



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 5. september 2013¹

Sag C-385/12

**Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Székesfehérvári Törvényszék (Ungarn))

»Afgiftslovgivning — etableringsfrihed — artikel 401 i direktiv 2006/112/EF — national afgift på visse økonomiske sektors detailhandelsvirksomhed — progressiv afgiftssats ved omsætningsrelateret beskatningsgrundlag — sammenligning af virksomheder forbundet i en koncern og i et franchisesystem«

I – Indledning

1. På grund af den finansielle og økonomiske krise i de seneste år griber medlemsstaterne atter i højere grad til en traditionel indtægtskilde, nemlig opkrævning af skatter og afgifter. Dette sker ikke kun i form af en forhøjelse af satserne for allerede eksisterende afgifter. Der er derudover også indført nye typer afgifter.
2. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører en sådan ny type afgift. For at dække statens øgede finansielle behov opkrævede Ungarn i en begrænset periode en afgift, som var fastsat på grundlag af visse virksomheders omsætning, men var forbundet med en progressiv afgiftssats, som er usædvanlig for en sådan afgift.
3. Det er naturligvis ingen overraskelse, at der rejses kritik af en ny afgift. Domstolen skal imidlertid i den foreliggende sag behandle det spørgsmål, om kritikken også er berettiget med hensyn til spørgsmålet, om en sådan afgift er forenelig med EU-retten. I den henseende har afgiftspligtige personer navnlig anført, at afgiften fordrejer konkurrencen til skade for udenlandske virksomheder på grund af den progressive afgiftssats. Det skal undersøges, hvorvidt sådanne konkurrencefordrejninger kun fremkalder tvivlsomme økonomiske virkninger, eller om de derudover også er uforenelige med EU-retten.

¹ — Originalsprog: tysk.

I – Retsforskrifter

4. Ved lov nr. XCIV 2010 om den særlige afgift, der påhviler visse sektorer (herefter »lov nr. XCIV 2010«), blev der i Ungarn indført en afgift bl.a. på visse økonomiske sektors detailhandelsvirksomhed (herefter »særafgift«). Loven trådte i kraft den 4. december 2010 og omfattede med tilbagevirkende kraft en afgiftspligtig persons virksomhed i hele kalenderåret 2010 samt i en efterfølgende begrænset periode.

5. Beskatningsgrundlaget for denne afgift udgøres af den afgiftspligtiges nettoomsætning i et skatteår. Afgiftssatsen er afhængig af beskatningsgrundlagets størrelse. Op til en omsætning på 500 mio. HUF (ca. 1,7 mio. EUR) udgør afgiftssatsen 0%, og derefter stiger den i tre trin fra 0,1% til 0,4% og endelig til 2,5% fra en omsætning på 100 mia. HUF (ca. 333 mio. EUR). På grund af at afgiftssatsen er inddelt i trin, opkræves der ingen afgift op til en bestemt omsætning. I tilfælde af at der opkræves en afgift, er den gennemsnitlige afgiftssats og dermed den procentuelle afgiftsbelastning desto højere, jo højere omsætningen er.

6. I henhold til artikel 7 i lov nr. XCIV 2010 beregnes afgiften for forbundne virksomheder som omhandlet i den ungarske selskabsskatteret på en sådan måde, at afgiftssatsen først anvendes på summen af alle de forbundne afgiftspligtige virksomheders omsætning. Hver enkelt afgiftspligtige virksomheds afgift fremkommer derefter på grundlag af den pågældendes andel af summen af alle de forbundne afgiftspligtige virksomheders omsætning. I henhold til den ungarske selskabsskatteret, der skal anvendes i denne forbindelse, anses for forbundne virksomheder bl.a. afgiftspligtige, hvor den ene udøver bestemmende indflydelse over den anden.

II – Hovedsagen og retsforhandlingerne ved Domstolen

7. Det ungarske selskab Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (herefter »Hervis«) sælger sportsartikler og er dermed omfattet af særafgiften.

8. Hervis er som omhandlet i artikel 7 i lov nr. XCIV 2010 forbundet med et moderselskab med hjemsted i Republikken Østrig, som enten selv eller via andre forbundne virksomheder har en omsætning i Ungarn, navnlig inden for detailhandel med fødevarer, som ligeledes er omfattet af særafgiften. Da koncernens samlede omsætning tages i betragtning ved anvendelsen af afgiftssatsen, bliver den gennemsnitlige afgiftssats for Hervis væsentlig højere, end hvis kun selskabets egen omsætning lå til grund for beregningen af afgiften.

9. Hervis har anfægtet beskatningen for 2010 med den begrundelse, at opkrævningen af særafgiften er i strid med forskellige EU-retlige bestemmelser. Afgiften medfører nemlig forskelsbehandling af virksomheder med udenlandske ejere i forhold til virksomheder med ungarske ejere samt af enkeltvirksomheder i forhold til virksomheder, der drives i form af et franchisenet. Netop inden for detailhandel med fødevarer driver selskaber med ungarske ejere således virksomhed i et franchisesystem og undgår derfor en sammenlægning af omsætningen i forbindelse med særafgiften, da kun hver enkelt franchisetagers omsætning er relevant for beregningen af afgiften.

10. Székesfehérvári Törvényszék (retten i Székesfehérvári), som nu behandler en af Hervis anlagt sag, har på baggrund af det ovenstående i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med traktatbestemmelserne vedrørende princippet om det grundlæggende forbud mod forskelsbehandling (artikel 18 TEUF og artikel 26 TEUF), princippet om den frie etableringsret (artikel 49 TEUF), ligebehandlingsprincippet (artikel 54 TEUF), princippet om ligestilling vedrørende kapitalanbringelser i selskaber som defineret i artikel 54 [TEUF] (artikel 55 TEUF), princippet om fri

udveksling af tjenesteydelser (artikel 56 TEUF), princippet om frie kapitalbevægelser (artikel 63 TEUF og 65 TEUF) og princippet om forbud mod diskriminerende interne afgifter (artikel 110 TEUF), at afgiftspligtige personer, der udøver detailhandel fra forretninger, skal betale en særlig afgift, hvis deres årlige nettoomsætning overstiger 500 mio. HUF?»

11. Under sagen for Domstolen har Hervis, Ungarn, Republikken Østrig og Kommissionen indgivet skriftlige indlæg og deltaget i den mundtlige forhandling den 18. juni 2013.

III – Retlig vurdering

A – Formaliteten med hensyn til anmodningen om præjudiciel afgørelse

12. Det skal indledningsvis undersøges, om anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, hvilket Ungarn har rejst tvivl om.

13. Ungarn har gjort gældende, at det i strid med kravene i retspraksis ikke forklares i forelæggelsesafgørelsen, hvorfor den forelæggende ret finder, at en fortolkning af de i det præjudicielle spørgsmål nævnte EU-retlige bestemmelser er nødvendig. Det forklares navnlig ikke, på hvilken måde den ungarske særavgift har en diskriminerende virkning.

14. Ifølge Domstolens faste praksis skal den nationale ret i sin forelæggelsesafgørelse fastlægge de faktiske omstændigheder og de regler, som er baggrunden for dens præjudicielle spørgsmål, eller i alt fald forklare de faktiske forhold, som ligger til grund for disse spørgsmål. Desuden skal forelæggelsesafgørelsen angive grundene til, at den nationale ret har fundet fortolkningen af EU-retten nødvendig, og retten skal angive den forbindelse, som efter rettens opfattelse består mellem de EU-retlige bestemmelser og den nationale lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen².

15. Disse krav har to formål. For det første skal det herved sikres, at Domstolen kan give den nationale ret en brugbar fortolkning af EU-retten. For det andet skal et minimum af forklaringer gøre det muligt for medlemsstaterne og de øvrige berørte parter i en procedure i henhold til artikel 267 TEUF at fremsætte relevante bemærkninger. Da de berørte parter kun får tilsendt forelæggelsesafgørelsen, skal denne indeholde alle oplysninger, som er nødvendige, for at parterne kan afgive bemærkninger i henhold til artikel 23 i statuten for Den Europæiske Unions Domstol³.

16. Det er ganske vist i realiteten tvivlsomt, om den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse i sig selv opfylder kravene om et minimum af forklaringer. Den forelæggende ret har således navnlig ikke givet en fuldstændig forklaring på, hvilke retlige og faktiske omstændigheder den forskelsbehandling, som Hervis har gjort gældende i hovedsagen, er baseret på. Der mangler ikke kun oplysninger vedrørende artikel 7 i lov nr. XCIV 2010, men også om Hervis' integration i en koncernstruktur samt om beskatningen af virksomheder med inden- og udenlandske ejere og af virksomheder, der opererer inden for eller uden for et franchisesystem.

17. Indholdet af en forelæggelsesafgørelse kan imidlertid under visse omstændigheder suppleres af yderligere informationskilder, uden at de mål, der er forbundet med de formelle krav til en forelæggelsesafgørelse, påvirkes på afgørende vis.

2 — Jf. dom af 21.12.2011, sag C-242/10, Enel Produzione, ECLI:EU:C:2011:861, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis. Disse krav reguleres nu også i artikel 94 i Domstolens procesreglement af 25.9.2012 (EUT L 265, s. 1), som dog ikke finder anvendelse i den foreliggende sag.

3 — Jf. dom af 27.11.2012, sag C-370/12, Pringle, præmis 84 f. og den deri nævnte retspraksis.

18. Således kan navnlig de berørte parter skriftlige indlæg gøre det muligt for Domstolen at give en brugbar fortolkning af EU-retten⁴. I den foreliggende sag blev den forelæggende rets oplysninger i retlig og faktisk henseende i tilstrækkeligt omfang suppleret af de skriftlige indlæg fra Hervis og Ungarn.

19. Derudover var det i den foreliggende sag også muligt for de øvrige berørte parter at fremsætte relevante bemærkninger vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse. Dette bekræftes først og fremmest af, at Republikken Østrig og Kommissionen har fremsat relevante bemærkninger med deres skriftlige indlæg⁵. Desuden har de retsspørgsmål, der er relevante i den foreliggende sag, til dels allerede været genstand for en offentlig diskussion, navnlig i form af parlamentariske forespørgsler samt svar fra Kommissionen⁶. Da der desuden har fundet en mundtlig forhandling sted i den foreliggende sag, har de øvrige berørte parter senest efter at have fået kendskab til de skriftlige indlæg, der er indgivet under sagen for Domstolen, endelig også været i stand til at fremsætte relevante bemærkninger under den mundtlige forhandling⁷.

20. Den præjudicielle anmodning kan således antages til realitetsbehandling.

B – Svar på det præjudicielle spørgsmål

21. Den forelæggende ret ønsker oplyst, om det er foreneligt med forskellige bestemmelser i TEUF, at afgiftspligtige skal betale den ungarske særavgift, hvis deres årlige nettoomsætning overstiger 500 mio. HUF.

22. Hervis og Republikken Østrig har anført, at det præjudicielle spørgsmål ikke blev stillet tilstrækkeligt differentieret, og har foreslået, at det omformuleres. Af spørgsmålet fremgår navnlig ikke afgiftens særlige karakter, der medfører forskelsbehandling af detailvirksomheder med udenlandske ejere på grund af afgiftssatsens stærke progression og den forskellige behandling af franchise- og filialsystemer.

23. Det er imidlertid ikke nødvendigt at omformulere det præjudicielle spørgsmål. I forbindelse med fortolkningen af EU-retten skal der tages behørigt hensyn til de faktiske virkninger af opkrævningen af særavgiften, som Hervis og Republikken Østrig har henvist til.

24. Foruden de bestemmelser, der er nævnt i det præjudicielle spørgsmål, bør Domstolen imidlertid også behandle betydningen af artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem⁸ (herefter »momsdirektivet«) for den foreliggende sag for at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar⁹. I denne bestemmelse behandles nemlig specielt spørgsmålet, om afgifter på omsætningen er forenelige med EU-retten¹⁰.

25. Jeg vil imidlertid først behandle de primærretlige bestemmelser, som den forelæggende ret har nævnt.

4 — Jf. i denne retning dom af 3.3.1994, sag C-316/93, Vaneetveld, Sml. I, s. 763, præmis 14.

5 — Jf. i denne retning dom af 21.9.1999, forenede sager C-115/97 - C-117/97, Brentjens', Sml. I, s. 6025, præmis 40, og af 10.3.2009, sag C-345/06, Heinrich, Sml. I, s. 1659, præmis 35.

6 — Jf. navnlig parlamentarisk forespørgsel af 20.12.2010, E-010535/2010, af 2.2.2011, E-000576/2011, og af 19.1.2012, O-000009/2012, samt Kommissionens svar af 15.3.2011 på forespørgsel E-000576/11 og E-000955/11.

7 — Jf. i denne retning Brentjens'-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 5, præmis 42, og dom af 11.4.2000, forenede sager C-51/96 og C-191/97, Deliège, Sml. I, s. 2549, præmis 38.

8 — EUT L 347, s. 1.

9 — Jf. vedrørende Domstolens beføjelse i denne henseende dom af 20.3.1986, sag 35/85, Tissier, Sml. s. 1207, præmis 9, og af 30.5.2013, sag C-342/12, Worten, præmis 30.

10 — Jf. i denne henseende også Kommissionens svar af 15.3.2011 på forespørgsel E-000576/11 og E-000955/11, ifølge hvilket Kommissionen på grundlag af en tilsvarende klage tidligere har behandlet muligheden for, at særavgiften er i strid med momsdirektivets artikel 401.

1. Forbuddet mod afgiftsmæssig forskelsbehandling for varer

26. Indledningsvis skal det undersøges, om forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 110 TEUF forbyder opkrævningen af særavgiften. I henhold til denne bestemmelse må en medlemsstat ikke direkte eller indirekte pålægge varer fra andre medlemsstater interne afgifter, som er højere end de afgifter, der pålægges lignende indenlandske varer.

27. Da også blot indirekte afgifter på varer er omfattet, henhører ikke kun afgifter, som pålægges en vare som sådan, under denne bestemmelse. Tværtimod finder artikel 110 TEUF også anvendelse i forbindelse med afgifter, der pålægges en varerelateret aktivitet, i det omfang de umiddelbart virker tilbage på varernes pris¹¹.

28. Det er ganske vist absolut muligt, at særavgiften har virket direkte tilbage på varernes pris på grund af det omsætningsrelaterede beskatningsgrundlag, for så vidt som den ikke blev opkrævet med tilbagevirkende kraft for kalenderåret 2010. En afgift er imidlertid kun i strid med artikel 110, stk. 1, TEUF, hvis den – i det mindste indirekte¹² – beregnes forskelligt for indførte og for lignende indenlandske varer, hvorved den indførte vare i det mindste i visse tilfælde pålægges en højere afgift¹³. I den foreliggende sag fremgår det imidlertid ikke, at varer fra andre medlemsstater pålægges en højere afgift end indenlandske varer som følge af særavgiften. Selv hvis virksomheder med udenlandske ejere nemlig blev pålagt en højere afgift end virksomheder med indenlandske ejere, fremgår det ikke, at de virksomheder med udenlandske ejere, der er berørt i den foreliggende sag, også fortrinsvis sælger varer af udenlandsk oprindelse.

29. Artikel 110 TEUF er derfor ikke til hinder for en særavgift som den, som den forelæggende ret har beskrevet.

2. Etableringsretten

30. Det skal endvidere undersøges, om artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, er til hinder for opkrævningen af den ungarske særavgift. I henhold hertil er det forbudt for medlemsstaterne at indføre restriktioner, som hindrer et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, i frit at etablere sig i en anden medlemsstat. Etableringsfriheden indebærer i henhold til artikel 49, stk. 2, TEUF også udøvelsen af erhvervsvirksomhed.

31. I den foreliggende sag kunne opkrævningen af særavgiften på ulovlig vis begrænse Hervis' moderselskabs frie etablering i Ungarn. I dette tilfælde kunne Hervis også påberåbe sig sit moderselskabs etableringsret for at forhindre, at selskabet selv pålægges en særavgift, som er i strid med EU-retten¹⁴.

11 — Jf. dom af 8.11.2007, sag C-221/06, Stadtgemeinde Frohnleiten og Gemeindebetriebe Frohnleiten, Sml. I, s. 9643, præmis 43, og af 17.7.2008, sag C-206/06, Essent Netwerk Noord m.fl., Sml. I, s. 5497, præmis 44, begge vedrørende artikel 90 EF.

12 — Jf. dom af 9.5.1985, sag 112/84, Humblot, Sml. s. 1367, præmis 14, vedrørende EØF-traktatens artikel 95; jf. i denne retning også dom af 17.9.1987, sag 433/85, Feldain, Sml. s. 3521, præmis 16, og af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1363, præmis 28, vedrørende EØF-traktatens artikel 95.

13 — Dommen i sagen Stadtgemeinde Frohnleiten og Gemeindebetriebe Frohnleiten, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis, vedrørende artikel 90 EF.

14 — Jf. i denne retning dom af 12.4.1994, sag C-1/93, Halliburton Services, Sml. I, s. 1137.

a) Forskelsbehandling

32. Etableringsfriheden forbyder principielt enhver forskelsbehandling på grundlag af et selskabs hjemsted¹⁵. Der foreligger forskelsbehandling, når der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer¹⁶. Derfor forbyder artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF, skattemæssig forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende og hjemmehørende selskaber, såfremt disse selskaber befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation i forhold til den pågældende nationale lovgivning¹⁷.

33. Umiddelbart synes ungarske afgiftspligtige selskaber som Hervis ikke at blive behandlet ulige på grundlag af deres moderselskabs hjemsted som følge af bestemmelserne om særavgiften. Betingelserne for opkrævningen heraf sonderer nemlig ikke med hensyn til et moderselskabs hjemsted. Den ungarske lov nr. XCIV 2010 behandler rent formelt ikke indenlandske selskabers datterselskaber anderledes end datterselskaber af selskaber, som har hjemsted i en anden medlemsstat.

34. Artikel 49 TEUF forbyder imidlertid også enhver indirekte eller skjult forskelsbehandling på grundlag af et selskabs hjemsted. Med hensyn til skjult forskelsbehandling er der tale om anvendelsen af et andet sondringskriterium end et selskabs hjemsted, som imidlertid reelt fører til samme diskriminerende resultat¹⁸.

35. Hervis, Republikken Østrig og Kommissionen har fremført forskellige oplysninger, hvoraf der angiveligt fremgår skjult forskelsbehandling af udenlandske selskabers virksomhed i Ungarn. Disse vedrører en påstået forskellig behandling af afgiftspligtige med udenlandske og indenlandske ejere på grund af organisationen i filial- og franchisesystemer samt tilknytningen til en koncernstruktur eller et franchisesystem. Parterne har i den forbindelse kun til dels selv taget stilling til bestemmelserne i lov nr. XCIV 2010 og i stedet hovedsagelig diskuteret de praktiske økonomiske konsekvenser af særavgiften for forskellige distributionssystemer.

36. Afgørende for, om der kan antages at foreligge skjult forskelsbehandling, er imidlertid alene de kriterier, i henhold til hvilke bestemmelserne om særavgiften differentierer. I disse bestemmelser behandles filial- og franchisesystemer som sådanne ikke forskelligt, men forskellige afgiftsmæssige resultater er for så vidt følgen af en bestemmelse, der differentierer på grundlag af størrelsen af en afgiftspligtigs omsætning og sammenlægger omsætningen i forbindelse med alle den pågældendes transaktioner. I overensstemmelse med sondringskriterierne i lov nr. XCIV 2010, hvoraf de af parterne fremførte oplysninger følger, vil jeg derfor nedenfor undersøge kriterierne om størrelsen af en afgiftspligtigs omsætning [under ii)], forbundne afgiftspligtige [under iii)] og det handelsled, hvor omsætningen finder sted [under iv)], med hensyn til en eventuel skjult forskelsbehandling.

i) Betingelser for skjult forskelsbehandling

37. Indledningsvis skal de præcise betingelser for skjult forskelsbehandling imidlertid præciseres. Af Domstolens hidtidige praksis vedrørende etableringsfriheden fremgår det nemlig ikke med sikkerhed, hvornår et andet sondringskriterium end et selskabs hjemsted reelt fører til samme diskriminerende resultat.

15 — Jf. dom af 22.12.2008, sag C-282/07, Truck Center, Sml. I, s. 10767, præmis 32, og af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis.

16 — Jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 46, og af 2.4.2009, sag C-459/07, Elshani, Sml. I, s. 2759, præmis 36.

17 — Jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 46, og Truck Center-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 36.

18 — Jf. bl.a. dom af 5.12.1989, sag C-3/88, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 4035, præmis 8, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 14, af 8.7.1999, sag C-254/97, Baxter m.fl., Sml. I, s. 4809, præmis 10, af 25.1.2007, sag C-329/05, Meindl, Sml. I, s. 1107, præmis 21, og af 1.6.2010, forenede sager C-570/07 og C-571/07, Blanco Pérez og Chao Gómez, Sml. I, s. 4629, præmis 117 f.

38. For det første rejser der sig det spørgsmål, hvor stærk korrelationen mellem det valgte sondringskriterium og et selskabs hjemsted skal være for at kunne antage, at der foreligger en ulige behandling på grundlag af hjemstedet. Domstolen har i denne forbindelse hidtil taget udgangspunkt såvel i en overensstemmelse i de fleste tilfælde¹⁹ som i, at det blot i højere grad er ikke-hjemmehørende, der berøres²⁰, eller taler endog om, at de blot risikerer at blive stillet ringere²¹. Det kan indtil videre kun konstateres, at der ikke kan kræves en 100% overensstemmelse mellem kriteriet og selskabets hjemsted²².

39. For det andet er ikke kun den grad af korrelation, der er nødvendig ifølge retspraksis, usikker, men også spørgsmålet, om denne korrelation skal følge af sondringskriteriets art²³, eller om den kan være baseret på snarere tilfældige faktiske forhold²⁴. En sammenhæng mellem et sondringskriteriums art og et selskabs hjemsted ville forudsætte, at et sådant kriterium typisk har korrelation til et selskabs hjemsted. For en snarere tilfældig faktisk sammenhæng er det derimod tilstrækkeligt, at en sådan korrelation faktisk foreligger i en konkret situation. Denne indfaldsvinkel indebærer, at skjult forskelsbehandling igen kan bortfalde med en ændring af en konkret situation, der til enhver tid er mulig.

40. Jeg foreslår, at Domstolen anvender strenge kriterier, når den antager, at der foreligger skjult forskelsbehandling. Skjult forskelsbehandling bør nemlig ikke medføre en udvidelse af, hvornår der foreligger forskelsbehandling, men blot omfatte tilfælde, som rent formelt betragtet ikke udgør forskelsbehandling, men virker som en sådan.

41. Korrelationen mellem sondringskriteriet og selskabets hjemsted skal derfor for det første kunne konstateres i de allerfleste tilfælde. Det er således ikke tilstrækkeligt, at ikke-hjemmehørende i højere grad berøres.

42. For det andet er det imidlertid ingen farbar vej generelt at begrænse den skjulte forskelsbehandling til tilfælde, hvor korrelationen følger af sondringskriteriets art og ikke kun er baseret på snarere tilfældige faktiske forhold.

43. Korrelationen mellem et sondringskriterium og et selskabs hjemsted har nemlig altid sit grundlag i de faktiske forhold. Dette gælder også for det klassiske sondringskriterium for skjult forskelsbehandling på grundlag af nationalitet, nemlig en fysisk persons bopæl²⁵. Korrelationen mellem bopæl og nationalitet følger derfor kun af arten af sondringskriteriet bopæl, fordi der på grundlag af de konkrete faktiske forhold i en medlemsstat i langt overvejende grad bor borgere med den pågældende nationalitet. Hvorvidt dette følger af karakteren eller arten af en sammenhæng mellem bopæl og nationalitet, kan imidlertid ikke vurderes uafhængigt af de konkrete faktiske forhold med hensyn til EU-borgernes mobilitet og betydningen af en statsborgers rettigheder. Disse ændres imidlertid, således at den ulige behandling, der generelt følger af sondringskriteriets art, i sidste instans også i denne forbindelse beror på de konkrete faktiske forhold.

19 — Jf. dom af 7.7.1988, sag 143/87, Stanton og L'Étoile 1905, Sml. s. 3877, præmis 9, Commerzbank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 15, dommen i sagen Baxter m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 13, og dom af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 32; jf. også Bergandi-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 28, vedrørende EØF-traktatens artikel 95, og dom af 26.10.2010, sag C-97/09, Schmelz, Sml. I, s. 10465, præmis 48, vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser.

20 — Jf. dommen i sagen Blanco Pérez og Chao Gómez, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 119.

21 — Jf. Talotta-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 32, samt dommen i sagen Blanco Pérez og Chao Gómez, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 119; jf. også dom af 8.5.1990, sag C-175/88, Biehl, Sml. I, s. 1779, præmis 14, vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed.

22 — Jf. i denne retning dom af 28.6.2012, sag C-172/11, Erny, præmis 41, vedrørende arbejdskraftens frie bevægelighed.

23 — Jf. dommen i sagen Baxter m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 13, og dommen i sagen Blanco Pérez og Chao Gómez, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 119.

24 — Jf. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 9; jf. også Humblot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 14, vedrørende EØF-traktatens artikel 95.

25 — Jf. Schumacker-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 28.

44. Det er heller ikke til hinder for at tage udgangspunkt i de konkrete faktiske forhold, at en national bestemmelse, som ved sin udstedelse EU-retligt set var uproblematisk, på grund af en ændring af disse forhold pludselig medfører forskelsbehandling. Med hensyn til det indre markeds krav er det nemlig kun relevant, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden, men derimod ikke, om den historiske nationale lovgiver kan kritiseres i denne henseende.

45. Derfor kan en rent faktisk, snarere tilfældig sammenhæng mellem sondringskriteriet og et selskabs hjemsted også medføre en ulige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber.

46. Der foreligger derfor en skjult ulige behandling på grundlag af et selskabs hjemsted, når det sondringskriterium, der er valgt i den nationale bestemmelse, på grundlag af de konkrete faktiske forhold i de allerfleste tilfælde har korrelation til et selskabs udenlandske hjemsted.

47. Det er imidlertid en betingelse for at antage, at der foreligger skjult forskelsbehandling, at der foruden den skjulte ulige behandling foreligger en objektivt sammenlignelig situation for de grupper, der er differentieret på grundlag af kriteriet²⁶. Det undersøges dermed, om en konstateret ulige behandling beror på forskellige situationer, og en forskelsbehandling dermed er udelukket²⁷. Denne yderligere betingelse forhindrer også, at medlemsstaterne fratages muligheden for at foreskrive sagligt berettigede differentieringer i deres bestemmelser, blot fordi sondringskriteriet – undertiden også tilfældigt – har korrelation til et selskabs hjemsted.

ii) Kriteriet om størrelsen af en afgiftspligtigs omsætning

48. På denne baggrund skal det nu først undersøges, om kriteriet om størrelsen af en afgiftspligtigs omsætning, som i forbindelse med den ungarske særavgift anvendes til at fastsætte afgiftssatsen, udgør skjult forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber.

49. Ifølge bestemmelserne om særavgiften stiger afgiftssatsen trinvis, alt efter omsætningens størrelse. Dette medfører, at virksomheder med høj omsætning som følge af særavgiften behandles dårligere end virksomheder med lav omsætning med hensyn til den afgiftssats, der skal anvendes. Denne bestemmelse medfører også, at afgiftspligtige, som har mange butikker i et filialsystem, som regel skal betale en højere gennemsnitlig afgiftssats på deres omsætning end afgiftspligtige, som kun har en enkelt butik, f.eks. franchisetagere.

– Ulige behandling

50. En betingelse for at kunne antage, at der er tale om skjult forskelsbehandling, er først og fremmest, at der foreligger en skjult ulige behandling af afgiftspligtige, alt efter deres moderselskabs hjemsted. Der foreligger angiveligt skjult ulige behandling af ikke-hjemmehørende og hjemmehørende selskaber, når afgiftspligtige med høj omsætning i de allerfleste tilfælde drives af ikke-hjemmehørende, mens afgiftspligtige med lav omsætning derimod drives af hjemmehørende.

51. Denne konstatering forekommer mig ikke åbenbar. Virksomheder med høj omsætning vil ganske vist normalt være mere tilbøjelige til at operere ud over de nationale grænser i det indre marked, og der er derfor muligvis også en vis sandsynlighed for, at sådanne virksomheder også tilstræber og opnår en høj omsætning i den anden medlemsstat. Virksomheder med høj omsætning kan imidlertid lige så vel drives af hjemmehørende.

52. Det tilkommer derfor den forelæggende ret at undersøge, om der lige så vel forelå skjult ulige behandling på grundlag af de faktiske forhold i Ungarn i det omtvistede år.

26 — Jf. punkt 32 ovenfor.

27 — Jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, nævnt ovenfor i fodnote 16, præmis 46.

53. De oplysninger, som Hervis har fremlagt for levnedsmiddelbranchen, er ikke tilstrækkelige til en sådan antagelse. De kan ganske vist anvendes til at dokumentere, at de afgiftspligtige virksomheder med udenlandske ejere i levnedsmiddelsektoren er organiseret i filialsystemer, mens store levnedsmiddelkæder, som har indenlandske ejere, drives i franchisesystemer. Disse oplysninger vedrører imidlertid kun en del af anvendelsesområdet for særavgiften og navnlig ikke den branche, som Hervis selv driver virksomhed i. En skjult ulige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skal imidlertid principielt konstateres for bestemmelsen som helhed og kan ikke kun begrænses til en bestemt del af reguleringsområdet.

54. Hvorvidt sammenlægningen af Hervis' og dets moderselskabs omsætning i levnedsmiddelsektoren udgør skjult ulige behandling, er i øvrigt ikke afgørende for spørgsmålet, om kriteriet om omsætningens størrelse er forenelig med EU-retten, men skal undersøges inden for rammerne af vurderingen af kriteriet om hensyntagen til forbundne virksomheder²⁸.

55. Med forbehold af andre konstateringer fra den forelæggende ret fremgår det derfor ikke af de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, at den omstændighed, at særavgiftens sats er baseret på omsætningens størrelse, udgør skjult ulige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende.

– Objektivt sammenlignelig situation

56. Hvis den forelæggende ret alligevel skulle fastslå, at der foreligger skjult ulige behandling, skal det endvidere undersøges, om afgiftspligtige med høj omsætning og afgiftspligtige med lav omsætning befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation med hensyn til den ungarske særavgift.

57. Kommissionen vil med hensyn til den forskellige behandling af filial- og franchisesystemer kun udelukke en objektivt sammenlignelig situation, når den forskellige behandling svarer til en forskellig afgiftsmæssig ydeevne. En højere sats for særavgiften, der følger af sammenlægningen af omsætningen i integrerede detailvirksomheders filialer, repræsenterer imidlertid ikke en højere ydeevne i sådanne virksomheder. En højere ydeevne følger kun af et højere overskud, hvor ikke kun omsætning, men også omkostninger tages i betragtning.

58. Det bemærkes indledningsvis, at den forskellige behandling af afgiftspligtige med høj omsætning og afgiftspligtige med lav omsætning netop er i overensstemmelse med arten af en afgift, som beregnes på grundlag af omsætningen. En ulige behandling foreligger nemlig også, når en sådan afgift kun opkræves med en ensartet afgiftssats. Afgiftspligtige med høj omsætning betaler nemlig altid en absolut højere afgift end afgiftspligtige med lav omsætning.

59. I den foreliggende sag rejser der sig imidlertid derudover det spørgsmål, om afgiftspligtige med høj omsætning og afgiftspligtige med lav omsætning befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation med hensyn til afgiftssatsens størrelse. Det skal med andre ord afklares, om en forskellig omsætning ud fra lighedsaspekter med rette medfører, at der anvendes forskellige afgiftssatser. I sidste instans drejer det sig i den forbindelse om at vurdere, om der findes noget, der begrundet den forskellige behandling. En sådan vurdering foretages normalt i forbindelse med undersøgelsen af en begrundelse²⁹.

60. Uafhængigt af spørgsmålet om den dogmatiske klassificering af en sådan vurdering deler jeg imidlertid Kommissionens opfattelse, at en afgiftspligtigs forskellige ydeevne principielt kan berettige, at der anvendes forskellige afgiftssatser.

28 — Jf. punkt 64 ff. nedenfor.

29 — Jf. i denne henseende også mit forslag til afgørelse af 19.7.2012, der gav anledning til dom af 21.2.2013, sag C-123/11, A, punkt 40 f.

61. Afgiftssatsens progression udgør en anerkendt differentiering i bestemmelserne om direkte indtægtsbeskatning, dvs. i forbindelse med skatter, der beregnes på grundlag af overskuddet. I modsætning til Kommissionen vil jeg imidlertid ikke på forhånd udelukke, at progression også kan være berettiget i forbindelse med en afgift, der er relateret til omsætningen. Omsætningens størrelse kan nemlig udgøre en generaliserende indikator for den afgiftsmæssige ydeevne, f.eks. fordi høje overskud slet ikke er mulige uden høj omsætning, eller fordi indtægterne fra en yderligere omsætning (marginalindtægter) stiger på grund af faldende faste omkostninger pr. enhed.

62. Om forskelle i omsætning dermed berettiger, at der anvendes forskellige afgiftssatser, kan imidlertid i sidste instans ikke afklares, uden at det vurderes, om afgiftssatsens progression er forholdsmæssig. I den forbindelse skulle den forelæggende ret fastslå og foretage en afvejning af en række faktiske omstændigheder. Det skulle navnlig afklares, hvordan alle afgiftspligtiges gennemsnitlige beskatning er fordelt under hensyntagen til den afgiftssats, der skal anvendes på satsens forskellige trin, og hvordan grænsemarginerne for de afgiftspligtiges omsætning typisk udvikler sig.

63. Uafhængigt af, om afgiftspligtige med høj omsætning og afgiftspligtige med lav omsætning dermed befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation med hensyn til afgiftssatsens størrelse, er imidlertid – da der ikke kan ses at foreligge ulige behandling af ikke-hjemmehørende selskaber³⁰ – kriteriet om størrelsen af den afgiftspligtiges omsætning ikke et sondringskriterium, som kan begrunde skjult forskelsbehandling af ikke-hjemmehørende selskaber.

iii) Kriteriet om forbundne afgiftspligtige

64. Det skal endvidere undersøges, om forskellig behandling af afgiftspligtige, som er forbundet med andre afgiftspligtige på en bestemt måde, udgør skjult forskelsbehandling på grundlag af et selskabs hjemsted.

65. Den ungarske særavgift differentierer i forbindelse med den afgiftssats, der skal anvendes, nemlig ikke kun på grundlag af den afgiftspligtiges omsætning. Under visse omstændigheder sammenlægges de forskellige afgiftspligtiges omsætning endog for at fastsætte afgiftssatsen. Dette sker ganske vist i forbindelse med afgiftspligtige, der er forbundet i en koncern, men ikke i forbindelse med afgiftspligtige, der er forbundet med andre afgiftspligtige i et franchisesystem. Da Hervis indgår i en koncernstruktur, som bl.a. også har omsætning i levnedsmiddelsektoren i Ungarn, bliver afgiftssatsen for dette selskab højere end for afgiftspligtige, som kun indgår i et franchisesystem.

66. Sondringskriteriet består i den foreliggende sag således i den måde, hvorpå en afgiftspligtig, enten et datterselskab eller en franchisetager, er forbundet til en virksomhed, som udøver indflydelse over en afgiftspligtigs virksomhedsdrift. I det ene tilfælde er den pågældende virksomhed den afgiftspligtiges bestemmende ejer, i det andet tilfælde har den pågældende virksomhed under visse omstændigheder vidtgående rettigheder på grundlag af en franchiseaftale.

67. Den forelæggende ret skal på grundlag af de faktiske forhold allerførst fastslå, at der foreligger skjult ulige behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende virksomheder. Dette ville være tilfældet, hvis en afgiftspligtigs integration i en koncernstruktur i det omtvistede år i de allerfleste tilfælde havde korrelation til moderselskabets udenlandske hjemsted.

30 — Jf. punkt 48 ff. ovenfor.

68. Dernæst rejser der sig det spørgsmål, om afgiftspligtige, der indgår i en koncernstruktur, og afgiftspligtige, der indgår i et franchisesystem, befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation. Det afgørende i denne henseende er, om et datterselskabs tilknytning til moderselskabet er objektivt sammenlignelig med en franchisetagers tilknytning til franchisegiveren med hensyn til beregningen af særafgiften på grundlag af omsætningen.

69. Koncernstrukturer og franchisesystemer kan imidlertid ikke sammenlignes i forbindelse med det foreliggende tilfælde, hvor et moderselskab udøver bestemmende indflydelse over et datterselskab. På grund af denne bestemmende indflydelse skal datterselskabets omsætning nemlig henføres til moderselskabet. Det kontrollerende moderselskab kan nemlig i vid udstrækning bestemme, om det vil gennemføre transaktioner selv eller via et datterselskab, der kan kontrolleres. Det samme er imidlertid ikke muligt for franchisegivere på grund af deres franchisetagers retlige og økonomiske selvstændighed.

70. Afgiftspligtige, der indgår i et franchisesystem, og afgiftspligtige, der indgår i en koncernstruktur, befinder sig derfor ikke i en objektivt sammenlignelig situation efter kriteriet om beregning af den ungarske særafgift på grundlag af omsætningen.

71. Sondringskriteriet om forbundne afgiftspligtige kan derfor ikke føre til den antagelse, at der foreligger skjult forskelsbehandling.

iv) Kriteriet om det handelsled, hvor omsætningen finder sted

72. Endelig skal det undersøges, om beskatningen af kun det sidste handelsled udgør skjult forskelsbehandling af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat.

73. I henhold til bestemmelserne om særafgiften beskattes nemlig kun detailhandel fra forretninger, men ikke engroshandel i det foregående handelsled. Denne differentiering er grunden til, at afgiftspligtige med filialer behandles afgiftsmæssigt forskelligt i forhold til et helt system af franchisegivere og franchisetagere, fordi franchisegiverens omsætning overhovedet ikke beskattes.

74. Denne forskel er kernen i navnlig Hervis' klage, hvorefter der i levnedsmiddelbranchen, som Hervis er forbundet med via sit moderselskab med hensyn til særafgiften, sker ulige behandling af virksomheder med udenlandske og indenlandske ejere.

75. Også i denne henseende skal den foreliggende ret for at antage, at der foreligger skjult ulige behandling, først fastslå, om ikke-hjemmehørende i Ungarn i de allerfleste tilfælde opererer med et filialsystem, mens hjemmehørende driver et franchisesystem direkte eller indirekte som franchisegivere.

76. Såfremt dette fastslås, skal det undersøges, om virksomheder, der driver et filialsystem, og franchisegivere befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation med hensyn til den ungarske særafgift.

77. I denne henseende har Hervis og Republikken Østrig anført, at det ungarske franchisesystem næppe adskiller sig fra integrerede detailvirksomheder med filialer. Dette gælder navnlig med hensyn til en ensartet fremgangsmåde i forbindelse med markedsføring, indkøb af varer, prissætning, salg fremme og elektronisk databehandling.

78. For at vurdere, om der foreligger en objektivt sammenlignelig situation, er det imidlertid ikke afgørende, om de grupper, der skal sammenlignes, er sammenlignelige ud fra nogle eller mange aspekter. Det afgørende er derimod, om de befinder sig i en sammenlignelig situation med hensyn til den nationale bestemmelse.

79. Dette er imidlertid ikke tilfældet i forbindelse med franchisegivere og virksomheder, der opererer med et filialsystem. For så vidt som franchisegivere nemlig ikke er omfattet af særafgiften, gennemfører de netop ingen transaktioner over for endelige forbrugere, men kun over for deres franchisetagere. De kan derfor snarere sammenlignes med grossister eller producenter, hvis tjenester også virksomheder, der driver et filialsystem, gør brug af, og som heller ikke er omfattet af særafgiften. Hvis man ligeledes undergiver franchisegiveres omsætning særafgiften, vil det medføre dobbeltbeskatning af produkter, idet der vil blive opkrævet afgift både i franchisegiverleddet og i franchisetagerleddet. Virksomheder, der driver et filialsystem, vil derimod ikke blive udsat for en sammenlignelig dobbeltbeskatning.

80. Sondringskriteriet om det handelsled, hvor omsætningen finder sted, fører derfor heller ikke til den antagelse, at der foreligger skjult forskelsbehandling.

v) Foreløbig konklusion

81. Bestemmelserne om den ungarske særafgift indeholder således ingen bestemmelse, som åbent eller skjult medfører forskelsbehandling af selskaber med hensyn til deres etableringsfrihed på grundlag af deres udenlandske hjemsted.

b) Restriktion, der ikke medfører forskelsbehandling

82. Ifølge fast retspraksis skal, foruden forskelsbehandling, alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre interessant, betragtes som begrænsninger for denne frihed³¹.

83. Som jeg imidlertid allerede har anført tidligere, er det på skatteretsområdet ikke muligt at foretage en undersøgelse på grundlag af dette kriterium, da alle nationale afgifter i modsat fald altid skal undersøges i henhold til EU-retten³².

84. Denne indfaldsvinkel deles ikke kun af Domstolen i dens praksis, da den på skatteretsområdet endnu ikke har undersøgt en restriktion, der ikke medfører forskelsbehandling. Skatterettens særstilling med hensyn til anvendelse af de grundlæggende friheder finder derudover også støtte i traktaterne. En lang række bestemmelser i TEUF vedrørende lovgivningen i Unionen fastsætter således for skatteretsområdet øgede formelle betingelser³³ og fremhæver således medlemsstaternes skattesuverænitet.

c) Foreløbig konklusion

85. Det kan derfor konstateres, at Hervis' moderselskab ifølge de oplysninger, der er fremlagt for Domstolen, som følge af opkrævningen af særafgiften ikke på ulovlig vis er begrænset i frit at etablere sig i Ungarn.

31 — Jf. Truck Center-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 33, dommen i sagen Blanco Pérez og Chao Gómez, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 53, samt dom af 6.9.2012, sag C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., præmis 33 og den deri nævnte retspraksis.

32 — Jf. mit forslag til afgørelse af 21.12.2011, der gav anledning til dom af 18.10.2012, sag C-498/10, X, ECLI:EU:C:2012:635, punkt 28.

33 — Jf. vedrørende lovgivningen om det indre marked artikel 114, stk. 2, og artikel 115, vedrørende industripolitikken artikel 173, stk. 3, andet afsnit, vedrørende miljøpolitikken artikel 192, stk. 2, første afsnit, litra a), og vedrørende energipolitikken artikel 194, stk. 3, TEUF.

3. Den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser

86. Da etableringsretten for Hervis' kontrollerende moderselskab er berørt i den foreliggende sag, træder de frie kapitalbevægelser³⁴ tilbage i forhold hertil, hvilket også procesdeltagerne med rette har anført. Uafhængigt af konkurrenceforholdet mellem den frie udveksling af tjenesteydelser og etableringsfriheden er den frie udveksling af tjenesteydelser efter min opfattelse endvidere ikke berørt i den foreliggende sag, da genstanden for Hervis' virksomhed er salg af varer.

4. Det generelle forbud mod forskelsbehandling

87. Da det generelle forbud mod forskelsbehandling på grundlag af nationalitet på etableringsrettens område kommer til udtryk i den nuværende artikel 49 TEUF³⁵, finder artikel 18 TEUF på grund af specialitetsreglen ikke anvendelse i den foreliggende sag.

5. Lovligheden af omsætningsafgifter i henhold til momsdirektivet

88. Afslutningsvis vil jeg behandle betydningen af momsdirektivets artikel 401 for spørgsmålet, om det er foreneligt med EU-retten at opkræve den foreliggende særavgift.

89. I henhold til denne bestemmelse er momsdirektivet ikke til hinder for, at medlemsstaterne opkræver skatter og afgifter, der *ikke* har karakter af omsætningsafgift. Heraf følger imidlertid, at det er forbudt for medlemsstaterne at opkræve skatter og afgifter, der har en sådan karakter³⁶.

90. I den foreliggende sag rejser der sig faktisk det spørgsmål, om den ungarske særavgift, der beregnes på grundlag af omsætningen, har karakter af omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401 og dermed er forbudt i henhold til EU-retten. Særavgiften medfører nemlig på grund af sin progressive afgiftssats en betydelig konkurrencefordrejning mellem virksomheder med høj omsætning og virksomheder med lav omsætning. Denne konkurrencefordrejning udgør imidlertid ikke, som det fremgår, en grænseoverskridende forskelsbehandling³⁷, således at de grundlæggende friheder ikke er til hinder for særavgiften. I EU-retten sigter imidlertid principielt ikke kun statsstøttereglerne, men også – specielt med hensyn til omsætningsafgifter – reglerne i det fælles momssystem mod at forhindre sådanne konkurrencefordrejninger.

91. Jeg er klar over, at den forelæggende ret ikke har stillet et spørgsmål vedrørende fortolkningen af momsdirektivets artikel 401, og at parterne heller ikke har fremsat bemærkninger for Domstolen i forbindelse med dette spørgsmål. Dette kan ikke undre, når det tages i betragtning, at det ifølge Domstolens faste praksis er udelukket, at momsdirektivets nuværende artikel 401 tilsidesættes, når den nationale afgift blot savner ét af momsens fire væsentlige kendetegn³⁸. Blandt disse fire væsentlige kendetegn hører, at afgiften opkræves generelt, fastsættes på grundlag af prisen og opkræves i hvert

34 — Jf. i denne henseende dom af 13.11.2012, sag C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 91 og 94.

35 — Jf. dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 39.

36 — Jf. dom af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denavit og Poulsen Trading, Sml. I, s. 2217, præmis 10 og den deri nævnte retspraksis, og af 17.9.1997, sag C-347/95, UCAL, Sml. I, s. 4911, præmis 32.

37 — Jf. punkt 48 ff. ovenfor.

38 — Jf. bl.a. dom af 9.3.2000, sag C-437/97, EKW og Wein & Co, Sml. I, s. 1157, præmis 23, af 19.9.2002, sag C-101/00, Tulliasiamies og Siilin, Sml. I, s. 7487, præmis 105, af 3.10.2006, sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. I, s. 9373, præmis 27 f., og af 11.10.2007, forenede sager C-283/06 og C-312/06, KÖGÁZ m.fl., Sml. I, s. 8463, præmis 36; jf. i samme retning allerede dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 10.

produktions- og handelsled, samt at der er fradrag for indgående afgift, således at afgiften i hvert omsætningsled kun pålægges merværdien, og at afgiften i sidste instans bæres af den endelige forbruger³⁹. Den ungarske særavgift har imidlertid åbenbart hverken det tredje eller det fjerde kendetegn, da den udelukkende opkræves i detailhandelsledet.

92. Alligevel vil jeg behandle betydningen af momsdirektivets artikel 401 for den foreliggende sag, da jeg for det første er af den opfattelse, at de abstrakte betingelser for en anvendelse af denne bestemmelse bør korrigeres for at sikre den effektive virkning af denne bestemmelse [jf. afsnit a)]. For det andet er det efter Domstolens eventuelle korrigerende af disse betingelser tvivlsomt, om den ungarske særavgift er forenelig med momsdirektivets artikel 401 [jf. afsnit b) og c)].

a) Formålet med momsdirektivets artikel 401

93. Formålet med forbuddet mod at opkræve afgifter, der har karakter af omsætningsafgift, kan forklares på følgende måde: Unionens fælles momssystem skal erstatte de forskellige omsætningsafgifter, der tidligere var gældende i de forskellige medlemsstater⁴⁰. Som det fremgår af fjerde og ottende betragtning til direktiv 67/227/EØF⁴¹, blev der tidligere i de fleste medlemsstater opkrævet omsætningsafgifter i form af et kumulativt flerledsavgiftssystem, dvs. ikke i form af moms. Med det fælles momssystem skal omsætningsafgifter i Unionen nu erstattes af en bestemt form for omsætningsafgift, dvs. den gældende moms.

94. Det fælles momssystem harmoniserer derfor ikke momsområdet, men det mere vidtgående omsætningsafgiftsområde, idet det fastsætter en bestemt slags omsætningsafgift – den gældende moms – som bindende. Det ville naturligvis være i strid med denne harmonisering, hvis medlemsstaterne foruden det fælles momssystem havde andre omsætningsafgifter, uanset hvilken slags det måtte være.

95. Allerede på denne baggrund er den indfaldsvinkel, der hidtil er lagt til grund i retspraksis, for snæver, hvorefter en national afgift kun hindres af forbuddet i momsdirektivets artikel 401 mod at opkræve en *omsætningsafgift*, når denne afgift har *momsens* væsentligste kendetegn⁴². Generaladvokat Léger har allerede henvist til, at Domstolens indfaldsvinkel i denne henseende paradoksalt nok gav medlemsstaterne mulighed for at genindføre et kumulativt flerledsavgiftssystem, som det fælles momssystem netop har til formål at afskaffe⁴³. Et kumulativt flerledsavgiftssystem har netop ikke de væsentlige kendetegn for moms, da det ikke giver fradragsmulighed for indgående afgift.

96. Hertil kommer, at en national afgift ifølge Domstolens faste praksis har karakter af omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401 og dermed er forbudt i henhold til EU-retten, hvis den bringer det fælles momssystems funktion i fare⁴⁴. Denne funktion beror imidlertid netop på, at en bestemt form for omsætningsafgift – nemlig den gældende moms – skal sørge for lige konkurrencevilkår i alle medlemsstater. Som det fremgår af fjerde betragtning til momsdirektivet, er det nemlig formålet med indførelsen af det fælles momssystem, at der i medlemsstaterne findes lovgivning om omsætningsafgifter, der ikke fordrejer konkurrencevilkårene, og som ikke hindrer den frie bevægelighed for varer og ydelser. Det er i den forbindelse nødvendigt i videst muligt omfang at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på nationalt plan og på EU-plan.

39 — Jf. bl.a. dom af 8.6.1999, forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. I, s. 3319, præmis 21, dommen i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 28, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 37.

40 — Jf. dommen i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 23, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 31.

41 — Rådets første direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

42 — Jf. dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis.

43 — Jf. generaladvokat Légers forslag til afgørelse af 13.3.1997 i sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. 1997 I, s. 5053, punkt 42.

44 — Jf. dommen i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 23-25, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 31 og 34; jf. dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3764, præmis 16.

97. Domstolen har følgelig krævet i sine seneste relevante afgørelser, at der ved sammenligning af en national afgift med momsens kendetegn skal lægges særlig vægt på kravet om, at det til enhver tid skal sikres, at det fælles momssystem er neutralt⁴⁵. Det er imidlertid et åbent spørgsmål, hvorfor kun en afgift, der har momsens væsentlige kendetegn, kan bringe det fælles momssystems funktion i fare ved at fordreje konkurrencevilkårene. Som generaladvokat Stix-Hackl allerede med rette har konstateret, er den afgift, som vil forstyrre det fælles momssystem mest, en afgift, som både besidder momsens væsentlige kendetegn og kendetegn, som strider imod momsen⁴⁶.

98. Imod den snævre indfaldsvinkel, der er lagt til grund i retspraksis, taler således ikke kun ordlyden af momsdirektivets artikel 401, der ikke tager udgangspunkt i momsens karakter, men derimod i karakteren af en herfra forskellig omsætningsafgift. Frem for alt fratager den snævre fortolkning af denne bestemmelse dens effektive virkning, fordi den giver mulighed for at opkræve nationale omsætningsafgifter, der – som f.eks. en omsætningsafgift efter det kumulative flerledsaftssystem – bringer det fælles momssystems funktion i fare ved at fordreje konkurrencevilkårene.

99. Et holdepunkt for en mere vidtgående fortolkning af momsdirektivets artikel 401 findes i retspraksis, for så vidt som den på en vis måde altid har ladet det stå åbent, om ikke også andre afgifter end dem, der har de væsentlige kendetegn for moms, kunne være forbudt i henhold til EU-retten. Domstolen kan nemlig stadig forstås således, at *under alle omstændigheder* er en afgift, der har momsens væsentligste kendetegn, uforenelig med momsdirektivets nuværende artikel 401⁴⁷. Det kan derfor ikke udelukkes, at også andre afgifter ligeledes kan være uforenelige hermed⁴⁸.

100. Det forekommer mig derfor klart, at forbuddet mod en afgift i henhold til momsdirektivets artikel 401 forudsætter, at en national afgift ikke har de væsentlige kendetegn for moms, men derimod for en omsætningsafgift. Derudover forbyder denne bestemmelse efter sit formål og i overensstemmelse med den hidtidige retspraksis kun afgifter, der bringer det fælles momssystems funktion i fare ved at fordreje konkurrencevilkårene på nationalt plan eller på EU-plan.

101. Jeg vil derfor nedenfor kort undersøge, hvilke konsekvenser det kan have for den foreliggende sag, hvis den indfaldsvinkel, der er lagt til grund i retspraksis, ændres på denne måde.

b) Væsentlige kendetegn for en omsætningsafgift

102. Det skal indledningsvis undersøges, om den ungarske særavgift har de væsentlige kendetegn for en omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401.

103. De væsentlige kendetegn for moms ifølge Domstolens praksis kan tages som udgangspunkt for bestemmelsen af de væsentlige kendetegn for en omsætningsafgift. Kendetegnene for moms indeholder nemlig allerede kendetegnene for overbegrebet omsætningsafgift samt endvidere momsens specielle kendetegn.

45 — Dommen i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 29, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 38.

46 — Generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse af 14.3.2006 i sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. 2006 I, s. 9373, punkt 36.

47 — Jf. i denne retning dommen i sagen Dansk Denkvit og Poulsen Trading, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 11, og dom af 26.6.1997, forenede sager C-370/95 - C-372/95, Careda m.fl., Sml. I, s. 3721, præmis 14, af 19.2.1998, sag C-318/96, SPAR, Sml. I, s. 785, præmis 22, samt dommen i sagen Pelzl m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 40, præmis 20, og i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 34 f.

48 — Jf. i den henseende dom af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. s. 2671, præmis 11, vedrørende det kumulative flerledsaftssystem, samt generaladvokat Albers forslag til afgørelse af 18.3.1999 i forenede sager C-338/97, C-344/97 og C-390/97, Pelzl m.fl., Sml. 1999 I, s. 3319, punkt 85.

i) Fradragsmulighed for indgående afgift og overvæltning

104. Indledningsvis kan det i lighed med generaladvokat Mischo og generaladvokat Stix-Hackl fastslås, at fradragsmuligheden for indgående afgift ikke kan høre blandt de væsentlige kendetegn for en omsætningsafgift⁴⁹. Netop dette kendetegn ville medføre, at medlemsstaterne ikke kunne forbydes at genindføre et kumulativt flerledsavgiftssystem, som det fælles moms-system netop har til formål at afskaffe.

105. Domstolens krav om, at afgiften skal kunne overvælttes på den endelige forbruger⁵⁰, hvilket altid beskrives som en konsekvens af fradraget for indgående afgift⁵¹, er heller ingen betingelse for at kunne antage, at den har karakter af omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401. Netop i et kumulativt flerledsavgiftssystem er der nemlig tvivl om, hvorvidt afgiften kan overvælttes, da der ikke er lige konkurrencevilkår. Kravet om, at afgiften skal kunne overvælttes, vil i øvrigt i sidste instans medføre, at netop afgifter, som i særlig grad fordrejer konkurrencen og derfor ikke kan overvælttes på grund af meget forskellige konkurrencevilkår for de afgiftspligtige, ikke vil være omfattet af forbuddet i momsdirektivets artikel 401.

ii) Opkrævning i hvert produktions- og handelsled

106. Kendetegnet i form af opkrævning i hvert produktions- og handelsled udgør heller ikke et væsentligt kendetegn for en omsætningsafgift⁵².

107. Dette har ikke kun Domstolen allerede fastslået i tidligere praksis⁵³. Derudover er etledssystemer ligeledes et alternativ til det gældende moms-system, da de ved anvendelse på transaktioner over for endelige forbrugere principielt fører til det samme afgiftsmæssige resultat.

iii) Beregning på grundlag af prisen

108. Kendetegnet i form af beregning på grundlag af prisen er egentlig det karakteristiske kendetegn for en omsætningsafgift. Kun hvis omsætningen tjener som beregningsgrundlag for afgiften selv, kan der overhovedet tales om en omsætningsafgift.

109. Det er imidlertid uden betydning, om beregningen foretages på grundlag af en enkelt transaktion eller summen af transaktioner i en bestemt periode som den ungarske særavgift i den foreliggende sag. Selv hvis en afgift beregnes på grundlag af den samlede omsætning i et år, påvirker den nemlig hver enkelt transaktion⁵⁴.

49 — Generaladvokat Mischos forslag til afgørelse af 27.4.1989 i forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink m.fl., Sml. 1989 s. 2671, punkt 50, og generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 46, punkt 110.

50 — Jf. bl.a. dommen i sagen Careda m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 47, præmis 14 f., og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 50 og 57.

51 — Jf. bl.a. dommen i sagen Pelzl m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 21, dommen i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 28, og dommen i sagen KÖGÁZ m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 37.

52 — Forslag til afgørelse i sagen Wisselink m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 49, punkt 50.

53 — Jf. dommen i sagen Wisselink m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 11 f.

54 — Forslag til afgørelse i sagen Pelzl m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 48, punkt 44 og 57; jf. også generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 17.3.2005 i sag C-475/03, Banca popolare di Cremona, Sml. 2006 I, s. 9373, punkt 46 ff., og generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse i sagen Banca popolare di Cremona, nævnt ovenfor i fodnote 46, punkt 79.

110. Domstolen har ganske vist i tidligere sager til dels afvist, at forbuddet finder anvendelse specielt på en afgift, der i lighed med den foreliggende særavgift kun pålægges visse grupper af virksomheder på grundlag af den samlede årlige omsætning⁵⁵. En sådan konstatering kan imidlertid også bero på den misforståelse, der til dels findes i retspraksis, hvorefter moms opkræves på grundlag af den i de enkelte led tilførte merværdi⁵⁶. Dette er imidlertid afgiftsteknisk set ikke tilfældet, da beskatningsgrundlaget i henhold til momsdirektivets artikel 73 skal omfatte den samlede modværdi.

111. Den ungarske særavgift opfylder derfor kendetegnet i form af beregning på grundlag af prisen.

iv) Generel opkrævning

112. Endelig hører kendetegnet i form af en generel opkrævning også blandt de væsentlige kendetegn for en omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401.

113. Dette følger umiddelbart af fortolkningen af momsdirektivets artikel 401. I bestemmelsen nævnes nemlig som eksempel på afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forskellige typer skatter og afgifter, som vedrører beskatning af visse ydelser såsom forsikringer, fast ejendom eller spil og væddemål. Sådanne specielle omsætningsafgifter er derfor også fortsat tilladt efter indførelsen af det fælles momssystem. Dermed er kun generelle omsætningsafgifter forbudt. Kun disse har også en rækkevidde, der kan bringe det fælles momssystems funktion i fare.

114. Som generelle omsætningsafgifter har Domstolen hidtil kun betragtet afgifter, der rammer samtlige økonomiske transaktioner i en medlemsstat⁵⁷.

115. Det skal imidlertid bemærkes, at selv den gældende moms slet ikke beskatter alle transaktioner. Navnlig momsdirektivets artikel 132 og 135 indeholder således en lang række afgiftsfritagelser for forskellige ydelser eller endog for hele brancher. For så vidt kan den generelle opkrævning af en afgift ikke forudsætte, at alle ydelser beskattes. En sådan fortolkning vil også fratage forbuddet i momsdirektivets artikel 401 ethvert praktisk relevant anvendelsesområde⁵⁸.

116. Navnlig i forbindelse med en afgift som den foreliggende, som kun opkræves i det sidste handelsled, kan det ikke kræves, at den omfatter alle typer transaktioner. Med hensyn til den generelle opkrævning af omsætningsafgift rejser der sig i forbindelse med en sådan afgift alene de spørgsmål, om den har generel karakter med hensyn til transaktionerne over for endelige forbrugere.

117. Uafhængigt af spørgsmålet, hvornår der i denne henseende kan antages at foreligge en generel opkrævning⁵⁹, mangler der i denne forbindelse i den foreliggende sag de nødvendige oplysninger vedrørende afgiftens anvendelsesområde. Den nationale ret har således kun henvist til, at særavgiften omfatter detailhandelsvirksomhed inden for visse nummererede sektorer i den i Ungarn gældende fælles nomenklatur for alle økonomiske aktiviteter. Hvor vidtrækkende beskatningen af transaktionerne over for endelige forbrugere er, fremgår imidlertid ikke heraf.

118. På grundlag af de foreliggende oplysninger kan det derfor ikke vurderes, om en afgift som den ungarske særavgift udgør en generel omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401.

55 — Jf. Rousseau Wilmot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 44, præmis 16, og dommen i sagen Pelzl m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 25; modsat dommen i sagen Dansk Denavit og Poulsen Trading, nævnt ovenfor i fodnote 36.

56 — Jf. dom af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 14, og af 16.12.1992, sag C-208/91, Beaulande, Sml. I, s. 6709, præmis 18.

57 — Beaulande-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 56, præmis 16, dom af 17.9.1997, sag C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais, Sml. I, s. 5053, præmis 17, samt dommen i sagen Tulliasiamies og Siilin, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 101; jf. også dommen i sagen EKW og Wein & Co, nævnt ovenfor i fodnote 38, præmis 24.

58 — Jf. i denne retning generaladvokat Saggios forslag til afgørelse af 1.7.1999 i sag C-437/97, EKW og Wein & Co, Sml. 2000 I, s. 1157, punkt 21.

59 — Jf. i denne henseende de forskellige løsningsforslag i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 19.3.1992 i sag C-347/90, Bozzi, Sml. 1992 I, s. 2947, punkt 14, og generaladvokat Albers forslag til afgørelse af 20.11.1997 i sag C-318/96, SPAR, Sml. 1998 I, s. 785, punkt 33.

c) Fordrejning af konkurrencevilkårene

119. Såfremt det fastslås, at den ungarske særavgift er en generel omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401, forudsætter et EU-retligt forbud fortsat, at denne afgift bringer det fælles momssystemets funktion i fare ved at fordreje konkurrencevilkårene på nationalt plan eller på EU-plan.

120. Dette må antages at være tilfældet i forbindelse med særavgiften. Salget af de samme produkter pålægges nemlig i sidste instans afgifter af forskellig størrelse, alt efter afgiftspligtig. Dette gælder imidlertid ikke med hensyn til opkrævningen af særavgiften med tilbagevirkende kraft, der ikke kunne fordreje konkurrencen på grund af det manglende kendskab hertil på tidspunktet for transaktionen.

121. På grund af den måde, hvorpå særavgiften opkræves, bliver produktions- og distributionskædens længde derudover atter af betydning for afgiftsopkrævningen, i strid med det grundlæggende princip i momsdirektivets artikel 1, stk. 2, første afsnit. Såfremt en grossist nemlig leverer til små detailhandlere, opkræves der ingen afgift på grundlag af særavgiftens trininddeling. Reduceres distributionskæden imidlertid med ét trin, ved at den tidligere grossist nu udøver virksomhed som stor detailhandler, opkræves der afgift på grund af satsens progression. Den forskellige behandling af filial- og franchisesystemer er også resultatet af denne opkrævning af særavgiften, som ikke er i overensstemmelse med de principper, der ligger til grund for det fælles momssystem⁶⁰.

122. Dermed vil den ungarske særavgift, på grund af at afgiftssatsen er inddelt i trin, principielt bringe det fælles momssystemets funktion i fare ved at fordreje konkurrencevilkårene på nationalt plan, navnlig med hensyn til beskatningens uafhængighed af produktions- og distributionskædens længde.

d) Foreløbig konklusion

123. På baggrund af de utilstrækkelige oplysninger i forelæggelsesafgørelsen med hensyn til særavgiftens generelle karakter og i betragtning af den omstændighed, at fortolkningen af momsdirektivets artikel 401 ikke hidtil synes at have spillet en rolle i hovedsagen, foreslår jeg ikke Domstolen at genåbne den mundtlige forhandling for at give parterne lejlighed til at fremsætte bemærkninger i denne henseende.

124. Det er efter min opfattelse mere hensigtsmæssigt i den foreliggende sag kun at afklare de spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet vedrørende primærretten, og i øvrigt kun at opfordre den forelæggende ret til at tage behørigt hensyn til momsdirektivets artikel 401. Såfremt den forelæggende ret på grundlag af Domstolens hidtidige praksis og de her anførte betragtninger ikke skulle anse det for udelukket, at den ungarske særavgift er i strid med momsdirektivets artikel 401, bør den atter forelægge en anmodning om præjudiciel afgørelse.

6. Konklusion

125. Det præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares således, at artikel 49 TEUF, som skal anvendes i den foreliggende sag, sammenholdt med artikel 54 TEUF, ikke er til hinder for opkrævningen af den ungarske særavgift, som den er beskrevet af den forelæggende ret. Den forelæggende ret skal imidlertid undersøge, om særavgiften er forenelig med momsdirektivets artikel 401.

60 — Jf. punkt 72 ff. ovenfor.

IV – Forslag til afgørelse

126. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at det af Székesfehérvári Törvényszék forelagte spørgsmål besvares på følgende måde:

»Artikel 49 TEUF, der skal anvendes i hovedsagen, sammenholdt med artikel 54 TEUF, er ikke til hinder for opkrævningen af en afgift som den, som den forelæggende ret har beskrevet. Den forelæggende ret skal imidlertid undersøge, om en sådan afgift er forenelig med artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.«