Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 15 oktober 2020[1]

Mål C-596/19 P

Europeiska kommissionen
mot

Ungern

”Överklagande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Omsättningsbaserad reklamskatt – Fördel och selektivitet – Kriterier för att fastställa referenssystemet – Referenssystemets enhetliga och konsekventa utformning – Fördel vid en progressiv skattesats – Kriterier för undantag från referenssystemet – Fördel genom möjlighet att göra förlustavdrag under det första året som skatten tas ut – Olika behandling – Skäl som motiverar olika behandling – Övergångsbestämmelse som statligt stöd”

I. Inledning

1. Det aktuella målet om överklagande ger domstolen tillfälle att ännu en gång[2] pröva om en ny skattelag är förenlig med reglerna för statligt stöd. Helt i linje med den rådande internationella trenden har Ungern infört en direkt bolagsskatt som inte tas ut på vinsten utan på omsättningen och därvid valt en progressiv skattestruktur. Syftet med denna är – i likhet med kommissionens förslag till en digitalskatt i EU[3] – framför allt att företag med hög omsättning (det vill säga stora företag) ska omfattas och beskattas. Lagen innehöll en övergångsbestämmelse som innebar att det under det första beskattningsåret var tillåtet att beakta en del av eventuella förluster från det föregående året.

2. Då den genomsnittliga skattesatsen stiger i takt med omsättningens storlek sker en viss mildring eller omfördelning av skattebelastningen till förmån för ”mindre” företag. Även om den planerade digitalskatten i EU och reklamskatten i Ungern liknar varandra i detta avseende anser kommissionen att den ungerska skatten utgör ett statligt stöd som gynnar små företag som ”beskattas för lågt”. Kommissionen anser även att möjligheten att under året då skatten infördes göra avdrag för förluster från det föregående året gynnar företag som gått med förlust i jämförelse med företag som inte gått med förlust. Av denna anledning uppmanade kommissionen Ungern att återkräva det stöd som är kopplat till denna lag, det vill säga i efterhand inkräva skatten med en skattesats på 5,3 procent. Ungern avskaffade därefter reklamskatten med retroaktiv verkan, men såg dock – i likhet med Polen i ett parallellt förfarande[4] – kommissionens agerande som ett ingrepp i dess självbestämmande på det skatterättsliga området.

1 Originalspråk: tyska.

2 Den första gången detta skedde var i dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), i vilket kommissionen inledde ett förfarande avseende den nya bolagsskattelagen för Gibraltar. De faktiska omständigheterna var liknande i dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281) och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291).

3 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster för tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018 COM(2018) 148 final.

4 Detta förfarande är anhängigt vid domstolen med målnummer C-562/19 P.

3. Därmed aktualiserar överklagandet inte bara frågan huruvida en progressiv bolagsskatt över huvud taget kan utgöra en selektiv fördel i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Dessutom uppkommer frågan huruvida reglerna om statligt stöd över huvud taget är rätt instrument för att kontrollera den nationella skattelagstiftningen så här ingående och blockera denna under flera års tid på det sätt som skett i det aktuella målet. En ytterligare sammanhängande fråga är om bedömningen, enligt reglerna om statligt stöd, av skattelagar med allmän giltighet inte borde ske utifrån andra kriterier än de som gäller vid bedömningen av individuella stöd.

4. Man bör också komma ihåg att det redan sker en omfattande kontroll av diskriminering genom de grundläggande friheterna. I sammanhanget är det värt att påpeka att domstolen redan fastslagit att två liknande omsättningsbaserade direkta bolagsskatter i Ungern är förenliga med de grundläggande rättigheterna på grundval av deras omfördelningssyfte.[5] Personkretsen som omfattas skiljer sig visserligen åt, vilket kommissionen med rätta påpekade under den muntliga förhandlingen: enligt de grundläggande rättigheterna är det förbjudet att genom skattelagstiftningen diskriminera utländska företag, medan reglerna om statligt stöd förbjuder gynnandet av ”vissa företag”. Båda diskrimineringsförbuden syftar emellertid till att förverkliga den inre marknaden. Om en åtgärd är förenlig med diskrimineringsförbudet enligt de grundläggande rättigheterna, bör den i regel inte heller utgöra ett stöd som påverkar den inre marknaden.

5. Tribunalen[6] ansåg inte att den allmänna ungerska skattelagen gav andra företag en selektiv fördel, varken med avseende på den progressiva skattesatsen eller med avseende på möjligheten att dra av förluster. Kommissionen har ifrågasatt denna bedömning genom sitt överklagande och det ankommer nu på domstolen att pröva huruvida nämnda åtgärder utgör stöd.

II. Tillämpliga bestämmelser

6. Den rättsliga ramen utgörs av artikel 107 och följande artiklar FEUF. Förfarandet som tillämpas för olagliga statliga stöd regleras i kapitel III i förordning (EU) 2015/1589 om genomförandebestämmelser för artikel 108 FEUF[7] (nedan kallad förordning 2015/1589).

III. Bakgrund

7. Den 11 juni 2014 antog Ungern lag XXII från år 2014 om reklamskatt (nedan kallad reklamskattelagen). Lagen trädde i kraft den 15 augusti 2014. Genom lagen infördes en ny särskild skatt, med en progressiv skatteskala, på omsättning som härrör från publiceringen av reklamannonser i Ungern (nedan kallad reklamskatten). Skatten är ett komplement till befintliga företagsskatter, däribland bolagsskatten. I samband med Europeiska kommissionens prövning av reklamskattelagen inom ramen för en granskning av statligt stöd hävdade de ungerska myndigheterna att syftet med nämnda lag var att främja principen om fördelning av skattebördan.

8. I lagen anges att reklamskatten betalas av var och en som sprider reklam. Det är endast de som publicerar reklamannonser (tidningar, audiovisuella medier, affischeringsföretag) som ska betala reklamskatten, men inte annonsörer eller reklambyråer som agerar mellanhand mellan annonsörer och de som publicerar reklamen. Beskattningsunderlaget på vilket skatten tillämpas är den nettoomsättning som härrör från publicering av reklam under ett räkenskapsår. Skattens territoriella tillämpningsområde är Ungern.

5 Dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), och dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

6 Dom av den 27 juni 2019, Ungern/kommissionen (T-20/17, EU:T:2019:448).

7 Rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om genomförandebestämmelser för artikel 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT L 248, 2015, s. 9).

9. Den progressiva skatteskalan fastställdes enligt följande.

– 0 procent på den del av beskattningsunderlaget som understiger 0,5 miljarder ungerska forint (cirka 1 562 000 euro).

– 1 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 0,5 och 5 miljarder ungerska forint (cirka 15 620 000 euro).

– 10 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 5 och 10 miljarder ungerska forint (cirka 31 240 000 euro).

– 20 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 10 och 15 miljarder ungerska forint (cirka 47 000 000 euro).

– 30 procent på den del av beskattningsunderlaget som ligger mellan 15 och 20 miljarder ungerska forint (cirka 62 500 000 euro).

– 40 procent på den del av beskattningsunderlaget som överstiger 20 miljarder ungerska forint (cirka 94 000 000 euro). (Den 1 januari 2015 höjdes denna skattesats till 50 procent).

10. De beskattningsbara personer vars vinst före skatt under räkenskapsåret 2013 var noll eller negativ kunde, från 2014 års beskattningsunderlag, dra av 50 procent av de förluster som överförts från tidigare räkenskapsår (nedan kallad möjligheten att göra förlustavdrag).

11. Genom ett beslut av den 12 mars 2015 inledde kommissionen det formella granskningsförfarandet i fråga om statligt stöd enligt artikel 108.2 FEUF med avseende på reklamskattelagen. Enligt kommissionen medförde skattesatsens progressivitet och möjligheten att göra förlustavdrag statligt stöd. I beslutet konstaterade kommissionen att den progressiva skattesatsen innebar att det gjordes åtskillnad mellan företag med höga reklamintäkter (och därmed större företag) och företag med låga reklamintäkter (och därmed mindre företag). Detta medförde en selektiv fördel för de senare på grundval av deras storlek. Kommissionen ansåg även att möjligheten att göra förlustavdrag för företag som inte genererat någon vinst under år 2013 medförde en selektiv fördel som utgjorde statligt stöd.

12. I samma beslut utfärdade kommissionen ett föreläggande om att avbryta åtgärden i fråga. Därpå ändrade Ungern reklamskatten genom lag LXII av år 2015 som antogs den 4 juni 2015. Den progressiva skalan med sex skattesatser från 0 till 50 procent ersattes med ett system med två skattesatser enligt följande:

– En skattesats på 0 procent på den del av beskattningsunderlaget som inte överstiger 100 miljoner ungerska forint (cirka 312 000 euro).

– En skattesats på 5,3 procent på den del av beskattningsunderlaget som överstiger 100 miljoner ungerska forint.

13. Kommissionen avslutade det formella granskningsförfarandet genom beslut (EU) 2017/329 av den 4 november 2016 om åtgärden SA.39235 (2015/C) (f.d. 2015/NN) som vidtagits av Ungern avseende beskattning av reklamomsättning [8] (nedan kallat det negativa beslutet).

8 EUT L 49, 2017, s. 36.

14. I artikel 1 i det negativa beslutet drog kommissionen slutsatsen att det skattesystem med progressiva skattesatser och en möjlighet att göra förlustavdrag för företag som inte hade gått med vinst år 2013, som infördes genom lag XXII från år 2014 om reklamskatt, även i dess lydelse efter den ändring som genomfördes den 4 juni 2015, utgjorde statligt stöd. Ungern införde detta stöd olagligen i strid med artikel 108.3 FEUF. Det var dessutom oförenligt med den inre marknaden enligt artikel 107 FEUF. I artikel 4 i det negativa beslutet uppmanade kommissionen Ungern att från stödmottagarna återkräva det stöd som förklarats vara oförenligt med den inre marknaden.

15. De ungerska myndigheterna ålades därför att, från företag som haft en reklamomsättning under perioden från den dag då reklamskattelagen trädde i kraft år 2014 till den dag då lagen avskaffades eller ersattes med ett system som fullständigt överensstämde med reglerna för statligt stöd, återkräva skillnaden mellan det skattebelopp (1) som företagen skulle ha betalat vid tillämpningen av ett referenssystem som fullständigt överensstämde med reglerna för statligt stöd (ett system med en enda skattesats, fastställd till 5,3 procent, såvida de ungerska myndigheterna inte skulle välja en annan skattesats, utan avdrag för överförda förluster), och det skattebelopp (2) som företagen redan hade betalat eller var skyldiga att betala. För det fall skillnaden mellan skattebelopp (1) och skattebelopp (2) var positivt skulle stödbeloppet återkrävas med ränta beräknad från det datum då skatten förföll till betalning.

16. Kommissionen angav dock att stödet inte behövde återkrävas om Ungern avskaffade skattesystemet med retroaktiv verkan från och med det datum då det trädde i kraft år 2014. Då skulle Ungern för framtiden, till exempel från och med år 2017, kunna införa ett skattesystem som inte är progressivt och inte gör åtskillnad mellan de ekonomiska aktörer som omfattas av skatten.

17. Kommissionen motiverade att systemet utgjorde statligt stöd enligt följande:

18. Till följd av att lagen infördes avstod Ungern från medel som landet annars hade varit tvunget att driva in från företag med en lägre omsättning (och därmed mindre företag) om de hade omfattats av samma skattenivå som företag med högre omsättning (och därmed större företag).

19. Kommissionen framhöll att åtgärder som minskar de kostnader som normalt ingår i företags budget, i lika stor utsträckning som positiva förmåner, ger en fördel. I förevarande fall minskade den väsentligt lägre genomsnittliga skattesatsen de kostnader som företag med låg omsättning måste bära jämfört med företag med hög omsättning, och den utgjorde därför en fördel som gynnade mindre företag framför större företag.

20. Omständigheten att reklamskattelagen föreskrev en möjlighet att göra förlustavdrag för företag som inte gått med vinst år 2013 utgjorde också en fördel. Dessa företags skattebörda minskades jämfört med företag som inte kunde dra nytta av avdragsreglerna.

21. Inom ramen för selektivitetsprövningen förklarade kommissionen först att referenssystemet motsvarade en särskild skatt på omsättning som härrör från tillhandahållandet av reklamtjänster. Kommissionen ansåg dock att reklamskattens progressiva uppbyggnad inte kunde utgöra en del av detta referenssystem. Enligt kommissionens uppfattning måste referenssystemet, för att anses vara fritt från statligt stöd, uppfylla två villkor: all reklamomsättning måste vara föremål för samma skattesats (1) och ingen del får ingå som ger vissa företag en selektiv fördel (2).

22. Kommissionen fann därefter att beskattningens progressivitet utgjorde ett undantag från referenssystemet, i det att det tillämpades en enhetlig reklamskattesats på samtliga ekonomiska aktörer som publicerade reklam i Ungern, eftersom den inte endast medförde marginalskattesatser utan också genomsnittliga skattesatser som var olika för olika företag.

23. Kommissionen ansåg även att den möjlighet att göra förlustavdrag som enbart tillkom företag som inte gick med vinst år 2013 också avvek från referenssystemet, det vill säga från regeln att aktörerna ska beskattas på grundval av deras reklamomsättning. Enligt kommissionen grundar sig reklamskatten – till skillnad från en vinstbaserad skatt – på omsättningen, vilket betyder att kostnaderna inte är avdragsgilla från beskattningsunderlaget. Enligt kommissionen infördes genom åtgärden en godtycklig uppdelning i två grupper av företag som befinner sig i en jämförbar rättslig och faktisk situation, nämligen å ena sidan företag som haft förluster som överförts till efterföljande räkenskapsår och som inte gått med vinst år 2013 och å andra sidan företag som gått med vinst år 2013. Avdraget för förluster som redan existerade vid den tidpunkt då reklamskattelagen infördes medförde en selektivitet, eftersom möjligheten till avdrag gynnade vissa företag som överfört ansenliga förluster.

24. Vad gäller 2015 års ändrade reklamskatt förklarade kommissionen att den utgick från samma principer och funktioner som de som 2014 års reklamskatt grundade sig på. Som en följd av detta drog kommissionen slutsatsen att 2015 års ändringar av reklamskattelagen bibehöll delar som kommissionen ansåg utgöra statligt stöd enligt 2014 års system.

25. Ungern väckte talan mot det negativa beslutet den 16 januari 2017. Ungern lämnade samma dag, genom särskild handling, in en ansökan om uppskov med verkställigheten av det negativa beslutet. Sistnämnda ansökan avslogs genom beslut av den 23 mars 2017. [9]

26. Den 16 maj 2017 antog Ungern lag nr XLVII av år 2017 om ändring av reklamskattelagen. Lagen avskaffade reklamskatten med retroaktiv verkan.

27. Ordföranden på tribunalens nionde avdelning beviljade Republiken Polens begäran att få intervenera till stöd för Ungern genom beslut av den 30 maj 2017.

28. Tribunalen biföll Ungerns talan och ogiltigförklarade kommissionens negativa beslut genom den överklagade domen av den 27 juni 2019.

IV. Förfarandet inför domstolen

29. Den 6 augusti 2019 ingav kommissionen förevarande överklagande av tribunalens dom. Kommissionen har yrkat att domstolen ska

– upphäva tribunalens dom, och

– slå fast att Ungerns talan vid tribunalen inte kan bifallas på den andra och den tredje grunden som åberopats till stöd för nämnda talan samt förplikta Ungern att ersätta rättegångskostnaderna,

– alternativt återförvisa målet till tribunalen för prövning av de grunder som ännu inte prövats.

30. Ungern har, med stöd av Republiken Polen, yrkat att domstolen ska

– ogilla överklagandet, och

– förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

31. Ungern, Polen och kommissionen har yttrat sig skriftligen inför domstolen och deltog i den muntliga förhandlingen den 1 september 2020.

9 Beslut av den 23 mars 2017, Ungern/kommissionen (T-20/17 R, ej publicerad, EU:T:2017:203).

V. Grunderna för överklagandet

32. Kommissionen har anfört två grunder till stöd för sitt överklagande. Inom ramen för den första grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen tillämpade artikel 107.1 FEUF på ett felaktigt sätt när den slog fast att den ungerska reklamskatten inte är selektiv till fördel för företag med lägre omsättning. Den andra grund som kommissionen har åberopat till stöd för sitt överklagande avser att tribunalen åsidosatte artikel 107.1 FEUF när den fann att möjligheten att göra förlustavdrag inte var selektiv.

A. Den första grunden: felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF

33. Inom ramen för den första grunden har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjort en felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF. Kommissionen anser väsentligen att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den slog fast att den aktuella skatten inte är selektiv och att den således inte utgör statligt stöd. Kommissionen motiverarar detta i följande tre delgrunder: För det första gjorde tribunalen ett fel vid definitionen av referensramen (se 1.a). För det andra beaktade tribunalen en annan målsättning som inte var av skattekaraktär när den prövade frågan om företagens jämförbarhet (se 2.a). För det tredje beaktade tribunalen en målsättning som inte är direkt kopplad till reklamskatten när den prövade åtgärdens selektiva karaktär (se 2.b).

34. Enligt domstolens fasta praxis – som tribunalen också tagit som utgångspunkt – måste det för det första röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.[10] I det aktuella målet är det endast tribunalens rättsliga bedömning av kriteriet om åtgärdens selektiva karaktär som ska bedömas.

35. Enligt de normala bedömningskriterierna är det avgörande huruvida förutsättningarna för den skatterättsliga fördelen har valts på ett sätt som inte är diskriminerande enligt det nationella skattesystemets måttstockar.[11] I detta sammanhang måste det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten (det så kallade referenssystemet). Med hjälp av detta allmänna eller ”normala” skattesystem ska det sedan i ett andra steg prövas huruvida fördelen som ges genom den aktuella skatterättsliga åtgärden utgör ett omotiverat undantag och således är selektiv.[12]

1. Förekomsten av en selektiv fördel och frågan om rätt metod för att definiera referenssystemet (den första grundens första del)

36. Kommissionen har särskilt gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den slog fast referenssystemet som ligger till grund för bedömningen av om en selektiv fördel föreligger. Medan kommissionen har utgått från en omsättningsbaserad skatt med en enhetlig (proportionerlig) skattesats (såvitt framgår på 5,3 procent) har tribunalen felaktigt utgått från den progressiva skatteskala som den ungerska lagstiftaren valt.

10 Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 38), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

11 Se, i detta avseende, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54), och dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53); se uttryckligen även utanför det skatterättsliga området dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 53 och 55).

12 Se, i detta avseende, bland annat dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

a) Selektiv fördel genom en allmän skattelag: prövningskriterier när ett referenssystem inrättas

37. Eftersom artikel 107.1 FEUF över huvud taget inte innehåller ett rekvisit som avser ett referenssystem och svårigheterna vid kontrollen av detta ständigt blir större – jag hänvisar i detta sammanhang till de betänkligheter som i dagsläget har redovisats av flera generaladvokater [13] – är det på sin plats att gå in lite utförligare på dess bakgrund.

38. Det följer av domstolens fasta praxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsmässiga villkor, ska anses utgöra statligt stöd. [14]

39. Denna praxis har överförts till skatterättens område. En skattemässig åtgärd som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan omfattas av artikel 107.1 FEUF. [15] Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som *normalt* belastar företagens budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som dessa. [16]

40. Bakgrunden till denna rättspraxis var skatterättsliga undantagsbestämmelser som befriade eller skonade ett enskilt företag från den egentligen rådande skattebördan. [17] I det nu aktuella målet ”gynnades” alla företag både av grundavdraget (upp till 0,5 miljarder ungerska forint respektive 100 miljoner ungerska forint i lagens ändrade lydelse) och av de reducerade skattesatserna på 1 procent till 30 procent för den årliga omsättningen i intervallet mellan 0,5 miljarder och 20 miljarder ungerska forint, vilket innebär att detta inte kan vara den selektiva fördelen. På sin höjd kan de olika genomsnittliga skattesatser som uppstår till följd av den progressiva beskattningsstrukturen utgöra en selektiv fördel som gynnar beskattningsbara personer med lägre omsättning.

1) Princip: Är det upp till kommissionen eller medlemsstaten att definiera det ”normala” skattesystemet?

41. I slutändan väcker den första grunden för kommissionens överklagande den kompetensrättsliga frågan om vem som har befogenheten att avgöra vilken skatt som ”normalt” belastar ett företag, vilket innebär att en underlåtelse att ta ut denna skatt av andra företag skulle gynna dessa. Kommissionen anser att den ”normala” skatteregleringen är en omsättningsbaserad skatt med en proportionerlig skattesats (som är okänd eller 5,3 procent). Den ungerska lagstiftaren anser att den ”normala”

13 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 61 och följande punkter), förslag till avgörande av generaladvokat Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 88 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i målet Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i målet Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 163 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 76 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i de förenade målen ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2017:853, punkt 74 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 76 och följande punkter).

14 Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65), och dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21), på liknande sätt i dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 71 – ”normalt belastar”).

15 Se, bland annat, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72), och dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

16 Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66), dom av den 19 mars 2013, Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen (C-399/10 P och C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101), dom av den 15 november 2011, kommission och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt. 71) och dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13).

17 Se dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 28), dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 97), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 68), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), och dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl. (C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 132).

skatteregleringen är en omsättningsbasserad inkomstskatt med en progressiv skattesats mellan 0 procent och strax under 5,3 procent. De olika genomsnittliga skattesatser som med nödvändighet följer av progressiviteten är således den normala skatteregleringen. Ungern åberopar i detta sammanhang sin suveränitet på skatteområdet.

42. Domstolen har även i sin rättspraxis konsekvent framhållit och beaktat medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. Domstolens stora avdelning har i en nyligen avkunnad dom ännu en gång slagit fast att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast, på så sätt att tillämpningen av en progressiv beskattning omfattas av varje medlemsstats utrymme för skönsmässig bedömning.[18] Stora avdelningen fann i detta sammanhang ”i motsats till vad kommissionen har hävdat, [att] … en progressiv beskattning [kan] grundas på omsättningen, dels eftersom omsättningen utgör ett neutralt särskiljningskriterium, dels eftersom den utgör en relevant indikator på de beskattningsbara personernas skatteförmåga.”[19]

43. Denna rättspraxis som uppstått på området för de grundläggande rättigheterna gäller i samma mån för reglerna om statligt stöd. Även i detta sammanhang har domstolen tidigare slagit fast att det i avsaknad av unionslagstiftning på området är medlemsstaterna som är behöriga att bestämma vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna.[20] I princip är det således endast möjligt att bedöma ett undantag från detta självständigt utformade skattesystem med stöd av reglerna om statligt stöd, men däremot inte utformningen av skattesystemet som sådant.

44. Kommissionen medger detta i punkt 156 i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt,[21] när den där anger att ”[d]et står medlemsstaterna fritt att välja den ekonomiska politik som de anser vara lämpligast [i enlighet med unionslagstiftningen] och särskilt att fördela skattebördan efter eget gottfinnande mellan de olika produktionsfaktorerna. …”

45. För övrigt känner jag inte till någon unionsrättslig bestämmelse som – förutom för de skatter som harmoniserats – ger medlemsstaterna konkreta riktlinjer för hur de ska utforma sina nationella skattelagar. Det är alltså inte möjligt att härleda någon ”normal” skattereglering av unionsrätten. Utgångspunkten kan endast vara den berörda nationella lagstiftarens beslut, av vilket framgår vad denne anser vara den normala skatteregleringen. I det aktuella målet är detta en progressivt utformad skatt på inkomst på företag i detaljhandelsbranschen, vars beskattningsunderlag utgörs av omsättningen.

46. Den nationella lagstiftaren kan således i synnerhet fastställa vad som ska beskattas, beskattningsunderlaget och skattesatsen. Ungern har i det aktuella målet utövat denna befogenhet genom att införa en omsättningsbaserad skatt på inkomst med en progressiv skattesats på mellan 0 procent och strax under 5,3 procent (vilken i lagens ändrade lydelse följer av grundavdraget och den proportionerliga skattesatsen). Reglerna om statligt stöd utgör i princip inte något hinder mot detta.

18 Dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 69), och dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 49).

19 Dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70), och dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50).

20 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 50), och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97).

21 EUT C 262, 2016, s. 1.

2) Undantag: Domstolens kontroll av skattesystemets inre sammanhang i domen Gibraltar

47. Domstolens dom i målet Gibraltar, till vilken kommissionen hänvisat gång på gång, leder inte till någon annan slutsats. I denna dom prövade domstolen visserligen Gibraltars bolagsskattesystem enligt villkoren i reglerna om statligt stöd och konstaterade att det faktiskt var fråga om ett statligt stöd. Domstolen ersatte emellertid inte medlemsstatens uppfattning om vad som är den allmänna normala skatteregleringen med sin egen.

48. I nämnda mål har domstolen inte på något sätt konstaterat att reglerna om statligt stöd föreskriver en viss beskattning. Den har ”endast” kontrollerat den berörda lagens inre logik. Enligt den då planerade skattereformen kännetecknades denna av att en enhetlig vinstbaserad inkomstskatt för alla företag som är etablerade i Gibraltar skulle införas.[22] Det var emellertid uppenbart att de faktorer som lagstiftaren valt, såsom antal arbetstagare, innehav av affärslokaler och registreringsavgift, inte hade någon koppling till en enhetlig inkomstskatt för alla företag. Förenade kungariket försökte inte heller motivera valet av dessa faktorer på något sätt.[23]

49. I det avseendet utgör domstolens dom i nämnda mål visserligen ett undantag[24] från den ovannämnda principen, enligt vilken medlemsstaterna är behöriga att självständigt fastställa referensramen, eftersom domstolen faktiskt kontrollerade fastställandet av en referensram med avseende på förekomsten av ett statligt stöd. Domstolen utövade i detta sammanhang emellertid endast en domstolskontroll i syfte att fastställa att missbruk inte förekommer när en medlemsstat utövar sitt självbestämmande på beskattningsområdet. I slutändan prövade domstolen nämligen endast huruvida medlemsstaten agerade konsekvent (och inte på ett sätt som utgjorde missbruk) när denna utövade sin skattemässiga suveränitet.

50. Domstolen besvarade med rätta denna fråga nekande. Det enda syftet med Gibraltars skattereform var att kringgå reglerna om statligt stöd genom att med hjälp av en påstådd allmän vinstbaserad inkomstbeskattning uppnå att vissa vinstdrivande företag (så kallade offshorebolag) skulle beskattas med en mycket låg skattesats. Kommissionen och domstolen drog den riktiga slutsatsen att det utgjorde ett statligt stöd. Den selektiva fördelen bestod i den inre motsägelsen mellan lagens motivering och målsättning å ena sidan och dess konkreta utformning å andra sidan. Trots att syftet var en allmän vinstbaserad inkomstbeskattning för alla företag som var etablerade i Gibraltar var lagen avsiktligt utformad så att enskilda företag endast beskattades med en mycket låg skattesats.[25]

51. I denna dom ersatte domstolen således – till skillnad från vad kommissionen har gjort gällande i förevarande mål – inte medlemsstatens uppfattning om vad som är en allmän normal skattereglering med sin egen. Den slog inte heller fast att unionsrätten föreskriver en viss struktur för skattesatserna. Domstolen konstaterade endast helt riktigt att en allmän inkomstskatt för alla företag som är etablerade i den berörda staten inte får vara kopplad till faktorer som saknar samband med beskattningen och vars enda målsättning är att gynna vissa företag, vilka till sin natur varken har anställda eller nyttjar affärslokaler, vilket var fallet med de så kallad offshorebolagen.[26]

22 Se dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 12).

23 Se dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 149 och 150).

24 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 32).

25 Uttryckligen enligt dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 99, 102 och 106).

26 Uttryckligen enligt dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 106).

52. I slutändan förhindrade domstolen därigenom att medlemsstaterna missbrukar sin allmänna skattelagstiftning på ett sätt som kringgår reglerna om statligt stöd för att gynna enskilda företag. Missbruket av den skattemässiga suveräniteten var en följd av en uppenbart inkonsekvent utformning av skattelagen för Gibraltar.

3) De ungerska reklamskattereglernas inre sammanhang

53. Något mer ska inte prövas avseende skattelagar med allmän giltighet. Om unionsrätten ska respektera medlemsstaternas skattemässiga suveränitet och om reglerna om statligt stöd inte innehåller några bestämmelser om de nationella skattesystemens konkreta utformning, så kan en skattelag med allmän giltighet – vilken i sig inrättar referenssystemet – endast utgöra statligt stöd om den utformats på ett sätt som är uppenbart inkonsekvent.[27]

54. Granskningen av en selektiv fördel reduceras till detta enda steg när det är fråga om en skattelag med allmän giltighet. De andra stegen – vilka ständigt ger upphov till tvister och vilka består i fastställandet av rätt referensram, prövningen av om det finns undantag eller undantag till undantagen, prövningen av huruvida differentieringarna är motiverade i detalj och av vem som bär bevisbördan för vad – kan således utelämnas.

55. Tribunalen drog den riktiga slutsatsen att den ungerska skatten för detaljhandelssektorn inte är inkonsekvent i detta avseende. I punkt 78 och följande punkter i den överklagade domen konstaterade tribunalen att det normala systemet är den ungerska lagen i dess konkreta, progressiva utformning, som har till följd att företag med högre omsättning beskattas hårdare, medan företag med lägre omsättning beskattas lägre (punkt 89). Detta följer också av omfördelningssyftet med en progressiv skattesats (punkt 88). Därför kan man inte dra slutsatsen att det förekommer selektiva fördelar, endast utifrån den progressiva strukturen i denna skatt (punkt 105). Då kommissionen inte heller har gjort gällande eller påvisat någon annan inkonsekvens (punkt 106 och följande punkter) kan den aktuella lagen inte anses utgöra ett statligt stöd.

56. Jag övertygas inte av de skäl som kommissionen åberopat mot detta resonemang i överklagandet.[28]

i) Omsättningsbaserad skatt på inkomst

57. Mot denna bakgrund är det alltså inte inkonsekvent att införa en omsättningsbaserad skatt på inkomst. Alla kommissionens argument grundas i slutändan på uppfattningen att en beskattning av ekonomisk förmåga endast kan uppnås genom en beskattning som baseras på vinst (eller effektivitet, det vill säga vinstmarginal). Det är enligt kommissionen endast en sådan som på ett korrekt sätt återspeglar den ekonomiska förmåga som ska beskattas. Kommissionen framförde även under den muntliga förhandlingen vid upprepade tillfällen att endast en vinstbaserad inkomstskatt är ägnad att på ett korrekt sätt beskatta den ekonomiska förmågan.

27 Se, för ett liknande resonemang, mitt förslag till avgörande i målet Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 151 och följande punkter), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 170 och följande punkter), och ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 81 och följande punkter).

28 Det är fortfarande mer eller mindre samma argument som framfördes i målen Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140) och Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

58. I detta sammanhang bortser kommissionen från att även vinst endast är ett (fiktiv) mått som syftar till en enhetlig beskattning av ekonomisk förmåga. Detta mått säger inte nödvändigtvis något om den verkliga ekonomiska förmågan, vilket visas tydligt av den så kallade BEPS-debatten.[29] Denna globala debatt handlar om det faktum att företag med höga vinster inte förefaller betala skatt i motsvarande mån, eftersom de kan minimera sina beskattningsunderlag (”base erosion”) och flytta vinsterna till lågskatteländer (”profit shifting”).

59. En vinstbaserad beskattning har – på samma sätt som en omsättningsbaserad beskattning – både för- och nackdelar. Det ankommer emellertid inte på en förvaltningsmyndighet eller en domstol, utan på en lagstiftande församling som åtnjuter demokratisk legitimitet att överväga och bära ansvaret för dessa. Skattelagstiftaren (i det aktuella målet den polska lagstiftaren) kan bestämma vilken skatt som är den bäst lämpade enligt dennes uppfattning. Reglerna om statligt stöd innehåller under alla omständigheter inte något krav på att den skatt som kommissionen anser är bäst lämpad ska införas.

60. Till skillnad från vad kommissionen påstår är det inte på något sätt vedertaget att en vinstbaserad beskattning är att föredra (”lämplig” med kommissionens ord). Ur ett globalt perspektiv är tvärtom omsättningsbaserade skatter på inkomst på frammarsch, vilket också visas av den digitalskatt[30] som kommissionen föreslagit. I detta förslag är beskattningen av företag kopplad till deras årliga omsättning. I detta avseende finns ingen skillnad mellan den ungerska reklamskatten och den planerade digitalskatten i EU.

ii) Progressiv skattesats

61. Det är inte heller inkonsekvent att tillämpa en progressiv skattesats som sådan. Progressiva skattesatser är vanligt förekommande vid inkomstbeskattning i syfte att uppnå en beskattning som överensstämmer med skatteförmågan. Detta gäller både för vinstbaserad beskattning och för omsättningsbaserad beskattning. Även i detta sammanhang visar digitalskatten som kommissionen föreslagit att en progressiv skattestruktur är ett vanligt förekommande medel inom skatterätten för att beskatta företag med en mycket hög ekonomisk förmåga.

62. När kommissionen i sin skrivelse bestrider att den föreslagna digitalskatten i EU skulle ha en progressiv skatteskala, så är detta endast riktigt vid en första anblick. Enligt artikel 8 i förslaget anges faktiskt en enhetlig skattesats på 3 procent som således är proportionerlig. Kommissionen bortser emellertid från att en proportionerlig skatteskala i kombination med ett grundavdragsbelopp alltid leder till olika genomsnittliga skattesatser och således till en progressiv skatteskala.[31] Detsamma gäller för en skattetröskel. Skatteskalan för den föreslagna omsättningsbaserade digitalskatten i EU innehåller (två genomsnittliga) skattesatser från 0 procent till 3 procent, där den genomsnittliga skattesatsen stiger från 0 procent till 3 procent i det ögonblick som omsättningen överskrider tröskelvärdet. Därmed är den också progressiv.

63. Kommissionen har dessutom framfört argumentet att en progressiv skattestruktur endast är lämpad för beskattningen av fysiska personer, eftersom det endast är hos dessa – enligt den så kallade teorin om avtagande marginalnytta – som den individuella ökningen av nytta minskar i takt med stigande inkomster. Därför tillämpas progressiva skatteskalor endast vid beskattningen av fysiska personer. Denna argumentation är emellertid verkningslös.

29 Se till exempel OECD:s ”Action Plan on Base Erosion and Profit shifting” – som kan hämtas 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.”

30 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster för tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018 COM(2018) 148 final.

31 Se, i detta avseende, mitt resonemang i mitt förslag till avgörande i målet Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 1 i fotnot 3), och mitt förslag till avgörande i målet Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 3 i fotnot 4).

64. Kommissionen bortser från att teorin om avtagande marginalnytta är en ekonomisk teori och inte en rättsregel. Med anledning av att det inte är möjligt att mäta ”nytta” har det hittills inte varit möjligt att härleda bindande (juridiska) utsagor om den korrekta skatteskalan ur denna teori.[32] Tidigare har man till och med tvärtom ansett proportionerliga skatteskalor vara diskriminerande.[33]

65. Bakgrunden till varför progressiva skatteskalor – såsom kommissionen med rätta framhållit – främst används vid beskattningen av fysiska personer är snarare att juridiska personer enkelt kan undandra sig de progressiva effekterna genom fissioner eller större koncernstrukturer. Detta problem innebär emellertid inte att en progressiv företagsbeskattning som omfattar både fysiska och juridiska personer är inkonsekvent.

66. Inte heller de exempel på beskattning som kommissionen har anfört som orättvisa är inkonsekventa. Kommissionen anser att den progressiva ungerska skattesatsen är olämplig, eftersom en omsättning som är 10 gånger högre medför att en 155 gånger högre skatt ska betalas. Detta exempel – som avser den ungerska reklamskatten i dess ursprungliga lydelse – visar endast de logiska följderna av en progressiv skatteskala. I digitalskatten som kommissionen föreslagit kan man hitta ännu mer extrema exempel[34] som är en följd av dess grundavdragsbelopp.

67. Bortsett från detta är lämplighetskriteriet under alla omständigheter fel kriterium. Huruvida en nationell skatt är lämplig ankommer – som jag visat ovan (punkt 59) – på den nationella lagstiftaren att bedöma. I en situation där referenssystemet först inrättas kan reglerna om statligt stöd endast bidra till att undanröja brister i skattesystemets inre sammanhang. Den ungerska reklamskatten genomför emellertid den progressiva skattestrukturen på ett konsekvent sätt.

b) Slutsats i denna del

68. Tribunalens bedömning att det inte förelåg ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF är således korrekt. Överklagandet kan följaktligen inte bifallas på den första grundens första del.

c) Alternativt: den normala metoden för att pröva om en selektiv fördel föreligger

69. Även om domstolen inte skulle begränsa sin prövning av en allmän skattelag som den aktuella till att endast avse dess konsekventa utformning, kan tribunalen ändå inte anses ha gjort en felaktig rättstillämpning när den fann att det inte föreligger ett statligt stöd.

70. Enligt den normala prövningsmetoden ska det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller ”normalt” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Med hjälp av detta allmänna eller ”normala” skattesystem ska det därefter bedömas huruvida fördelen som beviljas genom den berörda skatteåtgärden utgör ett inte berättigat undantag och således är selektiv.[35]

32 Se bland annat, och ytterst pregnant: Birk/Desens/Tappe (red.), *Steuerrecht*, 22:a utgåvan, 2019, punkt 38.

33 Detta ansåg Bundesverfassungsgericht ännu år 1958, dom av den 24 juni 1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 och 69): ”Här kräver rättvisan i enlighet med tanken om proportionerlig jämlikhet att den med en större ekonomisk förmåga betalar en högre procentuell andel av sin inkomst i skatt än den i en ekonomiskt svagare ställning.”

34 Ett företag med en global omsättning på mer än 750 miljoner euro som inte överskrider gränsvärdet på 50 miljoner euro inom EU (omsättningen är exakt 50 miljoner euro) ska enligt kommissionens förslag betala exakt 0 euro i skatt. Ett annat företag som också har en global omsättning på mer än 750 miljoner euro men som däremot överskrider tröskelvärdet på 50 miljoner med ytterligare 50 miljoner euro inom EU betalar 3 miljoner euro i skatt. Den dubbla omsättningen inom EU (100 i stället för 50 miljoner euro) leder till en oändligt högre skattebelastning.

35 Se, i detta avseende, bland annat dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

71. En förutsättning för att det sistnämnda ska vara fallet är att det görs skillnader i behandlingen av företag som befinner sig i jämförbara situationer och att denna skillnad inte kan motiveras.[36] En åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem.[37] Denna selektivitetsbedömning är i själva verket en diskrimineringsbedömning.[38]

72. Tribunalen konstaterade med rätta att kommissionen hade valt fel referenssystem. Det relevanta referenssystemet kan endast vara den befintliga nationella lagen och inte någon hypotetisk eller fiktiv lag. Allt annat skulle tillåta kommissionen att överta den aktuella nationella lagstiftarens roll och bestämma att referenssystemet utgörs av det skattesystem som kommissionen föredrar.

73. I den mån som kommissionen i detta sammanhang har åberopat domstolens avgörande i målet Gibraltar har den – som jag redan visat ovan i punkt 47 och följande punkter – missuppfattat domstolens slutsatser i denna dom. Domstolen har inte under några omständigheter definierat en egen, fiktiv referensram.

74. Redan den omständigheten att kommissionen gjorde ett felaktigt fastställande av referenssystemet leder – såsom domstolen redan har konstaterat[39] – med nödvändighet till ”att hela bedömningen av villkoret om selektivitet blir felaktigt”. Följaktligen ska det angripna negativa beslutet upphävas. Mot denna bakgrund kan överklagandet således inte bifallas såvitt avser den första grundens första del även om man tillämpar den normala prövningsmetoden.

2. Den första grundens två övriga delar

75. I den första grundens andra och tredje del har kommissionen ifrågasatt tribunalens kompletterande domskäl och gjort gällande att tribunalen även inom ramen för dessa felaktigt konstaterade att det inte föreligger ett statligt stöd. Då det framgår av punkterna 84 och 85 i den överklagade domen att tribunalens kompletterande domskäl endast avser frågan huruvida denna slutsats påverkas av domstolens avgörande i målet Gibraltar – vilket jag redan besvarat nekande ovan (punkt 47 och följande punkter) – saknas det skäl att ta ställning till den första grundens andra och tredje del.

76. Tribunalen har dock gått vidare med prövningen för att fastställa om det ändå föreligger ett statligt stöd. Man skulle kunna tänka sig att tribunalen grundat resonemanget i punkterna 84 och 85 på antagandet – som är till fördel för kommissionen – att kommissionen i bakgrunden till de angripna besluten utöver den angivna referensramen även har fastställt rätt referenssystem (en progressiv omsättningsbaserad skatt på företag) och på grundval av detta referenssystem har dragit slutsatsen att det är fråga om statligt stöd. I annat fall är det obegripligt varför tribunalen har gjort en ytterligare prövning av om de faktiska omständigheterna är jämförbara och om en skillnad i behandlingen kan motiveras. Tribunalen fann även i detta sammanhang att det inte är fråga om statligt stöd. Kommissionen angriper detta konstaterande genom den första grundens andra och tredje del. Det framgick under den muntliga förhandlingen att kommissionen i synnerhet kritiserar att tribunalen ansett att företag med hög omsättning och företag med låg omsättning inte befinner sig i en jämförbar situation.

36 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58), se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 64 och 65), och dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43).

37 Dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

38 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nr. 29).

39 Dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 107).

a) Alternativt: den första grundens andra del – huruvida företag med högre omsättning och företag med lägre omsättning befinner sig i jämförbara situationer

77. Mot denna bakgrund – och eftersom parterna diskuterade denna fråga länge vid den muntliga förhandlingen – ska jag nu i andra hand pröva huruvida tribunalen, även under denna premiss (antagandet att kommissionen har fastställt rätt referensram), ska anses ha gjort en felaktig rättstillämpning när den fann att det inte förelåg en selektiv fördel. Kommissionen anser att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning när den fann att företag med högre omsättning och företag med lägre omsättning inte befinner sig i en jämförbar situation, genom att den inledningsvis slog fast fel målsättning med lagstiftningen (den första grundens andra del).

78. Även denna del av den första grunden för överklagandet saknar fog. Om den progressiva omsättningsbaserade skatten på inkomst utgör det egentliga referenssystemet så kan ett konsekvent genomförande av detta referenssystem knappast utgöra ett undantag som behöver motiveras, utan är i stället huvudregeln.

79. Dessutom finns inom ramen för detta referenssystem inte någon skillnad i behandlingen av företag som befinner sig i en jämförbar situation. Större och mindre detaljhandelsföretag skiljer sig inom denna referensram just genom sin omsättning och den därav härledda skatteförmågan. De befinner sig utifrån medlemsstatens synvinkel – som i förevarande fall inte är uppenbart felaktig (se angående skattesystemets inre sammanhang punkt 53 och följande punkter ovan) – i faktiskt och rättsligt hänseende inte i en jämförbar situation.

80. Kommissionen verkar däremot anse att det av syftet med en skatt, som är att generera skatteintäkter för staten, följer att alla beskattningsbara personer ska beskattas lika hårt (i relativa tal). Därför borde tribunalen, enligt kommissionens uppfattning, med avseende på frågan om jämförbara situationer endast ha tagit hänsyn till syftet att generera skatteintäkter. För att uppnå detta syfte spelar omsättningens storlek ingen roll, vilket innebär att det inte kan motiveras att företag med lägre omsättning beskattas med en lägre skattesats.

81. Denna argumentation kan inte godtas. Inom ramen för kontrollen av statligt stöd kan syftet med en skatt inte begränsas till att endast vara att generera skatteintäkter. Tvärtom är den konkreta målsättning som lagstiftaren ställer upp för en viss skatt[40] avgörande, såsom denna framgår genom tolkning av skattens art och utformning. Ett av de inneboende syftena med progressiv beskattning är att beskattningsbara personer med en högre ekonomisk förmåga beskattas hårdare i båda absoluta och relativa tal. Detta ska således – vilket tribunalen helt riktigt konstaterat – också beaktas vid bedömningen av om situationerna är jämförbara.

82. I detta avseende har tribunalen i punkt 89 fastställt att det kan förmodas att ett företag med hög omsättning, tack vare olika stordriftsfördelar, kan ha omkostnader som proportionellt sett är lägre än kostnaderna för ett företag med lägre omsättning och att det därmed kan betala mer i skatt. Inte heller mot detta finns något att invända ur rättslig synvinkel. Som domstolen[41] redan tidigare har konstaterat kan omsättningens storlek absolut utgöra en relevant indikator på förmåga att betala skatt.

40 Detta har domstolen också uttalat i dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkterna 48 och 49 – sådana mål som uppställts för en viss skatteordning), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 55 – mot bakgrund av målen för den lagstiftning genom vilken skatten införts), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 85), och dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 95 – enligt den aktuella skatteordningen).

41 Dom av den 3 mars 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punkt 70), dom av den 3 mars 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punkt 50).

83. Detta bekräftas för det första av att det över huvud taget inte är möjligt att uppnå höga vinster utan hög omsättning, och för det andra att vinsten från ytterligare omsättning (marginalvinsten) ökar på grund av att de fasta kostnaderna blir lägre per producerad enhet. Det framstår således inte som alls orimligt att betrakta omsättningen som ett uttryck för storlek eller marknadsposition och att *även* se ett företags potentiella vinster som uttryck för dess ekonomiska förmåga, och beskatta företag i motsvarande mån. [42]

84. Det framkom vid den muntliga förhandlingen att kommissionen har lagt ned ett omfattande tankearbete på att besvara frågan hur man beskattar ekonomisk förmåga på bästa sätt. Kommissionen har dragit helt riktiga slutsatser om nackdelarna med en omsättningsbaserad skatt på inkomst och pekade på alternativ som eventuellt kan vara lämpligare. Men det förblev oklart vad denna synnerligen ingående skatterättsliga studie hade att göra med reglerna om statligt stöd. Domstolen fick inte heller på förfrågan vid den muntliga förhandlingen något klargörande i detta hänseende. Det må vara hänt att en vinstberäkning genom att jämföra företagens tillgångar är en mer precis metod än en anknytning till nettoomsättningen. I motsats till kommissionens uppfattning avser reglerna om statligt stöd emellertid inte någon prövning av vilket skattesystem som är mer logiskt eller exakt, utan huruvida det föreligger en selektiv fördel för vissa företag gentemot andra som befinner sig i en jämförbar situation.

85. Mot denna bakgrund ska överklagandet ogillas även såvitt avser den första grundens andra del.

b) Alternativt: den första grundens tredje del – huruvida skillnaden i behandling är motiverad

86. Inom ramen för den första grundens tredje del har kommissionen gjort gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning eftersom den tog hänsyn till skäl som kan motivera en skillnad i behandlingen, vilka inte är direkt kopplade till den aktuella skatten.

87. Denna del av överklagandet grundas på det felaktiga antagandet att det föreligger en skillnad i behandlingen av beskattningsbara personer som befinner sig i jämförbara situationer, eftersom det endast är då som frågan om det finns skäl som motiverar detta över huvud taget uppkommer. Eftersom detta, som jag visat ovan, inte är fallet ska jag pröva denna del av överklagandet endast för det fall att domstolen mot förmodan skulle anse att ett detaljhandelsföretag med till exempel 50 000 euro/ungerska forint nettoomsättning om året och ett detaljhandelsföretag med till exempel 200 miljoner euro/ungerska forint nettoomsättning om året befinner sig i jämförbara situationer.

88. Det som ska prövas i sådana fall är huruvida tribunalen felaktigt ansåg att den särbehandling som med nödvändighet följer av de olika genomsnittliga skattesatserna som ingår i en progressiv skatt var motiverad. I motsats till kommissionens uppfattning ska även andra skäl än rent ekonomiska tas i beaktande vid bedömningen av om en skillnad i behandling kan motiveras. I detta sammanhang kan även rimliga skäl utanför skatterätten motivera en skillnad i behandlingen. I målet ANGED ansåg domstolen exempelvis att skäl som grundades på miljö och fysisk planering i samband med en skatt som baserades på ytstorlek i detaljhandelslokaler motiverade den aktuella differentieringen. [43]

42 Se mitt förslag till avgörande i målet Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 101), mitt förslag till avgörande i målet Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 121 och följande punkter), och mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61).

43 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 och följande punkter), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 och följande punkter), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 och följande punkter).

89. I det nu aktuella målet har tribunalen inte beaktat några felaktiga grunder för särbehandling. Tribunalen fann i punkterna 89 och 90 i den överklagade domen att de olika genomsnittliga skattesatserna är motiverade mot bakgrund av principen om beskattning av ekonomisk förmåga och den därmed eftersträvade omfördelningen av skattebördan mellan beskattningsbara företag med större ekonomisk förmåga och beskattningsbara företag med mindre ekonomisk förmåga.

90. Det finns inget att invända mot detta i rättsligt hänseende. Det kan inte heller fastställas att den progressiva skatteskalan som tillämpas i den polska skatten för detaljhandelssektorn inte är baserad på skäl som avser den konkreta skattelagstiftningen, utan på skäl som ligger utanför denna, som saknar koppling till skattelagstiftningens målsättning.[44] Omsättningens storlek är en indikator (som i vart fall inte är uppenbart felaktig) för en viss ekonomisk förmåga. I detta avseende kan omsättningen – såsom kommissionen själv visat i sitt förslag till en digitalskatt[45] – även betraktas som en (något grövre) indikation på en större ekonomisk styrka och således även en större kapacitet att betala skatt.

91. Dessutom kan även välfärdsstatsprincipen – som Europeiska unionen uttryckligen har erkänt i artikel 3.3 FEU – motivera en progressiv skattesats, som även i relativa tal belastar de beskattningsbara personer som har en större ekonomisk förmåga mer än de som har en mindre ekonomisk förmåga. Detta gäller i alla händelser för en skatt som även omfattar fysiska personer, vilket det är fråga om här.

92. Kommissionen har dessutom kritiserat tribunalen för att den i punkt 106 i den överklagade domen felbedömt bevisbördan. Även detta påstående är ogrundat. Det grundas på den felaktiga uppfattningen att omsättningsbaserade progressiva skatter i sig utgör statliga stöd som behöver motiveras.

3. Slutsats i denna del

93. Kommissionens första grund för överklagandet ska således underkännas i sin helhet.

B. Den andra grunden för överklagandet: felaktig tolkning av artikel 107.1 FEUF vad gäller möjligheten att göra förlustavdrag under det första året

94. Inom ramen för den andra grunden gör kommissionen gällande att tribunalen gjorde en felaktig rättstillämpning med avseende på artikel 107.1 FEUF när den felaktigt fann att möjligheten att göra förlustavdrag under det första året inte utgör en selektiv fördel.

95. Tribunalen framhöll i punkt 118 i den överklagade domen att vissa anpassningar av en skatt, med beaktande av särskilda omständigheter, även om det inte framgår av referensskattesystemets karaktär i sig, med andra ord av referensskattesystemets syfte, inte får betraktas som en selektiv fördel om dessa bestämmelser inte strider mot syftet med skatten och inte är diskriminerande.

44 Uttryckligen enligt dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 70).

45 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster för tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018 COM(2018) 148 final.

96. Detta är även i linje med domstolens rättspraxis. I denna återkommer utgångspunkten att en åtgärd inte är selektiv om den är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer.[46] Den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av en åtgärd – i det aktuella målet förekomsten av ett underskott under det föregående året – kan dra nytta av densamma innebär inte i sig att den är selektiv.[47]

97. Tvärtom måste det – med utgångspunkt i rätt referenssystem – föreligga skillnader i behandlingen av företag som befinner sig i jämförbara situationer, vilka inte kan motiveras.[48] En åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem.[49] I detta sammanhang kan även rimliga skäl utanför skatterätten motivera en skillnad i behandlingen.[50]

1. Del av eller undantag från referenssystemet?

98. När det är fråga om en allmän skattelag medför framför allt fastställandet av referensramen (som ofta även kallas referenssystem) svårigheter, eftersom den berörda skatten ju införs först genom lagen som ska kontrolleras. Kommissionen anser att referenssystemet måste anses vara en omsättningsbaserad beskattning utan möjlighet att göra avdrag för förluster. Ungern och tribunalen anser däremot att den nya lagen i sig utgör referenssystemet. Detta utgörs således av en omsättningsbaserad skatt med möjlighet att göra förlustavdrag under det första år som den nya skatten tas ut.

99. I sistnämnda fall ska endast en prövning av den nationella skattelagens inre sammanhang genomföras (se om detta i detalj ovan punkt 53 och följande punkter). I förstnämnda fall skulle det i stället vara avgörande huruvida beskattningsbara företag som gått med förlust och sådana som inte gått med förlust befinner sig i jämförbara situationer, och om denna fråga besvaras jakande, huruvida den berörda medlemsstaten kan visa att detta undantag är motiverat. För att göra detta kan medlemsstaten – enligt kommissionens uppfattning – endast åberopa vissa skäl.

100. Det är emellertid inte möjligt att på ett tillräckligt klart sätt besvara frågan huruvida möjligheten att göra förlustavdrag ska anses som en del av skattesystemet eller som ett undantag från detta. Inom ramen för en vinstbaserad inkomstskattereglering förefaller det ostridigt att en möjlighet att göra förlustavdrag utgör en del av skattesystemet. När det däremot är fråga om en omsättningsbaserad

46 Se bland annat dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och följande punkter), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73), och dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

47 Se, för ett liknande resonemang, i synnerhet dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24), dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59), och dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

48 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58), se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 64 och 65), och dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43).

49 Dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

50 Se dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 och följande punkter), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 och följande punkter), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 och följande punkter) där det var fråga om skäl som grundades på miljö och fysisk planering i samband med en skatt som baserades på ytstorlek i detaljhandelslokaler.

skatt på inkomst anser kommissionen att det utan tvekan är fråga om ett undantag i systemet. Å andra sidan har den ungerska lagstiftaren tagit detta ”undantag” som utgångspunkt för det första årets beskattning enligt den omsättningsbaserade inkomstskatteregleringen. Det utgör således från första början en del av skattesystemet.

101. Syftet med den aktuella nationella regleringen är i slutändan att mildra effekterna av en omsättningsbaserad skatt på inkomst för företag som, trots hög omsättning under året då skatten infördes, hade förluster under det föregående räkenskapsåret och under det innevarande året ställs inför en ny vinstoberoende skatt. Detta är inget annat än en övergångsbestämmelse för att – vilket Ungern också gjort gällande – av proportionalitetsskäl mildra de särskilda effekterna av reklamskatten under det första året som den tas ut, i synnerhet eftersom reklamskatten infördes under det innevarande året.

102. Vid närmare granskning tar denna övergångsbestämmelse till och med viss hänsyn till kommissionens anmärkningar. I samband med den första grunden för överklagandet (progressiv skattesats) argumenterar kommissionen konsekvent för att en omsättningsbaserad skatt inte lämpar sig för att beskatta den ekonomiska förmågan hos beskattningsbara personer, eftersom även företag med hög omsättning kan ha låg vinst och trots detta måste betala skatt. I detta fall beaktades en bristande skatteförmåga under det föregående året på proportionell basis under det första året då skatten togs ut.

103. I slutändan innebär möjligheten att göra ett förlustavdrag som begränsas till det första året då skatten tas ut att det under en begränsad tid (det vill säga under en övergångsperiod) sker en samordning mellan två skattesystem, nämligen den vinstbaserade bolags- och inkomstskatten och den omsättningsbaserade (det vill säga vinstoberoende) reklamskatten. Jag har dock svårt att betrakta en lagstadgad samordningsbestämmelse mellan två skattesystem som ett undantag från ett referenssystem. Den utgör i stället en del av (det samordnade) referenssystemet.

104. En sådan samordningsbestämmelse existerar även i Ungerns bolagsskattesystem. Denna innebär att reklamskatten – vilket Ungern har framhållit – kan dras av från beskattningsunderlaget för bolagsskatten. Naturligtvis ”gynnar” detta endast företag som har gått med vinst. Det torde dock vara uppenbart att detta inte kan tolkas som ett undantag från bolagsskattesystemet, vilket behöver motiveras. Det framstår för mig som helt obegripligt varför något annat skulle gälla för en samordningsbestämmelse – även om den endast gäller under ett års tid – inom ramen för reklamskattesystemet. Till detta kommer även att syftet med möjligheten att göra förlustavdrag – vilket Ungern framhållit – är att utjämna den ”nackdel” som företag som gått med förlust lider genom att dessa i avsaknad av överskott inte kan dra av reklamskatten för att sänka vinsten som ska beskattas inom ramen för bolagsbeskattningen eller inkomstbeskattningen.

105. Eftersom svaret på frågan huruvida möjligheten att göra förlustavdrag ska anses vara en del av referenssystemet eller ett undantag från referenssystemet i avgörande grad beror på dels tolkningen av nationell rätt, dels vilken nivå man ska ta som utgångspunkt, bör omfattningen av prövningen av en selektiv fördel inte bero på denna klassificering. Tvärtom ska det ske en enhetlig prövning för att denna avgränsning ska kunna lämnas öppen.

2. Kontroll av samstämmighet även för undantag från referenssystemet

106. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen för allmänna bestämmelser inom en skattelag, med hänsyn till medlemsstaternas självbestämmande på skatteområdet, endast ska genomföra en koherensprövning i båda fallen (antingen det rör sig om en del av det nya referenssystemet som inrättats eller om ett undantag inom referenssystemet). Allmänna differentieringar som utan åtskillnad

tillämpas på alla [51] och som endast omfattar beskattningsbara personer som uppfyller villkoren [52] och som sker inom ramen för ett skattesystem som är konsekvent, kan nämligen i normalfallet inte utgöra en selektiv fördel. [53] I detta avseende utgör allmänna differentieringar i nationell skattelagstiftning selektiva åtgärder endast om de med hänsyn till lagstiftningens målsättning saknar rationell grund, det vill säga om de inte kan rättfärdigas.

107. Enligt dessa mildare kriterier kan en selektiv fördel endast anses föreligga om, för det första, den aktuella åtgärden (här möjligheten att göra förlustavdrag) inför åtskillnader mellan ekonomiska aktörer som inte är skäliga. Det är till exempel fallet om de beskattningsbara personerna uppenbart i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation, med hänsyn till målsättningen som medlemsstaten har haft för att införa skattebestämmelserna. [54]

108. Även om denna förutsättning är uppfylld följer det för det andra av fast rättspraxis att den förmånliga behandlingen inte får vara motiverad av systemets natur eller allmänna syften. Det blir i synnerhet relevant om en skatterättslig bestämmelse är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för nämnda skattesystem, [55] som, vid kontrollen av systemets inre sammanhang, endast måste vara rimliga, vilket följer av medlemsstaternas självständighet på skatteområdet. Dessutom kan även rimliga skäl utanför skatterätten motivera en skillnad i behandling, vilket exempelvis gjordes i målet ANGED, av skäl som grundades på miljö och fysisk planering i samband med en skatt som baserades på ytstorlek i detaljhandelslokaler. [56]

109. I slutändan genomförde tribunalen en sådan kontroll av systemets inre sammanhang. Tribunalen undersökte på ett korrekt sätt huruvida regleringen är diskriminerande eller om den kan förklaras av skattesystemet (och således inte strider mot målsättningen med den berörda skatten). Eftersom förekomsten av förluster under det föregående beskattningsåret är ett objektivt kriterium, och företag som gått med förlust och företag som gått med vinst under det föregående året befinner sig i olika situationer med avseende på förmågan att betala en ytterligare skatt som tas ut oberoende av deras vinst, har tribunalen i punkt 122 i den överklagade domen dragit den riktiga slutsatsen att det inte är fråga om en selektiv fördel.

110. Kommissionen har försökt härleda en diskriminerande effekt endast från den omständigheten att det vid tidpunkten då lagen antogs i mitten av 2014 redan stod klart vilka företag som hade förluster år 2013. Jag övertygas emellertid inte av detta argument. För det första förutsätter detta att motsvarande skattedeklarationer måste ha lämnats in senast vid denna tidpunkt i Ungern, vilket beror

51 Se, i detta avseende, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och följande punkter), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73), och dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

52 Se, i detta avseende, bland annat dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

53 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punkt 150).

54 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54), dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 49 och 58), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35), dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

55 Se dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 65 och 69); se, i detta avseende, bland andra dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkterna 42 och 43), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145), dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42), och dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).

56 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 och följande punkter), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 och följande punkter), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 och följande punkter).

på nationella bestämmelser om skatteförfarandet som domstolen inte har kännedom om. För det andra måste lagstiftaren i sådana fall redan ha känt till dessa siffror, vilket framstår som osannolikt. Det har inte framkommit något under förfarandet som tyder på att avsikten med denna bestämmelse har varit att ”gynna” vissa företag.

111. Jag övertygas inte heller av kommissionens argument att förlustavdrag inte är förenligt med en vinstoberoende omsättningsbaserad skatt. En övergångsbestämmelse som av proportionalitetsskäl mildrar de särskilda effekterna av den vinstoberoende reklamskatten under det första året som skatten tas ut är inte oförenlig med denna skatt. Som jag redan visat (se ovan punkt 103 och följande punkter) är det fråga om en skälig samordning mellan två beskattningssystem under en övergångsperiod.

112. Om man – som kommissionen gjort – på grundval av omständigheten att förlustavdrag endast kan göras det första beskattningsåret då reklamskatten började tillämpas och inte för de efterföljande beskattningsåren drar slutsatsen att det är fråga om en diskriminerande bestämmelse, bortser man från syftet med en övergångsbestämmelse. En sådan är *till sin natur* begränsad till en viss tidsperiod. För övrigt konstaterade tribunalen i punkt 123 i den överklagade domen med rätta att periodiseringsprincipen som gäller på skatterättens område inte på något sätt hindrar införandet av olika bestämmelser för olika beskattningsperioder. De situationer som föreligger i olika beskattningsperioder är således inte jämförbara med varandra i detta avseende.

113. Jag blir inte heller övertygad av kommissionens uppfattning att företag som redovisat en vinst och företag som redovisat en förlust under det föregående året i alla hänseenden befinner sig i jämförbara situationer med avseende på reklamskatten. Målsättningen med den progressivt utformade reklamskatten är – som jag visat ovan i punkt 55 och följande punkter – en viss omfördelning av skattebördan beroende på ekonomisk förmåga, som fastställs på grundval av omsättningen. Den ungerska lagstiftarens antagande att företag som gått med förlust under det föregående året på grund av sämre likviditet och mindre ekonomiska reserver påverkas mer av en vinstoberoende skatt än företag som gått med vinst under det föregående året framstår som realistiskt. De befinner sig utifrån medlemsstatens synvinkel – som i förevarande fall inte är uppenbart felaktig – i faktiskt och rättsligt hänseende inte i en jämförbar situation.

3. Alternativt: huruvida möjligheten att göra förlustavdrag är motiverad

114. Dessutom vore en särbehandling motiverad med hänsyn till skillnaderna i de båda personkretsarnas utgångslägen under det första året då reklamskatten tas ut.

115. Avgörande är – såsom domstolen underströk i domen World Duty Free[57] – endast prövningen av den aktuella särbehandlingen med avseende på lagstiftningens målsättning. Härvid ska inte endast de mål som uttryckligen anges i den nationella lagen beaktas, utan även de mål som man genom tolkning kan fastställa att den nationella lagen har.[58] I annat fall skulle endast lagstiftningstekniken bli relevant. Statliga ingripanden ska bedömas, enligt reglerna för statligt stöd, utifrån deras verkningar och oberoende av vilken teknik som använts.[59]

57 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 54, 67 och 74).

58 Detta anges även i dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 45); för ett annat resonemang, se dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkterna 52, 59 och 61) – trots att en tanke om beskattning av ekonomisk förmåga låg till grund för skatten, har domstolen endast prövat de kriterier utanför skatterättens område som uttryckligen omnämns i ingressen, nämligen fysisk planering och miljöskydd.

59 Dom av den 28 juni 2018, Andres (Heitkamp BauHolding i konkurs)/kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 47), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 40), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 35), och dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89).

116. Målet att mildra effekterna av den nya vinstoberoende skatten på företag för företag som inte gått med vinst under det föregående året är objektivt motiverat i förhållande till målen som eftersträvas med reklamskatten. Frågan huruvida detta är ett syfte som hör till skatterätten eller som ligger utanför skatterätten kan dock lämnas öppen, eftersom det – som jag visat ovan i punkt 88 och följande punkter – saknar betydelse. Detta mildrar effekterna av en ytterligare skatt för företag som redovisat en förlust det föregående året. Därmed tar lagstiftaren hänsyn till beskattningsbara företags lägre förmåga att betala en ytterligare skatt som tas ut oberoende av deras vinst.

4. Slutsats

117. Möjligheten att göra förlustavdrag under det första året som skatten tas ut är rimlig och inte godtycklig. Den skillnad i behandlingen av företag som sker i samband med detta under det första året som reklamskatten tas ut utgör således inte en selektiv fördel. I detta avseende har tribunalen inte gjort en felaktig rättstillämpning. Därför ska kommissionens överklagande ogillas även såvitt avser den andra grunden.

VI. Rättegångskostnader

118. Enligt artikel 184.2 i domstolens rättegångsregler ska domstolen besluta om rättegångskostnaderna när överklagandet ogillas. Enligt artikel 138.1 i rättegångsreglerna, som enligt artikel 184.1 ska tillämpas i mål om överklagande, ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna om detta har yrkats. Då kommissionen har tappat målet ska den förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

119. Enligt artikel 184.1 jämförd med artikel 140.1 ska Republiken Polen i egenskap av intervenient bära sina egna rättegångskostnader.

VII. Förslag till avgörande

120. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska meddela följande dom:

1. Europeiska kommissionens överklagande ogillas.

2. Europeiska kommissionen ska bära sina rättegångskostnader och ersätta Ungerns rättegångskostnader.

3. Republiken Polen ska bära sina rättegångskostnader.