτος, σε νέο φόρο που είναι ανεξάρτητος από τα κέρδη. Τούτο αποτελεί απλώς μεταβατική διάταξη, όπως επισημαίνει και η Ουγγαρία, προκειμένου να αμβλυνθούν, υπό το πρίσμα της αναλογικότητας, οι ιδιαίτερες επιπτώσεις του φόρου διαφημίσεως για την πρώτη οικονομική χρήση, ιδίως εφόσον ο φόρος διαφημίσεως θεσπίστηκε κατά το τρέχον έτος.

102. Κατόπιν προσεκτικής εξετάσεως, η μεταβατική αυτή διάταξη λαμβάνει υπόψη, έστω σε μικρό βαθμό, και τις ανησυχίες της Επιτροπής. Η επιχειρηματολογία της Επιτροπής στο πλαίσιο του πρώτου λόγου αναιρέσεως (προοδευτική κλίμακα) συνίσταται στο ότι φόρος στηριζόμενος στον κύκλο εργασιών δεν είναι κατάλληλος να φορολογήσει τους υποκειμένους στον φόρο ανάλογα με τη φοροδοτική τους ικανότητα, διότι ακόμη και οι επιχειρήσεις με μεγάλο κύκλο εργασιών θα μπορούσαν να έχουν μόνον ελάχιστα κέρδη και, εντούτοις, να οφείλουν να καταβάλουν φόρους. Εν προκειμένω, η μειωμένη φοροδοτική ικανότητα του προηγούμενου έτους λαμβάνεται υπόψη κατ' αναλογία στο πρώτο έτος επιβολής του φόρου.

103. Εν τέλει, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών που περιορίζεται στην πρώτη οικονομική χρήση δημιουργεί, για περιορισμένη χρονική περίοδο (δηλαδή μεταβατικώς), σύνδεση μεταξύ δύο φορολογικών συστημάτων, ήτοι μεταξύ του φόρου εταιριών και εισοδήματος με βάση τα κέρδη και του φόρου διαφημίσεως που στηρίζεται στον κύκλο εργασιών (δηλαδή δεν εξαρτάται από τα κέρδη). Φρονώ, πάντως, ότι είναι δύσκολο να θεωρηθεί ως εξαίρεση από το σύστημα αναφοράς η εκ του νόμου προβλεπόμενη σύνδεση μεταξύ δύο φορολογικών συστημάτων. Αντιθέτως, αποτελεί τμήμα του (συνδεδεμένου) συστήματος αναφοράς.

104. Τέτοια σύνδεση υφίσταται και στο σύστημα του φόρου εταιριών στην Ουγγαρία. Εν προκειμένω, όπως υποστήριξε η Ουγγαρία, ο φόρος διαφημίσεως μπορεί να εκπέσει από τη βάση επιβολής του φόρου εταιριών. Ασφαλώς, από αυτό «επωφελούνται» μόνον οι επιχειρήσεις οι οποίες έχουν και κέρδη. Ωστόσο, θα ήταν προδήλως εσφαλμένο να θεωρηθεί τούτο ως εξαίρεση του συστήματος φορολογήσεως των εταιριών η οποία χρήζει δικαιολογήσεως. Δεν αντιλαμβάνομαι τον λόγο για τον οποίο θα έπρεπε να έπρεπε να γίνει δεκτή διαφορετική λύση ως προς κανόνα συνδέσεως –ακόμη και αν παράγει αποτελέσματα μόνο για ένα έτος– ο οποίος έχει ενταχθεί στο σύστημα του φόρου διαφημίσεως. Επιπλέον, όπως υποστηρίζει η Ουγγαρία, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών σκοπεί στην αντιστάθμιση του «μειονεκτήματος» που υφίστανται οι επιχειρήσεις με ζημίες, οι οποίες, ελλείψει κερδών, δεν μπορούν ακριβώς να επικαλεστούν τον φόρο διαφημίσεως με σκοπό τη μείωση των κερδών στο πλαίσιο του φόρου εταιριών ή του φόρου εισοδήματος.

105. Δεδομένου ότι η κρίση σχετικά με το αν η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών πρέπει να θεωρηθεί ως τμήμα του πλαισίου αναφοράς ή ως εξαίρεση από το πλαίσιο αναφοράς εξαρτάται, αφενός, κατά τρόπο καθοριστικό από την κατανόηση του εθνικού δικαίου και, αφετέρου, από το επίπεδο που λαμβάνεται υπόψη ως σημείο αναφοράς, η έκταση της εξετάσεως για την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος δεν πρέπει να εξαρτάται από τον χαρακτηρισμό αυτόν. Αντιθέτως, η εξέταση πρέπει να πραγματοποιείται κατά τρόπο ενιαίο, προκειμένου να παραμείνει ανοιχτή η οριοθέτηση αυτή.

2. Έλεγχος της συνοχής και για τις εξαιρέσεις από το πλαίσιο αναφοράς

106. Επομένως, προτείνω στο Δικαστήριο να προβεί μόνο σε έλεγχο της συνοχής όσον αφορά τους γενικούς κανόνες που θεσπίζονται στο πλαίσιο φορολογικού νόμου υπό το πρίσμα της φορολογικής κυριαρχίας των κρατών μελών σε αμφότερες τις περιπτώσεις (είτε ως τμήμα του νέου συστήματος αναφοράς είτε ως εξαίρεση εντός του συστήματος αναφοράς). Πράγματι, γενικές διαφοροποιήσεις οι οποίες ισχύουν αδιακρίτως για όλους[51] και αφορούν μόνον τους υποκείμενους στον φόρο που πληρούν τις προϋποθέσεις[52] και εντάσσονται σε ένα συνεκτικό φορολογικό σύστημα δεν μπορούν, κατά κανόνα, να συνιστούν επιλεκτικό πλεονέκτημα[53]. Συναφώς, οι γενικές διαφοροποιήσεις φορολογικού νόμου συνιστούν επιλεκτικά μέτρα μόνον εάν δεν στηρίζονται σε ορθολογική βάση υπό το πρίσμα του σκοπού του νόμου και, ως εκ τούτου, δεν μπορούν να εξηγηθούν.

107. Σύμφωνα με αυτό το περιορισμένο κριτήριο ελέγχου, η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος μπορεί να εξεταστεί, αφενός, μόνον εάν το μέτρο (εν προκειμένω, η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών) εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίες δεν είναι πλέον εύλογες. Τούτο θα συνέβαινε, για παράδειγμα, αν, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει το φορολογικό καθεστώς του εν λόγω κράτους μέλους, οι υποκείμενοι στον φόρο βρίσκονταν σε προδήλως συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση[54].

108. Αφετέρου, ακόμη και αν πληρούται η προϋπόθεση αυτή, το πλεονέκτημα μπορεί, κατά πάγια νομολογία, να δικαιολογείται από τη φύση ή τον γενικό σκοπό του συστήματος στο οποίο εντάσσεται. Τούτο ενδέχεται να συμβαίνει, ιδίως, όταν ένα φορολογικό καθεστώς στηρίζεται άμεσα στις βασικές ή κατευθυντήριες αρχές του εθνικού φορολογικού συστήματος[55], οι οποίες αρκεί να είναι απλώς εύλογες, στο πλαίσιο του ελέγχου συνοχής, λόγω της φορολογικής αυτονομίας του κράτους μέλους. Επιπλέον, εύλογοι μη φορολογικοί λόγοι μπορούν επίσης να

[51] Βλ., σχετικά, αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 53 επ.), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 23), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 39), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 73), και της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 35).

[52] Βλ., συναφώς, ιδίως απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36).

[53] Βλ., σχετικά, προτάσεις μου στην υπόθεση Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, σημείο 150).

[54] Βλ. αποφάσεις της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά Aer Lingus και Ryanair Designated Activity (C-164/15 P και C-165/15 P, EU:C:2016:990, σκέψη 51), Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψη 54) και Επιτροπή κατά Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, σκέψεις 49 και 58), της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψη 35), της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 19), της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 42), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψη 49).

[55] Βλ. αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, σκέψη 22), και της 8ης Σεπτεμβρίου 2011, Paint Graphos (C-78/08 έως C-80/08, EU:C:2011:550, σκέψεις 65 και 69)· πρβλ. και αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 2014, Ministerio de Defensa και Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, σκέψεις 42 και 43), της 15ης Νοεμβρίου 2011, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου (C-106/09 P και C-107/09 P, EU:C:2011:732, σκέψη 145), της 8ης Νοεμβρίου 2001, Adria-Wien Pipeline και Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, σκέψη 42), και της 2ας Ιουλίου 1974, Ιταλία κατά Επιτροπής (173/73, EU:C:1974:71, σκέψη 33).

δικαιολογήσουν διαφοροποίηση, όπως έγινε δεκτό στην υπόθεση ANGED, παραδείγματος χάρη, για περιβαλλοντικούς και χωροταξικούς λόγους σε σχέση με φόρο λιανικών υπηρεσιών που υπολογίζεται βάσει της επιφάνειας του χώρου πωλήσεων [56].

109. Το Γενικό Δικαστήριο διενήργησε, εν τέλει, τέτοιον έλεγχο συνοχής. Ορθώς έλεγξε αν η σχετική ρύθμιση εισάγει διακρίσεις ή αν μπορεί να εξηγηθεί υπό το πρίσμα του φορολογικού συστήματος (και, επομένως, ότι δεν αντιβαίνει στον σκοπό του εξεταζόμενου φόρου). Δεδομένου ότι η ύπαρξη ζημιών κατά το προηγούμενο έτος συνιστά αντικειμενικό κριτήριο και ότι οι επιχειρήσεις με ζημίες και κέρδη κατά το προηγούμενο έτος διακρίνονται όσον αφορά την ικανότητα να αναλάβουν την επιβάρυνση επιπρόσθετου φόρου ανεξάρτητου από τα κέρδη, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς απέκλεισε την ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στη σκέψη 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως.

110. Αντιθέτως, στο μέτρο που η Επιτροπή επιδιώκει να συναγάγει δυσμενή διάκριση από το γεγονός και μόνον ότι, κατά τον χρόνο θεσπίσεως του νόμου, στα μέσα του 2014, οι επιχειρήσεις που είχαν υποστεί ζημίες το 2013 είχαν ήδη προσδιοριστεί, τούτο δεν είναι πειστικό. Αφενός, αυτό προϋποθέτει ότι, στην Ουγγαρία, οι αντίστοιχες φορολογικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται πριν από τον συγκεκριμένο χρόνο, πράγμα το οποίο εξαρτάται από το εθνικό δίκαιο περί φορολογικής διαδικασίας και δεν τελεί σε γνώση του Δικαστηρίου. Αφετέρου, ο νομοθέτης θα έπρεπε να έχει λάβει ήδη γνώση των σχετικών αριθμητικών στοιχείων, πράγμα το οποίο είναι μάλλον απίθανο. Από κανένα στοιχείο, καθ' όλη τη διάρκεια της διαδικασίας, δεν προκύπτει ότι το καθεστώς αυτό είχε ως σκοπό να «ευνοήσει», στοχευμένα, ορισμένες επιχειρήσεις.

111. Ομοίως, το επιχείρημα της Επιτροπής ότι ο συνυπολογισμός των ζημιών δεν συμβιβάζεται με φόρο ανεξάρτητο από τα κέρδη και στηριζόμενο στον κύκλο εργασιών δεν είναι πειστικό. Μεταβατική διάταξη η οποία, υπό το πρίσμα της αναλογικότητας, μετριάζει τις ιδιαίτερες επιπτώσεις του, ανεξάρτητου από τα κέρδη, φόρου διαφημίσεως για την πρώτη οικονομική χρήση, όσον αφορά επιχειρήσεις που υπέστησαν ζημίες κατά το προηγούμενο έτος, δεν είναι όμως ασυμβίβαστη. Όπως επισημάνθηκε ήδη (βλ., ανωτέρω, σημεία 103 επ), πρόκειται για μια εύλογη σύνδεση μεταξύ δύο συστημάτων φορολογήσεως κατά τη διάρκεια ορισμένης μεταβατικής περιόδου.

112. Η συναγωγή δυσμενούς διακρίσεως από το γεγονός ότι ο συνυπολογισμός των ζημιών πραγματοποιείται μόνον κατά το πρώτο έτος εφαρμογής του φόρου διαφημίσεως και όχι κατά τα επόμενα έτη, την οποία επιχειρεί η Επιτροπή, δεν λαμβάνει υπόψη τον σκοπό μιας μεταβατικής διατάξεως. Τέτοια διάταξη καλύπτει per se περιορισμένη χρονική περίοδο. Εξάλλου, στη σκέψη 123 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το Γενικό Δικαστήριο ορθώς επισήμανε ότι η αρχή της περιοδικότητας που ισχύει στο φορολογικό δίκαιο καθιστά δυνατή την εφαρμογή εντελώς διαφορετικών καθεστώτων σε διαφορετικές φορολογικές περιόδους. Συναφώς, οι καταστάσεις που διαμορφώνονται κατά τη διάρκεια διαφορετικών φορολογικών περιόδων δεν είναι συγκρίσιμες μεταξύ τους.

113. Επίσης, η εκτίμηση της Επιτροπής ότι οι επιχειρήσεις με κέρδη και οι επιχειρήσεις που υπέστησαν ζημίες κατά το προηγούμενο έτος είναι καθ' όλα συγκρίσιμες υπό το πρίσμα του σκοπού του φόρου διαφημίσεως δεν είναι πειστική. Ο σκοπός του προοδευτικά διαμορφωμένου φόρου διαφημίσεως συνίσταται –όπως επισημαίνεται, ανωτέρω, στα σημεία 55 επ.– σε ορισμένη ανακατανομή της φορολογικής επιβαρύνσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας που καθορίζεται από τον κύκλο εργασιών. Είναι εύλογη η εκτίμηση του Ούγγρου νομοθέτη ότι φόρος

[56] Αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψεις 40 επ.), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψη 45 επ.) και ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 52 επ.).

ανεξάρτητος από τα κέρδη πλήττει περισσότερο τις ζημιογόνες επιχειρήσεις του προηγούμενου έτους, λόγω μειωμένης ρευστότητας και χαμηλότερου χρηματοοικονομικού αποθεματικού, σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που πραγματοποίησαν κέρδη κατά το προηγούμενο έτος. Κατά την εκτίμηση του κράτους μέλους –η οποία δεν είναι προδήλως εσφαλμένη εν προκειμένω–, οι εν λόγω επιχειρήσεις δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.

3. Επικουρικώς: δικαιολόγηση της δυνατότητας συνυπολογισμού των ζημιών

114. Επιπλέον, η διαφορετική μεταχείριση θα ήταν επίσης δικαιολογημένη λόγω των διαφορετικών αρχικών καταστάσεων των δύο υπό σύγκριση ομάδων κατά το πρώτο έτος επιβολής του φόρου διαφημίσεως.

115. Καθοριστική, όπως επισήμανε και το Δικαστήριο στην απόφαση World Duty Free [57], είναι μόνον η εξέταση της εκάστοτε άνισης μεταχειρίσεως σε σχέση με τον επιδιωκόμενο από τον νόμο σκοπό. Συναφώς δεν λαμβάνονται υπόψη μόνον οι σκοποί που ρητώς θέτει ο εθνικός νόμος αλλά και οι σκοποί που μπορούν να συναχθούν από τον νόμο αυτόν ερμηνευτικώς [58]. Ειδάλλως, το μόνο κρίσιμο θα ήταν η νομοτεχνική διάρθρωση, μολονότι οι κανόνες για τις κρατικές ενισχύσεις πρέπει να αξιολογούνται βάσει των αποτελεσμάτων τους και ανεξάρτητα από τις χρησιμοποιούμενες ρυθμιστικές τεχνικές [59].

116. Ο μετριασμός των επιπτώσεων του νέου, ανεξάρτητου από τα κέρδη, φόρου, όσον αφορά τις επιχειρήσεις που δεν πραγματοποίησαν κέρδη κατά το προηγούμενο έτος, δικαιολογείται αντικειμενικώς με βάση τον σκοπό του φόρου διαφημίσεως. Παρέλκει η εξέταση σχετικά με το αν πρόκειται για εσωτερικό φορολογικό σκοπό ή για εξωτερικό σκοπό, καθόσον τούτο δεν έχει σημασία –όπως επισημάνθηκε, ανωτέρω, στα σημεία 88 επ. Κατ' ουσίαν, πρέπει να αμβλυνθούν οι δυσχέρειες που προκαλεί επιπρόσθετος φόρος για τις επιχειρήσεις που υπέστησαν ζημίες κατά το προηγούμενο έτος. Κατ' αυτόν τον τρόπο, λαμβάνεται υπόψη η μειωμένη ικανότητα του υποκειμένου στον φόρο να καταβάλει επιπρόσθετο φόρο που δεν εξαρτάται από τα κέρδη.

4. Συμπέρασμα

117. Η δυνατότητα συνυπολογισμού των ζημιών για την πρώτη οικονομική χρήση είναι εύλογη και όχι αυθαίρετη. Επομένως, η διαφορετική μεταχείριση των επιχειρηματιών κατά το πρώτο έτος επιβολής του φόρου διαφημίσεως δεν συνιστά επιλεκτικό πλεονέκτημα. Συναφώς, δεν μπορεί να διαπιστωθεί ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε πλάνη περί το δίκαιο. Ως εκ τούτου, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως της Επιτροπής είναι επίσης αβάσιμος.

[57] Απόφαση της 21ης Δεκεμβρίου 2016, Επιτροπή κατά World Duty Free Group κ.λπ. (C-20/15 P και C-21/15 P, EU:C:2016:981, σκέψεις 54, 67 και 74).

[58] Ομοίως και απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 45)· αντίθετη η απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψεις 52, 59 και 61) –μολονότι ο φόρος στηρίχθηκε και στην αρχή της φορολογήσεως βάσει της φοροδοτικής ικανότητας, το Δικαστήριο εξέτασε μόνον τους μη φορολογικούς λόγους που μνημονεύονται ρητώς στο προοίμιο, ήτοι την «προστασία του περιβάλλοντος» και τη «χωροταξία».

[59] Αποφάσεις της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής (C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 91), της 26ης Απριλίου 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 47), ANGED (C-234/16 και C-235/16, EU:C:2018:281, σκέψη 40) και ANGED (C-236/16 και C-237/16, EU:C:2018:291, σκέψη 35), και της 22ας Δεκεμβρίου 2008, British Aggregates κατά Επιτροπής (C-487/06 P, EU:C:2008:757, σκέψη 89).

VI. Δικαστικά έξοδα

118. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, όταν η αίτηση αναιρέσεως απορρίπτεται ως αβάσιμη, το Δικαστήριο αποφαίνεται επί των δικαστικών εξόδων. Βάσει του άρθρου 138, παράγραφος 1, που εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Δεδομένου ότι η Επιτροπή ηττήθηκε, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

119. Κατά το άρθρο 184, παράγραφος 1, σε συνδυασμό με το άρθρο 140, παράγραφος 1, η Δημοκρατία της Πολωνίας, ως παρεμβαίνουσα, φέρει τα δικαστικά της έξοδα.

VII. Πρόταση

120. Κατόπιν όλων των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

1) Απορρίπτει την αίτηση αναιρέσεως της Επιτροπής.

2) Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή φέρει τα δικαστικά έξοδά της καθώς και τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκε η Ουγγαρία.

3) Η Δημοκρατία της Πολωνίας φέρει τα δικαστικά έξοδά της.