



Rättsfallssamlingen

TRIBUNALENS DOM (nionde avdelningen)

den 27 juni 2019*

”Statligt stöd – Ungersk omsättningsskatt på reklam – Progressiva skattesatser – Avdrag från beskattningsunderlaget med 50 procent av de förluster som förts över för bolag som inte redovisat vinst år 2013 – Beslut i vilket stödet förklaras vara oförenligt med den inre marknaden och i vilket det anges att stödet ska återkrävas från mottagaren – Begreppet statligt stöd – Selektivitetskriteriet”

I mål T-20/17,

Ungern, företrädd av M.-Z. Fehér, G. Koós och E.-Zs. Tóth, samtliga i egenskap av ombud,

sökande,

med stöd av

Republiken Polen, företrädd av B. Majczyna, M. Rzotkiewicz och A. Kramarczyk-Szaładzińska, samtliga i egenskap av ombud,

intervenient,

mot

Europeiska kommissionen, företrädd av V. Bottka och P.-J. Loewenthal, båda i egenskap av ombud,

svarande,

angående en talan enligt artikel 263 FEUF om ogiltigförklaring av 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),

meddelar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen),

sammansatt av ordföranden S. Gervasoni samt domarna L. Madise (referent) och R. da Silva Passos,

justitiesekreterare: handläggaren N. Schall,

efter den skriftliga delen av förfarandet och förhandlingen den 10 januari 2019,

följande

* Rättegångsspråk: ungerska.

Dom

Bakgrund till tvisten

- 1 Den 11 juni 2014 antog det ungerska parlamentet lag XXII av år 2014 om reklamskatt (nedan kallad reklamskattelagen). Lagen trädde i kraft den 15 augusti 2014. Genom lagen infördes en ny särskild skatt, enligt en intervallbaserad progressiv skatteskala, på omsättning som härrör från spridning av reklamannonser i Ungern (nedan kallad reklamskatten). Skatten är ett komplement till befintliga skatter på företag, bland annat bolagsskatten. 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 gemensam ansvarsfördelning.
- 2 I lagen anges att reklamskatten betalas av var och en som sprider reklam. Det är endast de personer som publicerar reklamannonser (tidningar, audiovisuella medier, affischeringsföretag) som ska betala reklamskatten, men inte annonsörer (som beställt reklamen) eller reklambyråer som agerar mellanhand mellan annonsörer och reklamspridare. Beskattningsunderlaget på vilket skatten tillämpas är den nettoomsättning som härrör från reklamspridning under ett räkenskapsår. Skattens territoriella tillämpningsområde är Ungern.
- 3 Den progressiva skatteskalan fastställdes enligt följande:
 - 0 procent på den del av omsättningen som understiger 0,5 miljarder ungerska forint (cirka 1 562 000 euro).
 - 1 procent på den del av omsättningen som ligger mellan 0,5 och 5 miljarder ungerska forint (cirka 15 620 000 euro).
 - 10 procent på den del av omsättningen som ligger mellan 5 och 10 miljarder ungerska forint (cirka 31 240 000 euro).
 - 20 procent på den del av omsättningen som ligger mellan 10 och 15 miljarder ungerska forint (cirka 47 000 000 euro).
 - 30 procent på den del av omsättningen som ligger mellan 15 och 20 miljarder ungerska forint (cirka 62 500 000 euro).
 - 40 procent på den del av omsättningen som överstiger 20 miljarder ungerska forint (cirka 94 000 000 euro). (Den 1 januari 2015 höjdes denna skattesats till 50 procent).
- 4 De beskattningsbara personer vars vinst före skatt under räkenskapsåret 2013 var noll eller negativ kunde, från 2014 års beskattningsunderlag, dra av 50 procent av de förluster som överförts från tidigare år.
- 5 Genom ett beslut av den 12 mars 2015 inledde kommissionen, efter skriftväxling med de ungerska myndigheterna, det formella granskningsförfarandet i fråga om statligt stöd enligt artikel 108.2 FEUF med avseende på reklamskattelagen. Enligt kommissionen medförde skattesatsens progressivitet och bestämmelserna om avdrag för förluster som överförts från beskattningsunderlaget statligt stöd. I beslutet konstaterade kommissionen att den progressiva skattesatsen innebar att det gjordes åtskillnad mellan företag med höga reklamintäkter (och därmed större företag) och företag med låga reklamintäkter (och därmed mindre företag), vilket medförde en selektiv fördel för de senare på grund av deras storlek. Kommissionen ansåg även att möjligheten att göra avdrag med 50 procent av förlusterna för företag som inte genererat någon vinst under år 2013 medförde en selektiv fördel som utgjorde statligt stöd.

- 6 I samma beslut utfärdade kommissionen ett föreläggande om att avbryta åtgärden i fråga 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).
- 7 Genom lag LXII av år 2015 som antogs den 4 juni 2015 ändrade Ungern reklamskatten, utan föregående anmälan till – eller godkännande av – kommissionen, genom att ersätta den progressiva skalan med sex skattesatser från 0 till 50 procent med ett system med två skattesatser enligt följande:
 - En skattesats på 0 procent på den del av omsättningen som inte överstiger 100 miljoner ungerska forint (cirka 312 000 euro).
 - En skattesats på 5,3 procent på den del av omsättningen som överstiger 100 miljoner ungerska forint.
- 8 Lag LXII av år 2015 införde även en frivillig retroaktiv tillämpning av dess bestämmelser tillbaka till den tidpunkt då lagen trädde i kraft år 2014. Beskattningsbara personer kunde således välja att beräkna skatten på det föregående beskattningsårets omsättning enligt den gamla eller den nya skalan.
- 9 Kommissionen avslutade det formella granskningsförfarandet genom 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 angripna beslutet). I artikel 1 i det angripna beslutet drog kommissionen slutsatsen att det skattesystem med progressiva skattesatser och bestämmelser om nedsättning av skatten i form av avdrag för överförda förluster för företag som inte hade gått med vinst år 2013, som infördes genom lag XXII av år 2014 om reklamskatt, även i dess lydelse efter den ändring som genomfördes den 4 juni 2015, utgjorde statligt stöd som Ungern olagligen infört i strid med artikel 108.3 FEUF, och som dessutom var oförenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF.
- 10 I artiklarna 2 och 3 i det angripna beslutet angav kommissionen dock att vissa individuella stöd som beviljats inom ramen för detta system inte utgjorde statligt stöd som var oförenligt med den inre marknaden, förutsatt att de uppfyllde vissa villkor.
- 11 I artikel 4 i det angripna beslutet uppmanade kommissionen Ungern att från stödmottagarna återkräva det stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden.
- 12 I detta avseende var de ungerska myndigheterna skyldiga att, från företag som haft en reklamomsättning under perioden från den dag då reklamskattelagen trädde i kraft år 2014 till den dag då lagen avskaffades eller ersattes med ett system som fullständigt överensstämmer med reglerna för statligt stöd, återkräva skillnaden mellan det skattebelopp 1) som företagen skulle ha betalat vid tillämpningen av ett referenssystem som fullständigt överensstämmer med reglerna för statligt stöd (ett system med en enda skattesats, fastställt till 5,3 procent, såvida de ungerska myndigheterna inte skulle välja ett annat värde, utan avdrag för överförda förluster), och det skattebelopp 2) som företagen redan hade betalat eller var skyldiga att betala. För det fall skillnaden mellan skattebelopp 1) och skattebelopp 2) var positivt skulle stödbeloppet återkrävas med ränta beräknad från det datum då skatten förföll till betalning. Kommissionen angav dock att stödet inte behövde återkrävas om Ungern avskaffade skattesystemet med retroaktiv verkan från och med det datum då det trädde i kraft år 2014. Detta skulle inte hindra Ungern från att i framtiden, till exempel från och med år 2017, införa ett skattesystem som inte är progressivt och inte gör åtskillnad mellan de ekonomiska aktörer som omfattas av skatten.
- 13 I det angripna beslutet motiverade kommissionen att systemet utgjorde statligt stöd utifrån definitionen i artikel 107.1 FEUF enligt följande.

- 14 Vad först gäller frågan huruvida åtgärden kunde tillskrivas medlemsstaten och huruvida den finansierades med statliga medel ansåg kommissionen att Ungern, till följd av att lagen infördes av det ungerska parlamentet, avstod från medel som landet annars hade varit tvunget att driva in från företag med en lägre omsättning (och därmed mindre företag) om de hade omfattats av samma skattenivå som företag med högre omsättning (och därmed större företag).
- 15 Vad gäller förekomsten av en fördel framhöll kommissionen att åtgärder som minskar de kostnader som normalt ingår i företags budget, i lika stor utsträckning som positiva förmåner, ger en fördel. I förevarande fall minskade den väsentligt lägre skattesatsen de kostnader som företag med låg omsättning måste bära jämfört med företag med hög omsättning, och den utgjorde därför en fördel som gynnade mindre företag framför större företag. Kommissionen lade till att möjligheten enligt reklamskattelagen för företag som inte gått med vinst år 2013 att dra av 50 procent av de överförda förlusterna också utgjorde en fördel, eftersom den minskade dessa företags skattebörda jämfört med företag som inte kunde dra nytta av avdragsreglerna.
- 16 Vad gäller den omständigheten att den fördel som konstaterats gynna vissa företag (selektivitetskriteriet) förklarade kommissionen att bedömningen i fråga om skattefördel måste göras i flera steg. Först måste referensskattesystemet identifieras. Därefter ska det fastställas om åtgärden utgjorde ett undantag från detta system i den mån den gjorde åtskillnad mellan företag som, mot bakgrund av systemets egentliga syften, befann sig i en jämförbar faktisk och rättslig situation. Slutligen, om så var fallet, måste det fastställas huruvida åtgärden motiverades av referenssystemets karaktär eller allmänna systematik. Ett nekande svar i det andra steget eller, i förekommande fall, ett jakande svar i det tredje steget skulle göra det möjligt att avfärda förekomsten av en selektiv fördel för vissa företag, medan ett jakande svar i det andra steget och ett nekande svar i det tredje steget däremot skulle göra det möjligt att sluta sig till att det är fråga om en selektiv fördel.
- 17 I det aktuella fallet förklarade kommissionen först att referenssystemet motsvarade en särskild skatt på omsättning som härrör från tillhandahållandet av reklamtjänster. Kommissionen ansåg dock att reklamskattens progressiva uppbyggnad inte kunde utgöra en del av detta referenssystem. Enligt kommissionens uppfattning måste referenssystemet, för att anses vara fritt från statligt stöd, uppfylla två villkor:
- All reklamomsättning måste vara föremål för samma skattesats.
 - Ingen del får ingå som ger vissa företag en selektiv fördel.
- 18 Kommissionen fann därefter att beskattningens progressivitet utgjorde ett undantag från referenssystemet, i det att det tillämpades en enhetlig reklamskattesats på samtliga ekonomiska aktörer som spridde reklam i Ungern, eftersom den inte endast medförde marginalskattesatser utan också genomsnittliga skattesatser som skiljde sig mellan företag.
- 19 Kommissionen ansåg även att möjligheten enbart för företag som inte gick med vinst år 2013 att från 2014 års beskattningsunderlag dra av 50 procent av de överförda förlusterna också avvek från referenssystemet, det vill säga från regeln att operatörerna ska beskattas på grundval av deras reklamomsättning. Enligt kommissionen grundar sig reklamskatten, till skillnad från en vinstbaserad skatt, på omsättningen, vilket betyder att kostnaderna inte är avdragsgilla från beskattningsunderlaget.
- 20 Kommissionen fann vidare att det undantag från referenssystemet som beskattningens progressivitet utgjorde inte var motiverat av systemets karaktär och allmänna systematik. De ungerska myndigheterna hävdade att reklamskatten hade ett fördelningspolitiskt syfte och att omsättningen och storleken på företaget avspeglade företagets betalningsförmåga, vilket innebär att företag med högre reklamomsättning har en bättre betalningsförmåga än företag med lägre reklamomsättning. Kommissionen ansåg att den information som hade lämnats av Ungern varken bekräftade att företagets omsättning avspeglade dess betalningsförmåga eller att skattens progressivitet var motiverad

av skattesystemets karaktär och allmänna systematik. Kommissionen ansåg att en progressiv skatt på omsättningen endast kan motiveras om den kompenserar för eller motverkar uppkomsten av vissa negativa effekter som den aktuella verksamheten kan orsaka, i en omfattning som är desto större ju större omsättningen är, men att någon sådan situation inte har visats föreligga i det aktuella fallet.

- 21 Kommissionen har dessutom bestritt att möjligheten att dra av 50 procent av de överförda förlusterna kan motiveras av att den utgör en åtgärd för att förhindra skatteflykt och kringgående av skattskyldigheter, såsom de ungerska myndigheterna har hävdad. Enligt kommissionen infördes genom åtgärden en godtycklig uppdelning mellan två grupper av företag som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation, nämligen mellan å ena sidan företag som haft förluster som överförts till efterföljande räkenskapsår och som inte gått med vinst år 2013 och å andra sidan företag som gått med vinst år 2013 men som kunde haft förluster som överförts från tidigare räkenskapsår.
- 22 Dessutom innebär bestämmelsen inte en begränsning av de avdragsgilla förlusterna till de som uppstått år 2013, utan gör det möjligt för ett företag som inte gått med vinst år 2013 att även använda ackumulerade förluster som överförts från tidigare räkenskapsår. Avdraget för förluster som redan existerade vid den tidpunkt då reklamskattelagen infördes medförde en selektivitet, eftersom möjligheten till avdrag kunde gynna vissa företag som överfört ansenliga förluster.
- 23 Uppdelningen är således godtycklig och överensstämmer inte med karaktären hos en omsättningsbaserad skatt. Den kan därför inte anses vara en konsekvent åtgärd mot missbruk som motiverar en särbehandling.
- 24 Som en följd av detta drog kommissionen slutsatsen att de åtgärder som medförde selektiva fördelar för reklamföretag med en lägre omsättning (och därigenom mindre företag), liksom för företag som inte gått med vinst år 2013 och som kunde dra av 50 procent av de förluster som förts över från 2014 års beskattningsunderlag, inte var motiverade av skattesystemets karaktär och allmänna systematik.
- 25 Slutligen ansåg kommissionen att åtgärden snedvred eller hotade att snedvrیدا konkurrensen och påverkade handeln mellan medlemsstaterna. Härvid framhöll kommissionen särskilt att den ungerska reklammarknaden var öppen för konkurrens, att marknaden kännetecknades av närvaron av aktörer från andra medlemsstater samt att de företag som skulle komma i åtnjutande av de lägsta skattesatserna därmed skulle få ett driftstöd.
- 26 Vad gäller 2015 års ändrade reklamskatt förklarade kommissionen att den utgick från samma principer och funktioner som de som 2014 års reklamskatt grundade sig på.
- 27 För det första framhöll kommissionen att den nya strukturen på skattesatserna fortfarande innebar undantag för företag med en omsättning under 100 miljoner ungerska forint (skattesats på 0 procent), medan andra företag med en högre omsättning måste betala reklamskatt med 5,3 procent. Kommissionen gav Ungern möjlighet att motivera tillämpningen av en skattesats på 0 procent på reklamomsättning som understiger 100 miljoner ungerska forint med stöd av logiken i skattesystemet (till exempel den administrativa bördan). Ungern anförde emellertid inte några argument som visar att kostnaden för uppbörden av skatten (den administrativa bördan) uppväger de skattebelopp som uppbärs (upp till cirka 17 000 euro i skatt per år).
- 28 För det andra anser kommissionen att valfriheten i fråga om den retroaktiva effekten av den ändrade reklamskatten gjorde att företag kunde kringgå den skatteplikt som följde av retroaktiviteten, vilket gav en ekonomisk fördel till företagen som på så sätt inte beskattades med 5,3 procent, utan omfattades av den tidigare skattesatsen på 0 procent eller 1 procent.

- 29 För det tredje fann kommissionen att det nya systemet inte påverkade den möjlighet, som enbart gäller företag som inte gått med vinst år 2013, att dra av 50 procent av förluster som förts över från 2014 års beskattningsunderlag, och som inte hade upphävts genom 2015 års ändringar.
- 30 Som en följd av detta drog kommissionen slutsatsen att 2015 års ändringar av reklamskattelagen bibehöll delar som kommissionen ansåg utgöra statligt stöd enligt 2014 års system.
- 31 Den 16 maj 2017 antog det ungerska parlamentet lag nr XLVII av år 2017 om ändring av reklamskattelagen. Lagen avskaffade reklamskatten med retroaktiv verkan.
- 32 Kommissionen har i detta avseende i sina inlagor till tribunalen angett att Ungern inte utnyttjade möjligheten i skäl 91 i det angripna beslutet att fastställa en enda skattesats som skulle tillämpas med retroaktiv verkan inom två månader från det datum då det angripna beslutet antogs. Kommissionen noterar dock att Ungern retroaktivt avskaffade den reklamskatt som redan hade betalats ("som ansågs utgöra ett överskjutande belopp") och att denna bestämmelse uttryckligen antogs för att genomföra beslutet, och att skyldigheten att återkräva tidigare fastställt stöd har försvunnit.

Förfarandet och parternas yrkanden

- 33 Ungern väckte förevarande talan genom ansökan som inkom till tribunalens kansli den 16 januari 2017.
- 34 Ungern lämnade samma dag, genom särskild handling, in en ansökan om uppskov med verkställigheten av det angripna beslutet (mål T-20/17 R).
- 35 Tribunalens ordförande avslog, genom beslut av den 23 mars 2017, Ungern/kommissionen (T-20/17 R, ej publicerat, EU:T:2017:203), ansökan om interimistiska åtgärder och beslutade att frågan om rättegångskostnaderna skulle anstå.
- 36 Kommissionen inkom med svaromål den 27 mars 2017.
- 37 Genom handling som inkom till tribunalens kansli den 19 maj 2017 begärde Republiken Polen att få intervensera i detta mål till stöd för Ungerns yrkanden. Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beviljade denna begäran genom beslut av den 30 maj 2017.
- 38 Ungern, kommissionen och Republiken Polen inkom med sina respektive repliker, dupliker och interventionsinlagor den 15 maj, den 28 juni och den 26 juli 2017.
- 39 Ungern och kommissionen ingav sina respektive yttranden över Republiken Polens interventionsinlaga den 7 november 2017.
- 40 Den 15 december 2017 inkom Ungern med en motiverad ansökan om att muntlig förhandling skulle hållas.
- 41 På förslag av referenten beslutade tribunalen (nionde avdelningen) att inleda den muntliga delen av förfarandet. Tribunalen beslutade också att ställa tre frågor till Ungern som skulle besvaras vid förhandlingen.
- 42 Parterna utvecklade sin talan och svarade på tribunalens frågor vid förhandlingen den 10 januari 2019.
- 43 Ungern har, med stöd av Republiken Polen, yrkat att tribunalen ska
- ogiltigförklara det angripna beslutet,

- alternativt delvis ogiltigförklara det angripna beslutet, närmare bestämt i den del den aktuella lagstiftningens lydelse efter ändringen år 2015 också ska anses utgöra olagligt statligt stöd, och
- förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

44 Kommissionen har yrkat att tribunalen ska

- ogilla talan, och
- förplikta Ungern och Republiken Polen att ersätta rättegångskostnaderna.

Rättslig bedömning

45 Till stöd för sin talan har Ungern åberopat tre grunder, varvid den första grunden avser felaktig rättslig kvalificering av de berörda åtgärderna som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, den andra grunden avser ett åsidosättande av motiveringsskyldigheten och den tredje grunden att kommissionen har gjort sig skyldig till maktmissbruk.

46 I förevarande mål finner tribunalen det lämpligt att inledningsvis pröva den grund som vilar på förekomsten av en felaktig rättslig kvalificering av de berörda åtgärderna som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

47 Inledningsvis bör det konstateras att även om kommissionen i skälen i beslutet bedömde att valfriheten i fråga om reklamskattens retroaktiva verkan enligt 2015 års ändrade lydelse, såsom påpekas i punkt 28 ovan, gav vissa företag en fördel, ledde denna bedömning inte till någon ändring i artikeldelen i det angripna beslutet och att denna omständighet, vilket också bekräftades av kommissionens ombud vid förhandlingen, inte ansågs utgöra statligt stöd. Härav följer att tribunalen inte behöver pröva de argument som anförts mot kommissionens bedömning i den delen.

48 Ungern anser dessutom att kommissionen felaktigt funnit att reklamskatten innehöll selektiva åtgärder till förmån för vissa företag. Enligt Ungern kan varken skattens progressivitet eller avdraget från beskattningsunderlaget för företag som gått med förlust år 2013 utgöra statligt stöd.

Skattens progressivitet

49 Ungern har inledningsvis hävdats att det inte finns någon skyldighet i sig att motivera progressiviteten för en omsättningsskatt för att den inte ska kvalificeras som statligt stöd. Det är nämligen ingen skillnad mellan å ena sidan en vinstskatt vars progressivitet har godkänts av kommissionen och å andra sidan en skatt beräknad på omsättningen, eftersom båda skatterna karakteriseras på samma sätt utifrån kriterierna för att kvalificeras som statligt stöd om de är progressiva. Diversiteten i skattesystemen möjliggör för nationella lagstiftare att förfoga över många olika verktyg för en optimal fördelning av offentliga utgifter. Enligt Ungern behövde bestämmelserna om reklamskatt inte motiveras av särskilda skäl, i synnerhet tillämpningen av en progressiv skatteskala, eftersom medlemsstaterna, enligt det rådande rättsläget i unionsrätten, fortfarande har behörighet att fastställa satserna för direkta skatter. Bedömningen av huruvida en skatt innehåller statligt stöd påverkas inte av de skäl som åberopats för att motivera dess grundstruktur.

50 Ungern har till stöd för sitt resonemang hänvisat till dom av den 9 maj 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), dom av den 17 september 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371), dom av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657) och dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), och angett att domstolen inte i något av de mål den

prövat som rör nationella skattesystem med progressiv skatteskala i intervaller har funnit att systemet i sig medfört statligt stöd eller ett åsidosättande av unionsrätten på grund av att skatteskalan var progressiv i intervaller. Domstolens praxis gör det således möjligt för medlemsstaterna att tillämpa en progressiv beskattning i fall där skatten har ett annat beskattningsunderlag än vinsten, utan att detta i princip kvalificerar den som statligt stöd.

- 51 Ungern anser att om tribunalen i stället slår fast att kommissionen gjorde en korrekt bedömning när den kvalificerade reklamskatten som statligt stöd, kommer kommissionen att kunna ifrågasätta alla progressiva skattesystem utifrån deras karaktär av statligt stöd, vilket kan leda till ett godtyckligt förbud mot att vidta en sådan skatteåtgärd.
- 52 Vad närmare gäller kriterierna för statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF har Ungern anfört följande.
- 53 När det gäller kriterierna för ianspråktagande av statliga medel och förekomsten av en fördel har Ungern bestritt kommissionens påstående i skäl 42 i det angripna beslutet att "Ungern [avstår] från medel som landet annars hade varit tvunget att uppbära från företag med en lägre ... omsättning (och därmed mindre företag) om de hade omfattats av samma skattenivå som företag med högre omsättning (och därmed större företag)". Reklamskatten befriar nämligen inte "företag med en lägre omsättning" från all skattebörda, för att deras beskattningsunderlag inte når upp till de intervaller i vilka de högre skattesatserna tillämpas. Dessa företag betalar följaktligen, när de befinner sig i det lägsta intervallet i beskattningsunderlaget, en skatt som är lika hög som den skatt som "företag med högre omsättning" betalar i motsvarande intervall i beskattningsunderlaget.
- 54 När det gäller jämförelsen mellan olika skattesatser i det angripna beslutet (skälen 50–59 i det angripna beslutet) har Ungern hävdats att kommissionen varken kan skapa ett fiktivt referenssystem med en enda skattesats alternativt med en fastställd genomsnittlig skattesats, eller granska lagenligheten av en medlemsstats skattesystem genom att jämföra det med ett sådant fiktivt system. Domstolens praxis ger ingen möjlighet att konstatera att det föreligger ett undantag från referenssystemet på grundval av ett annat referenssystem som godtyckligt fastställts för att identifiera en fördel.
- 55 Det har inte visats på ett korrekt sätt att reklamskattens progressivitet medför selektiva fördelar. Såsom den polska regeringen också har påpekat, avviker inte denna struktur, vilken enligt kommissionen skulle vara grunden för dess selektiva karaktär, från det referenssystem som den ingår i, då den utgör en beståndsdel av detta system.
- 56 Ungern har framhållit att det inte föreligger någon differentiering vad gäller reklamskattens beskattningsunderlag och att den genomsnittliga skattesatsen är identisk med den som i ett intervallbaserat progressivt skattesystem tillämpas på var och en med samma beskattningsunderlag, vilket innebär att den skatt som ska betalas på detta beskattningsunderlag är densamma. Det föreligger därför inget undantag från referenssystemet.
- 57 Ungern har vidare uppgett att reklamskatten, till skillnad från det skattesystem som var aktuellt i 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), som hade utformats för att gynna en viss grupp av företag, i detta fall offshore-bolag (som, i avsaknad av anställda och affärslokaler, i praktiken undantogs från skatteplikt), betalas av alla beskattningsbara personer i förhållande till omsättningen och i enlighet med de skattesatser som tillämpas enhetligt i varje intervall. Målen kan därför inte jämföras.
- 58 Ungern har tillagt att det aktuella fallet inte heller kan jämföras med en situation där en skatt kan anses utgöra en del av en stödåtgärd, enligt vad som fastställdes i domen av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657), när intäkten från skatten nödvändigtvis används för finansiering av en stödåtgärd.

Kommissionen har härvid erinrat om att det var omöjligt, mot bakgrund av att intäkterna från reklamskatten fördes in i statens allmänna budget, att fastställa exakt vilka utgifter som finansierades av dessa intäkter.

- 59 Den ungerska regeringen har dragit slutsatsen att den progressiva skatteskalen i intervaller inte medförde vare sig selektivitet eller en ekonomisk fördel. eftersom de ursprungliga bestämmelserna om reklamskatt och de som infördes i samband med 2015 års ändringar ledde till samma skatteuttag vid samma beskattningsunderlag.
- 60 Den polska regeringen har för sin del tillagt att även om det antogs att de progressiva skattesatserna inte ingår i det särskilda referenssystemet för reklamskatt, gynnar de inte företag som med avseende på skattens huvudsakliga syfte befinner sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende är jämförbar med den situation som andra företag befinner sig i. I den mån skattesatserna bygger på en intervallbaserad progressivitet och inte på en allmän progressivitet, är de förenliga med likabehandlingsprincipen. Samtliga företag inom samma omsättningsintervall behandlas nämligen exakt lika, eftersom de omfattas av samma skattesats och ingen företagskategori kan identifieras som privilegierad.
- 61 Kommissionen har bemött argumentet att reklamskattens progressivitet inte medför statligt stöd genom att påstå att de situationer som gav upphov till 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) och domen 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) kan överföras på reklamskatten.
- 62 Av domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732) framgår särskilt att det, för att bedöma huruvida en skatteåtgärd selektivt gynnar vissa företag, inte räcker att kontrollera om det föreligger ett undantag från bestämmelserna i referenssystemet såsom de har fastställts av den berörda medlemsstaten, utan det bör också kontrolleras om referenssystemets gränser och allmänna systematik har utformats på ett konsekvent sätt eller, tvärtom, på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt, så att det gynnar dessa företag i förhållande till systemets normala syfte, vilket är fallet i förevarande mål. Kommissionen har angett att domstolen i nämnda dom slog fast att den selektiva fördel som vissa bolag som undantogs från skatteplikt åtnjöt var resultatet av själva konstruktionen av den berörda skatten, medan dess mål var att införa en generell beskattning.
- 63 Slutsatsen i skälen 50–54 i det angripna beslutet, att Ungern från början och medvetet har utformat ett system med en intervallbaserad progressiv beskattning som tillämpas på reklamskatten såsom selektivt referenssystem på ett sätt som gynnar vissa företag framför andra, grundar sig på en liknande situation.
- 64 Kommissionen har tillagt att domen av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657), som Ungern åberopat till stöd för att inslag av statligt stöd kan uteslutas om det inte föreligger något samband mellan reklamskatten och finansieringen av särskilda åtgärder, är utan betydelse, eftersom det i det aktuella fallet inte är fråga om en stödåtgärd som finansieras genom skatten, utan om det stöd som själva skatten medför på grund av sin utformning.
- 65 Kommissionen har vidare hävdats att en enda skattesats för varje skatteintervall i skalan inte innebär att beskattningsbara personer behandlas lika, eftersom endast personer med en högre omsättning omfattas av de högre intervallerna i vilka skatten är högre. Det som är viktigt för beskattningsbara personer är den faktiska genomsnittliga skattesatsen och det totala skattebeloppet, och inte huruvida skattesatsen är densamma i ett givet intervall. Jämfört med en enda skattesats på omsättningen som ska betalas av alla beskattningsbara personer i samma omfattning, medför den progressiva reklamskatten generellt sett en större skattebörda för företag som hamnar i de högsta intervallerna.

- 66 Kommissionen har tillagt att den, i motsats till vad Ungern har anfört, inte har fastställt något nytt referenssystem ”som grundar sig på en genomsnittlig skattesats”. Den genomsnittliga skattesats som kommissionen har hänvisat till är specifik för varje företag. Den beskrev dock i skälen 48 och 56 i det angripna beslutet en reklamskatt med en enda skattesats som ska fungera som ett referenssystem för vilket det inte finns vare sig intervaller eller en progressiv skattesats. Enligt kommissionen är detta system det enda system som kan förhindra att företag som befinner sig i jämförbara situationer, mot bakgrund av syftet med reklamskatten, behandlas olika. Detta resonemang följer det resonemang som utvecklades i domstolens 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). Kommissionen har närmare angett att även om den i det angripna beslutet har hänvisat till en reklamskatt med en enda skattesats som inte medför statligt stöd, överlät den åt Ungern att besluta om nivån på denna skattesats. Detta återspeglar det faktum att kommissionen inte har begränsat Ungerns suveränitet på skatteområdet, utan endast tillämpat bestämmelserna i fråga om statligt stöd.
- 67 Med hänvisning till skälen 46–71 i det angripna beslutet har kommissionen särskilt erinrat om den analys i tre steg som den gjorde för att bedöma reklamskattens selektivitet.
- 68 Vad gäller den beviljade fördelens selektivitet har kommissionen visat i det angripna beslutet att de progressiva skattesatserna ledde till att en åtskillnad gjordes mellan företag med stora reklamintäkter (och därmed större företag såsom Magyar RTL) och företag med låga reklamintäkter (och därmed mindre företag), vilket medförde en selektiv fördel för de senare på grund av deras storlek (skälen 49–56). En icke-diskriminerande omsättningsskatt med en enhetlig skattesats innebär att ju större omsättning ett företag har, desto mer skatt betalar det, eftersom alla omsättningsdelar omfattas av samma skattesats. Till skillnad från vinstbaserade skatter är omsättningsbaserade skatter inte avsedda att ta hänsyn till – och tar faktiskt inte hänsyn till – de kostnader som uppstår för att generera den aktuella omsättningen. Detta beror på att en hög omsättning inte nödvändigtvis leder till en hög vinst och att omsättningen i sig inte avspeglar betalningsförmågan.
- 69 Kommissionen har erinrat om att den anser att förekomsten av flera skatteintervall och de därmed förbundna progressiva skattesatserna på omsättningen endast kan motiveras av systemets karaktär i exceptionella fall, det vill säga om det särskilda syftet med skatten verkligen kräver progressiva skattesatser. Progressiva omsättningsskatter kan, till exempel, motiveras om de externa effekter som skapas av en verksamhet som skatten är tänkt att åtgärda också ökar progressivt – det vill säga mer än proportionellt – med dess omsättning. Ungern har emellertid inte tillhandahållit någon motivering av reklamskattens progressivitet baserat på de externa effekter som kan skapas av reklamannonsering.
- 70 Tribunalen ska pröva de argument som sammanfattats ovan.
- 71 I artikel 107.1 FEUF anges att om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.
- 72 Av fast rättspraxis framgår att begreppet stöd enligt artikel 107.1 FEUF är mer allmänt än begreppet subvention, då det omfattar inte bara positiva förmåner, såsom själva subventionerna, utan också statliga interventioner som, i varierande former, minskar de kostnader som normalt ingår i ett företags budget och som därför, utan att vara subventioner i strikt mening, är av samma slag och har samma effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 februari 1961, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Höga myndigheten*, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39, dom av den 2 juli 1974, *Italien/kommissionen*, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33, dom av den 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13, 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, punkt 71).

- 73 I skattehänseende följer härav att en åtgärd genom vilken de offentliga myndigheterna beviljar vissa företag en nedsättning av skattesatsen som, även om den inte omfattar en överföring av statliga medel, placerar stödmottagarna i en mer gynnsam finansiell situation än andra skattebetalare, utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14, 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, punkt 72, och 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 56).
- 74 Vid påvisandet av en fördelaktig behandling i beskattningshänseende för endast vissa företag, med andra ord att den berörda åtgärden klassificeras som selektiv, ska det fastställas huruvida denna åtgärd, inom ramen för en viss rättsordning, kan gynna vissa företag i jämförelse med andra företag som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen med rättsordningen (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, punkt 33, se även 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, punkt 75 och där angiven rättspraxis).
- 75 Enligt den bedömningsmetod som tillämpats inom rättspraxis krävs det för att beteckna en fördelaktig skatteåtgärd som "sektiv" i ett första steg att man innan man går vidare fastställer och prövar vad som utgör det tillämpliga allmänna eller "normala" skattesystemet (se, för ett liknande resonemang, 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 57, och dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 88 och där angiven rättspraxis).
- 76 Det är i förhållande till syftet med det allmänna eller "normala" skattesystemet som man i ett andra led ska bedöma och, i förekommande fall, fastställa den eventuella selektiva karaktären hos den fördel som beviljats genom den ifrågavarande skatteåtgärden genom att visa att åtgärden avviker från det normala systemet i det att den medför att näringsidkare behandlas olika i jämförelse med andra näringsidkare som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49, och 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 57). Om det däremot framgår att skattefördelen (det vill säga differentieringen) motiveras av det relevanta systemets karaktär och allmänna systematik kan den inte utgöra en selektiv fördel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42, dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, punkterna 51 och 52, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 52, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 83, och 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, punkterna 58 och 60).
- 77 Det framgår av rättspraxis att man med det "normala" systemets karaktär avser det mål som uppställts för detta, medan man med det "normala" systemets allmänna systematik avser beskattningsreglerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81, och dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punkt 84). Det bör understrykas att begreppet mål eller karaktär avseende ovannämnda "normala" skattesystem avser skattesystemets grundläggande eller ledande principer och inte den politik som vid behov kan finansieras med de medel som skattesystemet tillför och heller inte ändamål som man skulle kunna söka uppnå genom att införa undantag från detta skattesystem.
- 78 I det aktuella fallet ska tribunalen först fastställa det "normala" skattesystem i förhållande till vilket en eventuell förekomst av en selektiv fördel i princip måste fastställas.

- 79 I den mån kommissionen i det angripna beslutet särskilt hänvisat till domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), bör det framhållas att de tre skatter som de mål som gett upphov till denna dom gällde tillsammans utgjorde det generella skattesystemet för alla bolag etablerade i Gibraltar, medan i det aktuella fallet den åtgärd som av kommissionen kvalificerats som statligt stöd ingår i en särskild sektoriell skatt för reklamspridning. Det "normala" skattesystemet kan således i alla händelser inte befinna sig utanför denna sektor (se, för ett liknande resonemang och analogt, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 54–63).
- 80 Det är med rätta som Ungern påpekat att skattesatserna inte får undantas från innehållet i ett skattesystem, såsom kommissionen gjort (se skäl 48 i det angripna beslutet). Oberoende av om beskattningen är enhetlig eller progressiv utgör beskattningsnivån, beskattningsunderlaget, den beskattningsgrundande händelsen och de beskattningsbara personerna, grunddragen i de tillämpliga bestämmelserna i fråga om beskattning. Som den polska regeringen har framhållit har kommissionen själv i punkt 134 i tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 [FEUF] (EUT C 262, 2016, s. 1) förklarat att "[v]ad gäller skatter baseras referenssystemet på sådana faktorer som beskattningsunderlaget, de beskattningsbara personerna, den beskattningsgrundande händelsen och skattesatserna". När det inte finns en beskattningsnivå som gör det möjligt att fastställa vad som är det "normala" systemets struktur blir det dessutom omöjligt att granska om det finns ett fördelaktigt undantag för vissa företag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 56, och dom av den 7 mars 2012, British Aggregates/kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, punkt 52). Om vissa företag i förekommande fall inom ramen för samma skatt är föremål för andra skattesatser än andra företag, inbegripet andra skattebefrielser, bör det därför fastställas vad som här är den "normala" situation som ingår i det "normala" systemet. Utan ett sådant fastställande kan den metod som anges i punkterna 75 och 76 ovan inte tillämpas.
- 81 Det framgår för övrigt av det angripna beslutet och kommissionens svaromål att kommissionen har sökt fastställa en "normal" ordning med en beskattningsstruktur som man kan hänvisa till. Det framgår bland annat av skälen 52 och 53 i det angripna beslutet att kommissionen anser att detta system måste vara ett system där företagets omsättning omfattas av en enhetlig skattesats, oavsett storleken på omsättningen. Kommissionen har dessutom beklagat att de ungerska myndigheterna inte för kommissionen har angett något värde för denna enhetliga skattesats (skäl 52 i det angripna beslutet) och har till och med föreslagit att man ska utgå från den enda fasta skattesatsen på 5,3 procent för all reklamomsättning (skälen 91 och 93 i det angripna beslutet). Det måste dock konstateras att det "normala" systemet med enhetlig skattesats, till vilket kommissionen hänvisat i vissa punkter i det angripna beslutet, är ett hypotetiskt system som inte har kunnat bekräftas. Bedömningen inom metodens andra steg enligt punkterna 75 och 76 ovan av om en skattefördel har selektiv karaktär eller inte måste göras med beaktande av de faktiska egenskaperna i det "normala" skattesystem i vilket den ingår, vilket fastställts i metodens första steg, och inte utifrån hypoteser som den behöriga myndigheten inte har godtagit.
- 82 Således har kommissionen i det angripna beslutet fastställt ett "normalt" system som antingen är ofullständigt, utan skattesats, eller hypotetiskt, med en enhetlig skattesats, vilket utgör felaktig rättstillämpning.
- 83 Med hänsyn till att den berörda skatten är progressiv och till att det saknas differentierade skattesatser för vissa företag var, enligt den ungerska regeringen, den enda "normala" ordning som man i det aktuella fallet kunde utgå från just själva reklamskatten med sin struktur, med en progressiv skatteskala i intervaller.

- 84 Även om kommissionen begått ett fel vid fastställandet av det relevanta "normala" skattesystemet, bör det kontrolleras om den slutsats som den dragit ändå inte skulle kunna berättigas av andra skäl i det angripna beslutet, vilka skulle kunna göra det möjligt att fastslå en selektiv fördel för vissa företag.
- 85 Kommissionen har nämligen inte begränsat sig till att anse att den berörda skattens progressivitet avvek från en "normal" ordning, i det aktuella fallet fastställd på ett ofullständigt eller hypotetiskt sätt, utan har även i sak motiverat förekomsten av en selektiv fördel för företag med ringa omsättning genom att stödja sig på domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), vilken gällde ett skattesystem som i sig var diskriminerande vad avser det mål det ansågs eftersträva, med andra ord vad avser dess karaktär. I det här aktuella fallet har kommissionen ansett att reklamskattens struktur, med sina progressiva skattesatser och olika intervall, stod i strid med det mål man eftersträvade med denna skatt och därmed hade diskriminerande effekter för företagen inom denna sektor. Det bör således kontrolleras huruvida denna bedömning är välgrundad.
- 86 I skäl 49 i det angripna beslutet förklarade kommissionen att "[d]et ... också [var] nödvändigt att utvärdera huruvida gränserna för detta system [hade] utformats av medlemsstaten på ett konsekvent sätt eller, tvärtom, på ett uppenbart godtyckligt eller partiskt sätt, för att gynna vissa företag framför andra". I skäl 51 i det angripna beslutet har kommissionen anfört att "[e]ffekten av den progressiva skattestruktur som införts genom lagen [var] därför att olika företag [omfattades] av olika skattenivåer (uttryckt som en andel av deras totala årliga reklamomsättning) beroende på deras storlek, eftersom storleken på den reklamomsättning som uppnås av ett företag i viss utsträckning [hängde] ihop med företagets storlek". I skäl 54 i det angripna beslutet förklarade kommissionen vidare att "[r]eferenssystemet ... därför[var] avsiktligt selektivt på ett sätt som inte [var] motiverat mot bakgrund av syftet med reklamskatten, vilket [var] att främja principen om gemensam ansvarsfördelning och uppbära medel till statsbudgeten".
- 87 Det syfte som kommissionen har hänvisat till, nämligen att tillföra medel till den allmänna budgeten, är dock gemensamt för alla skatter som inte är öronmärkta, vilka utgör huvuddelen inom skattesystem, och detta syfte är inte i sig tillräckligt för att fastställa vilken karaktär olika skatter har, exempelvis utifrån det slag av beskattningsbara personer som de avser, beroende på om de är allmänna eller sektorsspecifika, eller utifrån det eventuella särskilda mål som eftersträvas med dem, exempelvis vad avser skatter som syftar till att minska vissa skador på miljön (miljöavgifter). För övrigt kan inte den progressiva strukturen i skattesatserna för en skatt i sig stå i strid med syftet att uppbära budgetmedel. På samma sätt är syftet att främja en rättvis beskattning väldigt allmänt och kan åberopas till stöd för de flesta skatter. Detta syfte kan därför inte anses motsvara en skatts särskilda syfte.
- 88 Av handlingarna i målet framgår att reklamskattelagen införde en skatt på omsättning på spridning av reklam, som de ungerska myndigheterna ville förbinda med ett fördelningspolitiskt syfte, såsom anges i skäl 33 i det angripna beslutet. I och med att det inte angetts något särskilt ändamål som avser att exempelvis kompensera eller motverka uppkomsten av vissa negativa effekter som kan orsakas av den berörda verksamheten, ska den nationella lagstiftaren anses eftersträva detta mål. I det angripna beslutet fann kommissionen emellertid att ett fördelningspolitiskt syfte som tog sig uttryck i en progressiv beskattningsstruktur var oförenligt med en omsättningskatt, varför detta syfte inte kunde beaktas vid bedömningen av huruvida det förekom selektiva fördelar.
- 89 I motsats till vad kommissionen har hävdats kännetecknades reklamskattens allmänna systematik av en progressiv beskattningsstruktur som i princip var förenlig med de ungerska myndigheternas målsättning, även om den berörda skatten var en omsättningskatt. Det kan nämligen rimligtvis förmodas att ett företag med hög omsättning, tack vare olika stordriftsfördelar, kan ha omkostnader som proportionellt sett är lägre än kostnaderna för ett företag med lägre omsättning – eftersom de fasta kostnaderna (exempelvis lokaler, fastighetsskatt, material, personalkostnader) och de rörliga

kostnaderna (exempelvis leveranser av råvaror) minskar med en ökad verksamhetsvolym – och att det därmed kan ha en proportionellt sett större disponibel intäkt som gör att det proportionellt sett kan betala mer i omsättningsskatt.

- 90 Kommissionen har således begått ytterligare ett fel när den fastställde syftet med reklamskatten, som, precis som de ungerska myndigheterna har angett, var att införa en sektoriell beskattning på omsättningen med ett fördelningspolitiskt syfte.
- 91 I detta skede av bedömningen bör det avgöras om kommissionen, trots de båda ovan konstaterade felen i fråga om fastställandet av referenssystemet och om dess syfte, ändå på ett berättigat sätt kunnat upptäcka faktorer som påvisar att reklamskatten innebar selektiva fördelar med beaktande av referenssystemet och syftet med detta som anges i punkterna 83 och 88 ovan, såsom framgår av reklamskattelagen. Närmare bestämt gäller det att fastställa om kommissionen har påvisat att den beskattningsstruktur som valts av de ungerska myndigheterna stod i strid med systemets syfte.
- 92 Det bör erinras om att unionsdomstolen vid flera tillfällen har uttalat sig om förekomsten eller avsaknaden av selektiva fördelar inom skattesystem eller, mer allmänt, inom system för obligatoriska bidrag, vilka utmärkts av att det förekommer bestämmelser om anpassning av bidragen beroende på skattebetalarnas situation. Att en skatt är progressiv, på grund av minskningar av beskattningsunderlaget, tak eller andra anpassningsåtgärder, och att de faktiska skattenivåerna därmed i realiteten varierar beroende på de beskattningsbara personernas beskattningsunderlag eller på faktorer inom de angivna anpassningsåtgärderna innebär inte nödvändigtvis, såsom framgår av den rättspraxis som det hänvisas till i punkterna 73–77 ovan, att det föreligger en selektiv fördel för vissa företag.
- 93 Detta framgår särskilt av olika konkreta exempel kopplade till den fråga som ställs i punkt 91 ovan, vilka gör det möjligt att ringa in de förhållanden under vilka ett undantag från tillämpningen av det ”normala” systemet genom en anpassningsåtgärd i fråga om den berörda skatten står i strid med systemets karaktär, det vill säga dess syfte.
- 94 I fråga om fall där ett sådant undantag har konstaterats, i dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 49–55), dom av den 22 december 2008, *British Aggregates/kommissionen* (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 86 och 87), dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 15 november 2011, *kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket* (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 85–108) och 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, punkterna 58–94 jämförda med punkt 123), vilka gäller ett tak i den förstnämnda domen, befrielse från skatt i de tre därpå följande domarna och minskat beskattningsunderlag i den sistnämnda, har domstolen sålunda i fråga om syftena med de berörda skatterna, att bekämpa negativa externa effekter, särskilt externa miljöeffekter, i fråga om de tre första domarna, att inrätta ett generellt skattesystem för samtliga företag, i fråga om den därpå följande domen, och avskrivning, avseende bolagsskatten, av det mervärde som under vissa förhållanden uppstår vid förvärv av tillgångar i företag i fråga om den sista av dessa domar, funnit att de fördelar som förbehölls vissa företag men inte gällde för andra företag i jämförbara situationer därför var selektiva i förhållande till nämnda syften.
- 95 Det framgår av dessa domar att det föreligger en selektiv fördel om den medför skillnader i behandling, vilka står i strid med skattens syfte, oberoende av om syftet med skatten inbegriper ett ändamål kopplat till inverkan från de beskattningsbara företagens verksamhet, fördelen avser en viss ekonomisk sektor i förhållande till övriga beskattningsbara företag eller en särskild företagsform eller fördelen kan stå alla beskattningsbara företag till buds. Syftet med en skatt kan dock i sig inbegripa en anpassning som syftar till att fördela skattebördan eller till att begränsa dess inverkan. Särskilda situationer som utmärker vissa beskattningsbara personer i förhållande till andra kan också beaktas utan att syftet med skatten åsidosätts.

- 96 Domstolen har i dom av den 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 33–36), som anges i punkt 94 ovan, förklarat att en partiell återbetalning av skatt på den energi som företagen förbrukade, vilket var fallet om skatten översteg ett visst nettovärde av dessa företags produktion, inte utgjorde statligt stöd om det kom samtliga företag till godo vilka var föremål för denna skatt oberoende av vilken verksamhet de bedrev, samtidigt som detta kunde medföra olika nivåer i fråga om beskattning mellan företag som förbrukade samma mängd energi.
- 97 Likaså har domstolen i domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade konungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 77–83), som anges i punkt 94 ovan, slagit fast att de fördelar som kunde uppstå genom en generell begränsning av två skatter på företag, vars beskattningsunderlag inte var vinsten, till 15 procent av vinsten, vilket medförde att företag med samma beskattningsunderlag kunde betala olika skatt, hade fastställts på grundval av objektiva kriterier oberoende av de berörda företagens val och därmed inte var selektiva.
- 98 I dom av den 8 september 2011, *Paint Graphos m.fl.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 48–62), slog domstolen fast att den fullständiga befrielse från skatt som kooperativ åtnjöt inte utgjorde en selektiv fördel i fråga om den skatt på vinsten som utgjorde den ”normala” ordningen i detta mål, eftersom kooperativen inte befann sig i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende var jämförbar med den som kommersiella bolag befann sig i, under förutsättning att det hade kontrollerats att kooperativen faktiskt verkade på de villkor som kännetecknade det kooperativa arbetssättet, vilket bland annat innebar en vinstmarginal som var betydligt lägre än den för kapitalassociationer.
- 99 I dom av den 29 mars 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punkterna 37–44), fann domstolen, som också beaktade den särskilda situationen för vissa företag, att en standardmekanism för att reglera gamla skattetvister för företag som uppfyllde objektiva kriterier, vilken inte försatte dem i en situation som i faktiskt och rättsligt hänseende var jämförbar med den som andra företag befann sig i, inte medförde en selektiv fördel, även om detta kunde innebära att de som använde sig av denna mekanism under i övrigt lika förhållanden betalade en lägre skatt än andra företag.
- 100 I dom av den 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), som det hänvisas till i punkt 94 ovan, har domstolen vidare förklarat att en minskning av skatten med 60 procent för handelsanläggningar vars beskattningsunderlag huvudsakligen utgjordes av försäljningsytan syftande till att rätta till och kompensera negativa externa effekter i form av miljöeffekter och fysisk planering eller en fullständig befrielse från skatt som de anläggningar där viss verksamhet utövades åtnjöt, liksom för anläggningar vars försäljningsyta understeg ett visst tröskelvärde, inte utgjorde statligt stöd om det kontrollerades att dessa olika anläggningar faktiskt befann sig i en annan situation än den situation i vilken de övriga beskattningsbara anläggningarna befann sig i med hänsyn till den påverkan som den berörda skatten avsåg att rätta till och kompensera, det vill säga med avseende på syftena med denna skatt.
- 101 Dessa exempel bekräftar att det finns skatter vars karaktär inte hindrar att de kombineras med anpassningsåtgärder som till och med kan innebära befrielse från skatt utan att för den skull dessa bestämmelser medför ett beviljande av selektiva fördelar. Sammanfattningsvis saknar de selektiv karaktär om dessa skillnader i fråga om beskattning och de fördelar som de kan medföra, även om dessa endast är motiverade av det syfte som styrde fördelningen av skatten mellan de beskattningsbara företagen, följer av en klar och enkel tillämpning som inte avviker från det ”normala” systemet om de jämförbara situationerna behandlas på jämförbart sätt och om anpassningsåtgärderna inte åsidosätter syftet med den berörda skatten. Inte heller särskilda bestämmelser för vissa företag, på grund av situationer som är karakteristiska för dessa, och som beviljar dem en anpassning, eller till och med en befrielse från skatt bör anses utgöra en selektiv fördel, om dessa bestämmelser inte motverkar syftet med den berörda skatten. Att endast de beskattningsbara personer som uppfyller villkoren för tillämpningen av en åtgärd kan dra nytta av denna innebär inte i sig att denna åtgärd har en selektiv

karaktär (se 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 och där angiven rättspraxis). Sådana bestämmelser överensstämmer med karaktären och strukturen i det system de tillhör, vilket anges i punkt 76 ovan.

- 102 Om däremot företag som befinner sig i en jämförbar situation vad avser syftet med skatten eller det syfte som motiverar en anpassning av denna härvidlag inte behandlas lika ger denna diskriminering upphov till en selektiv fördel som kan utgöra ett statligt stöd om de övriga villkor som anges i artikel 107.1 FEUF är uppfyllda.
- 103 Progressiva beskattningsstrukturer, inbegripet med betydande minskningar av beskattningsunderlaget, vilka inte är exceptionella inom medlemsstaternas skattesystem, innebär heller inte i sig att det är fråga om statligt stöd. I sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd (se punkt 80 ovan) förklarar kommissionen i punkt 139 att progressivitet för en inkomstskatt kan motiveras av det fördelningspolitiska syfte som åtföljer en sådan skatt. Inget tillåter dock att man, såsom kommissionen gör i skälen 68 och 69 i det angripna beslutet, begränsar detta slag av bedömning till enbart inkomstskatt eller till skatt som syftar till att kompensera eller motverka uppkomsten av vissa negativa effekter som kan orsakas av den berörda verksamheten och avstår från att göra en sådan bedömning i fråga om skatter som avser företagets verksamhet och inte deras nettointäkt eller deras vinst. Det framgår nämligen inte av den rättspraxis som återopas i punkterna 73–77 ovan att en medlemsstat för att undvika att en anpassningsåtgärd i fråga om en skatt ska betecknas som selektiv endast skulle kunna tillämpa kriterier för anpassning vilka är begränsade till vissa ändamål, som fördelning av tillgångar eller compensation och motverkande av vissa negativa effekter. Vad som här krävs är att den önskade anpassningen inte är godtycklig, i motsats till vad som var fallet i det mål som gav upphov till dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757), som anges i punkt 94 ovan, och att den tillämpas på ett sätt som är icke-diskriminerande och överensstämmer med syftet med den berörda skatten. Så uppfyllde inte de anpassningsåtgärder som anges i punkterna 96, 97 och 99 ovan, vilka av domstolen inte har bedömts vara selektiva, syftet med beskattning som står i proportion till negativa externa effekter, och för övrigt inte heller ett fördelningspolitiskt syfte, utan tjänade andra ändamål. Det är, som redan angetts i punkt 89 ovan, dessutom inte uteslutet att ett fördelningspolitiskt syfte också skulle kunna motivera en progressiv skatt på omsättningen, vilket den ungerska regeringen med rätta hävdade i det här aktuella fallet. Ett fördelningspolitiskt syfte kan för övrigt till och med motivera en fullständig befrielse från skatt för vissa företag såsom framgår av den dom som det hänvisas till i punkt 98 ovan.
- 104 Vad avser en omsättningsskatt innebär följaktligen ett kriterium för anpassning som utgörs av en progressiv beskattning från ett visst tröskelvärde, även om detta skulle vara högt, som kan bero på en önskan att endast beskatta ett företags verksamhet om denna uppnår en viss omfattning, inte i sig att det är fråga om en selektiv fördel.
- 105 Det framgår således av punkterna 91–104 ovan att kommissionen inte med rätta har kunnat sluta sig till att det förekommer selektiva fördelar i samband med reklamskatten endast utifrån den progressiva strukturen i denna nya skatt.
- 106 Om kommissionen i det angripna beslutet hade påvisat att den aktuella progressiva beskattningsstrukturen hade fastställts på ett sätt som i stor utsträckning omintetgjorde syftet med den berörda skatten, skulle det kunna hävdas att den fördel som följer härav för de företag som inte alls beskattas eller beskattas lågt i förhållande till andra företag är selektiv.
- 107 Det bör således alltså kontrolleras om kommissionen i det angripna beslutet har påvisat detta.
- 108 I skäl 60 i det angripna beslutet konstaterade kommissionen att de uppgifter om förskottsbetalningen av skatt som de ungerska myndigheterna lämnade den 17 februari 2015 visade att de skattesatser på 30 procent och 40 procent som motsvarade de båda högsta skatteklasserna endast tillämpades på ett

enda företag år 2014 och att detta företag hade betalat cirka 80 procent av förskottsbetalningen. Kommissionen ansåg att dessa siffror tydligt visade effekterna av särbehandlingen av olika företag inom ramen för reklamskattelagen och den selektiva karaktären hos de progressiva skattesatserna.

- 109 Detta fastställande av de faktiska omständigheterna har dock inte förbundits med något annat resonemang än det som gäller själva principen om progressiv beskattning och är följaktligen i alla händelser otillräckligt för att kunna motivera att den progressivitet som i det aktuella fallet fastställs för den berörda skatten inte var förenlig med dess syfte.
- 110 Visserligen har kommissionen i det angripna beslutet redovisat att reklamskattens progressivitet medförde olika behandling av företag som befann sig i en jämförbar situation i faktiskt och rättsligt hänseende, med andra ord att den medförde en diskriminerande behandling. Kommissionen har dock i princip endast gjort gällande att den genomsnittliga effektiva skattesatsen och marginalskattesatsen vid beskattningen av företagen skulle variera beroende på företagets omsättning och storlek (skälen 50, 51, 58 och 59 i det angripna beslutet). Denna variation i den genomsnittliga effektiva skattesatsen och i marginalskattesatsen utifrån beskattningsunderlagets storlek är dock en integrerad del i alla progressiva skattesystem och ett sådant system, såsom det redovisas i punkt 104 ovan, kan inte i sig och endast på grund av nämnda faktum ge upphov till selektiva fördelar. Om den progressiva strukturen i en skatt uppfyller det mål som eftersträvas med denna skatt kan det inte anses att två företag som har olika beskattningsunderlag befinner sig i en jämförbar situation vad avser detta syfte.
- 111 Mot bakgrund av de fel som kommissionen har begått avseende fastställandet av det "normala" skattesystemet, syftet med detta och förekomsten, enligt kommissionen, av till sin natur selektiva fördelar inom en progressiv beskattning på omsättningen har den inte kunnat fastställa förekomsten av selektiva fördelar, och följaktligen av statligt stöd, på grund av reklamskattens progressivitet i dess ursprungliga version eller i den version som följer av 2015 års ändring.

Minskningen av beskattningsunderlaget som en följd av avdraget för år 2014 av 50 procent av de förluster som förts över från tidigare räkenskapsår för de företag som inte gick med vinst år 2013

- 112 Enligt Ungern medför inte minskningen av beskattningsunderlaget att vissa företag ges en selektiv fördel. Minskningen motsvarar det avdrag för tidigare års förluster från beskattningsunderlaget för bolagsskatt som de därtill berättigade företagen ändå hade kunnat göra år 2013. Minskningen av beskattningsunderlaget för förluster skedde därför utan särbehandling av företag som omfattades av reklamskatten, oberoende av om de gick med vinst eller inte år 2013. Möjligheten att kunna minska beskattningsunderlaget för den nya reklamskatten infördes i syfte att för det första beskattningsåret minska bördan för de företag som redan gick med förlust, såsom de ungerska myndigheterna förklarade i det inledande skedet av kommissionens granskning av denna skatt och såsom anges i skäl 33 i det angripna beslutet. Ungern har härvid hävdat att de företag som gick med förlust år 2013 inte, i fråga om skattemässiga skyldigheter för år 2014, befann sig i en situation som var jämförbar med den som de företag som gick med vinst år 2013 befann sig i.
- 113 Enligt Ungern kan de mål som gav upphov till 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) och domen av den 21 maj 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), motivera dess ståndpunkt. I den sistnämnda domen fann domstolen att en lagstiftning som, inom ramen för en skatt som hade ett annat beskattningsunderlag än inkomster, tillämpade en beskattning som trots allt tog hänsyn till inkomster, kunde godtas enligt unionsrätten. Ungern har dragit slutsatsen att det inte kan uteslutas att det införs en bestämmelse varigenom en fördel ges på grundval av kriterier som inte är kopplade till beskattningsunderlaget för den berörda skatten utan att statligt stöd beviljas. Den förstnämnda domen illustrerar också möjligheten att anpassa en skatt utifrån kriterier som inte har

samband med beskattningsunderlaget och på grundval av vilka det kan hävdas att minskningen av beskattningsunderlaget utgör en allmän skatteåtgärd, eftersom den tillämpas utan åtskillnad på alla företag enligt ett objektiva kriterium som hänför sig till deras lönsamhet.

- 114 Som svar på dessa argument har kommissionen angett att selektivbedömningen i förhållande till referenssystemet ska göras med utgångspunkt i reklamskatten och inte med utgångspunkt i det ungerska skattesystemet som helhet med beaktande av bolagsskatten. Den aktuella åtgärden ger en selektiv fördel, eftersom den gör det möjligt att minska beskattningsunderlaget för reklamskatten och på så sätt de berörda företagens skattebörda jämfört med de företag som inte kan dra nytta av denna minskning. Kommissionen har härvid hävdad att möjligheten att dra av förluster som redan existerade vid den tidpunkt då reklamskattelagen antogs medför selektivitet, dels för att avdraget inte kan anses ingå i referenssystemet, såsom anges i skäl 55 i det angripna beslutet, dels för att avdraget kan gynna vissa företag som har fört över stora förluster, som avvikelse från referenssystemet, såsom anges i skälen 62–64 i det angripna beslutet. Införandet av reklamskatten under året, som Ungern, med en skattelindring under det första året, har åberopat för att motivera åtgärden har inte bara påverkat finansieringsplanerna för de beskattningsbara personer som gick med förlust år 2013, utan även finansieringsplanerna för de beskattningsbara personer som gick med vinst samma år. Båda grupper av företag befinner sig i en jämförbar situation med avseende på syftet med skatten. Kommissionen har även påpekat att reklamskatten, till skillnad från vinstbaserade skatter, bygger på beskattningen av omsättningen. Kostnader, och sålunda förluster, kan i princip inte vara avdragsgilla från ett sådant beskattningsunderlag, såsom anges i skäl 62 i det angripna beslutet.
- 115 Enligt kommissionen stöder de domar som Ungern har åberopat inte dess argument. Kommissionen har särskilt förklarat att den ungerska reklamskattens allmänna systematik inte är jämförbar med systematiken i den franska boendeskatt som var föremål för domen av den 21 maj 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), som enligt kommissionens uppfattning utgjorde en förmögenhetsskatt. I och med att beskattningsunderlaget för reklamskatten är omsättningen, är avdraget för de överförda förlusterna inte kopplat till detta beskattningsunderlag, utan till ett helt främmande inslag, nämligen vinsten. Skattesystemets inre logik kan därför inte motivera att förluster dras av.
- 116 Kommissionen har tillagt att åtgärdens selektivitet under alla omständigheter framgår av det faktum att avdraget för förluster tidsmässigt begränsades till den skatt som skulle betalas år 2014, och har erinrat om att det var förbehållet de företag som hade gått med förlust år 2013.
- 117 Först och främst bör Ungerns argument som hänvisar till den möjlighet, som löper parallellt med den aktuella, för företag som gick med vinst år 2013 att dra av sina tidigare förluster från beskattningsunderlaget för den vinstbaserade skatten. Dessa argument är verkningslösa vid fastställandet av förekomsten av en selektiv fördel inom ramen för det enda referenssystem som ska beaktas, nämligen reklamskatten med dess progressiva skattesatser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 54 och 55). Det ska endast avgöras huruvida minskningen av beskattningsunderlaget för de företag som inte gick med vinst år 2013 i detta system inför ett inslag som strider mot dess syfte och är diskriminerande, vilket ger en selektiv fördel, såsom kommissionen kom fram till vid sin bedömning i skälen 62–65 i det angripna beslutet.
- 118 Mot bakgrund av vad som anges i punkterna 95 och 101 ovan, ska det erinras om att vissa anpassningar av en skatt, med beaktande av särskilda omständigheter, även om det inte framgår av referensskattesystemets karaktär i sig, med andra ord av referensskattesystemets syfte, inte får betraktas som en selektiv fördel om dessa bestämmelser inte strider mot syftet med skatten och inte är diskriminerande.

- 119 För det första är det i det aktuella fallet felaktigt att anse, såsom kommissionen i sak gör i skäl 62 i det angripna beslutet, att minskningen av beskattningsunderlaget i princip kan ge en selektiv fördel på grund av att "kostnaderna normalt sett inte är avdragsgilla från beskattningsunderlaget" för en beskattning av omsättningen.
- 120 Såsom påpekas i punkt 97 ovan, slog domstolen i 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 77–83), fast att den begränsning av beskattningen som fastställts på grundval av objektiva kriterier oberoende av de val som de berörda företagen har gjort, med andra ord på grundval av slumpmässiga omständigheter, inte var av selektiv karaktär, inbegripet huruvida dessa kriterier inte var kopplade till beskattningsunderlaget för den aktuella skatten, vilket särskilt framgår av punkterna 81 och 83 i domen. Det kan noteras att ett av de kriterier för att ha rätt till den begränsning som prövades och bedömdes inte vara selektiv i denna dom var just att ingen vinst hade genererats medan beskattningsunderlaget för den berörda skatten var annorlunda. Samma logisk ska inte tillämpas på begränsningar, utan på minskningar av beskattningsunderlaget, såsom i förevarande fall. Vidare kan den ungerska lagstiftarens bemötande av den farhåga som kommissionen angett i det angripna beslutet och som nämns i punkt 112 ovan inte anses strida mot syftet med den reklamskatt som avses i punkt 90 ovan. Det inkluderar ett fördelningspolitiskt syfte som är förenligt med den minskning av beskattningsunderlaget som fastställts för att minska skattebördan för de företag som gick med förlust under det beskattningsår som föregick beskattningen.
- 121 För det andra följer det också av 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 77–83), att kommissionen felaktigt i skäl 63 i det angripna beslutet, hävdade att åtgärden, i det aktuella fallet, inför en godtycklig åtskillnad mellan olika grupper av företag som befinner sig i en i faktiskt och rättsligt hänseende jämförbar situation, eftersom möjligheten att dra av 50 procent av de förluster som överförts från beskattningsunderlaget för reklamskatten för år 2014 förbehölls de företag som inte gick med vinst år 2013.
- 122 Det särskiljande kriteriet som de ungerska myndigheterna har valt, att inte ha gått med vinst år 2013, är nämligen objektivt. Det är slumpartat huruvida de berörda företagen uppfyller detta kriterium. Med avseende på den ungerska lagstiftarens mål att införa en sektoriell beskattning med ett fördelningspolitiskt syfte, ger detta kriterium, som avser att säkerställa att beskattningsbara personer som befinner sig i en ogynnsam situation ska bära en måttlig skattebörda under det första året efter det att reklamskatten infördes, upphov till en skillnad i behandling mellan företag som inte befinner sig i en liknande situation, nämligen mellan å ena sidan de företag som gick med vinst år 2013 och å andra sidan de företag som inte gjorde det samma år. Det kan visserligen anses att det särskiljande kriterium som valts av den ungerska lagstiftaren, mot bakgrund av vissa särskilda omständigheter som avser företag som gick med förlust av samma omfattning år 2013 och under tidigare år, kan medföra så kallade "tröskeleffekter" om de också var nära balans år 2013. Sådana effekter utgör en naturlig följd av många anpassningsåtgärder som nödvändigtvis innehåller begränsningar och det kan inte enbart från detta faktum härledas att sådana åtgärder ger selektiva fördelar.
- 123 Slutligen kan den omständigheten att den aktuella fördelen enbart gällde den skatt som skulle betalas för det första beskattningsåret då den aktuella skatten började tillämpas och inte för de efterföljande beskattningsåren inte användas för att bedöma att de företag som dragit nytta av fördelen för detta första år hade fått stöd jämfört med de företag som hade kunnat dra nytta av samma fördel om den hade upprätthållits under de efterföljande åren. Lagstiftaren behöver inte upprätthålla en skattefördel och situationerna mellan två olika räkenskapsår kan härvid inte jämföras. Kommissionen har inte heller försvarat denna idé i det angripna beslutet, utan enbart nämnt den i dupliken.

- 124 Kommissionen gjorde således en felaktig bedömning när den slog fast att avdraget med 50 procent av de förluster som förts över för företag som inte gick med vinst år 2013 från beskattningsunderlaget för det första beskattningsår då reklamskatten började tillämpas innehöll ett diskriminerande inslag som stred mot skattens syfte, vilket utgjorde en selektiv fördel som kännetecknade ett statligt stöd.
- 125 Av det ovan anförda följer att det angripna beslutet ska ogiltigförklaras i sin helhet, utan att det är nödvändigt att pröva den ungerska regeringens övriga grunder och argument.

Rättegångskostnader

- 126 Enligt artikel 134.1 i tribunalens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har tappat målet ska den förpliktas att ersätta Ungerns kostnader i enlighet med dess yrkanden, inbegripet kostnaderna för det interimistiska förfarandet.
- 127 Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna ska de medlemsstater som har intervenerat bära sina rättegångskostnader. Republiken Polen ska således bära sina rättegångskostnader.

Mot denna bakgrund beslutar

TRIBUNALEN (nionde avdelningen)

följande:

- 1) 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 ogiltigförklaras.**
- 2) Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader samt de rättegångskostnader som Ungern har haft, inbegripet kostnaderna i det interimistiska förfarandet.**
- 3) Republiken Polen ska bära sina rättegångskostnader.**

Gervasoni

Madise

da Silva Passos

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 juni 2019.

Underskrifter