Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 15. oktober 2020[1]

Sag C-596/19 P

Europa-Kommissionen
mod

Ungarn

»Appel – statsstøtte – artikel 107, stk. 1, TEUF – omsætningsbaseret reklameafgift – fordel og selektivitet – vurderingskriterium ved fastlæggelsen af referencesystemet – sammenhæng i referencesystemet – fordel ved progressiv afgiftssats – vurderingskriterium ved undtagelse fra referencesystemet – fordel som følge af mulighed for at fradrage underskud i det første afgiftsår – forskelsbehandling – begrundelse for forskelsbehandling – overgangsordning som støtte«

I. Indledning

1. Den foreliggende appel giver Domstolen lejlighed til på ny[2] at behandle undersøgelsen af en ny afgiftslov på grundlag af statsstøttereglerne. Ungarn har fulgt den internationale tendens og indført en direkte virksomhedsafgift, der ikke beregnes af overskuddet, men af omsætningen, og har i denne forbindelse valgt en progressiv afgiftsstruktur. Denne ordning har – i lighed med den af Kommissionen foreslåede skat på digitale tjenester på EU-plan[3] – navnlig til formål at omfatte og beskatte virksomheder med høj omsætning (dvs. store virksomheder). For det første afgiftsår indeholdt loven som overgangsordning en mulighed for et forholdsmæssigt fradrag af eventuelle underskud fra det foregående år.

2. Eftersom den gennemsnitlige afgiftssats stiger i takt med størrelsen af omsætningen, sker der derigennem en vis lempelse henholdsvis omfordeling af afgiftsbyrden til fordel for »mindre« virksomheder. Selv om den planlagte skat på digitale tjenester på EU-plan og reklameafgiften i Ungarn har lighedspunkter i så henseende, anser Kommissionen den ungarske afgift for statsstøtte til fordel for de mindre virksomheder, der »pålægges for lav afgift«. Muligheden for at fradrage underskud i det år, hvor afgiften blev indført, begunstiger ligeledes virksomhederne med underskud i det foregående år i forhold til virksomheder uden sådanne underskud. Derfor opfordrede Kommissionen Ungarn til at tilbagesøge de dermed forbundne støttebeløb, dvs. at efteropkræve afgiften med en sats på 5,3%. Ungarn ophævede derefter reklameafgiften med tilbagevirkende kraft, men anser – i lighed med Polen i en parallel sag[4] – Kommissionens handlemåde for et indgreb i sin autonomi på skatteområdet.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Dette skete første gang i dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige Storbritannien (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732), hvori Kommissionen anfægtede den nye selskabsskattelov for Gibraltar. Lignende faktiske omstændigheder forelå i domme af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281) og ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291).

3 – Forslag til Rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester af 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

4 – Denne sag verserer for Domstolen som sag C-562/19 P.

3. Dermed er spørgsmålet i den foreliggende appelsag ikke kun, om en progressiv virksomhedsafgift i det hele taget kan udgøre en selektiv fordel som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Spørgsmålet er også, om statsstøttereglerne er det rette instrument til at undersøge den nationale skatte- og afgiftslovgivning så dybtgående og, som det er sket i den foreliggende sag, blokere den i årevis. Dertil knytter sig spørgsmålet, om vurderingskriteriet på statsstøtteområdet med hensyn til generelle skattelove ikke burde være et andet end i forbindelse med individuelle tilskud.

4. Det bør også erindres, at der gennem de grundlæggende friheder allerede finder en intensiv kontrol med forskelsbehandling sted. I denne forbindelse har Domstolen tidligere vurderet, at to lignende omsætningsbaserede direkte virksomhedsafgifter i Ungarn med deres omfordelingslogik er forenelige med de grundlæggende friheder [5]. Det er ganske vist korrekt, således som Kommissionen med rette bemærkede under retsmødet, at sammenligningsgrupperne er forskellige. De grundlæggende friheder forbyder på det skatteretlige område, at udenlandske virksomheder stilles ringere, forbuddet mod statsstøtte forbyder, at »visse virksomheder« begunstiges. Begge forbud mod forskelsbehandling har imidlertid til formål at virkeliggøre det indre marked. Såfremt en foranstaltning er forenelig med forbuddet mod forskelsbehandling på grundlag af de grundlæggende friheder, vil den i reglen formentlig heller ikke udgøre en støtte, som er i strid med det indre marked.

5. Retten [6] fandt ikke, at den generelle ungarske afgiftslov gav andre virksomheder en selektiv fordel – hverken på grund af den progressive sats eller på grund af muligheden for at fradrage underskud. Kommissionen har anfægtet dette med sin appel, og Domstolen skal nu undersøge, om ordningen skal anses for støtte.

II. Retsforskrifter

6. Artikel 107 ff. TEUF udgør den retlige ramme. Proceduren vedrørende ulovlig støtte er reguleret i kapitel III i forordning (EU) 2015/1589 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 TEUF [7] (herefter »forordning 2015/1589«).

III. Tvistens baggrund

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

8. 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 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.

5 – Domme af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 – Dom af 27.6.2019, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 – Rådets forordning af 13.7.2015 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af artikel 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2015, L 248, s. 9).

9. 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).

10. 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 (herefter betegnet som »mulighed for at fradrage underskud«).

11. Ved afgørelse af 12. marts 2015 indledte Kommissionen den formelle undersøgelsesprocedure på statsstøtteområdet i henhold til artikel 108, stk. 2, TEUF vedrørende reklameafgiftsloven, hvorved den fandt, at afgiftssatsens progressive karakter og muligheden for at fradrage underskud 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). De sidstnævnte virksomheder indrømmes en selektiv fordel baseret på deres størrelse. Kommissionen var ligeledes af den opfattelse, at muligheden for at fradrage underskud for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, indebar en selektiv fordel, der udgør statsstøtte.

12. Inden for rammerne af samme afgørelse udstedte Kommissionen et påbud om at indstille den pågældende foranstaltning. Efterfølgende ændrede Ungarn reklameafgiften ved lov nr. LXII af 2015, der blev vedtaget den 4. juni 2015. 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.

13. 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 [8] (herefter »den negative afgørelse«).

14. I den negative afgørelses artikel 1 fastslog Kommissionen, at det afgiftssystem, der bestod af progressive satser og bestemmelser om nedsættelse af afgiftstilsvarets størrelse i form af muligheden for at fradrage 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. Denne var indført ulovligt af Ungarn i strid med artikel 108, stk. 3, TEUF. Den var endvidere uforenelig med det indre marked i henhold til artikel 107 TEUF. I den negative afgørelses artikel 4 pålagde Kommissionen Ungarn at tilbagesøge det støttebeløb, der var blevet erklæret uforeneligt med det indre marked, fra støttemodtagerne.

8 – EUT 2017, L 49, s. 36.

15. 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 blev afskaffet eller erstattet af en ordning, som stemmer fuldt ud overens med statsstøttereglerne, tilbagesøge forskellen mellem på den ene side den afgift, 1) som virksomhederne skulle 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.

16. Kommissionen anførte imidlertid, at tilbagesøgning var ufornøden, såfremt Ungarn afskaffede afgiftssystemet med tilbagevirkende kraft fra datoen for indførelsen af systemet i 2014. Fremadrettet, f.eks. fra 2017, kunne Ungarn så indføre et afgiftssystem, som ikke er progressivt, og som ikke skelner mellem de økonomiske aktører, som er underlagt afgiften.

17. Kommissionen begrundede i det væsentlige kvalifikationen af det omhandlede system som statsstøtte med de argumenter, som er anført i det følgende.

18. Ungarn gav gennem vedtagelsen af reklameafgiftsloven 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).

19. I denne forbindelse anførte Kommissionen, at foranstaltninger, som reducerer de byrder, som normalt påhviler virksomheder, i lighed med positive ydelser giver en fordel. I det foreliggende tilfælde gælder, at som følge af en sådan væsentligt lavere gennemsnitlig afgiftssats mindskes den afgift, som virksomheder med lav omsætning skal betale sammenlignet med virksomheder med en høj omsætning, og dette udgør en fordel for mindre virksomheder over for større virksomheder.

20. Muligheden efter reklameafgiftsloven for at fradrage underskud var ligeledes en fordel for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013. Deres afgiftsbyrde blev reduceret sammenlignet med virksomheder, som ikke kunne drage fordel af dette fradrag.

21. Ved undersøgelsen af selektiviteten fandt Kommissionen først, at referencesystemet udgjordes af en speciel afgift 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 (1), og der må ikke opretholdes eller indføres andre elementer, der kan give visse virksomheder en selektiv fordel (2).

22. 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.

23. Kommissionen fandt endvidere, at den mulighed, der alene gjaldt for de virksomheder, der ikke havde overskud i 2013, for at fradrage underskud, afveg fra referencesystemet, dvs. fra reglen om afgift på grundlag af omsætning, der hidrørte fra reklamepublicering. Ifølge Kommissionen kunne omkostningerne, eftersom reklameafgiften var baseret på omsætningen, ikke fradrages i afgiftsgrundlaget, i modsætning til, hvad der gælder for afgifter baseret på overskuddet. Med foranstaltningen indførtes en vilkårlig sondring mellem to grupper af virksomheder, som befinder sig i

en sammenlignelig retlig og faktisk situation, nemlig virksomheder, der havde fremførte underskud, og som ikke havde overskud i 2013, og virksomheder, der havde overskud i 2013. Fradrag for underskud, der allerede eksisterede, da reklameafgiftsloven blev vedtaget, udgør selektivitet, da muligheden for dette fradrag vil begunstige visse virksomheder med betydelige fremførte underskud.

24. 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. 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.

25. Den 16. januar 2017 anlagde Ungarn søgsmål til prøvelse af den negative afgørelse. Den begæring om udsættelse af gennemførelsen af den negative afgørelse, som Ungarn fremsatte samme dag, blev ved kendelse af 23. marts 2017 ikke taget til følge [9].

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

27. Ved afgørelse af 30. maj 2017 tillod formanden for Rettens Niende Afdeling Republikken Polen at intervenere til støtte for Ungarn.

28. På foranledning af Ungarns søgsmål annullerede Retten ved den appellerede dom af 27. juni 2019 Kommissionens negative afgørelse.

IV. Retsforhandlingerne for Domstolen

29. Den 6. august 2019 har Kommissionen iværksat nærværende appel til prøvelse af Rettens dom. Kommissionen har nedlagt følgende påstande:

– Den appellerede dom ophæves.

– Ungarns andet og tredje anbringende vedrørende de omtvistede afgørelser forkastes, og Ungarn tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

– Subsidiært: Sagen hjemvises til Retten med henblik på, at denne træffer en ny afgørelse, hvori den tager stilling til de anbringender, der endnu ikke er behandlet.

30. Ungarn har støttet af Republikken Polen nedlagt følgende påstande:

– Appellen forkastes.

– Kommissionen tilpligtes at betale sagsomkostningerne.

31. I sagen for Domstolen har Ungarn, Polen og Kommissionen afgivet skriftlige indlæg og deltaget i retsmødet om appellen den 1. september 2020.

9 – Kendelse af 23.3.2017, Ungarn mod Kommissionen (T-20/17 R, ikke trykt i Sml., EU:T:2017:203).

V. Appelanbringenderne

32. Kommissionen har fremsat to anbringender til støtte for sin appel. Med det første anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten anvendte artikel 107, stk. 1, TEUF forkert, idet den fastslog, at den ungarske reklameafgift ikke udgør en selektiv fordel, som begunstiger virksomheder med lavere omsætning. Ifølge det andet anbringende anvendte Retten artikel 107, stk. 1, TEUF forkert, eftersom muligheden for at fradrage underskud i modsætning til Rettens opfattelse udgør en selektiv fordel.

A. Det første appelanbringende: fejlagtig fortolkning af artikel 107, stk. 1, TEUF

33. Med det første anbringende har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl i forbindelse med fortolkningen af artikel 107, stk. 1, TEUF. Kommissionen har reelt gjort gældende, at Retten med urette fastslog, at der ikke forelå en selektiv fordel og dermed en støtteforanstaltning. Kommissionen har anført en tredelt begrundelse herfor, hvorefter Retten valgte en forkert referenceramme (herom under 1a), undersøgte virksomhedernes sammenlignelighed med henblik på et ikke-afgiftsmæssigt formål (herom under 2a) og ved undersøgelsen af selektiviteten tog hensyn til et formål, som ikke nødvendigvis var knyttet til reklameafgiften (herom under 2b).

34. Ifølge Domstolens faste praksis – som Retten også lagde til grund – skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for at der kan være tale om »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give den begunstigede en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen [10]. I den foreliggende sag er det alene Rettens retsopfattelse vedrørende kriteriet om selektiv fordel, der skal undersøges.

35. Ifølge det sædvanlige vurderingskriterium er det afgørende, om betingelserne for den skatteretlige fordel ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde [11]. Med henblik herpå er det nødvendigt først at fastslå, hvilken generel eller »normal« skatteordning der gælder i den pågældende medlemsstat (den såkaldte referenceramme). Ud fra denne generelle eller »normale« skatteordning skal det derefter vurderes, om den fordel, som den omtvistede skatteforanstaltning indrømmer, er en ubegrundet undtagelse og dermed selektiv [12].

1. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en selektiv fordel, henholdsvis hvorvidt der blev valgt den rette referenceramme (det første anbringendes første led)

36. Kommissionen har navnlig gjort gældende, at Retten ved undersøgelsen af, om der forelå en selektiv fordel, valgte den forkerte referenceramme. Mens Kommissionen tog udgangspunkt i en omsætningsbaseret afgift med en enkelt (proportional) sats (åbenbart på 5,3%), lagde Retten fejlagtigt den progressive afgiftsskala, som den ungarske lovgiver havde valgt, til grund.

10 – Dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 38), af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 40).

11 – Jf. i denne retning også 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 54), og af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53); udtrykkeligt også uden for skatteretten, jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53 og 55).

12 – Jf. i så henseende blandt mange andre: dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36).

a) Selektiv fordel i medfør af en generel afgiftslov: undersøgelsesmetoden ved fastlæggelsen af en referenceramme

37. Eftersom artikel 107, stk. 1, TEUF slet ikke indeholder et kriterium om en referenceramme, og efterprøvelsen heraf til stadighed volder større vanskeligheder – i så henseende henviser jeg til de betænkeligheder, som flere generaladvokater har fremført [13] – er det nødvendigt at inddrage andre kilder til dette formål.

38. I henhold til Domstolens faste praksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår [14].

39. Denne retspraksis er blevet overført på det skatteretlige område. En skattemæssig foranstaltning, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, kan være omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF [15]. Støtte anses i denne forbindelse bl.a. for at foreligge ved indgreb, der 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 [16].

40. Baggrunden for denne retspraksis var skatteretlige undtagelser, som for en enkelt virksomhed indebar en fritagelse for eller lempelse af den skatteretlige belastning, som egentlig var gældende [17]. Eftersom alle virksomheder i det foreliggende tilfælde »drager fordel« af et fribeløb (op til 0,5 mia. HUF, henholdsvis i den ændrede affattelse 100 mio. HUF) og ligeledes af de nedsatte afgiftssatser på 1% til 30% for en årlig omsætning på mellem 0,5 mia. og 20 mia. HUF, kan dette ikke udgøre den selektive fordel. Det er højst forskellen i den gennemsnitlige sats som følge af den progressive afgiftsstruktur, der kan udgøre en selektiv fordel, som begunstiger de afgiftspligtige med lavere omsætning.

1) Princip: Fastlægges den »normale« beskatning af Kommissionen eller af medlemsstaten?

41. I realiteten rejser Kommissionens første anbringende det kompetenceretlige spørgsmål om, hvem der fastlægger, hvilken afgiftsmæssig byrde der *normalt* belaster en virksomheds budget, hvorfor andre, der ikke pålignes afgift, får en fordel. Efter Kommissionens opfattelse er den »normale« beskatning en omsætningsbaseret indkomstskat med en proportional skattesats (af ukendt størrelse henholdsvis på 5,3%). Efter den ungarske lovgivers opfattelse er den »normale« beskatning en

13 – Jf. generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 61 ff.), generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 88 ff.), og mit forslag til afgørelse Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 ff.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 163 ff.), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 76 ff.), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2017:853, punkt 74 ff.), og ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 76 ff.).

14 – Dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 65), og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 21), tilsvarende 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 71 – »normalt belaster«).

15 – Jf. bl.a. dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), 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 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14).

16 – Dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 66), af 19.3.2013, Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 71), og af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13).

17 – Jf. dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 28), af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 97), 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 68), af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550), og af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 132).

omsætningsbaseret indkomstskat med en progressiv sats i den ændrede affattelse fra 0% til lige under 5,3%. De forskellige gennemsnitlige afgiftssatser som følge af den progressive afgiftsskala er den logiske konsekvens, og dermed den normale beskatning. Ungarn har i denne forbindelse påberåbt sig sin skattesuverænitet.

42. I Domstolens praksis fremhæves medlemsstaternes autonomi på skatteområdet ligeledes gang på gang, og der tages hensyn hertil. Således har Domstolen i Store Afdeling lige for nylig igen fastslået, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt, således at anvendelsen af progressiv beskatning henhører under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse [18]. I denne sammenhæng kan en progressiv beskatning efter Store Afdelings opfattelse, og i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, »beregnes på grundlag af omsætningen, idet omsætningsbeløbet dels udgør et neutralt sondringskriterium, dels er en relevant indikator for de afgiftspligtige personers bidragsevne« [19].

43. Denne retspraksis i forbindelse med de grundlæggende friheder gælder tilsvarende på statsstøtteområdet. Også i denne sammenhæng har Domstolen allerede fastslået, at fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området henhører under medlemsstaternes kompetence på skatteområdet [20]. Principielt er det derfor kun en undtagelse fra dette autonomt udformede skattesystem, der kan bedømmes på grundlag af statsstøttereglerne, men ikke etableringen af selve skattesystemet.

44. Kommissionen har i princippet anerkendt dette i punkt 156 i sin meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde [21], hvori den påpegede, at »[m]edlemsstater […] frit [kan] vælge, hvilken økonomisk politik de anser for at være mest hensigtsmæssig, og i forbindelse hermed fordele skattebyrden som de ønsker på de forskellige produktionsfaktorer, [idet de dog] skal […] udøve disse beføjelser i overensstemmelse med EU-retten«.

45. I øvrigt indeholder EU-retten mig bekendt ingen bestemmelser, der foreskriver, at medlemsstaternes nationale skatter – uden for området for de harmoniserede skatter – skal have en konkret struktur. Derfor kan der ikke udledes en »normal« beskatning af EU-lovgivningen. Udgangspunktet kan altid kun være den pågældende nationale lovgivers beslutning om, hvad denne anser for den normale beskatning. I den foreliggende sag er dette en progressivt udformet indkomstskat på reklamevirksomhed, hvor omsætningen anvendes som beskatningsgrundlag.

46. Den nationale lovgiver kan således fastlægge genstanden for beskatningen, beskatningsgrundlaget og skattens struktur. Ungarn gjorde brug af denne beføjelse i det foreliggende tilfælde, idet Ungarn indførte en omsætningsbaseret indkomstskat på reklamevirksomhed med en progressiv gennemsnitlig sats på 0% til lige under 5,3% (som i den ændrede affattelse fremkommer på grundlag af fribeløbet og en proportional sats). Statsstøttereglerne er principielt ikke til hinder herfor.

18 – Domme af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 69), og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 49).

19 – Domme af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 70), og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 50).

20 – Dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 50), 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 97).

21 – EUT 2016, C 262, s. 1.

2) Undtagelse: Domstolens kontrol af sammenhængen i Gibraltar-dommen

47. Noget andet følger heller ikke af Domstolens afgørelse i Gibraltar-dommen, som Kommissionen gentagne gange har nævnt. I denne afgørelse undersøgte Domstolen ganske vist Gibraltars selskabsskattesystem på grundlag af statsstøttereglerne og fastslog, at der var tale om støtte. Den erstattede imidlertid ikke medlemsstatens opfattelse af en generel normal beskatning med sin egen.

48. I den pågældende sag fastslog Domstolen på ingen måde, at statsstøttereglerne foreskriver en bestemt beskatning. Den undersøgte »blot« den pågældende lov med henblik på dens indre logik. Ifølge den dengang foreslåede skattereform skulle der indføres en ensartet overskudsbaseret indkomstbeskatning af alle virksomheder, der er etableret i Gibraltar [22]. De faktorer, som lovgiver havde valgt, såsom antal ansatte, erhvervsejendom og indregistreringsafgift havde imidlertid åbenlyst intet at gøre med en ensartet indkomstbeskatning af alle virksomheder. Det Forenede Kongerige forsøgte heller ikke på nogen måde at forklare disse faktorer [23].

49. I så henseende udgør denne dom fra Domstolen ganske vist en undtagelse [24] fra det ovenfor beskrevne princip, hvorefter medlemsstaterne handler autonomt ved fastlæggelsen af referencerammen, eftersom Domstolen rent faktisk undersøgte fastsættelsen af en referenceramme med henblik på, om der var tale om støtte. I den pågældende sag foretog Domstolen dog blot en form for misbrugskontrol i forhold til udøvelsen af medlemsstaternes skattesuverænitet. I realiteten efterprøvede den nemlig blot, om medlemsstaten ved udøvelsen af sin skattesuverænitet havde forholdt sig sammenhængende (og ikke på en måde, der udgjorde et misbrug af rettigheder).

50. Dette spørgsmål besvarede Domstolen med rette benægtende i den pågældende sag. Gibraltars skattelov havde alene til formål at omgå statsstøttereglerne, idet der ved hjælp af en angiveligt generel overskudsbaseret indkomstbeskatning skulle opnås en meget lav beskatning af visse virksomheder, der drives med gevinst for øje (såkaldte offshore-selskaber). Kommissionen og Domstolen anså med rette dette for støtte. Den selektive fordel bestod i den indre modsigelse mellem bemærkningerne til henholdsvis formålet med loven og udformningen af loven. På trods af en tilsigtet generel overskudsbaseret indkomstbeskatning af alle selskaber, der var hjemmehørende i Gibraltar, blev enkelte selskaber målrettet kun beskattet meget lempeligt [25].

51. Derfor erstattede Domstolen i denne dom – i modsætning til, hvad Kommissionen har fremført i nærværende sag – netop ikke medlemsstatens opfattelse af en generel normal beskatning med sin egen. Den fastslog heller ikke, at EU-retten foreskriver en bestemt satsstruktur for skatter og afgifter. Den fastslog alene med rette, at en generel indkomstbeskatning af alle etablerede virksomheder ikke kan baseres på irrelevante faktorer, der udelukkende har til formål at favorisere visse virksomheder, der principielt kan klare sig uden store lokaler og uden mange ansatte, således som det var tilfældet med de såkaldte offshore-selskaber [26].

52. Dermed forhindrede Domstolen, at medlemsstaterne misbruger deres almindelige skatteret til alligevel at indrømme enkelte virksomheder fordele, idet de omgår reglerne for statsstøtte. Dette misbrug af autonomien på skatteområdet var en følge af en åbenbart usammenhængende udformning af Gibraltars skattelovgivning.

22 – Jf. 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 12).

23 – Jf. 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 149 og 150).

24 – I denne retning formentlig også dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 32).

25 – Således udtrykkeligt 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 99, 102 og 106).

26 – Således udtrykkeligt 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 106).

3) Sammenhæng i den ungarske reklameafgift

53. I forbindelse med en generelt gældende skattelov er det alt, hvad der skal undersøges. Når EU-retten respekterer medlemsstaternes skattesuverænitet, og når statsstøttereglerne ikke foreskriver en konkret udformning af de nationale skatteordninger, kan en generelt gældende skattelov – hvorved referencerammen først etableres – kun udgøre støtte, såfremt dens udformning er åbenbart usammenhængende [27].

54. I forbindelse med en generelt gældende skattelov er prøvelsen af den selektive fordel herefter alene begrænset til dette ene trin. Der kan i så fald ses bort fra de øvrige trin (hvordan fastlægges den rette referenceramme, findes der undtagelser, eller foreligger der en undtagelse til undtagelsen, er detaljerne i sondringerne begrundede, og hvem bærer bevisbyrden for hvad), som altid giver anledning til tvister.

55. Retten afviste derfor med rette, at den ungarske reklameafgift udviser en sådan mangel på sammenhæng. I den appellerede doms præmis 78 ff. anførte den således, at den normale ordning var den ungarske lov i dens konkrete progressive udformning, der medfører en hårdere beskatning af virksomheder med større omsætning og en lavere beskatning af virksomheder med lavere omsætning (præmis 89). Dette følger af den omfordelingslogik, der er forbundet med en progressiv afgiftssats (præmis 88). Derfor kunne det ikke alene på grundlag af den progressive struktur konkluderes, at der forelå en selektiv fordel (præmis 105). Eftersom Kommissionen heller ikke havde fremført og godtgjort nogen anden form for manglende sammenhæng (præmis 106 ff.), kunne den pågældende lov ikke anses for statsstøtte.

56. De argumenter, som Kommissionen har anført heroverfor i appellen, finder jeg ikke overbevisende [28].

i) Omsætningsbaseret indkomstskat

57. Det er således ikke usammenhængende at skabe en omsætningsbaseret indkomstskat. Kommissionens argumenter er i sidste ende alle baseret på, at der med henblik på beskatningen af den økonomiske bidragsevne alene skal tages udgangspunkt i overskuddet (henholdsvis effektiviteten, dvs. fortjenstmargenen). Det er kun overskuddet, der giver et korrekt billede af den bidragsevne, der skal beskattes. Under retsmødet anførte Kommissionen ligeledes gentagne gange, at kun en overskudsbaseret indkomstskat er egnet til en korrekt beskatning af den økonomiske bidragsevne.

58. I denne forbindelse ser Kommissionen bort fra, at overskuddet også blot er en (fiktiv) målestørrelse, der har til formål at beskatte den økonomiske bidragsevne ensartet. Denne størrelse er ikke ubetinget et udtryk for den reelle bidragsevne, hvilket den såkaldte BEPS-debat [29] netop også viser. Denne verdensomspændende debat beror på den kendsgerning, at virksomheder med store overskud åbenlyst ikke betaler tilsvarende skatter, fordi de har mulighed for at reducere beskatningsgrundlaget kraftigt (»base erosion«) eller flytte overskuddet til lande med lavt skattetryk (»profit shifting«).

27 – Jf. i denne retning også allerede mit forslag til afgørelse Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 ff.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 170 ff.) og ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 81 ff.).

28 – Det er mere eller mindre stadig de samme argumenter som i sagerne Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

29 – Jf. f.eks. OECD's »Action Plan on Base Erosion and Profit shifting« (findes på https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf), s. 13: »Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.«

59. En overskudsbaseret indkomstbeskatning har – i lighed med en omsætningsbaseret indkomstbeskatning – fordele og ulemper. Det er imidlertid ikke en myndighed eller en domstol, der skal afveje og stå til ansvar for disse, men derimod en demokratisk legitimeret lovgiver. Skattelovgiveren (her den ungarske lovgiver) kan afgøre, hvilken skat der efter dennes opfattelse er den bedst egnede. Det er i al fald ikke et krav i henhold til statsstøttereglerne, at der indføres den skat, som ud fra Kommissionens synspunkt er den bedst egnede.

60. I modsætning til, hvad Kommissionen har hævdet, er en overskudsbaseret indkomstskat heller ikke indiskutabelt at foretrække (med Kommissionens ord »egnet«). Tværtimod vinder omsætningsbaserede indkomstskatter frem over hele verden, som den af Kommissionen foreslåede skat på digitale tjenester [30] også viser. Heri tages der med henblik på beskatningen af virksomheder udgangspunkt i deres årlige omsætning. I så henseende er der ingen forskel på den ungarske reklameafgift og den planlagte skat på digitale tjenester på EU-plan.

ii) Progressiv skala

61. En progressiv skala er heller ikke i sig selv udtryk for manglende sammenhæng. Progressive skalaer er således helt almindelige i en indkomstbeskatning med henblik på at opnå en beskatning i overensstemmelse med den økonomiske bidragsevne. Dette gælder både for en overskudsbaseret indkomstbeskatning og for en omsætningsbaseret indkomstbeskatning. Også her viser den af Kommissionen foreslåede skat på digitale tjenester, at en progressiv satsstruktur er et sædvanligt middel i skatteretten til beskatning af virksomheder med særligt stor bidragsevne.

62. Når Kommissionen i sit skriftlige indlæg har bestridt, at den foreslåede skat på digitale tjenester på EU-plan har en progressiv skala, er dette kun korrekt ved en umiddelbar betragtning. Ifølge forslagets artikel 8 er satsen rent faktisk i alle tilfælde 3% og er dermed proportional. Kommissionen overser imidlertid, at ethvert fribeløb i forbindelse med en proportional skat fører til forskellige gennemsnitlige satser og dermed til et progressivt satsforløb [31]. Det samme gør sig gældende ved en tærskel for fritagelse. Satsforløbet for den foreslåede omsætningsbaserede skat på digitale tjenester på EU-plan går med sine (to gennemsnitlige) satser fra 0% til 3%, idet den gennemsnitlige skattesats med stigende omsætning stiger fra 0% til 3% i det øjeblik, hvor tærskelværdierne overskrides. Dermed er den også progressiv.

63. Irrelevant er endvidere Kommissionens argumentation, hvorefter en progressiv satsstruktur kun egner sig til beskatning af fysiske personer, eftersom det kun er hos sådanne personer, at den individuelle nyttetilvækst – ifølge den såkaldte grænsenytteteori – falder med stigende indkomst. Derfor anvendes progressive satser kun ved beskatningen af fysiske personer.

64. Kommissionen overser, at grænsenytteteorien er en økonomisk teori og ikke en retsregel. Henset til den manglende målbarhed af »nytten« er der hidtil ikke lykkedes at udlede bindende (juridiske) udsagn om den rette skattesats på grundlag af denne teori [32]. Tidligere blev proportionale satser omvendt anset for at være udtryk for forskelsbehandling [33].

30 – Forslag til Rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester af 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

31 – Jf. i så henseende allerede mine betragtninger i mit forslag til afgørelse Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 1 i fodnote 3) og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 3 i fodnote 4).

32 – Jf. bl.a. og meget koncist: Birk/Desens/Tappe (red.), *Steuerrecht*, 22. oplag, 2019, punkt 38.

33 – I 1958 således Bundesverfassungsgericht (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager, Tyskland), dom af 24.6.1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 og 69): »Her kræver retfærdigheden, at personer med stor økonomisk bidragsevne med henblik på den forholdsmæssige lighed skal betale en højere procentsats af deres indkomst i skat end økonomisk svagere personer.«

65. Årsagen til, at progressive satser – som Kommissionen med rette har fremhævet – primært anvendes ved beskatning af fysiske personer, er derfor vel snarere, at juridiske personer efter forgodtbefindende kan unddrage sig den progressive virkning via partielle spaltninger henholdsvis større koncernstrukturer. Dette problem gør imidlertid ikke en progressiv virksomhedsbeskatning, der omfatter fysiske såvel som juridiske personer, usammenhængende.

66. De beskatningseksempler, som Kommissionen har fremført og anset for uretfærdige, påviser ingen mangel på sammenhæng. Kommissionen er eksempelvis af den opfattelse, at den progressive ungarske afgiftssats ikke er et egnet middel, idet der ved en 10 gange højere omsætning skal betales en afgift, der er 155 gange højere. Dette eksempel – som formentlig henviser til den ungarske reklameafgift i den oprindelige udformning – illustrerer imidlertid blot de logiske konsekvenser af et progressivt afgiftsforløb. I forbindelse med den af Kommissionen foreslåede skat på digitale tjenester på EU-plan kan man finde endnu mere ekstreme resultater [34].

67. Bortset herfra er egnethedskriteriet under alle omstændigheder det forkerte kriterium. En national skats egnethed skal – som anført ovenfor (punkt 59) – bedømmes af den nationale lovgiver. I et sådant tilfælde, hvor referencerammen først skal fastlægges, kan statsstøttereglerne alene afhjælpe tilfælde med manglende sammenhæng. Med den ungarske reklameafgift er den progressive afgiftsstruktur dog gennemført på sammenhængende måde.

b) Konklusion

68. Retten fastslog derfor med rette, at der ikke er tale om støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Det første appelanbringendes første led er ugrundet og må derfor forkastes.

c) Subsidiært: sædvanligt kriterium for vurderingen af en selektiv fordel

69. Selv hvis Domstolen ved undersøgelsen af en generel skattelov som den foreliggende ikke skulle begrænse sig til at foretage en kontrol af sammenhængen, ses Retten ikke at have begået en retlig fejl, da den afviste, at der var tale om støtte.

70. Efter det sædvanlige vurderingskriterium er det nødvendigt først at fastslå, hvilken generel eller »normal« skatteordning der gælder i den pågældende medlemsstat. Ud fra denne generelle eller »normale« skatteordning skal det dernæst vurderes, om den fordel, som den omtvistede skatteforanstaltning indrømmer, er en ubegrundet undtagelse og dermed selektiv [35].

71. Dette forudsætter, at der foreligger en forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation, der ikke kan begrundes [36]. En foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan således være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem [37]. Reelt er denne selektivitetsvurdering en undersøgelse med henblik på forskelsbehandling [38].

34 – En virksomhed med en omsætning på verdensplan på over 750 mio. EUR, som ikke overskrider grænsen på 50 mio. EUR i EU (omsætning præcis 50 mio. EUR), skal ifølge Kommissionens forslag betale nøjagtig 0 EUR i skat. En anden virksomhed med en omsætning på verdensplan på over 750 mio. EUR, som overskrider tærsklen for fritagelse på 50 mio. EUR i EU med 450 mio. EUR, skal betale 15 mio. EUR i skat. Den tidobbelte omsætning i EU (500 i stedet for 50 mio. EUR) fører til en uendeligt meget højere skattebyrde.

35 – Jf. i så henseende blandt mange andre: dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36).

36 – 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 58), jf. i denne retning dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40), af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 64 og 65), og af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43).

37 – Dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

38 – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29).

72. Retten konstaterede med rette, at Kommissionen havde valgt den forkerte referenceramme. Den relevante referenceramme kan kun være den foreliggende nationale lov og ikke en hypotetisk eller fiktiv lov. Alt andet ville give Kommissionen mulighed for at træde i den pågældende nationale lovgivers sted og fastlægge det skattesystem, som den foretrækker, som referenceramme.

73. For så vidt som Kommissionen i så henseende har påberåbt sig Domstolens afgørelse i Gibraltar-dommen, har Kommissionen – som allerede anført ovenfor i punkt 47 ff. – misforstået udsagnene deri. I den pågældende dom skabte Domstolen på ingen måde selv en fiktiv referenceramme.

74. Alene den omstændighed, at Kommissionen valgte en forkert referenceramme, bevirker – som Domstolen tidligere har fastslået [39] – nødvendigvis, »at hele analysen af betingelsen om selektivitet er mangelfuld«. Allerede af denne grund skal den omtvistede negative afgørelse således annulleres. Følgelig er det første anbringendes første led også ugrundet, når det sædvanlige vurderingskriterium anvendes.

2. Det første appelanbringendes to andre led

75. Med det første anbringendes to andre led har Kommissionen kritiseret Rettens yderligere betragtninger, idet den har gjort gældende, at Retten også i disse med urette afviste, at der forelå støtte. Eftersom det i Rettens yderligere betragtninger, der fremgår af den appellerede doms præmis 84 og 85, kun blev undersøgt, om noget andet følger af Domstolens afgørelse i Gibraltar-dommen, hvilket allerede blev afvist ovenfor (punkt 47 ff.), er det ikke nødvendigt at behandle det første anbringendes andre led.

76. Retten undersøgte dog endvidere, om der alligevel var tale om støtte. Muligvis antog Retten i præmis 84 og 85 til fordel for Kommissionen, at Kommissionen i de omtvistede afgørelser derudover også havde lagt den rette referenceramme (en progressiv omsætningsbaseret virksomhedsskat) til grund og også på dette grundlag havde fastslået, at der forelå støtte. I modsat fald ville den videre undersøgelse af de faktiske omstændigheders sammenlignelighed og begrundelsen for en forskellig behandling ikke give mening. Retten fastslog også i så henseende, at der ikke forelå støtte. Sidstnævnte har Kommissionen kritiseret med det første anbringendes to andre led. I denne forbindelse blev det under retsmødet klart, at Kommissionen navnlig har kritiseret Retten for, at denne afviste, at virksomheder med høj og med lav omsætning er sammenlignelige.

a) Subsidiært: Det første appelanbringendes andet led – er virksomheder med høj omsætning og virksomheder med lav omsætning sammenlignelige?

77. Derfor – og eftersom dette blev diskuteret længe af parterne under retsmødet – skal det her subsidiært undersøges, om Retten også ud fra denne præmis (at Kommissionen havde anvendt den rette referenceramme) uden retlig fejl afviste, at der forelå en selektiv fordel. Kommissionen anser det for en retlig fejl, at Retten fastslog, at virksomheder med lav omsætning ikke var sammenlignelige med virksomheder med høj omsætning, idet den lagde vægt på det forkerte formål med loven (det første anbringendes andet led).

78. Dette led i det første anbringende er ligeledes ugrundet. Såfremt den progressive omsætningsbaserede indkomstskat er den egentlige referenceramme, er den konsekvente gennemførelse af denne referenceramme ingen undtagelse, der skal begrundes på nogen måde, men derimod reglen.

39 – Dom af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 107).

79. Derudover kan der heller ikke inden for denne referenceramme konstateres en forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation, der ikke kan begrundes. Forskellen på større og mindre reklamevirksomheder i dette referencesystem er netop deres omsætning og den deraf afledte økonomiske bidragsevne. De befinder sig ud fra medlemsstatens synspunkt – der i den foreliggende sag ikke er åbenbart fejlagtigt (om sammenhængen jf. punkt 53 ff. ovenfor) – ikke i en sammenlignelig retlig og faktisk situation.

80. Kommissionen mener derimod åbenbart, at det følger af formålet med en skat, som er at opnå indtægter til statskassen, at enhver skattepligtig skal pålægges samme (relative) skattebyrde. Derfor burde Retten med henblik på spørgsmålet om sammenlignelighed kun have taget udgangspunkt i formålet om at opnå skatteindtægter. Henset til dette mål spiller omsætningens størrelse ingen rolle, hvorfor en lavere beskatning af virksomheder med lav omsætning ikke kan begrundes.

81. Denne argumentation kan ikke tages til følge. Formålet med en skat kan i forbindelse med støttekontrollen ikke blot begrænses til opnåelse af indtægter. Afgørende er derimod skattelovgivers konkrete beskatningsformål [40], som ved fortolkning følger af skattens karakter og dens udformning. I forbindelse med en progressiv skat er en absolut og relativt højere beskatning af skattepligtige med større økonomisk bidragsevne et iboende formål. Dette skal derfor – som Retten med rette gjorde – også tages i betragtning ved undersøgelsen af sammenligneligheden.

82. Retten anførte i så henseende i den appellerede doms præmis 89, at det kan formodes, at virksomheder med høj omsætning takket være en række stordriftsfordele kan have forholdsmæssigt lavere omkostninger end virksomheder med en mere beskeden omsætning og derfor er i stand til at betale mere i afgift. Dette udgør heller ikke en retlig fejl. Som Domstolen [41] allerede har anført, kan omsætningens størrelse så absolut udgøre en relevant indikator for skatteevnen.

83. Dels fordi høje overskud slet ikke er mulige uden høj omsætning, dels fordi indtægterne fra en yderligere omsætning (marginalindtægter) i reglen stiger på grund af faldende faste omkostninger pr. produktenhed. Det forekommer derfor på ingen måde urimeligt at anse omsætningen for et udtryk for en virksomheds størrelse eller markedsposition og potentielle overskud *såvel som* for dens økonomiske bidragsevne og beskatte den i overensstemmelse hermed [42].

84. Som det fremgik under retsmødet, har Kommissionen gjort sig mange tanker om den korrekte beskatning af bidragsevnen. I denne forbindelse blev der redegjort korrekt for ulemperne ved en omsætningsbaseret indkomstskat, og der blev beskrevet alternativer, som muligvis er mere hensigtsmæssige. Det forblev imidlertid ubesvaret, hvad disse særdeles dybtgående skatteretlige betragtninger har at gøre med statsstøttereglerne. Domstolens spørgsmål herom under retsmødet besvarede Kommissionen ikke. Det er muligt, at en overskudsberegning via en sammenligning af virksomhedsformuen er mere præcis end en beregning baseret på nettoomsætningen. I modsætning til Kommissionens opfattelse beskæftiger bestemmelserne om statsstøtte sig imidlertid ikke med, hvilken skatteordning der er mest meningsfuld eller mest præcis, men med den selektive favorisering af visse virksomheder i forhold til andre, der befinder sig i samme situation.

85. Det første appelanbringendes andet led er derfor også ugrundet.

40 – Således også Domstolen i dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 48 og 49 – formål, som søges opnået ved et særligt skatte- eller afgiftssystem), af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 55 – med henblik på de mål, der forfølges med lovgivningen), 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 85), 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 95 – med henblik på den omhandlede skatteordning).

41 – Domme af 3.3.2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, præmis 70), og Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, præmis 50).

42 – Jf. mit forslag til afgørelse Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 101), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 121 ff.) og Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61).

b) Subsidiært: det første appelanbringendes tredje led: begrundelse for en sondring

86. Med det første anbringendes tredje led har Kommissionen gjort gældende, at Retten begik en retlig fejl, idet den i forbindelse med begrundelsen af en forskelsbehandling tog hensyn til eksterne begrundelser.

87. Dette led i anbringendet hviler på den ukorrekte antagelse, at der foreligger en forskelsbehandling af sammenlignelige afgiftspligtige personer, eftersom spørgsmålet om en begrundelse kun er relevant, hvis dette er tilfældet. Eftersom det, som anført ovenfor, ikke forholder sig sådan, behandles dette led i anbringendet kun subsidiært for det tilfælde, at Domstolen mod forventning fastslår, at en reklamevirksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 50 000 EUR/HUF og en reklamevirksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 200 mio. EUR/HUF befinder sig i en sammenlignelig situation.

88. I så fald skal det undersøges, om Retten med urette anså den forskelsbehandling, der er forbundet med forskellen i den gennemsnitlige sats ved en progressiv afgift, for begrundet. Modsat Kommissionens opfattelse kan andre begrundelser end de rent skattemæssige også komme i betragtning som begrundelse for en forskelsbehandling. I så henseende kan logiske ikke-skatteretlige grunde også begrunde en sondring, således som dette f.eks. blev bekræftet i ANGED-sagen med hensyn til fysisk planlægning og miljø i forbindelse med en afgift på indkøbscentre [43].

89. I det foreliggende tilfælde tog Retten ikke hensyn til ukorrekte begrundelser. Retten fandt i den appellerede doms præmis 89 og 90, at forskellen i den gennemsnitlige afgiftssats var begrundet på baggrund af princippet om beskatning i forhold til bidragsevnen og den omfordeling af afgiftsbyrden mellem afgiftspligtige med større bidragsevne og afgiftspligtige, der har mindre bidragsevne, som også forfølges hermed.

90. Dette udgør ikke en retlig fejl. Det kan heller ikke fastslås, at den ungarske reklameafgifts progressive satsforløb ikke er begrundet i den konkrete afgiftslov, men i formål, der ligger uden for denne lov, dvs. i et andet øjemed [44]. Størrelsen af omsætningen indikerer (i al fald ikke åbenbart urigtigt) en vis økonomisk bidragsevne. I så henseende kan omsætningen – som Kommissionen selv har demonstreret med forslaget til en skat på digitale tjenester [45] – også anses for en (noget grovere) indikator for større økonomisk kapacitet og dermed større økonomisk bidragsevne.

91. Derudover begrunder det socialstatslige princip – som den Europæiske Union anerkender i artikel 3, stk. 3, TEU – ligeledes en progressiv afgiftssats, der også relativt set pålægger afgiftspligtige med større økonomisk bidragsevne større byrder end de skattepligtige, der har mindre bidragsevne. Dette gælder i al fald for en afgift, der også pålægges fysiske personer, som det er tilfældet i den foreliggende sag.

92. For så vidt som Kommissionen endvidere har gjort gældende, at Retten i den appellerede doms præmis 106 placerede bevisbyrden forkert, er dette argument også irrelevant. Det hviler på den fejlagtige opfattelse, at omsætningsbaserede progressive skatter og afgifter per se udgør støtte, som kræver en begrundelse.

3. Konklusion

93. Kommissionens første appelanbringende er således som helhed ugrundet.

43 – Domme af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 40 ff.), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 45 ff.), og ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 52 ff.).

44 – Således udtrykkeligt dom af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 70).

45 – Forslag til Rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester af 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

B. Det andet appelanbringende: forkert fortolkning af artikel 107, stk. 1, TEUF med hensyn til muligheden for at fradrage underskud i det første år

94. Med det andet anbringende begrundes en retlig fejl ved anvendelsen af artikel 107, stk. 1, TEUF med, at Retten med urette ikke anså muligheden for at fradrage underskud i det første år for en selektiv fordel.

95. Retten anførte i den appellerede doms præmis 118, at visse tilpasninger af en afgift under hensyntagen til særlige situationer ikke kan anses for at udgøre en selektiv fordel. Dette gælder også, selv om det ikke følger af selve karakteren af, eller med andre ord formålet med referenceafgiftssystemet, såfremt disse bestemmelser ikke er i strid med den pågældende afgifts formål og ikke udgør forskelsbehandling.

96. Dette er reelt i overensstemmelse med Domstolens praksis. Ifølge denne praksis er udgangspunktet, at en skatteordning ikke er selektiv, når den finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende [46]. Den omstændighed, at en skatteordning kun giver de virksomheder, der opfylder betingelserne – her at der foreligger underskud fra det foregående år – for nævnte undtagelse, en fordel, er heller ikke tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv [47].

97. Derimod skal der – med udgangspunkt i den korrekte referenceramme – foreligge en forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation, der ikke kan begrundes [48]. En foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan således være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem [49], hvorved logiske ikke-skatteretlige grunde også kan begrunde en tilsvarende skatteretlig sondring [50].

1. Del af eller undtagelse fra referencesystemet?

98. For så vidt som det drejer sig om en generel afgiftslov, er det navnlig fastlæggelsen af referencerammen (ofte også benævnt referencesystemet), der volder vanskeligheder. Den pågældende afgift blev jo først etableret med den lov, der skal efterprøves. Efter Kommissionens opfattelse skal en omsætningsbaseret afgift uden mulighed for at fradrage underskud anses for referencesystemet. Heroverfor anser Ungarn og formentlig også Retten selve den nyindførte lov for referencesystemet. Dette system består således af en omsætningsbaseret afgift med mulighed for at fradrage underskud i den nyindførte afgifts første år.

46 – Jf. f.eks. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 ff.), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39), 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 73), og af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35).

47 – Jf. i denne retning navnlig dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 24), af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 94), 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 af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42).

48 – 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 58), jf. i denne retning dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 40), af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 64 og 65), og af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 42 og 43).

49 – Dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og den deri nævnte retspraksis).

50 – Jf. domme af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 40 ff.), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 45 ff.), og ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 52 ff.), hvori dette blev bekræftet med hensyn til fysisk planlægning og miljø i forbindelse med en afgift på indkøbscentre.

99. I sidstnævnte tilfælde ville der kun blive foretaget en efterprøvelse af sammenhængen i den nationale afgiftslov (herom udførligt i punkt 53 ff. ovenfor). I det første tilfælde ville det afgørende være, om afgiftspligtige med underskud og uden underskud befinder sig i en sammenlignelig situation, og i bekræftende fald, om den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at undtagelsen er begrundet. Med henblik herpå ville medlemsstaten så – efter Kommissionens opfattelse – kun kunne gøre brug af visse begrundelser.

100. Spørgsmålet om, hvorvidt muligheden for at fradrage underskud skal anses for en del af afgiftssystemet eller som en undtagelse herfra, kan imidlertid ikke besvares med tilstrækkelig klarhed. I en overskudsbaseret indkomstskatteordning ville en mulighed for at fradrage underskud vel indiskutabelt skulle anses for en del af beskatningsordningen. I en omsætningsbaseret indkomstskatteordning kunne Kommissionens synspunkt om en undtagelse i ordningen absolut tiltrædes. På den anden side har den ungarske lovgiver lagt denne »undtagelse« til grund for sin omsætningsbaserede indkomstskatteordning som udgangspunkt for det første år. Den er således fra starten også en del af ordningen.

101. Baggrunden for den omtvistede nationale ordning er i sidste ende at mindske virkningerne af en omsætningsbaseret indkomstskat for virksomheder, som på trods af en høj omsætning i det år, hvor skatten blev indført, havde underskud i det foregående år, og nu i det igangværende år konfronteres med en ny afgift, som er uafhængig af overskuddet. Dette er blot en overgangsbestemmelse, som Ungarn også har gjort gældende, med henblik på, ud fra proportionalitetshensyn, at afbøde de særlige virkninger af reklameafgiften for det første afgiftsår, navnlig eftersom reklameafgiften blev indført i det igangværende år.

102. Ved en nærmere betragtning tager denne overgangsbestemmelse endog til en vis grad højde for Kommissionens betænkeligheder. Kommissionen har i forbindelse med det første anbringende (progressiv skala) til stadighed fremført den argumentation, at en omsætningsbaseret afgift er uegnet til beskatning af skattepligtige personer på grundlag af den økonomiske bidragsevne, eftersom også virksomheder med høj omsætning kan have beskedne overskud og skal betale afgift på trods af dette. Her tages der forholdsmæssigt hensyn til en manglende bidragsevne i det foregående år i afgiftens første år.

103. Med muligheden for at fradrage underskud, som er begrænset til det første afgiftsår, sker der reelt for en begrænset periode (dvs. som overgangsordning) en samordning af to skattesystemer, nemlig den overskudsbaserede selskabs- henholdsvis indkomstskat og reklameafgiften, som er baseret på omsætning (dvs. er uafhængig af overskuddet). Jeg finder det dog vanskeligt at betegne en ved lov fastsat samordning af to skattesystemer for en undtagelse fra et referencesystem. Den er derimod en del af det (samordnede) referencesystem.

104. En sådan samordning findes også i selskabsskattesystemet i Ungarn. Her kan reklameafgiften – som Ungarn har anført – fradrages i beregningsgrundlaget for selskabsskatten. Det er naturligvis kun de virksomheder, der også har overskud, som »drager fordel« heraf. Det må imidlertid være åbenbart fejlagtigt at anse dette for en undtagelse i selskabsskattesystemet, som kræver en begrundelse. Jeg kan ikke se, hvorfor noget andet skulle gælde for en samordningsbestemmelse i reklameafgiftssystemet – om end den kun er gældende for et år. Dertil kommer – som Ungarn har gjort gældende – at muligheden for at fradrage underskud skal kompensere for »ulempen« for virksomheder med underskud, som i mangel af overskud netop ikke har mulighed for at trække reklameafgiften fra i overskuddet i forbindelse med selskabsskatten eller indkomstskatten.

105. Eftersom besvarelsen af spørgsmålet, om muligheden for at fradrage underskud skal anses for en del af referencesystemet eller for en undtagelse til referencesystemet, i høj grad afhænger dels af fortolkningen af den nationale lovgivning, dels af, hvilket niveau der benyttes som udgangspunkt, bør omfanget af undersøgelsen af en selektiv fordel ikke afhænge af denne kvalificering. Derimod bør undersøgelsen foretages ensartet for at kunne lade spørgsmålet om denne sondring ubesvaret.

2. Undersøgelse af sammenhæng også for undtagelser fra referencesystemet

106. Derfor foreslår jeg Domstolen, at der for så vidt angår generelle ordninger inden for en skattelov, henset til medlemsstaternes skattesuverænitet i begge tilfælde (hvad enten det er som del af det nyetablerede referencesystem eller som undtagelse inden for referencesystemet), kun foretages en undersøgelse af sammenhængen. Generelle sondringer, som gælder uden forskel for alle [51], og kun omfatter de skattepligtige, der faktisk opfylder betingelserne [52] og ligger inden for et sammenhængende skattesystem, kan nemlig normalt ikke udgøre en selektiv fordel [53]. I så henseende udgør generelle sondringer i en skattelov kun selektive foranstaltninger, såfremt de ikke er baseret på et rationelt grundlag, henset til lovens formål, og således ikke kan forklares.

107. I henhold til dette modererede vurderingskriterium kan en selektiv fordel kun komme i betragtning, såfremt foranstaltningen (her muligheden for at fradrage underskud) for det første indfører en sondring mellem erhvervsdrivende, som ikke er logisk. Dette vil f.eks. være tilfældet, når de afgiftspligtige i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en åbenbart sammenlignelig faktisk og retlig situation [54].

108. Selv om denne betingelse er opfyldt, kan fordelen for det andet ifølge fast praksis være begrundet som følge af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i. Dette kan navnlig komme i betragtning, såfremt en skattebestemmelse er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i den nationale skatteordning [55], der som følge af medlemsstatens autonomi på skatteområdet inden for rammerne af kontrollen af sammenhængen blot skal være logiske. Derudover kan logiske ikke-skatteretlige grunde også begrunde en sondring, således som dette f.eks. blev bekræftet i ANGED-sagen med hensyn til fysisk planlægning og miljø i forbindelse med en afgift på indkøbscentre [56].

109. Det var i sidste ende en sådan efterprøvelse af sammenhængen, som Retten foretog. Den undersøgte med rette, om ordningen udgør forskelsbehandling, eller om den kan forklares, henset til afgiftssystemet (dvs. ikke er i strid med den pågældende afgifts formål). Eftersom eksistensen af underskud i det foregående år er et objektivt kriterium, og der er forskel på virksomheder med underskud og med overskud i det foregående år med hensyn til evnen til at bære en yderligere afgift, som er uafhængig af overskuddet, fastslog Retten med rette i den appellerede doms præmis 122, at der ikke forelå en selektiv fordel.

51 – Jf. herom dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 ff.), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39), 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 73), og af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35).

52 – Jf. i så henseende blandt mange andre: dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 36).

53 – Jf. herom allerede mit forslag til afgørelse Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 150).

54 – Jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 51), 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 54), af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 49 og 58), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 35), af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 19), af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

55 – Jf. dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og 69); jf. i denne retning bl.a. også dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42 og 43), 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 145), af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42), og af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, præmis 33).

56 – Domme af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 40 ff.), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 45 ff.), og ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 52 ff.).

110. Såfremt Kommissionen derimod vil udlede den forskelsbehandlende virkning alene af den omstændighed, at det allerede ved vedtagelsen af loven medio 2014 stod klart, hvilke virksomheder der havde underskud i 2013, er dette ræsonnement ikke overbevisende. Dette forudsætter for det første, at de relevante selvangivelser i Ungarn skal være indgivet på dette tidspunkt, hvilket afhænger af den nationale skatteprocesret, som Domstolen ikke har kendskab til. For det andet skulle lovgiver i så fald allerede have haft kendskab til disse tal, hvilket er ret usandsynligt. I hele sagen er der intet, der tyder på, at denne ordning målrettet skulle »begunstige« visse virksomheder.

111. Kommissionens argument om, at en mulighed for at fradrage underskud er uforenelig med en omsætningsbaseret afgift, der er uafhængig af overskuddet, er ligeledes ikke overbevisende. En overgangsbestemmelse, der ud fra proportionalitetshensyn lemper de særlige virkninger af en reklameafgift, der er uafhængig af overskud, i det første afgiftsår for virksomheder, der havde underskud i det foregående år, er ikke uforenelig med en omsætningsbaseret afgift. Som allerede anført (jf. punkt 103 ff. ovenfor) er der tale om en logisk samordning af to beskatningssystemer i en overgangsperiode.

112. Såfremt der af den omstændighed, at der kun kan fradrages underskud i reklameafgiftens første år og ikke i de efterfølgende år, udledes en forskelsbehandling, således som Kommissionen har forsøgt at gøre, ses der bort fra formålet med en overgangsbestemmelse. En sådan bestemmelse gælder per se for en begrænset periode. I øvrigt anførte Retten med rette i den appellerede doms præmis 123, at det periodiseringsprincip, der gælder inden for skatte- og afgiftsretten så absolut tillader forskellige ordninger for forskellige beskatningsperioder. Situationerne i forskellige beskatningsperioder er i så henseende som udgangspunkt ikke sammenlignelige.

113. Kommissionens synspunkt, hvorefter virksomheder med overskud og virksomheder med underskud i det foregående år, henset til formålet med reklameafgiften, er sammenlignelige på alle punkter, er ikke overbevisende. Formålet med den progressivt udformede reklameafgift består – som anført ovenfor i punkt 55 – i en vis omfordeling af afgiftsbyrden på grundlag af den økonomiske bidragsevne, som fastsættes på grundlag af omsætningen. Den ungarske lovgivers antagelse om, at virksomheder med underskud i det foregående år på grund af dårligere likviditet henholdsvis mindre økonomiske reserver rammes hårdere af en afgift, som er uafhængig af overskuddet, end virksomheder med overskud i det foregående år, er plausibel. De befinder sig ud fra medlemsstatens synspunkt – der i den foreliggende sag ikke er åbenbart fejlagtigt – ikke i en sammenlignelig retlig og faktisk situation.

3. Subsidiært: Spørgsmålet om, hvorvidt muligheden for at fradrage underskud er begrundet

114. Derudover ville en forskellig behandling på grund af de to sammenligningsgruppers forskellige udgangssituation i reklameafgiftens første år også være begrundet.

115. Afgørende er – således som Domstolen har fremhævet i dommen i sagen World Duty Free Group [57] – alene efterprøvelsen af den pågældende forskelsbehandling under hensyntagen til lovens formål. I denne forbindelse er det dog ikke kun de formål, der udtrykkeligt er anført i den nationale lov, der kan komme i betragtning, men også de formål, der kan udledes af den nationale lov ved en fortolkning [58]. I modsat fald ville der alene blive lagt vægt på lovgivningsteknikken, selv om statslige interventioner på statsstøtteområdet skal bedømmes i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte reguleringsteknikker [59].

57 – 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 54, 67 og 74).

58 – Således også dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 45); i modsat retning dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 52, 59 og 61) – selv om grundlaget for afgiften var en tanke om beskatning i forhold til bidragsevne, undersøgte Domstolen kun de ikke-skatteretlige grunde »miljøbeskyttelse« og »fysisk planlægning«, der udtrykkeligt er anført i præamblen.

59 – Dom af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 91), domme af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 47), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 40), ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 35), og af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 89).

116. Afbødningen af virkningerne af den nyindførte afgift, som er uafhængig af overskuddet, for virksomheder med manglende overskud i det foregående år er, henset til formålene med reklameafgiften, objektivt begrundet. Hvorvidt det skal anses for et internt afgiftsmæssigt formål eller et eksternt formål, kan i denne forbindelse lades ubesvaret, eftersom det – som anført ovenfor i punkt 88 ff. – ikke er afgørende. Formålet er at afbøde særlige belastninger som følge af en yderligere afgift for virksomheder med underskud i det foregående år. Dermed tages der højde for den afgiftspligtige persons nedsatte evne til også at kunne betale en yderligere afgift, som er uafhængig af overskuddet.

4. Konklusion

117. Muligheden for at fradrage underskud i det første afgiftsår er logisk og ikke vilkårlig. Den dermed forbundne forskellige behandling af erhvervsdrivende i reklameafgiftens første år er derfor ingen selektiv fordel. I så henseende kan det ikke fastslås, at Retten begik en retlig fejl. Derfor er Kommissionens andet appelanbringende også ugrundet.

VI. Sagsomkostninger

118. I henhold til artikel 184, stk. 2, i Domstolens procesreglement træffer Domstolen afgørelse om sagsomkostningerne, såfremt appellen ikke tages til følge. I henhold til dette procesreglements artikel 138, stk. 1, der i medfør af samme reglements artikel 184, stk. 1, finder anvendelse i appelsager, pålægges det den tabende part at betale sagsomkostningerne, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har tabt sagen, bør den pålægges at betale sagsomkostningerne.

119. I henhold til artikel 184, stk. 1, sammenholdt med artikel 140, stk. 1, bærer Republikken Polen som intervenient sine egne omkostninger.

VII. Forslag til afgørelse

120. Jeg foreslår på denne baggrund Domstolen at afsige følgende dom:

»1. Kommissionens appel forkastes.

2. Europa-Kommissionen bærer sine egne omkostninger og betaler Ungarns omkostninger.

3. Republikken Polen bærer sine egne omkostninger.«