



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

16. marts 2021*

»Appel – artikel 107, stk. 1, TEUF – statsstøtte – ungarsk afgift på den omsætning, der er forbundet med reklamer – kriterier ved fastlæggelsen af referencesystemet – satsernes progressivitet – overgangsbestemmelse om delvist fradrag af fremførte underskud – spørgsmålet, om der foreligger selektiv karakter«

I sag C-596/19 P,

angående appel i henhold til artikel 56 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol, iværksat den 6. august 2019,

Europa-Kommissionen ved V. Bottka og P.-J. Loewenthal samt ved K. Herrmann, som befuldmægtigede,

appellant,

de øvrige parter i appelsagen:

Ungarn ved M.Z. Fehér og G. Koós, som befuldmægtigede,

sagsøgt i første instans,

Republikken Polen ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,

intervenient i første instans,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin og N. Wahl, samt dommerne M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb og N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 1. september 2020,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. oktober 2020,

* Processprog: ungarsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Med sit appelskrift har Europa-Kommissionen nedlagt påstand om ophævelse af Den Europæiske Unions Rets dom af 27. juni 2019, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17, herefter »den appellerede dom«, EU:T:2019:448), hvorved Retten annullerede Kommissionens afgørelse (EU) 2017/329 af 4. november 2016 om foranstaltning SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) gennemført af Ungarn om afgifter på reklameomsætning (EUT 2017, L 49, s. 36, herefter »den omtvistede afgørelse«).

Tvistens baggrund

- 2 Retten fremstillede tvistens baggrund i den appellerede doms præmis 1-32. De kan sammenfattes som følger.
- 3 Den 11. juni 2014 vedtog Ungarn lov nr. XXII af 2014 om afgift på reklame (herefter »reklameafgiftsloven«). Denne lov trådte i kraft den 15. august 2014 og indførte en ny særlig afgift, der var trinvis progressiv, på indtægter fra publicering af reklamer i Ungarn (herefter »den omhandlede afgiftsforanstaltning«). I forbindelse med den undersøgelse af reklameafgiftsloven, som Kommissionen foretog i forbindelse med statsstøttekontrollen, anførte de ungarske myndigheder, at formålet med afgiften var at fremme princippet om offentlig byrdefordeling.
- 4 I henhold til denne lov er enhver, der publicerer reklamer, undergivet den omhandlede afgiftsforanstaltning. Erhvervsdrivende, der publicerer reklamer, såsom skrevne nyhedsorganer, audiovisuelle medier eller plakatopsættere, med undtagelse af annoncører, dvs. bestillere af reklameannoncer, og reklamebureauer, som fungerer som mellemmænd i forhold til annoncører og dem, der publicerer reklamen. Grundlaget for den omhandlede foranstaltning er den nettoomsætning i et regnskabsår, der hidrører fra publicering af reklamer. Denne afgift opkræves ud over de eksisterende skatter og -afgifter, bl.a. selskabsskat. Dens territoriale anvendelsesområde omfatter Ungarn.
- 5 Skalaen med den omhandlede afgiftsforanstaltnings satser blev defineret som følger:
 - 0% for en omsætning på under 0,5 mia. ungarske forint (HUF) (ca. 1 400 000 EUR)
 - 1% for en omsætning på mellem 0,5 mia. HUF og 5 mia. HUF (ca. 14 mio. EUR)
 - 10% for en omsætning på mellem 5 mia. HUF og 10 mia. HUF (ca. 28 mio. EUR)
 - 20% for en omsætning på mellem 10 mia. HUF og 15 mia. HUF (ca. 42 mio. EUR),
 - 30% for en omsætning på mellem 15 mia. HUF og 20 mia. HUF (ca. 56 mio. EUR)
 - 40% for en omsætning på over dette sidstnævnte beløb, idet denne sidstnævnte sats blev forhøjet til 50% den 1. januar 2015.
- 6 Reklameafgiftsloven bestemte ligeledes, at afgiftspligtige, hvis overskud før skat i regnskabsåret 2013 var nul eller negativt, kunne fradrage 50% af underskud fremført fra tidligere regnskabsår i deres afgiftsgrundlag for 2014 (herefter »ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud«).

- 7 Ved afgørelse af 12. marts 2015 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure på statsstøtteområdet i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende reklameafgiftsloven, hvorved den fandt, at den omhandlede afgiftsforanstaltning progressive karakter og ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud udgjorde statsstøtte. I afgørelsen fastslog Kommissionen, at de progressive satser indførte en sondring mellem virksomheder med en høj omsætning fra reklamer, dvs. større virksomheder, og virksomheder med en lav omsætning fra reklamer, dvs. mindre virksomheder. Ifølge denne institution medførte den omhandlede afgiftsforanstaltning en selektiv fordel for disse virksomheder. Kommissionen fandt ligeledes, at ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud indebar en selektiv fordel, der udgjorde statsstøtte.
- 8 Kommissionen udstedte ved den samme afgørelse et påbud til de ungarske myndigheder om at indstille den omhandlede afgiftsforanstaltning i henhold til artikel 11, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af [...] artikel 108 [TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1).
- 9 Efterfølgende ændrede Ungarn foranstaltningen ved lov nr. LXII af 2015, der blev vedtaget den 4. juni 2015 (herefter »loven af 2015«). Skalaen med progressive satser for den omhandlede foranstaltning, der bestod af seks kategorier fra 0-50%, blev erstattet af følgende skala, som bestod af to afgiftssatser:
 - 0% for en omsætning på under 100 mio. HUF (ca. 280 000 EUR)
 - 5,3% for en omsætning på over dette sidstnævnte beløb.
- 10 Den 4. november 2016 afsluttede Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure ved at vedtage den omtvistede afgørelse.
- 11 I denne afgørelses artikel 1 konkluderede Kommissionen, at den omhandlede afgiftsforanstaltning progressive karakter, herunder i den affattelse, der følger af loven af 2015, samt ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud udgjorde statsstøtte. Ifølge Kommissionen var denne støtte blevet indført ulovligt i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF og var desuden uforenelig med det indre marked i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF. I den omtvistede afgørelses artikel 4 pålagde Kommissionen Ungarn at tilbagesøge det støttebeløb, der var blevet erklæret uforeneligt med det indre marked, hos støttemodtagerne.
- 12 I denne forbindelse skulle de ungarske myndigheder fra de virksomheder, der havde haft reklameomsætning i perioden fra ikrafttrædelsen af reklameafgiftsloven til enten den dato, hvor den omhandlede afgiftsforanstaltning blev afskaffet eller til den dato, hvor den blev erstattet af en ordning, som var fuldt ud i overensstemmelse med EU-statsstøttereglerne, tilbagesøge forskellen mellem på den ene side den afgift, som virksomhederne skulle have betalt i henhold til det referencesystem, der bestod i et afgiftssystem med en enkelt sats, der blev fastsat til 5,3%, medmindre de ungarske myndigheder fastsatte en anden sats, og på den anden side den afgift, som virksomhederne allerede havde betalt eller skulle betale. I det omfang forskellen mellem disse to beløb var positiv, skulle dette beløb tilbagesøges, inklusive renter fra den dato, hvor afgiften skulle betales.
- 13 Kommissionen anførte imidlertid, at tilbagesøgning var uforuden, såfremt Ungarn afskaffede afgiftssystemet med tilbagevirkende kraft fra datoen for indførelsen af systemet i 2014. Fremadrettet, f.eks. fra 2017, kunne Ungarn så indføre et afgiftssystem, som ikke er progressivt, og som ikke skelner mellem de økonomiske aktører, som er underlagt afgiften.
- 14 Kommissionen fandt i det væsentlige, at den omhandlede afgiftsforanstaltning skulle kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, af følgende grunde.

- 15 For det første hvad angår spørgsmålet, om den omhandlede foranstaltning kan tilregnes staten og er finansieret ved statsmidler, fastslog Kommissionen, at Ungarn gennem vedtagelsen af reklameafgiftsloven havde givet afkald på afgifter, som landet ellers skulle opkræve fra virksomheder med en lav reklameomsætning, dvs. mindre virksomheder, hvis de havde været underlagt det samme afgiftsniveau som virksomheder med en højere omsætning, dvs. større virksomheder.
- 16 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om en fordel, anførte Kommissionen, at foranstaltninger, som reducerer de byrder, som normalt påhviler virksomheder, i lighed med positive ydelser giver en fordel. I det foreliggende tilfælde gælder, at som følge af en sådan væsentligt lavere gennemsnitlig afgiftssats mindskes den afgift, som virksomheder med lav omsætning skal betale sammenlignet med virksomheder med en høj omsætning, og dette udgør en fordel for mindre virksomheder over for større virksomheder.
- 17 Kommissionen tilføjede, at ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud ligeledes udgjorde en fordel, eftersom den ville mindske afgiftsbyrden for virksomheder med fremførte underskud, som ikke havde overskud i 2013, i forhold til afgiftsbyrden for de øvrige virksomheder, der ikke kunne drage fordel af denne ordning.
- 18 I forbindelse med undersøgelsen af den omhandlede afgiftsforanstaltnings selektive karakter anførte Kommissionen først, at det referencesystem, som danner grundlag for argumentationen, svarede til den særlige afgift på omsætning, der hidrører fra visning af reklamer. Kommissionen fandt imidlertid ikke, at reklameafgiftens progressive struktur kunne udgøre en del af dette referencesystem. For at dette sidstnævnte system ikke i sig selv kunne anses for at udgøre statsstøtte, anførte Kommissionen, at det skulle opfylde to betingelser, dvs. for det første, at det var baseret på en enhedssats for alle reklameindtægter, og for det andet, at det ikke indeholdt elementer, der kunne give visse virksomheder en selektiv fordel.
- 19 Kommissionen fandt derefter, at den progressive afgiftsstruktur i det foreliggende tilfælde, for så vidt som den indebar, at der på virksomhederne blev anvendt ikke alene forskellige marginale afgiftssatser, men ligeledes forskellige gennemsnitlige afgiftssatser, udgjorde en undtagelse fra det referencesystem, der bestod af en reklameafgift, som blev pålagt alle økonomiske operatører, der publicerede reklamer i Ungarn, med en og samme sats.
- 20 Denne institution fandt endvidere, at ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud, som var forbeholdt virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, også afveg fra det referencesystem, der var kendetegnet ved en afgift, der var baseret på omsætningen. I denne forbindelse kan virksomhedernes omkostninger ifølge Kommissionen ikke fradrages i afgiftsgrundlaget i modsætning til, hvad der gælder for afgifter baseret på overskuddet. Denne ordning indførte en vilkårlig sondring mellem to grupper af virksomheder, som imidlertid befinder sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation, nemlig for det første virksomheder, der havde fremførte underskud for tidligere regnskabsår, og som ikke havde overskud i 2013, og for det andet virksomheder, der havde overskud i dette regnskabsår. Muligheden for delvist fradrag af de underskud, der forelå på tidspunktet for vedtagelsen af reklameafgiftsloven, udgør nødvendigvis selektivitet, da muligheden for dette fradrag vil begunstige visse virksomheder med betydelige fremførte underskud, navnlig på grund af deres akkumulering i de foregående år.
- 21 Endelig fandt Kommissionen, at reklameafgiftsloven, som ændret ved loven af 2015, indførte en afgift baseret på de samme principper og med samme kendetegn som den oprindelige version. Den konkluderede på denne baggrund, at den afgift, der fulgte af denne ændrede lov, havde kendetegn, der var identiske med dem, der oprindeligt førte til identificeringen af statsstøtte.
- 22 Den 16. maj 2017 vedtog Ungarn lov nr. XLVII af 2017 om ændring af reklameafgiftsloven. Denne lov ophævede i det væsentlige reklameafgiften med tilbagevirkende kraft.

Sagen for Retten og den appellerede dom

- 23 Den 16. januar 2017 anlagde Ungarn søgsmål til prøvelse af den omtvistede afgørelse. Ved særskilt dokument indleveret samme dag indgav Ungarn en begæring om udsættelse af gennemførelsen, hvilken begæring blev forkastet ved kendelse afsagt af Rettens præsident den 23. marts 2017, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17 R, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:203).
- 24 Ved afgørelse af 30. maj 2017 tillod formanden for Rettens Niende Afdeling Republikken Polen at intervenere til støtte for Ungarns påstande.
- 25 Ungarn fremsatte til støtte for søgsmålet tre anbringender om for det første, at den omhandlede afgiftsforanstaltning med urette var blevet kvalificeret som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, for det andet en tilsidesættelse af begrundelsespligten og for det tredje magtfordrejning.
- 26 Ved den appellerede dom tog Retten det første af disse anbringender til følge, idet den fastslog, at Kommissionen med urette havde fundet, at den omhandlede afgiftsforanstaltning og ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud udgjorde selektive fordele. Retten annullerede derfor den omtvistede afgørelse uden at tage stilling til de øvrige anbringender.

Retsforhandlingerne for Domstolen og parternes påstande

- 27 Kommissionen har med sin appel nedlagt følgende påstande:
- Den appellerede dom ophæves.
 - Der træffes endelig afgørelse i sagen, idet Ungarns andet og tredje anbringende til prøvelse af den omtvistede afgørelse forkastes, og Ungarn tilpligtes at betale sagsomkostningerne.
 - Subsidiært hjemvises sagen til Retten med henblik på, at denne tager stilling til de anbringender, der endnu ikke er behandlet.
- 28 Ungarn har, støttet af Republikken Polen, nedlagt følgende påstande:
- Appellen forkastes.
 - Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

Om appellen

- 29 Kommissionen har fremsat to anbringender til støtte for sin appel.

Det første anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Retten fastslog, at den omhandlede afgiftsforanstaltnings progressive karakter ikke medførte en selektiv fordel

- 30 Med det første anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF ved at fastslå, at den omhandlede afgiftsforanstaltnings progressive karakter ikke medførte en selektiv fordel for virksomheder med en lav omsætning forbundet med publicering af reklamer. Ifølge denne institution begik Retten en retlig fejl ved fortolkningen og anvendelsen af hvert af de tre trin i analysen af denne foranstaltnings selektivitet. Kommissionen har i denne forbindelse først anført, at det var med urette, at Retten fastslog, at satsernes progressivitet var en del af det referencesystem, i forhold til hvilket den pågældende afgiftsforanstaltnings selektivitet skulle vurderes. Kommissionen har

dernæst gjort gældende, at Retten ikke kunne undersøge sammenligneligheden af de virksomheder, der var undergivet den nævnte foranstaltning, i lyset af et andet formål end denne foranstaltnings afgiftsmæssige formål. Endelig har Kommissionen gjort gældende, at det var med urette, at Retten i forbindelse med analysen af begrundelsen for den samme foranstaltning lagde et formål, nemlig formålet om omfordeling, som ikke er uløseligt forbundet med den nævnte foranstaltning, til grund.

- 31 Ungarn og Republikken Polen har bestridt denne argumentation.
- 32 Indledningsvis bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er medlemsstaternes indgriben på områder, der ikke er harmoniseret i EU ikke udelukket fra anvendelsesområdet for bestemmelserne i EUF-traktaten om kontrol af statsstøtte (jf. i denne retning dom af 22.6.2006, Belgien og Forum 187 mod Kommissionen, C-182/03 og C-217/03, EU:C:2006:416, præmis 81). Medlemsstaterne skal således afholde sig fra at vedtage afgiftsforanstaltninger, der kan udgøre statsstøtte, som er uforenelig med det indre marked.
- 33 I denne forbindelse følger det ligeledes af Domstolens faste praksis, at en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (jf. bl.a. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 Hvad angår betingelsen om, at fordelingen skal være selektiv, som er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, følger det af en ligeså fast praksis fra Domstolen, at denne betingelse indebærer en stillingtagen til, om den omhandlede nationale foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation og således er udsat for en forskellig behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (dom af 19.12.2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Når den pågældende foranstaltning er tilsigtet som en generel støtteforanstaltning og ikke en individuel støtte, påhviler det Kommissionen at godtgøre, at denne foranstaltning, selv om den indebærer en generel fordel, tildeler fordele alene for visse virksomheder eller visse erhvervssektorer (jf. i denne retning bl.a. dom af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 49).
- 36 Hvad navnlig angår nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Et indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger, anses således bl.a. for statsstøtte (jf. i denne retning dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13 og 14, og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71 og 72). Derimod udgør en skattemæssig fordel, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke en sådan støtte som omhandlet i denne bestemmelse (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, P, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

- 37 I denne sammenhæng skal Kommissionen for at kvalificere en national skatte- eller afgiftsforanstaltning som »sektiv« først identificere referencesystemet, eller hvad der er den »normale« skatteordning i den pågældende medlemsstat, og derefter godtgøre, at den omhandlede afgiftsforanstaltning udgør en afvigelse fra referencesystemet, for så vidt som den indfører en sondring mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats afgiftssystem, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer (jf. i denne retning dom af 19.12.2018, A-Brauerei, P, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).
- 38 Begrebet »statsstøtte« omfatter imidlertid ikke foranstaltninger, der indfører en sondring mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede nationale lovgivning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne sondring er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (jf. i denne retning bl.a. dom af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen, C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43, af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40 og af 19.12.2018, A-Brauerei, P, C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 44).
- 39 Det er i lyset af disse betragtninger, at det skal undersøges, om Retten i det foreliggende tilfælde tilsidesatte artikel 107, stk. 1, TEUF som fortolket af Domstolen, idet Retten i det væsentlige fastslog, at Kommissionen ikke i tilstrækkeligt omfang havde godtgjort, at den omhandlede afgiftsforanstaltning progressivitet gav »visse virksomheder eller visse produktioner« en selektiv fordel.
- 40 Kommissionen har med sit anbringendes første led gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved at foreholde den, at den vurderede, om der eventuelt forelå en selektiv fordel i forhold til et forkert referencesystem, og ved at fastslå, at de progressive afgiftssatser, som den ungarske lovgiver havde fastsat, udgjorde en integrerende del af dette referencesystem.
- 41 Ifølge Kommissionen består den selektive fordel, der følger af den omhandlede afgiftsforanstaltning, ikke i, at der foreligger en fritagelse for den del af omsætningen, der ligger under et vist beløb, eftersom alle de berørte virksomheder drager fordel af denne fritagelse for den del af deres omsætning, der ikke overstiger tærsklen for det afgiftsfritagne trin, men i forskellen mellem den gennemsnitlige afgiftssats, der følger af progressiviteten af afgiftssatserne. Denne forskel begunstiger de virksomheder, der har en lav omsætning, ved på uberettiget vis at lette den afgiftsbyrde, der påhviler dem i forhold til de andre virksomheder inden for rammerne af referencesystemet, idet dette sidstnævnte ifølge Kommissionen består i en omsætningsafgift med en enhedsats på 5,3%. Progressiv beskatning adskiller sig således ikke fra den situation, hvor en gruppe afgiftspligtige personer beskattes med en given sats, og en anden gruppe af afgiftspligtige personer pålægges en anden sats, hvilket svarer til en forskellig behandling af sammenlignelige virksomheder.
- 42 Spørgsmålet er derfor først og fremmest, om progressiviteten af de satser, der er fastsat i den omhandlede afgiftsforanstaltning, således som Kommissionen har gjort gældende, skulle udelukkes fra det referencesystem, i forhold til hvilket det skulle vurderes, om der forelå en selektiv fordel, eller om den, som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 78-83, derimod udgør en integrerende del heraf.
- 43 På området for grundlæggende frihedsrettigheder har Domstolen fastslået, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingsstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt, således at anvendelsen af progressiv beskatning henhører under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszá, C 75/18, EU:C:2020:139, præmis 49, og Tesco-Global Áruházak, C 323/18, EU:C:2020:140, præmis 69 og den deri nævnte retspraksis). Denne konklusion gør sig ligeledes gældende på statsstøtteområdet (jf. i denne retning bl.a. dom af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

- 44 Det følger heraf, at ud over de områder, hvor EU-retten er genstand for harmonisering, henhører fastlæggelsen af de grundlæggende kendetegn ved hver enkelt skat under medlemsstaternes skønsbeføjelse under overholdelse af deres skattemæssige autonomi, idet denne beføjelse under alle omstændigheder skal udøves under overholdelse af EU-retten. Dette gælder bl.a. valget af afgiftssats, som kan være forholdsmæssig eller progressiv, men også for fastsættelsen af dens beskatningsgrundlag og dens udløsende begivenhed.
- 45 Disse grundlæggende kendetegn definerer således principielt referencesystemet eller den »normale« skatteordning på grundlag af hvilken selektivitetsbetingelsen skal undersøges i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 37.
- 46 Det skal i denne forbindelse præciseres, at EU-retten på statsstøtteområdet principielt ikke er til hinder for, at medlemsstaterne beslutter at vælge progressive afgiftssatser, der har til formål at tage hensyn til de afgiftspligtiges bidragsevne. Den omstændighed, at anvendelsen af en progressiv beskatning i praksis er mere almindeligt på området for beskatning af fysiske personer, indebærer ikke, at det er dem forbudt at anvende denne beskatning for ligeledes at tage hensyn til juridiske personers, navnlig virksomheders, bidragsevne.
- 47 EU-retten er således ikke til hinder for, at en progressiv afgiftsopkrævning beregnes på grundlag af omsætningen, herunder i tilfælde, hvor den ikke har til formål at kompensere for de negative virkninger, som den afgiftspligtige virksomhed kan have. I modsætning til det af Kommissionen hævdede udgør omsætningsbeløbet nemlig både et neutralt sonderingskriterium og en relevant indikator for de afgiftspligtige personers bidragsevne (jf. i denne retning dom af 3.3.2020, Vodafone Magyarorszag, C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 50, og Tesco-Global Aruhazák, C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 70). Det følger ikke af nogen EU-retlig regel eller noget princip, herunder på statsstøtteområdet, at anvendelsen af progressive satser alene er forbeholdt beskatning af overskud. I øvrigt er fortjenesten, ligesom omsætningen, i sig selv kun en relativ indikator for bidragsevnen. Den omstændighed, at den, som Kommissionen har anført, udgør en mere relevant eller mere præcis indikator end omsætningen, er uden betydning på statsstøtteområdet, eftersom EU-retten på dette område udelukkende tilsigter at ophæve de selektive fordele, som visse virksomheder kan drage fordel af, til skade for andre virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation. Det samme gælder for spørgsmålet, om der foreligger en eventuel økonomisk dobbeltbeskatning, som er forbundet med en sammenlægning af beskatningen af omsætningen og beskatningen af overskuddet.
- 48 Det følger af det ovenstående, at de grundlæggende kendetegn ved skatten, som de progressive skattesatser udgør en del af, principielt udgør referencesystemet eller den »normale« skatteordning med henblik på analysen af selektivitetsbetingelsen. Når dette er sagt, er det ikke udelukket, at disse kendetegn i visse tilfælde kan afsløre et forhold, der er åbenbart diskriminerende, hvilket det imidlertid påhviler Kommissionen at godtgøre.
- 49 Dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), rejser ikke tvivl om ovenstående betragtninger. Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 47-52 i forslaget til afgørelse, var skattesystemet i den sag, der gav anledning til denne dom, tværtimod blevet konfigureret efter åbenbart diskriminerende parametre, der havde til formål at omgå EU-retten på statsstøtteområdet. Dette fremgik i denne sag af det valg af kriterier for beskatning, som begunstigede visse *offshore*-selskaber, og som forekom usammenhængende i forhold til det formål om at skabe en generel beskatning, som påhvilede samtlige virksomheder, og som den pågældende lovgiver havde opstillet.
- 50 Som det fremgår af denne doms præmis 3-6 og 9, har den ungarske lovgiver i den foreliggende sag ved reklameafgiftsloven indført den omhandlede afgiftsforanstaltning, der består i en særlig afgift, der er trinvis progressiv, som er baseret på indtægter fra publicering af reklamer i Ungarn, og som finder anvendelse på samtlige virksomheder. Afgiftsskalaen, der i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, har karakter af en direkte skat, blev ændret ved loven af 2015, men dens kendetegn er

forblevet uændret. Kommissionen har ikke godtgjort, at disse kendetegn, som den ungarske lovgiver har vedtaget under udøvelsen af sin skønsbeføjelse inden for rammerne af sin skattemæssige autonomi, var udformet på en klart diskriminerende måde med det formål at omgå de krav, der følger af EU-retten på statsstøtteområdet. Under disse omstændigheder måtte progressiviteten af den omhandlede skatteforanstaltnings sats anses for at være uadskilleligt forbundet med referencesystemet eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken det skulle vurderes, om der i det foreliggende tilfælde forelå en selektiv fordel.

- 51 Det var således uden at begå en retlig fejl, at Retten i den appellerede doms præmis 78-83 fastslog, at Kommissionen ved at finde, at den omhandlede afgiftsforanstaltnings progressive skala ikke var en del af det referencesystem, på grundlag af hvilket denne foranstaltnings selektive karakter skulle vurderes, fejlagtigt støttede sig på et ufuldstændigt og fiktivt referencesystem. Det følger heraf, at det første anbringendes første led må forkastes som ugrundet.
- 52 Eftersom en fejl ved fastsættelsen af det referencesystem, ud fra hvilken en foranstaltnings selektive karakter skal bedømmes, nødvendigvis bevirker, at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 107), er det ufornuddent at tage stilling til det første anbringendes andet og tredje led.
- 53 Det følger af det ovenfor anførte, at det første appelanbringende i sin helhed bør forkastes som ugrundet.

Det andet anbringende om en tilsidesættelse af artikel 107, stk. 1, TEUF, for så vidt som Retten fastslog, at ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud ikke førte til en selektiv fordel

- 54 Med det andet anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl ved at fastslå, at ordningen med delvis fradrag for fremførte underskud, som gjorde det muligt for virksomheder, hvis overskud før skat i regnskabsåret 2013 var nul eller negativt, at fradrage 50% af deres fremførte underskud fra den omhandlede afgiftsforanstaltnings beskatningsgrundlag for 2014, ikke havde karakter af en selektiv fordel. Herved undlod den at tage hensyn til rækkevidden af dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 97).
- 55 Ungarn og Republikken Polen har bestridt denne argumentation.
- 56 Det bemærkes i denne henseende, således som det fremgår af denne doms præmis 36, at en skattefordel, der følger af en generel foranstaltning, der finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, principielt ikke har karakter af »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.
- 57 Som anført i denne doms præmis 38-34 skal det for at fastslå den pågældende foranstaltnings selektive karakter undersøges, om denne foranstaltning, på baggrund af det skattesystem, der er identificeret som referencesystemet eller den »normale« skatteordning, indfører en sondring mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede nationale lovgivning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, som ikke er begrundet i denne lovgivnings karakter eller opbygning.
- 58 Det følger heraf, at den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (jf. i denne retning bl.a. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59). En foranstaltnings selektive karakter kan heller ikke udledes af den blotte omstændighed, at den har karakter af en overgangsordning, idet

valget om at begrænse dens tidsmæssige anvendelse med henblik på at sikre en gradvis overgang mellem en gammel og en ny skattelovgivning henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse som nævnt i denne doms præmis 44.

- 59 I det foreliggende tilfælde har den ungarske lovgiver ved at indføre ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud haft til hensigt at nedsætte den afgiftsbyrde, der påhviler de økonomisk mest skrøbelige virksomheder for det første år, hvor de er omfattet af den omhandlede afgiftsforanstaltning, så meget desto mere som denne foranstaltning blev indført i løbet af året. Eftersom denne ordning fra begyndelsen blev udformet som en overgangsforanstaltning, kan den ikke anses for at udgøre en del af referencesystemet eller den »normale« skatteordning, på grundlag af hvilken analysen af dens selektive karakter skal foretages, selv om den kan sidestilles med en beregningsregel.
- 60 Det skal derfor undersøges, om ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud indfører en forskelsbehandling mellem erhvervsdrivende, der befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med reklameafgiftsloven.
- 61 På dette punkt indfører ordningen en sondring mellem på den ene side de virksomheder, der har fremført underskud for tidligere regnskabsår, for så vidt som de ikke har haft overskud i regnskabsåret 2013, og på den anden side de virksomheder, der har haft overskud for det sidstnævnte regnskabsår, idet kun de førstnævnte virksomheder kan gøre fradragsretten for disse fremførte underskud gældende ved beregningen af den omhandlede afgiftsforanstaltnings beregningsgrundlag for 2014.
- 62 Henset til det formål om omfordeling, som den ungarske lovgiver forfølger med vedtagelsen af reklameafgiftsloven, som den omhandlede afgiftsforanstaltning progressive karakter vidner om, befinder disse to kategorier af virksomheder sig ikke i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Valget af et beregningsgrundlag udtrykt på grundlag af omsætningen gør nemlig ikke fastsættelsen af en overgangsforanstaltning, der tager hensyn til overskuddet, inkonsekvent i forhold til dette formål, idet sidstnævnte også, som Kommissionen i øvrigt også har gjort gældende i en anden del af sin argumentation, udgør en både neutral og relevant, om end relativ, indikator for virksomhedernes bidragsevne.
- 63 Som fremhævet af generaladvokaten i punkt 109 i forslaget til afgørelse, og som Retten fastslog i den appellerede doms præmis 122, har kriteriet om manglende fortjeneste for regnskabsåret 2013 en objektiv karakter, idet de berørte virksomheder ud fra dette synspunkt har en lavere bidragsevne end andre på tidspunktet for ikrafttrædelsen af reklameafgiftsloven i 2014.
- 64 Det var derfor lovligt for den ungarske lovgiver uden at tilsidesætte EU-retten på statsstøtteområdet i forhold til denne lovs første anvendelsesår at kombinere foranstaltningen med bidragsevne, der fulgte af omsætningsbeløbet, med en ordning, der gjorde det muligt at tage hensyn til underskud fremført af virksomheder, der ikke havde overskud i regnskabsåret 2013.
- 65 Den omstændighed, at de virksomheder, der kunne drage fordel af ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud, allerede kunne identificeres på det tidspunkt, hvor den pågældende afgiftsmæssige foranstaltning blev indført, kan ikke i sig selv rejse tvivl om denne konklusion.
- 66 Kommissionens argumentation om, at Retten i den appellerede doms præmis 119-122 tilsidesatte rækkevidden af dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), ved at fastslå, at de ungarske myndigheder ved at indføre ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud indførte en sondring baseret på et objektive og vilkårligt kriterium, der ikke medfører nogen selektivitet, kan i øvrigt ikke tiltrædes.

- 67 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i den sidstnævnte doms præmis 77-83 bl.a. fastslog, at skatteforanstaltninger, der indfører en betingelse, der er knyttet til en hensyntagen til en skattepligtig persons overskud, ikke alene af denne grund kan anses for at være selektive, idet sådanne overskud er konsekvensen af den tilfældige omstændighed, at den pågældende erhvervsdrivende er lidet eller tværtimod meget rentabel i løbet af beskatningsperioden. Som Retten i det væsentlige fastslog i den appellerede doms præmis 120, finder dette ræsonnement, selv om det er blevet fulgt i forbindelse med en sag, hvor beskatningsgrundlaget for de omhandlede skatteforanstaltninger var baseret på andre kriterier end fortjeneste, såsom antallet af ansatte og besiddelse af erhvervsjendom, ligeledes anvendelse, når den omhandlede afgiftsfordel, som i det foreliggende tilfælde, er baseret på en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som er baseret på omsætningen, idet der tages hensyn til den manglende fortjeneste i løbet af et givet regnskabsår samt til fremførte underskud og indgår i selve det formål om omfordeling, der forfølges med den skattelovgivning, som fordelens udspringer af, der er knyttet til de skattepligtiges bidragsevne.
- 68 Det følger heraf, således som Retten med rette fastslog i den appellerede doms præmis 117-123, at det var med urette, at Kommissionen fandt, at ordningen med delvist fradrag for fremførte underskud indførte en selektiv fordel, som udgjorde statsstøtte, til fordel for virksomheder, hvis fortjeneste før skat for regnskabsåret 2013 var nul eller negativ, og som rådede over fremførte underskud. I modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, kan Retten i denne henseende ikke kritiseres for at have truffet afgørelse ultra petita. Det andet appelanbringende skal derfor forkastes som ugrundet.
- 69 Da der ikke kan gives Kommissionen medhold i de to anbringender, den har anført til støtte for appellen, må appellen forkastes i det hele.

Sagsomkostninger

- 70 I henhold til artikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Ungarn har nedlagt påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne, og Kommissionen har tabt sagen, bør det pålægges denne at betale sagsomkostningerne.
- 71 Procesreglementets artikel 184, stk. 4, bestemmer, at når en intervenient i første instans, som ikke selv har iværksat appel, har deltaget i den skriftlige eller den mundtlige del af retsforhandlingerne for Domstolen, kan sidstnævnte bestemme, at den pågældende skal bære sine egne omkostninger. I det foreliggende tilfælde deltog Republikken Polen, der var intervenient i første instans, uden at være ophavsmand til appellen, i de skriftlige og mundtlige faser af retsforhandlingerne for Domstolen. Eftersom Republikken Polen intervererede til støtte for Ungarns påstande og nedlagde påstand om, at Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne, skal denne sidstnævnte betale sagsomkostningerne (jf. i denne retning dom af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 113 og 114).

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Store Afdeling):

1) Appellen forkastes.

2) Europa-Kommissionen betaler sagsomkostningerne, herunder de omkostninger, der er afholdt af Republikken Polen.

Underskrifter