

**KOMISSION PÄÄTÖS (EU) 2017/329,
annettu 4 päivänä marraskuuta 2016,
toimenpiteestä SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) jonka Unkari on toteuttanut mainosliikevaihdon
verotuksen osalta**

(tiedoksiannettu numerolla C(2016) 6929)

(Ainoastaan unkarinkielinen teksti on todistusvoimainen)

(ETA:n kannalta merkityksellinen teksti)

EUROOPAN KOMISSIO, joka

ottaa huomioon Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 108 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan,

ottaa huomioon Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen ja erityisesti sen 62 artiklan 1 kohdan a alakohdan,

on mainittujen artiklojen mukaisesti kehottanut asianomaisia esittämään huomautuksensa ⁽¹⁾ ja ottanut huomioon nämä huomautukset,

sekä katsoo seuraavaa:

1. MENETTELY

- (1) Komissio sai tietoonsa heinäkuussa 2014, että Unkari on hyväksynyt lain, jonka perusteella mainostoiminnasta saatua liikevaihtoa verotetaan (jäljempänä: 'mainosvero'). Komissio lähetti Unkarin viranomaisille 13. elokuuta 2014 kirjeitse tietopyynnön, johon nämä vastasivat 2. lokakuuta 2014 päivätyllä kirjeellä. Joulukuun 1 päivänä 2014 päivätyllä kirjeellä Unkarin viranomaisille esitettiin lisäkysymyksiä, joihin ne antoivat lisätietoja 16. joulukuuta 2014 päivätyllä kirjeellä.
- (2) Helmikuun 2 päivänä 2015 päivätyllä kirjeellä Unkarin viranomaisille ilmoitettiin, että komissio harkitsee tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen tekemistä neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 11 artiklan 1 kohdan mukaisesti ⁽²⁾. Unkarin viranomaiset esittivät huomautuksensa kyseiseen kirjeeseen 17. helmikuuta 2015 päivätyllä kirjeellä.
- (3) Komissio ilmoitti Unkarille 12. maaliskuuta 2015 tehdystä päätöksestään aloittaa kyseistä toimenpidettä koskeva, SEUT-sopimuksen 108 artiklan 2 kohdassa tarkoitettu menettely (jäljempänä 'menettelyn aloittamista koskeva päätös') ja antaa tuen keskeyttämistä koskeva välipäätös asetuksen (EY) N:o 659/1999 11 artiklan 1 kohdan mukaisesti.
- (4) Menettelyn aloittamista koskeva päätös ja tuen keskeyttämistä koskeva välipäätös julkaistiin *Euroopan unionin virallisessa lehdessä* ⁽³⁾. Komissio on kehottanut asianomaisia esittämään toimenpidettä koskevat huomautuksensa.
- (5) Komissio sai huomautuksia kolmelta asianomaiselta osapuolelta. Se on toimittanut ne edelleen Unkarin viranomaisille kannanottoa varten.
- (6) Huhtikuun 21 päivänä 2015 Unkarin viranomaiset lähettivät komissiolle ehdotusluonnoksen mainosveron muuttamisesta. Toukokuun 8 päivänä 2015 komissio pyysi Unkarilta tietoja suunnitellusta muutoksesta.

⁽¹⁾ EUVL C 136, 24.4.2015, s. 7.

⁽²⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 659/1999, annettu 22 päivänä maaliskuuta 1999, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä (EUVL L 83, 27.3.1999, s. 1), joka on kumottu ja korvattu Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä 13 päivänä heinäkuuta 2015 annetulla neuvoston asetuksella (EU) 2015/1589 (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 9).

⁽³⁾ Ks. alaviite 1.

- (7) Kesäkuun 4 päivänä 2015 Unkari muutti mainosveroa ilmoittamatta siitä etukäteen komissiolle ja ilman komission lupaa. Muutokset tulivat voimaan 5. heinäkuuta 2015.
- (8) Unkari esitti 6. heinäkuuta 2015 päivätyssä kirjeessään huomautuksia menettelyn aloittamista koskevasta päätöksestä ja asianomaisten esittämistä huomautuksista sekä mainosveron muuttamista koskevia selvennyksiä.

2. MAINOSVERON YKSITYISKOHTAINEN KUVAUS

2.1 VERON SOVELTAMISALA JA VERON PERUSTE

- (9) Unkari hyväksyi 11. kesäkuuta 2014 mainosverosta vuonna 2014 annetun lain XXII (jäljempänä 'laki'), johon tehtiin muutoksia 4. heinäkuuta ja 18. marraskuuta 2014. Lailla otettiin käyttöön uusi erityinen vero, joka koskee mainosten julkaisusta Unkarissa saatua liikevaihtoa ja jota sovelletaan olemassa olevien elinkeinoverojen, erityisesti tuloveron, lisäksi. Unkarin mukaan lain tarkoitus on edistää julkisen vastuunjaon periaatetta.
- (10) Mainosveroa peritään liikevaihdosta, joka on saatu mainosten julkaisemisesta laissa määritetyissä medioissa (esim. mediapalvelut; lehdistömateriaalit; ulkomainontamediat; ajoneuvot tai kiinteä omaisuus; painotuotteet; internet). Veroa sovelletaan kaikkiin media-alan yrityksiin, ja verovelvollinen on periaatteessa mainoksen julkaisija. Veron soveltamisalue on Unkari.
- (11) Veroperuste, johon veroa sovelletaan, on liikevaihto, jonka julkaisija on saanut tarjoamistaan mainospalveluista ja josta ei vähennetä mitään kuluja. Sidosyritysten veroperusteet lasketaan yhteen. Siten sovellettava veroprosentti määräytyy koko konsernin Unkarissa saaman mainosliikevaihdon perusteella.
- (12) Julkaisijan omiin tuotteisiin, tavaroihin, palveluihin, toimintaan, nimiin ja ulkomuotoon liittyvälle mainonnalle on oma veroperusteensa. Silloin veroperuste, johon veroa sovelletaan, muodostuu mainoksen julkaisemisesta julkaisijalle suoraan aiheutuneista kustannuksista.

2.2 PROGRESSIIVINEN VEROTUS

- (13) Laissa säädettiin progressiivisesta verorakenteesta, jossa veroprosentti vaihtelee 0–1 prosentista (yritykset, joiden mainosliikevaihto on pieni tai keskisuuri) 50 prosenttiin (yritykset, joilla on suuri mainosliikevaihto) seuraavasti:
- alle 0,5 miljardin forintin liikevaihdosta: 0 prosenttia
 - 0,5–5 miljardin forintin liikevaihdosta: 1 prosentti
 - 5–10 miljardin forintin liikevaihdosta: 10 prosenttia
 - 10–15 miljardin forintin liikevaihdosta: 20 prosenttia
 - 15–20 miljardin forintin liikevaihdosta: 30 prosenttia
 - yli 20 miljardin forintin liikevaihdosta: 50 prosenttia
- (14) Ylintä luokkaa nostettiin 40 prosentista 50 prosenttiin 1. tammikuuta 2015 alkaen tiettyjen verolakien ja niihin liittyvien lakien ja kansallisesta vero- ja tullihallinnosta vuonna 2010 annetun lain CXXII muuttamisesta vuonna 2014 annetulla lailla LXXIV, jolla muutettiin lakia.

2.3 SEURAAVILLE TILIKAUSSILLE SIIRRETTYJEN TAPPIOIDEN VÄHENNYS VUODEN 2014 VEROPERUSTEESTA

- (15) Lain mukaan yritykset voivat vähentää vuoden 2014 veroperusteestaan 50 prosenttia edellisiltä vuosilta yhtiö- ja osinkoverolain tai tuloverolain nojalla siirrettyjä tappioita.

- (16) Lain muuttamisesta 4. heinäkuuta 2014 annetulla lailla kyseinen vähennys rajataan yrityksiin, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013 (eli vain niihin, joiden tulos ennen veroja tilikaudella 2013 oli nolla tai negatiivinen). Siten yrityksillä, jotka siirsivät tappioita edellisiltä vuosilta mutta tuottivat voittoa vuonna 2013, ei ole vähennysoikeutta. Unkarin mukaan muutoksen tarkoituksena on estää verojen ja verovelvoitteiden kiertäminen.
- (17) Seuraaville tilikausille siirrettyjen tappioiden vähentämismahdollisuus koskee vain vuonna 2014 kannettavaa veroa. Se ei koske vuonna 2015 tai sitä seuraavina vuosina kannettavaa veroa.

2.4 VEROVELVOLLISUUDEN MÄÄRITYS JA ILMOITUS

- (18) Lain mukaan veronmaksaja määrittää verovelvollisuutensa itsearviointina ja palauttaa ilmoituksen veroviranomaisille verovuotta seuraavan viidennen kuukauden viimeiseen päivään mennessä.

2.5 VERON MAKSAMINEN

- (19) Lain mukaan veronmaksajan on määritettävä ja ilmoitettava verovelvollisuutensa ja maksettava veronsa verovuotta seuraavan viidennen kuukauden viimeiseen päivään mennessä.
- (20) Vuoden 2014 osalta vero kannettiin määräsuhteessa lain voimaantulopäivästä 18. heinäkuuta 2014 alkaen vuoden 2014 mainosliikevaihdon perusteella. Veronmaksajan oli määritettävä ja ilmoitettava veroennakko vuodelle 2014 (vuoden 2013 mainosliikevaihtonsa perusteella) 20. elokuuta 2014 mennessä ja maksettava se kahdessa samankokoisessa erässä 20. elokuuta 2014 ja 20. marraskuuta 2014 mennessä.
- (21) Unkarin viranomaisilta saatujen 28. marraskuuta 2014 päivättyjen väliaikatietojen mukaan vuodelta 2014 kannettiin veroennakkona 2 640 100 000 forinttia [noin 8 500 000 euroa]. Yksi yritysryhmä maksoi noin 80 prosenttia näistä ennakoista saaduista kokonaisverotuloista.

2.6 HEINÄKUUN 4 PÄIVÄNÄ 2015 ANNETULLA VUODEN 2015 LAILLA LXII TEHDYT MUUTOKSET

- (22) Menettelyn aloittamista koskevan päätöksen hyväksymisen jälkeen Unkari muutti mainoslakia 4. heinäkuuta 2015 annetulla vuoden 2015 lailla LXII korvaamalla 0–50 prosentin kuusiportaisen progressiivisen asteikon kaksiportaiseksi verojärjestelmäksi seuraavasti:
- 0 prosenttia alle 100 miljoonan forintin liikevaihdosta; ja
 - 5,3 prosenttia yli 100 miljoonan forintin liikevaihdosta.
- (23) Muutoksella tuotiin mahdollisuus vapaaehtoiseen takautuvaan soveltamiseen siitä päivästä alkaen, jolloin laki tuli voimaan vuonna 2014. Toisin sanoen veronmaksajat voivat valita menneiden vuosien osalta, sovelletaanko heihin uutta kaksiportaista verojärjestelmää vai vanhaa kuusiportaista progressiivista asteikkoa.
- (24) Säännökset, jotka koskevat seuraaville tilikausille siirrettyjen tappioiden vähennysoikeutta vuoden 2014 veroperusteesta, joka on rajattu koskemaan vuonna 2013 voittoa tuottamattomia yrityksiä, pysyvät muuttumattomina.

3. MUODOLLINEN TUTKINTAMENETTELY

3.1 PERUSTEET MUODOLLISEN TUTKINTAMENETTELYN KÄYNNISTÄMISELLE

- (25) Komissio käynnisti muodollisen tutkintamenettelyn, koska se katsoi siinä vaiheessa, että lailla säädetty veroprosenttien progressiivisuus ja seuraaville tilikausille siirrettyjen tappioiden vähennystä veroperusteesta koskevat säännökset olivat valtiontukea.

- (26) Komissio katsoi, että progressiivinen asteikko asettaa suuria mainostuloja saavat yritykset (ja siten suuret yritykset) ja matalia mainostuloja saavat yritykset (ja siten pienet yritykset) keskenään erilaiseen asemaan ja antaa jälkimmäisille valikoivan edun niiden koon perusteella. Komissio suhtautui epäilevästi Unkarin mainitseman maksukykyyn käyttämiseen liikevaihtoveron määräytymisen johtavana periaatteena. Siksi komissio katsoi alustavasti, että lain mukainen mainosveroprosentin progressiivinen luonne oli valtiontukea, sillä myös muut tällaista johtopäätöstä tukevat perusteet näyttivät täytyvän.
- (27) Komissio katsoi myös, että lain säännökset, jotka mahdollistavat yhtiö- ja osinkoverolain tai tuloverolain nojalla siirrettyjen aiempien tappioiden vähentämisen maksettavasta verosta ja erityisesti tämän mahdollisuuden rajoittamisen yrityksiin, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, asettavat erilaiseen asemaan yritykset, jotka ovat liikevaihtoon perustuvan veron perusteella keskenään samanlaisessa tilanteessa. Komissio katsoi, että säännökset näyttivät antavan valikoivaa etua yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, verrattuna yrityksiin, jotka eivät tuottaneet voittoa aiempina vuosina tai jotka eivät ole tuottaneet lainkaan tappiota. Komissio katsoi, ettei erilaista kohtelua voi perustella verojärjestelmän luonteella ja logiikalla, varsinkaan kun Unkari on esittänyt, että mainosvero perustuu ajatukseen, jonka mukaan pelkkä mainostulojen saaminen oikeuttaa verojen perimiseen. Näin ollen komissio katsoi, että kyseiset säännökset ovat valtiontukea, sillä myös muut tällaista johtopäätöstä tukevat perusteet näyttivät täytyvän.
- (28) Toimenpiteet eivät vaikuttaneet sisämarkkinoille soveltuvilta.

3.2 ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET

- (29) Komissio sai huomautuksia kolmelta asianomaiselta osapuolelta.
- (30) *Unkarin mainosjärjestö* kuvaili mainosalan tilaa Unkarissa ja ilmaisi huolensa mainosverosta sinällään. Se katsoo, että vero aiheuttaa lisätaakan alalle, joka jo valmiiksi kärsii vähentyneistä tuloista. Se huomauttaa, että pieniä media-alan yrityksiä koskeva mainosvero voi pudottaa kyseiset yritykset pois markkinoilta alhaisten voittomarginaalien vuoksi.
- (31) Unkarilainen yksityinen televisio-operaattori TV2 jätti huomautuksia vain yhtiö- ja tuloveroon liittyviä tarkoituksia varten siirrettyjen aiempien tappioiden vähentämisestä. TV2 katsoo, että säännös, joka koskee aiempien tappioiden vähentämistä ei ole valikoiva, koska se kuuluu jäsenvaltion omaan harkintaoikeuteen suunnitella liikevaihtovero ja samalla ottaa huomioon maksukykyyn perustuvaa veroa koskevat seikat. Jos komissio näkee aiempien tappioiden vähentämistä koskevissa säännöissä valikoivuutta edustavan seikan, tämä seikka voisi olla vain oikeuden rajoittaminen yrityksiin, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, mutta ei yleinen aiempien tappioiden vähentämistä koskeva sääntö.
- (32) RTL on samaa mieltä menettelyn aloittamista koskevan päätöksen sisältämän komission arvioinnin kanssa. Se huomautti, että mainosvero luo kaksi muutakin valikoivaa seikkaa: i) vero suosii yleisradioyhtiöitä kaupallisiin radio- ja televisioyhtiöihin nähden, sillä ensin mainitut ovat oletettavasti ensisijaisesti valtion rahoittamia, jolloin vero vaikuttaa niihin vähemmän; ii) vero suosii unkarilaisomisteisia radio- ja televisioyhtiöitä kansainvälisiin yhtiöihin nähden, sillä unkarilaisomisteisilla radio- ja televisioyhtiöillä on oletettavasti tyypillisesti matalammat mainostulot kuin suurilla kansainvälisillä yhtiöillä.

3.3 UNKARIN VIRANOMAISTEN KANTA

- (33) Unkarin viranomaiset kiistävät, että toimenpiteet olisivat tukea. Ne esittävät ennen kaikkea, että maksukykyä ei heijasta ainoastaan yrityksen kannattavuus, vaan myös sen markkinaisuus ja siten sen liikevaihto. Unkari esittää, että liikevaihtoon perustuvan veron progressiiviset veroprosentit voidaan perustella maksukyvyllä, ja että tarkkojen veroluokkien määrittäminen kuuluu kansalliseen toimivaltaan. Unkari katsoo, että siirtymätoimenpide, joka koskee vuonna 2013 voittoa tuottamattomia yrityksiä, on perusteltu, koska ilman tätä toimenpidettä verorasitus olisi näille yrityksille liian suuri.

- (34) Unkari kiistää verojärjestelmän valikoivan luonteen esittämällä erityisesti, että asiassa ei poiketa viitejärjestelmästä, sillä progressiivisen verotuksen osalta viitejärjestelmä muodostuu veroperusteen ja vastaavien veroprosenttien yhdistelmästä. Siksi yritykset, joilla on sama oikeudellinen ja tosiasiallinen tilanne (joilla on sama veroperuste), maksavat saman määrän veroja.

3.4 UNKARIN ESITTÄMÄT HUOMAUTUKSET ASIANOMAISTEN OSAPUOLTEN HUOMAUTUKSISTA

- (35) Unkari totesi, että Unkarin mainosjärjestön esittämät huomautukset kuvaavat oikein Unkarin mainosmarkkinoiden toimintaa ja erityisesti tekevät oikean johtopäätöksen siitä, että pienet yritykset ja uudet toimijat ovat vaikeammassa asemassa kuin suuret yritykset, joilla on suurempi liikevaihto. Siksi pienten toimijoiden asemaa mainosmarkkinoilla ei voi verrata suuriin julkaisijoihin, jotka pystyvät maksamaan enemmän ja joiden kuuluu kantaa progressiivisesti suurempi verotaakka.
- (36) Unkari yhtyy TV2:n huomautuksiin ja toteaa, että unionin tuomioistuimen asiassa Gibraltar antaman tuomion mukaan kannattavuus verotuksen perusteena on yleinen verotoimenpide, sillä se johtuu satunnaisesta seikasta.
- (37) Unkari ei ole samaa mieltä RTL:n väitteiden kanssa syistä, jotka on jo selitetty sen aiemmin antamissa huomautuksissa. Unkari selittää lisäksi, että laki kohtelee yleisradioyhtiöitä ja kaupallisia radio- ja televisioyhtiöitä tasavertaisesti ja että kaikkien korvausta vastaan julkaistujen mainosten verotus on samanlainen.

4. TUEN ARVIOINTI

4.1 SEUT-SOPIMUKSEN 107 ARTIKLAN 1 KOHDASSA TARKOITETUN VALTIONTUEN OLEMASSAOLO

- (38) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa: Jollei perussopimuksissa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.
- (39) Jotta toimenpide voitaisiin katsoa edellä mainitussa säännöksessä tarkoitetuksi tueksi, sen on täytettävä seuraavat kumulatiiviset ehdot: i) sen katsotaan johtuvan valtiosta ja se rahoitetaan valtion varoista; ii) toimenpiteestä aiheutuu etua sen kohteelle; iii) etu on valikoiva; ja iv) toimenpide vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua ja vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan.

4.1.1 VALTION VARAT JA TOIMENPITEEN JOHTUMINEN VALTIOSTA

- (40) Toimenpide määritellään valtiontueksi, kun se johtuu valtiosta ja se rahoitetaan valtion varoista.
- (41) Koska kiistanalaiset toimenpiteet johtuvat Unkarin parlamentin säätämästä laista, ne ovat yksiselitteisesti Unkarin valtiosta johtuvia.
- (42) Lisäksi täyttyy se edellytys, että toimenpide rahoitetaan valtion varoista, jolloin valtio luopuu toimenpiteen tuloksena tuloista, jotka sen yleensä olisi perittävä yritykseltä⁽⁴⁾. Tarkasteltavana olevassa tapauksessa Unkari luopuu varoista, jotka se olisi perinyt yrityksiltä, joiden asianomainen liikevaihto on pienempi (eli kooltaan pienemmiltä yrityksiltä), jos niihin olisi sovellettu samaa verokantaa kuin liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin (eli kooltaan suurempiin yrityksiin).

4.1.2 ETU

- (43) EU:n tuomioistuinten oikeuskäytännön mukaan tuen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia vaan myös toimenpiteitä, jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia⁽⁵⁾. Etu voidaan myöntää erilaisina yrityksen verorasituksen huojennuksina ja erityisesti veroprosentin, veron

⁽⁴⁾ Tuomio asiassa C-83/98 P, *Ranska v. Ladbroke Racing Ltd ja komissio*, ECLI:EU:C:2000:248 ja ECLI:EU:C:1999:577, 48–51 kohta. Samoin toimenpiteet, joilla annetaan tietyille yrityksille verohelpotusta tai mahdollisuus lykätä normaalisti maksettavien verojen maksua, saatetaan katsoa valtiontueksi, ks. yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos ym.*, 46 kohta.

⁽⁵⁾ Asia C-143/99, *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU: C: 2001:598, 38 kohta.

perusteen tai maksettavan veron määrän pienennyksenä ⁽⁶⁾. Vaikka verohuojennuksella ei varsinaisesti siirretäkään valtion varoja, toimenpiteestä koituu taloudellista etua siinä mielessä, että toimenpide asettaa yritykset, joihin sitä sovelletaan, edullisempaan taloudelliseen asemaan sekä aiheuttaa valtiolle tulonmenetyksiä ⁽⁷⁾.

- (44) Laissa säädetään progressiivisesta veroasteikosta, joita sovelletaan Unkarissa mainosten julkaisemisesta saatavaan vuotuisen liikevaihtoon riippuen yrityksen liikevaihdon veroluokasta. Verokantojen progressiivinen luonne vaikuttaa verovelvoitteeseen niin, että yrityksen liikevaihtoon kohdistuva veroprosentti kasvaa progressiivisesti sitä mukaa, mitä useampaan veroluokkaan liikevaihto kuuluu. Tämän seurauksena yrityksiä, joiden liikevaihto on pienempi (kooltaan pienempiä yrityksiä) verotetaan huomattavasti matalamman keskimääräisen verokannan mukaan kuin liikevaihdoltaan (ja kooltaan) suurempia yrityksiä. Huomattavasti keskiarvoa matalampi verokanta alentaa liikevaihdoltaan pienempien yritysten maksaman maksun määrää verrattuna liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin, ja näin ollen pienten yritysten katsotaan hyötävän toimenpiteestä suuria yrityksiä enemmän SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla.
- (45) Samoin lain mukainen mahdollisuus vähentää seuraaville tilikausille siirrettyjä tappioita yhtiö- ja tuloveroon liittyviä tarkoituksia varten antaa etua niille yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, sillä se alentaa niiden veroperustetta ja siten niiden verorasitusta verrattuna yrityksiin, jotka eivät voi hyötystä kyseisestä vähennyksestä.

4.1.3 VALIKOIVUUS

- (46) Toimenpide on SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla valikoiva, jos toimenpiteellä suositetaan tiettyjä yrityksiä tai tiettyjen tavaroiden valmistusta. Verojärjestelyjen osalta unionin tuomioistuin on todennut, että toimenpiteen valikoivuutta olisi periaatteessa arvioitava kolmivaiheisen analyysin avulla ⁽⁸⁾. Ensimmäisessä vaiheessa määritellään, mikä on jäsenmaassa yleinen tai tavanomainen verojärjestelmä eli ”viitejärjestelmä”. Toiseksi olisi määriteltävä, muodostaako kyseinen toimenpide poikkeuksen tästä järjestelmästä, koska siinä erotellaan toisistaan talouden toimijat, jotka järjestelmään olennaisesti kuuluvien tavoitteiden mukaisesti ovat tosiasiallisesti ja oikeudellisesti keskenään vertailukelpoisessa tilanteessa. Jos kyseinen toimenpide ei muodosta poikkeusta suhteessa viitejärjestelmään, se ei ole valikoiva. Jos se muodostaa poikkeuksen (ja näin ollen on lähtökohtaisesti valikoiva), analyysin kolmannessa vaiheessa on arvioitava, voidaanko poikkeava toimenpide perustella viiteverojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella ⁽⁹⁾. Jos lähtökohtaisesti valikoiva toimenpide voidaan perustella järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella, sitä ei katsota valikoivaksi, minkä vuoksi se ei kuulu SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

4.1.3.1 Viitejärjestelmä

- (47) Viitejärjestelmä muodostaa puitteet, joiden perusteella toimenpiteen valikoivuutta arvioidaan.
- (48) Käsiteltävänä olevassa asiassa viitejärjestelmä on erityisen mainosveron soveltaminen mainospalvelujen tarjoamisesta saatua liikevaihtoa eli täyteen korvaukseen, jonka julkaisijat ovat saaneet mainosten julkaisemisesta ja josta ei vähennetä mitään kuluja. Komission näkemyksen mukaan mainosveron progressiivinen rakenne ei voi kuulua osaksi tätä viitejärjestelmää.
- (49) Kuten tuomioistuin on todennut ⁽¹⁰⁾, valikoivuuksanalyysin rajoittaminen jäsenvaltion määrittelemästä viitejärjestelmästä poikkeamiseen ei aina riitä. On myös tarpeen arvioida, onko jäsenvaltio suunnitellut järjestelmän rajat johdonmukaisesti vaiko selvästi satunnaisella tai puolueellisella tavalla suosiakseen tiettyjä yrityksiä toisiin yrityksiin nähden. Muussa tapauksessa jäsenvaltio voisi sellaisten kaikkiin yrityksiin sovellettavien yleisten

⁽⁶⁾ Ks. asia C-66/02, *Italia v. komissio*, ECLI:EU: C: 2005:768, 78 kohta; Asia C-222/04, *Cassa di Risparmio di Firenze ym.*, ECLI:EU: C: 2006:8, 132 kohta; Asia C-522/13, *Ministerio de Defensa and Navantia*, ECLI:EU: C: 2014:2262, 21–31 kohta. Ks. myös komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen, 9 kohta (EYVL C 384, 10.12.1998, s. 3).

⁽⁷⁾ Yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05, *Air, Air Liquide Industries Belgium*, ECLI:EU: C: 2006:403 ja EU: C: 2006:216, 30 kohta ja asia C-387/92 *Banco Exterior de España*, ECLI:EU: C: 1994:100, 14 kohta.

⁽⁸⁾ Ks. esimerkiksi asia C-279/08 P *komissio v. Alankomaat (NOx)* ECLI:EU:C:2011:551; asia C-143/99 *Adria-Wien Pipeline*, ECLI:EU: C: 2001:598, yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos ym.*, ECLI:EU:C:2011:550 ja ECLI:EU:C:2010:411, asia C-308/01 *GIL Insurance*, ECLI:EU:C:2004:252 ja EU:C:2003:481.

⁽⁹⁾ Komission tiedonanto valtioneuvoston päätösten soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen.

⁽¹⁰⁾ Yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar* ja Yhdistynyt kuningaskunta, ECLI:EU: C:2011:732.

sääntöjen asettamisen sijaan, joista tehdään poikkeus tiettyjen yritysten kohdalla, saavuttaa saman tuloksen eli valtioneuvoston sääntöjen kiertämisen mukauttamalla ja yhdistelemällä sääntöjään siten, että jo niiden soveltaminen johtaa eri taakkoihin eri yrityksille ⁽¹⁾. On erityisen tärkeää muistaa tässä yhteydessä, että unionin tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa ei tehdä eroa valtion toimenpiteiden välillä niiden syiden tai tavoitteiden perusteella, vaan määritellään ne niiden vaikutusten perusteella ja siten käytetyistä menetelmistä riippumattomasti ⁽²⁾.

- (50) Lain myötä käyttöön otettu progressiivinen verorakenne vaikuttaisi olevan Unkarissa tarkoituksellisesti siten suunniteltu, että sillä suositaan joitakin yrityksiä enemmän kuin toisia. Tähän lakiin perustuvan progressiivisen verorakenteen mukaan mainoksia julkaiseviin yrityksiin sovelletaan eri verokantoja, jotka nousevat progressiivisesti nolasta 50 prosenttiin riippuen siitä, mikä yrityksen liikevaihto on asteikossa. Tämän seurauksena mainosveron alaisiin yrityksiin sovelletaan erisuuruisia keskimääräisiä verokantoja riippuen yritysten liikevaihdosta.
- (51) Tällä lakiin perustuvalla progressiivisella verorakenteella on siis se vaikutus, että eri yrityksiin sovelletaan eri verokantoja niiden koon perusteella (ilmaistuna osuutena niiden mainosliikevaihdosta), sillä yrityksen mainosliikevaihdon määrä korreloi tiettyssä määrin yrityksen koon kanssa.
- (52) Koska kaikkiin yrityksiin sovelletaan eri verokantoja, komissio ei pysty määrittämään mainosverolle yhtä yksittäistä viiteverokantaa. Unkari ei ole esittänyt mitään tiettyä verokantaa viiteverona tai "tavanomaisena" verona eikä selittänyt, miten korkeamman verokannan soveltaminen liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin olisi perusteltua tai miksi mainosliikevaihdoltaan pienempiin yrityksiin pitäisi soveltaa matalampaa verokantaa.
- (53) Mainosveron ilmoitettu tavoite on julkisen vastuunjaon periaatteen edistäminen. Komissio katsoo, että tämän tavoitteen valossa kaikkien mainosveron alaisten toimijoiden pitäisi olla samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Siksi kaikkia toimijoita pitäisi kohdella tasavertaisesti, ja niiden pitäisi maksaa sama osuus liikevaihdostaan sen tasosta riippumatta, ellei muunlaista käytäntöä voida perustella asianmukaisesti. Komissio toteaa, että yhden yhteisen verokannan soveltamisesta kaikkiin toimijoihin seuraa jo valmiiksi se, että liikevaihdoltaan suuremmat yritykset maksavat valtiolle enemmän varoja kuin liikevaihdoltaan pienemmät yritykset. Unkari ei ole esittänyt vakuuttavia perusteluita, jotka oikeuttaisivat syrjinnän näiden erityyppisten yritysten välillä määräämällä progressiivisesti suhteellisesti suuremman verorasituksen mainosliikevaihdoltaan suuremmille yrityksille. Unkari on siis suunnitelmallisesti kehittänyt mainosveron, jolla mielivaltaisesti suositaan joitakin yrityksiä, nimittäin liikevaihdoltaan pienempiä yrityksiä (ja siten kooltaan pienempiä yrityksiä), kun taas toiset eli suuremmat yritykset asetetaan epäsuotuisaan asemaan ⁽³⁾.
- (54) Viitejärjestelmä on siis suunniteltu valikoivaksi tavalla, joka ei ole perusteltavissa mainosveron tavoitteella, joka on julkisen vastuunjaon periaatteen edistäminen ja varojen kerääminen Unkarin valtiolle.
- (55) Samoin mahdollisuutta vähentää yhtiö- ja tuloveroon liittyviä tarkoituksia varten siirrettyjä aiempia tappioita vuoden 2014 veroperusteesta ei voida tässä tapauksessa pitää osana viitejärjestelmää vähintään kahdesta syystä. Yhtäältä vero perustuu liikevaihdon verotukseen erotuksena liikevoittoon perustuvalla verolla, mikä tarkoittaa, että liikevaihtoveron veroperusteesta ei yleensä voida vähentää kuluja. Unkarin viranomaiset eivät ole kyenneet selittämään, miten käsiteltävänä olevassa tapauksessa kulujen vähentämismahdollisuus voitaisiin liittää liikevaihtoveron tavoitteeseen tai luonteeseen. Toisaalta vähentämismahdollisuus tarjotaan vain yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013. Tämä ei ole yleinen vähentämistä koskeva sääntö, ja kyseinen vähentämismahdollisuus vaikuttaa mielivaltaiselta, tai ainakin siltä, ettei se ole tarpeeksi johdonmukainen kuuluakseen viitejärjestelmään.
- (56) Komission näkemyksen mukaan mainosliikevaihdon verotuksen viitejärjestelmän pitäisi olla valtioneuvoston mukainen mainosliikevaihdon vero eli vero, jossa

— mainosliikevaihtoihin sovelletaan samaa (yhteistä) verokantaa;

— ei ylläpidetä tai oteta käyttöön mitään muuta sellaista seikkaa, joka tarjoaisi valikoivaa etua tietyille yrityksille.

⁽¹⁾ Ibid., 92 kohta.

⁽²⁾ Asia C-487/06 P, *British Aggregates v. komissio*, ECLI:EU:C:2008:757, 85 ja 89 kohta ja mainittu oikeuskäytäntö, sekä asia C-279/08 P, *komissio v. Alankomaat (NOx)*, ECLI:EU:C:2011:551, 51 kohta.

⁽³⁾ Yhdistetyt asiat C-106/09 P ja C-107/09 P *komissio ja Espanja v. Government of Gibraltar ja Yhdistynyt kuningaskunta*, ECLI:EU:C:2011:732.

4.1.3.2 *Poikkeus viitejärjestelmästä*

- (57) Toisessa vaiheessa on tarpeen selvittää, poikkeako toimenpide viitejärjestelmästä, koska se suosii joitakin yrityksiä, vaikka ne ovat viitejärjestelmään olennaisesti kuuluvan tavoitteen kannalta samanlaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa.
- (58) Mainosveron rakenteen progressiivisuus asettaa Unkarissa mainosten julkaisutoimintaa harjoittavat yritykset eri asemaan mainosliikevaihtoon heijastuvan mainostoiminnan laajuuden perusteella.
- (59) Laissa säädettyjen verokantojen progressiivisuudesta johtuen yritysten, joiden liikevaihto on asteikon alemmilla tasoilla, verovelvoite on huomattavasti matalampi kuin yritysten, joiden liikevaihto on asteikon ylemmällä tasolla. Tämän seurauksena liikevaihdoltaan pienempiin yrityksiin sovelletaan huomattavasti matalampaa marginaaliverokantaa ja huomattavasti matalampaa keskimääräistä verokantaa kuin liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin, mikä tarkoittaa sitä, että ensiksi mainittujen yritysten kohdalla samoista toimista perittävä vero on huomattavasti matalampi. Komissio huomauttaa erityisesti, että mainosliikevaihdoltaan suuremmilla yrityksillä ylimpien luokkien liikevaihdon verotus (30/40/50 prosenttia) on poikkeuksellisen korkea, mikä johtaa huomattavan erilaiseen kohteluun.
- (60) Lisäksi 30 prosentin ja 40 tai 50 prosentin verokantoja, joita sovelletaan kahteen ylimpään luokkaan kuuluviin mainosliikevaihtoihin, sovellettiin Unkarin viranomaisten 17. helmikuuta 2015 toimittamien ennakkoveromaksuja koskevien tietojen mukaan tosiasiallisesti vain yhteen yritykseen vuonna 2014 ja että kyseinen yritys maksoi noin 80 prosenttia Unkarin valtion veroennakoista saamista kokonaistuloista. Nämä luvut osoittavat lain mukaisen liikevaihtojen erilaisen kohtelun konkreettiset vaikutukset sekä laissa säädetyn progressiivisen asteikon valikoivuuden.
- (61) Näin ollen komission näkemys on, että laissa säädetty progressiivinen verorakenne poikkeaa viitejärjestelmästä, jossa kaikkiin Unkarissa toimiviin mainosten julkaisua harjoittaviin toimijoihin sovelletaan mainosveroa, ja suosii liikevaihdoltaan pienempiä yrityksiä.
- (62) Komissio katsoo myös, että vuonna 2013 voittoa tuottamattomien yritysten mahdollisuus vähentää yhtiö- ja tuloveroon liittyviä tarkoituksia varten siirrettyjä aiempia tappioita vuoden 2014 veroperusteesta poikkeaa viitejärjestelmästä eli yleisestä säännöstä verottaa toimijoita niiden mainosliikevaihdon perusteella. Vero perustuu liikevaihdon verotukseen erotuksena liikevoittoon perustuvalla verolla, mikä tarkoittaa, että liikevaihtoveron veroperusteesta ei yleensä voida vähentää kuluja.
- (63) Erityisesti tappioiden vähentämismahdollisuuden antaminen vain yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013, asettaa erilaiseen asemaan yritykset, jotka olivat siirtäneet tappioita eivätkä tuottaneet voittoa vuonna 2013 ja toisaalta yritykset, jotka tuottivat voittoa vuonna 2013 mutta eivät voineet siirtää tappioita aiemmilta verovuosilta. Lisäksi säännös ei rajoita tappioita, jotka voidaan vähentää mainosverovelvoitteesta, vuonna 2013 aiheutuneisiin tappioihin, vaan antaa vuonna 2013 voittoa tuottamattoman yrityksen käyttää myös aiemmilta vuosilta siirrettyjä tappioita. Komissio katsoo myös, että jo mainosverolain hyväksymishetkellä olemassa olleiden tappioiden vähentämisoikeus aiheuttaa valikoivuutta, sillä vähentämisoikeuden myöntäminen voi suosia tiettyjä yrityksiä, joilla on huomattavia siirrettyjä tappioita.
- (64) Komissio katsoo, että lain säännökset, jotka mahdollistavat – laissa määritettyjen ehtojen mukaisesti – siirrettyjen tappioiden vähentämisen, asettavat erilaiseen asemaan yritykset, jotka ovat samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa Unkarin mainosveron tavoite huomioon ottaen.
- (65) Tästä johtuen komissio toteaa, että toimenpiteet ovat lähtökohtaisesti valikoivia.

4.1.3.3 *Perusteltavuus verojärjestelmän luonteen ja yleisen rakenteen perusteella*

- (66) Viitejärjestelmästä poikkeava toimenpide ei ole valikoiva, jos se on perusteltavissa järjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella. Näin on silloin, kun toimenpide on seurausta järjestelmään kiinteästi liittyvistä ja sen toiminnan ja vaikuttavuuden kannalta tarpeellisista mekanismeista ⁽¹⁴⁾. Jäsenvaltion on pystyttävä perustelemaan tällaiset toimenpiteet.

⁽¹⁴⁾ Ks. esimerkiksi yhdistetyt asiat C-78/08–C-80/08 *Paint Graphos ym.*, ECLI:EU:C:2011:550 ja ECLI:EU:C:2010:411, 69 kohta.

Veroasteikon progressiivisuus

- (67) Unkarin viranomaiset ovat esittäneet, että yrityksen liikevaihto ja koko heijastavat yrityksen maksukykyä ja että mainosliikevaihdoltaan suurella yrityksellä on korkeampi maksukyky kuin mainosliikevaihdoltaan pienemmällä yrityksellä. Komissio katsoo, että Unkarin antamat tiedot eivät todista sitä, että yritysryhmän liikevaihto olisi hyvä osoitus sen maksukyvyistä, eikä liioin sitä, että progressiivisen veromallin voisi perustella verojärjestelmän luonteella tai yleisellä rakenteella.
- (68) Yhden verokannan liikevaihtoverojen luonnollinen seuraus on, että mitä suurempi liikevaihto yrityksellä on, sitä enemmän se maksaa veroa. Toisin kuin liikevoittoon perustuvat verot ⁽¹⁵⁾, liikevaihtoon perustuvassa verossa ei ole kuitenkaan tarkoitus ottaa huomioon – eikä siinä otetakaan huomioon – liikevaihdon tuottamisesta aiheutuneita kuluja. Siksi päinvastaisen näytön puuttuessa tuotetun liikevaihdon tason ei voida automaattisesti katsoa heijastavan yrityksen maksukykyä. Unkari ei ole osoittanut, että liikevaihdon ja maksukyvyyn välillä todella olisi yhteys, eikä myöskään sitä, että tällainen yhteys pelautuisi tarkoituksenmukaisesti mainosveron progressiivisessa mallissa (0–50 prosenttia liikevaihdosta).
- (69) Komissio katsoo, että liikevaihtoveron progressiivinen asteikko voidaan katsoa perustelluksi vain poikkeuksellisesti eli jos veron erityinen tavoite nimenomaisesti edellyttää progressiivista verotusta. Progressiiviset liikevaihtoverot voitaisiin perustella, jos esimerkiksi toiminnan aiheuttamat ulkoiset vaikutukset, joihin veron on tarkoitus vastata, kasvavat myös progressiivisesti – eli enemmän kuin suhteellisesti – kyseisen liikevaihdon myötä. Unkari ei kuitenkaan perustellut veron progressiivisuutta mainosten mahdollisesti aiheuttamilla ulkoisilla vaikutuksilla.

Seuraaville tilikausille siirrettyjen tappioiden vähennys

- (70) Vuonna 2013 voittoa tuottamattomien yritysten siirrettyjen tappioiden vähentämisoikeutta ei voida perustella sillä, että se olisi verojen ja verovelvoitteiden kiertämisen estämiseen tähtäävä toimenpide. Toimenpiteellä erotellaan mielivaltaisesti kaksi yritysryhmää, jotka ovat samanlaisessa oikeudellisessa ja tosiasiallisessa tilanteessa. Koska erottelu on mielivaltainen eikä se ole liikevaihtoon perustuvan veron luonteen mukainen, kuten johdanto-osan 62 ja 63 kappaleessa kuvataan, sitä ei voida pitää johdonmukaisena väärinkäytöksiä estävänä sääntönä, joka oikeuttaisi erilaisen kohtelun.

Oikeutusta koskevat päätelmät

- (71) Täten komissio katsoo, että maksukyky ei voi olla Unkarin mainosliikevaihtoveron määrääntymisen johtava periaate. Tämän vuoksi komission näkemys on, ettei verojärjestelmän luonne tai yleinen rakenne oikeuta toimenpiteitä. Toimenpiteet antavat valikoivaa etua liikevaihdoltaan pienemmille mainosalan yrityksille (ja siten kooltaan pienemmille yrityksille) ja yrityksille, jotka eivät tuottaneet voittoa vuonna 2013 ja voivat vähentää siirrettyjä tappioita vuoden 2014 veroperusteestaan.

4.1.4 MAHDOLLINEN KILPAILUN VÄÄRISTYMINEN JA VAIKUTUS UNIONIN SISÄISEEN KAUPPAAN

- (72) SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdan mukaan toimenpiteen on vääristettävä tai uhattava vääristää kilpailua ja vaikutettava unionin sisäiseen kauppaan ollakseen valtiontukea.
- (73) Tarkasteltavia toimenpiteitä sovelletaan kaikkiin Unkarissa mainosten julkaisemisesta liikevaihtoa saaviin yrityksiin. Unkarin mainosmarkkinat ovat kilpailulle avoimet, ja alalla on muista jäsenvaltioista tulevia toimijoita, joten joillekin mainosalan toimijoille myönnetty tuki on omiaan vaikuttamaan unionin sisäiseen kauppaan. Kyseiset toimenpiteet vaikuttavat nimenomaan verovelvollisten yritysten kilpailutilanteeseen. Toimenpiteet vapauttavat liikevaihdoltaan pienemmät yritykset ja vuonna 2013 voittoa tuottamattomat yritykset sellaisista veroista, jotka niiden olisi pitänyt maksaa, jos niihin olisi sovellettu samaa mainosveroa kuin liikevaihdoltaan suurempiin yrityksiin ja/tai yrityksiin, jotka tuottivat voittoa vuonna 2013. Siten näiden toimenpiteiden kautta annettu tuki on toimintatukea, sillä se vapauttaa kyseiset yritykset kustannuksista, joista niiden olisi normaalisti

⁽¹⁵⁾ Ks. komission tiedonanto valtiontukisääntöjen soveltamisesta yritysten välittömään verotukseen, 24 kohta. Lausunto progressiivisen asteikon oikeuttamisesta verotulojen uudelleenjaon perusteella annetaan nimenomaisesti vain voittoihin tai (netto)tuloihin kohdistuvan veron osalta, ei liikevaihtoon kohdistuvien verojen osalta.

pitänyt vastata päivittäisessä hallinnossaan tai tavanomaisessa toiminnassaan. Tuomioistuin on toistuvasti todennut, että toimintatuki vääristää kilpailua⁽¹⁶⁾, joten kyseisille yrityksille myönnetyn tuen on katsottava vääristävän tai uhkaavan vääristää kilpailua vahvistamalla niiden taloudellista asemaa Unkarin mainosmarkkinoilla. Näin ollen toimenpiteet vääristävät tai uhkaavat vääristää kilpailua ja niillä on vaikutusta unionin sisäiseen kauppaan.

4.1.5 PÄÄTELMÄT

- (74) Koska kaikki SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen edellytykset täyttyvät, komissio toteaa, että progressiiviseen rakenteeseen perustuva mainosvero ja vain vuonna 2013 voittoa tuottamattomille yrityksille annettu oikeus vähentää seuraaville tilikausille siirrettyjä tappioita vuoden 2014 veroperusteesta ovat samassa artiklassa tarkoitettua valtiontukea.

4.2 TUEN SOVELTUVUUS SISÄMARKKINOILLE

- (75) Valtiontuen katsotaan soveltuvan sisämarkkinoille, jos se on jokin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa⁽¹⁷⁾ mainittu tukimuoto, ja sen voidaan katsoa soveltuvan sisämarkkinoille, jos komissio toteaa sen olevan jokin SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa⁽¹⁸⁾ mainittu tukimuoto. On kuitenkin tuen myöntävän jäsenvaltion tehtävänä osoittaa, että tuki soveltuu sisämarkkinoille SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 tai 3 kohdan nojalla⁽¹⁹⁾.
- (76) Komissio toteaa, että Unkarin viranomaiset eivät ole esittäneet perusteluja, joiden mukaan toimenpiteet soveltuisivat sisämarkkinoille, eikä Unkari ole ottanut kantaa menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä ilmaistuihin toimenpiteiden soveltuvuuteen liittyviin epäilyihin. Komissio toteaa, ettei mitään edellä mainituista SEUT-sopimuksen mukaisista poikkeuksista voida soveltaa, sillä toimenpiteillä ei näytetä pyrkivän mihinkään SEUT-sopimuksessa mainituista tavoitteista.
- (77) Näin ollen toimenpiteiden ei voida katsoa soveltuvan sisämarkkinoille.

4.3 MAINOSVEROON VUONNA 2015 TEHDYN MUUTOKSEN VAIKUTUS VALTIONTUEN ARVIOINTIIN

- (78) Vuonna 2014 annetulla lailla XXII säädettyä ja menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä kuvailtua mainosveroa lakattiin soveltamasta sinä päivänä, kun komissio teki päätöksen muodollisen tutkinnan aloittamisesta ja tuen keskeyttämistä koskevan välipäätöksen antamisesta. Unkarin viranomaiset kuitenkin muuttivat vuoden 2014 mainosveroa kesäkuussa 2015 ilmoittamatta siitä etukäteen komissiolle ja/tai ilman komission lupaa, ja siksi veroa sovellettiin edelleen muutettuna versiona. Komissio katsoo, että mainosveron muutettu versio perustuu samoihin periaatteisiin kuin alkuperäinen vero ja sisältää – ainakin tietyssä määrin – samat menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä kuvailut piirteet, joiden vuoksi komissio aloitti muodollisen tutkinnan. Näin ollen komissio katsoo, että mainosveron muutettu versio kuuluu menettelyn aloittamista koskevan päätöksen soveltamisalaan. Tässä osassa komissio arvioi, tukeeko veron muutettu versio menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitettyjä alkuperäistä mainosveroa koskevia epäilyjä – ja missä määrin.
- (79) Vaikka vuoden 2015 muutoksessa korjattiin joitakin menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä komission esittämiä valtiontukeen liittyviä ongelmia, siinä ei täysin korjata niitä kaikkia.

⁽¹⁶⁾ Asia C-172/03, *Heiser*, ECLI:EU:C:2005:130, 55 kohta. Ks. myös asia C-494/06 P, *komissio v. Italia ja Wam*, ECLI:EU:C:2009:272, 54 kohta ja mainittu oikeuskäytäntö, ja C-271/13 P, *Rousse Industry v. komissio*, ECLI:EU:C:2014:175, 44 kohta. Yhdistetyt asiat C-71/09 P, C-73/09 P ja C-76/09 P, *Comitato "Venezia vuole vivere" ym. v. komissio*, ECLI:EU:C:2011:368, 136 kohta. Ks. myös asia C-156/98, *Saksa v. komissio*, ECLI:EU:C:2000:467, 30 kohta ja mainittu oikeuskäytäntö.

⁽¹⁷⁾ SEUT-sopimuksen 107 artiklan 2 kohdassa määrätty poikkeukset koskevat seuraavia: (a) yksittäisille kuluttajille myönnettävä sosiaalinen tuki; (b) tuki luonnonmullistusten tai muiden poikkeuksellisten tapahtumien aiheuttaman vahingon korvaamiseksi; ja (c) tuki tietyille Saksan liittotasavallan alueille

⁽¹⁸⁾ SEUT-sopimuksen 107 artiklan 3 kohdassa määrätty poikkeukset koskevat seuraavia: (a) tuki taloudellisen kehityksen edistämiseen tietyillä alueilla; (b) tuki Euroopan yhteistä etua koskeville tärkeille hankkeille tai jäsenvaltion talouden vakavan häiriön poistamiseen; (c) tuki tietyn taloudellisen toiminnan tai talousalueen kehittämiseen; (d) tuki kulttuurin ja kulttuuriperinnön edistämiseen; ja (e) muu tuki, josta neuvosto päättää

⁽¹⁹⁾ Asia T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies v. komissio*, ECLI:EU:T:2007:253, 34 kohta.

- (80) Ensinnäkin uusi verokantarakenne vapauttaa edelleen verosta yritykset (ryhmät), joiden liikevaihto on alle 100 miljoonaa forinttia eli noin 325 000 euroa (0 prosentin verokanta), kun taas muiden on maksettava 5,3 prosenttia 100 miljoonan forintin ylittävistä liikevaihdostaan. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että progressiivisuus säilytetään sellaisten yritysten verotuksessa, joiden mainosliikevaihto on raja-arvoa suurempi.
- (81) Uusi raja-arvo, jonka alapuolella sovelletaan 0 prosentin verokantaa (100 miljoonaa forinttia), on matalampi kuin aiemman lain mukainen raja-arvo, jonka alapuolella 0 prosentin verokantaa sovellettiin (500 miljoonaa forinttia). Sen seurauksena veroja jää kuitenkin perimättä noin 17 000 euroa vuodessa (5,3 prosenttia × 325 000 euroa).
- (82) Komissio antoi Unkarille mahdollisuuden perustella 0 prosentin verokannan soveltamista alle 100 miljoonan forintin liikevaihtoon verojärjestelmän logiikalla (esim. hallinnollinen taakka). Unkari ei kuitenkaan esittänyt väitteitä, jotka olisivat osoittaneet, että verojen perimisestä aiheutuvat kustannukset (hallinnollinen taakka) ylittäisivät perittyjen verojen määrän (enintään noin 17 000 euroa veroja vuodessa).
- (83) Toiseksi muutoksella tuotiin mahdollisuus vapaaehtoiseen takautuvaan soveltamiseen siitä päivästä alkaen, jolloin vero tuli voimaan vuonna 2014: veronmaksajat voivat valita menneiden tapahtumien osalta, sovelletaanko niihin uutta vai vanhaa järjestelmää.
- (84) Tämä tarkoittaa sitä, että yrityksiä, joihin sovellettiin aiemmin 0 tai 1 prosentin verokantaa, ei veroteta takautuvasti 5,3 prosentin verokannan mukaan, sillä on epätodennäköistä, että ne haluaisivat maksaa lisää veroja. Siten muutetun veron vapaaehtoinen takautuva vaikutus antaa yrityksille mahdollisuuden välttää vero uudessa järjestelmässä ja antaa taloudellista etua yrityksille, jotka eivät valitse 5,3 prosentin verokantaa.
- (85) Kolmantena seikkana seuraaville tilikausille siirrettyjen tappioiden vähennysoikeus vuoden 2014 veroperusteesta, joka on rajattu koskemaan vuonna 2013 voittoa tuottamattomia yrityksiä, säilyy muuttumattomana. Näin ollen muutetussa järjestelmässä ei vastata menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitettyihin valtiontukeen liittyviin ongelmiin, jotka siis säilyvät.
- (86) Tämän seurauksena komissio katsoo, että mainosverolakiin vuonna 2015 tehdyt muutokset vastaavat vain osittain menettelyn aloittamista koskevassa päätöksessä esitettyihin ongelmiin, jotka koskevat vuonna 2014 annettua mainosverolakia. Muutetussa laissa on tosiasiallisesti samat piirteet, joista komissio katsoi aiheutuvan valtiontukea aiemmassa järjestelmässä. Vaikka sovellettavien verokantojen ja -luokkien määrää on vähennetty kuudesta kahteen ja korkeinta verokantaa on madallettu huomattavasti 50 prosentista 5,3 prosenttiin, vero on edelleen progressiivinen, sen progressiivisuus ei ole perusteltua, ja siirrettyjen tappioiden vähennysoikeutta sovelletaan kuten ennenkin. Tämä arvio pätee niin tulevaisuuteen kuin menneisyyteen eli muutetun lain voimaantulopäivästä 5. heinäkuuta 2015 alkaen ja mahdollisesti takautuvasti aina lain voimaantulopäivään asti vuonna 2014.
- (87) Näin ollen mainosveroon vuonna 2015 tehdyt muutokset eivät vaikuta komission päätelmiin, joiden mukaan mainosverosta aiheutuu edelleen sääntöjenvastaista ja soveltumattonta valtiontukea.

4.4 TUEN TAKAISINPERIMINEN

- (88) Kuten johdanto-osan 78 kappaleessa on jo esitetty, komissio katsoo, että menettelyn aloittamista koskeva päätös kattaa myös muutetun järjestelmän. Siksi tämä päätös koskee mainosverolakia sellaisena kuin se oli voimassa menettelyn aloittamista koskevan päätöksen aikaan eli 12. maaliskuuta 2015 sekä siihen 5. kesäkuuta 2015 tehtyjä muutoksia.
- (89) Toimenpiteistä ei ole ilmoitettu komissiolle, eikä komissio ole julistanut niitä sisämarkkinoille soveltuviksi. Kyseiset toimenpiteet ovat SEUT-sopimuksen 107 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua valtiontukea ja asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan c kohdassa tarkoitettua uutta tukea. Koska kyseiset toimenpiteet on otettu käyttöön SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdassa määrätyn täytäntöpanokiellon vastaisesti, ne ovat myös asetuksen (EU) 2015/1589 1 artiklan f kohdassa tarkoitettua sääntöjenvastaista tukea.
- (90) Koska toimenpiteet on havaittu sääntöjenvastaisiksi ja sisämarkkinoille soveltumattomiksi valtiontuiksi, tuki on perittävä takaisin edunsaajilta asetuksen (EU) 2015/1589 16 artiklan mukaisesti.
- (91) Verotuksen progressiivisuuden osalta tuen takaisinperiminen tarkoittaa sitä, että Unkarin on kohdeltava kaikkia yrityksiä tasavertaisesti aivan kuin niihin olisi sovellettu yhteistä kiinteää verokantaa. Komissio katsoo oletusarvoisesti, että yhteinen kiinteä verokanta on 5,3 prosenttia, kuten Unkari määrittä veron muutetussa versiossa, ellei

Unkari päättää kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen antamispäivästä määrittää eri prosenttia yhteiseksi verokannaksi, jota sovelletaan takautuvasti kaikkiin yrityksiin mainosveron (alkuperäinen ja muutetut versiot) koko soveltamiskautena tai lakkauttaa mainosveron takautuvasti sen voimaantulopäivästä alkaen.

- (92) Siirrettyjen tappioiden vähennysoikeuden muodossa vuonna 2013 voittoa tuottamattomille yrityksille annetun tuen osalta Unkarin on perittävä verosaatavien, jotka aiheutuvat kiinteän verokannan soveltamisesta verovelvollisten yritysten koko mainosliikevaihtoon, josta ei vähennetä tappioita, ja tosiasiallisesti maksetun veron välinen erotus. Erotus vastaa veroa, joka on kierretty vähennyksen avulla.
- (93) Kuten johdanto-osan 56 kappaleessa on esitetty, mainosliikevaihdon verotuksen viitejärjestelmä olisi vero, jossa
- veroa sovelletaan kaikkiin mainosliikevaihtoihin (ei vapaaehtoisuutta), joista ei vähennetä siirrettyjä tappioita;
 - liikevaihtoihin sovelletaan samaa (yhteistä) verokantaa; yhteinen verokanta on oletusarvoisesti 5,3 prosenttia;
 - ei ylläpidetä tai oteta käyttöön mitään muuta sellaista seikkaa, joka tarjoaisi valikoivaa etua tietyille yrityksille.
- (94) Takaisinperinnän osalta tämä tarkoittaa sitä, että vuoden 2014 mainosveron voimaantulopäivän ja sen päivän, jolloin vero lakkautetaan tai korvataan täysin valtiontukisääntöjen mukaisella järjestelmällä, välisenä aikana mainosliikevaihtoa tuottaneiden yritysten saaman tuen määrä lasketaan seuraavien määrien välisenä erotuksena:
- yhtäältä sen veron määrä (1), joka yrityksen olisi pitänyt maksaa, jos valtiontukisääntöjen mukaista viitejärjestelmää olisi sovellettu (yhdeällä yhteisellä, oletusarvoisesti 5,3 prosentin verokannalla koko mainosliikevaihtoon, josta ei ole vähennetty siirrettyjä tappioita);
 - toisaalta sen veron määrä (2), jonka yritys oli velvollinen maksamaan tai jonka se oli jo maksanut.
- (95) Mikäli veron määrän (1) ja veron määrän (2) välinen erotus on positiivinen, tuen määrä on perittävä takaisin, mukaan lukien takaisinperintäkorko veron erääntymispäivästä lähtien.
- (96) Takaisinperintää ei tarvita, mikäli Unkari lakkauttaa verojärjestelmän takautuvasti mainosveron vuoden 2014 voimaantulopäivästä alkaen. Tämä ei estä Unkaria ottamasta käyttöön tulevaisuudessa, esimerkiksi vuonna 2017, verojärjestelmää, joka ei ole progressiivinen eikä aseta verovelvollisia taloudellisia toimijoita keskenään erilaiseen asemaan.

5. PÄÄTELMÄT

- (97) Komissio katsoo, että Unkari on toteuttanut kyseessä olevan tuen sääntöjenvastaisesti SEUT-sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen.
- (98) Unkarin on joko lakkautettava sääntöjenvastainen tukijärjestelmä tai korvattava se valtiontukisääntöjen mukaisella uudella järjestelmällä.
- (99) Unkarin on perittävä tuki takaisin.
- (100) Komissio toteaa kuitenkin, että veroetu eli säästetty vero, joka johtuu 100 miljoonan forintin raja-arvon soveltamisesta, saattaa olla komission asetuksen(EU) N:o 1407/2013⁽²⁰⁾ (jäljempänä 'vähämerkityksistä tukea koskeva asetus') mukainen. Enimmäismäärä, jonka yritysryhmä voi saada, on 200 000 euroa kolmen vuoden aikana, kun kaikki vähämerkityksinen tuki otetaan huomioon. Vähämerkityksisiä tukia koskevien säännösten noudattamiseksi on kaikkien muiden vähämerkityksistä tukea koskevassa asetuksessa määritettyjen ehtojen täyttyttävä. Jos verovapautuksesta aiheutuva etu on vähämerkityksisiä tukia koskevien säännösten mukainen, sitä ei pidetä sääntöjenvastaisena ja soveltumattomana valtiontukena eikä sitä peritä takaisin.

⁽²⁰⁾ Komission asetus (EU) N:o 1407/2013, annettu 18 päivänä joulukuuta 2013, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen (EUVL L 352, 24.12.2013, s. 1).

(101) Tämä päätös ei vaikuta mahdollisiin tutkimuksiin siitä, vastaavatko toimenpiteet SEUT-sopimuksessa vahvistettuja perusvapauksia, erityisesti SEUT-sopimuksen 49 artiklassa taattua sijoittautumisvapautta,

ON HYVÄKSYNYT TÄMÄN PÄÄTÖKSEN:

1 artikla

Valtiontuki, joka on annettu Unkarin mainosverolain, myös siihen 5. kesäkuuta 2015 tehdyn muutoksen, nojalla soveltamalla progressiivisia verokantoja sisältävää liikevaihtoveroa ja vuonna 2013 voittoa tuottamattomille yrityksille annettua mahdollisuutta vähentää siirrettyjä tappioita niiden vuoden 2014 veroperusteesta ja jonka Unkari otti sääntöjenvastaisesti käyttöön Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan 3 kohdan määräyksiä rikkoen, ei sovellu sisämarkkinoille.

2 artikla

Edellä 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän mukaisesti myönnetty yksittäinen tuki ei ole tukea, jos se myöntämishetkellään täyttää kaikki vaatimukset, jotka esitetään neuvoston asetuksen (EY) N:o 994/98 ⁽²¹⁾ 2 artiklan tai neuvoston asetuksen (EU) 2015/1588 ⁽²²⁾ 2 artiklan nojalla annetussa asetuksessa sen mukaan, kumpi on voimassa tuen myöntämishetkellä.

3 artikla

Yksittäiset tuet, jotka on myönnetty 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän mukaisesti ja jotka niiden myöntämishetkellä täyttävät asetuksen (EY) N:o 994/98, sellaisena kuin se on kumottuna ja korvattuna asetuksella (EU) 2015/1588, 1 artiklan nojalla säädetty edellytykset tai jotka on myönnetty osana jotakin muuta hyväksyttyä tukiohjelmaa, soveltuvat sisämarkkinoille kyseisten tukityyppien voimassa olevaan tuki-intensiteetin enimmäismäärään asti.

4 artikla

1. Kuten johdanto-osan 88–95 kappaleessa todetaan, Unkarin on perittävä 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän nojalla myönnetty sisämarkkinoille soveltumattomat tuet takaisin tuensaajilta.
2. Takaisinperittävistä summista on maksettava korkoa siitä päivästä alkaen, jona tuki asetettiin tuensaajan käyttöön, sen tosiasialliseen takaisinperintään asti.
3. Korolle on laskettava korkoa asetuksen (EY) N:o 794/2004 ⁽²³⁾, sellaisena kuin se on muutettuna asetuksella (EY) N:o 271/2008 ⁽²⁴⁾, V luvun mukaisesti.
4. Unkarin on peruutettava kaikki 1 artiklassa tarkoitettuun järjestelmään perustuvan tuen jäljellä olevat maksuerät tämän päätöksen hyväksymispäivästä lukien.

5 artikla

1. Edellä 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän nojalla myönnetty tuki on perittävä välittömästi takaisin.

⁽²¹⁾ Neuvoston asetus (EY) N:o 994/98, annettu 7 päivänä toukokuuta 1998, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (EYVL L 142, 14.5.1998, s. 1).

⁽²²⁾ Neuvoston asetus (EU) 2015/1588, annettu 13 päivänä heinäkuuta 2015, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 107 ja 108 artiklan soveltamisesta tiettyihin valtion monialaisen tuen muotoihin (EUVL L 248, 24.9.2015, s. 1).

⁽²³⁾ Komission asetus (EY) N:o 794/2004, annettu 21 päivänä huhtikuuta 2004, Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 108 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EU) 2015/1589 täytäntöönpanosta (EUVL L 140, 30.4.2004, s. 1).

⁽²⁴⁾ Komission asetus (EY) N:o 271/2008, annettu 30 päivänä tammikuuta 2008, Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 93 artiklan soveltamista koskevista yksityiskohtaisista säännöistä annetun neuvoston asetuksen (EY) N:o 659/1999 täytäntöönpanosta annetun asetuksen (EY) N:o 794/2004 muuttamisesta (EUVL L 82, 25.3.2008, s. 1).

2. Unkarin on varmistettava, että tämä päätös pannaan täytäntöön neljän kuukauden kuluessa sen tiedoksi antamisesta.

6 artikla

1. Unkarin on toimitettava komissiolle kahden kuukauden kuluessa tämän päätöksen tiedoksi antamisesta seuraavat tiedot:

- a) luettelo tuensaajista, jotka ovat saaneet tukea 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän nojalla ja kunkin tuensaajan kyseisen järjestelmän nojalla saaman tuen kokonaismäärä;
- b) kultakin tuensaajalta takaisinperittävän tuen kokonaismäärä (tuki ja siitä perittävä korko);
- c) yksityiskohtainen kuvaus toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi;
- d) asiakirjat, jotka osoittavat, että tuensaajat on määrätty maksamaan tuki takaisin.

2. Unkarin on tiedotettava komissiolle tämän päätöksen täytäntöönpanemiseksi toteutettavien kansallisten menettelyjen etenemisestä, kunnes 1 artiklassa tarkoitetun järjestelmän nojalla myönnetty tuki on peritty kokonaisuudessaan takaisin. Sen on annettava viipymättä komission pyynnöstä tiedot toimenpiteistä, jotka on jo toteutettu tai joita suunnitellaan tämän päätöksen noudattamiseksi. Sen on myös annettava tarkat tiedot tuensaajilta jo perityistä tukimääristä ja koroista.

7 artikla

Tämä päätös on osoitettu Unkarille.

Tehty Brysselissä 4 päivänä marraskuuta 2016

Komission puolesta
Margrethe VESTAGER
Komission jäsen
