KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fil-15 ta' Ottubru 2020[1]

Kawża C-596/19 P

Il-Kummissjoni Ewropea
vs
L-Ungerija

"Appell – Għajnuna mill-Istat – Artikolu 107(1) TFUE – Taxxa fuq ir-reklamar ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ – Vantaġġ u selettività – Kriterji ta' eżami li għandhom jintużaw fil-ħolqien ta' sistema ta' referenza – Koerenza tas-sistema ta' referenza – Vantaġġ b'rabta ma' rata progressiva tat-taxxa – Kriterji ta' eżami li għandhom jintużaw f'każ ta' eċċezzjoni mis-sistema ta' referenza – Vantaġġ permezz ta' possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli fl-ewwel sena tat-taxxa – Differenza fit-trattament – Ġustifikazzjonijiet għal differenza fit-trattament – Sistema tranżitorja bħala għajnuna"

I. Introduzzjoni

1. L-appell preżenti jagħti lill-Qorti tal-Ġustizzja l-opportunità sabiex tistħarreġ mill-ġdid[2] liġi fiskali maħluqa ġdida abbażi tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Filwaqt li segwiet ix-xejra internazzjonali, l-Ungerija fasslet taxxa diretta fuq l-impriżi li ma hijiex ibbażata fuq il-profitt iżda fuq id-dħul mill-bejgħ, u għażlet struttura tariffarja progressiva għal din it-taxxa. B'dan il-mod, similarment għat-taxxa diġitali tal-Unjoni Ewropea proposta mill-Kummissjoni Ewropea[3], din it-taxxa għandha tkopri u tintaxxa b'mod partikolari impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli (jiġifieri impriżi kbar). Għall-ewwel sena tat-taxxa, il-liġi kienet tipprevedi t-teħid inkunsiderazzjoni b'mod proporzjonat ta' kwalunkwe telf mis-sena ta' qabel.

2. Peress li r-rata medja tat-taxxa tiżdied mad-daqs tad-dħul mill-bejgħ, hemm ċertu grad ta' eżenzjoni jew ridistribuzzjoni tal-piż tat-taxxa favur l-impriżi "iżgħar". Anki jekk it-taxxa diġitali ppjanata fil-livell tal-Unjoni u t-taxxa fuq ir-reklamar fl-Ungerija huma simili f'dan ir-rigward, il-Kummissjoni tqis it-taxxa Ungeriża bħala għajnuna favur l-impriżi iżgħar "intaxxati f'livell baxx wisq". Anki l-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli fis-sena li fiha ġiet introdotta t-taxxa tiffavorixxi wkoll l-impriżi b'telf fis-sena ta' qabel meta mqabbla ma' impriżi mingħajr tali

[1] Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż

[2] Dan ġara l-ewwel darba fis-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), li fiha l-Kummissjoni ħadet azzjoni kontra l-liġi l-ġdida dwar it-taxxa fuq il-kumpanniji għal Ġibiltà. Is-sitwazzjoni kienet simili fil-kawżi li wasslu għas-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281) u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291).

[3] Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali (COM(2018) 148 final).

telf. Għal din ir-raġuni, il-Kummissjoni talbet lill-Ungerija sabiex titlob lura l-għajnuna relatata, u konsegwentement sabiex timponi t-taxxa b'rata ta' 5.3 %. Sussegwentement l-Ungerija neħħiet it-taxxa fuq ir-reklamar retrospettivament, iżda tqis l-azzjoni tal-Kummissjoni – simili għal dik meħuda kontra l-Polonja fi proċeduri paralleli[4] – interferenza fl-awtonomija fiskali tagħha.

3. L-appell għalhekk ma jqajjimx biss il-kwistjoni dwar jekk taxxa progressiva fuq l-impriżi tistax fil-fatt tirrappreżenta vantaġġ selettiv fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE. Dan l-appell iqajjem ukoll il-kwistjoni dwar jekk id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat huwiex l-istrument xieraq sabiex il-leġiżlazzjoni tat-taxxa nazzjonali tiġi eżaminata f'dan il-livell hekk profond u, kif ġara hawn, sabiex din il-leġiżlazzjoni titwaqqaf għal bosta snin. B'rabta ma' dan hemm il-kwistjoni dwar jekk, fid-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, il-kriterji ta' eżami fir-rigward ta' liġijiet fiskali ġenerali kollha ma għandhomx ikunu differenti minn dawk għal għotjiet individwali.

4. Ta' min jinnota wkoll li l-libertajiet fundamentali huma diġà taħt kontroll intensiv ta' diskriminazzjoni. Fil-każ preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet, fir-rigward ta' żewġ taxxi diretti fuq l-impriżi similarment ibbażati fuq id-dħul mill-bejgħ fl-Ungerija, li, bil-loġika ta' ridistribuzzjoni tagħhom, dawn it-taxxi kienu kompatibbli mal-libertajiet fundamentali[5]. Huwa minnu li l-gruppi ta' tqabbil huma differenti, kif ġustament indikat il-Kummissjoni waqt is-seduta: fil-leġiżlazzjoni fiskali, il-libertajiet fundamentali jipprojbixxu diskriminazzjoni kontra impriżi barranin, filwaqt li l-projbizzjoni ta' għajnuna tevita li jiġu vvantaġġjati "ċerti impriżi". Iż-żewġ projbizzjonijiet ta' diskriminazzjoni jservu għat-twettiq tas-suq uniku. Jekk tkun kompatibbli mal-prinċipju ta' nondiskriminazzjoni taħt il-libertajiet fundamentali, miżura ma għandhiex, bħala regola, tikkostitwixxi għajnuna inkompatibbli mas-suq uniku.

5. Il-Qorti Ġenerali[6] ma rat l-ebda vantaġġ selettiv għal impriżi oħra fil-liġijiet fiskali ġenerali Ungeriż, la fir-rata tat-taxxa progressiva u lanqas fil-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli. Dan huwa dak li l-Kummissjoni qiegħda toġġezzjona dwaru bl-appell tagħha u l-Qorti tal-Ġustizzja issa trid teżamina jekk dan jikkostitwixxix għajnuna.

II. Il-kuntest ġuridiku

6. L-Artikoli 107 *et seq.* TFUE jiffurmaw il-qafas ġuridiku. Il-proċedura b'rabta mal-għajnuna illegali hija rregolata fil-Kapitolu III tar-Regolament (UE) Nru 2015/1589 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 TFUE[7].

III. Il-fatti li wasslu għall-kawża

7. Fil-11 ta' Ġunju 2014, l-Ungerija adottat il-Liġi Nru XXII tal-2014, dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar (iktar 'il quddiem il-"Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar"). Din il-liġi, li daħlet fis-seħħ fil-15 ta' Awwissu 2014, introduċiet taxxa speċjali ġdida b'rati ta' taxxa mqassma progressivament fuq id-dħul iġġenerat fl-Ungerija mill-pubblikazzjoni tar-reklami (iktar 'il quddiem it-"taxxa fuq ir-reklamar"). Din it-taxxa ġiet imposta flimkien ma' taxxi eżistenti fuq l-impriżi, partikolarment it-taxxa fuq il-kumpanniji. Matul l-eżami tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq

[4] Din għadha pendenti quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja taħt il-Kawża C-562/19 P.

[5] Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

[6] Sentenza tas-27 ta' Ġunju 2019, L-Ungerija vs Il-Kummissjoni (T-20/17, EU:T:2019:448).

[7] Regolament tal-Kunsill tat-13 ta' Lulju 2015 li jistabbilixxi regoli dettaljati għall-applikazzjoni tal-Artikolu 108 tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea (ĠU 2015, L 248, p. 9).

ir-Reklamar imwettaq mill-Kummissjoni fl-ambitu tal-kontroll tal-għajnuna mill-Istat, l-awtoritajiet Ungeriżi ddikjaraw li din it-taxxa kienet intiża sabiex issostni l-prinċipju ta' proporzjonalità fiskali.

8. Skont il-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar, kull min jippubblika r-reklamar huwa suġġett għat-taxxa fuq ir-reklamar. Għalhekk, huwa taxxabbli min jirrendi r-reklami pubbliċi (gazzetti, media awdjoviżiva, billboards), iżda mhux min jirreklama jew l-aġenziji tar-reklamar li huma intermedjarji bejn min jirreklama u min jippubblika. Il-valur taxxabbli tat-taxxa huwa d-dħul mill-bejgħ nett ta' sena finanzjarja annwali ġġenerat mill-pubblikazzjoni tar-reklami. Il-kamp ta' applikazzjoni territorjali tat-taxxa jkopri t-territorju tal-Ungerija.

9. L-iskala tar-rati progressivi kienet iddefinita kif ġej:

– 0 % għall-parti tal-valur taxxabbli li ma taqbiżx il-0.5 biljuni forint Ungeriż (HUF) (madwar EUR 1 562 000);

– 1 % għall-parti tal-valur taxxabbli minn HUF 0.5 biljuni sa HUF 5 biljuni (madwar EUR 15 620 000);

– 10 % għall-parti tal-valur taxxabbli minn HUF 5 biljuni sa HUF 10 biljuni (madwar EUR 31 240 000);

– 20 % għall-parti tal-valur taxxabbli minn HUF 10 biljuni sa HUF 15-il biljun (madwar EUR 47 000 000);

– 30 % għall-parti tal-valur taxxabbli minn HUF 15-il biljun sa HUF 20 biljun (madwar EUR 62 500 000);

– 40 % għall-parti tal-valur taxxabbli li taqbeż HUF 20 biljun (madwar EUR 94 000 000) (Din l-aħħar rata żdiedet għal 50 % mill-1 ta' Jannar 2015).

10. Il-persuni taxxabbli li l-profitt qabel it-taxxa tagħhom għas-sena finanzjarja 2013 kien żero jew negattiv setgħu jnaqqsu, mill-valur taxxabbli tagħhom tal-2014, 50 % tat-telf ittrasferit mis-snin finanzjarji preċedenti (iktar 'il quddiem il-"possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli").

11. Permezz ta' deċiżjoni tat-12 ta' Marzu 2015, il-Kummissjoni fetħet il-proċedura formali ta' investigazzjoni dwar l-għajnuna mill-Istat prevista fl-Artikolu 108(2) TFUE fir-rigward tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar, peress li qieset li n-natura progressiva tar-rata ta' tassazzjoni u d-dispożizzjonijiet dwar il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf ittrasferit mill-valur taxxabbli jikkostitwixxu għajnuna mill-Istat. F'din id-deċiżjoni, il-Kummissjoni qieset li r-rata ta' tassazzjoni progressiva kienet tagħmel distinzjoni bejn l-impriżi bi dħul mir-reklamar għoli (jiġifieri l-impriżi kbar) u dawk bi dħul mir-reklamar baxx (jiġifieri l-impriżi żgħar). Dawn tal-aħħar jingħataw vantaġġ selettiv ibbażat fuq id-daqs tagħhom. Il-Kummissjoni qieset ukoll li l-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli għall-impriżi li ma jkunux għamlu profitt fl-2013 kienet tagħti vantaġġ selettiv li jikkostitwixxi għajnuna mill-Istat.

12. Fil-kuntest tal-istess deċiżjoni, il-Kummissjoni ħarġet inġunzjoni ta' sospensjoni fir-rigward tal-miżura inkwistjoni. Sussegwentement, l-Ungerija emendat it-taxxa fuq ir-reklamar bil-Liġi Nru LXII tal-2015, adottata fl-4 ta' Ġunju 2015. L-iskala b'rati progressivi li tinkludi sitt rati minn 0 sa 50 % ġiet issostitwita bl-iskala li ġejja, li tinkludi żewġ rati ta' tassazzjoni:

– 0 % għall-parti tal-valur taxxabbli inqas minn HUF 100 miljun (madwar EUR 312 000);

– 5.3 % għall-parti tal-valur taxxabbli ogħla minn HUF 100 miljun.

13. Il-Kummissjoni għalqet il-proċedura ta' investigazzjoni formali bid-Deċiżjoni (UE) 2017/329 tal-4 ta' Novembru 2016, dwar il-miżura SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) implimentata mill-Ungerija dwar it-taxxa tad-dħul mir-reklamar [8] (iktar 'il quddiem id-"deċiżjoni negattiva").

14. Fl-Artikolu 1 tad-deċiżjoni negattiva, il-Kummissjoni kkonkludiet li s-sistema fiskali li hija komposta minn rati progressivi u minn dispożizzjonijiet li jipprevedu tnaqqis tal-ammont tat-taxxa dovuta fil-forma ta' tnaqqis ta' telf ittrasferit għall-impriżi li ma jkunux għamlu profitt fl-2013, stabbilita mil-Liġi Nru XXII tal-2014 dwar it-taxxa fuq ir-reklamar, anki fil-verżjoni tagħha li tirriżulta mill-emenda tagħha tal-4 ta' Ġunju 2015, kienet tikkostitwixxi għajnuna mill-Istat. L-Ungerija kienet tat din l-għajnuna illegalment, bi ksur tal-Artikolu 108(3) TFUE. Din l-għajnuna hija wkoll inkompatibbli mas-suq intern skont l-Artikolu 107 TFUE. Fl-Artikolu 4 tad-deċiżjoni negattiva, il-Kummissjoni ordnat lill-Ungerija sabiex tirkupra mingħand il-benefiċjarji l-għajnuna ddikjarata inkompatibbli mas-suq intern.

15. F'dan ir-rigward, l-awtoritajiet Ungeriżi kellhom jirkupraw mill-impriżi li kellhom dħul mir-reklamar matul il-perijodu bejn id-dħul fis-seħħ tat-taxxa fuq ir-reklamar fl-2014 u d-data tat-tneħħija tat-taxxa jew tas-sostituzzjoni tagħha permezz ta' sistema kompletament kompatibbli mar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat, id-differenza bejn: l-ammont (1) tat-taxxa li huma kellhom iħallsu b'applikazzjoni ta' sistema ta' referenza kompatibbli mar-regoli dwar l-għajnuna mill-Istat (sistema ta' tassazzjoni b'rata unika, stabbilita għal 5.3 %, sakemm ma jintgħażilx valur ieħor mill-awtoritajiet Ungeriżi, mingħajr tnaqqis tat-telf ittrasferit), u l-ammont (2) tat-taxxa li l-impriżi kienu diġà ħallsu jew li għad kellhom iħallsu. Għalhekk, fil-każ li d-differenza bejn l-ammont (1) u l-ammont (2) kienet ta' valur pożittiv, kellu jiġi rkuprat l-ammont tal-għajnuna, miżjuda bl-interessi kkalkolati mid-data tal-iskadenza tat-taxxa.

16. Madankollu, il-Kummissjoni indikat li l-irkupru ma kienx ikun meħtieġ li kieku l-Ungerija kienet ħassret is-sistema fiskali inkwistjoni b'effett retroattiv mid-data tad-dħul fis-seħħ tagħha fl-2014. Għall-futur, pereżempju mill-2017, l-Ungerija setgħet imbagħad tintroduċi sistema ta' taxxa mingħajr rati progressivi, li fih ma ssir l-ebda distinzjoni bejn l-aġenti ekonomiċi ntaxxati.

17. Essenzjalment, il-Kummissjoni ġġustifikat il-klassifikazzjoni tas-sistema inkwistjoni bħala għajnuna mill-Istat b'dan il-mod:

18. Bl-adozzjoni tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar, l-Ungerija rrinunzjat għar-riżorsi li kieku kienet tiġbor mill-impriżi b'livell aktar baxx ta' dħul rilevanti (li huma impriżi ta' daqs iżgħar), kieku dawn kienu suġġetti għall-istess livell ta' taxxa bħall-impriżi bi dħul ogħla (li huma impriżi ta' daqs ikbar).

[8] ĠU 2017 L 49, p. 36.

19. Il-Kummissjoni fakkret li miżuri li jtaffu l-piżijiet li normalment iġarrbu l-impriżi, bħall-benefiċċji pożittivi, kienu jagħtu vantaġġ. F'dan il-każ, it-tassazzjoni b'rata sostanzjalment inqas naqset il-piżijiet tal-impriżi li għandhom dħul mill-bejgħ iktar baxx meta mqabbla mal-piżijiet tal-impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli u għalhekk tagħti vantaġġ lill-impriżi żgħar meta mqabbla mal-impriżi ikbar.

20. Il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli, ipprovduta mil-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar lill-impriżi li ma kellhomx profitt fl-2013, tikkostitwixxi wkoll vantaġġ. Dan peress li hija tnaqqas il-piż fiskali ta' dawn l-impriżi meta mqabbla ma' dawk li ma setgħux jibbenefikaw minn dan it-tnaqqis.

21. Meta eżaminat is-selettività, il-Kummissjoni, qabel kollox, ikkonstatat li s-sistema ta' referenza kienet tikkorrispondi għal taxxa fuq ir-reklamar speċjali fuq id-dħul mill-bejgħ li ġej mill-provvista ta' servizzi ta' reklamar. Iżda, skont il-Kummissjoni, l-istruttura bir-rata progressiva tat-taxxa fuq id-dħul mir-reklamar ma tistax tkun parti minn din is-sistema ta' referenza. Fil-fatt, sabiex is-sistema ta' referenza nnifisha tkun eżentata minn għajnuna mill-Istat, il-Kummissjoni indikat li hija kellha tissodisfa żewġ kundizzjonijiet: rata unika għad-dħul kollu mir-reklamar (1) u l-assenza ta' element li jista' jagħti vantaġġ selettiv lil ċerti impriżi (2).

22. F'dan ir-rigward, il-Kummissjoni sussegwentement qieset li l-istruttura progressiva tat-tassazzjoni, sa fejn din kienet tinkludi mhux biss rati marġinali ta' tassazzjoni, iżda wkoll rati medji ta' tassazzjoni, li kienu differenti bejn l-impriżi, kienet tikkostitwixxi deroga mis-sistema ta' referenza, li tikkonsisti f'taxxa fuq ir-reklamar imposta b'rata unika fuq l-operaturi ekonomiċi kollha involuti fil-pubblikazzjoni tar-reklami fl-Ungerija.

23. Barra minn hekk, il-Kummissjoni kkunsidrat li l-possibbiltà offruta biss lill-impriżi li ma għamlux profitt fl-2013 li jnaqqsu mill-valur taxxabbli tal-2014, it-telf ittrasferit, kienet tikkostitwixxi wkoll deroga mis-sistema ta' referenza, jiġifieri mir-regola ta' tassazzjoni fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ li jirriżulta mir-reklami. Skont il-Kummissjoni, peress li t-taxxa hija relatata mad-dħul mill-bejgħ, l-ispejjeż ma għandhomx jiġu dedotti mill-valur taxxabbli, kuntrarjament għal dak li jista' jsir fir-rigward tat-taxxi fuq il-profitti. Il-miżura kienet tintroduċi distinzjoni arbitrarja bejn żewġ gruppi ta' impriżi li kienu f'sitwazzjoni fattwali u legali komparabbli, jiġifieri, minn naħa, l-impriżi li kellhom telf ittrasferit u li ma għamlux profitt fl-2013 u, min-naħa l-oħra, l-impriżi li għamlu profitt fl-2013. It-tnaqqis tat-telf li jkun diġà eżistenti fil-mument tal-adozzjoni tal-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar jista' jwassal għal selettività sa fejn il-possibbiltà ta' tnaqqis tista' tiffavorixxi ċerti impriżi li seta' jkollhom telf sostanzjali ttrasferit.

24. Fir-rigward tal-verżjoni emendata tal-2015 tat-taxxa fuq ir-reklamar, il-Kummissjoni indikat li din tal-aħħar kienet ibbażata fuq l-istess prinċipji u karatteristiċi bħal dawk li fuqhom kienet ibbażata t-taxxa fuq ir-reklamar tal-2014. Għaldaqstant, il-Kummissjoni kkonkludiet li l-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar, kif emendata fl-2015, żammet elementi identiċi għal dawk li hija kklassifikat bħala għajnuna mill-Istat fil-kuntest tas-sistema tal-2014.

25. Fis-16 ta' Jannar 2017, l-Ungerija ppreżentat rikors kontra d-deċiżjoni negattiva. It-talba mressqa mill-Ungerija fl-istess jum sabiex tiġi sospiża l-implimentazzjoni tad-deċiżjoni negattiva ġiet miċħuda b'digriet tat-23 ta' Marzu 2017 [9].

[9] Digriet tat-23 ta' Marzu 2017, L-Ungerija vs Il-Kummissjoni (T-20/17 R, mhux ippubblikat, EU:T:2017:203).

26. Fis-16 ta' Mejju 2017, l-Ungerija adottat il-Liġi Nru XLVII tal-2017, li emendat il-Liġi dwar it-Taxxa fuq ir-Reklamar. Essenzjalment, din il-liġi rrevokat b'effett retroattiv it-taxxa fuq ir-reklamar.

27. B'digriet tat-30 ta' Mejju 2017, il-President tad-Disa' Awla tal-Qorti Ġenerali awtorizza l-intervent tar-Repubblika tal-Polonja.

28. Bi tweġiba għar-rikors ippreżentat mill-Ungerija, il-Qorti Ġenerali, fis-sentenza appellata tas-27 ta' Ġunju 2019, iddikjarat li d-deċiżjoni negattiva tal-Kummissjoni kienet nulla.

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

29. Fis-6 ta' Awwissu 2019, il-Kummissjoni ppreżentat dan l-appell mis-sentenza tal-Qorti Ġenerali. Il-Kummissjoni titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tannulla s-sentenza appellata;

– tiċħad it-tieni u t-tielet motivi tal-Ungerija kontra d-deċiżjonijiet ikkontestati u tikkundannaha għall-ispejjeż;

– sussidjarjament, tibgħat il-kawża lura quddiem il-Qorti Ġenerali sabiex tiddeċiedi fuq il-motivi li għadhom ma ġewx eżaminati.

30. L-Ungerija, sostnuta mir-Repubblika tal-Polonja, titlob li l-Qorti tal-Ġustizzja jogħġobha:

– tiċħad l-appell bħala infondat,

– tikkundanna lill-Kummissjoni għall-ispejjeż.

31. Quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja, l-Ungerija, ir-Repubblika tal-Polonja u l-Kummissjoni ppreżentaw osservazzjonijiet bil-miktub u għamlu sottomissjonijiet orali dwar l-appell fis-seduta tal-1 ta' Settembru 2020.

V. Fuq l-aggravji

32. Il-Kummissjoni tinvoka żewġ aggravji. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali applikat ħażin l-Artikolu 107(1) TFUE billi ċaħdet li t-taxxa Ungeriża fuq ir-reklamar kellha vantaġġ selettiv favur impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx. Skont it-tieni aggravju, il-Qorti Ġenerali applikat ħażin l-Artikolu 107(1) TFUE peress li, kuntrarjament għall-opinjoni tal-Qorti Ġenerali, il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli kienet tikkostitwixxi vantaġġ selettiv.

A. Fuq l-ewwel aggravju: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107(1) TFUE

33. Permezz tal-ewwel aggravju tagħha, il-Kummissjoni ssostni li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi meta interpretat l-Artikolu 107(1) TFUE. Għaldaqstant, hija tilmenta li l-Qorti Ġenerali żbaljat meta ċaħdet vantaġġ selettiv u għalhekk għajnuna. Hija taqsam dan l-aggravju fi tliet

partijiet: il-Qorti Ġenerali għażlet qafas ta' referenza ħażin (ara 1.a), eżaminat il-komparabbiltà tal-impriżi fir-rigward ta' objettiv mhux fiskali (ara 2.a) u, meta eżaminat is-selettività, ikkunsidrat għan li ma huwiex neċessarjament marbut mat-taxxa fuq ir-reklamar (ara 2.b).

34. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, li minnha pproċediet ukoll il-Qorti Ġenerali, sabiex miżura nazzjonali tkun tista' tiġi kklassifikata bħala "għajnuna mill-Istat" fis-sens tal-Artikolu 107(1) TFUE, għandu, l-ewwel, ikun hemm intervent mill-Istat jew permezz ta' riżorsi tal-Istat. It-tieni, din il-miżura għandha tkun ta' natura li tista' taffettwa l-kummerċ bejn l-Istati Membri. It-tielet, din il-miżura għandha tagħti vantaġġ selettiv lill-benefiċjarju. Ir-raba', din il-miżura għandha toħloq distorsjoni jew thedded li toħloq distorsjoni tal-kompetizzjoni [10]. L-unika ħaġa li għandha tiġi eżaminata hawnhekk hija l-opinjoni legali tal-Qorti Ġenerali dwar il-karatteristika ta' vantaġġ selettiv.

35. Skont il-kriterji ta' eżami normali, il-fattur determinanti hawnhekk huwa jekk, skont il-kriterji tas-sistema fiskali nazzjonali, il-kundizzjonijiet li jirregolaw il-vantaġġ fiskali ntgħażlux b'mod mhux diskriminatorju [11]. F'dan ir-rigward, huwa meħtieġ, fl-ewwel lok, li tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat (l-hekk imsejjaħ qafas ta' referenza). Huwa fir-rigward ta' din is-sistema fiskali ġenerali jew "normali" li għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni jikkostitwixxix eċċezzjoni mhux ġustifikata u jekk għalhekk huwiex selettiv [12].

1. Fuq l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv jew l-għażla korretta tal-qafas ta' referenza (l-ewwel parti tal-ewwel aggravju)

36. B'mod partikolari, il-Kummissjoni tilmenta li, meta eżaminat jekk kienx hemm vantaġġ selettiv, il-Qorti Ġenerali għażlet il-qafas ta' referenza ħażin. Filwaqt li l-Kummissjoni assumiet taxxa bbażata fuq il-valur tal-bejgħ b'tariffa uniformi (proporzjonali) (evidentement b'rata ta' 5.3 %), il-Qorti Ġenerali applikat b'mod żbaljat it-tariffa progressiva magħżula mil-leġiżlatur Ungeriż.

a) Vantaġġ selettiv permezz ta' liġi fiskali ġenerali: fuq l-approċċ tal-eżami fil-ħolqien ta' qafas ta' referenza

37. Peress li l-Artikolu 107(1) TFUE ma jistabbilixxix l-elementi li jikkostitwixxu qafas ta' referenza u peress li l-analiżi tiegħu tippreżenta ripetutament diffikultajiet ikbar, huwa meħtieġ li nelabora iktar dwar dan, filwaqt li nirreferi għat-tħassib li sadanittant tqajjem minn diversi Avukati Ġenerali [13].

[10] Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 38); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53); u tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40).

[11] Ara f'dan is-sens ukoll is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), u tal-14 ta' Jannar 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53); espressament ukoll lil hinn mil-leġiżlazzjoni fiskali ara s-sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 53 u 55).

[12] Ara f'dan ir-rigward *inter alia*, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

[13] Ara l-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punti 61 *et seq.*), il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Wahl fil-kawża Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punti 88 *et seq*), kif ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punti 151 *et seq.*), fil-kawża Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 163 *et seq.*), fil-kawża ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punti 76 *et seq.*), fil-kawżi magħquda ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2017:853, punti 74 *et seq.*), u fil-kawżi magħquda ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2017:854, punti 76 *et seq.*).

38. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, jitqiesu bħala għajnuna mill-Istat l-miżuri li, taħt kwalunkwe forma, jistgħu jiffavorixxu direttament jew indirettament lil impriżi, jew li għandhom jitqiesu li huma vantaġġ ekonomiku li l-impriża benefiċjarja ma kinitx tikseb taħt kundizzjonijiet normali tas-suq [14].

39. Din il-ġurisprudenza ġiet ittrasferita għad-dritt fiskali. Miżura fiskali li, għalkemm ma tinkludix trasferiment ta' riżorsi tal-Istat, tqiegħed lill-benefiċjarji f'sitwazzjoni finanzjarja iktar favorevoli mill-persuni taxxabbli l-oħra tista' taqa' taħt l-Artikolu 107(1) TFUE [15]. Għaldaqstant, huma meqjusa b'mod partikolari bħala għajnuna, l-miżuri li, taħt forom differenti, inaqqsu l-piż li *normalment* jaqa' fuq il-finanzi ta' impriża u li, bl-istess mod, mingħajr ma jkunu sussidji fis-sens strett tal-kelma, ikunu tal-istess natura u jkollhom effetti identiċi [16].

40. L-isfond għal din il-ġurisprudenza kienu eċċezzjonijiet tal-leġiżlazzjoni fiskali li eżentaw jew ħelsu impriża individwali mill-piż tat-taxxa effettivament applikabbli [17]. Peress li f'dan il-każ l-impriżi kollha "jibbenefikaw" mill-eżenzjoni mit-taxxa (sa HUF 0.5 biljuni jew, kif ġiet emendata, HUF 100 miljun) kif ukoll mir-rata mnaqqsa ta' taxxa ta' 1 % sa 30 % għal-livell tal-bejgħ bejn HUF 0.5 biljuni sa 20 biljun kull sena, dan ma jistax ikun il-vantaġġ selettiv. L-iktar l-iktar, id-differenza fir-rata medja tat-taxxa li tirriżulta mill-istruttura tariffarja progressiva tista' tikkostitwixxi vantaġġ selettiv li jibbenefikaw minnu l-persuni taxxabbli bi dħul mill-bejgħ iktar baxx.

1) Il-prinċipju: determinazzjoni tat-tassazzjoni "normali" mill-Kummissjoni jew mill-Istat Membru?

41. Għaldaqstant, l-ewwel aggravju tal-Kummissjoni jqajjem il-kwistjoni ta' min għandu l-kompetenza jiddetermina liema huwa l-piż tat-taxxa li impriża normalment ikollha ġġorr sabiex in-nuqqas ta' tassazzjoni tal-oħrajn ikun ta' vantaġġ għaliha. Skont il-Kummissjoni, it-tassazzjoni "normali" hija taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ b'rata ta' taxxa proporzjonali (b'rata mhux magħrufa jew b'rata ta' 5.3 %). Skont il-leġiżlatur Ungeriż, it-tassazzjoni "normali" hija taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ b'rata ta' taxxa progressiva minn 0 % għal ftit inqas minn 5.3 %. Ir-rati medji tat-taxxa differenti li jirriżultaw mit-tariffa progressiva huma l-konsegwenza inevitabbli tagħha u, għalhekk, it-tassazzjoni normali. F'dan ir-rigward, l-Ungerija tistrieħ fuq is-sovranità fiskali tagħha.

42. L-awtonomija fiskali tal-Istati Membri hija wkoll enfasizzata ripetutament u kkunsidrata fil-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Fl-Awla Manja, reċentement reġa' ġie deċiż li, fl-istat attwali tal-armonizzazzjoni tad-dritt fiskali tal-Unjoni, l-Istati Membri huma liberi li jistabbilixxu

[14] Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65), u tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21), ara similarment is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732), punt 71 – "li normalment jaffettwaw il-baġit ta' impriża").

[15] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

[16] Sentenzi tas-27 ta' Ġunju 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66), tad-19 ta' Marzu 2013, Bouygues u Bouygues Télécom vs Il-Kummissjoni et (C-399/10 P u C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 71) u tal-15 ta' Marzu 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13).

[17] Ara s-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 28), tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 97); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 68); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550); u tal-10 ta' Jannar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze *et* (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 132).

s-sistema fiskali li huma jqisu l-iktar xierqa, b'tali mod li l-applikazzjoni ta' tassazzjoni progressiva taqa' taħt is-setgħa diskrezzjonali ta' kull Stat Membru [18]. F'dan il-kuntest, skont il-fehma tal-Awla Manja, "kuntrarjament għal dak li ssostni l-Kummissjoni, tassazzjoni progressiva tista' tkun ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, peress li, minn naħa, l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jikkostitwixxi kriterju ta' distinzjoni newtrali u, min-naħa l-oħra, jikkostitwixxi indikatur rilevanti tal-kapaċità ta' ħlas tal-persuni taxxabbli" [19].

43. Din il-ġurisprudenza, li ġiet deċiża fil-kuntest tal-libertajiet fundamentali, tapplika bl-istess mod għad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Anki f'dan il-kuntest il-Qorti tal-Ġustizzja diġà ddeċidiet li fl-assenza ta' leġiżlazzjoni tal-Unjoni fil-qasam, id-determinazzjoni tal-bażi taxxabbli u tat-tqassim tal-oneru fiskali fuq id-diversi fatturi ta' produzzjoni u d-diversi setturi ekonomiċi taqa' fil-kompetenza fiskali tal-Istati Membri [20]. Bħala prinċipju, hija biss eċċezzjoni għal din is-sistema tat-taxxa awtonoma li tista' titkejjel fid-dawl tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, iżda mhux il-ħolqien tas-sistema tat-taxxa nnifisha.

44. Il-Kummissjoni, bħala prinċipju, tirrikonoxxi dan fil-punt 156 tal-Avviż tagħha dwar il-kunċett ta' għajnuna mill-Istat kif imsemmi fl-Artikolu 107(1) tat-Trattat dwar il-Funzjonament tal-Unjoni Ewropea [21], fejn tiddikjara li "[l]-Istati Membri jistgħu jiddeċiedu dwar il-politika ekonomika li huma jqisu bħala l-aktar xierqa u, b'mod partikolari, biex iqassmu l-piż tat-taxxa kif jidhrilhom xieraq [konformement mad-dritt tal-Unjoni] fid-diversi fatturi ta' produzzjoni [...]".

45. Barra minn hekk, jien ma naf bl-ebda dispożizzjoni tad-dritt tal-Unjoni li, lil hinn mit-taxxi armonizzati, tagħti lill-Istati Membri struttura speċifika għat-taxxi nazzjonali tagħhom. Għalhekk, l-ebda tassazzjoni "normali" ma tista' tiġi dderivata mid-dritt tal-Unjoni. Il-punt tat-tluq jista' jkun dejjem id-deċiżjoni tal-leġiżlatur nazzjonali rispettiv dwar dak li jqis bħala tassazzjoni normali. Fil-każ preżenti, din hija taxxa progressiva fuq l-introjtu għall-impriżi tal-bejgħ bl-imnut, li l-ammont taxxabbli tagħha huwa bbażat fuq id-dħul mill-bejgħ.

46. Il-leġiżlatur nazzjonali jista' għalhekk jiddetermina, qabel kollox, il-bażi tat-taxxa, l-ammont taxxabbli u r-rata tat-taxxa. L-Ungerija għamlet użu minn din is-setgħa hawnhekk billi ħolqot taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-impriżi tar-reklamar b'rata medja tat-taxxa progressiva minn 0 % sa ftit inqas minn 5.3 % (li tirriżulta mill-verżjoni emendata mill-eżenzjoni mit-taxxa u mit-tariffa proporzjonali). Bħala prinċipju, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jipprekludix dan.

2) Eċċezzjoni: stħarriġ tal-koerenza mill-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà

47. Lanqas mid-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà, li l-Kummissjoni ċċitat ripetutament, ma jirriżulta l-kuntrarju. Huwa minnu li f'din id-deċiżjoni l-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat is-sistema tat-taxxa fuq l-impriżi ta' Ġibiltà fid-dawl tal-istandards tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat u affermat l-eżistenza ta' għajnuna. Iżda hija ma ssostitwixxietx il-fehma tagħha tat-tassazzjoni normali ġenerali għal dik tal-Istat Membru.

18 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49).

19 Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

20 Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50), u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97).

21 ĠU 2016, C 262, p. 1

48. F'dik il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja bl-ebda mod ma ddeċidiet li d-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jimponi tassazzjoni speċifika. Hija stħarrġet "biss" il-liġi inkwistjoni fir-rigward tal-loġika interna tagħha. Skont il-proposta għal riforma tat-taxxa ta' dak iż-żmien, kellha tiġi introdotta tassazzjoni uniformi fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt għall-impriżi kollha stabbiliti f'Ġibiltà [22]. Madankollu, il-fatturi magħżula mil-leġiżlatur, bħall-għadd ta' impjegati, il-proprjetà u t-taxxa ta' reġistrazzjoni, evidentement ma kellhom xejn x'jaqsmu ma' tassazzjoni uniformi fuq l-introjtu għall-impriżi kollha. Ir-Renju Unit lanqas biss għamel tentattiv sabiex jispjega dawn il-fatturi [23].

49. F'dan ir-rigward, din is-sentenza tal-Qorti tal-Ġustizzja tikkostitwixxi eċċezzjoni [24] għall-prinċipju, stabbilit hawn fuq, li l-Istati Membri huma awtonomi fid-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza, minħabba li l-Qorti tal-Ġustizzja tabilħaqq stħarrġet il-ħolqien ta' qafas ta' referenza għall-eżistenza ta' għajnuna. Madankollu, il-Qorti tal-Ġustizzja ma eżerċitat xejn għajr tip ta' stħarriġ ta' abbuż fl-eżerċizzju tas-sovranità fiskali mill-Istat Membru. Għaldaqstant, hija stħarrġet biss jekk l-Istat Membru aġixxiex b'mod koerenti (u mhux abbużiv) fl-eżerċizzju tas-sovranità fiskali tiegħu.

50. Il-Qorti tal-Ġustizzja ġustament ċaħdet dan. Il-liġi fiskali ta' Ġibiltà serviet biss sabiex tevita d-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat permezz ta' tassazzjoni allegatament ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt li kienet intiża sabiex tinkiseb tassazzjoni baxxa ħafna ta' ċerti impriżi bi skop ta' lukru (l-hekk imsejħa impriżi off-shore). Il-Kummissjoni u l-Qorti tal-Ġustizzja ġustament interpretaw dan bħala għajnuna. Il-vantaġġ selettiv kien jikkonsisti fil-kontradizzjoni interna bejn ir-raġunijiet għal-liġi jew l-għan tal-liġi u l-mod kif il-liġi kienet strutturata. Minkejja tassazzjoni ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt maħsuba għall-impriżi kollha stabbiliti f'Ġibiltà, impriżi individwali ġew intaxxati biss f'livelli baxxi ħafna [25].

51. F'din is-sentenza, għalhekk, kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni f'din il-kawża, il-Qorti tal-Ġustizzja ma ssostitwixxietx l-opinjoni tagħha ta' tassazzjoni normali ġenerali għal dik tal-Istat Membru. Hija lanqas ma ddeċidiet li d-dritt tal-Unjoni jippreskrivi struttura speċifika tar-rata tat-taxxa. Hija ddeċidiet biss b'mod korrett li tassazzjoni ġenerali fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt tal-impriżi kollha stabbiliti fil-pajjiż ma tistax tkun marbuta ma' fatturi mhux relatati man-natura tagħhom li ma għandhom xejn għajr l-għan li jiffavorixxu ċerti impriżi li essenzjalment joperaw mingħajr uffiċċji kbar u mingħajr ħafna impjegati, kif kien il-każ tal-hekk imsejħa impriżi off-shore [26].

52. Għaldaqstant, il-Qorti tal-Ġustizzja żammet lill-Istati Membri milli jabbużaw mil-leġiżlazzjoni fiskali ġenerali tagħhom sabiex xorta waħda jagħtu lil impriżi individwali vantaġġi fis-sens tad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Dan l-abbuż tal-awtonomija fiskali rriżulta mit-tfassil manifestament inkoerenti tal-liġi fiskali għal Ġibiltà.

22 Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 12).

23 Ara s-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 149 u 150).

24 F'dan is-sens, ara s-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 32).

25 Ara, espressament f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punti 99, 102 u 106).

26 Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 106).

3) Koerenza tat-taxxa fuq ir-reklamar Ungeriża

53. Ma hemm xejn iktar x'jiġi mistħarreġ fil-każ ta' liġijiet fiskali applikabbli b'mod ġenerali. Jekk id-dritt tal-Unjoni jirrispetta s-sovranità fiskali tal-Istati Membri u jekk id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jispeċifika l-ebda tfassil speċifiku tas-sistemi tat-taxxa nazzjonali, f'dak il-każ, liġi tat-taxxa ġeneralment applikabbli li toħloq biss il-qafas ta' referenza tikkostitwixxi għajnuna biss jekk hija manifestament imfassla b'mod inkoerenti [27].

54. Fil-każ ta' liġi tat-taxxa ġeneralment applikabbli, l-eżami tal-vantaġġ selettiv imbagħad jitnaqqas biss għal dan il-livell wieħed biss. Il-livelli li jifdal, u dejjem kontroversjali (kif jiġi ddeterminat il-qafas ta' referenza korrett, jekk hemmx eċċezzjonijiet jew jekk hijiex prevista eċċezzjoni għall-eċċezzjoni, jekk id-differenzazzjonijiet humiex iġġustifikati fid-dettall u min iġorr l-oneru tal-prova u għal liema raġuni) jistgħu mbagħad jitħallew barra.

55. Il-Qorti Ġenerali ġustament ċaħdet inkoerenza bħal din fit-taxxa fuq ir-reklamar Ungeriża. Hija b'hekk iddeċidiet, fil-punti 78 *et seq.* tas-sentenza appellata, li r-regola normali hija l-liġi Ungeriża fil-forma progressiva speċifika tagħha, li tirriżulta f'tassazzjoni ogħla għal impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla u tassazzjoni iktar baxxa għal impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx (punt 89). Dan jirriżulta mil-loġika ta' ridistribuzzjoni assoċjata ma' rata ta' taxxa progressiva (punt 88). Għalhekk, l-ebda vantaġġ selettiv ma jista' jinkiseb mill-istruttura progressiva waħedha (punt 105). Peress li l-Kummissjoni la ppreżentat u lanqas ma pprovat inkoerenza oħra (punti 106 *et seq.*), il-liġi inkwistjoni ma setgħetx titqies bħala għajnuna mill-Istat.

56. L-argumenti mressqa mill-Kummissjoni fl-appell ma jikkonvinċunix [28].

i) Taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ

57. Għaldaqstant, ma huwiex inkoerenti li tinħoloq taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Fl-aħħar mill-aħħar, l-argumenti tal-Kummissjoni huma kollha bbażati fuq il-fatt li t-tassazzjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja għandha tkun ibbażata biss fuq il-profitt (jew l-effiċjenza, jiġifieri l-marġni tal-profitt). Skont il-Kummissjoni, dan biss ikun jirrifletti b'mod korrett il-kapaċità ta' ħlas taxxabbli. Anki fis-seduta, il-Kummissjoni ripetutament argumentat li hija biss taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt li hija adattata sabiex il-kapaċità ta' ħlas tiġi ntaxxati b'mod xieraq.

58. B'dawn l-argumenti, il-Kummissjoni tonqos milli tirrikonoxxi li anki l-profitt huwa biss kejl (fittizju) sabiex tiġi ntaxxata l-kapaċità ta' ħlas b'mod ugwali. Dan il-kejl jirrileva biss xi ħaġa sa ċertu punt dwar il-kapaċità ta' ħlas reali, kif muri mill-hekk imsejjaħ dibattitu BEPS [29]. Dan id-dibattitu globali huwa bbażat fuq il-fatt li impriżi bi profitti għoljin evidentement ma jħallsux it-taxxi korrispondenti minħabba li jistgħu jnaqqsu l-bażi tat-taxxa b'mod sinjifikattiv ("base erosion") jew jittrasferixxu l-profitti lejn pajjiżi bl-iktar taxxa baxxa ("profit shifting").

[27] Ara fl-istess sens ukoll il-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punti 151 *et seq.*), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 170 *et seq.*), u ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punti 81 *et seq.*).

[28] L-argumenti għadhom bejn wieħed u ieħor l-istess bħal fil-proċeduri Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), u Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

[29] Ara f'dan is-sens fir-rigward tal-OECD "Action Plan on Base Erosion and Profit shifting"– li jista' jiġi jinsab fuq https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf – p. 13: "Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it."

59. Taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt għandha, bħal fil-każ ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, il-vantaġġi u l-iżvantaġġi tagħha. Dawn tal-aħħar, iżda, ma għandhomx jiġu bbilanċjati minn u ma għandhomx jaqgħu taħt ir-responsabbiltà ta' awtorità jew ta' qorti, iżda pjuttost minn leġiżlatur demokratikament leġittimizzat. Il-leġiżlatur fiskali (hawnhekk il-leġiżlatur Ungeriż) jista' jiddeċiedi liema taxxa, fl-opinjoni tiegħu, hija l-aktar xierqa. Fi kwalunkwe każ, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jeħtieġx l-introduzzjoni tal-iktar taxxa xierqa mill-perspettiva tal-Kummissjoni.

60. Kuntrarjament għal dak li targumenta l-Kummissjoni, taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt lanqas ma hija bla dubju ta' xejn preferibbli (fi kliem il-Kummissjoni, "xierqa"). Għall-kuntrarju, it-taxxi fuq l-introjtu bbażati fuq il-bejgħ qegħdin jiżdiedu mad-dinja kollha, kif turi t-taxxa diġitali proposta mill-Kummissjoni[30]. Għat-tassazzjoni tal-impriżi, din hija marbuta mad-dħul mill-bejgħ annwali tagħhom. F'dan ir-rigward, ma hemmx differenza bejn it-taxxa fuq ir-reklamar Ungeriża u t-taxxa diġitali ppjanata tal-Unjoni.

ii) Tariffa progressiva

61. Lanqas tariffa progressiva ma hija, bħala tali, inkoerenti. Tariffi progressivi huma pjuttost komuni fit-tassazzjoni fuq l-introjtu sabiex tinkiseb tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja. Dan japplika kemm għat-tassazzjoni fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt kif ukoll għat-tassazzjoni fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ. Hawnhekk ukoll, it-taxxa diġitali proposta mill-Kummissjoni turi li struttura tariffarja progressiva hija strument komuni taħt il-leġiżlazzjoni fiskali sabiex jiġu ntaxxati impriżi b'rendiment partikolarment għoli.

62. Sa fejn fis-sottomissjonijiet bil-miktub tagħha l-Kummissjoni tiċħad li t-taxxa diġitali proposta tal-Unjoni għandha tariffa progressiva, dan huwa korrett biss mal-ewwel daqqa ta' għajn. Skont l-Artikolu 8 tal-proposta, ir-rata tat-taxxa hija fil-fatt rata uniformi ta' 3 % u għalhekk hija proporzjonali. Madankollu, il-Kummissjoni tinjora l-fatt li kull eżenzjoni fiskali proporzjonali twassal għal rati medji tat-taxxa differenti u b'hekk għal kurva tariffarja progressiva[31]. L-istess japplika għal limitu ta' eżenzjoni. Il-kurva tariffarja tat-taxxa diġitali tal-Unjoni proposta bbażata fuq il-bejgħ mill-bejgħ tvarja (b'żewġ medji) minn 0 % sa 3 % fir-rati tat-taxxa tagħha, bir-rata medja tat-taxxa tiżdied minn 0 % għal 3 % hekk kif id-dħul mill-bejgħ jiżdied fil-mument li jinqabżu l-limiti. Għaldaqstant, din hija wkoll progressiva.

63. Barra minn hekk, l-argument tal-Kummissjoni li struttura tariffarja progressiva hija adattata biss għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi, għaliex ma' dawn il-persuni biss, skont l-hekk imsejħa teorija ta' utilità marġinali, iż-żieda fil-benefiċċju individwali jonqos maż-żieda fid-dħul, huwa irrilevanti. Għalhekk tariffi progressivi jkunu japplikaw biss għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi.

[30] Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali COM(2018) 148 final.

[31] Ara f'dan ir-rigward, l-osservazzjonijiet tiegħi fil-konklużjonijiet tiegħi fil-kawżi Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 1, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 3), u Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punt 3, fin-nota ta' qiegħ il-paġna 4).

64. Il-Kummissjoni tinjora l-fatt li t-teorija ta' utilità marġinali hija teorija ekonomika u mhux regola legali. Fid-dawl tan-nuqqas ta' possibbiltà li jitkejjel il-"benefiċċju", sa issa ma kienx possibbli li jinkisbu dikjarazzjonijiet vinkolanti (legali) dwar ir-rata tat-taxxa korretta minn din it-teorija [32]. Bil-maqlub, fil-passat, tariffi proporzjonali kienu saħansitra kkunsidrati diskriminatorji [33].

65. Ir-raġuni għaliex it-tariffi progressivi, kif tenfasizza ġustament il-Kummissjoni, huma preferibbilment użati għat-tassazzjoni ta' persuni fiżiċi hija għalhekk iktar probabbli minħabba l-fatt li persuni ġuridiċi jistgħu jevadu l-effett progressiv kif jixtiequ permezz ta' diviżjonijiet parzjali jew strutturi ta' gruppi ikbar. Madankollu, din il-problema ma tagħmilx tassazzjoni progressiva fuq l-impriżi, li tkopri kemm persuni fiżiċi kif ukoll ġuridiċi, inkoerenti.

66. L-eżempji ta' tassazzjoni elenkati u meqjusa bħala inġusti mill-Kummissjoni ma juru l-ebda inkoerenza. Pereżempju, il-Kummissjoni hija tal-fehma li r-rata tat-taxxa progressiva Ungeriża ma hijiex strument xieraq, minħabba li żieda ta' 10 darbiet fid-dħul mill-bejgħ tirriżulta fi ħlas ta' taxxa li hija 155 darba ogħla. Madankollu, dan l-eżempju – li probabbilment jirreferi għat-taxxa fuq ir-reklamar Ungeriża fil-verżjoni oriġinali tagħha – juri biss il-konsegwenzi loġiċi ta' kurva ta' taxxa progressiva. Bit-taxxa diġitali tal-Unjoni proposta mill-Kummissjoni jistgħu jinkisbu riżultati [34] saħansitra iktar estremi.

67. Barra minn dan, il-kriterju tal-adegwatezza huwa fi kwalunkwe każ kriterju ħażin. Kif ġie rrilevat iktar 'il fuq (punt 59), huwa l-leġiżlatur nazzjonali li għandu jevalwa l-adegwatezza ta' taxxa nazzjonali. F'każ bħal dan, li fih jiġi ddeterminat biss il-qafas ta' referenza, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat jeskludi biss l-inkoerenzi. Madankollu, it-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka timplimenta l-istruttura tat-taxxa progressiva b'mod koerenti.

b) Konklużjoni

68. Għaldaqstant, il-Qorti Ġenerali ġustament ċaħdet l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat fis-sens tal- Artikolu 107(1) TFUE. Minn dan isegwi li l-ewwel parti tal-ewwel aggravju hija infondata u għandha tiġi miċħuda.

c) Sussidjarjament: kriterji ta' eżami normali għal vantaġġ selettiv

69. Anki jekk fl-eżami ta' liġi fiskali ġenerali bħal dik preżenti, il-Qorti tal-Ġustizzja ma tillimitax ruħha għal stħarriġ tal-koerenza, ma hemm l-ebda evidenza ta' żball ta' liġi min-naħa tal-Qorti Ġenerali meta ċaħdet l-eżistenza ta' għajnuna mill-Istat.

[32] Ara, *inter alia*, u b'mod konċiż: Birk/Desens/Tappe (edituri), *Steuerrecht*, it-tnejn u għoxrin edizzjoni, 2019, punt 38.

[33] B'hekk, fl-1958, il-Bundesverfassungsgericht (il-Qorti Federali Kostituzzjonali, il-Ġermanja), f'sentenza tal-24 ta' Ġunju 1958 (2 BvF 1/57 Az., BverfGE 8, 51, punti 68 u 69) iddikjarat hekk: "Hawnhekk il-ġustizzja titlob li, fl-interessi tal-ugwaljanza proporzjonali, ekonomikament, dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja iktar b'saħħitha jridu jħallsu perċentwali ogħla tad-dħul tagħhom bħala taxxa minn dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja dgħajfa."

[34] Skont il-proposta tal-Kummissjoni, impriża bi dħul mill-bejgħ globali ta' iktar minn EUR 750 miljun, li ma taqbiżx il-limitu ta' EUR 50 miljun fl-Unjoni (dħul mill-bejgħ eżattament EUR 50 miljun), ma tħallas ebda taxxa. Impriża oħra bi dħul mill-bejgħ globali ta' iktar minn EUR 750 miljun, li taqbeż il-limitu ta' EUR 50 miljun fl-Unjoni b'EUR 50 miljun, tħallas EUR 3 miljuni f'taxxi. Id-dħul mill-bejgħ doppju fl-Unjoni (EUR 100 minflok EUR 50 miljun) iwassal għal piż ta' taxxa infinitament ogħla.

70. Skont il-kriterji ta' eżami normali, huwa meħtieġ li, fl-ewwel lok, tiġi ddeterminata s-sistema fiskali ġenerali jew "normali" applikabbli fl-Istat Membru kkonċernat. Abbażi ta' din is-sistema fiskali komuni jew "normali", għandu jiġi ddeterminat, fit-tieni lok, jekk il-vantaġġ mogħti permezz tal-miżura fiskali inkwistjoni jikkostitwixxix eċċezzjoni mhux iġġustifikata u jekk għaldaqstant huwiex selettiv[35].

71. Dan tal-aħħar jeħtieġ li jkun hemm differenza fit-trattament bejn impriżi f'sitwazzjoni komparabbli li ma tistax tiġi ġġustifikata[36]. Miżura li tikkostitwixxi eċċezzjoni għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tkun iġġustifikata jekk l-Istat Membru kkonċernat jirnexxielu juri li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali tiegħu[37]. Finalment, dan it-test ta' selettività huwa evalwazzjoni ta' diskriminazzjoni[38].

72. Il-Qorti Ġenerali ġustament ikkonstatat li l-Kummissjoni għażlet il-qafas ta' referenza ħażin. Il-qafas ta' referenza rilevanti jista' jkun biss din il-liġi nazzjonali u mhux liġi ipotetika jew fittizja. Kwalunkwe ħaġa oħra tippermetti lill-Kummissjoni tieħu post il-leġiżlatur nazzjonali rispettiv u tiddetermina s-sistema fiskali li tippreferi bħala l-qafas ta' referenza.

73. Sa fejn il-Kummissjoni tieħu bħala bażi d-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà, hija tonqos milli tirrikonoxxi d-dikjarazzjonijiet magħmula fiha, kif diġà ġie rrilevat fil-punti 47 *et seq*. Fl-imsemmija sentenza l-Qorti tal-Ġustizzja bl-ebda mod ma ħolqot hija stess qafas ta' referenza fittizju.

74. Anki l-għażla tal-qafas ta' referenza ħażin mill-Kummissjoni, kif diġà ddeċidiet[39] il-Qorti tal-Ġustizzja, neċessarjament tivvizzja "l-analiżi kollha tal-kundizzjoni dwar is-selettività." Konsegwentement, id-deċiżjoni negattiva kkontestata għandha għalhekk tiġi annullata. L-ewwel parti tal-ewwel aggravju hija għalhekk infondata anki jekk jiġu applikati l-kriterji ta' eżami normali.

2. Fuq iż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju

75. Biż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni tikkontesta l-kunsiderazzjonijiet addizzjonali tal-Qorti Ġenerali u tallega li l-Qorti Ġenerali ċaħdet b'mod żbaljat l-eżistenza ta' għajnuna. Peress li l-kunsiderazzjonijiet addizzjonali tal-Qorti Ġenerali fil-punti 84 u 85 tas-sentenza appellata jeżaminaw biss jekk id-deċiżjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza dwar Ġibiltà tirriżultax f'interpretazzjoni differenti, fatt li diġà ġie miċħud iktar 'il fuq (punti 47 *et seq.*), il-partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju ma għandhomx għalfejn jiġu indirizzati.

76. Madankollu, il-Qorti Ġenerali kompliet teżamina jekk kienx hemm xi għajnuna. Possibbilment, fil-punti 84 u 85 il-Qorti Ġenerali tassumi favur il-Kummissjoni li, fid-deċiżjonijiet ikkontestati, il-Kummissjoni assumiet ukoll il-qafas ta' referenza korrett (taxxa progressiva fuq l-impriżi bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ) u, fuq din il-bażi wkoll, affermat

[35] Ara, f'dan ir-rigward, *inter alia*, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

[36] Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58); ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 64 u 65); u tad-29 ta' April 2004, Il-Pajjiżi l-Baxxi vs Il-Kummissjoni (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 u 43).

[37] Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata fiha).

[38] Konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Bobek fil-kawża Il-Belġju vs Il-Kummissjoni (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29).

[39] Sentenza tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107).

l-għajnuna. Altrimenti, eżami ulterjuri tal-komparabbiltà tal-fatti u tal-ġustifikazzjoni ta' differenza fit-trattament ma jagħmilx sens. Il-Qorti Ġenerali ċaħdet ukoll l-eżistenza ta' għajnuna f'dan ir-rigward. Il-Kummissjoni tindirizza dan tal-aħħar biż-żewġ partijiet l-oħra tal-ewwel aggravju. Matul is-seduta, deher ċar li l-Kummissjoni akkużat lill-Qorti Ġenerali b'mod partikolari li ċaħdet kwalunkwe komparabbiltà bejn impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli u dawk bi dħul mill-bejgħ baxx.

a) Sussidjarjament: fuq it-tieni parti tal-ewwel aggravju – fuq it-tqabbil ta' impriżi bi dħul mill-bejgħ ogħla u dawk bi dħul mill-bejgħ iktar baxx

77. Għalhekk, u minħabba li fis-seduta ġie diskuss għal żmien twil bejn il-partijiet, hawnhekk qiegħed jiġi sussidjarjament eżaminat jekk, anki taħt din il-premessa (preżunzjoni tal-qafas ta' referenza korrett mill-Kummissjoni), il-Qorti Ġenerali ċaħditx b'mod korrett l-eżistenza ta' vantaġġ selettiv. Il-Kummissjoni tara żball ta' liġi fil-fatt li l-Qorti Ġenerali ċaħdet komparabbiltà bejn impriżi bi dħul mill-bejgħ iktar baxx u dawk bi dħul mill-bejgħ ogħla billi ħadet bħala bażi objettiv legali ħażin (it-tieni parti tal-ewwel aggravju).

78. Anki din il-parti tal-ewwel aggravju hija infondata. Jekk it-taxxa progressiva fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ hija l-qafas ta' referenza attwali, f'dak il-każ l-implimentazzjoni konsistenti ta' dan il-qafas ta' referenza bl-ebda mod ma hija eċċezzjoni li trid tkun iġġustifikata b'xi mod jew ieħor, iżda r-regola.

79. Barra minn hekk, f'dan il-qafas ta' referenza ma tista' tidher l-ebda differenza fit-trattament mhux ġustifikabbli ta' impriżi f'sitwazzjoni komparabbli. F'dan il-qafas ta' referenza, impriżi tal-bejgħ bl-imnut ikbar u iżgħar ivarjaw minn xulxin speċifikament permezz tad-dħul mill-bejgħ tagħhom u l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja li tirriżulta minnu. Mill-perspettiva tal-Istat Membru, li fil-kawża inkwistjoni ma hijiex manifestament żbaljata (fuq il-koerenza, ara l-punti 53 *et seq.* iktar 'il fuq), dawn ma jinsabux f'sitwazzjoni legalment u fattwalment komparabbli.

80. Il-Kummissjoni, min-naħa l-oħra, evidentement temmen li l-għan ta' taxxa li tiġġenera dħul għall-baġit statali jimplika li kull persuna taxxabbli għandha tkun intaxxata bl-istess ammont (relattiv). Għalhekk, fir-rigward tal-kwistjoni tal-komparabbiltà, il-Qorti Ġenerali kellha tieħu bħala bażi biss l-għan li jinkiseb dħul mit-taxxa. B'rabta ma' dan il-għan, il-livell ta' bejgħ ma huwiex rilevanti, u din hija r-raġuni għaliex tassazzjoni iktar baxxa għal impriżi bi dħul mill-bejgħ baxx ma tistax tkun iġġustifikata.

81. Dan l-argument ma jistax jiġi aċċettat. Fil-kuntest tal-kontroll tal-għajnuna mill-Istat, l-għan ta' taxxa ma jistax ikun limitat għall-ġenerazzjoni ta' dħul. Pjuttost, huwa deċiżiv l-għan speċifiku ta' tassazzjoni tal-leġiżlatur tat-taxxa[40], li jirriżulta mit-tip ta' taxxa u l-istruttura tagħha permezz ta' interpretazzjoni. Fir-rigward ta' taxxa progressiva, tassazzjoni assoluta u relattivament ogħla tal-persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas ogħla hija għan inerenti. Din għalhekk, kif għamlet korrettament il-Qorti Ġenerali, għandha wkoll tiġi kkunsidrata meta tiġi eżaminata l-komparabbiltà.

[40] Il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet bl-istess mod fis-sentenzi tagħha tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punti 48 u 49 – l-għanijiet attribwiti lil sistema fiskali partikolari), tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 55 – fir-rigward tal-għanijiet segwiti mil-leġiżlazzjoni), tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 85), u tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 95 – fir-rigward tas-sistema fiskali inkwistjoni).

82. Fil-punt 89 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li jista' jiġi preżunt li impriża bi dħul mill-bejgħ għoli għandha spejjeż relattivament iktar baxxi minn impriża bi dħul mill-bejgħ baxx minħabba diversi ekonomiji ta' skala u li għalhekk tista' tħallas taxxa ogħla. Dan ukoll ma huwiex legalment oġġezzjonabbli. Kif diġà rrilevat il-Qorti tal-Ġustizzja[41], l-ammont tad-dħul mill-bejgħ jista' ċertament ikun indikatur rilevanti tal-kapaċità ta' ħlas tat-taxxa.

83. Minn naħa, dan huwa sostnut mill-fatt li ma huwiex possibbli li jiġu ġġenerati profitti għolja mingħajr dħul mill-bejgħ għoli, u, min-naħa l-oħra, mill-fatt li normalment il-profitti minn dħul mill-bejgħ addizzjonali (profitt marġinali) jiżdiedu minħabba spejjeż unitarji fissi iktar baxxi. Għalhekk, ma jidhirx irraġonevoli li d-dħul mill-bejgħ jitqies bħala espressjoni tad-daqs jew tal-pożizzjoni fis-suq u tal-profitti potenzjali ta' impriża, *kif ukoll* bħala espressjoni tal-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħha, u li din l-impriża tiġi ntaxxata fuq il-bażi ta' dan il-kriterju[42].

84. Kif ġie rrilevat waqt is-seduta, il-Kummissjoni rriflettiet fit-tul dwar it-tassazzjoni korretta tal-kapaċità ta' ħlas. B'dan il-mod, l-iżvantaġġi ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ ġew identifikati b'mod korrett u possibbilment intwerew alternattivi iktar sensibbli. Dak li għadu miftuħ għall-interpretazzjoni, madankollu, huwa kif dawn il-kunsiderazzjonijiet b'rabta mill-qrib mal-leġiżlazzjoni fiskali jistgħu jintrabtu mad-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat. Il-Kummissjoni lanqas ma wieġbet għal mistoqsija magħmula mill-Qorti tal-Ġustizzja f'dan ir-rigward waqt is-seduta. Jista' jkun li kalkolu tal-profitt ibbażat fuq paragun tal-assi tan-negozju huwa iktar preċiż minn rabta mad-dħul mill-bejgħ nett. Kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, madankollu, id-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat ma jistaqsix dwar is-sistema fiskali iktar sensibbli jew iktar preċiża, iżda dwar il-preferenza selettiva mogħtija lil ċerti impriżi meta mqabbla ma' oħrajn fl-istess sitwazzjoni.

85. Minn dan isegwi li anki t-tieni parti tal-ewwel aggravju hija infondata.

b) Sussidjarjament: fuq it-tielet parti tal-ewwel aggravju –ġustifikazzjoni ta' differenzazzjoni

86. Bit-tielet parti tal-ewwel aggravju, il-Kummissjoni tallega li l-Qorti Ġenerali wettqet żball ta' liġi billi qieset ġustifikazzjonijiet esterni sabiex tiġġustifika differenza fit-trattament.

87. Din il-parti tal-appell hija bbażata fuq il-preżunzjoni żbaljata li hemm differenza fit-trattament ta' persuni taxxabbli komparabbli, għaliex f'dan il-każ biss tqum il-kwistjoni tal-ġustifikazzjoni. Peress li dan ma huwiex il-każ, kif ġie osservat iktar 'il fuq, din il-parti tal-appell ser tiġi eżaminata biss sussidjarjament fil-każ li l-Qorti tal-Ġustizzja, għall-kuntrarju tal-aspettattivi, tikkonstata li s-sitwazzjoni ta' impriża tal-bejgħ bl-imnut b'pereżempju Euro/HUF 50 000 dħul mill-bejgħ nett kull sena u hija komparabbli mas-sitwazzjoni ta' impriża tal-bejgħ bl-imnut b'pereżempju EUR/HUF 200 miljun kull sena.

88. Ikun għalhekk neċessarju li jiġi eżaminat jekk il-Qorti Ġenerali kkunsidratx b'mod żbaljat id-differenza fit-trattament assoċjata mar-rata medja differenti ta' taxxa progressiva bħala ġġustifikata. Kuntrarjament għall-fehma tal-Kummissjoni, ġustifikazzjonijiet oħra minbarra dawk purament fiskali jistgħu jiġu kkunsidrati bħala ġustifikazzjoni ta' differenza fit-trattament. Barra minn hekk, raġunijiet mhux fiskali komprensibbli jistgħu jiġġustifikaw ukoll differenzazzjoni, kif

[41] Sentenzi tat-3 ta' Marzu 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), u tat-3 ta' Marzu 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

[42] Ara l-konklużjonijiet tiegħi fil-kawża Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 101), fil-kawża Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punti 121 *et seq.*), u fil-kawża Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 61).

ġie affermat fil-kawża ANGED, pereżempju, għal raġunijiet ambjentali u raġunijiet marbuta mal-ippjanar tat-territorju fil-kuntest ta' taxxi bbażati fuq is-superfiċi ddedikat għall-bejgħ bl-imnut[43].

89. Fil-każ preżenti, il-Qorti Ġenerali ma ħadet inkunsiderazzjoni l-ebda ġustifikazzjoni żbaljata. Fil-punti 89 u 90 tas-sentenza appellata l-Qorti Ġenerali qieset li r-rata medja tat-taxxa differenti kienet iġġustifikata fl-isfond tal-prinċipju tat-tassazzjoni skont il-kapaċità ta' ħlas u r-ridistribuzzjoni tal-piż tat-taxxa bejn persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas iktar b'saħħitha u persuni taxxabbli b'kapaċità ta' ħlas dgħajfa.

90. Ma hemm l-ebda oġġezzjoni legali għal dan. Lanqas ma jista' jiġi kkonstatat li l-andament tat-tariffa progressiva tat-taxxa fuq is-settur tal-bejgħ bl-imnut Pollakka ma huwiex dovut għal-liġi fiskali stess, iżda jippersegwi finalitajiet lil hinn minnha[44]. Id-daqs tad-dħul mill-bejgħ jindika (għallinqas b'mod mhux manifestament difettuż) ċerta kapaċità ta' ħlas finanzjarja. F'dan ir-rigward, kif turi l-Kummissjoni stess[45] fl-abbozz għal taxxa fuq is-servizzi diġitali, id-dħul mill-bejgħ jista' jitqies bħala indikatur (kemxejn vag) ta' saħħa ekonomika iktar b'saħħitha, u għaldaqstant ta' kapaċità ta' ħlas finanzjarja ikbar.

91. Barra minn hekk, l-idea bbażata fuq il-prinċipju tal-Istat soċjali, li l-Unjoni tirrikonoxxi fl-Artikolu 3(3) TUE, tiġġustifika rata ta' taxxa progressiva li, anki f'termini relattivi, tpoġġi piż ikbar fuq dawk b'kapaċità ta' ħlas finanzjarja iktar b'saħħitha milli fuq persuni taxxabbli li l-kapaċità ta' ħlas finanzjarja tagħhom ma hijiex daqshekk b'saħħitha. Dan japplika fi kwalunkwe każ għal taxxa li tinkludi wkoll persuni fiżiċi, kif inhu l-każ hawnhekk.

92. Sa fejn il-Kummissjoni takkuża lill-Qorti Ġenerali li, fil-punt 106 tas-sentenza appellata, b'mod żbaljat ma rrikonoxxietx l-oneru tal-prova, din l-akkuża hija wkoll irrilevanti. Din l-akkuża hija bbażata fuq il-fehma żbaljata li t-taxxi progressivi bbażati fuq id-dħul mill-bejgħ huma, *per se*, għajnuna ġustifikabbli.

3. Konklużjoni

93. L-ewwel aggravju tal-Kummissjoni għalhekk huwa infondat fl-intier tiegħu.

B. Fuq it-tieni aggravju: interpretazzjoni żbaljata tal-Artikolu 107(1) TFUE fir-rigward tal-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli fl-ewwel sena

94. Bit-tieni aggravju qiegħed jiġi invokat żball ta' liġi fl-applikazzjoni tal-Artikolu 107(1) TFUE sa fejn il-Qorti Ġenerali b'mod żbaljat ma kkunsidratx il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli fl-ewwel sena bħala vantaġġ selettiv.

[43] Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:280, punti 40 *et seq.*); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-233/16, EU:C:2018:280, punti 45 *et seq.*); u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52 *et seq.*).

[44] Ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

[45] Proposta għal Direttiva tal-Kunsill tal-21 ta' Marzu 2018 dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq is-servizzi diġitali fir-rigward tad-dħul li jirriżulta mill-provvista ta' ċerti servizzi diġitali (COM(2018) 148 final).

95. Fil-punt 118 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali ddikjarat li ċerti aġġustamenti ta' taxxa li huma maħsuba biex jieħdu kont ta' sitwazzjonijiet partikolari ma għandhomx jinftiehmu bħala li jagħtu vantaġġ selettiv. Dan japplika anki jekk dan ma jirriżultax min-natura, jiġifieri mill-għan tas-sistema ta' referenza, sakemm id-dispożizzjonijiet inkwistjoni ma jmorrux kontra l-għan tat-taxxa inkwistjoni u ma jkunux diskriminatorji.

96. Fl-aħħar mill-aħħar, dan huwa konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja. Skont din il-ġurisprudenza, inizjalment, sistema ta' taxxa ma hijiex selettiva jekk tista' tiġi applikata mingħajr distinzjoni għall-operaturi ekonomiċi kollha[46]. Anki mill-fatt li sistema tat-taxxa tagħti biss benefiċċju lil dawk l-impriżi li jissodisfaw ir-rekwiżiti tagħha, li fil-każ ineżami hija l-eżistenza ta' telf fis-sena preċedenti, is-selettività tas-sistema ma tistax tiġi kkonstatata[47].

97. Pjuttost, abbażi tal-qafas ta' referenza korrett, għandu jkun hemm differenza fit-trattament ta' impriżi f'sitwazzjoni komparabbli, li ma tkunx tista' tiġi ġġustifikata[48]. Miżura li tikkostitwixxi eċċezzjoni għall-applikazzjoni tas-sistema fiskali ġenerali tista' tkun iġġustifikata jekk l-Istat Membru kkonċernat jirnexxielu juri li din il-miżura tirriżulta direttament mill-prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali tiegħu[49], fejn anki raġunijiet li mhux komprensibbli lil hinn mit-taxxa jistgħu jiġġustifikaw differenzazzjoni korrispondenti fid-dritt fiskali[50].

1. *Parti minn jew eċċezzjoni għas-sistema ta' referenza?*

98. Sa fejn hija kkonċernata liġi ġenerali tat-taxxa, id-determinazzjoni tal-qafas ta' referenza (spiss imsejjaħ ukoll is-sistema ta' referenza) tikkawża diffikultajiet. Dan minħabba li t-taxxa inkwistjoni hija maħluqa biss mil-liġi li għandha tkun is-suġġett ta' kontroll. Mill-perspettiva tal-Kummissjoni, is-sistema ta' referenza għandha tkun tassazzjoni bbażata fuq il-bejgħ mingħajr il-possibbiltà li jittieħed kont tat-telf. B'kuntrast, l-Ungerija u probabbilment ukoll il-Qorti Ġenerali jqisu l-liġi introdotta l-ġdida nnifisha bħala sistema ta' referenza. Din għalhekk tikkonsisti f'taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ bil-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli fl-ewwel sena tat-taxxa introdotta l-ġdida.

[46] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punti 53 *et seq.*); tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23); tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39); tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73); u tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35).

[47] Ara partikolarment f'dan is-sens is-sentenzi tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punti 24); tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 94); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 59); u tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

[48] Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58); ara, f'dan is-sens, is-sentenzi tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 64 u 65); u tad-29 ta' April 2004, L-Olanda vs Il-Kummissjoni (C-159/01, EU:C:2004:246, punti 42 u 43).

[49] Sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 u l-ġurisprudenza ċċitata).

[50] Ara s-sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16 u C-237/16, EU:C:2018:280, punti 40 *et seq.*); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punt 45 *et seq.*); u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), punti 52 *et seq.*); li fihom dan ġie affermat għal raġunijiet ambjentali u marbuta mal-ippjanar tat-territorju fil-kuntest ta' taxxi bbażati fuq is-superfiċi ddedikat għall-bejgħ bl-imnut.

99. Fil-każ tal-aħħar, għandha titwettaq verifika ta' koerenza tal-liġi tat-taxxa nazzjonali biss (dwar dan ara, fid-dettall, il-punti 53 *et seq.* iktar 'il fuq). Fl-ewwel każ, ikun jiddependi fuq jekk persuni taxxabbli bi jew mingħajr telf humiex f'sitwazzjoni komparabbli u, jekk iva, jekk l-Istat Membru kkonċernat jistax juri li l-eċċezzjoni hija ġġustifikata. Fl-opinjoni tal-Kummissjoni, huwa mbagħad ikollu biss ċerti raġunijiet għal ġustifikazzjoni.

100. Madankollu, il-kwistjoni dwar jekk il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli għandhiex titqies bħala parti mis-sistema ta' tassazzjoni jew bħala eċċezzjoni għaliha, ma tistax tingħata risposta b'ċarezza suffiċjenti. F'sistema ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq il-profitt, il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli bla dubju titqies bħala parti mis-sistema ta' tassazzjoni. F'taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ, wieħed jista' jitkellem dwar eċċezzjoni fis-sistema, bħalma tagħmel il-Kummissjoni. Min-naħa l-oħra, il-leġiżlatur Ungeriż uża din l-"eċċezzjoni" bħala l-punt tat-tluq għas-sistema tiegħu ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għall-ewwel sena. Għalhekk, hija tagħmel ukoll parti mis-sistema mill-bidu nett.

101. L-isfond tas-sistema nazzjonali inkwistjoni huwa fl-aħħar mill-aħħar li jitnaqqsu l-effetti ta' taxxa fuq l-introjtu bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ għal impriżi li, minkejja d-dħul mill-bejgħ għoli fis-sena li fiha ġiet introdotta t-taxxa, għamlu telf fis-sena ta' qabel u issa qed jaffaċċjaw taxxa ġdida mhux relatata mal-profitt fis-sena kurrenti. Din ma hija xejn għajr dispożizzjoni tranżitorja, kif issostni wkoll l-Ungerija, sabiex jittaffew l-effetti speċifiċi tat-taxxa fuq ir-reklamar għall-ewwel sena tat-taxxa mil-lat tal-proporzjonalità, b'mod partikolari peress li t-taxxa fuq ir-reklamar ġiet introdotta fis-sena kurrenti.

102. Wara osservazzjoni iktar mill-qrib, din id-dispożizzjoni tranżitorja tieħu kont ukoll ta' wħud mit-tħassib tal-Kummissjoni. B'konnessjoni mal-ewwel aggravju (tariffa progressiva), il-Kummissjoni dejjem targumenta li taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ ma hijiex xierqa sabiex tintaxxa persuni taxxabbli skont il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja, għaliex anki impriżi bi dħul mill-bejgħ għoli jista' jkollhom biss profitti baxxi u xorta jkollhom iħallsu t-taxxi. Hawnhekk, nuqqas ta' kapaċità ta' ħlas tas-sena preċedenti huwa kkunsidrat proporzjonalment fl-ewwel sena ta' taxxa.

103. Għaldaqstant, bil-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli, li hija limitata għall-ewwel sena ta' taxxa, issir rikonċiljazzjoni bejn żewġ sistemi tat-taxxa għal perijodu limitat ta' żmien (jiġifieri tranżitorju), jiġifieri taxxa fuq il-kumpanniji bbażata fuq il-profitt jew taxxa fuq l-introjtu u taxxa fuq ir-reklamar ibbażata fuq id-dħul mill-bejgħ (jiġifieri indipendenti mill-profitt). Madankollu, insibha diffiċli sabiex nirreferi għal rikonċiljazzjoni meħtieġa legalment bejn żewġ sistemi tat-taxxa bħala eċċezzjoni għal sistema ta' referenza. Pjuttost, hija parti mis-sistema ta' referenza (irrikonċiljata).

104. Rikonċiljazzjoni bħal din teżisti wkoll fis-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji fl-Ungerija. Hawnhekk, it-taxxa fuq ir-reklamar, kif issostni l-Ungerija, tista' titnaqqas mill-ammont taxxabbli tat-taxxa fuq il-kumpanniji. Naturalment, dawk l-impriżi biss li jagħmlu profitti "jibbenefikaw" minn dan. Interpretazzjoni ta' dan bħala eċċezzjoni fis-sistema tat-taxxa fuq il-kumpanniji li teħtieġ tkun iġġustifikata, madankollu, x'aktarx ma tkunx evidentement xierqa. Ma nifhimx għaliex għandha tapplika xi ħaġa differenti għar-regola ta' rikonċiljazzjoni, fis-sistema tat-taxxa fuq ir-reklamar, anki jekk tidħol fis-seħħ biss għal sena. Barra minn hekk, kif tissottometti l-Ungerija, il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli hija maħsuba sabiex tikkumpensa għall-"iżvantaġġ" ta' impriżi b'telf li ma jistgħux jitolbu t-taxxa fuq ir-reklamar minħabba nuqqas ta' profitt fil-kuntest tat-taxxa fuq il-kumpanniji jew tat-taxxa fuq l-introjtu.

105. Peress li d-deċiżjoni dwar jekk issa l-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli għandhiex titqies bħala parti mis-sistema ta' referenza jew bħala eċċezzjoni għas-sistema ta' referenza essenzjalment tiddependi l-aktar fuq kif jinftiehem id-dritt nazzjonali minn naħa u fuq liema livell jittieħed bħala l-punt tat-tluq min-naħa l-oħra, il-portata tat-test ta' vantaġġ selettiv ma għandhiex tiddependi fuq din il-klassifikazzjoni. Pjuttost, it-test għandu jsir b'mod uniformi sabiex din id-delimitazzjoni tkun tista' titħalla miftuħa.

2. Verifika tal-koerenza wkoll għal eċċezzjonijiet għas-sistema ta' referenza

106. Għalhekk nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja twettaq biss verifika ta' koerenza għal dispożizzjonijiet ġenerali fi ħdan liġi tat-taxxa fir-rigward tas-sovranità fiskali tal-Istati Membri fiż-żewġ każijiet (kemm jekk bħala parti mis-sistema ta' referenza li għadha kemm ġiet maħluqa jew bħala eċċezzjoni għas-sistema ta' referenza). Dan minħabba li d-differenzazzjonijiet ġenerali li japplikaw mingħajr distinzjoni għal kulħadd [51] u jkopru biss lil persuni taxxabbli li jissodisfaw il-kriterji [52] u li huma f'sistema ta' taxxa koerenti, normalment ma jistgħux jikkostitwixxu vantaġġ selettiv [53]. F'dan ir-rigward, id-differenzazzjonijiet ġenerali ta' liġi tat-taxxa jirrappreżentaw biss miżuri selettivi jekk ma jkunu bbażati fuq ebda bażi razzjonali fir-rigward tal-għan tal-liġi u għalhekk ma jistgħux jiġu spjegati.

107. Skont dawn il-kriterji ta' eżami inqas stretti, vantaġġ selettiv jista' jiġi kkunsidrat biss jekk, minn naħa, il-miżura (hawnhekk il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli) tintroduċi distinzjonijiet bejn operaturi ekonomiċi li ma għadhomx komprensibbli. Dan ikun il-każ, pereżempju, jekk il-persuni taxxabbli jkunu manifestament jinsabu, fid-dawl tal-għan segwit mis-sistema fiskali, f'sitwazzjoni fattwali u legali paragunabbli [54].

108. Skont il-ġurisprudenza, anki jekk din il-kundizzjoni hija ssodisfatta, min-naħa l-oħra, il-vantaġġ jista' jkun iġġustifikat min-natura jew mill-għan ġenerali tas-sistema li jagħmel parti minnha. Dan jiġi partikolarment ikkunsidrat meta sistema fiskali tkun ibbażata direttament fuq prinċipji fundamentali jew prinċipali tas-sistema fiskali nazzjonali [55] li, minħabba l-awtonomija fiskali tal-Istat Membru, iridu jinftiehmu biss fl-ambitu tal-kontroll tal-koerenza. Barra minn hekk, raġunijiet mhux fiskali komprensibbli jistgħu jiġġustifikaw ukoll differenzazzjoni, kif ġie affermat fil-kawża ANGED, pereżempju raġunijiet ambjentali u raġunijiet marbuta mal-ippjanar tat-territorju fil-kuntest ta' taxxi bbażati fuq is-superfiċi ddedikat għall-bejgħ bl-imnut [56].

[51] Ara, *inter alia*, is-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 53 *et seq.*), tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23), tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39), tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), u tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35).

[52] Ara, *inter alia*, f'dan ir-rigward, is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

[53] Ara l-konklużjonijiet preċedenti tiegħi fil-kawża Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 150).

[54] Ara s-sentenzi tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Aer Lingus u Ryanair Designated Activity (C-164/15 P u C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 51); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group *et* (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 54); tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punti 49 u 58); tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35); tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19); tad-29 ta' Marzu 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42); u tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

[55] Ara s-sentenzi tat-18 ta' Lulju 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22); tat-8 ta' Settembru 2011, Paint Graphos (C-78/08 sa C-80/08, EU:C:2011:550, punti 65 u 69); f'dan is-sens ara wkoll, *inter alia*, is-sentenzi tad-9 ta' Ottubru 2014, Ministerio de Defensa u Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42 u 43); tal-15 ta' Novembru 2011, Il-Kummissjoni u Spanja vs Government of Gibraltar u Ir-Renju Unit (C-106/09 P u C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145); tat-8 ta' Novembru 2001, Adria-Wien Pipeline u Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42); u tat-2 ta' Lulju 1974, L-Italja vs Il-Kummissjoni (173/73, EU:C:1974:71, punt 33).

[56] Sentenzi tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-236/16 u C-237/16, EU:C:2018:291, punti 40 *et seq.*); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punti 45 *et seq.*); u tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52 *et seq.*).

109. Fl-aħħar mill-aħħar il-Qorti Ġenerali wettqet tali verifika tal-koerenza. Hija eżaminat b'mod korrett jekk is-sistema hijiex diskriminatorja jew jekk tistax tiġi spjegata f'termini tas-sistema ta' taxxa (u għalhekk mhux kuntrarja għall-għan tat-taxxa inkwistjoni). Peress li l-fatt li t-telf fis-sena preċedenti huwa kriterju oġġettiv u l-impriżi b'telf u bi profitti fis-sena preċedenti jvarjaw f'termini tal-kapaċità tagħhom li jkunu kapaċi jġorru taxxa addizzjonali indipendentement mill-qligħ, il-Qorti Ġenerali ċaħdet b'mod korrett vantaġġ selettiv fil-punt 122 tas-sentenza appellata.

110. Jekk, min-naħa l-oħra, il-Kummissjoni trid tiddeduċi l-effett diskriminatorju biss mill-fatt li meta l-liġi ġiet adottata f'nofs l-2014 kien diġà ċar liema impriżi kellhom telf fl-2013, dan ma huwiex konvinċenti. Minn naħa, dan jippreżupponi li d-dikjarazzjonijiet tat-taxxa rilevanti fl-Ungerija għandhom jiġu sottomessi sa dan il-mument, li jiddependi fuq il-liġi proċedurali tat-taxxa nazzjonali u huwa lil hinn mill-għarfien tal-Qorti tal-Ġustizzja. Min-naħa l-oħra, huwa pjuttost improbabbli li l-leġiżlatur ikun diġà jaf dawn iċ-ċifri. Fil-proċedura kollha ma hemm xejn li jissuġġerixxi li din is-sistema kellha "tiffavorixxi" b'mod immirat ċerti impriżi.

111. L-argument tal-Kummissjoni li l-kunsiderazzjoni tat-telf hija inkompatibbli ma' taxxa bbażata fuq id-dħul mill-bejgħ indipendentement mill-profitt ukoll ma huwiex konvinċenti. Dispożizzjoni tranżitorja li, mill-perspettiva tal-proporzjonalità, ittaffi l-effetti speċifiċi tat-taxxa fuq ir-reklamar indipendentement mill-profitt għall-ewwel sena ta' taxxa għal impriżi b'telf fis-sena preċedenti, ma hijiex inkompatibbli. Kif diġà ġie rrilevat (ara l-punti 103 *et seq.* iktar 'il fuq), dak li huwa rilevanti huwa r-rikonċiljazzjoni ta' żewġ sistemi ta' tassazzjoni matul perijodu tranżitorju.

112. Il-konstatazzjoni ta' diskriminazzjoni minħabba l-fatt li t-telf jiġi kkunsidrat biss fl-ewwel sena ta' taxxa fuq ir-reklamar u mhux ukoll fis-snin sussegwenti, kif tipprova tagħmel il-Kummissjoni, ma tkunx qiegħda tirrikonoxxi b'mod korrett l-iskop ta' dispożizzjoni tranżitorja. Dan *per se* huwa mmirat għal perijodu limitat ta' żmien. Barra minn hekk, fil-punt 123 tas-sentenza appellata, il-Qorti Ġenerali tiddikjara b'mod korrett li l-prinċipju tal-perjodiċità applikabbli fil-leġiżlazzjoni fiskali jippermetti sistemi differenti għal perijodi ta' taxxa differenti. Is-sitwazzjonijiet li jeżistu f'perijodi ta' tassazzjoni differenti diġà ma humiex komparabbli ma' xulxin f'dan ir-rigward.

113. Lanqas ma hija konvinċenti l-fehma tal-Kummissjoni li impriżi bi profitti u impriżi b'telf fis-sena preċedenti huma komparabbli fl-aspetti kollha fir-rigward tal-għan tat-taxxa fuq ir-reklamar. Kif ġie rrilevat fil-punti 55 *et seq.* iktar 'il fuq, l-għan tat-taxxa fuq ir-reklamar strutturata b'mod progressiv jikkonsisti f'ċerta ridistribuzzjoni tal-piż tat-taxxa skont il-kapaċità ta' ħlas finanzjarja, li hija ddeterminata fuq il-bażi tad-dħul mill-bejgħ. Il-preżunzjoni tal-leġiżlatur Ungeriż, li impriżi b'telf fis-sena preċedenti minħabba likwidità iktar baxxa jew riżervi finanzjarji iktar baxxi huma iktar affettwati permezz ta' taxxa indipendentement mill-profitt minn kumpaniji bi profitti fis-sena preċedenti, hija plawsibbli. Mill-perspettiva tal-Istat Membru, li fil-kawża inkwistjoni ma hijiex manifestament żbaljata, dawn ma jinsabux f'sitwazzjoni legalment u fattwalment komparabbli.

3. Sussidjarjament: ġustifikazzjoni tal-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli

114. Barra minn hekk, trattament differenti jkun ukoll iġġustifikat abbażi ta' sitwazzjonijiet differenti tal-bidu taż-żewġ gruppi ta' tqabbil fl-ewwel sena tat-taxxa fuq ir-reklamar.

115. Kif enfasizzat[57] ukoll il-Qorti tal-Ġustizzja fis-sentenza World Duty Free Group, il-fattur determinanti huwa biss l-evalwazzjoni tad-differenza fit-trattament fir-rigward tal-għan segwit mil-liġi. Madankollu, f'dan ir-rigward ma jiġux ikkunsidrati biss l-għanijiet espressament iddikjarati fil-liġi nazzjonali iżda wkoll l-għanijiet li għandhom jinstiltu mil-liġi nazzjonali permezz ta' interpretazzjoni[58]. Inkella, wieħed ikun jiddependi biss fuq teknika leġiżlattiva, għalkemm fid-dritt dwar l-għajnuna mill-Istat, interventi mill-Istat għandhom jiġu evalwati skont l-effetti tagħhom u irrispettivament mit-tekniki użati[59].

116. It-tnaqqis tal-effetti tat-taxxa indipendentement mill-profitt reċentement introdotta fuq impriżi b'nuqqas ta' profitt fis-sena preċedenti huwa oġġettivament iġġustifikat fid-dawl tal-għanijiet tat-taxxa fuq ir-reklamar. Jekk dan għandux jiġi interpretat bħala għan fiskali intern jew għan estern huwa irrilevanti, peress li kif ġie ddikjarat fil-punti 88 *et seq.* dan ma jipproduċi ebda effett. Id-diffikultajiet għandhom jittaffew permezz ta' taxxa addizzjonali għal impriżi b'telf fis-sena preċedenti. B'dan il-mod titqies il-kapaċità mnaqqsa tal-persuna taxxabbli li tkun kapaċi tħallas taxxa addizzjonali indipendentement mill-profitt.

4. *Konklużjoni*

117. Il-possibbiltà ta' tnaqqis tat-telf mill-valur taxxabbli għall-ewwel sena tat-taxxa hija komprensibbli u ma hijiex arbitrarja. It-trattament differenti assoċjat ta' imprendituri fl-ewwel sena tat-taxxa fuq ir-reklamar għalhekk ma huwiex vantaġġ selettiv. F'dan ir-rigward, ma jista' jiġi kkonstatat ebda żball ta' liġi min-naħa tal-Qorti Ġenerali. Għaldaqstant, it-tieni aggravju tal-Kummissjoni huwa wkoll infondat.

VI. Fuq l-ispejjeż

118. Skont l-Artikolu 184(2) tar-Regoli tal-Proċedura tal-Qorti tal-Ġustizzja, meta appell ma jkunx fondat, il-Qorti tal-Ġustizzja għandha tiddeċiedi dwar l-ispejjeż. Skont l-Artikolu 138(1) tal-istess regoli, applikabbli għall-proċedura ta' appell skont l-Artikolu 184(1) tagħhom, il-parti li titlef il-kawża għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż, jekk dawn ikunu ntalbu. Peress li l-Kummissjoni tilfet, hija għandha tiġi kkundannata għall-ispejjeż.

119. Skont l-Artikolu 184(1) moqri flimkien mal-Artikolu 140(1), ir-Repubblika tal-Polonja, bħala intervenjenti, għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.

[57] Sentenza tal-21 ta' Diċembru 2016, Il-Kummissjoni vs World Duty Free Group (C-20/15 P u C-21/15 P, EU:C:2016:981, punti 54, 67 u 74).

[58] Ara wkoll is-sentenza tad-19 ta' Diċembru 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 45); ara, b'mod differenti, is-sentenza tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punti 52, 59 u 61) – għalkemm it-taxxa kienet ibbażata wkoll fuq l-idea ta' tassazzjoni bbażata fuq il-kapaċità ta' ħlas, il-Qorti tal-Ġustizzja eżaminat biss ir-raġunijiet espressament imsemmija fil-preambolu li ma humiex marbuta mat-taxxa iżda mal-"protezzjoni tal-ambjent" u mal-"ippjanar tat-territorju".

[59] Sentenzi tat-28 ta' Ġunju 2018, Andres (Falliment Heitkamp BauHolding) vs Il-Kummissjoni (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 91); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 47); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-234/16 u C-235/16, EU:C:2018:281, punt 40); tas-26 ta' April 2018, ANGED (C-233/16 u C-237/16, EU:C:2018:280, punt 35); u tat-22 ta' Diċembru 2008, British Aggregates vs Il-Kummissjoni (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 89).

VII. Konklużjoni

120. Fid-dawl tal-kunsiderazzjonijiet preċedenti, nipproponi li l-Qorti tal-Ġustizzja tiddeċiedi kif ġej:

1. L-appell tal-Kummissjoni għandu jiġi miċħud.

2. Il-Kummissjoni Ewropea hija kkundannata tbati l-ispejjeż tagħha kif ukoll dawk sostnuti mill-Ungerija.

3. Ir-Repubblika tal-Polonja għandha tbati l-ispejjeż rispettivi tagħha.