



## Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 16 mars 2021 \*

”Överklagande – Artikel 107.1 FEUF – Statligt stöd – Ungersk omsättningsskatt på reklam – Faktorer för att fastställa referenssystemet – Progressiva skattesatser – Övergångsbestämmelse om partiellt avdrag för överförda förluster – Förekomsten av en selektiv fördel – Bevisbördan”

I mål C-596/19 P,

angående ett överklagande enligt artikel 56 i stadgan för Europeiska unionens domstol, som ingavs den 6 augusti 2019,

**Europeiska kommissionen**, företrädd av V. Bottka, P.-J. Loewenthal och K. Herrmann, samtliga i egenskap av ombud,

klagande,

i vilket de andra parterna är:

**Ungern**, företrädd av M.Z. Fehér och G. Koós, båda i egenskap av ombud,

sökande i första instans,

**Republiken Polen**, företrädd av B. Majczyna, i egenskap av ombud,

intervenient i första instans,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin och N. Wahl samt domarna M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P.G. Xuereb och N. Jääskinen,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Șereș,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 1 september 2020,

och efter att den 15 oktober 2020 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

\* Rättegångsspråk: ungerska.

följande

### Dom

- 1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska upphäva den dom som meddelades av Europeiska unionens tribunal den 27 juni 2019, Ungern/kommissionen (T-20/17, EU:T:2019:448) (nedan kallad den överklagade domen), genom vilken tribunalen ogiltigförklarade kommissionens beslut (EU) 2017/329 av den 4 november 2016 om åtgärden SA.39235 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som vidtagits av Ungern avseende beskattning av reklamomsättning (EUT L 49, 2017, s. 36) (nedan kallat det omtvistade beslutet).

### Bakgrund till tvisten

- 2 Tribunalen redogjorde för bakgrunden till tvisten i punkterna 1–32 i den överklagade domen. Den kan sammanfattas enligt följande.
- 3 Den 11 juni 2014 antog Ungern 2014 års lag nr XXII om reklamskatt (nedan kallad reklamskattelagen). Lagen trädde i kraft den 15 augusti 2014. Genom lagen infördes en ny särskild skatt, med en intervallbaserad progressiv skatteskala, på omsättningen från publicering av reklamannonser i Ungern (nedan kallad den aktuella skatteåtgärden). I samband med Europeiska kommissionens prövning av reklamskattelagen inom ramen för en granskning av statligt stöd hävdade de ungerska myndigheterna att syftet med nämnda lag var att främja principen om fördelning av skattebördan.
- 4 Enligt denna lag omfattas var och en som sprider reklam av den aktuella skatteåtgärden. Denna skatt ska således betalas av ekonomiska aktörer som publicerar reklamannonser, såsom pressorgan, audiovisuella medier eller affischeringsföretag, men inte av annonsörer, det vill säga beställare av reklamannonser, och reklambyråer, som är mellanhänder mellan annonsörerna och reklamföretagen. Beskattningsunderlaget för den aktuella skatteåtgärden är den nettoomsättning som härrör från publicering av reklam under ett räkenskapsår. Skatten är ett komplement till befintliga företagsskatter, däribland bolagsskatten. Skattens territoriella tillämpningsområde är Ungern.
- 5 Skatteskalan för den aktuella skatteåtgärden bestod av följande skattesatser:
  - 0 procent på den del av beskattningsunderlaget som understiger 0,5 miljarder ungerska forint (HUF) (cirka 1 400 000 euro).
  - 1 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 0,5 och 5 miljarder HUF (cirka 14 miljoner euro).
  - 10 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 5 och 10 miljarder HUF (cirka 28 miljoner euro).
  - 20 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 10 och 15 miljarder HUF (cirka 42 miljoner euro).
  - 30 procent på den del av omsättningen som ligger mellan 15 och 20 miljarder HUF (cirka 56 miljoner euro).
  - 40 procent på den del av beskattningsunderlaget som överstiger detta sistnämnda belopp. Denna skattesats höjdes till 50 procent den 1 januari 2015.

- 6 I reklamskattelagen föreskrevs även att skattskyldiga personer vars vinst före skatt för beskattningsåret 2013 var noll eller negativ från sitt beskattningsunderlag för år 2014 kunde dra av 50 procent av de förluster som överförts från tidigare räkenskapsår (nedan kallad möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster).
- 7 Genom beslut av den 12 mars 2015 inledde kommissionen det formella granskningsförfarande som föreskrivs i artikel 108.2 FEUF, eftersom den ansåg att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär och möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster utgjorde statligt stöd. I beslutet konstaterade kommissionen att den progressiva skattesatsen innebar att det gjordes åtskillnad mellan företag med en hög reklamomsättning (det vill säga stora företag) och företag med låg reklamomsättning (det vill säga mindre företag). Enligt kommissionen medförde den aktuella skatteåtgärden en selektiv fördel för de sistnämnda företagen. Kommissionen ansåg även att möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster medförde en selektiv fördel som utgjorde statligt stöd.
- 8 I samma beslut förelade kommissionen de ungerska myndigheterna att avbryta den aktuella skatteåtgärden med stöd av artikel 11.1 i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 [FEUF] (EGT L 83, 1999, s. 1).
- 9 Ungern ändrade därefter denna åtgärd genom 2015 års lag nr LXII, som antogs den 4 juni 2015 (nedan kallad 2015 års lag). Den aktuella skatteåtgärdens progressiva skatteskala med sex intervallbaserade skattesatser från 0 till 50 procent ersattes med följande skatteskala, bestående av två skattesatser:
  - 0 procent på den del av beskattningsunderlaget som understiger 100 miljoner HUF (cirka 280 000 euro) och
  - 5,3 procent på den del av beskattningsunderlaget som överstiger detta sistnämnda belopp.
- 10 Den 4 november 2016 avslutade kommissionen det formella granskningsförfarandet genom att anta det omtvistade beslutet.
- 11 I artikel 1 i detta beslut drog kommissionen slutsatsen att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär, även i den version som följde av 2015 års lag, liksom möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster, utgjorde statligt stöd. Enligt kommissionen hade detta stöd genomförts på ett olagligt sätt, i strid med artikel 108.3 FEUF, och var dessutom oförenligt med den inre marknaden enligt artikel 107.1 FEUF. I artikel 4 i det omtvistade beslutet ålade kommissionen Ungern att från stödmottagarna återkräva det stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden.
- 12 De ungerska myndigheterna ålades att av de företag som hade bokfört reklamintäkter under perioden mellan det datum då reklamskattelagen trädde i kraft och det datum då den aktuella skatteåtgärden avbröts, det vill säga det datum då åtgärden ersattes med en ordning som var helt förenlig med unionsrätten på området för statligt stöd, återkräva de belopp som motsvarade skillnaden mellan, å ena sidan, den skatt som dessa företag skulle ha betalat om referenssystemet hade tillämpats, det vill säga en beskattning till en enhetlig skattesats på 5,3 procent, med förbehåll för att de ungerska myndigheterna kunde välja en annan skattesats, och å andra sidan, den skatt som nämnda företag redan hade betalat eller skulle betala. För det fall skillnaden mellan dessa två belopp var positivt skulle motsvarande belopp återkrävas, jämte ränta beräknad från det datum då skatten förföll till betalning.
- 13 Kommissionen angav dock att stödet inte behövde återkrävas om Ungern upphävde den aktuella skatteåtgärden med retroaktiv verkan från och med det datum då den trätt i kraft. Då skulle Ungern för framtiden, till exempel från och med år 2017, kunna införa ett skattesystem som inte är progressivt och inte gör åtskillnad mellan de ekonomiska aktörer som omfattas av skatten.

- 14 Kommissionen motiverade i huvudsak att den aktuella skatteåtgärden skulle kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF på följande sätt.
- 15 Vad gäller frågan huruvida åtgärden kunde tillskrivas medlemsstaten och huruvida den finansierades med statliga medel påpekade kommissionen att Ungern, till följd av att reklamskattelagen infördes, hade avstått från medel som landet annars skulle ha drivit in från företag med låg omsättning från reklamintäkter, det vill säga små företag, om de hade omfattats av samma skattskyldighet som företag med hög omsättning från reklamintäkter, det vill säga större företag.
- 16 Vad avser förekomsten av en fördel framhöll kommissionen att åtgärder som lättar de pålagor som normalt belastar företagen, liksom konkreta förmåner, medför en fördel. I förevarande fall medförde beskattningen till en väsentligt lägre skattesats att kostnaderna minskade för de företag som hade en låg omsättning jämfört med kostnaderna för företag med hög omsättning, och den utgjorde därför en fördel som gynnade mindre företag framför större företag.
- 17 Kommissionen tillade att även möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster utgjorde en fördel, eftersom den innebar en minskning av skattebördan för de företag som hade överförda förluster och som inte genererade någon vinst år 2013 i förhållande till skattebördan för övriga företag som inte kunde dra nytta av denna möjlighet.
- 18 Inom ramen för prövningen av huruvida den aktuella skatteåtgärden var selektiv konstaterade kommissionen först att det referenssystem som borde ligga till grund för bedömningen motsvarade ett system med en särskild skatt på omsättning som härrör från spridningen av reklam. Enligt kommissionen kunde reklamskattens progressiva struktur med avseende på skattesatserna emellertid inte utgöra en del av detta referenssystem. Enligt kommissionens uppfattning måste nämligen referenssystemet, för att detta inte i sig ska betraktas som ett statligt stöd, uppfylla två villkor. Dels ska all reklamomsättning vara föremål för samma skattesats, dels får det inte ingå någon del som ger vissa företag en selektiv fördel.
- 19 Kommissionen fann därefter att beskattningens progressivitet i förevarande fall, i och med att den medförde inte bara olika marginalskattesatser utan även olika genomsnittliga skattesatser för olika företag, utgjorde en avvikelse från referenssystemet som bestod i en reklamskatt med enhetlig skattesats som gällde för samtliga ekonomiska aktörer som publicerade reklam i Ungern.
- 20 Kommissionen ansåg dessutom att även möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster, vilken var förbehållen företag som inte hade genererat någon vinst under år 2013, utgjorde en avvikelse från det referenssystem som kännetecknades av en beskattning baserad på omsättningen. Enligt kommissionen är det inom denna ram inte möjligt för företagen att dra av några kostnader från beskattningsunderlaget, i motsats till vad som är brukligt i fråga om beskattning av vinst. Kommissionen ansåg att det genom denna möjlighet infördes en godtycklig åtskillnad mellan två grupper av företag som befann sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation, nämligen å ena sidan företag som haft förluster som överförts från föregående räkenskapsår och som inte gått med vinst år 2013 och å andra sidan företag som gått med vinst år 2013. Möjligheten att göra partiellt avdrag för förluster som redan existerade vid den tidpunkt då reklamskattelagen antogs var enligt kommissionen med nödvändighet selektiv, eftersom denna möjlighet gynnade företag som kunde föra över stora förluster, bland annat på grund av att förlusterna samlats under de föregående åren.
- 21 Kommissionen ansåg slutligen att reklamskattelagen, i dess lydelse enligt 2015 års lag, införde en skatt som grundades på samma principer och hade samma kännetecken som den ursprungliga versionen. Kommissionen drog av detta slutsatsen att den beskattning som följde av denna således ändrade lag uppvisade samma särdrag som den beskattning som ursprungligen hade lett till identifieringen av ett statligt stöd.

- 22 Den 16 maj 2017 antog Ungern 2017 års lag nr XLVII om ändring av reklamskattelagen. Genom denna lag upphävdes, med retroaktiv verkan, den aktuella skatteåtgärden.

### **Förfarandet vid tribunalen och den överklagade domen**

- 23 Den 16 januari 2017 väckte Ungern talan mot det omtvistade beslutet. Genom särskild handling, som inkom samma dag, ingav sökanden en ansökan om uppskov med verkställigheten, vilken avslogs genom beslut av tribunalens ordförande av den 23 mars 2017, Ungern/kommissionen (T-20/17 R, ej publicerat, EU:T:2017:203).
- 24 Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beviljade genom beslut av den 30 maj 2017 Republiken Polens begäran att få intervensera till stöd för Ungerns yrkanden.
- 25 Ungern åberopade tre grunder till stöd för sin talan. Den första grunden avsåg att den aktuella skatteåtgärden felaktigt hade kvalificerats som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, den andra avsåg ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten och den tredje avsåg maktmissbruk.
- 26 I den överklagade domen biföll tribunalen talan såvitt avsåg den första av dessa grunder i och med att den fann att kommissionens bedömning – att den aktuella skatteåtgärden och möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster utgjorde selektiva fördelar – var felaktig. Tribunalen ogiltigförklarade därför det omtvistade beslutet utan att pröva de övriga grunderna för talan.

### **Förfarandet vid domstolen och parternas yrkanden**

- 27 Kommissionen har i sitt överklagande yrkat att domstolen ska
- upphäva den överklagade domen, och
  - slutligt avgöra målet genom att underkänna den andra och den tredje grund som Ungern åberopat mot det omtvistade beslutet, och förplikta Ungern att ersätta rättegångskostnaderna, eller
  - i andra hand, återförvisa målet till tribunalen för prövning av de grunder som tribunalen ännu inte prövat.
- 28 Ungern har, med stöd av Republiken Polen, yrkat att domstolen ska
- ogilla överklagandet, och
  - förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

### **Prövning av överklagandet**

- 29 Kommissionen har åberopat två grunder till stöd för sitt överklagande.

#### ***Den första grunden: Åsidosättande av artikel 107.1 FEUF i och med att tribunalen slog fast att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär inte gav upphov till någon selektiv fördel***

- 30 Kommissionen har genom sin första grund gjort gällande att tribunalen åsidosatte artikel 107.1 FEUF genom att slå fast att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär inte medförde någon selektiv fördel för företag med låg omsättning från spridning av reklam. Enligt kommissionen gjorde

tribunalen sig skyldig till felaktig rättstillämpning vid tolkningen och tillämpningen av vart och ett av de tre stegen i bedömningen av huruvida åtgärden var selektiv. Kommissionen anser, för det första, att tribunalen felaktigt fann att de progressiva skattesatserna utgjorde en del av det referenssystem som skulle användas som jämförelse vid bedömningen av huruvida den aktuella skatteåtgärden var selektiv. Kommissionen har vidare gjort gällande att tribunalen inte kunde pröva huruvida de företag som omfattades av nämnda åtgärd var jämförbara med hänsyn till ett annat ändamål än det skattemässiga syftet med åtgärden. Kommissionen har slutligen anfört att det var fel av tribunalen att, vid bedömningen av huruvida denna åtgärd var motiverad, godta ett ändamål, nämligen det omfördelningspolitiska ändamålet, som inte har något nära samband med nämnda åtgärd.

- 31 Ungern och Republiken Polen har bestritt denna argumentation.
- 32 Tribunalen erinrar inledningsvis om att medlemsstaternas åtgärder på områden som inte har harmoniserats i unionsrätten enligt domstolens fasta praxis inte är undantagna från tillämpningsområdet för bestämmelserna i EUF-fördraget om kontroll av statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 2006, Belgien och Forum 187/kommissionen, C-182/03 och C-217/03, EU:C:2006:416, punkt 81). Medlemsstaterna ska således avhålla sig från att vidta alla skatteåtgärder som kan utgöra ett statligt stöd som är oförenligt med den inre marknaden.
- 33 Det framgår även av domstolens fasta praxis att det krävs att samtliga följande villkor är uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrída eller hota att snedvrída konkurrensen (se, bland annat, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 34 När det gäller villkoret att fördelen ska vara selektiv, vilket måste vara uppfyllt för att en åtgärd ska kunna kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, vilket är det enda villkor som kommissionen har ifrågasatt inom ramen för överklagandets första grund, framgår det likaledes av domstolens fasta praxis att det vid bedömningen av detta villkor ska fastställas huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag eller annan produktion som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 35 och där angiven rättspraxis).
- 35 Om åtgärden i fråga är avsedd som en stödordning, och inte som ett individuellt stöd, ankommer det dessutom på kommissionen att utreda om åtgärden, trots att den är avsedd som en fördel med allmän räckvidd, enbart gynnar vissa företag eller vissa branscher (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 49).
- 36 Vad särskilt gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det erinras om att en sådan åtgärd, som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge en selektiv fördel till mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Såsom statligt stöd betraktas således bland annat åtgärder vilka minskar de utgifter som normalt belastar ett företags budget och vilka därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, är av samma beskaffenhet och har likadana effekter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkterna 13 och 14, och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 71 och 72). En skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer utgör

däremot inte statligt stöd i den mening som avses i denna bestämmelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

- 37 För att en nationell skatteåtgärd ska kunna kvalificeras som ”sektiv” ska kommissionen först slå fast vilket referenssystem, det vill säga ”normalt” skattesystem, som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter ska kommissionen visa att den aktuella skatteåtgärden avviker från detta referenssystem i den mån den medför att ekonomiska aktörer behandlas olika, även om de mot bakgrund av målet med detta referenssystem i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36 och där angiven rättspraxis).
- 38 Begreppet statligt stöd avser dock inte sådana åtgärder som innebär att företag behandlas olika, även om de mot bakgrund av det mål som eftersträvas med den aktuella nationella lagstiftningen i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, och som således i princip är selektiva, om den berörda medlemsstaten kan visa att denna särbehandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller systematiken i det system som åtgärden ingår i (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen, C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40, och dom av den 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 44).
- 39 Det är mot bakgrund av dessa överväganden som domstolen ska pröva huruvida tribunalen i förevarande fall åsidosatte artikel 107.1 FEUF, såsom denna bestämmelse har tolkats av domstolen, då tribunalen fann att kommissionen inte hade visat att den aktuella skatteåtgärdens progressiva karaktär innebar en selektiv fördel för ”vissa företag eller viss produktion”.
- 40 Genom denna grundens första del har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den kritiserade kommissionen för att den utgått från ett felaktigt referenssystem vid bedömningen av huruvida det eventuellt förelåg en selektiv fördel och när den fann att de progressiva skattesatser som den ungerska lagstiftaren hade fastställt utgjorde en integrerad del av detta referenssystem.
- 41 Enligt kommissionen består den selektiva fördel som den aktuella skatteåtgärden ger upphov till inte i att det föreligger ett undantag från skatteplikt för den del av omsättningen som understiger ett visst belopp, eftersom samtliga berörda företag drar nytta av detta undantag för den del av omsättningen som inte överstiger taket för det intervall som är undantaget från skatteplikt. Den selektiva fördelen består enligt kommissionen i stället i den skillnad i genomsnittlig skattesats som följer av progressiviteten i skattesatserna. Denna skillnad gynnar de företag som har en låg omsättning genom att dessa företags skattebörda på ett oberättigat sätt minskas jämfört med skattebördan för andra företag inom ramen för referenssystemet, vilket enligt kommissionen består i en omsättningsskatt med en enhetlig skattesats på 5,3 procent. Enligt kommissionens mening skiljer sig således en beskattning med progressiva skattesatser inte från en situation där en grupp skattskyldiga beskattas efter en viss skattesats och en annan grupp skattskyldiga beskattas efter en annan skattesats, vilket motsvarar en särbehandling av jämförbara företag.
- 42 Följaktligen uppkommer först frågan huruvida, såsom kommissionen har hävdat, progressiviteten i de skattesatser som föreskrivs i den aktuella skatteåtgärden ska uteslutas från det referenssystem som ska ligga till grund för bedömningen av huruvida det kan fastställas att det föreligger en selektiv fördel, eller om den tvärtom, såsom tribunalen slog fast i punkterna 78–83 i den överklagade domen, utgör en integrerad del av detta system.
- 43 Med avseende på de grundläggande friheter som gäller på den inre marknaden har domstolen slagit fast att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast, vilket innebär att tillämpningen av en progressiv

beskattning omfattas av varje medlemsstats utrymme för skönsmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49, och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69 och där angiven rättspraxis). Detta konstaterande gäller även i fråga om statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

- 44 Av detta följer att fastställandet av varje skatts grundläggande särdrag, på de områden av skatterätten som inte blivit föremål för någon harmonisering inom unionen, omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning, med iakttagande av deras självbestämmande i skattefrågor. Denna befogenhet ska dock under alla omständigheter utövas med iakttagande av unionsrätten. Detta gäller bland annat valet av skattesats, som kan vara proportionell eller progressiv, men även fastställandet av skatteunderlaget och den beskattningsgrundande händelsen.
- 45 Dessa grundläggande särdrag definierar således i princip det referenssystem eller "normala" skattesystem som, i enlighet med den rättspraxis som det erinrats om i punkt 37 i förevarande dom, ska ligga till grund för bedömningen av selektivitetskriteriet.
- 46 Det ska i detta hänseende preciseras att unionsrätten på området för statligt stöd i princip inte utgör hinder för att medlemsstaterna väljer progressiva skattesatser för att beakta de skattskyldigas skatteförmåga. Den omständigheten att tillämpningen av en progressiv skatt i praktiken är vanligare när det gäller beskattning av fysiska personer innebär inte att det är förbjudet för dem att använda sig av en progressiv beskattning för att även ta hänsyn till juridiska personers, särskilt företags, skatteförmåga.
- 47 Unionsrätten utgör således inte hinder för att en progressiv beskattning sker på grundval av omsättningen, även när den inte är avsedd att kompensera för de negativa effekter som den skattepliktiga verksamheten skulle kunna ge upphov till. I motsats till vad kommissionen har hävdat utgör omsättningen nämligen i allmänhet både ett neutralt särskiljningskriterium för och en relevant indikator på de skattskyldigas skatteförmåga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50, och dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70). Det följer varken av någon regel eller av någon princip i unionsrätten, inbegripet på området för statligt stöd, att progressiva skattesatser endast får tillämpas på beskattning av vinster. Dessutom är vinsten i sig, precis som omsättningen, endast en relativ indikator på skatteförmågan. Den omständigheten att vinsten, såsom kommissionen anser, skulle utgöra en mer relevant eller mer exakt indikator än omsättningen saknar betydelse i fråga om statligt stöd, eftersom unionsrätten på detta område endast syftar till att undanröja de selektiva fördelar som vissa företag skulle kunna åtnjuta på bekostnad av andra företag som befinner sig i en jämförbar situation. Detsamma gäller förekomsten av en eventuell ekonomisk dubbelbeskattning som hänger samman med kumuleringen av en omsättningsbeskattning och en vinstbeskattning.
- 48 Av detta följer att skattens grundläggande särdrag, däribland de progressiva skattesatserna, i princip utgör det referenssystem eller "normala" skattesystem som ska beaktas vid bedömningen av selektivitetskriteriet. Det är emellertid inte uteslutet att dessa särdrag i vissa fall kan påvisa en uppenbart diskriminerande omständighet, vilket det emellertid ankommer på kommissionen att visa.
- 49 Domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), påverkar inte de överväganden som anges ovan. Tvärtom hade skattesystemet, såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 47–52 i sitt förslag till avgörande, i det mål som avgjordes genom den domen utformats enligt kriterier som var uppenbart diskriminerande i syfte att kringgå unionsrätten på området för statligt stöd. Detta



framgick, i det målet, av valet av kriterierna för beskattning som gynnade vissa offshorebolag, vilket framstod som inkonsekvent mot bakgrund av det av den berörda lagstiftaren angivna syftet att inrätta en allmän beskattning som belastade samtliga företag.

- 50 I förevarande fall har den ungerska lagstiftaren, såsom framgår av punkterna 3–6 och 9 i förevarande dom, genom reklamskattelagen infört den aktuella skatteåtgärden, som består i en särskild skatt som är progressiv i intervaller, baserad på den omsättning som härrör från spridning av reklam i Ungern och tillämplig på alla företag. Skatteskalen, som i motsats till vad kommissionen har hävdad har karaktären av en direkt skatt, ändrades genom 2015 års lag, men dess särdrag förblev oförändrade. Kommissionen har inte visat att de kännetecknande särdragen för denna skatt, som den ungerska lagstiftaren antog genom att använda sitt utrymme för skönmässig bedömning inom ramen för sitt självbestämmande i skattefrågor, har utformats på ett uppenbart diskriminerande sätt i syfte att kringgå de krav som följer av unionsrätten på området för statligt stöd. Under dessa omständigheter måste den aktuella skatteåtgärdens progressiva skattesatser anses utgöra en del av det referenssystem eller ”normala” skattesystem som skulle läggas till grund för bedömningen av om det i förevarande fall förelåg en selektiv fördel.
- 51 Tribunalen gjorde sig således inte skyldig till felaktig rättstillämpning när den i punkterna 78–83 i den överklagade domen fann att kommissionen felaktigt hade grundat sig på ett ofullständigt och fiktivt referenssystem när den fastställt att den aktuella skatteåtgärdens progressiva skatteskala inte ingick i det referenssystem som skulle ligga till grund för bedömningen av åtgärdens selektiva karaktär. Av detta följer att överklagandet inte kan vinna bifall såvitt avser den första grundens första del.
- 52 Eftersom ett fel vid fastställandet av referenssystemet nödvändigtvis medför att hela bedömningen av selektivitetskriteriet blir felaktig (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2018, *Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen*, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107), saknas det anledning att uttala sig om den första grundens andra och tredje del.
- 53 Överklagandet kan följaktligen inte vinna bifall på den första grunden.

***Den andra grunden: Åsidosättande av artikel 107.1 FEUF i och med att tribunalen slog fast att möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster inte gav upphov till någon selektiv fördel***

- 54 Kommissionen har genom den andra grunden gjort gällande att tribunalen gjorde sig skyldig till felaktig rättstillämpning när den fann att möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster, vilken gjorde det möjligt för företag vars vinst före skatt för räkenskapsåret 2013 var noll eller negativ att dra av 50 procent av sina överförda förluster från beskattningsunderlaget för den aktuella skatteåtgärden för år 2014, inte utgjorde en selektiv fördel. Enligt kommissionen gjorde tribunalen härigenom en felaktig tolkning av domen av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).
- 55 Ungern och Republiken Polen har bestritt denna argumentation.
- 56 Domstolen erinrar om att en skattefördel som följer av en generell åtgärd som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer i princip, såsom följer av punkt 36 i förevarande dom, inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.
- 57 Såsom har angetts i punkterna 34–38 i förevarande dom ska det, för att fastställa huruvida den aktuella åtgärden är selektiv, mot bakgrund av det skattesystem som har identifierats som referenssystemet eller det ”normala” skattesystemet, kontrolleras huruvida denna åtgärd inför en särbehandling som inte är

motiverad med hänsyn till denna lagstiftnings art och systematik mellan aktörer som, med hänsyn till det mål som eftersträvas med den aktuella nationella lagstiftningen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation.

- 58 Den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpningen av en åtgärd kan dra nytta av denna betyder inte i sig att den är selektiv (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59). Det går inte heller att sluta sig till att en åtgärd är av selektiv karaktär enbart på grund av att den är av övergångskaraktär, eftersom valet att begränsa dess tillämpning i tiden, i syfte att säkerställa en progressiv övergång mellan en gammal och ny skattelagstiftning, omfattas av medlemsstaternas utrymme för skönsässig bedömning som det erinrats om i punkt 44 i förevarande dom.
- 59 I förevarande fall har den ungerska lagstiftaren, genom att införa en möjlighet att göra partiellt avdrag för överförda förluster, avsett att minska skattebördan för de ekonomiskt mest känsliga företagen under det första året av deras skattskyldighet inom ramen för den aktuella skatteåtgärden, i synnerhet som denna åtgärd infördes under årets lopp. Eftersom denna möjlighet redan från början var utformad som en övergångsbestämmelse, kan den inte anses utgöra en del av det referenssystem eller ”normala” skattesystem som ska ligga till grund för bedömningen av dess selektiva karaktär, även om den kan liknas vid en bestämmelse rörande beskattningsunderlaget.
- 60 Det ska således prövas huruvida möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster innebär en särbehandling mellan ekonomiska aktörer som, med hänsyn till syftet med reklamskattelagen, befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation.
- 61 Denna möjlighet medför en särbehandling mellan å ena sidan de företag som har kunnat överföra förluster från tidigare räkenskapsår, i den mån de inte har redovisat någon vinst under räkenskapsåret 2013, och å andra sidan de företag som har redovisat vinst under nämnda räkenskapsår, eftersom endast de förstnämnda företagen kan göra avdrag för dessa överförda förluster vid beräkningen av beskattningsunderlaget för den aktuella skatteåtgärden för år 2014.
- 62 Med beaktande av att den ungerska lagstiftaren eftersträvade att uppfylla ett omfördelningspolitiskt syfte genom att anta reklamskattelagen, vilket den aktuella skatteåtgärdens progressivitet vittnar om, befinner sig dessa två kategorier av företag inte i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation. Valet av omsättningen som beskattningsunderlag medför nämligen inte att det blir motsägande i förhållande till detta syfte att införa en övergångsbestämmelse som tar hänsyn till vinsten, eftersom även vinsten, såsom kommissionen för övrigt har hävdats i en annan del av sitt resonemang, utgör en både neutral och relevant indikator, om än relativ, för företagens betalningsförmåga.
- 63 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 109 i sitt förslag till avgörande och såsom tribunalen slog fast i punkt 122 i den överklagade domen, är kriteriet att företaget inte ska ha gått med vinst under räkenskapsåret 2013 i detta avseende ett objektiva kriterium, eftersom de berörda företagen med detta betraktningssätt hade en lägre skatteförmåga än övriga företag vid den tidpunkt då reklamskattelagen trädde i kraft, under loppet av år 2014.
- 64 Det var således tillåtet för den ungerska lagstiftaren att, utan att åsidosätta unionsrätten på området för statligt stöd, under det första året då denna lag tillämpades, kombinera den bedömning av skatteförmågan som framgick av omsättningsbeloppet med en ordning som gjorde det möjligt att beakta överförda förluster för företag som inte hade redovisat någon vinst under räkenskapsåret 2013.
- 65 Den omständigheten att de företag som kunde dra fördel av möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster redan kunde identifieras vid den tidpunkt då den aktuella skatteåtgärden infördes kan inte i sig påverka denna slutsats.

- 66 Domstolen kan dessutom inte godta kommissionens argument att tribunalen i punkterna 119–122 i den överklagade domen gjorde en felaktig tolkning av domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), genom att slå fast att de ungerska myndigheterna, genom att föreskriva en möjlighet att göra partiellt avdrag för överförda förluster, införde en särbehandling som grundade sig på ett objektiva och slumpmässigt kriterium som inte medförde någon selektivitet.
- 67 Det ska i detta hänseende erinras om att domstolen, i punkterna 77–83 i nämnda dom, bland annat slog fast att skattebestämmelser som föreskriver att den vinst som redovisats av en skattskyldig ska beaktas inte endast av denna anledning kan anses vara selektiva, eftersom sådana vinster följer av den slumpmässiga omständigheten att den aktuella näringsidkaren uppvisar dålig eller tvärtom mycket god lönsamhet under den period beskattningen avser. Även om detta resonemang följdes i ett mål där beskattningsunderlaget för de aktuella skatteåtgärderna grundades på andra kriterier än vinsten, såsom antalet anställda och nyttjandet av affärslokaler, är det, såsom tribunalen slog fast i punkt 120 i den överklagade domen, även tillämpligt när den aktuella skattefördelen, såsom i förevarande fall, beror på en minskning av det omsättningsbaserade beskattningsunderlaget, varvid hänsyn tas till avsaknaden av vinst under ett visst räkenskapsår och överföringen av förluster, och skattefördelen därmed är förenlig med det omfördelningspolitiska syfte som eftersträvas med den skattelagstiftning i vilken skattefördelen ingår och där den kopplats till de skattskyldiga företagets skatteförmåga.
- 68 Av detta följer, såsom tribunalen med fog slog fast i punkterna 117–123 i den överklagade domen, att kommissionen gjorde en felaktig bedömning när den fann att möjligheten att göra partiellt avdrag för överförda förluster gav upphov till en selektiv fördel, som utgjorde ett statligt stöd, till förmån för företag vars vinst före skatt för räkenskapsåret 2013 var noll eller negativ och som haft förluster som överförts. I motsats till vad kommissionen har gjort gällande kan tribunalen inte klandras för att ha dömt utöver vad som yrkats (*ultra petita*). Överklagandet kan således inte vinna bifall på den andra grunden.
- 69 Eftersom överklagandet inte kan vinna bifall på någon av de två grunder som kommissionen har åberopat, ska överklagandet ogillas i sin helhet.

### **Rättegångskostnader**

- 70 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler, som är tillämplig i mål om överklagande enligt artikel 184.1, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Ungern har yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom kommissionen har tappat målet, ska Ungerns yrkande bifallas.
- 71 I enlighet med artikel 184.4 i rättegångsreglerna får domstolen besluta att en intervenient i första instans som inte själv har överklagat det där meddelade avgörandet ska bära sina rättegångskostnader när denna intervenient har deltagit i den skriftliga eller den muntliga delen av förfarandet vid domstolen. I förevarande fall har Republiken Polen, som intervenerade i första instans, utan att själv ha överklagat, deltagit i den skriftliga och muntliga delen av förfarandet vid domstolen. Eftersom Republiken Polen har intervenerat till stöd för Ungerns yrkanden och yrkat att kommissionen ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, ska kommissionen ersätta Republiken Polens rättegångskostnader (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 113 och 114).

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

#### **1) Överklagandet ogillas.**

**2) Europeiska kommissionen ska ersätta rättegångskostnaderna, inklusive Republiken Polens kostnader.**

Underskrifter