Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Niende Afdeling)

27. juni 2019*

»Statsstøtte – ungarsk afgift på omsætning fra publicering af reklamer– progressive afgiftssatser – nedsættelse af afgiftsgrundlaget med 50% af de fremførte underskud for de selskaber, der ikke havde overskud i 2013 – afgørelse, hvorved støtten erklæres uforenelig med det indre marked og pålægges tilbagesøgt – begrebet statsstøtte – betingelsen om selektivitet«

I sag T-20/17,

**Ungarn** ved M. Fehér, G. Koós og E. Tóth, som befuldmægtigede,

sagsøger,

støttet af

**Republikken Polen** ved B. Majczyna, M. Rzotkiewicz og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede,

intervenient,

mod

**Europa-Kommissionen** ved V. Bottka og P.-J. Loewenthal, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

angående et søgsmål i henhold til artikel 263 TEUF med påstand om annullation af Kommissionens afgørelse (EU) 2017/329 af 4. november 2016 om foranstaltning SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) gennemført af Ungarn om afgifter på reklameomsætning (EUT 2017, L 49, s. 36),

har

RETTEN (Niende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, S. Gervasoni, og dommerne L. Madise (refererende dommer) og R. da Silva Passos,

justitssekretær: fuldmægtig N. Schall,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 10. januar 2019,

afsagt følgende

* Processprog: ungarsk.

# Dom

## Tvistens baggrund

1 Den 11. juni 2014 vedtog Ungarns nationalforsamling lov nr. XXII af 2014 om afgift på reklame (herefter »reklameafgiftsloven«). Denne lov trådte i kraft den 15. august 2014 og indførte en ny særlig afgift, der var trinvis progressiv, på indtægter fra publicering af reklamer i Ungarn (herefter »reklameafgiften«), som opkræves ud over de eksisterende erhvervsskatter og -afgifter, navnlig selskabsskat. I forbindelse med den undersøgelse af reklameafgiftsloven, som Europa-Kommissionen foretog i forbindelse med statsstøttekontrollen, anførte de ungarske myndigheder, at formålet med afgiften var at fremme princippet om offentlig byrdefordeling.

2 I henhold til reklameafgiftsloven skal enhver, der publicerer reklamer, betale reklameafgift. Afgiftspligtige er således enhver, der offentliggør reklamer (aviser, audiovisuelle medier, plakatopsættere), men ikke annoncører (som reklamen fremstilles for) eller reklamebureauer, som fungerer som mellemmænd i forhold til annoncører og dem, der publicerer reklamen. Afgiftsgrundlaget er den nettoomsætning i et regnskabsår, der hidrører fra publicering af reklamer. Afgiftens territoriale anvendelsesområde er Ungarn.

3 Skalaen med progressive satser blev fastlagt som følger:

– 0% for en omsætning på under 0,5 mia. ungarske forint HUF (ca. 1 562 000 EUR)

– 1% for en omsætning på mellem 0,5 mia. HUF og 5 mia. HUF (ca. 15 620 000 EUR)

– 10% for en omsætning på mellem 5 mia. HUF og 10 mia. HUF (ca. 31 240 000 EUR)

– 20% for en omsætning på mellem 10 mia. HUF og 15 mia. HUF (ca. 47 000 000 EUR)

– 30% for en omsætning på mellem 15 mia. HUF og 20 mia. HUF (ca. 62 500 000 EUR)

– 40% for en omsætning på over 20 mia. HUF (ca. 94 000 000 EUR) (Denne sidstnævnte sats blev forhøjet til 50% den 1. januar 2015).

4 De afgiftspligtige, hvis overskud før skat i regnskabsåret 2013 var nul eller negativt, kunne fradrage 50% af underskud fremført fra tidligere regnskabsår i deres afgiftsgrundlag for 2014.

5 Ved afgørelse af 12. marts 2015 indledte Kommissionen efter en række udvekslinger af skrivelser med de ungarske myndigheder den formelle undersøgelsesprocedure på statsstøtteområdet i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende reklameafgiftsloven, idet den fandt, at afgiftssatsens progressive karakter og bestemmelserne vedrørende fradrag for fremførte underskud i afgiftsgrundlaget udgjorde statsstøtte. I afgørelsen fastslog Kommissionen, at den progressive afgiftssats indfører en sondring mellem virksomheder med en høj omsætning fra reklamer (dvs. større virksomheder) og virksomheder med en lav omsætning fra reklamer (dvs. mindre virksomheder), og at de sidstnævnte virksomheder indrømmes en selektiv fordel baseret på deres størrelse. Kommissionen var ligeledes af den opfattelse, at fradraget af 50% af tabene for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, indebar en selektiv fordel, der udgør statsstøtte.

6 Kommissionen udstedte inden for rammerne af samme afgørelse et påbud om at indstille den pågældende foranstaltning i henhold til artikel 11, stk. 1, i Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22. marts 1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 [TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1).

7 Efterfølgende ændrede Ungarn på eget initiativ reklameafgiften, uden forudgående underretning af eller godkendelse fra Kommissionen, ved lov nr. LXII af 2015, der blev vedtaget den 4. juni 2015, hvorved skalaen med progressive satser, der bestod af seks kategorier fra 0-50% blev erstattet af følgende skala, som bestod af to afgiftssatser:

– 0% for en omsætning på under 100 mio. HUF (ca. 312 000 EUR)

– 5,3% for en omsætning på over 100 mio. HUF.

8 Lov nr. LXII af 2015 indførte ligeledes muligheden for at anvende denne lovs bestemmelser med tilbagevirkende kraft til reklameafgiftslovens ikrafttrædelse i 2014: Den afgiftspligtige kunne således vælge at anvende enten den gamle eller den nye skala for sin omsætning i det forudgående skatteår.

9 Kommissionen afsluttede den formelle undersøgelsesprocedure ved afgørelse (EU) 2017/329 af 4. november 2016 om foranstaltning SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) gennemført af Ungarn om afgifter på reklameomsætning (EUT 2017, L 49, s. 36, herefter »den anfægtede afgørelse«). I den anfægtede afgørelses artikel 1 fastslog Kommissionen, at det afgiftssystem, der bestod af progressive satser og bestemmelser om nedsættelse af afgiftstilsvarets størrelse i form af et fradrag for fremførte underskud for virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, som blev indført ved lov nr. XXII af 2014 om reklameafgift, herunder den version, der fulgte af ændringen af 4. juni 2015, udgjorde statsstøtte, som var indført ulovligt af Ungarn i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF, og som endvidere var uforenelig med det indre marked i henhold til artikel 107 TEUF.

10 Kommissionen anførte imidlertid i den anfægtede afgørelses artikel 2 og 3, at visse former for individuel støtte, der var blevet tildelt i henhold til denne ordning, ikke udgjorde statsstøtte, der er uforenelig med det indre marked, såfremt de opfyldte forskellige betingelser.

11 I den anfægtede afgørelses artikel 4 pålagde Kommissionen Ungarn at tilbagesøge det støttebeløb, der var blevet erklæret uforeneligt med det indre marked, fra støttemodtagerne.

12 I denne forbindelse skulle de ungarske myndigheder fra de virksomheder, der havde haft reklameomsætning i perioden fra ikrafttrædelsen af reklameafgiften i 2014 til enten den dato, hvor afgiften afskaffes eller erstattes af en ordning, som stemmer fuldt ud overens med statsstøttereglerne, tilbagesøge forskellen mellem på den ene side den afgift, 1) som virksomhederne skal betale ved anvendelsen af referencesystemet i overensstemmelse med statsstøttereglerne (et afgiftssystem med en enkelt sats, der blev fastsat til 5,3%, medmindre de ungarske myndigheder fastsatte en anden værdi, uden fradrag for fremførte underskud), og på den anden side den afgift, 2) som virksomhederne skulle betale eller allerede havde betalt. I det omfang forskellen mellem afgiftsbeløb 1) og afgiftsbeløb 2) var positiv, skulle støttebeløbet således tilbagesøges, inklusive renter pr. den dato, hvor afgiften skulle betales. Kommissionen anførte imidlertid, at tilbagesøgning var ufornøden, såfremt Ungarn afskaffede afgiftssystemet med tilbagevirkende kraft fra datoen for indførelsen af systemet i 2014. Dette forhindrede ikke Ungarn i at indføre et fremtidigt afgiftssystem, f.eks. fra 2017, som ikke er progressivt, og som ikke skelner mellem de økonomiske aktører, som er underlagt afgiften.

13 I den anfægtede afgørelse har Kommissionen i det væsentlige begrundet kvalifikationen af det omhandlede system som statsstøtte i henhold til definitionen i artikel 107, stk. 1, TEUF, med de argumenter, som er anført i det følgende.

14 For det første hvad angår spørgsmålet, om den omhandlede foranstaltning kan tilregnes staten og er finansieret ved statsmidler, fastslog Kommissionen, at Ungarn gennem det ungarske parlaments vedtagelse af reklameafgiftsloven gav afkald på afgifter, som landet ellers skulle opkræve fra virksomheder med en lavere omsætning (dvs. mindre virksomheder), hvis de havde været underlagt det samme afgiftsniveau som virksomheder med en højere omsætning (dvs. større virksomheder).

15 Hvad angår spørgsmålet, om der forelå en fordel, anførte Kommissionen, at foranstaltninger, som reducerer de byrder, som normalt påhviler virksomheder, i lighed med positive ydelser giver en fordel. Ved at betale en sådan væsentligt lavere afgiftssats, mindskes den afgift, som virksomheder med lav omsætning skal betale sammenlignet med virksomheder med en høj omsætning, og det udgør derfor en fordel for mindre virksomheder over for større virksomheder. Kommissionen tilføjede, at muligheden efter reklameafgiftsloven for at fradrage 50% af de fremførte underskud i afgiftsgrundlaget, ligeledes er en fordel for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, da det reducerede deres afgiftsgrundlag og dermed deres afgiftsbyrde sammenlignet med virksomheder, som ikke kunne ikke drage fordel af dette fradrag.

16 Hvad angår den omstændighed, at de identificerede fordele begunstiger visse virksomheder (selektivitetskriteriet), anførte Kommissionen, at analysen, eftersom der var tale om en skattefordel, skulle foretages i flere trin. Først skulle referenceafgiftssystemet identificeres, dernæst skulle det undersøges, om den omhandlede foranstaltning udgjorde en undtagelse fra dette system i den forstand, at den indførte en differentiering mellem virksomheder, som i lyset af systemets iboende formål var i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og i bekræftende fald skulle det endelig fastslås, om denne undtagelse var begrundet i referenceafgiftssystemets karakter eller opbygning. En benægtende besvarelse på andet trin eller i givet fald en bekræftende besvarelse på tredje trin ville gøre det muligt at udelukke, at der var tale om en selektiv fordel for visse virksomheder, mens en bekræftende besvarelse på andet trin og en benægtende besvarelse på tredje trin derimod ville gøre det muligt at konkludere, at fordelen var selektiv.

17 Kommissionen fandt først, at referencesystemet udgjordes af afgiften på omsætning fra levering af reklameydelser. Ifølge Kommissionen kunne den progressive afgiftsstruktur dog ikke være en del heraf. For at referencesystemet selv skulle undgå at blive kvalificeret som statsstøtte, fastsatte Kommissionen følgende to betingelser, der skulle opfyldes:

– Al reklameomsætning er underlagt samme enkelte afgiftssats.

– Der må ikke opretholdes eller indføres andre elementer, der kan give visse virksomheder en selektiv fordel.

18 I denne forbindelse fandt Kommissionen derefter, at den progressive afgiftsstruktur, for så vidt som den indebar, at der på virksomhederne blev anvendt ikke alene forskellige marginale afgiftssatser, men ligeledes forskellige gennemsnitlige afgiftssatser, udgjorde en undtagelse fra det referencesystem, der bestod af en reklameafgift, som blev pålagt alle økonomiske operatører, der publicerede reklamer i Ungarn, med en og samme sats.

19 Kommissionen fandt endvidere, at den mulighed, der alene gjaldt for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, for at fradrage 50% af de fremførte underskud i afgiftsgrundlaget for 2014, afveg fra referencesystemet, dvs. fra reglen om afgift på grundlag af omsætning, der hidrørte fra reklamepublicering. Ifølge Kommissionen kunne omkostningerne, eftersom reklameafgiften er baseret på omsætningen, ikke fradrages i afgiftsgrundlaget, i modsætning til, hvad der gælder for afgifter baseret på overskuddet.

20 Kommissionen fandt ligeledes, at den afvigelse fra referencesystemet, som udgøres af den progressive afgiftsstruktur, ikke var begrundet i systemets karakter eller opbygning. Eftersom de ungarske myndigheder gjorde gældende, at reklameafgiften fulgte en omfordelingslogik, og at en virksomheds omsætning og størrelse afspejlede den pågældende virksomheds betalingsevne, således at en virksomhed med en høj reklameomsætning derfor har en større betalingsevne end en virksomhed med en lav reklameomsætning, fandt Kommissionen, at oplysningerne fra Ungarn hverken påviste, at en virksomheds omsætning er en god indikation af dens betalingsevne, eller at den progressive afgiftsstruktur er begrundet af afgiftssystemets karakter eller opbygning. Efter Kommissionens opfattelse kunne en progressiv afgift på omsætningen kun begrundes med et mål om at kompensere

for eller forebygge visse negative virkninger forbundet med den omhandlede aktivitet, og som er af samme omfang som omsætningen, men en sådan situation var i det pågældende tilfælde på ingen måde blevet påvist.

21 Endvidere afviste Kommissionen, at muligheden for at foretage fradrag af 50% af de fremførte underskud kan begrundes i, at foranstaltningen skal forhindre skatteunddragelse og omgåelse af afgiftstilsvaret, som de ungarske myndigheder havde hævdet. Ifølge Kommissionen indførte foranstaltningen en vilkårlig sondring mellem to koncerner, som befandt sig i en sammenlignelig retlig og faktisk situation, nemlig på den ene side virksomheder, der havde fremførte underskud, og som ikke havde overskud i 2013, og på den anden side virksomheder, der havde overskud i 2013, men kunne have fremført underskud fra tidligere skatteår.

22 Endvidere begrænser bestemmelsen ikke de underskud, der kan modregnes i afgiftstilsvaret for reklamer, til underskud for 2013, men tillader, at en virksomhed, der ikke havde overskud i 2013, også kan anvende fremførte underskud fra tidligere år. Fradrag for underskud, der allerede eksisterede, da reklameafgiftsloven blev vedtaget, kan udgøre selektivitet, da muligheden for dette fradrag kan begunstige visse virksomheder med betydelige fremførte underskud.

23 Forskelsbehandlingen er således vilkårlig og stemmer ikke overens med karakteren af en omsætningsbaseret afgift og kan ikke anses for at være et led i bekæmpelsen af svig og afgiftsunddragelse, der vil kunne berettige til forskelsbehandling.

24 På baggrund af det ovenstående fastslog Kommissionen, at den almindelige karakter og opbygning af skattesystemet ikke begrunder de omhandlede foranstaltninger, der tildelte selektive fordele til dels virksomheder med en lav omsætning (dvs. mindre virksomheder), dels virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, og som kunne fradrage 50% af de fremførte underskud i afgiftsgrundlaget for skatteåret 2014.

25 Endelig fastslog Kommissionen, at den omhandlede foranstaltning fordrejede eller truede med at fordreje konkurrencevilkårene og påvirkede samhandelen mellem medlemsstaterne. I denne forbindelse anførte den bl.a., at reklameindustrien i Ungarn er åben for konkurrence og er kendetegnet ved tilstedeværelse af aktører fra andre medlemsstater, og at de virksomheder, der var omfattet af de laveste afgiftssatser, således modtog driftsstøtte.

26 Hvad angår den ændrede version af 2015 af reklameafgiften fandt Kommissionen, at den var baseret på de samme principper og havde samme indhold som reklameafgiftsloven af 2014.

27 For det første fremhævede Kommissionen, at den nye afgiftsstruktur fortsat gav virksomheder med en omsætning på under 100 mio. HUF en undtagelse (0% afgiftssats), mens de virksomheder, der havde en højere omsætning, skulle betale 5,3% i reklameafgift. Kommissionen gav Ungarn mulighed for at begrunde anvendelsen af satsen på 0% på reklameomsætning under 100 mio. HUF i afgiftssystemets logik (f.eks. den administrative byrde). Ungarn fremsatte imidlertid ingen argumenter for, at omkostningerne til opkrævningen af afgiften (den administrative byrde) ville veje tungere end de opkrævede afgifter (op til ca. EUR 17 000 EUR i afgifter om året).

28 For det andet gav den valgfrie karakter af den tilbagevirkende kraft af den ændrede reklameafgift ifølge Kommissionen virksomheder mulighed for at omgå den afgiftspligt, som de var pålagt ved denne tilbagevirkende kraft af reklameafgiften, og den gav de virksomheder, der fravalgte satsen på 5,3%, en økonomisk fordel, idet de kunne bibeholde de tidligere satser på 0% eller de 1%.

29 For det tredje fandt Kommissionen for så vidt angår muligheden for at fradrage 50% af det fremførte underskud i afgiftsgrundlaget for 2014, der var begrænset til virksomheder, som ikke havde overskud i 2013, og som ikke var blevet fjernet ved ændringen af 2015, at dette nye system ikke indeholdt ændringer.

30 På baggrund af det ovenstående konkluderede Kommissionen, at reklameafgiftsloven, som ændret i 2015, indeholdt elementer, der var identiske med dem, som den havde kvalificeret som statsstøtte inden for rammerne af ordningen af 2014.

31 Den 16. maj 2017 vedtog det ungarske parlament lov nr. XLVII af 2017 om ændring af reklameafgiftsloven. Denne lov ophævede i det væsentlige reklameafgiften med tilbagevirkende kraft.

32 Kommissionen har i denne forbindelse i sine skriftlige indlæg for Retten forklaret, at Ungarn ikke havde gjort brug af muligheden i 91. betragtning til den anfægtede afgørelse for at fastsætte en enkelt afgiftssats med tilbagevirkende kraft senest to måneder efter vedtagelsen af den anfægtede afgørelse. Eftersom Kommissionen imidlertid konstaterede, at Ungarn med tilbagevirkende kraft havde ophævet den reklameafgift, der tidligere var blevet erlagt (»anset for overbetaling«), og at denne bestemmelse udtrykkeligt blev vedtaget med henblik på at opfylde afgørelsen, anførte den, at pligten til tilbagesøgning af den tidligere identificerede statsstøtte ikke længere bestod.

## Retsforhandlinger og parternes påstande

33 Ved stævning indleveret til Rettens Justitskontor den 16. januar 2017 har Ungarn anlagt nærværende sag.

34 Ved særskilt processkrift indleveret samme dag har Ungarn fremsat begæring om udsættelse af gennemførelsen af den anfægtede afgørelse (sag T-20/17 R).

35 Rettens præsident har ved kendelse af 23. marts 2017, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17 R, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:203), ikke taget begæringen om foreløbige forholdsregler til følge og udsat afgørelsen om sagsomkostningerne.

36 Kommissionen har indgivet svarskrift den 27. marts 2017.

37 Ved processkrift indleveret til Rettens Justitskontor den 19. maj 2017 har Republikken Polen anmodet om tilladelse til at intervenere i den foreliggende sag til støtte for Ungarns påstande. Ved afgørelse af 30. maj 2017 har formanden for Rettens Niende Afdeling tilladt disse interventioner.

38 Ungarn, Kommissionen og Republikken Polen har indleveret henholdsvis en replik, en duplik og et interventionsindlæg, den 15. maj, den 28. juni og den 26. juli 2017.

39 Ungarn og Kommissionen har hver fremsat bemærkninger til Republikken Polens interventionsindlæg den 7. november 2017.

40 Ved skrivelse af 15. december 2017 har Ungarn begrundet anmodet om afholdelse af et retsmøde.

41 Efter forslag fra den refererende dommer har Retten (Niende Afdeling) besluttet at indlede den mundtlige forhandling. Retten har ligeledes besluttet at stille Ungarn tre spørgsmål med henblik på besvarelse i retsmødet.

42 Parterne har afgivet indlæg og besvaret Rettens mundtlige spørgsmål i retsmødet den 10. januar 2019.

43 Ungarn har støttet af Republikken Polen nedlagt følgende påstande:

– Den anfægtede afgørelse annulleres.

– Subsidiært annulleres den anfægtede afgørelse delvist, for så vidt som den ligeledes kvalificerer de ændringer, der blev foretaget i forbindelse med den lovgivning, som blev indført i 2015, som forbudt statsstøtte.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

44 Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Frifindelse.

– Ungarn og Republikken Polen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

## Retlige bemærkninger

45 Ungarn har fremsat tre anbringender til støtte for sit søgsmål vedrørende for det første en fejlagtig retlig kvalifikation af de omhandlede foranstaltninger som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, for det andet en manglende overholdelse af begrundelsespligten og for det tredje magtfordrejning.

46 Retten finder det i det foreliggende tilfælde hensigtsmæssigt først at undersøge anbringendet om en fejlagtig retlig kvalifikation af de omhandlede foranstaltninger som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

47 Indledningsvis skal det konstateres, at selv om Kommissionen i begrundelsen for den anfægtede afgørelse fandt, at den valgfrie karakter af den tilbagevirkende kraft af reklameafgiften i den ændrede version af 2015 tildelte visse virksomheder en fordel, som anført i præmis 28 ovenfor, afspejlede denne bedømmelse sig ikke i den anfægtede afgørelses konklusion, og dette forhold blev ikke identificeret som statsstøtte. Det er derfor ufornødent at undersøge de argumenter, der er fremført vedrørende Kommissionens bedømmelse.

48 Endvidere har Ungarn gjort gældende, at det var med urette, at Kommissionen fandt, at reklameafgiften omfattede selektive foranstaltninger til fordel for visse virksomheder. Ifølge Ungarn udgør hverken den progressive afgiftsstruktur eller nedsættelsen af afgiftsgrundlaget for de virksomheder, der havde underskud i 2013, statsstøtte.

### *Den progressive afgiftsstruktur*

49 Ungarn har indledningsvis gjort gældende, at der ikke foreligger en pligt til som sådan at begrunde en progressiv beskatning af omsætningen for at undgå, at den kvalificeres som statsstøtte. Der foreligger nemlig ingen forskel mellem på den ene side afgifter på overskud, hvor Kommissionen har accepteret progressivitet, og på den anden side afgifter, som er baseret på omsætningen, eftersom disse to former for afgift har de samme egenskaber i forhold til kriterierne for kvalificering som statsstøtte, såfremt de er karakteriseret ved en skala med progressive satser. Afgiftsdiversiteten giver den nationale lovgiver mulighed for at råde over en lang række instrumenter for at foretage en optimal fordeling af de offentlige udgifter. Ifølge Ungarn var det, idet medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin fortsat har kompetence til at fastsætte satser på området for direkte beskatning, således ufornødent at angive særlige grunde for reglerne vedrørende reklameafgiften, særligt anvendelsen af en skala med progressive satser. Begrundelsen for en afgifts grundstruktur er ikke af betydning ved analysen af, om der foreligger statsstøtte.

50 Ungarn har henvist til dom af 9. maj 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185), af 17. september 1987, Feldain (433/85, EU:C:1987:371), af 27. oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657), og af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), for at støtte sin argumentation og har anført, at det ikke blev fastslået i nogen af de sager vedrørende medlemsstaternes skatteordninger, der var kendetegnet ved en skala med trinvist progressive satser, som Domstolen foretog en undersøgelse af, at det pågældende system i sig selv udgjorde statsstøtte eller var i strid med EU-retten, fordi skalaen med satser var trinvist progressiv. Domstolens praksis gør det således muligt for medlemsstaterne at anvende en progressiv beskatning ved en afgift, der har et andet afgiftsgrundlag end overskud, uden at dette af princip udgør statsstøtte.

51 Ungarn er af den opfattelse, at Kommissionen, såfremt det derimod skulle blive fastslået, at det var med rette, at den kvalificerede reklameafgiften som statsstøtte, ville kunne anfægte ethvert progressivt afgiftssystem fra et statsstøttemæssigt perspektiv, hvilket ville føre til et vilkårligt forbud mod at anvende en sådan afgiftsforanstaltning.

52 Nærmere bestemt har Ungarn fremført følgende med hensyn til kriterier for statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

53 Hvad angår kriteriet om en forpligtelse af statsmidler, og om der foreligger en fordel, har Ungarn anfægtet det af Kommissionen i 42. betragtning til den anfægtede afgørelse hævdede, at »Ungarn [giver] afkald på afgifter, som landet ellers skulle opkræve fra virksomheder med en lavere omsætning (dvs. mindre virksomheder), hvis de havde været underlagt det samme afgiftsniveau som virksomheder med en højere omsætning (dvs. større virksomheder)«. Reklameafgiften fritager nemlig ikke »virksomheder med en lavere omsætning« fra nogen afgiftsbyrde, eftersom deres afgiftsgrundlag ikke falder ind under de kategorier, i hvilke de højeste afgiftssatser fandt anvendelse. Disse virksomheder betaler derfor i henhold til den »laveste« kategori af deres afgiftsgrundlag en afgift på det samme beløb som den, der skulle betales af »virksomheder med en højere omsætning« i henhold til den samme kategori af afgiftsgrundlag.

54 Hvad angår den sammenligning af forskellige satser, der blev foretaget i den anfægtede afgørelse (50.-59. betragtning til den anfægtede afgørelse), har Ungarn gjort gældende, at Kommissionen hverken kan indføre et fiktivt referencesystem med en enkelt sats eller med en fastslået gennemsnitlig sats eller foretage en undersøgelse af lovligheden af en medlemsstats skattesystem ved at sammenligne det med et sådant fiktivt system. Domstolens praksis gør det ikke muligt at konstatere, om der foreligger en afvigelse fra referencesystemet ved at støtte sig på et andet referencesystem, der er fastlagt vilkårligt, for at identificere en sådan fordel.

55 Det er således ikke blevet behørigt godtgjort, at reklameafgiftens progressive struktur tildeler selektive fordele. Som den polske regering ligeledes har fremhævet, afviger denne struktur, som ifølge Kommissionen udgør begrundelsen for selektivitet, ikke fra det referencesystem, det indgår i, idet det er en bestanddel af dette system.

56 Ungarn har anført, at der ikke foreligger nogen differentiering vedrørende afgiftsgrundlaget for reklameafgiften, og at det er den samme gennemsnitlige sats, som i et trinvist progressivt afgiftssystem finder anvendelse på enhver, der har det samme afgiftsgrundlag, således at den afgift, der beregnes på dette grundlag, er den samme. Der foreligger således ingen afvigelse fra referencesystemet.

57 Ungarn har endvidere anført, at til forskel fra den afgiftsordning, der var omhandlet i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), der var blevet indført for at begunstige en bestemt gruppe virksomheder, i det foreliggende tilfælde nogle offshore-selskaber (som, idet disse

hverken havde ansatte eller erhvervslokaler, var fritaget for beskatning), betales reklameafgiften af hver afgiftspligtige i forhold til den pågældendes omsætning på grundlag af satser, der er ens for hver kategori. De to sager er således ikke sammenlignelige.

58 Ungarn har tilføjet, at situationen i det foreliggende tilfælde heller ikke er den samme som en situation, hvor en afgift kan anses for at udgøre en integrerende del af en statsstøtteforanstaltning, som identificeret i dom af 27. oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657), når indtægten fra denne afgift nødvendigvis er øremærket til finansiering af en støtte. Ungarn har i denne forbindelse anført, at for så vidt som indtægterne fra reklameafgiften indgår i statens almindelige budget, var det umuligt at afgøre, hvilke præcise udgifter der blev finansieret af disse indtægter.

59 Den ungarske regering har konkluderet, at eftersom reklameafgiftens størrelse i henhold til de oprindelige bestemmelser om reklameafgift og i henhold til de regler, der blev indført ved ændringen af 2015, var den samme for det samme afgiftsgrundlag, indebar skalaen med trinvis progressivitet, at der hverken forelå selektivitet eller nogen økonomisk fordel.

60 Den polske regering har for sin del tilføjet, at selv såfremt det antages, at de progressive afgiftssatser ikke er del af det referencesystem, der gælder særligt for reklameafgiften, favoriserer de ikke virksomheder, som på baggrund af afgiftens væsentligste formål befinder sig i en situation, som er faktisk og retligt sammenlignelig med andre virksomheders situation. For så vidt som strukturen for disse satser er baseret på trinvis progressivitet og ikke en generel progressivitet, er den nemlig i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet. Alle virksomheder inden for samme omsætningskategori behandles nemlig på præcist samme måde, idet de er undergivet samme afgiftssats, og ingen virksomhedskategori kan karakteriseres som begunstiget.

61 Kommissionen har over for disse argumenter for, at reklameafgiftens progressivitet ikke indebærer, at der foreligger statsstøtte, gjort gældende, at de situationer, som gav anledning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981), svarer til tilfældet med en reklameafgift.

62 Det følger særligt af dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), at det ved vurderingen af, om en afgiftsforanstaltning er selektiv til fordel for visse virksomheder, ikke er tilstrækkeligt at foretage en undersøgelse af, om der foreligger en afvigelse fra reglerne i referencesystemet, som defineret af den berørte medlemsstat, men at det også skal efterprøves, om grænserne eller strukturen for dette referencesystem er blevet fastlagt på en sammenhængende måde eller tværtimod på en klart vilkårlig eller delvis måde, således at disse virksomheder begunstiges på baggrund af det normale formål med dette system, hvilket er tilfældet i den foreliggende sag. Kommissionen har anført, at Domstolen i den pågældende dom fastslog, at den selektive fordel, som visse virksomheder, der var fritaget for afgiften, drog fordel af, fulgte af selve udformningen af den pågældende afgift, selv om dens formål var at indføre en generel beskatning.

63 En tilsvarende situation dannede i 50.-54. betragtning til den anfægtede afgørelse grundlag for en konklusion om, at Ungarn fra starten bevidst udformede det trinvist progressive afgiftssystem, der blev anvendt på reklameafgiften som selektivt referencesystem på en måde, der begunstiger visse virksomheder frem for andre.

64 Kommissionen har tilføjet, at dom af 27. oktober 2005, La Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657), på grundlag af hvilken Ungarn søger at godtgøre, at det forhold, at der ikke foreligger en direkte forbindelse mellem reklameafgiften og finansieringen af specifikke foranstaltninger, gør det muligt at udelukke, at der foreligger

statsstøtteelementer, er uden relevans, eftersom det, der er tale om i det foreliggende tilfælde, ikke er en støtteforanstaltning, der finansieres af en afgift, men støtte, som afgiften selv tildeler, henset til dens udformning.

65 Kommissionen har endvidere gjort gældende, at en afgiftssats, der er fast for hvert skalatrin, ikke indebærer en ligebehandling af de afgiftspligtige, eftersom det alene er dem, der har en større omsætning, som falder ind under de øverste kategorier og undergives de højeste satser. Det, der er afgørende for en afgiftspligtig, er den effektive gennemsnitlige afgiftssats og det samlede afgiftsbeløb, ikke at satsen i en given kategori er fast eller ej. I forhold til en enhedssats for en afgift på omsætningen, der rammer alle afgiftspligtige i samme forhold, pålægger en progressiv reklameafgift generelt en større afgiftsbyrde på de virksomheder, der falder ind under de højere afgiftskategorier.

66 Kommissionen har tilføjet, at i modsætning til, hvad Ungarn har fremført, har den ikke fastlagt et nyt referencesystem, »der er baseret på en gennemsnitlig sats«. Den gennemsnitlige sats, den har henvist til, er særlig for hver virksomhed, men den foretog i 48. og 56. betragtning til den anfægtede afgørelse en beskrivelse af en reklameafgift med en enkelt sats, som skulle tjene som referencesystem, for hvilken der hverken foreligger kategorier eller progressive satser, og som er det eneste system, der ifølge Kommissionen kan hindre en forskelsbehandling af virksomheder, som på baggrund af det formål, der forfølges med reklameafgiften, befinder sig i sammenlignelige situationer. Dette ræsonnement følger Domstolens ræsonnement i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732). Kommissionen har præciseret, at selv om den i den anfægtede afgørelse henviste til, at en reklameafgift med en enkelt sats ville indebære, at der ikke ville foreligge statsstøtte, overlod den det til Ungarn at fastlægge niveauet for denne sats. Dette afspejler den omstændighed, at den ikke begrænsede Ungarns suverænitet, men udelukkende anvendte statsstøttereglerne.

67 Kommissionen har under henvisning til 46.-71. betragtning til den anfægtede afgørelse nærmere bestemt fremhævet den analyse i tre trin, som den foretog for at bedømme, om reklameafgiften var selektiv.

68 Hvad angår den tildelte fordels selektive karakter påviste Kommissionen i den anfægtede afgørelse, at de progressive afgiftssatser førte til en sondring mellem virksomheder med en høj reklameomsætning (dvs. større virksomheder, såsom Magyar RTL) og virksomheder med en lav reklameomsætning (dvs. mindre virksomheder), og at de følgelig fører til, at disse sidstnævnte tildeles en selektiv fordel baseret på deres størrelse (49.-56. betragtning). En reklameafgift med en enkelt sats, der anvendes uden forskelsbehandling, indebærer, at en virksomhed skal betale mere jo større omsætning, den har, idet alle dele af omsætningen er undergivet en ensartet sats. I modsætning til afgifter baseret på overskud skal en omsætningsbaseret afgift ikke tage højde for og tager ikke højde for nogen af de omkostninger, som er påløbet i forbindelse med genereringen af den pågældende omsætning. Dette beror på, at en høj omsætning ikke nødvendigvis indebærer et stort overskud, og at omsætningen ikke i sig selv afspejler betalingsevnen.

69 Kommissionen har anført, at i tilfælde af omsætningsbaserede afgifter kan de forhold, at der foreligger adskillige kategorier, og at der anvendes progressive afgiftssatser, som går hånd i hånd med disse kategorier, kun begrundes af systemets karakter i helt særlige tilfælde, nemlig når afgiftens specifikke formål tilsiger en anvendelse af progressive satser. Progressive afgiftssatser for omsætningen kan f.eks. være berettigede, hvis det godtgøres, at de forhold, der er et resultat af en aktivitet, som afgiften skal afhjælpe, også stiger progressivt – dvs. mere end proportionalt – i forhold til omsætningen. Ungarn har imidlertid ikke godtgjort, at reklameafgiftens progressivitet var begrundet af eventuelle negative virkninger som følge af reklamer.

70 Der skal i det følgende foretages en undersøgelse af de argumenter, der er gengivet ovenfor.

71 Artikel 107, stk. 1, TEUF, bestemmer, at bortset fra de i traktaterne hjemlede undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked, i det omfang den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

72 Det fremgår af fast retspraksis, at den støtte, der er omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, ikke er begrænset til tilskud, idet den ikke blot omfatter positive ydelser såsom selve tilskuddene, men ligeledes statslige indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som normalt belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger (jf. i denne retning dom af 23.2.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed, 30/59, EU:C:1961:2, s. 39, af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 33, af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13, og af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71).

73 På det skattemæssige område følger det heraf, at en foranstaltning, hvorved offentlige myndigheder indrømmer visse virksomheder en fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (jf. i denne retning dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14, af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 72, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56).

74 Den omstændighed, at det skal påvises, at visse virksomheder indrømmes en fordelagtig skattemæssig behandling, dvs. at der er tale om selektivitet, kræver en stillingtagen til, om foranstaltningen som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige visse virksomheder i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i en tilsvarende faktisk og retlig situation (jf. i denne retning analogt dom af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 33, og ligeledes dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 75 og den deri nævnte retspraksis).

75 For at en fordelagtig afgiftsmæssig foranstaltning kan kvalificeres som »selektiv«, skal det ifølge den analysemetode, som er fastsat i retspraksis, nærmere bestemt først afgøres, hvad der er den almindelige eller »normale« skatteordning, og der skal foretages en forudgående undersøgelse heraf (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57, og af 28.6.2018, Andres (Konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 88 og den deri nævnte retspraksis).

76 Derefter skal det i forhold til denne skatteordning vurderes, om den fordel, der indrømmes ved den pågældende afgiftsmæssige foranstaltning, eventuelt er selektiv, hvilket i givet fald skal påvises, idet det skal godtgøres, at den afviger fra denne »normale« ordning ved at indføre en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den almindelige eller »normale« skatteordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation (jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57). Såfremt den skattemæssige fordel (med andre ord differentieringen) er begrundet i karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er en del af, kan den derimod ikke udgøre en selektiv fordel (jf. i denne retning dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42, af 15.12.2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 51 og 52, af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511,

præmis 52, af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen, C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 83, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58 og 60).

77 Det følger af retspraksis, at det, når den »normale« ordnings karakter nævnes, er ordningens formål, som er omhandlet, mens det, når den »normale« ordnings opbygning nævnes, er ordningens afgiftsregler, der er omhandlet (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 81, og af 7.3.2012, British Aggregates mod Kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, præmis 84). Det skal fremhæves, at det ovenfor nævnte begreb om formålet med eller karakteren af den »normale« skatteordning henviser til ordningens grundlæggende eller ledende principper og hverken til politikker, der i givet fald er finansieret med midler, som hidrører fra ordningen, eller til mål, som kan nås ved at indføre undtagelser til denne skatteordning.

78 I det foreliggende tilfælde skal der indledningsvis tages stilling til spørgsmålet om fastlæggelse af den »normale« skatteordning, i forhold til hvilken det skal fastlægges, om der eventuelt foreligger en selektiv fordel.

79 Det skal fremhæves, at for så vidt som Kommissionen i den anfægtede afgørelse navnlig har henvist til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), at de tre afgifter, som var genstand for de sager, der havde givet anledning til denne dom, tilsammen udgjorde den almindelige skatteordning for samtlige de selskaber, der var etableret i Gibraltar, mens den foranstaltning, som Kommissionen i det foreliggende tilfælde har kvalificeret som statsstøtte, udgør en del af rammerne for en sektorbestemt afgift vedrørende publicering af reklamer. Den »normale« skatteordning kan således under ingen omstændigheder angå andet end denne sektor (jf. i denne retning analogt dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 54-63).

80 Ungarn har således med rette anført, at afgiftssatserne ikke kan udelukkes fra afgiftsordningens indhold, således som Kommissionen har gjort (jf. 48. betragtning til den anfægtede afgørelse). Uanset om afgiften pålægges med en enkelt sats eller en progressiv sats, udgør afgiftsniveauet på samme måde som beskatningsgrundlaget, skattepligtens indtræden og afgrænsningen af de afgiftspligtige personer en del af de grundlæggende karakteristika ved en juridisk afgiftsordning. Således som den polske regering har fremhævet, har Kommissionen selv i punkt 134 i meddelelsen om begrebet statsstøtte, der er omhandlet i artikel 107, stk. 1, [TEUF] (EUT 2016, C 262, s. 1), anført, at »[i] forbindelse med skatter er den almindelige ordning baseret på elementer som beskatningsgrundlaget, de skattepligtige personer, skattepligtens indtræden og skatteprocenterne«. Såfremt der ikke findes et afgiftsniveau, som gør det muligt at fastlægge den »normale« ordning, er det endvidere umuligt at undersøge, om der foreligger en fordelagtig undtagelse til fordel for visse virksomheder (jf. i denne retning dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56, og af 7.3.2012, British Aggregates mod Kommissionen, T-210/02 RENV, EU:T:2012:110, præmis 52). Det er derfor, at det, såfremt visse virksomheder opkræves en og samme afgift til en anden sats end andre virksomheder og indrømmes en anden afgiftsfritagelse end andre virksomheder i givet fald skal afgøres, hvad den »normale« situation er på området, som er omfattet af en »normal« ordning, idet den ovenfor i præmis 75 og 76 nævnte metode ikke kan finde anvendelse ved manglende identificering heraf.

81 Det fremgår i øvrigt af den anfægtede afgørelse og af Kommissionens argumentation, at Kommissionen har søgt at identificere en »normal« ordning, der omfattede en afgiftsstruktur, som der kunne henvises til. Det fremgår bl.a. af 52. og 53. betragtning til den anfægtede afgørelse, at denne ordning efter Kommissionens opfattelse burde være en ordning, hvor virksomhedernes omsætning pålægges en og samme afgiftssats, uanset størrelsen af denne omsætning. Kommissionen giver ligeledes udtryk for at have beklaget, at de ungarske myndigheder ikke har oplyst nogen værdi for denne enhedssats (52. betragtning til den anfægtede afgørelse), og den har selv foreslået en anvendelse af satsen på 5,3% på al reklameomsætning (91. og 93. betragtning til den anfægtede afgørelse). Det skal imidlertid

konstateres, at den »normale« ordning med en enkelt sats, som Kommissionen henviser til visse steder i den anfægtede afgørelse, er en hypotetisk ordning, som ikke kan anvendes. Analysen af, hvorvidt den skattemæssige fordel er selektiv, som foretages på det andet trin i den metode, som er nævnt ovenfor i præmis 75 og 76, skal foretages under hensyntagen til de virkelige karakteristika ved den »normale« afgiftsordning, som fordelen indgår i, dvs. de karakteristika, som er blevet identificeret på første trin i metoden, og ikke under hensyntagen til hypotetiske forhold, som den kompetente myndighed ikke har lagt til grund.

82 I den anfægtede afgørelse har Kommissionen dermed identificeret en »normal« ordning, som enten er utilstrækkelig, uden nogen afgiftssats, eller hypotetisk, med en enkelt sats, hvilket udgør en retlig fejl.

83 For så vidt angår den omhandlede afgifts progressive karakter og den manglende differentiering af satserne for visse virksomheder var den eneste »normale« ordning, som kunne anvendes i det foreliggende tilfælde, således som den polske regering har anført, selve reklameafgiften med dens struktur, som omfatter dens skala med progressive satser og kategorier.

84 Selv om Kommissionen har begået en fejl ved identificeringen af den relevante »normale« afgiftsordning, skal det imidlertid efterprøves, om Kommissionens konklusion kan begrundes i andre hensyn, som fremgår af de anfægtede afgørelser, og som gør det muligt at fastslå, at visse virksomheder indrømmes en selektiv fordel.

85 Kommissionen har således ikke begrænset sig til at fastslå, at den omhandlede afgifts progressive struktur afveg fra en »normal« ordning, som i det foreliggende tilfælde er utilstrækkeligt eller hypotetisk defineret, men den har ligeledes i det væsentlige begrundet, at der foreligger en selektiv fordel, som begunstiger virksomheder med en lav omsætning, under henvisning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), der vedrørte en afgiftsordning, som i sig selv var diskriminerende med hensyn til det formål, som den tilsigtede, dvs. med hensyn til sin karakter. I det foreliggende tilfælde fandt Kommissionen, at reklameafgiftens struktur med sine progressive satser og kategorier var i strid med det med afgiften tilsigtede formål, og at den derfor indebar forskelsbehandling mellem virksomhederne i denne sektor. Det skal således efterprøves, om denne bedømmelse er begrundet.

86 Kommissionen anførte således i 49. betragtning til den anfægtede afgørelse, at »[d]et [var] også nødvendigt at vurdere, om medlemsstaten ha[vde] været konsekvent i sin fastsættelse af grænserne i dette system, eller om den har været helt vilkårlig eller forudindtaget og således har begunstiget visse virksomheder frem for andre«. I 51. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte den, at »[v]irkningen af den progressive satsstruktur, som blev indført med loven, er derfor, at forskellige virksomheder er underlagt forskellige afgiftssatser (udtrykt som en andel af deres samlede årlige omsætning fra reklamer) afhængigt af deres størrelse, eftersom omfanget af reklameomsætningen opnået af en virksomhed til en vis grad hænger sammen med den pågældende virksomheds størrelse«. I 54. betragtning til den anfægtede afgørelse anførte Kommissionen, at »[r]eferencesystemet […] derfor [var] udformet selektivt således, at det ikke [var] berettiget i lyset af målet med reklameafgiften, nemlig at fremme princippet om offentlig byrdefordeling og opkræve midler til statsbudgettet«.

87 Imidlertid bemærkes, at det af Kommissionen nævnte formål om at opkræve budgetindtægter er fælles for alle ikke-øremærkede afgifter, som udgør hovedparten af afgiftsordninger, og det er i sig selv utilstrækkeligt til at afgøre karakteren af forskellige afgifter, f.eks. efter hvilke afgiftspligtige personer de omfatter, efter om de er generelle eller sektorspecifikke, eller efter eventuelle særlige formål, som de forfølger, f.eks. for så vidt angår skatter, som tilsigter at nedbringe visse miljøskader (miljøskatter). I øvrigt kan en afgifts progressive satsstruktur ikke som sådan være i strid med formålet om at skaffe budgetindtægter. Tilsvarende er formålet om at fremme princippet om offentlig byrdefordeling meget generelt og kan gøres gældende for de fleste skatter. Det kan således ikke udgøre et særligt formål med en afgift.

88 Det fremgår af oplysningerne i sagsakterne, at reklameafgiftsloven indførte en afgift på omsætningen for virksomheder, der publicerer reklamer, som de ungarske myndigheder ønskede at knytte til en omfordelingslogik, som anført i 33. betragtning til den anfægtede afgørelse. Eftersom der ikke er blevet fremført andre særlige formål om eksempelvis at kompensere for eller forebygge visse negative virkninger forbundet med den omhandlede aktivitet, skal det lægges til grund, at det var dette formål, som den nationale lovgiver forfulgte. Kommissionen fandt imidlertid i den anfægtede afgørelse netop, at den omfordelingslogik, der resulterede i en progressiv afgiftsstruktur, var uforenelig med en afgift på omsætningen for at fastslå, at dette formål ikke kunne anvendes ved analysen af, om der forelå selektive fordele.

89 Imidlertid hang reklameafgiftens opbygning, som er karakteriseret ved en progressiv afgiftsstruktur, i modsætning til hvad Kommissionen har anført, a priori sammen med de ungarske myndigheders formål, selv om den omhandlede afgift var en afgift på omsætningen. Således kan det med rimelighed formodes, at virksomheder med høj omsætning takket være en række stordriftsfordele kan have forholdsmæssigt lavere omkostninger end virksomheder med en mere beskeden omsætning – fordi de faste enhedsomkostninger (f.eks. bygninger, ejendomsskatter, udstyr og personaleudgifter) og de variable enhedsomkostninger (f.eks. forsyninger af råvarer) bliver mindre med aktivitetsniveauet – og at virksomheden således kan opnå en forholdsmæssig større disponibel indkomst, som gør den i stand til at betale forholdsmæssigt mere i afgift på omsætningen.

90 Følgelig begik Kommissionen endnu en fejl for så vidt angår identifikationen af formålet med reklameafgiften, som, således som de ungarske myndigheder har anført, var at indføre en sektorspecifik skat på omsætning i henhold til en omfordelingslogik.

91 På dette trin i analysen er spørgsmålet, hvorvidt Kommissionen på trods af de to ovenfor identificerede fejl med hensyn til identificeringen af referencesystemet og dets formål stadig med rette kunne påpege elementer, som godtgjorde, at der, henset til det ovenfor i præmis 83 og 88 nævnte referencesystem og formålet hermed, således som disse kan udledes af reklameafgiftsloven, forelå selektive fordele ved reklameafgiften. Spørgsmålet er nærmere bestemt, hvorvidt Kommissionen har godtgjort, at den afgiftsstruktur, som de ungarske myndigheder har valgt, er i strid med referencesystemets formål.

92 Det skal bemærkes, at Unionens retsinstanser gentagne gange har taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger selektive fordele i forbindelse med afgiftsordninger eller, mere generelt, ordninger med obligatoriske bidrag, som var karakteriseret ved, at de omfattede regler om tilpasning af disse bidrag efter de afgiftspligtige personers situation. I denne forbindelse kan den omstændighed, at en afgift er karakteriseret ved, at den omfatter en progressiv afgiftsstruktur, nedsættelser af afgiftsgrundlaget, lofter eller andre tilpasningsordninger, og at den derfor indebærer forskellige effektive afgiftsniveauer alt efter størrelsen af de afgiftspligtige personers skattegrundlag eller de anførte parametre ved tilpasningsordningen, ikke nødvendigvis indebære, således som det følger af den ovenfor i præmis 73-77 anførte retspraksis, at visse virksomheder indrømmes en selektiv fordel.

93 Dette afspejles navnlig i den række konkrete eksempler, som er forbundet med det ovenfor i præmis 91 rejste spørgsmål, der gør det muligt at afgrænse betingelserne for, hvornår det kan antages, at der foreligger en undtagelse fra anvendelsen af den »normale« ordning, som følge af, at en foranstaltning om tilpasning af den pågældende afgift tilsidesætter ordningens karakter, dvs. dens formål.

94 For så vidt angår de tilfælde, hvor en sådan undtagelse er blevet identificeret, har Domstolen i dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 49-55), af 22. december 2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 86 og 87), af 26. april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 85-108), og af 21. december 2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58-94, sammenholdt med præmis 123) – som angik henholdsvis et afgiftsloft i den førstnævnte

dom, fritagelser i de tre efterfølgende domme og nedsættelser af beskatningsgrundlaget i den sidstnævnte dom – vedrørende de omhandlede afgifters formål – som var, med hensyn til de tre førstnævnte domme, at bekæmpe negative eksterne virkninger, herunder navnlig miljømæssige, med hensyn til den næste dom, at indføre en almindelig ordning for beskatning af alle virksomheder, og, med hensyn til den sidstnævnte dom, at virksomheder i forbindelse med selskabsskat kunne afskrive goodwill ved erhvervelse af aktiver – således fastslået, at de fordele, som blev indrømmet visse virksomheder frem for andre, som befandt sig i en sammenlignelig situation i forhold til disse formål, reelt var selektive.

95 Det følger af disse domme, at hvis fordelen indebærer forskelsbehandling, som er i strid med afgiftsformålet, er den selektiv, uanset om afgiftens formål vedrører virkningen af de afgiftspligtige virksomheders aktivitet, om fordelen vedrører en særlig økonomisk sektor i forhold til andre afgiftspligtige virksomheder eller virksomhedernes særlige driftsform, eller om fordelen potentielt er tilgængelig for enhver afgiftspligtig virksomhed. Afgiftens formål kan imidlertid i sig selv indeholde en tilpasning, som tilsigter at fordele skattebyrden eller at begrænse dens indvirkning. Der kan ligeledes tages hensyn til særlige situationer, som adskiller visse afgiftspligtige personer fra andre, uden at afgiftsformålet tilsidesættes.

96 I denne forbindelse fandt Domstolen i dom af 8. november 2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 33-36), der er nævnt i præmis 94 ovenfor, at en delvis godtgørelse af afgifter på virksomheders energiforbrug, som fandt anvendelse, når afgifterne oversteg en vis tærskel af virksomhedernes nettoproduktion, ikke udgjorde statsstøtte, hvis godtgørelsen begunstigede alle de virksomheder, som var underlagt disse afgifter uanset deres aktivitet, selv om den kunne indebære forskellige afgiftsniveauer for virksomheder med samme energiforbrug.

97 Tilsvarende fastslog Domstolen i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 77-83), der er nævnt i præmis 94 ovenfor, at de fordele, der kunne være forbundet med et almindeligt loft på to virksomhedsafgifter – hvis beskatningsgrundlag ikke var overskuddet – på 15% af overskuddet, medførte, at virksomheder med samme beskatningsgrundlag kunne betale indbyrdes forskellige afgifter, som var fastsat på grundlag af objektive kriterier uafhængig af de pågældende virksomheders valg, og fordelene var dermed ikke selektive.

98 I dom af 8. september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 48-62), fastslog Domstolen, at den fuldstændige skattefritagelse, som andelsselskaber blev indrømmet i forbindelse med en beskatning af selskabsoverskud, som udgjorde den »normale« ordning i denne sag, ikke udgjorde en selektiv fordel, fordi andelsselskaberne ikke befandt sig i en faktisk og retlig situation, som var sammenlignelig med den, som kommercielle selskaber befandt sig i, for så vidt som det var blevet efterprøvet, at de handlede på de betingelser, som er uløseligt forbundet med logikken bag andelsvirksomhed, hvilket bl.a. gav en betydelig lavere fortjenstmargen i forhold til kapitalselskabernes.

99 I dom af 29. marts 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 37-44), fandt Domstolen, idet den ligeledes tog hensyn til visse virksomheders særlige situation, at en mekanisme for samlet bilæggelse af gamle skattesager, som var tilgængelig for virksomheder, der opfyldte en række objektive kriterier, som ikke placerede dem i en faktisk og retlig situation, der var sammenlignelig med andre virksomheders situation, ikke indebar en selektiv fordel, selv om den kunne medføre, at de ved mekanismen begunstigede virksomheder alt andet lige betalte mindre i afgift end andre virksomheder.

100 Endvidere anførte Domstolen i dom af 26. april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), som er nævnt ovenfor i præmis 94, at den nedsættelse på 60% eller fuldstændige fritagelse, som i forbindelse med en afgift på detailhandelscentre, hvor beskatningsgrundlaget i det væsentlige udgjordes af salgsarealet, og som tilsigtede at regulere og kompensere for negative eksterne virkninger på området for miljø og fysisk planlægning, blev indrømmet foretagender, der udøvede visse aktiviteter, eller som

havde et salgsareal, der var mindre end et givent loft, ikke udgjorde statsstøtte, hvis det blev godtgjort, at disse foretagender befandt sig i en anden situation end de øvrige afgiftspligtige foretagender, henset til den virkning, som den omhandlede afgift skulle regulere og kompensere for, dvs. henset til afgiftens formål.

101 Disse eksempler bekræfter, at der findes afgifter, hvis karakter ikke udelukker, at de kan ledsages af tilpasningsordninger, som kan gå så vidt som til at omfatte fritagelser, uden at disse ordninger medfører, at der er tale om tildeling af selektive fordele. Sammenfattet kan det således antages, at fordelene ikke er selektive, hvis disse forskelle i beskatningen og de fordele, der kan følge heraf, selv når de alene er begrundet i den logik, der ligger bag fordelingen af afgifterne mellem de afgiftspligtige personer, er et resultat af en ren og skær ufravigelig anvendelse af den »normale« ordning, hvis de sammenlignelige situationer behandles på samme måde, og hvis disse tilpasningsordninger ikke tilsidesætter den omhandlede afgifts formål. På samme måde skal særlige bestemmelser, der er fastsat for visse virksomheder som følge af deres situation, og som begunstiger dem ved en afgiftstilpasning, endda ved en afgiftsfritagelse, ikke analyseres, som udgør de en selektiv fordel, hvis bestemmelserne ikke strider imod den pågældende afgifts formål. I denne forbindelse er den omstændighed, at det kun er de skattepligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, ikke i sig selv tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter (jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis). Sådanne ordninger opfylder den ovenfor i præmis 76 nævnte betingelse om overensstemmelse med karakteren eller opbygningen af det system, som de er en del af.

102 Hvis virksomheder, der befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til afgiftens formål eller den logik, som begrunder en tilpasning heraf, derimod ikke får samme behandling i denne forbindelse, indebærer denne forskelsbehandling en selektiv fordel, som kan udgøre statsstøtte, hvis de øvrige betingelser i artikel 107, stk. 1, TEUF er opfyldt.

103 Navnlig indebærer progressive afgiftsstrukturer, herunder med betydelige nedsættelser af grundlaget, som ikke er ualmindelige i medlemsstaternes skattesystemer, heller ikke i sig selv, at der foreligger statsstøtte. I punkt 139 i meddelelsen om begrebet statsstøtte (jf. præmis 80 ovenfor) har Kommissionen i denne forbindelse anført, at en indkomstskats progressive karakter kan begrundes med en omfordelingslogik, som ledsager en sådan beskatning. Imidlertid er der intet grundlag for at begrænse denne type vurdering til skatter på indkomst eller skatter med det formål at kompensere for eller forebygge visse negative virkninger forbundet med den omhandlede aktivitet og at udelukke vurderingen med hensyn til beskatning af virksomheders aktivitet og ikke deres nettoindtægt eller deres overskud, således som Kommissionen har gjort i 68. og 69. betragtning til den anfægtede afgørelse. Det fremgår således ikke af den ovenfor i præmis 73-77 anførte retspraksis, at en medlemsstat for at undgå, at en foranstaltning om tilpasning af en afgift kvalificeres som en selektiv fordel, kun kan anvende tilpasningskriterier, som er begrænset til visse formål såsom omfordeling af velstand eller kompensation for eller forebyggelse af visse negative eksterne virkninger forbundet med den omhandlede aktivitet. Det nødvendige i denne forbindelse er, at den ønskede tilpasning ikke er vilkårlig, i modsætning til hvad der var tilfældet i den sag, der gav anledning til dom af 22. december 2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757), som er nævnt ovenfor i præmis 94, at den anvendes uden forskelsbehandling og er i overensstemmelse med den pågældende afgifts formål. Til eksempel tilsigtede de ovenfor i præmis 96, 97 og 99 nævnte tilpasningsordninger, som Domstolen ikke kvalificerede som selektive, ikke en forholdsmæssig beskatningslogik, negative eksterne virkninger eller omfordeling, men andre mål. Således som det allerede er anført ovenfor i præmis 89, er det endvidere ikke udelukket, at en omfordelingslogik ligeledes kan begrunde, at en omsætningsbaseret afgift er progressiv, hvilket den ungarske regering med rette har anført i det foreliggende tilfælde. En omfordelingslogik kan endvidere ligeledes begrunde en fuldstændig fritagelse for visse virksomheder, hvilket den ovenfor i præmis 98 nævnte sag er et eksempel på.

104 For så vidt angår en omsætningsbaseret afgift vil et tilpasningskriterium om progressiv beskatning fra og med en vis, endda høj, tærskel, som kan være udtryk for et ønske om kun at beskatte en virksomheds aktivitet, når aktiviteten når en vis størrelse, kan derfor ikke i sig selv indebære, at der foreligger en selektiv fordel.

105 Det følger således af præmis 91-104 ovenfor, at Kommissionen ikke med rette kunne konkludere, at der forelå selektive fordele ved reklameafgiften alene som følge af denne nye afgifts progressive struktur.

106 Selv om Kommissionen i den anfægtede afgørelse havde påvist, at den konkret til grundlagte progressive afgiftsstruktur er fastsat således, at den i vidt omfang gør den omhandlede afgifts formål illusorisk, vil det imidlertid kunne antages, at den fordel, som de virksomheder, der er begunstiget ved en afgiftsfritagelse eller en meget lav afgift i forhold til andre virksomheder, kan opnå, er selektiv.

107 Det skal således undersøges, om Kommissionen i den anfægtede afgørelse har påvist dette.

108 I denne forbindelse anførte Kommissionen i 60. betragtning til den anfægtede afgørelse, at de oplysninger om forskudsafgifter, som de ungarske myndigheder fremsendte den 17. februar 2015, viste, at afgiftssatserne på 30% og 40%, i de to øverste kategorier, reelt set kun havde fundet anvendelse på én virksomhed i 2014, og at denne virksomhed havde betalt ca. 80% af de samlede indtægter fra disse forskudsafgifter. Kommissionen fandt, at disse tal viste de konkrete virkninger af forskelsbehandlingen af virksomhederne i henhold til reklameafgiftsloven og den selektive karakter af dens progressive satser.

109 Imidlertid er denne faktiske konstatering ikke blevet knyttet til andre ræsonnementer end ræsonnementet om selve princippet om progressiv beskatning, og den er derfor under alle omstændigheder ikke tilstrækkelig til at udgøre en begrundelse, der kan godtgøre, at den progressive struktur, som i den foreliggende sag er anvendt med hensyn til den omhandlede afgift, ikke var forenelig med sit formål.

110 Endvidere har Kommissionen ganske vist i den anfægtede afgørelse anført, at reklameafgiftens progressive afgiftsstruktur indebar, at virksomheder, som befandt sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, ikke blev indrømmet samme behandling, dvs. at den indebar forskelsbehandling. Imidlertid har Kommissionen i denne henseende navnlig kun henvist til den omstændighed, at virksomhedernes effektive gennemsnitssats og marginalafgiftssats skulle variere i forhold til deres omsætning og størrelse (50., 51., 58. og 59. betragtning til den anfægtede afgørelse). Den omstændighed, at den effektive gennemsnitssats og marginalsatsen varierer i forhold til beskatningsgrundlagets størrelse, hænger imidlertid uløseligt sammen med ethvert afgiftssystem med en progressiv afgiftsstruktur, og et sådant system kan således ikke som sådan, som det er blevet anført ovenfor i præmis 104, og på grund af denne omstændighed alene indebære selektive fordele. Når en afgifts progressive struktur er et udtryk for formålet med afgiften, kan det endvidere ikke antages, at to virksomheder med forskellige beskatningsgrundlag befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til dette formål.

111 På grundlag af de fejl, som Kommissionen har begået med hensyn til kvalificeringen af den »normale« ordning, ordningens formål og den omstændighed, at der efter dennes opfattelse foreligger selektive fordele i forbindelse med en progressiv beskatning af omsætningen, har Kommissionen derfor ikke i den anfægtede afgørelse godtgjort, at der forelå en selektiv fordel og således statsstøtte som følge af reklameafgiftens progressive struktur hverken med hensyn til den oprindelige version eller den version, der var et resultat af den ændring, der blev foretaget i 2015.

***Nedsættelsen af afgiftsgrundlaget som følge af muligheden for i 2014 at fradrage 50% af de fremførte underskud for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013***

112 Ifølge Ungarn indebærer den omhandlede nedsættelse af afgiftsgrundlaget ikke, at der foreligger en selektiv fordel for nogen virksomhed. Den svarer til nedsættelsen for underskud i tidligere år af afgiftsgrundlaget for selskabsskat, som de dertil berettigede selskaber i øvrigt kunne foretage. Nedsættelsen af afgiftsgrundlaget med underskud gjaldt uden forskelsbehandling for alle reklameafgiftspligtige, uanset om de havde overskud eller ej i 2013. Muligheden for at få nedsat grundlaget for den nye reklameafgift imødegik betænkelighederne ved for det første afgiftsår at lempe byrden for de virksomheder, som allerede havde underskud, som de ungarske myndigheder forklarede under Kommissionens indledende undersøgelsesfase vedrørende denne afgift, og som anført i 33. betragtning til den anfægtede afgørelse. Ungarn har i denne forbindelse gjort gældende, at de virksomheder, der havde underskud i 2013 for så vidt angår deres afgiftsforpligtelser for skatteåret 2014, ikke befandt sig i en situation, der var sammenlignelig med situationen for de virksomheder, der i 2013 havde overskud.

113 Endvidere begrundes dette synspunkt ifølge Ungarn af de sager, der gav anledning til dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), og af 21. maj 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338). I den anden dom fastslog Domstolen, at en lovgivning, som i forbindelse med en afgift, der havde et andet grundlag end indkomst, gennemførte en afgift, der ikke desto mindre tog hensyn til indkomst. Ungarn har deraf udledt, at det ikke er udelukket at indføre en regel, der tillader tildeling af en fordel, der er baseret på kriterier, som ikke er knyttet til grundlaget for den pågældende afgift, uden at der derved tildeles statsstøtte. Den første dom illustrerer ligeledes muligheden for at tilpasse en afgift på grundlag af kriterier, der ikke er knyttet til afgiftsgrundlaget, og giver også mulighed for at hævde, at den omhandlede nedsættelse af afgiftsgrundlaget udgør en generel afgiftsforanstaltning, idet den finder anvendelse uden forskel på alle virksomheder efter et objektivt kriterium, der er knyttet til deres rentabilitet.

114 Kommissionen har som svar på disse argumenter anført, at undersøgelsen af selektiviteten i forhold til referencesystemet skal foretages i forhold til reklameafgiften og ikke i forhold til hele den ungarske skatteordning under hensyntagen til selskabsskatten. Den omhandlede foranstaltning tildeler en selektiv fordel, idet den muliggør en nedsættelse af grundlaget for reklameafgiften og følgelig de berørte virksomheders afgiftsbyrde i forhold til de virksomheder, der ikke kan drage fordel af denne nedsættelse. I denne forbindelse har Kommissionen gjort gældende, at fradrag for underskud, der forelå på tidspunktet for vedtagelsen af reklameafgiftsloven, indebærer, at der foreligger selektivitet for det første, fordi den ikke kan anses for at være en integrerende del af referencesystemet, som det blev anført i 55. betragtning til den anfægtede afgørelse, og for det andet, fordi det kan begunstige visse virksomheder, der har betydelige fremførte underskud, hvilket afviger fra referencesystemet som anført i 62. og 64. betragtning til den anfægtede afgørelse. Den indførelse af reklameafgiften i løbet af året, som Ungarn med betænkeligheder i forhold til afgiftsmæssige lempelse det første år også har påberåbt sig for at begrunde foranstaltningen, havde ikke kun indvirkning på finansieringsplanerne for de afgiftspligtige, der havde underskud i 2013, men ligeledes på finansieringsplanerne for de afgiftspligtige, der havde overskud dette år. De to koncerner befandt sig i en sammenlignelig situation med hensyn til afgiftens formål. Kommissionen har endvidere fremhævet, at reklameafgiften i modsætning til de overskudsbaserede afgifter er baseret på omsætningen. Omkostningerne og dermed underskuddene kan normalt ikke fradrages i et sådant afgiftsgrundlag som anført i 62. betragtning til den anfægtede afgørelse.

115 Ifølge Kommissionen giver de domme, der er påberåbt af Ungarn, ikke støtte til denne medlemsstats argumentation. Særligt har Kommissionen forklaret, at det ungarske reklameafgiftssystem ikke har lighed med den franske boligskat, der var omhandlet i dom af 21. maj 2015, Pazdziej (C-349/14, EU:C:2015:338), som ifølge Kommissionen var en formueskat. Eftersom grundlaget for reklameafgiften

er omsætningen, er fradraget for fremførte underskud ikke knyttet til dette grundlag, men til et element, der er af en helt anden karakter, nemlig overskuddet. Afgiftens indre logik begrunder således ikke fradraget for underskud.

116 Kommissionen har tilføjet, at foranstaltningens selektivitet viser sig ved den omstændighed, at fradrag af underskud var begrænset tidsmæssigt til den afgift, der var skyldig i 2014, og anført, at den i forhold til, hvem der var omfattet, var forbeholdt virksomheder, der havde underskud i 2013.

117 For det første skal Ungarns argumenter, som henviser til den parallelle mulighed i forhold til den omhandlede mulighed for de virksomheder, der havde overskud i 2013, til at fradrage deres tidligere tab i grundlaget for beskatning af overskuddet, forkastes. Disse argumenter er ikke relevante ved afgørelsen af, om der foreligger en selektiv fordel ved det eneste referencesystem, der skal tages hensyn til, nemlig reklameafgiften med dens progressive satser (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck, C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 54 og 55). Spørgsmålet er kun, om den nedsættelse af afgiftsgrundlaget for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, indfører et element i dette system, der er i strid med systemets formål, og er udtryk for forskelsbehandling, der indebærer en selektiv fordel, som Kommissionen anførte i forlængelse af sin analyse i 62.-65. betragtning til den anfægtede afgørelse.

118 I denne forbindelse skal det, henset til det i præmis 95 og 101 ovenfor fremførte, bemærkes, at selv om det ikke følger af selve karakteren af eller med andre ord formålet med referenceafgiftssystemet, kan visse tilpasninger af en afgift under hensyntagen til særlige situationer ikke anses for at udgøre en selektiv fordel, såfremt disse bestemmelser ikke er i strid med den pågældende afgifts formål og ikke udgør forskelsbehandling.

119 I det foreliggende tilfælde er det for det første ikke korrekt, som Kommissionen i det væsentlige gjorde det i 62. betragtning til den anfægtede afgørelse, at lægge til grund, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i princippet kunne indebære en selektiv fordel med den begrundelse for så vidt angår afgift baseret på omsætningen, at »omkostningerne normalt ikke kan fradrages i afgiftsgrundlaget«.

120 Som anført i præmis 97 ovenfor fastslog Domstolen nemlig i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 77-83), at loftet på en afgift, der var indført på grundlag af objektive kriterier uafhængigt af de berørte virksomheders valg, med andre ord usikre omstændigheder, ikke havde selektiv karakter og heller ikke, såfremt disse kriterier var uden nogen sammenhæng med det pågældende afgiftsgrundlag, som det fremgår af dommens præmis 81 og 83. Det bemærkes, at et af de kriterier, der gav ret til det afgiftsloft, som blev undersøgt og fundet ikke selektivt i denne dom, netop var, at der ikke måtte genereres overskud, mens grundlaget for den pågældende afgift var et andet. Det samme må nødvendigvis gælde, når der er tale om ikke et loft, men en nedsættelse af afgiftsgrundlaget, som i det foreliggende tilfælde. Endvidere kan de betænkeligheder, som den ungarske lovgiver ønskede at imødegå, som Kommissionen henviste til i den anfægtede afgørelse, og som er nævnt i præmis 112 ovenfor, ikke anses for at være i strid med det formål med reklameafgiften, der er nævnt i præmis 90 ovenfor. Dette sidstnævnte omfatter nemlig en omfordelingslogik, som den nedsættelse af afgiftsgrundlaget, der blev anvendt for at lette afgiftsbyrden for de virksomheder, der havde underskud i det skatteår, som lå forud for afgiftsåret, er i overensstemmelse med.

121 For det andet følger det ligeledes af dom af 15. november 2011, Kommissionen og Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 77-83), at det er med urette, at Kommissionen i 63. betragtning til den anfægtede afgørelse har anført, at foranstaltningen i det foreliggende tilfælde indfører en vilkårlig sondring mellem forskellige koncerner, der befinder sig i en faktisk og retligt sammenlignelig

situation, for så vidt som muligheden for at fradrage 50% af de fremførte underskud fra afgiftsgrundlaget for reklameafgiften i 2014 blev forbeholdt virksomheder, der ikke havde haft overskud i 2013.

122 Det sondringskriterium, som de ungarske myndigheder anvendte, om at der ikke måtte være genereret overskud i 2013, er nemlig objektivt. Den omstændighed, at dette kriterium skal opfyldes, er usikkert for de berørte virksomheder. På baggrund af den ungarske lovgivers formål om at indføre en sektorspecifik skat på omsætning i henhold til en omfordelingslogik, indfører dette kriterium, som har til formål i det første år, hvori reklameafgiften anvendes, at sikre en lempet afgiftsbyrde for de afgiftspligtige, der befinder sig i en ugunstig situation, endelig en forskelsbehandling af virksomheder, som ikke befinder sig i en sammenlignelig situation: på den ene side dem, der havde overskud i 2013, og på den anden side dem, der ikke havde overskud det samme år. Det kan ganske vist anføres, at det sondringskriterium, som den ungarske lovgiver anvendte på baggrund af visse særlige situationer for virksomheder, der havde haft underskud, som var lige store i 2013 og de forudgående år, kan føre til såkaldte »tærskel-virkninger«, såfremt de tillige havde været tæt på at være i balance i 2013, men sådanne virkninger er uløseligt forbundet med adskillige tilpasningsordninger, som nødvendigvis indebærer begrænsninger, og det kan ikke udledes af denne omstændighed alene, at sådanne ordninger tildeler selektive fordele.

123 Endelig gør den omstændighed, at den omhandlede fordel kun blev fastsat for den afgift, der vedrørte det første afgiftsår, hvori afgiften fandt anvendelse, og ikke de følgende skatteår, det ikke muligt at fastslå, at de virksomheder, som drog fordel deraf dette første år, blev støttet i forhold til de virksomheder, som kunne have draget fordel af samme fordel, såfremt den også havde bestået i de følgende år. Lovgiver er ikke forpligtet til at forlænge en skattefordel, og der foreligger i denne forbindelse ikke sammenlignelighed mellem situationerne i to forskellige skatteår. Kommissionen har i øvrigt ikke advokeret for dette synspunkt i den anfægtede afgørelse, men har kun gjort det gældende i duplikken.

124 Det skal således konkluderes, at det ikke var med rette, at Kommissionen ved fradraget i afgiftsgrundlaget for det første afgiftsår, hvori reklameafgiften fandt anvendelse, på 50% af de fremførte underskud for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, identificerede et diskriminatorisk element i strid med afgiftens formål, som udgør den selektive fordel, der karakteriser statsstøtte.

125 Det fremgår af det ovenstående, og uden at det er fornødent at undersøge den ungarske regerings øvrige anbringender og argumenter, at den anfægtede afgørelse skal annulleres i sin helhed.

## Sagsomkostninger

126 Ifølge Rettens procesreglements artikel 134, stk. 1, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Kommissionen har tabt sagen og bør derfor pålægges at betale de omkostninger, der er afholdt af Ungarn i overensstemmelse med sidstnævntes påstand herom, herunder dem, der opstod i forbindelse med sagen om foreløbige forholdsregler.

127 Ifølge procesreglementets artikel 138, stk. 1, bærer medlemsstater, der er indtrådt i en sag, deres egne omkostninger. Republikken Polen bærer således sine egne omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

RETTEN (Niende Afdeling):

1) **Kommissionens afgørelse (EU) 2017/329 af 4. november 2016 om foranstaltning SA.39235 (2015/C) (ex 2015/NN) gennemført af Ungarn om afgifter på reklameomsætning annulleres.**

2) **Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler de af Ungarn afholdte omkostninger, herunder omkostningerne i forbindelse med sagen om foreløbige forholdsregler.**

3) **Republikken Polen bærer sine egne omkostninger.**

Gervasoni Madise da Silva Passos

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 27. juni 2019.

Underskrifter