

## ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

### ΑΠΟΦΑΣΗ (ΕΕ) 2016/1846 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ

της 4ης Ιουλίου 2016

σχετικά με το μέτρο SA.41187 (2015/C) (πρώην 2015/NN) το οποίο έθεσε σε εφαρμογή η Ουγγαρία σχετικά με την εισφορά υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας

[κοινοποιηθείσα υπό τον αριθμό C(2016) 4049]

(Το κείμενο στην ουγγρική γλώσσα είναι το μόνο αυθεντικό)

(Κείμενο που παρουσιάζει ενδιαφέρον για τον ΕΟΧ)

Η ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 108 παράγραφος 2 πρώτο εδάφιο,

Έχοντας υπόψη τη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο, και ιδίως το άρθρο 62 παράγραφος 1 στοιχείο α),

Αφού κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις<sup>(1)</sup>, και λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις αυτές,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

### 1. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ

- (1) Τον Μάρτιο του 2015 περιήλθε σε γνώση της Επιτροπής η επιβολή μιας νέας εισφοράς υγείας από την Ουγγαρία στις επιχειρήσεις καπνοβιομηχανίας. Με επιστολή της 13ης Απριλίου 2015, η Επιτροπή απέστειλε αίτημα παροχής πληροφοριών στις ουγγρικές αρχές ως προς το εν λόγω μέτρο, διά της οποίας ενημέρωσε παράλληλα τις ουγγρικές αρχές ότι θα εξέταζε το ενδεχόμενο έκδοσης διαταγής αναστολής σύμφωνα με το άρθρο 11 παράγραφος 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου<sup>(2)</sup>.
- (2) Με επιστολή της 12ης Μαΐου 2015 η Ουγγαρία απάντησε στο εν λόγω αίτημα παροχής πληροφοριών. Η Ουγγαρία, ωστόσο, δεν υπέβαλε παρατηρήσεις σχετικά με το ενδεχόμενο έκδοσης διαταγής αναστολής από την Επιτροπή.
- (3) Στις 15 Ιουλίου 2015 η Επιτροπή ενημέρωσε την Ουγγαρία για την απόφασή της να κινήσει τη διαδικασία του άρθρου 108 παράγραφος 2 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης («Συνθήκη») σχετικά με την εισφορά υγείας που επιβλήθηκε στις επιχειρήσεις καπνοβιομηχανίας (εφεξής η «απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας»). Η Επιτροπή ζήτησε την άμεση αναστολή του εν λόγω μέτρου στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας.
- (4) Η απόφαση κίνησης της διαδικασίας δημοσιεύθηκε στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*<sup>(3)</sup>. Με την εν λόγω απόφαση, η Επιτροπή κάλεσε τα ενδιαφερόμενα μέρη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σχετικά με το μέτρο.
- (5) Η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από δύο ενδιαφερόμενα μέρη: Στις 20 Οκτωβρίου 2015 η Επιτροπή διαβίβασε τις εν λόγω παρατηρήσεις στην Ουγγαρία, δίνοντάς της την ευκαιρία να απαντήσει. Η Ουγγαρία δεν απάντησε στις εν λόγω παρατηρήσεις.

### 2. ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΟΥ ΜΕΤΡΟΥ

- (6) Στις 16 Δεκεμβρίου 2014 το ουγγρικό Κοινοβούλιο ενέκρινε τον νόμο XCIV του 2014 σχετικά με την εισφορά υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας για το 2015 (εφεξής «ο νόμος»). Ο νόμος επιβάλλει έναν φόρο, που αναφέρεται ως «εισφορά υγείας», ο οποίος εισπράττεται από τον ετήσιο κύκλο εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία και εφαρμόζεται παράλληλα με τους υφιστάμενους φόρους επιχειρήσεων

<sup>(1)</sup> ΕΕ C 277 της 21.8.2015, σ. 24.

<sup>(2)</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 659/1999 του Συμβουλίου, της 22ας Μαρτίου 1999, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 83 της 27.3.1999, σ. 1).

<sup>(3)</sup> Βλέπε υποσημείωση 1.

στην Ουγγαρία, ιδιαίτερα δε, τον φόρο εισοδήματος εταιρειών. Ο φόρος εισπράττεται από εγκεκριμένους αποθηκευτές, εισαγωγείς ή εγγεγραμμένους εμπόρους προϊόντων καπνού. Ο νόμος αποσκοπεί στη συγκέντρωση πόρων για τη χρηματοδότηση του συστήματος υγείας με σκοπό τη βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών υγείας.

- (7) Ο φόρος της εισφοράς υγείας οφείλεται επί του ετήσιου κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται κατά το έτος που προηγείται της φορολογικής χρήσης που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών από τις δραστηριότητες αυτές αντιπροσωπεύει τουλάχιστον το 50 % του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών που πραγματοποιεί η επιχείρηση. Δεν προβλέπεται αφαίρεση των δαπανών, πλην της δαπάνης για ορισμένες επενδύσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική χρήση. Η φύση του φόρου της εισφοράς υγείας είναι προοδευτική. Η εφαρμοστέα εισφορά εξαρτάται από τον ετήσιο κύκλο εργασιών του φορολογούμενου σύμφωνα με τα παρακάτω:
- Για το τμήμα του κύκλου εργασιών μεταξύ 30 εκατ. HUF και 30 δισεκατ. HUF: 0,2 %
  - Για το τμήμα του κύκλου εργασιών μεταξύ 30 δισεκατ. HUF και 60 δισεκατ. HUF: 2,5 %
  - Για το τμήμα του κύκλου εργασιών που υπερβαίνει τα 60 δισεκατ. HUF: 4,5 %
- (8) Σύμφωνα με το άρθρο 6 παράγραφος 6 του νόμου, οι φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν από τον φόρο της εισφοράς υγείας μπορούν να μειωθούν έως 80 % της καταβλητέας εισφοράς αν η επιχείρηση πραγματοποιεί επενδύσεις που συμμορφώνονται με τον ορισμό του σημείου 7 του άρθρου 3 παράγραφος 4 του νόμου C του 2000 σχετικά με τη λογιστική (\*). Η μείωση είναι ίση με τη θετική διαφορά μεταξύ του 30 % του ποσού που καταλογίστηκε ως επένδυση κατά τη φορολογική χρήση και του ποσού της κρατικής ή ενωσιακής επιδότησης που χρησιμοποιήθηκε για την υλοποίηση του επενδυτικού έργου.
- (9) Ο νόμος προβλέπει ότι η φορολογική δήλωση πρέπει να υποβληθεί μέχρι τις 30 Ιουνίου 2015 και ότι ο φόρος της εισφοράς υγείας πρέπει να πληρωθεί εντός 30 ημερών από την προθεσμία αυτή.
- (10) Ο νόμος τέθηκε σε ισχύ την 1η Φεβρουαρίου 2015 και στην αρχική του εκδοχή προβλεπόταν να ισχύσει προσωρινά έως την 31η Δεκεμβρίου 2015. Στις 24 Ιουνίου 2015 δημοσιεύτηκε στην Επίσημη Εφημερίδα της κυβέρνησης της Ουγγαρίας τροποποίηση του νόμου η οποία καθιστά τον φόρο της εισφοράς υγείας μόνιμο.

### 3. Η ΕΠΙΣΗΜΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΡΕΥΝΑΣ

#### 3.1. Λόγοι για την κίνηση της επίσημης διαδικασίας έρευνας

- (11) Η Επιτροπή κίνησε την επίσημη διαδικασία έρευνας διότι κατέληξε στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι η προοδευτική δομή της εισφοράς υγείας (κλίμακες συντελεστών και κύκλου εργασιών) και οι διατάξεις για τη μείωση των φορολογικών οφειλών υπό τον όρο πραγματοποίησης ορισμένων επενδύσεων (εφεξής συλλογικά: «τα επίμαχα μέτρα») συνιστούν παράνομη και ασυμβίβαστη κρατική ενίσχυση.
- (12) Η Επιτροπή έκρινε ότι οι προοδευτικοί φορολογικοί συντελεστές που θεσπίζει ο νόμος συνιστούν διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων βάσει του κύκλου εργασιών τους και κατ' επέκταση του μεγέθους τους και δίνουν επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών και επομένως σε μικρότερες επιχειρήσεις. Η Επιτροπή δεν πείστηκε εξάλλου ότι οι επιχειρήσεις με σημαντικότερο κύκλο εργασιών είναι ικανές να επηρεάσουν την αγορά προϊόντων και να δημιουργήσουν υψηλότερες συναφείς αρνητικές επιδράσεις από το κάπνισμα στην υγεία σε βαθμό που να αιτιολογεί την εφαρμογή των προοδευτικών φορολογικών συντελεστών, όπως είχαν υποστηρίξει οι συγγκρίκες αρχές.
- (13) Η Επιτροπή έκρινε περαιτέρω ότι η πιθανότητα μείωσης της φορολογικής οφειλής ενός φορολογούμενου υπό τον όρο πραγματοποίησης επενδύσεων χορηγεί επιλεκτικό πλεονέκτημα σε επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει τέτοιου είδους επενδύσεις. Η Επιτροπή παρατήρησε επίσης ότι η πιθανότητα μείωσης της φορολογικής οφειλής σε περίπτωση επένδυσης που έχει ως στόχο την αύξηση της ικανότητας παραγωγής και της εμπορικότητας της επιχείρησης φαίνεται να είναι ασύμβατη με τον δηλωμένο στόχο του φόρου της εισφοράς υγείας, ο οποίος είναι η δημιουργία κεφαλαίων για το σύστημα υγείας και η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών υγείας, δεδομένου ότι το κάπνισμα έχει κεντρικό ρόλο στην εκδήλωση πολυάριθμων ασθενειών και συμβάλλει σημαντικά στην αύξηση των δαπανών περίθαλψης.

(\*) Σύμφωνα με τον εν λόγω νόμο, ο όρος «επένδυση» περιλαμβάνει την αγορά ή τη δημιουργία υλικών στοιχείων ενεργητικού, την παραγωγή υλικών στοιχείων ενεργητικού από την οικεία επιχείρηση, τη δραστηριότητα που ασκείται με σκοπό την εγκατάσταση ή τη χρησιμοποίηση των υλικών στοιχείων ενεργητικού που αγοράστηκαν για τον εν λόγω σκοπό μέχρι την εγκατάστασή τους ή την πρώτη κανονική χρήση τους (μεταφορά, εκτελωνισμό, διαμεσολαβητική δραστηριότητα/δραστηριότητα μεσάζοντος, τοποθέτηση βάσεων, εγκατάσταση και κάθε άλλη δραστηριότητα σχετική με την αγορά του υλικού στοιχείου ενεργητικού, συμπεριλαμβανομένων του σχεδιασμού, της προετοιμασίας, της διευθέτησης, του δανεισμού και της ασφάλισης). Οι επενδύσεις περιλαμβάνουν επίσης δραστηριότητες που οδηγούν στην αναβάθμιση υφισταμένου υλικού στοιχείου ενεργητικού, στην αλλαγή του σκοπού του, στη μετατροπή του ή στην άμεση αύξηση της ωφέλιμης διάρκειας ζωής ή του δυναμικού του, μαζί με τις άλλες δραστηριότητες που αναφέρονται ανωτέρω και που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα αυτή.

- (14) Η Επιτροπή κατέληξε λοιπόν στο προκαταρκτικό συμπέρασμα ότι τα επίμαχα μέτρα δεν φαίνεται να δικαιολογούνται ούτε από τη φύση ή το γενικό καθεστώς του φορολογικού συστήματος ούτε να συμβιβάζονται με την εσωτερική αγορά.

### 3.2. Παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων

- (15) Η Επιτροπή έλαβε παρατηρήσεις από δύο ενδιαφερόμενα μέρη που χαιρέτισαν την απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας και συμφώνησαν με την προκαταρκτική αξιολόγηση της Επιτροπής σχετικά με την κρατική ενίσχυση. Εξέφρασαν τις ανησυχίες τους σχετικά με πιθανές τροποποιήσεις του νόμου και άλλα όμοια μέτρα που ενδέχεται να λάβουν οι ουγγρικές αρχές.
- (16) Ένα από τα ενδιαφερόμενα μέρη υπογράμμισε το γεγονός ότι η μείωση των φορολογικών οφειλών σε περίπτωση ορισμένων επενδύσεων θα είχε εφαρμογή αποκλειστικά σε επενδύσεις στην Ουγγαρία καθώς, σύμφωνα με τους ουγγρικούς κανονισμούς περί ειδικού φόρου κατανάλωσης, μια εταιρεία πρέπει να έχει συσταθεί και να έχει την έδρα της στην Ουγγαρία ώστε να διαθέτει άδεια για την πώληση ή παραγωγή καπνού στην Ουγγαρία. Επομένως, οι επενδύσεις που λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς του νόμου είναι αυτές που πραγματοποιούνται στην Ουγγαρία, είτε από επιχειρήσεις που ανήκουν σε ημεδαπούς είτε από θυγατρικές ξένων πολυεθνικών με έδρα στην Ουγγαρία.

### 3.3. Η θέση των ουγγρικών αρχών

- (17) Οι ουγγρικές αρχές διαφωνούν με τα πορίσματα της Επιτροπής ότι τα επίμαχα μέτρα συνιστούν κρατική ενίσχυση. Ουσιαστικά, υποστηρίζουν ότι τα μέτρα δεν είναι επιλεκτικά. Σε ό,τι αφορά την προοδευτικότητα των φορολογικών συντελεστών, οι ουγγρικές αρχές υποστηρίζουν ότι στην περίπτωση των δημοσίων βαρών, το πλαίσιο αναφοράς καθορίζεται από τη φορολογική βάση και τον φορολογικό συντελεστή (συμπεριλαμβανομένου ενός συστήματος προοδευτικών φορολογικών συντελεστών) από κοινού και ότι οι εταιρείες που βρίσκονται στην ίδια πραγματική κατάσταση είναι αυτές που έχουν τον ίδιο κύκλο εργασιών. Κατά αυτή την έννοια, στο πλαίσιο του προοδευτικού συστήματος συντελεστών και με την εφαρμογή φορολογικών κλιμάκων, οι οντότητες με την ίδια προβλεπόμενη φορολογική βάση υπόκεινται στον ίδιο συντελεστή και το υπολογιζόμενο ποσό φόρου είναι επίσης ίδιο. Επομένως, κατά την άποψη των ουγγρικών αρχών, το προοδευτικό σύστημα φορολογικών συντελεστών δεν εισάγει διάκριση, διότι οι εταιρείες που βρίσκονται στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση υπόκεινται στον ίδιο φορολογικό συντελεστή, και συνεπώς δεν είναι επιλεκτικό.
- (18) Σε ό,τι αφορά τη μείωση των φορολογικών οφειλών στην περίπτωση επένδυσης, οι ουγγρικές αρχές υποστηρίζουν ότι ο νόμος δεν διακρίνει ανάλογα με τον τύπο ή την αξία της επένδυσης και ότι δεν υφίσταται διάκριση μεταξύ των φορέων που πραγματοποιούν την επένδυση. Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις της ίδιας αξίας βρίσκονται στην ίδια νομική και πραγματική κατάσταση. Τονίζουν ότι η μείωση δεν έχει εφαρμογή αποκλειστικά σε επενδύσεις που πραγματοποιούνται στην Ουγγαρία και ότι η αξία όλων των επενδύσεων μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τον υπολογισμό. Οι ουγγρικές αρχές τονίζουν επίσης ότι ο υπολογισμός της αξίας μιας επένδυσης υπόκειται στον ορισμό της επένδυσης και τον υπολογισμό της αξίας της επένδυσης σύμφωνα με τον νόμο σχετικά με τη λογιστική και δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του νόμου σχετικά με την εισφορά υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας.

### 3.4. Παρατηρήσεις της Ουγγαρίας σχετικά με τις παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων

- (19) Η Ουγγαρία δεν απάντησε στις παρατηρήσεις των ενδιαφερομένων μερών, οι οποίες διαβιβάστηκαν σε αυτή με επιστολή της 20ής Οκτωβρίου 2015.

## 4. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΕΝΙΣΧΥΣΗΣ

### 4.1. Ύπαρξη κρατικής ενίσχυσης σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της ΣΔΕΕ

- (20) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, «ενισχύσεις που χορηγούνται υπό οποιαδήποτε μορφή από τα κράτη ή με κρατικούς πόρους και που νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό διά της ευνοϊκής μεταχείρισης ορισμένων επιχειρήσεων ή ορισμένων κλάδων παραγωγής είναι ασυμβίβαστες με την εσωτερική αγορά, κατά το μέτρο που επηρεάζουν τις μεταξύ των κρατών μελών συναλλαγές, εκτός αν οι Συνθήκες ορίζουν άλλως».
- (21) Κατά συνέπεια, για τον χαρακτηρισμό ενός μέτρου ως κρατικής ενίσχυσης κατά την έννοια της διάταξης αυτής πρέπει να πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις: i) το μέτρο πρέπει να καταλογιστεί στο κράτος και να χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους· ii) πρέπει να παρέχει πλεονέκτημα στον δικαιούχο· iii) αυτό το πλεονέκτημα πρέπει να είναι επιλεκτικό· και iv) το μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να μπορεί να επηρεάσει τις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών.

#### 4.1.1. Κρατικοί πόροι και δυνατότητα καταλογισμού στο κράτος

- (22) Για να συνιστά κρατική ενίσχυση, ένα μέτρο πρέπει να χρηματοδοτείται από κρατικούς πόρους και να καταλογίζεται σε ένα κράτος μέλος.
- (23) Εφόσον τα επίμαχα μέτρα είναι απόρροια νόμου του συγγρικού κοινοβουλίου, μπορούν σαφώς να καταλογιστούν στο συγγρικό κράτος.
- (24) Σε ό,τι αφορά τη χρηματοδότηση του μέτρου μέσω κρατικών πόρων, όταν το αποτέλεσμα ενός μέτρου είναι ότι το κράτος δεν εισπράττει έσοδα τα οποία θα έπρεπε να εισπράξει υπό κανονικές συνθήκες από μια επιχείρηση, πληρούται και αυτή η προϋπόθεση <sup>(5)</sup>. Στην παρούσα περίπτωση, το συγγρικό κράτος παραιτείται από πόρους που θα έπρεπε υπό κανονικές συνθήκες να εισπράττει από επιχειρήσεις με χαμηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (μικρότερες, επομένως, επιχειρήσεις), εάν αυτές υπέκειντο στην ίδια εισφορά υγείας με επιχειρήσεις με υψηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (μεγαλύτερες, επομένως, επιχειρήσεις).

#### 4.1.2. Κριτήριο παροχής πλεονεκτήματος

- (25) Σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Ένωσης, η έννοια της ενίσχυσης δεν καλύπτει μόνον θετικές παροχές, αλλά και παρεμβάσεις οι οποίες υπό διάφορες μορφές ελαφρύνουν τις επιβαρύνσεις που κανονικώς βαρύνουν τον προϋπολογισμό μιας επιχείρησης <sup>(6)</sup>. Πλεονέκτημα μπορεί να χορηγηθεί μέσω διαφορετικών ειδών μειώσεων στη φορολογική επιβάρυνση μιας εταιρείας και, συγκεκριμένα, μέσω της μείωσης του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, της φορολογητέας βάσης ή του ποσού του οφειλόμενου φόρου <sup>(7)</sup>. Παρότι ένα μέτρο μείωσης φόρου δεν περιλαμβάνει τη θετική μεταβίβαση κρατικών πόρων, παρέχει πλεονέκτημα διότι περιάγει τις επιχειρήσεις στις οποίες έχει εφαρμογή σε ευνοϊκότερη οικονομική κατάσταση σε σχέση με τους λοιπούς φορολογουμένους και έχει ως συνέπεια την απώλεια εσόδων για το κράτος <sup>(8)</sup>.
- (26) Ο νόμος θεσπίζει προοδευτικούς συντελεστές φορολογίας που έχουν εφαρμογή στον ετήσιο κύκλο εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία ανάλογα με την κλίμακα στην οποία εμπίπτει ο κύκλος εργασιών μιας επιχείρησης. Ο προοδευτικός χαρακτήρας των εν λόγω συντελεστών έχει ως αποτέλεσμα το ποσοστό φόρου που εισπράττεται επί του κύκλου εργασιών μιας επιχείρησης να αυξάνεται προοδευτικά ανάλογα με τον αριθμό κλιμάκων στις οποίες εμπίπτει ο κύκλος εργασιών. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών (μικρότερες επιχειρήσεις) φορολογούνται με σημαντικά χαμηλότερο μέσο συντελεστή από ό,τι οι επιχειρήσεις με υψηλό κύκλο εργασιών (μεγαλύτερες επιχειρήσεις). Η φορολόγηση των επιχειρήσεων με χαμηλό κύκλο εργασιών με αυτόν τον σημαντικά χαμηλότερο μέσο φορολογικό συντελεστή, ελαφρύνει τις επιβαρύνσεις με τις οποίες βαρύνονται σε σχέση με επιχειρήσεις με υψηλό κύκλο εργασιών και συνεπώς συνιστά πλεονέκτημα προς όφελος των μικρότερων επιχειρήσεων σε σχέση με τις μεγαλύτερες επιχειρήσεις για τους σκοπούς του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.
- (27) Ομοίως, η πιθανότητα μείωσης των φορολογικών οφειλών μιας επιχείρησης στο πλαίσιο του νόμου έως 80 % σε περίπτωση επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια της φορολογικής χρήσης συνιστά πλεονέκτημα για τις επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει τέτοιου είδους επενδύσεις, καθώς μειώνει τη φορολογική τους βάση και κατ'επέκταση τη φορολογική τους επιβάρυνση σε σύγκριση με επιχειρήσεις που δεν μπορούν να επωφεληθούν της εν λόγω μείωσης.

#### 4.1.3. Επιλεκτικότητα

- (28) Ένα μέτρο θεωρείται επιλεκτικό αν ευνοεί ορισμένες επιχειρήσεις ή ορισμένους κλάδους παραγωγής κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης. Για τα δημοσιονομικά μέτρα, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει αποφανθεί ότι η επιλεκτικότητα του μέτρου θα πρέπει κατά κανόνα να αξιολογείται με την πραγματοποίηση μιας ανάλυσης σε τρία στάδια <sup>(9)</sup>. Αρχικά, προσδιορίζεται το κοινό ή κανονικό φορολογικό καθεστώς που είναι εφαρμοστέο στο κράτος μέλος: το «σύστημα αναφοράς». Δεύτερον, θα πρέπει να προσδιορίζεται κατά πόσον ένα συγκεκριμένο μέτρο αποτελεί παρέκκλιση από το εν λόγω σύστημα στο μέτρο που διαφοροποιεί τους οικονομικούς φορείς οι οποίοι, υπό το πρίσμα των στόχων που είναι συμφυείς με το σύστημα, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση. Εάν

<sup>(5)</sup> Υπόθεση C-83/98 P, Γαλλία κατά Ladbroke Racing και Επιτροπής, EU:C:2000:248, σκέψεις 48 έως 51. Παρομοίως, ένα μέτρο που χορηγεί σε ορισμένες επιχειρήσεις μείωση φόρου ή μετάθεση του χρόνου καταβολής του κανονικώς οφειλόμενου φόρου μπορεί να συνιστά κρατική ενίσχυση, βλ. επεξεργασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08 Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 46.

<sup>(6)</sup> Υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, σκέψη 38.

<sup>(7)</sup> Βλ. επεξεργασθείσες υποθέσεις C-66/02, Ιταλία κατά Επιτροπής, EU:C:2005:768, σκέψη 78· υπόθεση C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze κ.λπ., EU:C:2006:8, σκέψη 132· υπόθεση C-522/13, Ministerio de Defensa και Navantia, EU:C:2014:2262, σκέψεις 21 έως 31. Βλ. επίσης το σημείο 9 της ανακοίνωσης της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων (EE C 384 της 10.12.1998, σ. 3).

<sup>(8)</sup> Συνεδικασθείσες υποθέσεις C-393/04 και C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, EU:C:2006:403 και EU:C:2006:216, σκέψη 30 και υπόθεση C-387/92, Banco Exterior de Espana, EU:C:1994:100, σκέψη 14.

<sup>(9)</sup> Βλ. επεξεργασθείσες υποθέσεις C-279/08 P, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (NOx), EU:C:2011:551· υπόθεση C-143/99, Adria-Wien Pipeline, EU:C:2001:598, συνεδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550· υπόθεση C-308/01, GIL Insurance, EU:C:2004:252.

το υπό ανάλυση μέτρο δεν συνιστά παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς, δεν είναι επιλεκτικό. Ωστόσο, εάν αποτελεί παρέκκλιση (και ως εκ τούτου είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό), θα πρέπει να διαπιστωθεί κατά το τρίτο στάδιο της ανάλυσης κατά πόσον η παρέκκλιση δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος αναφοράς<sup>(10)</sup>. Εάν ένα εκ πρώτης όψεως επιλεκτικό μέτρο δικαιολογείται από τη φύση ή από την εν γένει οικονομία του συστήματος, δεν θα θεωρείται επιλεκτικό και, συνεπώς, δεν θα εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης.

#### 4.1.3.1. Σύστημα αναφοράς

- (29) Στην παρούσα περίπτωση, το σύστημα αναφοράς είναι η επιβολή μιας ειδικής εισφοράς υγείας σε επιχειρήσεις σε σχέση με τον κύκλο εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία. Η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η προοδευτική δομή του συντελεστή της εισφοράς υγείας μπορεί να αποτελέσει τμήμα του εν λόγω συστήματος αναφοράς.
- (30) Όπως απεφάνθη το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης<sup>(11)</sup>, δεν επαρκεί πάντα ο περιορισμός της ανάλυσης της επιλεκτικότητας στο κατά πόσο ένα μέτρο παρεκκλίνει του συστήματος αναφοράς, όπως ορίζεται από το κράτος μέλος. Είναι επίσης αναγκαίο να εκτιμηθεί κατά πόσον τα όρια του εν λόγω συστήματος έχουν σχεδιαστεί από το κράτος μέλος κατά τρόπο συνεπή ή, αντίθετα, κατά τρόπο σαφώς αυθαίρετο ή μεροληπτικό, ούτως ώστε να ευνοούν ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων. Διαφορετικά, αντί να ορίζει γενικούς κανόνες που έχουν εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις και από τους οποίους υφίσταται παρέκκλιση για ορισμένες επιχειρήσεις, το κράτος μέλος θα μπορούσε να επιτύχει το ίδιο αποτέλεσμα, παρακάμπτοντας τους κανόνες περί κρατικών ενισχύσεων και προσαρμόζοντας και συνδυάζοντας τους κατά τρόπο τέτοιο που η ίδια η εφαρμογή τους να έχει ως αποτέλεσμα διαφορετική επιβάρυνση για διαφορετικές επιχειρήσεις<sup>(12)</sup>. Είναι ιδιαίτερα σημαντικό να υπενθυμιστεί στο πλαίσιο αυτό ότι σύμφωνα με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης δεν εισάγει διάκριση μεταξύ των μέτρων κρατικής ενίσχυσης ως προς τα αίτια ή τους στόχους τους, αλλά τα ορίζει σε συνάρτηση με τα αποτελέσματά τους και επομένως ανεξαρτήτως των χρησιμοποιούμενων τεχνικών<sup>(13)</sup>.
- (31) Λαμβάνοντας υπόψη ότι η εφαρμογή ενός ενιαίου φόρου, ο οποίος εισπράττεται από τον ετήσιο κύκλο εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία αποτελεί κατάλληλο μέσο για τη συγκέντρωση πόρων για τη χρηματοδότηση του συστήματος υγείας, η προοδευτική δομή του φόρου που εισήγαγε ο νόμος φαίνεται να έχει σχεδιαστεί σκόπιμα από την Ουγγαρία για να ευνοηθούν ορισμένες επιχειρήσεις έναντι άλλων. Σύμφωνα με την προοδευτική δομή του τέλους που εισήγαγε ο νόμος, οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στον φόρο υπόκεινται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές που αυξάνονται προοδευτικά έως 4,5 %, ανάλογα με την κλίμακα στην οποία εμπίπτει ο κύκλος εργασιών τους. Επομένως, εφαρμόζεται διαφορετικός μέσος φορολογικός συντελεστής σε επιχειρήσεις που υπόκεινται στην εισφορά υγείας ανάλογα με το επίπεδο του κύκλου εργασιών τους (του κατά πόσο δηλαδή υπερβαίνει τα όρια που προβλέπονται από τον νόμο).
- (32) Επειδή κάθε εταιρεία φορολογείται με διαφορετικό συντελεστή, η Επιτροπή δεν μπορεί να προσδιορίσει έναν μοναδικό συντελεστή αναφοράς στην εισφορά υγείας. Η Ουγγαρία επίσης δεν παρουσίασε συγκεκριμένο συντελεστή ως συντελεστή αναφοράς ή ως «κανονικό» συντελεστή και δεν εξήγησε γιατί ένας υψηλότερος συντελεστής θα μπορούσε να δικαιολογηθεί από εξαιρετικές περιστάσεις για επιχειρήσεις με υψηλό επίπεδο κύκλου εργασιών, ούτε γιατί θα πρέπει να εφαρμόζονται χαμηλότεροι συντελεστές σε επιχειρήσεις με χαμηλότερα επίπεδα κύκλων εργασιών.
- (33) Το αποτέλεσμα της προοδευτικής δομής του συντελεστή που εισήγαγε ο νόμος είναι επομένως ότι διαφορετικές επιχειρήσεις υπόκεινται σε διαφορετικά επίπεδα φορολογίας (που εκφράζεται ως ποσοστό του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών τους) ανάλογα με το μέγεθός τους, καθώς το ποσό του κύκλου εργασιών που επιτυγχάνει μια επιχείρηση σχετίζεται σε ορισμένο βαθμό με το μέγεθος της εν λόγω επιχείρησης. Ωστόσο, δεδηλωμένος στόχος της εισφοράς υγείας είναι η συγκέντρωση πόρων για το σύστημα υγείας και η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών υγείας στην Ουγγαρία, δεδομένου ότι το κάπνισμα έχει κεντρικό ρόλο στην εκδήλωση πολυάριθμων ασθενειών και συμβάλλει σημαντικά στην αύξηση των δαπανών περίθαλψης. Η Επιτροπή θεωρεί ότι η προοδευτική δομή του συντελεστή της εισφοράς υγείας δεν αποτυπώνει τη σχέση μεταξύ των αρνητικών επιπτώσεων που γεννώνται για την υγεία για τις οποίες ευθύνονται οι έμποροι και παραγωγοί προϊόντων καπνού και του κύκλου εργασιών τους.
- (34) Ενόψει του σκοπού αυτού, η Επιτροπή θεωρεί ότι όλοι οι φορείς που υπόκεινται στην εισφορά υγείας βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση, ανεξάρτητα από το επίπεδο του κύκλου εργασιών τους, και ότι η

<sup>(10)</sup> Ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων.

<sup>(11)</sup> Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, EU:C:2011:732.

<sup>(12)</sup> Ό.π., σκέψη 92.

<sup>(13)</sup> Υπόθεση C-487/06 P, British Aggregates κατά Επιτροπής, EU:C:2008:757, σκέψεις 85 και 89 και η εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και υπόθεση C-279/08 P, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (NOx), EU:C:2011:551, σκέψη 51.

Ουγγαρία δεν έχει παρουσιάσει πειστική αιτιολόγηση της διάκρισης μεταξύ αυτών των ειδών επιχειρήσεων σε ό,τι αφορά την εισπραξη της εισφοράς υγείας. Η Επιτροπή επικαλείται συναφώς τις αιτιολογικές σκέψεις 42 έως 48 παρακάτω. Επομένως, η Ουγγαρία σχεδίασε σκόπιμα την εισφορά υγείας κατά τρόπο τέτοιο ώστε να ευνοούνται αυθαίρετα ορισμένες επιχειρήσεις, δηλαδή αυτές με χαμηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (μικρότερες δηλαδή επιχειρήσεις) και να λαμβάνουν δυσμενή μεταχείριση άλλες, μεγαλύτερες επιχειρήσεις <sup>(14)</sup>.

- (35) Το σύστημα αναφοράς είναι επομένως επιλεκτικό από τον σχεδιασμό του κατά τρόπο μη δικαιολογημένο ενόψει του στόχου της εισφοράς υγείας, ο οποίος είναι η συγκέντρωση πόρων για το συγγρικό σύστημα υγείας. Επομένως, το κατάλληλο σύστημα αναφοράς στην παρούσα υπόθεση είναι η επιβολή εισφοράς υγείας σε επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην Ουγγαρία σύμφωνα με τον κύκλο εργασιών τους, χωρίς η προοδευτική δομή του τέλους να αποτελεί τμήμα του συστήματος αυτού.

#### 4.1.3.2. Παρέκκλιση από το σύστημα αναφοράς

- (36) Σε δεύτερη φάση, είναι απαραίτητο να προσδιοριστεί κατά πόσο το μέτρο παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς υπέρ ορισμένων επιχειρήσεων που βρίσκονται στην ίδια πραγματική και νομική κατάσταση, υπό το πρίσμα του στόχου που είναι συμφυής με το σύστημα αναφοράς.
- (37) Όπως αναλύεται στην αιτιολογική σκέψη 31 ο συμφυής στόχος του φόρου της εισφοράς υγείας είναι η χρηματοδότηση του συστήματος υγείας και η βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών υγείας στην Ουγγαρία. Όπως αναλύεται περαιτέρω στην αιτιολογική σκέψη 34, όλοι οι φορείς που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού θα πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκονται σε συγκρίσιμη νομική και πραγματική κατάσταση υπό το πρίσμα του στόχου αυτού, ανεξάρτητα από το μέγεθός τους και το επίπεδο του κύκλου εργασιών τους.
- (38) Η προοδευτικότητα της δομής του συντελεστή της εισφοράς υγείας διακρίνει επομένως μεταξύ επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία βάσει του μεγέθους τους.
- (39) Πράγματι, λόγω του προοδευτικού χαρακτήρα των συντελεστών που προβλέπει ο νόμος, οι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών που εμπίπτει σε χαμηλότερες κλίμακες, υπόκεινται σε σημαντικά χαμηλότερη φορολογία από ό,τι επιχειρήσεις με κύκλο εργασιών που εμπίπτει σε υψηλότερες κλίμακες. Κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών υπόκεινται τόσο σε σημαντικά χαμηλότερους οριακούς φορολογικούς συντελεστές όσο και σε σημαντικά χαμηλότερους μέσους φορολογικούς συντελεστές, σε σχέση με επιχειρήσεις με υψηλά επίπεδα κύκλου εργασιών, και επομένως υπόκεινται σε σημαντικά χαμηλότερη φορολογία για τις ίδιες δραστηριότητες. Ως εκ τούτου, η Επιτροπή θεωρεί ότι η προοδευτική δομή του συντελεστή που εισήγαγε ο νόμος παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς που συνίσταται στην επιβολή μιας εισφοράς υγείας σε όλους τους φορείς που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία υπέρ των επιχειρήσεων με χαμηλότερο κύκλο εργασιών.
- (40) Ομοίως, η πιθανότητα μείωσης των φορολογικών οφειλών μιας επιχείρησης στο πλαίσιο του νόμου έως και 80 % σε περίπτωση επενδύσεων κάνει διάκριση μεταξύ επιχειρήσεων που έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις και επιχειρήσεων που δεν έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις. Ωστόσο, υπό το πρίσμα του στόχου που είναι συμφυής με τον φόρο της εισφοράς υγείας που προσδιορίζεται ανωτέρω, οι επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις και οι επιχειρήσεις που δεν έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις, βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση, καθώς το γεγονός ότι μια επιχείρηση πραγματοποιεί επενδύσεις δεν συμβάλλει σε τίποτα στη μείωση των αρνητικών εξωτερικοτήτων του καπνίσματος. Αντιθέτως, η πιθανότητα μείωσης των φορολογικών οφειλών μιας επιχείρησης σε περίπτωση επενδύσεων που έχει ως στόχο την αύξηση της ικανότητας παραγωγής και της εμπορικής ικανότητας της επιχείρησης, φαίνεται να είναι ασύμβατη με τον στόχο που είναι συμφυής με τον φόρο της εισφοράς υγείας. Επομένως, η Επιτροπή θεωρεί ότι οι διατάξεις του νόμου που προβλέπουν τη μείωση των φορολογικών οφειλών σε περίπτωση επενδύσεων διαφοροποιούν τις επιχειρήσεις που βρίσκονται σε συγκρίσιμη πραγματική και νομική κατάσταση υπό το πρίσμα του στόχου που είναι συμφυής με τον φόρο της εισφοράς υγείας και επομένως παρεκκλίνουν από το σύστημα αναφοράς.
- (41) Η Επιτροπή θεωρεί επομένως ότι τα μέτρα είναι εκ πρώτης όψεως επιλεκτικά.

<sup>(14)</sup> Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-106/09 P και C-107/09 P, Επιτροπή και Ισπανία κατά Government of Gibraltar και Ηνωμένου Βασιλείου, EU:C:2011:732. Βλέπε επίσης, κατ' αναλογία, υπόθεση C-385/12, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft., EU:C:2014:47, στην οποία το Δικαστήριο αποφάνθηκε: «Τα άρθρα 49 ΣΛΕΕ και 54 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιβαίνει προς αυτά νομοθεσία κράτους μέλους περί φόρου επί του κύκλου εργασιών εκ του λιανικού εμπορίου σε καταστήματα κατά την οποία οι φορολογούμενοι οι οποίοι συνιστούν, στο πλαίσιο ομίλου εταιρειών, “συνδεδεμένες επιχειρήσεις” υπό την έννοια της νομοθεσίας αυτής, οφείλουν να αθροίσουν τους κύκλους εργασιών τους προκειμένου να εφαρμοστεί επί του αθροίσματος αυτού ένας έντονα προοδευτικός συντελεστής, και ακολούθως να επιμερίσουν μεταξύ τους το ποσό του φόρου που υπολογίζεται με τον τρόπο αυτό αναλόγως του πραγματικού κύκλου εργασιών τους, όταν —πράγμα που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει— οι φορολογούμενοι οι οποίοι υπάγονται στο υψηλότερο κλιμάκιο του ειδικού φόρου είναι, στις περισσότερες περιπτώσεις, “συνδεδεμένοι” με εταιρείες οι οποίες έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος.».

## 4.1.3.3. Αιτιολόγηση

- (42) Ένα μέτρο που παρεκκλίνει από το σύστημα αναφοράς δεν είναι επιλεκτικό εάν αυτό δικαιολογείται από τη φύση ή την οικονομία του συστήματος αυτού. Αυτό ισχύει σε περιπτώσεις όπου η επιλεκτική μεταχείριση είναι το αποτέλεσμα των εγγενών μηχανισμών που απαιτούνται για τη λειτουργία και την αποτελεσματικότητα του συστήματος <sup>(15)</sup>. Εναπόκειται στο κράτος μέλος να παρέχει την εν λόγω αιτιολόγηση. Για τον σκοπό αυτό, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να επικαλεστούν στόχους εξωτερικής πολιτικής —όπως τους στόχους της περιφερειακής, περιβαλλοντικής ή βιομηχανικής πολιτικής— για να δικαιολογήσουν τη διαφορετική μεταχείριση των επιχειρήσεων που τελούν υπό ορισμένο καθεστώς.
- (43) Οι συγγκικές αρχές υποστήριξαν ότι η εισφορά υγείας οφείλεται επί της παραγωγής και του εμπορίου προϊόντων που θέτουν σε κίνδυνο την υγεία και δεν συνδέεται με το κέρδος των οικονομικών φορέων, ενώ ο φορολογικός συντελεστής προσαρμόζεται στη «φέρουσα ικανότητα» των φορολογητέων οντοτήτων. Κατά την άποψη των συγγκικών αρχών, η ικανότητα πληρωμής και ο βαθμός κινδύνου που ενέχουν οι επιχειρήσεις διαφαίνονται στο μερίδιο αγοράς τους και την ηγετική τους θέση στην αγορά και, επομένως, στον ρόλο που παίζουν στον προσανατολισμό των τιμών και όχι στην κερδοφορία τους. Το κέρδος, ως βάση της εισφοράς, είναι ο λιγότερο κατάλληλος παράγοντας έκφρασης της βλάβης για την υγεία που προκαλούν τα υποκείμενα της εισφοράς μέσω της δραστηριότητάς τους. Επιπλέον, σε σύγκριση με επιχειρήσεις με χαμηλό κύκλο εργασιών, οι επιχειρήσεις με σημαντικότερο κύκλο εργασιών και μερίδιο αγοράς είναι πολύ πιο ικανές να επηρεάζουν την αγορά ενός προϊόντος από ό,τι η διαφορά μεταξύ των επιπέδων του κύκλου εργασιών τους. Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη τον στόχο της εισφοράς, κάτι τέτοιο συνεπάγεται επίσης ότι ένας οικονομικός φορέας που επιτυγχάνει υψηλότερο κύκλο εργασιών στην αγορά των προϊόντων καπνού θα προκαλέσει και πολύ μεγαλύτερες αρνητικές επιπτώσεις σχετικές με το κάπνισμα για την υγεία.
- (44) Στην παρούσα υπόθεση, δεδομένων των ουσιαστικών σχετικών αυξήσεων του προοδευτικού φορολογικού συντελεστή, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι η ικανότητα πληρωμής μπορεί να χρησιμεύσει ως κατευθυντήρια αρχή για τη φορολογία με βάση τον κύκλο εργασιών. Αντίθετα από τους φόρους που βασίζονται στο κέρδος <sup>(16)</sup>, η φορολογία με βάση τον κύκλο εργασιών δεν λαμβάνει υπόψη τις δαπάνες που συνδέονται με τη δημιουργία αυτού του κύκλου εργασιών. Επομένως, απουσία συγκεκριμένων αποδείξεων περί του αντιθέτου, φαίνεται αμφίβολο ότι το ποσό του κύκλου εργασιών από μόνο του —ανεξάρτητα από τις δαπάνες που συνδέονται με τη δημιουργία αυτού του κύκλου εργασιών— αποτυπώνει την ικανότητα πληρωμής της επιχείρησης. Η Επιτροπή δεν είναι εξάλλου πεπεισμένη ότι, σε σύγκριση με επιχειρήσεις με χαμηλότερο κύκλο εργασιών, οι επιχειρήσεις με σημαντικότερο κύκλο εργασιών είναι ικανές να επηρεάσουν την αγορά προϊόντων και να δημιουργήσουν αυτόματα υψηλότερες συναφείς αρνητικές επιδράσεις από το κάπνισμα σε βαθμό που να αιτιολογεί την εφαρμογή προοδευτικών φορολογικών συντελεστών σε σχέση με τον κύκλο εργασιών, όπως θεσπίστηκαν σύμφωνα με τον νόμο.
- (45) Σε κάθε περίπτωση, η Επιτροπή θεωρεί ότι, ακόμη και αν η ικανότητα πληρωμής και οι αρνητικές επιπτώσεις στην υγεία μπορούν να θεωρηθούν εγγενείς αρχές της εισφοράς υγείας που βασίζεται στον κύκλο εργασιών, θα μπορούσε να δικαιολογηθεί μόνο ένας γραμμικός φορολογικός συντελεστής, εκτός αν αποδειχτεί ότι η ικανότητα πληρωμής και η πρόκληση αρνητικών επιπτώσεων για την υγεία αυξάνουν προοδευτικά με την αύξηση του κύκλου εργασιών. Η Επιτροπή θεωρεί ότι οι προοδευτικοί συντελεστές για φόρους επί του κύκλου εργασιών μπορούν να δικαιολογηθούν μόνο εάν ο ειδικός σκοπός που επιδιώκεται από τον φόρο απαιτεί προοδευτικούς συντελεστές, δηλαδή, για παράδειγμα, αν αποδειχτεί ότι οι εξωτερικότητες που πηγάζουν από μια δραστηριότητα την οποία καλείται να αντιμετωπίσει ο φόρος αυξάνονται επίσης προοδευτικά. Το μοντέλο της προοδευτικότητας θα πρέπει επίσης να δικαιολογείται. Συγκεκριμένα, θα πρέπει να εξηγηθεί γιατί ο κύκλος εργασιών άνω των 60 δισεκατ. HUF επηρεάζει 22 φορές περισσότερο την υγεία από ό,τι ο κύκλος εργασιών κάτω των 30 δισεκατ. HUF. Δεν υπήρξε σχετική αιτιολόγηση εκ μέρους της Ουγγαρίας.
- (46) Η Επιτροπή δεν έχει πειστεί ότι η βλάβη που προκαλείται στην υγεία ως αποτέλεσμα της παραγωγής και του εμπορίου προϊόντων καπνού θα αυξανόταν προοδευτικά ανάλογα με τον κύκλο εργασιών και σύμφωνα με τις αυξήσεις του φορολογικού συντελεστή που είναι εφαρμοστέος στο πλαίσιο του μέτρου. Επιπλέον, η προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού πρέπει να αποτελεί τουλάχιστον το 50 % του συνολικού ετήσιου κύκλου εργασιών της επιχείρησης προκειμένου να υπόκειται στην εισφορά υγείας, φαίνεται επίσης να έρχεται σε αντίθεση με την αιτιολόγηση της προοδευτικότητας του φόρου βάσει των επιπτώσεων των προϊόντων καπνού στην υγεία. Λαμβάνοντας υπόψη τον στόχο του φόρου, η εν λόγω προϋπόθεση θα είχε την έννοια ότι τα προϊόντα καπνού που πωλούνται από εταιρείες των οποίων ο κύκλος εργασιών που προκύπτει από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού αποτελεί λιγότερο από 50 % του συνολικού κύκλου εργασιών τους, δεν έχουν αρνητικές επιπτώσεις για την υγεία όπως τα προϊόντα που πωλούνται από εταιρείες με υψηλότερη αναλογία προϊόντων καπνού στον κύκλο εργασιών τους. Η εν λόγω προϋπόθεση φαίνεται να είναι ασύμβατη με τον δεδηλωμένο στόχο του μέτρου.
- (47) Σε ό,τι αφορά τη μείωση των φορολογικών οφειλών σε περίπτωση επενδύσεων, δεν μπορεί να δικαιολογηθεί ούτε από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος. Η Επιτροπή θεωρεί τη δυνατότητα μείωσης των φορολογικών οφειλών έως 80 % σε περίπτωση επένδυσης ασύμβατη με τον στόχο που είναι συμφυής με τον φόρο της εισφοράς υγείας. Ο στόχος του φόρου της εισφοράς υγείας είναι η δημιουργία πόρων για το σύστημα υγείας και η

<sup>(15)</sup> Βλέπε για παράδειγμα συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-78/08 έως C-80/08, Paint Graphos κ.λπ., EU:C:2011:550, σκέψη 69.

<sup>(16)</sup> Βλέπε ανακοίνωση της Επιτροπής σχετικά με την εφαρμογή των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις στα μέτρα που σχετίζονται με την άμεση φορολογία των επιχειρήσεων, σκέψη 24. Η δήλωση σχετικά με την αναδιανεμητική λειτουργία που μπορεί να δικαιολογήσει έναν προοδευτικό φορολογικό συντελεστή γίνεται ρητά μόνο ως προς τους φόρους επί των κερδών ή του (καθαρού) εισοδήματος, όχι ως προς τους φόρους επί του κύκλου εργασιών.

βελτίωση της ποιότητας των υπηρεσιών υγείας, δεδομένου ότι το κάπνισμα έχει κεντρικό ρόλο στην εκδήλωση πολυάριθμων ασθενειών και συμβάλλει σημαντικά στην αύξηση των δαπανών περιθαλψής. Επομένως, η Επιτροπή θεωρεί ότι η πιθανότητα μείωσης των φορολογικών οφειλών σε περίπτωση επένδυσης που έχει ως στόχο την αύξηση της παραγωγής και της εμπορικής ικανότητας της επιχείρησης είναι ασύμβατη με τον στόχο αυτό, καθώς, όπως αναφέρθηκε ήδη στην αιτιολογική σκέψη 40, οι εν λόγω επενδύσεις θα αύξαναν την ικανότητα παραγωγής και την εμπορική ικανότητα της επιχείρησης και κατ' επέκταση τις αρνητικές εξωτερικότητες που καλείται να αντιμετωπίσει ο φόρος της εισφοράς υγείας. Επιπλέον, μια εισφορά που βασίζεται στη φορολόγηση του κύκλου εργασιών δεν πρέπει να λαμβάνει υπόψη τυχόν δαπάνες.

- (48) Ως εκ τούτου, η Επιτροπή δεν θεωρεί ότι τα μέτρα δικαιολογούνται από τη φύση ή την εν γένει οικονομία του φορολογικού συστήματος. Τα μέτρα θα πρέπει επομένως να θεωρηθεί ότι παρέχουν επιλεκτικό πλεονέκτημα στις καπνοβιομηχανίες με χαμηλότερο επίπεδο κύκλου εργασιών (μικρότερες δηλαδή επιχειρήσεις) και σε επιχειρήσεις που έχουν πραγματοποιήσει επενδύσεις επιλέξιμες για μείωση των φορολογικών οφειλών τους στο πλαίσιο του φόρου της εισφοράς υγείας.

#### 4.1.4. Νόθευση του ανταγωνισμού και επηρεασμός των ενδοενοσιακών συναλλαγών

- (49) Σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης, ένα μέτρο πρέπει να νοθεύει ή να απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό και να επηρεάζει τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης για να συνιστά κρατική ενίσχυση. Τα μέτρα έχουν εφαρμογή σε όλες τις επιχειρήσεις των οποίων ο κύκλος εργασιών προέρχεται από την παραγωγή και το εμπόριο προϊόντων καπνού στην Ουγγαρία. Η συγγκική καπνοβιομηχανία είναι ανοιχτή στον ανταγωνισμό και χαρακτηρίζεται από την παρουσία φορέων από άλλα κράτη μέλη, καθώς και από διεθνείς φορείς, επομένως τυχόν ενισχύσεις υπέρ ορισμένων φορέων του κλάδου μπορούν να επηρεάσουν τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης. Στον βαθμό που τα μέτρα απαλλάσσουν τις επιχειρήσεις με χαμηλότερα επίπεδα κύκλου εργασιών και επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επιλέξιμες επενδύσεις από μια φορολογική οφειλή την οποία θα έπρεπε διαφορετικά να καταβάλλουν, εάν υπόκειντο στην ίδια εισφορά υγείας με τις επιχειρήσεις με υψηλό επίπεδο κύκλου εργασιών και επιχειρήσεις που δεν πραγματοποιούν επενδύσεις, η ενίσχυση που παρέχεται στο πλαίσιο αυτών των μέτρων συνιστά λειτουργική ενίσχυση καθώς απαλλάσσει τις εν λόγω επιχειρήσεις από μια οφειλή με την οποία υπό άλλες συνθήκες θα βαρύνονταν στο πλαίσιο της καθημερινής τους διαχείρισης ή των συνήθων δραστηριοτήτων τους. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένα αποφανθεί ότι η λειτουργική ενίσχυση νοθεύει τον ανταγωνισμό<sup>(17)</sup>, επομένως τυχόν ενίσχυση που παρέχεται στις εν λόγω επιχειρήσεις θα πρέπει να θεωρείται ότι νοθεύει ή απειλεί να νοθεύσει τον ανταγωνισμό μέσω της ενίσχυσης της θέσης τους στην συγγκική αγορά καπνού. Κατά συνέπεια, τα μέτρα νοθεύουν ή απειλούν να νοθεύσουν τον ανταγωνισμό και να επηρεάσουν τις συναλλαγές στο εσωτερικό της Ένωσης.

#### 4.1.5. Συμπέρασμα

- (50) Καθώς όλες οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης πληρούνται, η Επιτροπή θεωρεί ότι ο φόρος της εισφοράς υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας που θεσπίζει ένα προοδευτικό σύστημα φόρου για τις καπνοβιομηχανίες και τη μείωση των φορολογικών οφειλών υπό τον όρο πραγματοποίησης ορισμένων επενδύσεων συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης.

## 4.2. Συμβιβασμοί της ενίσχυσης με την εσωτερική αγορά

- (51) Η κρατική ενίσχυση θεωρείται ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης<sup>(18)</sup> και μπορεί να θεωρηθεί ότι συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά εάν η Επιτροπή κρίνει ότι εμπίπτει σε οποιαδήποτε από τις κατηγορίες που απαριθμούνται στο άρθρο 107 παράγραφος 3 της Συνθήκης<sup>(19)</sup>. Ωστόσο, είναι το κράτος μέλος που χορηγεί την ενίσχυση που φέρει το βάρος αποδείξεως ότι η κρατική ενίσχυση που χορηγεί συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά σύμφωνα με το άρθρο 107 παράγραφοι 2 ή 3 της Συνθήκης<sup>(20)</sup>.

<sup>(17)</sup> Υπόθεση C-172/03, Heiser, EU:C:2005:130, σκέψη 55. Βλέπε επίσης υπόθεση C-494/06 P, Επιτροπή κατά Ιταλίας και Wam, EU:C:2009:272, σκέψη 54 και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και υπόθεση C-271/13 P, Rousse Industry κατά Επιτροπής, EU:C:2014:175, σκέψη 44. Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-71/09 P, C-73/09 P και C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» κ.λπ. κατά Επιτροπής, EU:C:2011:368, σκέψη 136. Βλέπε επίσης υπόθεση C-156/98, Γερμανία κατά Επιτροπής, EU:C:2000:467, σκέψη 30, και την εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

<sup>(18)</sup> Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 2 της Συνθήκης αφορούν: α) ενισχύσεις κοινωνικού χαρακτήρα προς μεμονωμένους καταναλωτές· β) ενισχύσεις για την επανόρθωση ζημιών που προκαλούνται από θεομηνίες ή άλλα έκτακτα γεγονότα· και γ) ενισχύσεις προς ορισμένες περιοχές της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας.

<sup>(19)</sup> Οι εξαιρέσεις που προβλέπει το άρθρο 107 παράγραφος 3 της ΣΛΕΕ αφορούν: α) ενισχύσεις για την προώθηση της ανάπτυξης ορισμένων περιοχών· β) ενισχύσεις για την προώθηση σημαντικών σχεδίων κοινού ευρωπαϊκού ενδιαφέροντος ή για την άρση σοβαρής διαταραχής της οικονομίας του κράτους μέλους· γ) ενισχύσεις για την ανάπτυξη ορισμένων οικονομικών δραστηριοτήτων ή περιοχών· δ) ενισχύσεις για την προώθηση του πολιτισμού και της διατήρησης της πολιτιστικής κληρονομιάς· και ε) ενισχύσεις που καθορίζονται από το Συμβούλιο.

<sup>(20)</sup> Υπόθεση T-68/03, Ολυμπιακή Αεροπορία Υπηρεσίες ΑΕ κατά Επιτροπής, EU:T:2007:253, σκέψη 34.



- (52) Η Επιτροπή επισημαίνει ότι οι ουγγρικές αρχές δεν παρείχαν επιχειρήματα ως προς το γιατί τα μέτρα θα ήταν συμβιβάσιμα με την εσωτερική αγορά και ότι η Ουγγαρία δεν σχολίασε τις αμφιβολίες που εκφράστηκαν στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας ως προς το συμβιβάσιμο των μέτρων. Η Επιτροπή θεωρεί ότι καμία από τις εξαιρέσεις που αναφέρονται στις προαναφερθείσες διατάξεις της Συνθήκης δεν έχει εφαρμογή διότι τα μέτρα δεν δείχνουν να επιδιώκουν κανέναν από τους στόχους που απαριθμούνται στις εν λόγω διατάξεις. Συνεπώς, τα μέτρα δεν μπορούν να κηρυχθούν συμβιβάσιμα με την εσωτερική αγορά.

#### 4.3. Ανάκτηση της ενίσχυσης

- (53) Η εισφορά υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας δεν κοινοποιήθηκε ούτε κηρύχθηκε ποτέ συμβιβάσιμη με την εσωτερική αγορά από την Επιτροπή. Καθώς η προοδευτική δομή της εισφοράς υγείας και οι διατάξεις περί μείωσης των φορολογικών οφειλών υπό τον όρο πραγματοποίησης ορισμένων επενδύσεων συνιστούν κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και νέα ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο γ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου <sup>(21)</sup> και τέθηκαν σε ισχύ κατά παράβαση της υποχρέωσης αναστολής της εφαρμογής που προβλέπεται στο άρθρο 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης, τα εν λόγω μέτρα συνιστούν επίσης παράνομη ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 1 στοιχείο στ) του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.
- (54) Συνέπεια της διαπίστωσης ότι τα μέτρα συνιστούν παράνομη και ασυμβίβαστη κρατική ενίσχυση είναι ότι η ενίσχυση πρέπει να ανακτηθεί από τους λήπτες της σύμφωνα με το άρθρο 16 του κανονισμού (ΕΕ) 2015/1589.
- (55) Ωστόσο, ως αποτέλεσμα της διαταγής αναστολής που εξέδωσε η Επιτροπή στην απόφαση για την κίνηση της διαδικασίας, η Ουγγαρία επιβεβαίωσε ότι είχε αναστείλει την εφαρμογή της εισφοράς υγείας στις καπνοβιομηχανίες.
- (56) Συνεπώς, στην πραγματικότητα δεν έχει χορηγηθεί κρατική ενίσχυση στο πλαίσιο των μέτρων. Για τον λόγο αυτό, δεν συντρέχει περίπτωση ανάκτησης κρατικής ενίσχυσης.

#### 5. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

- (57) Η Επιτροπή διαπιστώνει ότι ο φόρος της εισφοράς υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας που θεσπίζει ένα προοδευτικό σύστημα φόρου για τις καπνοβιομηχανίες και τη μείωση των φορολογικών οφειλών υπό τον όρο πραγματοποίησης ορισμένων επενδύσεων συνιστά κρατική ενίσχυση κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης και ότι η Ουγγαρία χορήγησε παράνομα την εν λόγω ενίσχυση κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της Συνθήκης.
- (58) Η εν λόγω απόφαση δεν θίγει τυχόν έρευνες σχετικά με τη συμμόρφωση των μέτρων με τις θεμελιώδεις ελευθερίες που προβλέπονται στη Συνθήκη, ιδίως δε με την ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως αυτή κατοχυρώνεται στο άρθρο 49 της Συνθήκης.

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

#### Άρθρο 1

Η προοδευτική δομή του φορολογικού συντελεστή για τις καπνοβιομηχανίες και οι διατάξεις περί μείωσης των φορολογικών οφειλών υπό τον όρο πραγματοποίησης ορισμένων επενδύσεων που εισήγαγε η Ουγγαρία με τον νόμο XCIV του 2014 σχετικά με την εισφορά υγείας των επιχειρήσεων καπνοβιομηχανίας, συνιστούν κρατική ενίσχυση ασυμβίβαστη με την εσωτερική αγορά κατά την έννοια του άρθρου 107 παράγραφος 1 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης που τέθηκε σε ισχύ από την Ουγγαρία κατά παράβαση του άρθρου 108 παράγραφος 3 της εν λόγω Συνθήκης.

<sup>(21)</sup> Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1589 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, περί λεπτομερών κανόνων για την εφαρμογή του άρθρου 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 9).

### Άρθρο 2

Η ατομική ενίσχυση που χορηγείται δυνάμει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 δεν συνιστά κρατική ενίσχυση εφόσον, τη στιγμή που χορηγείται, πληροί τις προϋποθέσεις που καθορίζει κανονισμός που έχει εκδοθεί σύμφωνα με το άρθρο 2 των κανονισμών του Συμβουλίου (ΕΚ) αριθ. 994/98 <sup>(22)</sup> ή (ΕΕ) 2015/1588 <sup>(23)</sup>, όποιος εκ των δυο εφαρμόζεται τη στιγμή που χορηγείται η ενίσχυση.

### Άρθρο 3

Οι ατομικές ενισχύσεις που χορηγούνται βάσει του καθεστώτος που αναφέρεται στο άρθρο 1 και οι οποίες, κατά τον χρόνο χορήγησής τους, πληρούν τις προϋποθέσεις που ορίζει κανονισμός που θεσπίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 1 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 994/98 που καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από τον κανονισμό (ΕΕ) 2015/1588 ή στο πλαίσιο άλλου εγκεκριμένου καθεστώτος ενισχύσεων είναι συμβιβάσιμες με την εσωτερική αγορά μέχρι του ανώτατου ορίου των εντάσεων ενίσχυσης που ισχύουν για το συγκεκριμένο είδος ενισχύσεων.

### Άρθρο 4

Μετά την ημερομηνία έγκρισης της παρούσας απόφασης, η Ουγγαρία οφείλει να ακυρώσει τη χορήγηση κάθε εκκρεμούσας ενίσχυσης που εμπίπτει στο καθεστώς που αναφέρεται στο άρθρο 1.

### Άρθρο 5

Η Ουγγαρία πρέπει να διασφαλίσει την εκτέλεση της παρούσας απόφασης εντός τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία της κοινοποίησής της.

### Άρθρο 6

1. Εντός δύο μηνών από την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης, η Ουγγαρία υποβάλλει λεπτομερή περιγραφή των μέτρων που έχει ήδη λάβει και προγραμματίζει για να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση.

2. Η Ουγγαρία τηρεί ενήμερη την Επιτροπή σχετικά με την πρόοδο των εθνικών μέτρων που λαμβάνονται για την εφαρμογή της παρούσας απόφασης. Υποβάλλει αμέσως, με απλό αίτημα της Επιτροπής, πληροφορίες σχετικά με τα μέτρα που έχει ήδη λάβει και προγραμματίζει για να συμμορφωθεί με την παρούσα απόφαση.

### Άρθρο 7

Η παρούσα απόφαση απευθύνεται στην Ουγγαρία.

Βρυξέλλες, 4 Ιουλίου 2016.

Για την Επιτροπή  
Margrethe VESTAGER  
Μέλος της Επιτροπής

<sup>(22)</sup> Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 994/98 του Συμβουλίου, της 7ης Μαΐου 1998, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων (ΕΕ L 142 της 14.5.1998, σ. 1).

<sup>(23)</sup> Κανονισμός (ΕΕ) 2015/1588 του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2015, για την εφαρμογή των άρθρων 107 και 108 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες οριζόντιων κρατικών ενισχύσεων (ΕΕ L 248 της 24.9.2015, σ. 1).