



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τμήμα μείζονος συνθέσεως)

της 16ης Μαρτίου 2021*

«Αίτηση αναιρέσεως – Άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ – Κρατικές ενισχύσεις – Ουγγρικός φόρος επί του κύκλου εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες – Στοιχεία καθορισμού του συστήματος αναφοράς – Προοδευτικότητα των φορολογικών συντελεστών – Μεταβατικός μηχανισμός μερικής εκπτώσεως μεταφερθεισών ζημιών – Ύπαρξη πλεονεκτήματος με επιλεκτικό χαρακτήρα – Βάρος αποδείξεως»

Στην υπόθεση C-596/19 P,

με αντικείμενο αίτηση αναιρέσεως δυνάμει του άρθρου 56 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που ασκήθηκε στις 6 Αυγούστου 2019,

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους V. Bottka και P.-J. Loewenthal, καθώς και από την K. Herrmann,

αναιρεσείουσα,

όπου οι λοιποί διάδικοι είναι:

η **Ουγγαρία**, εκπροσωπούμενη από τους M.-Z. Fehér et G. Κοός,

προσφεύγουσα πρωτοδίκως,

η **Δημοκρατία της Πολωνίας**, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

παρεμβαίνουσα πρωτοδίκως,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τμήμα μείζονος συνθέσεως),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, Πρόεδρο, R. Silva de Lapuerta, Αντιπρόεδρο, J.-C. Bonichot (εισηγητή), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin και N. Wahl, προέδρους τμήματος, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, K. Λυκούργο, P. G. Xuereb και N. Jääskinen, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: R. Šeres, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 1ης Σεπτεμβρίου 2020,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ουγγρική.

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 15ης Οκτωβρίου 2020,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με την αίτησή της αναίρεσεως, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή ζητεί την αναίρεση της αποφάσεως του Γενικού Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 27ης Ιουνίου 2019, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (T-20/17, στο εξής: αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, EU:T:2019:448), με την οποία το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την απόφαση (ΕΕ) 2017/329 της Επιτροπής, 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 (ΕΕ 2017, L 49, σ. 36, στο εξής: επίδικη απόφαση).

Ιστορικό της διαφοράς

- 2 Το Γενικό Δικαστήριο εξέθεσε το ιστορικό της διαφοράς στις σκέψεις 1 έως 32 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως. Τούτο δύναται να συνοψισθεί ως εξής.
- 3 Στις 11 Ιουνίου 2014 η Ουγγαρία θέσπισε 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: επίμαχο φορολογικό μέτρο). Κατά την εξέταση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως την οποία διενήργησε η Επιτροπή δυνάμει των διατάξεων περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων, οι ουγγρικές αρχές υποστήριξαν ότι ο φόρος αυτός αποσκοπούσε στην προαγωγή της αρχής της αναλογικής κατανομής των δημόσιων βαρών.
- 4 Βάσει του νόμου αυτού, όποιος μεταδίδει διαφημίσεις υπόκειται στο επίμαχο φορολογικό μέτρο. Ως εκ τούτου, υποκείμενοι στον φόρο είναι οι οικονομικοί φορείς που μεταδίδουν διαφημίσεις, όπως τα έντυπα μέσα, τα οπτικοακουστικά μέσα ή οι επιχειρήσεις υπαίθριας διαφημίσεως, με εξαίρεση τους διαφημιζόμενους, δηλαδή εκείνους που παραγγέλλουν τη μετάδοση διαφημίσεων, και τα διαφημιστικά γραφεία, τα οποία μεσολαβούν μεταξύ διαφημιζομένων και διαφημιστικών φορέων. Η βάση επιβολής του επίμαχου φορολογικού μέτρου είναι ο καθαρός κύκλος εργασιών της ετήσιας οικονομικής χρήσης που προκύπτει από τη μετάδοση διαφημίσεων. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται επιπλέον των υφιστάμενων φόρων που βαρύνουν τις επιχειρήσεις, ιδίως δε του φόρου εταιριών. Το εδαφικό πεδίο εφαρμογής του είναι η Ουγγαρία.
- 5 Η κλίμακα των συντελεστών του επίμαχου φορολογικού μέτρου ορίστηκε ως εξής:
 - 0 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που δεν υπερβαίνει τα 0,5 δισεκατομμύρια ουγγρικά φιορίνια (HUF) (περίπου 1 400 000 ευρώ)·
 - 1 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 0,5 δισεκατομμυρίων HUF και 5 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 14 εκατομμύρια ευρώ)·
 - 10 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 5 δισεκατομμυρίων HUF και 10 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 28 εκατομμύρια ευρώ)·

- 20 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 10 δισεκατομμυρίων HUF και 15 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 42 εκατομμύρια ευρώ)·
 - 30 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που κυμαίνεται μεταξύ 15 δισεκατομμυρίων HUF και 20 δισεκατομμυρίων HUF (περίπου 56 εκατομμύρια ευρώ), και
 - 40 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που υπερβαίνει το τελευταίο ως άνω ποσό, συντελεστής ο οποίος αυξήθηκε σε 50 % από την 1η Ιανουαρίου 2015.
- 6 Ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως προέβλεπε, επίσης, ότι οι υποκείμενοι στον φόρο με μηδενικά ή αρνητικά, προ φόρου, κέρδη κατά την οικονομική χρήση του 2013 μπορούσαν να εκπέσουν από τη φορολογική βάση τους για το έτος 2014 το 50 % των ζημιών που είχαν μεταφερθεί από προηγούμενες οικονομικές χρήσεις (στο εξής: μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών).
- 7 Με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2015, η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας του άρθρου 108, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, εκτιμώντας ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου και ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών συνεπάγονταν τη χορήγηση κρατικών ενισχύσεων. Στην απόφαση αυτή, η Επιτροπή έκρινε ότι ο προοδευτικός φορολογικός συντελεστής εισήγε διάκριση μεταξύ, αφενός, των επιχειρήσεων με μεγάλο κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες, ήτοι των μεγάλων επιχειρήσεων, και αφετέρου, των επιχειρήσεων με μικρότερο κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες, ήτοι των μικρών επιχειρήσεων. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, το επίμαχο φορολογικό μέτρο συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των τελευταίων. Επίσης, η Επιτροπή έκρινε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα το οποίο συνιστά κρατική ενίσχυση.
- 8 Με την ίδια απόφαση, η Επιτροπή διέταξε τις ουγγρικές αρχές να αναστείλουν το επίμαχο φορολογικό μέτρο δυνάμει του άρθρου 11, παράγραφος 1, του κανονισμού (ΕΚ) 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 [ΣΛΕΕ] (ΕΕ 1999, L 83, σ. 1).
- 9 Στη συνέχεια, η Ουγγαρία τροποποίησε το επίμαχο φορολογικό μέτρο με τον νόμο LXII του 2015, ο οποίος εκδόθηκε στις 4 Ιουνίου 2015 (στο εξής: νόμος του 2015). Η προοδευτική κλίμακα του επίμαχου φορολογικού μέτρου, αποτελούμενη από έξι κλιμάκια με συντελεστές 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 280 000 ευρώ) και
 - 5,3 % για το τμήμα της βάσεως επιβολής που υπερβαίνει το ποσό αυτό.
- 10 Στις 4 Νοεμβρίου 2016, η Επιτροπή περάτωσε την επίσημη διαδικασία έρευνας εκδίδοντας την επίδικη απόφαση.
- 11 Με το άρθρο 1 της αποφάσεως αυτής, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τόσο ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου, ακόμα και μετά την τροποποίησή του με τον νόμο του 2015, όσο και ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών, συνιστούσαν κρατική ενίσχυση. Κατά την Επιτροπή, η ενίσχυση αυτή είχε θεσπισθεί παρανόμως,

κατά παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και, επιπλέον, ήταν ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά υπό το πρίσμα του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Με το άρθρο 4 της επίδικης αποφάσεως, η Επιτροπή διέταξε την Ουγγαρία να ανακτήσει από τους δικαιούχους τις ενισχύσεις που κηρύχθηκαν ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά.

- 12 Ως εκ τούτου, οι ουγγρικές αρχές υποχρεώθηκαν να ανακτήσουν από τις επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες για την περίοδο από την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως έως την ημερομηνία είτε καταργήσεως του επίμαχου φορολογικού μέτρου είτε αντικαταστάσεώς του από σύστημα πλήρως συμβατό με το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, τα ποσά που αντιστοιχούν στη διαφορά μεταξύ, αφενός, του ποσού του φόρου που οι εν λόγω επιχειρήσεις θα έπρεπε να είχαν καταβάλει κατ' εφαρμογήν του συστήματος αναφοράς που συνίσταται σε σύστημα φορολόγησεως με ενιαίο συντελεστή, ο οποίος ορίστηκε στο 5,3 %, εκτός εάν οι ουγγρικές αρχές επέλεγαν άλλο συντελεστή, και αφετέρου, του ποσού του φόρου που οι επιχειρήσεις είχαν ήδη καταβάλει ή όφειλαν να καταβάλουν. Στην περίπτωση που η διαφορά μεταξύ των δύο ανωτέρων ποσών ήταν θετική, το αντίστοιχο ποσό έπρεπε να ανακτηθεί προσαυξημένο με τόκους υπολογιζόμενους από την ημερομηνία οφειλής του φόρου.
- 13 Ωστόσο, η Επιτροπή επισήμανε ότι η ανάκτηση δεν θα ήταν αναγκαία εάν η Ουγγαρία καταργούσε το επίμαχο φορολογικό μέτρο αναδρομικά από την έναρξη ισχύος του. Εν συνεχεία, για παράδειγμα αρχής γενομένης 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.
- 14 Κατ' ουσίαν, η Επιτροπή έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο έπρεπε να χαρακτηριστεί ως «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, για τους ακόλουθους λόγους.
- 15 Όσον αφορά τη δυνατότητα καταλογισμού του επίμαχου φορολογικού μέτρου στο κράτος και τη χρηματοδότησή του με κρατικούς πόρους, η Επιτροπή εκτίμησε ότι, λόγω της θεσπίσεως του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως, η Ουγγαρία παραιτήθηκε από πόρους που θα έπρεπε να είχε εισπράξει από τις επιχειρήσεις με μικρό κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες, ήτοι τις μικρές επιχειρήσεις, εάν σε αυτές είχε επιβληθεί η ίδια φορολογική υποχρέωση με τις επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες, ήτοι τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις.
- 16 Όσον αφορά την ύπαρξη πλεονεκτήματος, η Επιτροπή υπενθύμισε ότι μέτρα τα οποία ελαφρύνουν τα βάρη 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 τα βάρη τους σε σχέση με εκείνα τα οποία φέρουν οι επιχειρήσεις με μεγαλύτερο κύκλο εργασιών, και συνεπώς παρέχει πλεονέκτημα στις μικρότερες επιχειρήσεις σε σχέση με τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις.
- 17 Η Επιτροπή προσέθεσε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών συνιστούσε επίσης πλεονέκτημα, δεδομένου ότι ισοδυναμούσε με μείωση της φορολογικής επιβαρύνσεως των επιχειρήσεων οι οποίες μετέφεραν ζημίες χωρίς να παρουσιάσουν κερδοφορία το 2013 σε σχέση με τη φορολογική επιβάρυνση των λοιπών επιχειρήσεων, οι οποίες δεν μπορούσαν να επωφεληθούν από τον μηχανισμό αυτό.

- 18 Στο πλαίσιο της εξετάσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του επίμαχου φορολογικού μέτρου, η Επιτροπή εξέθεσε, κατ' αρχάς, ότι το σύστημα αναφοράς βάσει του οποίου έπρεπε να γίνει η εξέταση αντιστοιχεί στο σύστημα ενός ειδικού φόρου επί του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τη μετάδοση διαφημίσεων. Εντούτοις, κατά την Επιτροπή, η προοδευτική δομή των συντελεστών του φόρου επί του κύκλου εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες δεν μπορεί να αποτελέσει τμήμα του εν λόγω συστήματος αναφοράς. Συγκεκριμένα, η Επιτροπή επισήμανε ότι, προκειμένου το σύστημα αναφοράς να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι συνιστά, αυτό καθεαυτό, κρατική ενίσχυση, πρέπει να πληροί δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, να προβλέπει ενιαίο συντελεστή για το σύνολο του κύκλου εργασιών από διαφημιστικές δραστηριότητες και, αφετέρου, να μην περιέχει στοιχείο ικανό να παράσχει επιλεκτικό πλεονέκτημα σε ορισμένες επιχειρήσεις.
- 19 Εν συνεχεία, η Επιτροπή έκρινε ότι, εν προκειμένω, η προοδευτική δομή της φορολόγησεως, κατά το μέρος που συνεπαγόταν 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 με ενιαίο συντελεστή στον οποίο θα υπέκειντο όλοι οι οικονομικοί φορείς μεταδόσεως διαφημίσεων στην Ουγγαρία.
- 20 Επιπροσθέτως, το εν λόγω θεσμικό όργανο έκρινε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών, του οποίου μπορούσαν να κάνουν χρήση μόνον οι επιχειρήσεις που δεν ήταν κερδοφόρες το 2013, συνιστούσε, και αυτός, παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, του οποίου κύριο χαρακτηριστικό είναι η φορολόγηση βάσει του κύκλου εργασιών. Στο πλαίσιο αυτό, κατά την Επιτροπή, οι δαπάνες που βαρύνουν τις επιχειρήσεις δεν μπορούν να εκπέσουν από τη βάση επιβολής του φόρου, αντιθέτως προς ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση της φορολόγησεως των κερδών. Επομένως, με τον εν λόγω μηχανισμό εισήχθη αυθαίρετη διαφοροποίηση μεταξύ δύο κατηγοριών επιχειρήσεων που τελούσαν, εντούτοις, σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση, δηλαδή, αφενός, των επιχειρήσεων που μετέφεραν ζημίες από τις προηγούμενες οικονομικές χρήσεις και δεν ήταν κερδοφόρες κατά την οικονομική χρήση του 2013 και, αφετέρου, των επιχειρήσεων που ήταν κερδοφόρες κατά την εν λόγω οικονομική χρήση. Η δυνατότητα μερικής εκπτώσεως των υφιστάμενων κατά τον χρόνο εκδόσεως του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως ζημιών είναι κατ' ανάγκην επιλεκτική, καθόσον ευνοεί τις επιχειρήσεις που μετέφεραν σημαντικές ζημίες, ιδίως λόγω της συσσωρεύσεώς τους κατά τα προηγούμενα έτη.
- 21 Τέλος, η Επιτροπή έκρινε ότι ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως, όπως τροποποιήθηκε με τον νόμο του 2015, θέσπιζε φόρο ο οποίος εμφορείτο από τις ίδιες αρχές και παρουσίαζε τα ίδια χαρακτηριστικά, όπως και πριν την τροποποίηση. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η φορολόγηση που προέκυπτε από τον ως άνω τροποποιηθέντα νόμο εμφάνιζε τα ίδια χαρακτηριστικά με εκείνα που είχαν αρχικώς οδηγήσει στη διαπίστωση περί υπάρξεως κρατικών ενισχύσεων.
- 22 Στις 16 Μαΐου 2017 η Ουγγαρία θέσπισε τον νόμο XLVII του 2017, με τον οποίον τροποποιήθηκε ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως. Κατ' ουσίαν, ο νόμος αυτός κατάργησε αναδρομικά το επίμαχο φορολογικό μέτρο.

Η διαδικασία ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου και η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση

- 23 Στις 16 Ιανουαρίου 2017 η Ουγγαρία άσκησε προσφυγή κατά της επίδικης απόφασης. Με χωριστό δικόγραφο που κατέθεσε αυθημερόν, υπέβαλε αίτηση αναστολής εκτελέσεως, η οποία απορρίφθηκε με διάταξη του Προέδρου του Γενικού Δικαστηρίου της 23ης Μαρτίου 2017, Ουγγαρία κατά Επιτροπής (T-20/17 R, μη δημοσιευθείσα, EU:T:2017:203).
- 24 Με απόφαση της 30ής Μαΐου 2017, ο πρόεδρος του ενάτου τμήματος του Γενικού Δικαστηρίου επέτρεψε στη Δημοκρατία της Πολωνίας να παρέμβει υπέρ της Ουγγαρίας.
- 25 Προς στήριξη της προσφυγής της, η Ουγγαρία προέβαλε τρεις λόγους ακυρώσεως, αντλούμενους, πρώτον, από το γεγονός ότι ήταν εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός του επίμαχου φορολογικού μέτρου ως κρατικής ενισχύσεως κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, δεύτερον, από παράβαση της υποχρέωσης αιτιολογήσεως και, τρίτον, από κατάχρηση εξουσίας.
- 26 Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, το Γενικό Δικαστήριο έκανε δεκτό τον πρώτο από τους ανωτέρω λόγους, αποφαινόμενο ότι η Επιτροπή κακώς έκρινε ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο και ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών συνιστούσαν επιλεκτικά πλεονεκτήματα. Ως εκ τούτου, το Γενικό Δικαστήριο ακύρωσε την επίδικη απόφαση, χωρίς να αποφανθεί επί των λοιπών λόγων ακυρώσεως.

Η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου και τα αιτήματα των διαδίκων

- 27 Με την αίτησή της αναιρέσεως, η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:
- να αναιρέσει την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση·
 - να αποφανθεί οριστικώς επί της διαφοράς, απορρίπτοντας τον δεύτερο και τον τρίτο λόγο ακυρώσεως που προέβαλε η Ουγγαρία κατά της επίδικης αποφάσεως, και να την καταδικάσει στα δικαστικά έξοδα, και
 - επικουρικώς, να αναπέμψει την υπόθεση ενώπιον του Γενικού Δικαστηρίου, προκειμένου αυτό να αποφανθεί επί των λόγων ακυρώσεως επί των οποίων δεν έχει ακόμη αποφανθεί.
- 28 Η Ουγγαρία, υποστηριζόμενη από τη Δημοκρατία της Πολωνίας, ζητεί από το Δικαστήριο:
- να απορρίψει την αίτηση αναιρέσεως ως αβάσιμη, και
 - να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

Επί της αιτήσεως αναιρέσεως

- 29 Η Επιτροπή προβάλλει δύο λόγους αναιρέσεως.

Επί του πρώτου λόγου αναιρέσεως, με τον οποίον προβάλλεται παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα

- 30 Με τον πρώτο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον έκρινε ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα υπέρ των επιχειρήσεων με μικρό κύκλο εργασιών από τη μετάδοση διαφημίσεων, παρέβη το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Κατά το εν λόγω θεσμικό όργανο, το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα κατά την ερμηνεία και την εφαρμογή και των τριών σταδίων της αναλύσεως του επιλεκτικού χαρακτήρα του μέτρου αυτού. Συναφώς, η Επιτροπή εκτιμά, κατ' αρχάς, ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι η προοδευτικότητα των συντελεστών αποτελούσε μέρος του συστήματος αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου. Στη συνέχεια, η Επιτροπή υποστηρίζει ότι το Γενικό Δικαστήριο δεν μπορούσε να εξετάσει τη συγκρισιμότητα των υπαγόμενων στο εν λόγω μέτρο επιχειρήσεων υπό το πρίσμα σκοπού διαφορετικού από τον φορολογικό σκοπό του μέτρου αυτού. Τέλος, η Επιτροπή προβάλλει ότι κακώς το Γενικό Δικαστήριο, στο πλαίσιο της αναλύσεως της δικαιολογήσεως του ίδιου μέτρου, δέχθηκε την ύπαρξη σκοπού, και συγκεκριμένα του αναδιανεμητικού σκοπού, ο οποίος δεν συνδέεται άρρηκτα με το εν λόγω μέτρο.
- 31 Η Ουγγαρία και η Δημοκρατία της Πολωνίας αντικρούουν την επιχειρηματολογία αυτή.
- 32 Κατ' αρχάς, υπενθυμίζεται ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, οι παρεμβάσεις των κρατών μελών σε τομείς οι οποίοι δεν έχουν αποτελέσει αντικείμενο εναρμονίσεως στο δίκαιο της Ένωσης δεν αποκλείονται από το πεδίο εφαρμογής των διατάξεων της Συνθήκης ΛΕΕ περί ελέγχου των κρατικών ενισχύσεων (πρβλ. απόφαση της 22ας Ιουνίου 2006, Βέλγιο και Forum 187 κατά Επιτροπής, C-182/03 και C-217/03, EU:C:2006:416, σκέψη 81). Επομένως, τα κράτη μέλη οφείλουν να απέχουν από τη θέσπιση οποιουδήποτε φορολογικού μέτρου ικανού να αποτελέσει κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά.
- 33 Συναφώς, από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, για τον χαρακτηρισμό εθνικού μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, απαιτείται να πληρούνται όλες οι ακόλουθες προϋποθέσεις. Πρώτον, πρέπει να πρόκειται για κρατική παρέμβαση ή 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, πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό (βλ., μεταξύ άλλων, 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 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 34 Όσον αφορά την προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα του πλεονεκτήματος, η οποία είναι σύμφυτη με τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, προϋπόθεση η οποία αποτελεί το μοναδικό ζήτημα το οποίο θέτει η Επιτροπή στο πλαίσιο της υπό κρίση αιτήσεως αναιρέσεως, επίσης από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η προϋπόθεση αυτή επιβάλλει να εξετάζεται αν, στο πλαίσιο δεδομένου νομικού καθεστώτος, το επίμαχο εθνικό μέτρο είναι ικανό να ευνοήσει «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής» έναντι άλλων που τελούν, από πλευράς του επιδιωκόμενου με το εν λόγω καθεστώς σκοπού, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική

κατάσταση και υφίστανται, ως αποτέλεσμα, διαφορετική μεταχείριση δυνάμενη κατ' ουσίαν να χαρακτηριστεί ως εισάγουσα δυσμενείς διακρίσεις (απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 35 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 35 Εξάλλου, όταν το επίμαχο μέτρο σχεδιάζεται ως καθεστώς ενισχύσεων και όχι ως ατομική ενίσχυση, στην Επιτροπή εναπόκειται να αποδείξει ότι το μέτρο αυτό, μολονότι προβλέπει πλεονέκτημα γενικής ισχύος, ευνοεί αποκλειστικά και μόνον ορισμένες επιχειρήσεις ή τομείς δραστηριότητας (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 30ής Ιουνίου 2016, Βέλγιο κατά Επιτροπής, C-270/15 P, EU:C:2016:489, σκέψη 49).
- 36 Όσον αφορά, ειδικότερα, τα εθνικά μέτρα που παρέχουν φορολογικό πλεονέκτημα, υπενθυμίζεται ότι μέτρο τέτοιας φύσεως το οποίο, μολονότι δεν συνεπάγεται μεταφορά κρατικών πόρων, περιάγει τους δικαιούχους σε ευνοϊκότερη κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους δύναται να προσπορίζει επιλεκτικό πλεονέκτημα στους δικαιούχους και, ως εκ τούτου, να συνιστά «κρατική ενίσχυση», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ. Συνεπώς, θεωρείται κρατική ενίσχυση, μεταξύ άλλων, παρέμβαση η οποία ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις που συνήθως βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχειρήσεως και η οποία, ως εκ τούτου, χωρίς να είναι επιδότηση υπό τη στενή έννοια του όρου, είναι της αυτής φύσεως και επιφέρει ταυτόσημα αποτελέσματα (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαρτίου 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, σκέψεις 13 και 14, 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, σκέψεις 71 και 72). Αντιθέτως, φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από μέτρο γενικής ισχύος το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους επιχειρηματίες δεν συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξεως (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 23 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Στο πλαίσιο αυτό, για τον χαρακτηρισμό εθνικού φορολογικού μέτρου ως «επιλεκτικού», η Επιτροπή πρέπει, σε πρώτο στάδιο, να προσδιορίσει το σύστημα αναφοράς, ήτοι το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς που έχει εφαρμογή στο οικείο κράτος μέλος, και, σε δεύτερο στάδιο, να αποδείξει ότι το επίμαχο φορολογικό μέτρο παρεκκλίνει από το εν λόγω σύστημα αναφοράς, καθόσον εισάγει διαφοροποιήσεις μεταξύ επιχειρηματιών οι οποίοι βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με το σύστημα αυτό, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση (πρβλ. απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 38 Η έννοια της «κρατικής ενισχύσεως» δεν καλύπτει, ωστόσο, τα μέτρα που εισάγουν διαφοροποίηση μεταξύ επιχειρήσεων ευρισκομένων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκεται με την επίμαχη εθνική ρύθμιση, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση και είναι, ως εκ τούτου, a priori επιλεκτικής εφαρμογής, όταν το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος κατορθώνει να αποδείξει ότι η διαφοροποίηση αυτή δικαιολογείται, υπό την έννοια ότι προκύπτει από τη φύση ή την οικονομία του καθεστώτος στο οποίο εντάσσονται τα εν λόγω μέτρα (πρβλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Απριλίου 2004, Κάτω Χώρες κατά Επιτροπής, C-159/01, EU:C:2004:246, σκέψεις 42 και 43, της 29ης Μαρτίου 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, σκέψη 40, και της 19ης Δεκεμβρίου 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, σκέψη 44).

- 39 Υπό το πρίσμα αυτών ακριβώς των εκτιμήσεων θα πρέπει να εξετασθεί αν, εν προκειμένω, το Γενικό Δικαστήριο εφάρμοσε εσφαλμένα το άρθρο 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, όπως αυτό ερμηνεύεται από το Δικαστήριο, καθόσον έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο προοδευτικός χαρακτήρας του επίμαχου φορολογικού μέτρου είχε ως αποτέλεσμα τη χορήγηση επιλεκτικού πλεονεκτήματος σε «ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής».
- 40 Με το πρώτο σκέλος του οικείου λόγου αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο, καθόσον της προσήψε ότι εξέτασε την ενδεχόμενη ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος υπό το πρίσμα εσφαλμένου συστήματος αναφοράς και καθόσον έκρινε ότι οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές που θέσπισε ο Ούγγρος νομοθέτης αποτελούσαν αναπόσπαστο μέρος αυτού του συστήματος αναφοράς, υπέπεσε σε νομικό σφάλμα.
- 41 Κατά την Επιτροπή, το επιλεκτικό πλεονέκτημα που απορρέει από το επίμαχο φορολογικό μέτρο δεν έγκειται στην ύπαρξη απαλλαγής για το τμήμα του κύκλου εργασιών που είναι κατώτερο ενός ορισμένου ποσού, δεδομένου ότι όλες οι φορολογούμενες επιχειρήσεις επωφελούνται από την απαλλαγή αυτή για το μέρος του κύκλου εργασιών τους που δεν υπερβαίνει το όριο που αντιστοιχεί στο απαλλασσόμενο κλιμάκιο, αλλά στη διαφορά του μέσου φορολογικού συντελεστή που προκύπτει από την προοδευτικότητα των συντελεστών. Η διαφορά αυτή ευνοεί τις επιχειρήσεις που έχουν μικρό κύκλο εργασιών, ελαφρύνοντας αδικαιολόγητα τη φορολογική τους επιβάρυνση σε σχέση με την επιβάρυνση των λοιπών επιχειρήσεων στο πλαίσιο του συστήματος αναφοράς, το οποίο συνίσταται, κατά την Επιτροπή, σε φόρο επί του κύκλου εργασιών με ενιαίο συντελεστή 5,3%. Συνεπώς, κατά την Επιτροπή, η φορολόγηση με προοδευτικούς συντελεστές δεν διαφέρει από την περίπτωση κατά την οποία μια ομάδα υποκειμένων στον φόρο φορολογείται με συγκεκριμένο συντελεστή και μια άλλη ομάδα υποκειμένων στον φόρο με άλλο συντελεστή, πράγμα που ισοδυναμεί με διαφορετική μεταχείριση συγκρίσιμων επιχειρήσεων.
- 42 Επομένως, τίθεται κατ' αρχάς το ζήτημα αν, όπως υποστηρίζει η Επιτροπή, η προβλεπόμενη από το επίμαχο φορολογικό μέτρο προοδευτικότητα των συντελεστών έπρεπε να αποκλειστεί από το σύστημα αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί αν μπορούσε να διαπιστωθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος ή αν αντιθέτως, όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 78 έως 83 της αναιρεσιβαλλομένης απόφασης, η προοδευτικότητα των συντελεστών αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του συστήματος αυτού.
- 43 Όσον αφορά τις θεμελιώδεις ελευθερίες της εσωτερικής αγοράς, το Δικαστήριο έχει κρίνει 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 στην εξουσία εκτιμήσεως κάθε κράτους μέλους (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 49, και Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 69 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). Το ίδιο ισχύει και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων (πρβλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 26ης Απριλίου 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, σκέψη 50 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 44 Ως εκ τούτου, πέραν των τομέων στους οποίους το φορολογικό δίκαιο της Ένωσης αποτελεί αντικείμενο εναρμονίσεως, ο καθορισμός των συστατικών χαρακτηριστικών κάθε φόρου εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών, με σεβασμό της φορολογικής αυτονομίας τους, η δε εξουσία αυτή πρέπει, εν πάση περιπτώσει, να ασκείται τηρουμένου του δικαίου της Ένωσης.

Τούτο ισχύει, μεταξύ άλλων, για την επιλογή του φορολογικού συντελεστή, ο οποίος μπορεί να είναι αναλογικός ή προοδευτικός, αλλά και για τον καθορισμό της βάσεως επιβολής του φόρου και της γενεσιουργού αιτίας του.

- 45 Επομένως, αυτά τα συστατικά χαρακτηριστικά καθορίζουν, κατ' αρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, βάσει του οποίου πρέπει, σύμφωνα με τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, να αναλυθεί η προϋπόθεση περί επιλεκτικού χαρακτήρα.
- 46 Συναφώς, διευκρινίζεται ότι το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων δεν απαγορεύει, κατ' αρχήν, στα κράτη μέλη να επιλέξουν την εφαρμογή προοδευτικών φορολογικών συντελεστών, προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη η φοροδοτική ικανότητα των υποκειμένων στον φόρο. Το γεγονός ότι η προοδευτική φορολογία είναι, στην πράξη, συνηθέστερη στον τομέα της φορολογίας των φυσικών προσώπων δεν σημαίνει ότι απαγορεύεται στα κράτη μέλη να εφαρμόζουν φορολογία με προοδευτικούς συντελεστές προκειμένου να ληφθεί υπόψη η φοροδοτική ικανότητα και των νομικών προσώπων, ιδίως των επιχειρήσεων.
- 47 Επομένως, το δίκαιο της Ένωσης δεν αντιτίθεται στην προοδευτική επιβολή φόρου επί του κύκλου εργασιών, ακόμη και στην περίπτωση που η επιβολή αυτή δεν προορίζεται να αντισταθμίσει τις αρνητικές συνέπειες που θα μπορούσε να έχει η φορολογούμενη δραστηριότητα. Ειδικότερα, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, το ποσό του κύκλου εργασιών συνιστά, κατά κανόνα, αφενός, ουδέτερο κριτήριο διαφοροποίησης και, αφετέρου, πρόσφορο δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των υποκειμένων στον φόρο (πρβλ. αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2020, Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, σκέψη 50, και Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, σκέψη 70). Από κανέναν κανόνα και από καμία αρχή του δικαίου της Ένωσης, ακόμη και στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, δεν προκύπτει ότι προοδευτικοί συντελεστές εφαρμόζονται μόνο στη φορολόγηση των κερδών. Εξάλλου, όπως ακριβώς και ο κύκλος εργασιών, τα κέρδη, αυτά καθεαυτά, αποτελούν απλώς και μόνο σχετικό δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας. Το γεγονός ότι αποτελούν, κατά την εκτίμηση της Επιτροπής, καταλληλότερο ή ακριβέστερο δείκτη από τον κύκλο εργασιών είναι αδιάφορο στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, δεδομένου ότι το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα αυτόν αφορά μόνον την κατάργηση των επιλεκτικών πλεονεκτημάτων των οποίων θα μπορούσαν να τύχουν ορισμένες επιχειρήσεις εις βάρος άλλων που βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση. Το ίδιο ισχύει και για την ενδεχόμενη ύπαρξη καταστάσεως διπλής οικονομικής φορολογίας, η οποία συνδέεται με τη σώρευση φορολογίας επί του κύκλου εργασιών και φορολογίας επί των κερδών.
- 48 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα συστατικά χαρακτηριστικά του φόρου, στα οποία περιλαμβάνονται οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές, συγκροτούν, κατ' αρχήν, το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς για τους σκοπούς της αναλύσεως της προϋποθέσεως περί επιλεκτικού χαρακτήρα. Δεν αποκλείεται, βεβαίως, το ενδεχόμενο από τα χαρακτηριστικά αυτά να προκύπτει, σε ορισμένες περιπτώσεις, ένα στοιχείο το οποίο προδήλως εισάγει διακρίσεις, τούτο όμως εναπόκειται στην Επιτροπή να το αποδείξει.
- 49 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) δεν ανατρέπει το ανωτέρω σκεπτικό. Αντιθέτως, όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η γενική εισαγγελέας στα σημεία 47 έως 52 των προτάσεών της, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η συγκεκριμένη απόφαση, το φορολογικό σύστημα είχε διαμορφωθεί βάσει παραμέτρων που προδήλως εισήγαγαν διακρίσεις, με σκοπό την καταστράτηγηση του δικαίου της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Τούτο προέκυπτε, στη συγκεκριμένη υπόθεση, από την επιλογή κριτηρίων φορολόγησεως που

ευνοούσαν ορισμένες εταιρίες «offshore», η οποία ήταν ασυνεπής σε σχέση με τον σκοπό της δημιουργίας ενός συστήματος γενικής φορολογήσεως που να βαρύνει το σύνολο των επιχειρήσεων, σκοπό τον οποίο είχε επικαλεστεί ο οικείος νομοθέτης.

50. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 3 έως 6 και 9 της παρούσας αποφάσεως, ο Ούγγρος νομοθέτης θέσπισε, με τον νόμο για τον φόρο διαφημίσεως, το επίμαχο φορολογικό μέτρο, το οποίο συνίσταται σε ειδικό φόρο, προοδευτικό κατά κλίμακια, επί του κύκλου εργασιών από τη μετάδοση διαφημίσεων στην Ουγγαρία, στον οποίον υπόκειται το σύνολο των επιχειρήσεων. Η κλίμακα του φόρου αυτού, ο οποίος, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, έχει τον χαρακτήρα άμεσου φόρου, τροποποιήθηκε με τον νόμο του 2015, αλλά τα χαρακτηριστικά του παρέμειναν αμετάβλητα. Η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι τα χαρακτηριστικά αυτά, τα οποία θέσπισε ο Ούγγρος νομοθέτης κάνοντας χρήση της εξουσίας εκτιμήσεως που διαθέτει στο πλαίσιο της φορολογικής του αυτονομίας, είχαν διαμορφωθεί κατά τρόπο προδήλως εισάγοντα διακρίσεις, με σκοπό την καταστρατήγηση των απαιτήσεων που απορρέουν από το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων. Υπό τις συνθήκες αυτές, η προοδευτικότητα των συντελεστών του επίμαχου φορολογικού μέτρου έπρεπε να θεωρηθεί ως εγγενής στο σύστημα αναφοράς ή στο «κανονικό» φορολογικό καθεστώς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί η ύπαρξη επιλεκτικού πλεονεκτήματος στην προκειμένη περίπτωση.
51. Επομένως, το Γενικό Δικαστήριο δεν υπέπεσε σε νομικό σφάλμα καθόσον απεφάνθη, στις σκέψεις 78 έως 83 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, ότι η Επιτροπή, κρίνοντας ότι η προοδευτική κλίμακα του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν αποτελούσε μέρος του συστήματος αναφοράς υπό το πρίσμα του οποίου έπρεπε να εκτιμηθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του μέτρου αυτού, στηρίχθηκε εσφαλμένως σε ελλiptές και πλασματικό σύστημα αναφοράς. Ως εκ τούτου, το πρώτο σκέλος του πρώτου λόγου αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμο.
52. Δεδομένου ότι σφάλμα κατά τον καθορισμό του συστήματος αναφοράς καθιστά κατ' ανάγκη πλημμελή την ανάλυση της προϋποθέσεως περί επιλεκτικού χαρακτήρα στο σύνολό της [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψη 107], παρέλκει να αποφανθεί το Δικαστήριο επί του δευτέρου και του τρίτου σκέλους του πρώτου λόγου αναιρέσεως.
53. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι ο πρώτος λόγος αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό του ως αβάσιμος.

Επί του δευτέρου λόγου αναιρέσεως, με τον οποίον προβάλλεται παράβαση του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον το Γενικό Δικαστήριο έκρινε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών δεν συνεπαγόταν επιλεκτικό πλεονέκτημα

54. Με τον δεύτερο λόγο αναιρέσεως, η Επιτροπή προβάλλει ότι το Γενικό Δικαστήριο υπέπεσε σε νομικό σφάλμα καθόσον έκρινε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών, ο οποίος επέτρεπε στις επιχειρήσεις με μηδενικά ή αρνητικά, προ φόρου, κέρδη κατά την οικονομική χρήση του 2013 να εκπίπτουν το 50 % των μεταφερθεισών ζημιών τους από τη βάση επιβολής του επίμαχου φορολογικού μέτρου για το έτος 2014, δεν είχε τον χαρακτήρα επιλεκτικού πλεονεκτήματος. Κατά την Επιτροπή, το Γενικό Δικαστήριο παρέβλεψε, συναφώς, το περιεχόμενο της αποφάσεως 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).
55. Η Ουγγαρία και η Δημοκρατία της Πολωνίας αντικρούουν την επιχειρηματολογία αυτή.

- 56 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, κατ' αρχήν, όπως προκύπτει από τη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως, φορολογικό πλεονέκτημα που απορρέει από γενικό μέτρο το οποίο εφαρμόζεται αδιακρίτως σε όλους τους οικονομικούς φορείς δεν έχει τον χαρακτήρα «κρατικής ενισχύσεως», κατά την έννοια του άρθρου 107, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 57 Όπως εκτέθηκε στις σκέψεις 34 έως 38 της παρούσας αποφάσεως, προκειμένου να διαπιστωθεί ο επιλεκτικός χαρακτήρας του επίμαχου μέτρου, πρέπει να εξακριβωθεί, υπό το πρίσμα του φορολογικού καθεστώτος που χαρακτηρίζεται ως το σύστημα αναφοράς ή το «κανονικό» φορολογικό καθεστώς, αν το επίμαχο μέτρο εισάγει, μεταξύ οικονομικών φορέων που βρίσκονται, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει η επίμαχη εθνική ρύθμιση, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, διαφοροποίηση η οποία δεν δικαιολογείται από τη φύση και την οικονομία της ρυθμίσεως αυτής.
- 58 Εξ αυτού έπεται, ιδίως, ότι το γεγονός ότι μόνον οι φορολογούμενοι που πληρούν τις προϋποθέσεις εφαρμογής ενός μέτρου μπορούν να επωφεληθούν από το μέτρο αυτό δεν μπορεί αφ' εαυτού να προσδώσει στο εν λόγω μέτρο επιλεκτικό χαρακτήρα (πρβλ., μεταξύ άλλων, 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 59). Ο επιλεκτικός χαρακτήρας ενός μέτρου δεν μπορεί να συναχθεί ούτε απλώς και μόνον από το γεγονός ότι αυτό έχει μεταβατικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι η επιλογή του περιορισμού της διαχρονικής εφαρμογής του, προκειμένου να διασφαλιστεί η σταδιακή μετάβαση από μια παλαιά σε μια νέα φορολογική ρύθμιση, εμπίπτει στην εξουσία εκτιμήσεως των κρατών μελών που υπομνήσθηκε στη σκέψη 44 της παρούσας αποφάσεως.
- 59 Εν προκειμένω, θεσπίζοντας τον μηχανισμό μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών, ο Ούγγρος νομοθέτης επιδίωξε να μετριάσει τη φορολογική επιβάρυνση των πλέον ευάλωτων από οικονομικής απόψεως επιχειρήσεων για το πρώτο έτος της υπαγωγής τους στο επίμαχο φορολογικό μέτρο, δεδομένου μάλιστα ότι το μέτρο αυτό θεσπίστηκε κατά τη διάρκεια του ίδιου έτους. Δεδομένου ότι σχεδιάστηκε εξ αρχής ως μεταβατικός, ο μηχανισμός αυτός δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί μέρος του συστήματος αναφοράς ή του «κανονικού» φορολογικού καθεστώτος υπό το πρίσμα του οποίου πρέπει να γίνει η ανάλυση του επιλεκτικού χαρακτήρα του, έστω και αν προσομοιάζει προς κανόνα αφορώντα τη βάση επιβολής του φόρου.
- 60 Επομένως, πρέπει να εξετασθεί αν ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών εισάγει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ επιχειρηματιών ευρισκομένων, υπό το πρίσμα του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος για τον φόρο διαφημίσεως, σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση.
- 61 Επί του σημείου αυτού, ο εν λόγω μηχανισμός εισάγει διαφοροποίηση μεταξύ, αφενός, των επιχειρήσεων με μεταφερθείσες ζημιές για τις προηγούμενες οικονομικές χρήσεις, εφόσον δεν ήταν κερδοφόρες για την οικονομική χρήση του 2013, και, αφετέρου, εκείνων που ήταν κερδοφόρες κατά την εν λόγω οικονομική χρήση, καθόσον μόνον οι πρώτες μπορούν να κάνουν χρήση της δυνατότητας εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών για τον υπολογισμό της βάσεως επιβολής του επίμαχου φορολογικού μέτρου για το έτος 2014.
- 62 Λαμβανομένου υπόψη του αναδιανεμητικού σκοπού που επιδιώκει ο Ούγγρος νομοθέτης με τη θέσπιση του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως, τον οποίο μαρτυρεί η προοδευτικότητα του επίμαχου φορολογικού μέτρου, οι δύο αυτές κατηγορίες επιχειρήσεων δεν βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Συγκεκριμένα, η επιλογή βάσεως φορολογήσεως αναλόγως του κύκλου εργασιών δεν καθιστά ανακόλουθη ως προς τον σκοπό αυτόν τη θέσπιση

μεταβατικού μέτρου που λαμβάνει υπόψη τα κέρδη, τα οποία επίσης αποτελούν, όπως εξάλλου υποστηρίζει και η Επιτροπή σε άλλο σκέλος της επιχειρηματολογίας της, έναν ουδέτερο και πρόσφορο, καίτοι σχετικό, δείκτη της φοροδοτικής ικανότητας των επιχειρήσεων.

- 63 Όπως υπογράμμισε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 109 των προτάσεών της και όπως έκρινε το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, το κριτήριο της απουσίας κερδών για την οικονομική χρήση του 2013 έχει, συναφώς, αντικειμενικό χαρακτήρα, δεδομένου ότι οι οικείες επιχειρήσεις είχαν, από την άποψη αυτή, μικρότερη φοροδοτική ικανότητα από τις άλλες κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος του νόμου για τον φόρο διαφημίσεως, κατά τη διάρκεια του έτους 2014.
- 64 Κατά συνέπεια, ο Ούγγρος νομοθέτης είχε τη δυνατότητα, χωρίς να παραβιάσει το δίκαιο της Ένωσης στον τομέα των κρατικών ενισχύσεων, να συνδυάσει, για το πρώτο έτος εφαρμογής του επίμαχου νόμου, το μέτρο της φοροδοτικής ικανότητας που προκύπτει από το ύψος του κύκλου εργασιών με μηχανισμό που παρέχει τη δυνατότητα συνυπολογισμού των μεταφερθεισών ζημιών από τις επιχειρήσεις που δεν ήταν κερδοφόρες κατά την οικονομική χρήση του 2013.
- 65 Το γεγονός ότι οι επιχειρήσεις που μπορούσαν να επωφεληθούν από τον μηχανισμό μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών ήταν ήδη προσδιορισμένες κατά τον χρόνο θεσπίσεως του επίμαχου φορολογικού μέτρου δεν μπορεί, αυτό καθεαυτό, να ανατρέψει το συμπέρασμα αυτό.
- 66 Κατά τα λοιπά, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η επιχειρηματολογία της Επιτροπής κατά την οποία το Γενικό Δικαστήριο, στις σκέψεις 119 έως 122 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, παρέβλεψε το περιεχόμενο της αποφάσεως 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), καθόσον έκρινε ότι οι ουγγρικές αρχές, θεσπίζοντας τον μηχανισμό μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών, εισήγαγαν διαφοροποίηση στηριζόμενη σε αντικειμενικό και τυχαίο κριτήριο, το οποίο δεν συνεπάγεται καμία επιλεκτικότητα.
- 67 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στις σκέψεις 77 έως 83 της τελευταίας αυτής αποφάσεως, το Δικαστήριο έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι φορολογικά μέτρα που επιβάλλουν προϋπόθεση σχετική με τον συνυπολογισμό των κερδών που πραγματοποιούνται από υποκείμενο στον φόρο δεν μπορούν, εκ του γεγονότος αυτού και μόνον, να θεωρηθούν ως επιλεκτικά, δεδομένου ότι τέτοια κέρδη αποτελούν συνέπεια του τυχαίου γεγονότος ότι ο οικείος επιχειρηματίας είναι ελάχιστα ή, αντιθέτως, πολύ αποδοτικός κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου. Όπως όμως έκρινε, κατ' ουσίαν, το Γενικό Δικαστήριο στη σκέψη 120 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, η συλλογιστική αυτή, καίτοι ακολουθήθηκε στο πλαίσιο υποθέσεως όπου η βάση επιβολής των εξεταζόμενων φορολογικών μέτρων στηριζόταν σε άλλα κριτήρια, πλην των κερδών, όπως είναι ο αριθμός των μισθωτών και η χρήση επαγγελματικών χώρων, ισχύει και στην περίπτωση που το επίμαχο φορολογικό πλεονέκτημα στηρίζεται, όπως εν προκειμένω, σε μείωση της φορολογικής βάσεως αναλόγως του κύκλου εργασιών, λαμβανομένης υπόψη τόσο της απουσίας κερδών κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης οικονομικής χρήσεως όσο και της υπάρξεως μεταφερθεισών ζημιών και, ως εκ τούτου, υπηρετεί αυτόν καθεαυτόν τον αναδιανεμητικό σκοπό που επιδιώκει η φορολογική νομοθεσία στην οποία εντάσσεται το εν λόγω πλεονέκτημα και η οποία βασίζεται στη φοροδοτική ικανότητα των υποκείμενων στον φόρο επιχειρήσεων.
- 68 Επομένως, όπως ορθώς απεφάνθη το Γενικό Δικαστήριο στις σκέψεις 117 έως 123 της αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως, κακώς η Επιτροπή έκρινε ότι ο μηχανισμός μερικής εκπτώσεως των μεταφερθεισών ζημιών θέσπιζε επιλεκτικό πλεονέκτημα, το οποίο συνιστά κρατική ενίσχυση, υπέρ των επιχειρήσεων με μηδενικό ή αρνητικό, προ φόρου, κέρδος κατά την οικονομική χρήση

του 2013 οι οποίες μετέφεραν ζημίες. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, δεν μπορεί, συναφώς, να προσαφθεί στο Γενικό Δικαστήριο ότι αποφάνθηκε *ultra petita*. Επομένως, ο δεύτερος λόγος αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

- 69 Δεδομένου ότι αμφότεροι οι λόγοι αναιρέσεως που προέβαλε η Επιτροπή είναι απορριπτέοι, η αίτηση αναιρέσεως πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 70 Σύμφωνα με το άρθρο 138, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου, που εφαρμόζεται στην αναιρετική διαδικασία δυνάμει του άρθρου 184, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας, 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, σύμφωνα με το σχετικό αίτημα της Ουγγαρίας.
- 71 Το άρθρο 184, παράγραφος 4, του Κανονισμού Διαδικασίας προβλέπει ότι, όταν η αναίρεση δεν ασκήθηκε από παρεμβαίνοντα πρωτοδίκως, αλλά αυτός έλαβε μέρος στην ενώπιον του Δικαστηρίου έγγραφη ή προφορική διαδικασία, το Δικαστήριο μπορεί να αποφασίσει ότι ο παρεμβαίνων φέρει τα δικαστικά του έξοδα. Εν προκειμένω, η Δημοκρατία της Πολωνίας, η οποία παρενέβη πρωτοδίκως, έλαβε μέρος, καίτοι δεν άσκησε η ίδια την αίτηση αναιρέσεως, στην έγγραφη και προφορική διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου. Δεδομένου ότι η Δημοκρατία της Πολωνίας παρενέβη υπέρ της Ουγγαρίας και ζήτησε να καταδικαστεί η Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα, η τελευταία πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα της παρεμβαίνουσας [πρβλ. απόφαση της 28ης Ιουνίου 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding υπό πτώχευση) κατά Επιτροπής*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, σκέψεις 113 και 114].

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τμήμα μείζονος συνθέσεως) αποφασίζει:

- 1) Απορρίπτει την αίτηση αναιρέσεως.**
- 2) Καταδικάζει την Ευρωπαϊκή Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών εξόδων της Δημοκρατίας της Πολωνίας.**

(υπογραφές)