



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 13. juni 2019¹

Sag C-75/18

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.
mod
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság
(forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn))

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – støtte – momssystem – omsætningsbaseret afgift på telekommunikation – ringere behandling af udenlandske virksomheder som følge af afgiftssats med progressiv virkning – indirekte forskelsbehandling – begrundelse for en afgift med progressiv virkning på grundlag af omsætningen – ulovlig begunstiggelse af små virksomheder som følge af progressiv afgiftssats – karakter af omsætningsafgift som omhandlet i momsdirektivets artikel 401«

I. Indledning

1. I denne sag skal Domstolen tage stilling til spørgsmål vedrørende afgifts- og statsstøtterejerne, der samtidig er af særlig betydning for den omsætningsbaserede skat på digitale tjenester, som Europa-Kommissionen har fremsat forslag om². Spørgsmålet i den foreliggende sag er således også, om en beskatning af en virksomheds indtægter på grundlag af dennes omsætning i sig selv udgør en omsætningsafgift, eller om en sådan afgift er en direkte indkomstskat.

2. Derudover skal Domstolen på ny³ tage stilling til spørgsmålet om en indirekte forskelsbehandling som følge af en skatte- og afgiftsordning, hvis forskelsbehandling i dette tilfælde alene kan udledes af dens progressive sats. Endelig skal Domstolen behandle spørgsmålet om, hvorvidt en progressiv beskatning af økonomisk stærkere virksomheder desuden også udgør en uberettiget støtte til de andre virksomheder.

3. Den omfordelende virkning, der i reglen tilstræbes med en progressiv skattesats, fører i sig selv til, at økonomisk stærkere personer beskattes hårdere og dermed stilles ringere i forhold til økonomisk svagere personer. Eftersom økonomisk stærkere personer i højere grad er aktive på tværs af grænserne, kan dette anses for en indirekte forskelsbehandling af de pågældende, navnlig når progressionsforløbet målrettet anvendes med henblik på at omfatte de økonomisk stærkere udenlandske virksomheder.

1 – Originalsprog: tysk.

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

3 – Jf. f.eks. dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), af 26.4.2018, ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281), af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291), og af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Domstolen skal således tage stilling til, om en progressiv skattesats og et skattefrit grundbeløb⁴, der i mange medlemsstater har udviklet sig historisk, anses for at være en nødvendighed i en socialstat og derfor også anvendes ved indkomstbeskatningen i medlemsstaterne, er tilladt i henhold til EU-retten. Derudover danner en progressiv skattesats og et skattefrit grundbeløb også grundlaget for den skat på digitale tjenester, som der er planer om at indføre på EU-niveau, og sådanne skatter, der allerede er indført i forskellige medlemsstater.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 401 i direktiv 2006/112/EF⁵ (herefter momsdirektivet) har følgende ordlyd:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

B. National ret

6. Baggrunden for hovedsagen er Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (lov nr. XCIV af 2010 om en særavgift, som pålægges visse sektorer, herefter »særavgiftsloven«), hvorefter der i årene 2010 til 2012 gjaldt en omsætningsbaseret særavgift for virksomheder i visse sektorer.

7. Præambelen til særavgiftsloven har følgende ordlyd:

»I forbindelse med retableringen af budgetbalancen vedtager parlamentet følgende lov om indførelse af en særavgift, der påhviler de skattepligtige personer, hvis kapacitet til at bidrage til de offentlige byrder overstiger den almindelige skattepligt.«

8. Særavgiftslovens § 1 indeholder følgende forklarende bestemmelser:

»I denne lov forstås ved: [...]

2. telekommunikationsvirksomhed: ydelse af elektroniske kommunikationstjenester i henhold til az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [Lov [nr.] C af 2003 om elektronisk kommunikation] [...]

9. Særavgiftslovens § 2 har følgende ordlyd:

»Følgende pålægges afgift

- a) detailhandel fra forretninger,
- b) telekommunikationsvirksomhed

4 – En proportional skattesats kombineret med et skattefrit grundbeløb fører også til, at skatten har progressiv virkning. Den gennemsnitlige skattesats ved en proportional skat på 10% og et skattefrit grundbeløb på 10 000 er eksempelvis præcis 0% ved en indkomst på 10 000, præcis 5% ved en indkomst på 20 000 og præcis 9% ved en indkomst på 100 000.

5 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

c) energiforsyning.«

10. I særavgiftslovens § 3 defineres de skattepligtige personer, som pålægges afgiften, som følger:

»(1) Afgiftspligtige personer er juridiske personer, øvrige organisationer i den almindelige skattelovs forstand og selvstændige erhvervsdrivende, der udøver afgiftspligtig virksomhed; jf. § 2.

(2) Ikke-hjemmehørende organisationer og privatpersoner er også pligtige at betale afgift af de i § 2 omhandlede afgiftspligtige aktiviteter, når de på det nationale marked udøver disse aktiviteter gennem datterselskaber.«

11. Afgiftsgrundlaget udgøres i henhold til særavgiftslovens § 4, stk. 1,

»af de afgiftspligtige personers nettoomsætning fra de i § 2 omhandlede aktiviteter i løbet af skatteåret.«

12. Særavgiftens satsstruktur er progressiv. I henhold til særavgiftslovens § 5, litra b), er den sats, der anvendes

»for så vidt angår den i § 2, litra b), omhandlede virksomhed: 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. HUF, 4,5% for den del, der overstiger 500 mio. HUF, men som er mindre end 5 mia. HUF, og 6,5% for den del, der overstiger 5 mia. HUF [...]«

13. Lovens § 7 fastsætter de betingelser, hvorunder denne skat finder anvendelse på såkaldte forbundne virksomheder:

»Afgiften for afgiftspligtige personer, der anses for forbundne virksomheder som omhandlet i lov [nr. LXXXI af 1996] om selskabsskat og udbytteskat, skal fastlægges ved at sammenlægge nettoomsætningen fra de i § 2, litra a) og b), omhandlede aktiviteter, som udøves af afgiftspligtige personer, der er forbundne virksomheder, og det beløb, som opnås ved anvendelse af satsen i § 5 på denne sum, skal fordeles forholdsmæssigt imellem de afgiftspligtige personer i henhold til deres respektive nettoomsætning fra aktiviteter, som er omhandlet i § 2, litra a) og b), i forhold til samtlige forbundne afgiftspligtige personers samlede nettoomsætning fra aktiviteter, der er omhandlet i § 2, litra a) og b).«

III. Tvisten i hovedsagen

14. Sagsøgeren i hovedsagen, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (herefter »Vodafone«), er et aktieselskab efter ungarsk ret. Eneste aktionær er Vodafone Europe B.V., der er registreret i Nederlandene.

15. Sagsøgerens hovedvirksomhed udøves på telekommunikationsmarkedet. Ifølge den forelæggende ret var sagsøgeren i de omtvistede år den tredjestørste aktør på det ungarske telekommunikationsmarked.

16. I forbindelse med en efterfølgende kontrol hos sagsøgeren vedrørende perioden fra den 1. april 2011 til den 31. marts 2015 konstaterede afgiftsmyndigheden, at der forelå en afgiftsforskel i statens favør på 8 371 000 HUF og pålagde desuden sagsøgeren en afgiftsmæssig sanktion og en bøde. Efter at en påklage af denne afgørelse kun delvist blev taget til følge, anlagde sagsøgeren sag ved den forelæggende ret.

17. Den forelæggende ret er i tvivl om særavgiften, henset til det ungarske telekommunikationsmarkeds karakter. Denne består – ifølge den forelæggende ret – i, at »det i realiteten kun er omsætningen hos ungarsk ejede afgiftspligtige personer, der er underlagt det laveste afgiftsniveau, mens det kun er ungarske datterselskaber af udenlandske moderselskaber, der betaler afgiften i henhold til satsen for det højeste omsætningstrin, således at størstedelen af særavgiften, som betales af de afgiftspligtige personer, der er omfattet af det højeste omsætningstrin, bliver betalt på grundlag af netop dette højeste afgiftstrin«.

18. Den dokumentation, som Domstolen er blevet forelagt af Kommissionen og Ungarn, bekræfter imidlertid ikke fuldt ud dette udsagn fra den forelæggende ret. Ifølge denne dokumentation var der faktisk seks virksomheder, der ikke kontrolleres af udlændinge, ud af de 16 berørte virksomheder i det første år (2010), der er omfattet af den højeste afgiftssats. Andre statistikker viser, at det i al fald ikke udelukkende er udenlandsk ejede virksomheder, der er berørt. Statistikkerne viser ligeledes, at også virksomheder med udenlandske ejere er omfattet af den mellemste afgiftssats.

19. Den forelæggende ret har endvidere gjort opmærksom på, at Kommissionen i 2012 indledte en traktatbrudsprocedure mod Ungarn, der dog blev indstillet i 2013. Som årsag hertil angav Kommissionen, at særavgiften allerede var trådt ud af kraft og derfor ikke længere fandt anvendelse for 2013.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

20. Ved afgørelse af 23. november 2017, indgået til Domstolen den 6. februar 2018, har den forelæggende ret besluttet at foretage en præjudiciel forelæggelse i henhold til artikel 267 TEUF og har forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

- »1. Skal artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 107 TEUF og 108 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en foranstaltning i en medlemsstat, hvorved medlemsstatens lovgivning (lov om en særavgift på telekommunikation) medfører, at den faktiske afgiftsbyrde pålægges udenlandsk ejede afgiftspligtige personer? Er den nævnte virkning indirekte diskriminerende?
2. Er artikel 107 TEUF og 108 TEUF til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastlægger en afgiftspligt, der omfatter en progressiv afgiftssats på omsætningen? Er det indirekte diskriminerende, hvis dette medfører, at den faktiske afgifts øverste trin hovedsageligt gør sig gældende for udenlandsk ejede afgiftspligtige personer? Udgør denne virkning forbudt statsstøtte?
3. Skal momsdirektivets artikel 401 fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver anledning til en sondring mellem udenlandske og nationale afgiftspligtige personer? Anses den specifikke afgift for at have karakter af omsætningsafgift? Er der med andre ord tale om en afgift, der er forenelig eller uforenelig med momsdirektivet?«

21. I sagen for Domstolen har Vodafone, Ungarn, Republikken Polen, Den Tjekkiske Republik og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål. I retsmødet den 18. marts 2019 deltog de nævnte procesdeltagere, med undtagelse af Den Tjekkiske Republik, og Forbundsrepublikken Tyskland.

V. Retlig bedømmelse

22. Den foreliggende præjudicielle forelæggelse vedrører spørgsmålet, om den ungarske særavgiftslov er forenelig med EU-retten.

23. Spørgsmålet om foreneligheden med EU-retten er rejst på baggrund af særavgiftens konkrete struktur. Dels er beregningsgrundlaget for afgiften ikke de afgiftspligtige virksomheders overskud, men deres nettoomsætning. Dels er afgiftens struktur trinvist progressiv. Der sondres mellem tre forskellige trin, for hvilke der gælder tre forskellige afgiftssatser: en afgiftssats på 0% for den del af nettoomsætningen, der ikke overstiger 500 mio. HUF, en afgiftssats på 4,5% for den del, der overstiger 500 mio. HUF, men som er mindre end 5 mia. HUF, og en afgiftssats på 6,5% for den del, der overstiger 5 mia. HUF.

24. Den forelæggende ret har i den forbindelse rejst spørgsmålet, om en afgift af den beskrevne karakter er i strid med artikel 49 TEUF og 54 TEUF (afsnit B.), artikel 107 TEUF og 108 TEUF (afsnit C.) samt med momsdirektivets artikel 401 (afsnit A.). I denne sammenhæng er det hensigtsmæssigt at besvare det tredje præjudicielle spørgsmål først for indledningsvis at afklare karakteren af den foreliggende omsætningsbaserede afgift. Såfremt denne afgift allerede er omfattet af forbuddet i momsdirektivets artikel 401, er det under alle omstændigheder ikke nødvendigt at besvare de to andre spørgsmål.

A. Det tredje præjudicielle spørgsmål: tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 401

25. Momsdirektivets artikel 401 præciserer, at medlemsstaterne ikke er forhindret i at indføre nye afgifter, medmindre disse har karakter af omsætningsafgift. Den forelæggende ret ønsker i denne sammenhæng oplyst, om den omsætningsbaserede særavgift på telekommunikation skal anses for en afgift, der har karakter af omsætningsafgift. I så fald ville momsdirektivets artikel 401 være til hinder for, at Ungarn indførte denne afgift.

26. I Domstolens faste praksis understreges det, at momsdirektivets artikel 401 skal ses i den lovgivningsmæssige sammenhæng, hvori den indgår⁶.

27. Det fremgår af betragtningerne til Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter⁷, at harmoniseringen af lovgivningen om omsætningsafgifter skal danne grundlag for at etablere et fælles marked, hvor der hersker lige konkurrence, og som har de kendetegn, der svarer til et internt marked; med henblik herpå skal forskelle i beskattningen, som kan fordreje konkurrencen og hindre samhandelen, fjernes⁸. Med momsdirektivet⁹ blev der indført et sådant fælles merværdiafgiftssystem.

28. Det fælles momssystem bygger på det princip, at der på goder og tjenesteydelser til og med detailhandelsleddet skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet¹⁰. Som Domstolen har fremhævet, skal denne afgift i sidste instans kun bæres af den endelige forbruger¹¹.

6 – Dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 29 ff.), af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 18), og af 8.6.1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 og C-390/97, EU:C:1999:285, præmis 13-20).

7 – EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«.

8 – Dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 19).

9 – Først med Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftsystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14), senere med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1).

10 – Dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 21).

11 – Dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 22 in fine).

29. Målsætningen om lige afgiftsvilkår for samme transaktion, uanset i hvilken medlemsstat den finder sted, skal nås ved at indføre et fælles moms-system i stedet for de omsætningsafgifter, der gælder i de forskellige medlemsstater. I overensstemmelse hermed følger det af momsdirektivets artikel 401, at en medlemsstat kun må opretholde eller indføre skatter og afgifter på levering af goder, tjenesteydelser eller indførsler, såfremt de ikke har karakter af omsætningsafgift.

30. Domstolen har i denne forbindelse fastslået, at afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til momsen¹².

31. Ifølge Domstolens praksis har momsen fire væsentlige kendetegn: 1) Moms anvendes generelt på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, 2) den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer, 3) den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner, 4) en afgiftspligtig kan fra den afgift, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at afgiften i sidste instans bæres af forbrugeren¹³.

32. For det første omfatter den ungarske særavgift imidlertid ikke alle transaktioner, men kun specifikke transaktioner inden for telekommunikation. Dermed er den ingen (generel) omsætningsafgift i det første kriteriums forstand, men vil højst være en særlig punktafgift, som medlemsstaterne dog på nuværende tidspunkt kun er afskåret fra at anvende på de betingelser, der er fastsat i artikel 1, stk. 2 og 3, i direktiv 2008/118¹⁴.

33. For det andet tager særavgiften ikke sigte på en overvæltning på forbrugeren (fjerde kriterium). Sidstnævnte kriterium er ikke opfyldt alene af den grund, at en afgift er blevet indkalkuleret i prisen på varerne eller tjenesteydelserne. Dette er mere eller mindre altid tilfældet, når en virksomhed pålægges afgift. Derimod skal afgiften, hvis forbrugeren ikke er den afgiftspligtige person – som det er tilfældet med den i sagen omhandlede ungarske særavgift på telekommunikation – være udformet med henblik på konkret at blive overvæltet på forbrugeren.

34. Dette ville forudsætte, at afgiftsbeløbet – således som det er tilfældet med moms – ligger fast på det tidspunkt, hvor transaktionen udføres (dvs. på tidspunktet, hvor forbrugeren forsynes). Eftersom afgiften imidlertid først kan beregnes ved årets udgang og afhænger af årsomsætningen, ved den telekommunikationsvirksomhed, der leverer ydelsen, på tidspunktet for dens udførelse endnu slet ikke, om der i givet fald bliver en afgiftsbyrde, der skal overvæltet, og kender i al fald ikke dens præcise beløbsstørrelse¹⁵. Såfremt den nederste tærskelværdi ikke er nået ved årets udgang, er der f.eks. slet ingen afgift, der skal overvæltet på forbrugeren. På denne baggrund er der heller ikke tale om en afgift, *der tager sigte på overvæltning*.

12 – Dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 37), af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 26), af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl. (C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 32), og af 31.3.1992, Dansk Denavit og Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, præmis 11 og 14).

13 – Dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 28, af 8.6.1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 og C-390/97, EU:C:1999:285, præmis 21), og af 7.5.1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, præmis 12).

14 – Rådets direktiv af 16.12.2008 om den generelle ordning for punktafgifter og om ophævelse af direktiv 92/12/EØF (EUT 2009, L 9, s. 12).

15 – Om dette krav; jf. f.eks. dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 46 og 47), problematisk, når der ikke er sikkerhed for en overvæltning, og af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 33).

35. Endvidere følger det af udformningen af den ungarske særavgift på telekommunikation, at virksomhederne skal beskattes direkte, hvilket Ungarn med rette har påpeget. Ifølge præamblen skal telekommunikationsvirksomhedernes kapacitet til at bidrage til de offentlige byrder overstige den almindelige skattepligt (dermed menes formentlig den almindelige skatteevne). Følgelig er det disse virksomheders særlige økonomisk formåen og ikke den økonomisk formåen hos de kunder, til hvem der leveres teleydelser, der skal beskattes. I så henseende ligner den ungarske særavgift en særlig (direkte) virksomhedsskat for visse virksomheder, her for telekommunikationsvirksomheder.

36. Der lægges heller ikke afgift på hver enkelt transaktion på grundlag af dens pris, men i henhold til særavgiftslovens artikel 1 og 2 på den samlede omsætning (netto) hidrørende fra ydelsen af elektroniske kommunikationstjenester i skatteåret, først med 4,5% fra grænseværdien på 500 mio. HUF og fra 5 mia. HUF med 6,5%. Også i så henseende har den særlige virksomhedsskat ud fra dens karakter lighed med en særlig direkte indkomstskat. I modsætning til, hvad der gør sig gældende for »normal« direkte indkomstskat, er det dog ikke det opnåede overskud – dvs. differencen mellem virksomhedsformuer inden for en vis periode – men omsætningen inden for en vis periode, der anvendes som beregningsgrundlag. I modsætning til den holdning, som Kommissionen øjensynlig indtog under retsmødet, ændrer dette dog ikke ved karakteren af en *direkte* afgift.

37. Følgelig udgør den ungarske særavgift en omsætningsbaseret særlig (direkte) indkomstskat, der har til formål at udnytte en særlig økonomisk formåen hos telekommunikationsvirksomhederne. Således har afgiften – som Kommissionen med rette har fremhævet – ikke karakter af en omsætningsafgift, der skal beskattes for brugerne. Følgelig er momsdirektivets artikel 401 ikke til hinder for, at Ungarn ud over momsens indførte denne afgift.

B. Første præjudicielle spørgsmål: tilsidesættelse af etableringsfriheden

38. Med det første spørgsmål ønskes oplyst, om etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF og 54 TEUF er til hinder for den ungarske særavgift på telekommunikation. Artikel 107 TEUF og 108 TEUF, der ligeledes er anført i det præjudicielle spørgsmål, behandles derimod udførligt i forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål.

39. I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter – hvortil den foreliggende særavgift skal henregnes (herom ovenfor punkt 35 ff.) – ikke som sådanne henhører under Unionens kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde EU-retten, som især omfatter de grundlæggende friheder, under udøvelsen af deres kompetence¹⁶.

40. Etableringsfriheden for unionsborgere i henhold til artikel 49 TEUF omfatter i medfør af artikel 54 TEUF en ret for selskaber, som er oprettet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur¹⁷.

41. I denne forbindelse finder etableringsfriheden kun anvendelse på det foreliggende tilfælde, såfremt der er tale om en grænseoverskridende situation (herom 1.). Såfremt en sådan foreligger, skal det undersøges, om særavgiften udgør en restriktion for etableringsfriheden (herom 2.), og om denne i givet fald er begrundet i tvingende almene hensyn (herom 3.).

16 – Dom af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 40), af 11.8.1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, præmis 16), og af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 21).

17 – Dom af 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, præmis 17), af 1.4.2014, Felixstowe Dock og Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 17), og af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 41).

1. Grænseoverskridende situationer

42. Den ungarske regering har rejst tvivl om, under hvilke omstændigheder selskaber kan anses for »indenlandske« eller »udenlandske«. I denne forbindelse skal det indledningsvis fastslås, at et selskabs hjemsted, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, efter fast retspraksis har til formål at fastlægge dets tilknytning til en medlemsstats retssystem¹⁸. Eftersom sagsøgeren i hovedsagen har sit hjemsted i Ungarn, skal sagsøgeren følgelig anses for et ungarsk selskab, hvorfor der ikke er tale om en grænseoverskridende situation.

43. Sagsøgerens moderselskab er imidlertid et selskab med hjemsted i Nederlandene. For så vidt dette udenlandske selskab udøver sine aktiviteter på det ungarske marked gennem et datterselskab – sagsøgeren i hovedsagen – er moderselskabets etableringsfrihed berørt.

44. I denne forbindelse har Domstolen nemlig allerede fastslået, at et selskab af skattemæssige hensyn kan påberåbe sig en begrænsning af etableringsfriheden for et andet selskab, som er forbundet med det første selskab, hvis en sådan begrænsning berører dets beskatning¹⁹. Sagsøgeren i hovedsagen kan derfor påberåbe sig en eventuel restriktion for etableringsfriheden for sagsøgerens moderselskab, Vodafone Europe B.V.

2. Restriktion for etableringsfriheden

45. Det følger af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for etableringsfriheden²⁰. Principielt omfatter dette forskelsbehandling, men også restriktioner, der ikke udgør forskelsbehandling. I forbindelse med skatter og afgifter skal der dog tages hensyn til, at disse *per se* udgør en byrde og derved gør en etablering i en anden medlemsstat mindre attraktiv. En vurdering alene på grundlag af kriteriet om restriktioner, der ikke udgør forskelsbehandling, ville således føre til, at alle nationale skatte- og afgiftspligtige tilfælde undergives EU-retten, og dermed rejse væsentlig tvivl om medlemsstaternes suverænitet på skatteområdet²¹.

46. Domstolen har derfor allerede flere gange fastslået, at medlemsstaternes regler vedrørende betingelser for og størrelsen af beskatningen er omfattet af autonomien på skatteområdet, for så vidt den grænseoverskridende situation ikke forskelsbehandles i forhold til den indenlandske²².

47. Den første betingelse for, at der kan foreligge en restriktion for etableringsfriheden, er derfor, at to eller flere sammenligningsgrupper i det hele taget behandles forskelligt [punkt b)]. Er dette tilfældet, er det næste spørgsmål, om denne forskellige behandling af grænseoverskridende situationer sammenlignet med rent indenlandske situationer er ringere for førstnævnte, hvorved både en direkte og en skjult forskelsbehandling i så henseende kan komme i betragtning [punkt c)]. Som yderligere punkt undersøges det undertiden, om den forskellige behandling vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige [punkt d)].

18 – Dom af 2.10.2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, præmis 25), og af 14.12.2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, præmis 20); jf. også mit forslag til afgørelse ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 40).

19 – Dom af 1.4.2014, Felixstowe Dock og Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 23), og af 6.9.2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, præmis 39); jf. i denne retning også allerede dom af 12.4.1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, præmis 18 ff.).

20 – Dom af 21.5.2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, præmis 34), af 16.4.2015, Kommissionen mod Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis), og af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 36).

21 – Jf. herom mit forslag til afgørelse X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 82 ff.), X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66), og ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 28).

22 – Jf. dom af 14.4.2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, præmis 29), kendelse af 4.6.2009, KBC-bank (C-439/07 og C-499/07, EU:C:2009:339, præmis 80), og dom af 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 51 og 53).

48. Endelig skal det i det foreliggende tilfælde på forhånd kort præciseres, at en relevant forskelsbehandling – i modsætning til, hvad der var tilfældet i Hervis Sport-sagen²³ – ikke allerede kan støttes på den såkaldte konsolideringsregel i særavgiftslovens § 7, men alene på den progressivt udformede afgiftssats [punkt a)].

a) Konsolideringsreglens manglende relevans i den foreliggende sammenhæng

49. I det omfang Kommissionen er af den opfattelse, at en tilsidesættelse af etableringsfriheden følger direkte af dommen i Hervis Sport-sagen, kan denne opfattelse ikke tiltrædes.

50. Kendetegnende for de faktiske omstændigheder i den pågældende sag var samspillet mellem en progressiv omsætningsbaseret indkomstskat på detailhandlen med en såkaldt konsolideringsregel for selskabskoncerner. Det konkrete indhold af sidstnævnte var, at indplaceringen på progressionstrinene ikke skete på grundlag af de enkelte selskabers omsætning, men på grundlag af hele selskabskoncernens konsoliderede omsætning. Baggrunden for denne ordning er, at en afgift med progressiv virkning også anvendes på juridiske personer, hvilket er ret atypisk i skatteretten. En sådan konsolideringsordning er i princippet nødvendig for at forhindre, at den progressive virkning kan omgås ved en opdeling i flere juridiske personer.

51. Domstolen gav imidlertid udtryk for EU-retlige betænkeligheder i forhold til konsolideringsreglen²⁴. Eftersom den samme konsolideringsregel i særavgiftslovens § 7 også finder anvendelse på den i sagen omhandlede særavgift på telekommunikation, mener Kommissionen, at dette i sig selv er en tilsidesættelse af EU-retten.

52. Selv hvis konsolideringsreglen imidlertid skulle være i strid med EU-retten i det foreliggende tilfælde – hvilket ikke uden videre følger af den nævnte dom – er dette ikke relevant for afgørelsen af nærværende tvist og ville heller ikke besvare den forelæggende rets spørgsmål. Dette ville nemlig blot medføre, at konsolideringsreglen ikke skal anvendes. Eftersom denne regel ifølge den forelæggende rets konstatering imidlertid under alle omstændigheder ikke finder anvendelse på sagsøgeren i hovedsagen – formentlig fordi selskabet ikke er forbundet med andre telekommunikationsvirksomheder, der er repræsenteret på det ungarske marked – ville dette ikke have nogen som helst konsekvenser for tvisten i hovedsagen.

53. I den foreliggende sag skal Domstolen derfor tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt udformningen af særavgiften som sådan – uanset konsolideringsreglen – har forskelsbehandlende virkning. Dette spørgsmål blev ikke besvaret i Hervis Sport-dommen, nærmere betegnet heller ikke – som Vodafone med rette har understreget – således, at den progressive karakter i sig selv ikke er tilstrækkelig til at udgøre en forskelsbehandling, sådan som den ungarske regering har anført. I den pågældende dom behandlede Domstolen alene kombinationen af progressiv afgiftssats og konsolideringsregel uden at udelukke, at den progressive sats også i sig selv kunne udgøre en forskelsbehandling²⁵.

23 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

24 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 39 ff.).

25 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 34).

b) Forskellig behandling

54. Derfor skal det først undersøges, om særavgiftsloven i det hele taget behandler forskellige virksomheder forskelligt. Herimod synes at tale, at loven f.eks. ikke fastsætter forskellige satser for forskellige virksomheder. Derimod defineres blot visse omsætningstrin, som alle virksomheder i princippet kan omfattes af. De enkelte satser, der er knyttet til disse omsætningstrin, gælder ensartet for alle virksomheder. Den ungarske regering har på denne baggrund indtaget det standpunkt, at der ikke er tale om nogen form for forskelsbehandling.

55. Heroverfor kan det ikke indvendes, at det allerede udgør en forskelsbehandling, at virksomheder med højere omsætning i absolutte tal skal betale mere særavgift end virksomheder med lavere omsætning. Dette udgør ikke i sig selv en forskelsbehandling, idet denne forskellige beskatning er i overensstemmelse med det almindeligt anerkendte princip om beskatning i forhold til skatteevne. Så længe forholdet mellem beregningsgrundlaget og den skyldige afgift forbliver det samme, som det f.eks. er tilfældet med en proportional afgiftssats (»flat tax«), er det tilstrækkeligt til at afvise en forskelsbehandling.

56. Ved en progressiv afgiftssats er forholdet mellem beregningsgrundlaget og den skyldige afgift imidlertid ikke det samme for alle afgiftspligtige personer. Dette bliver i det foreliggende tilfælde særligt klart, når man sammenligner de gennemsnitlige afgiftssatser, som de afgiftspligtige pålægges for så vidt angår deres samlede omsætning – og ikke kun for så vidt angår de enkelte trin. Denne gennemsnitlige afgiftssats stiger, når omsætningstrinene nås, hvorfor virksomheder med højere omsætning som helhed også er omfattet af en højere gennemsnitlig afgiftssats end virksomheder med lavere omsætning. Dermed betaler de ikke kun absolut, men også relativt set en højere afgift. Dette udgør en forskelsbehandling af de pågældende virksomheder²⁶.

c) Ringere behandling af grænseoverskridende situation

57. Herved opstår spørgsmålet, om denne forskellige behandling stiller udenlandske virksomheder ringere end indenlandske.

58. I denne forbindelse ses der ikke at være tale om åbenbar eller direkte forskelsbehandling af udenlandske virksomheder. Betingelserne for opkrævningen af særavgiften sonderer nemlig ikke med hensyn til en virksomheds hjemsted henholdsvis dens »oprindelse«. Dermed behandler særavgiften ikke udenlandske virksomheder anderledes end indenlandske.

59. De grundlæggende friheder forbyder imidlertid ikke blot åbenlys forskelsbehandling, men desuden enhver form for skjult eller indirekte forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre kriterier fører til det samme resultat²⁷. Afgørende for, om der foreligger forskelsbehandling som omhandlet i artikel 49 TEUF og 54 TEUF, er derfor spørgsmålet, om den forskellige behandling af telekommunikationsvirksomhederne med henblik på kriteriet om den årlige nettoomsætning kan sidestilles med en forskelsbehandling på grund af virksomhedernes oprindelse henholdsvis hjemsted.

60. I denne forbindelse skal det for det første afklares, hvilke krav der skal stilles til korrelationen mellem det valgte sonderingskriterium – her omsætningen – og virksomhedernes hjemsted (jf. punkt 61 ff.). For det andet skal det undersøges, om der under alle omstændigheder skal antages at foreligge en indirekte forskelsbehandling, når sonderingskriteriet bevidst er blevet valgt med forskelsbehandling for øje (jf. punkt 83 ff.).

26 – I denne retning også mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 49).

27 – Dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 30), af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 30), af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13), og af 14.2.1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, præmis 26).

1) *Relevant korrelation*

61. Den hidtidige retspraksis frembyder ikke et ensartet billede hverken med hensyn til omfanget eller karakteren af den nævnte korrelation. For så vidt angår det kvantitative omfang har Domstolen hidtil taget udgangspunkt såvel i et sammenfald i de fleste tilfælde²⁸ som i, at det blot i højere grad er ikke-hjemmehørende, der berøres²⁹, eller taler til dels endog om, at de blot risikerer at blive stillet ringere³⁰. I kvalitativ henseende er det usikkert, om denne korrelation typisk³¹ skal foreligge eller skal følge af sondringskriteriets art, således som flere domme indikerer³², eller om den snarere kan være baseret på tilfældige faktiske forhold³³. Desuden er det ikke afklaret, om den kvantitative og kvalitative korrelation skal foreligge kumulativt eller i givet fald også er tilstrækkelig hver især.

62. Som jeg allerede har anført andetsteds, skal der anvendes strenge kriterier, når det antages, 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 materielt virker som en sådan³⁴.

i) *Kvantitativt kriterium*

63. I kvantitativ henseende kan det derfor under ingen omstændigheder være tilstrækkeligt, at en gruppe af virksomheder i højere grad – forstået som mere end 50% af virksomhederne – berøres, derimod skal korrelationen mellem det anvendte sondringskriterium og en virksomheds hjemsted kunne fastslås i de allerfleste tilfælde³⁵.

64. Dette kvantitative element kan imidlertid give betydelige vanskeligheder i retsanvendelsen. Resultatet af undersøgelsen afhænger nemlig af, hvilke sammenligningsparametre man vælger i det enkelte tilfælde. Således undersøgte Domstolen i Hervis Sport-sagen, om de fleste forbundne selskaber *på det øverste særafgiftstrin* var forbundne med udenlandske moderselskaber³⁶.

65. Valget af lige netop det øverste afgiftstrin som generelt kriterium kan dog næppe begrundes. Det fremgår ikke, hvorfor alene dette ene trin skal være afgørende for at fastslå en karakter af forskelsbehandling. I det konkrete tilfælde var forklaringen herpå muligvis, at de andre afgiftstrin set i forhold til det øverste forekom ubetydelige³⁷. I det foreliggende tilfælde er allerede det mellemste trin

28 – Jf. dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 31), af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 39), af 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 32), af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13), af 13.7.1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, præmis 15), og af 7.7.1988, Stanton og L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, præmis 9); jf. også dom af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 48 om fri udveksling af tjenesteydelser), og af 3.3.1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, præmis 28 om artikel 95 EØF).

29 – Dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300; præmis 119).

30 – Dom af 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 32); jf. tilsvarende også dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300; præmis 119).

31 – Jf. dom af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13).

32 – Jf. dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119), om etableringsfrihed, om arbejdskraftens frie bevægelighed jf. også dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 36), af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26), af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 41), og af 10.9.2009, Kommissionen mod Tyskland (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 – Således dom af 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, præmis 14), og af 5.12.1989, Kommissionen mod Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, præmis 9 om etableringsfrihed).

34 – Jf. mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40), ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38), og Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36).

35 – Jf. mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

36 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 45).

37 – I det pågældende tilfælde var den øverste afgiftssats 2,4%, mens satserne på de lavere trin var 0%, 0,1% og 0,4%; jf. dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 8).

med en afgiftssats på 4,5% dog næppe ubetydeligt. En undersøgelse alene på grundlag af det øverste afgiftstrin bliver så meget desto mere tvivlsom, jo flere progressionstrin en afgift omfatter. Denne tilgang kommer helt til kort, hvis der findes en glidende progressionskurve, der slet ikke er opdelt i trin, som det f.eks. ofte er tilfældet for indkomstbeskatning.

66. Kommissionens forslag, hvorefter det skal undersøges, om størstedelen af det samlede provenu fra særavgiften kommer fra udenlandske virksomheder, er ikke overbevisende. Her er der ikke tale om en pålidelig indikator for en korrelation, men blot om en tilfældig. For det første vil dette i det konkrete tilfælde – hvilket Ungarn har anført – vel også være tilfældet i forbindelse med en proportional skat, som Kommissionen med rette anser for uproblematisk. Dette kriterium vil også altid være opfyldt, når markedet overvejende beherskes af udenlandske virksomheder.

67. For det andet vil dette f.eks. ikke omfatte tilfælde, hvor enkelte udenlandske virksomheder er omfattet af ganske betydelige afgiftssatser, mens mange mindre indenlandske virksomheder med lave afgiftssatser alligevel bidrager så meget til det samlede provenu fra særavgiften, at en korrelation må afvises. At gøre karakteren af forskelsbehandling betinget af sidstnævnte bidrag fra mindre indenlandske virksomheder ville således føre til tilfældige resultater og er derfor ikke hensigtsmæssigt.

68. Det samme gælder for en betragtning af den gennemsnitlige afgiftssats. Eftersom forskelsbehandlingen i forbindelse med progressive afgifter består i, at der anvendes forskellige *gennemsnitlige* afgiftssatser, kan spørgsmålet højst være, om alle udenlandske virksomheder med hensyn til denne sats stilles ringere i langt de fleste tilfælde. Dette vil kun være tilfældet, såfremt denne gennemsnitlige afgiftssats i langt de fleste tilfælde overstiger den afgiftssats, som indenlandske virksomheder gennemsnitligt pålægges. Hvorvidt dette var tilfældet i den foreliggende sag, fremgår hverken entydigt af den præjudicielle anmodning eller af det talmateriale, som parterne har fremlagt.

69. Karakteren af forskelsbehandling vil dog også her i sidste ende afhænge af den gennemsnitlige afgiftssats for de mindre indenlandske virksomheder. Dette vil også føre til tilfældige resultater og er derfor ikke hensigtsmæssigt. Medlemsstater, der målrettet ønsker at tiltrække udenlandske investorer, kan pludselig ikke opkræve progressiv indkomstskat, såfremt og fordi de nye investorer – som det også var hensigten – på grund af deres økonomiske succes tegner sig for størstedelen af skatteprovenuet (enten absolut eller via deres højere gennemsnitlige skattesatser). Dette ville være et absurd resultat, der viser, at en kvantitativ betragtning ikke er holdbar.

70. En rent kvantitativ undersøgelse har – ud over de allerede påviste vanskeligheder med beregningen (herom ovenfor punkt 63 ff.) – endvidere den ulempe, at den giver anledning til betydelig retlig usikkerhed, medmindre man fastsætter en konkret grænseværdi³⁸. En konkret grænseværdi ville imidlertid også skabe efterfølgende problemer, f.eks. tvister om indbyrdes modstridende statistikker og udsving i tallene over tid, hvor det ville være svært at træffe en afgørelse.

71. Den »skat på digitale tjenester«, der f.eks. lige er blevet vedtaget i Frankrig, omfatter ifølge presseinformationer på nuværende tidspunkt i alt ca. 26 virksomheder, hvoraf kun fire er etableret i Frankrig. Hvis en ændring af tallene det efterfølgende år ville føre til en anden retlig bedømmelse, ville besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om en restriktion for de grundlæggende friheder (hvis de andre 22 virksomheder kan påberåbe sig de grundlæggende friheder), altid afhænge af disse statistikker, der først står til rådighed år senere.

38 – I dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 38), lagde Domstolen åbenbart til grund, at 61,5% henholdsvis 52% ikke er tilstrækkeligt til at antage, at der foreligger en indirekte forskelsbehandling, men tog ikke stilling til, hvilken grænseværdi der skulle være nået.

72. Dertil kommer, at det skaber betydelige problemer at tage udgangspunkt i aktionærene ved fastsættelsen af et kvantitativt kriterium i forbindelse med selskaber med spredt aktionærkreds (aktieselskab med tusindvis af aktionærer). Det er endvidere ligeledes uklart, hvordan et selskab med to ejere, hvoraf den ene ejer er etableret i udlandet og den anden i indlandet, skal bedømmes.

73. Skal der endelig tages udgangspunkt i aktionærene – som Kommissionen og den forelæggende ret har gjort – skal der da i forbindelse med større koncernstrukturer ikke blot tages udgangspunkt i det øverste holdingselskab (dvs. koncernens øverste moderselskab) og dets aktionærer med henblik på at fastslå, om det rent faktisk er en virksomhed fra en anden EU-medlemsstat, en virksomhed fra et tredjeland eller en indenlandsk virksomhed, der er berørt? I det foreliggende tilfælde er Domstolen ikke bekendt med ejerstrukturen i moderselskabet Vodafone Europe B.V., henholdsvis det egentlige øverste moderselskab i koncernen. Denne sag illustrerer ganske godt, hvor uhensigtsmæssig en kvantitativ tilgang, der oven i købet er baseret på opbygningen af et selskabs ejerstruktur, er.

ii) Kvalitativt kriterium

74. Det kvalitative kriterium, hvorefter sonderingskriteriet *efter selve sin karakter* henholdsvis *typisk* skal berøre udenlandske selskaber, forekommer mig derfor vigtigere end det rent kvantitative element³⁹. En rent tilfældig sammenhæng kan derfor, uanset hvor udpræget den er kvantitativt set, principielt ikke være tilstrækkelig til at begrunde en indirekte forskelsbehandling.

75. Kriteriet om en karaktermæssig korrelation kræver dog yderligere konkretisering for at forhindre en diffus anvendelse. Domstolen har eksempelvis lagt til grund, at der foreligger en karaktermæssig korrelation i et tilfælde, hvor farmaceuter, der allerede havde praktiseret i indlandet, fik fortrinsret ved tildelingen af etableringstilladelser⁴⁰. Grundlaget herfor er den korrekte overvejelse, at en korrelation mellem en virksomheds hjemsted og det sted, hvor det udøver sin aktivitet, følger en vis indre logik eller visse repræsentative træk og ikke blot beror på et vist markeds eller en vis sektors tilfældige beskaffenhed.

76. Det samme gælder – som generaladvokat Wahl⁴¹ for nylig har anført – for ejerne af køretøjer, der indregistreret i en medlemsstat, som for hovedpartens vedkommende er statsborgere i denne medlemsstat, eftersom indregistreringen af køretøjerne er knyttet til ejernes bopæl. Valget af en tilknytningsfaktor, som kun kan opfyldes af køretøjer, der er fremstillet i udlandet, fordi sådanne køretøjer ikke fremstilles i indlandet, er også et eksempel herpå⁴².

77. Der skal endvidere også antages at foreligge en karaktermæssig korrelation i forbindelse med kriteriet om opnåelse af skattepligtige indtægter. Baggrunden er, at selskabsskatte Lovgivningen er præget af dualiteten mellem indtægter, der er opnået i indlandet og er skattepligtige dér, på den ene side, og indtægter, der er indtjent i udlandet og derfor ikke er skattepligtige i indlandet, på den anden side. Såfremt der knyttes en fordel til den samtidige opnåelse af skattepligtige indtægter, har denne efter sin karakter korrelation med en fordel for indenlandske virksomheder⁴³.

39 – Jf. dom af 2.3.2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, præmis 36), om arbejdskraftens frie bevægelighed, af 5.12.2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, præmis 26), af 28.6.2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, præmis 41), af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 119), om etableringsfrihed, af 10.9.2009, Kommissionen mod Tyskland (C-269/07, EU:C:2009:527), og af 8.7.1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, præmis 13).

Jf. endvidere mit forslag til afgørelse ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) og Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36), i modsat retning mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 42 ff.).

40 – Dom af 1.6.2010, Blanco Pérez og Chao Gómez (C-570/07 og C-571/07, EU:C:2010:300, præmis 122).

41 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 47).

42 – Dom af 9.5.1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, præmis 14 og 16).

43 – Jf. herom mit forslag til afgørelse Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 38).

78. Det afgørende er derfor en indre sammenhæng i sondringskriteriet, der allerede ved en abstrakt betragtning giver klar anledning til en formodning om en sandsynlig korrelation i de allerfleste tilfælde.

79. Anvender man disse principper på det foreliggende tilfælde, er det afgørende spørgsmål, om størrelsen af en virksomheds omsætning efter dens karakter har korrelation med en virksomheds henholdsvis dennes majoritetsaktionærers (udenlandske) hjemsted. Herom anførte jeg allerede i mit forslag til afgørelse i Hervis Sport-sagen, at virksomheder med høj omsætning ganske vist normalt vil være mere tilbøjelige til at operere ud over de nationale grænser i det indre marked, og at der derfor muligvis er en vis sandsynlighed for, at sådanne virksomheder også er aktive i andre medlemsstater⁴⁴.

80. Dette er imidlertid – som Forbundsrepublikken Tyskland også fremhævede i retsmødet – ikke i sig selv tilstrækkeligt. Virksomheder med høj omsætning kan lige så vel drives af hjemmehørende⁴⁵. Dette gælder i lige høj grad for detailhandlen, der var relevant Hervis Sport-sagen, og telekommunikationssektoren, som denne sag omhandler. Det gælder navnlig, når der som i det foreliggende tilfælde – jf. særavgiftslovens artikel 3, stk. 2 – tages udgangspunkt i den omsætning, der er opnået i indlandet, og ikke i den globale omsætning. Der ses ikke at foreligge nogen grund til generelt at antage, at udenlandske virksomheder med aktiviteter i Ungarn vil opnå en højere omsætning med telekommunikationstjenesteydelser i *Ungarn* end indenlandske virksomheder.

81. Med andre ord er omsætningskriteriet ikke et sondringskriterium, der efter sin karakter er grænseoverskridende, men et neutralt sondringskriterium – som korrekt anført af Den Tjekkiske Republik i dennes skriftlige indlæg og af Forbundsrepublikken Tyskland under retsmødet. Omsætningen er nøjagtig lige så neutral som grundlag for beregningen af en direkte afgift som f.eks. overskuddet (eller formuen). De grundlæggende friheder taler hverken til fordel for det ene eller det andet grundlag. I så henseende foreligger der en historisk betinget »tilfældighed« på det ungarske telekommunikationsmarked, som muligvis blev udnyttet bevidst af den ungarske lovgiver (om denne problemstilling; jf. nedenfor punkt 83 ff.).

82. Dette bekræftes også af de statistikker, som er blevet forelagt Domstolen. Således viser én statistik, at der blandt de ti største selskabsskatteydere i 2010 kun er tre virksomheder, der ikke ejes af udenlandske aktionærer. Åbenbart er det ungarske erhvervsliv som helhed præget af en høj andel af succesfulde virksomheder, der ejes af udenlandske aktionærer. Denne åbenbart historisk betingede omstændighed indebærer imidlertid ikke, at enhver yderligere afgift, der pålægger de mest succesfulde virksomheder på markedet større byrder, har virkning som indirekte forskelsbehandling.

2) Konsekvenserne af en bevidst og målrettet ugunstigere behandling

83. Derudover har Kommissionen imidlertid gjort gældende, at den ungarske lovgiver bevidst og målrettet har tilført særavgiftens forskelsbehandlende virkning.

84. I så henseende er spørgsmålet, om der også skal antages at foreligge en restriktion for en grundlæggende frihed, når der subjektivt bevidst er valgt et sondringskriterium, der efter dets karakter ikke udgør en ugunstigere behandling, med henblik på at opnå en stor kvantitativ forskelsbehandling af virksomheder, hvis aktionærer i reglen er udenlandske. For at dette er tilfældet, skal en sådan hensigt være retligt relevant (herom i) og tilstrækkeligt godtgjort (herom ii).

44 – Jf. mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

45 – Således allerede mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

i) Den politiske hensigts relevans for bedømmelsen af en indirekte forskelsbehandling

85. Jeg kan se visse risici ved en subjektiv betragtning af en indirekte forskelsbehandling, der egentlig skal fastlægges objektivt⁴⁶. Navnlige de usikkerhedsmomenter, der er forbundet med konstateringen af en medlemsstats subjektive hensigt om at forskelsbehandle, giver anledning til betænkeligheder⁴⁷ og efterfølgende problemer (f.eks. med hensyn til muligheden for at bevise en sådan).

86. Alligevel skal dette spørgsmål, henset til det kvalitative kriteriums indhold og formål, efter min opfattelse principielt besvares bekræftende i forbindelse med en indirekte forskelsbehandling (herom ovenfor punkt 59 og punkt 74 ff.) og det i EU-retten anerkendte forbud mod misbrug af rettigheder (henholdsvis forbuddet mod at handle selvmodsigende) – dog kun under meget strenge betingelser.

87. Formålet med det kvalitative kriterium består nemlig i at undtage rent tilfældige kvantitative korrelationer fra området for indirekte forskelsbehandling. På en vis måde beskytter dette kriterium medlemsstatens beskatningskompetence mod EU-retlige restriktioner, som ved en rent kvantitativ betragtning kunne fremkomme blot som følge af en tilfældig overvægt af udenlandske skattepligtige på et bestemt område. Hvis korrelationen imidlertid vælges bevidst og udelukkende i denne form med henblik på målrettet at stille udenlandske skattepligtige ringere, er der netop ikke tale om en sådan tilfældighed og dermed heller ikke grundlag for at beskytte medlemsstaten.

88. Denne tilgang kan støttes på det almindelige retsprincip om forbuddet mod misbrug af rettigheder⁴⁸, der gælder i hele Unionen, ikke kun for skattepligtige (jf. nu på EU-plan artikel 6 i direktiv 2016/1164⁴⁹). I lighed med generaladvokat Campos Sánchez-Bordona⁵⁰ er jeg af den opfattelse, at medlemsstaterne i sidste ende også er omfattet af dette almindelige retsprincip via artikel 4, stk. 3, TEU.

89. Således har Domstolen allerede fastslået, at EU-retten er baseret på den grundlæggende præmis, hvorefter hver medlemsstat som anført i artikel 2 TEU deler en række fælles værdier, som Unionen er bygget på, med samtlige andre medlemsstater og anerkender, at disse deler dem med den. Det er netop på denne baggrund, at det påhviler medlemsstaterne, bl.a. i medfør af princippet om loyalt samarbejde som fastsat i artikel 4, stk. 3, første afsnit, TEU, at sikre, at EU-retten anvendes og overholdes på deres område, og med henblik herpå at træffe enhver almindelig eller særlig foranstaltning, der er egnet til at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af traktaterne eller af retsakter vedtaget af EU-institutionerne⁵¹.

90. Navnlige foreskriver artikel 4, stk. 3, tredje afsnit, TEU, at medlemsstaterne skal afholde sig fra at træffe foranstaltninger, der kan bringe virkeliggørelsen af Unionens mål i fare. Såfremt eksisterende nationale beføjelser (her indførelsen af en yderligere indkomstskat) imidlertid bevidst og udelukkende vælges i en form med henblik på alene at stille udenlandske virksomheder ringere og dermed

46 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 71), hvori det med henvisning til dom af 16.9.2004, Kommissionen mod Spanien (C-227/01, EU:C:2004:528, præmis 56 ff.), med rette understreges, at der i forbindelse med en traktatbrudssag foretages en objektiv bedømmelse. Noget andet kan imidlertid ikke gælde for en præjudiciel forelæggelse, eftersom det i begge tilfælde drejer sig om en bedømmelse af forskelsbehandlingen.

47 – Jf. blot de fuldt ud berettigede betænkeligheder, der er anført i generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70 ff.).

48 – Jf. f.eks. dom af 5.7.2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38).

49 – Rådets direktiv (EU) 2016/1164 af 12.7.2016 om regler til bekæmpelse af metoder til skatteundgåelse, der direkte indvirker på det indre markeds funktion (EUT 2016, L 193, s. 1).

50 – Generaladvokat Campos Sánchez-Bordona forslag til afgørelse Wightman m.fl. (C-621/18, EU:C:2018:978, punkt 153 og 170).

51 – Dom af 6.3.2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, præmis 34), udtalelse 2/13 (Unionens tiltrædelse af EMRK) af 18.12.2014 (EU:C:2014:2454, præmis 168 og 173), og udtalelse 1/09 (aftale om indførelsen af en fælles patentdomstolsordning) af 8.3.2011 (EU:C:2011:123, præmis 68).

begrænse deres grundlæggende friheder (dvs. for at omgå EU-lovgivning), er dette i strid med tankerne i artikel 4, stk. 3, TEU og kan under visse omstændigheder absolut anses for et misbrug af rettigheder. Under disse omstændigheder kan dette i så fald også anses for en indirekte forskelsbehandling.

91. Det følger imidlertid også af de ovenfor anførte betænkeligheder, at der i denne forbindelse skal være tale om en meget begrænset undtagelse, der skal håndteres restriktivt under hensyn til medlemsstaternes autonomi og kræver konkret bevis. Det kan under ingen omstændigheder uden videre lægges til grund, at der er tale om retsmisbrug fra en medlemsstats side, ud fra rene spekulationer, utilstrækkeligt dokumenterede statistikker, enkeltstående udtalelser⁵² eller andre formodninger.

92. I så henseende skal der foreligge klare holdepunkter for, at den ugunstigere behandling af udenlandske selskaber var den primære målsætning med den foranstaltning, der som sådan blev udøvet og understøttet af medlemsstaten, og det må heller fremgå, at der er nogen anden objektiv begrundelse for den valgte ordning.

ii) Bevis for en relevant hensigt om forskelsbehandling

93. I den foreliggende sag hersker der alvorlig tvivl herom. Kommissionen støtter for det første sin opfattelse af, at der foreligger en hensigt om forskelsbehandling, på sin iagttagelse om, at den linje, der skiller det øverste omsætningstrin (over 5 mia. HUF) fra det mellemste (mellem 500 mio. og 5 mia. HUF), næsten præcist udgør skillelinjen mellem indenlandske og udenlandske selskaber.

94. Dette fremgår imidlertid ikke helt af det medsendte talmateriale. I afgiftens første år var 16 virksomheder ifølge Kommissionen omfattet af det øverste progressionstrin, hvoraf seks ikke var kontrolleret af ejere fra andre EU-medlemsstater og andelen af ejere fra andre EU-medlemsstater i de to største virksomheder »kun« lå på 70,5 henholdsvis 75%. På det næste progressionstrin findes der ifølge Kommissionens oplysninger blandt de ca. 30 omfattede virksomheder også ni, hvor kapitalmajoriteten ejes af aktionærer fra andre EU-medlemsstater. Dermed kan der næppe være tale om en klar skillelinje.

95. På den anden side henviser Kommissionen til udtalelser i den pågældende debat i parlamentet og til uddrag af regeringsdokumenter, hvoraf det skal fremgå, at målsætningen med afgiften er en forskelsbehandling. Ordvalget i denne parlamentsdebat, der vedrørte indførelsen af en såkaldt kriseafgift (Ungarn forsøgte at reetablere en overholdelse af EU's kriterier for det offentlige underskud ved hjælp af denne), har imidlertid stor lighed med den aktuelle BEPS-debat⁵³. Både sidstnævnte og førstnævnte debat drejer/drejede sig ikke om en hårdere beskatning af *udenlandske* virksomheder, men om en hårdere beskatning af virksomheder med *multinationale aktiviteter*.

96. Parlamentsdebatten drejede sig nemlig i det store hele om det problem, at store multinationale koncerner er i stand til at minimere deres overskud i Ungarn, hvorved skattebyrden i det væsentlige bæres af små og mellemstore virksomheder, hvilket til dels skal forhindres med særavgiftsloven. Der var i denne forbindelse primært fokus på virksomheder med internationale aktiviteter, hvis skattepraksis også var en af hovedårsagerne til BEPS-debatten⁵⁴. Som det fremgår af en anden statistik, der er blevet fremsendt til Domstolen, betalte kun halvdelen af de ti virksomheder med den største

52 – Udtalelser fra politikere navnlig i en valgkamp er ikke tilstrækkelige, som det med rette understreges i generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70 og 71). Det kan ikke forholde sig anderledes med en offentlig debat i parlamentet.

53 – Derved forstås forenklet udtrykt såkaldte multinationale koncerners skattemæssige dispositioner, når disse inden for de hidtidige skatteordninger har (juridisk lovlige) muligheder for at minimere deres beskatningsgrundlag i lande med højt skattetryk og flytte overskud til lande med lavt skattetryk (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

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

omsætning i Ungarn selskabsskat i 2010. Deriblandt er både virksomheder, der ejes af indenlandske aktionærer, og virksomheder, der ejes af aktionærer fra andre EU-medlemsstater. En ordning, hvor der tages udgangspunkt i omsætningen, kunne absolut være et forsøg på at afhjælpe dette forhold. Dette er også i overensstemmelse med Kommissionens tilgang i den skat på digitale tjenester, som der er planer om at indføre på EU-niveau⁵⁵. Med denne forsøges det også at få multinationale virksomheder (her hovedsageligt fra visse tredjelande) til at bære en større del af det offentliges omkostninger, når disse genererer overskud i Unionen, uden at de er omfattet af indkomstskat i Unionen. Påstanden om, at Ungarn misbruger rettigheder, kan ikke støttes herpå.

97. Navnlig har Kommissionen blot henvist til tre parlamentarikeres udtalelser under parlamentsdebatten og til uddrag af regeringsdokumenter. Dette forekommer mig heller ikke tilstrækkeligt som grundlag for en påstand om en medlemsstats misbrug af rettigheder. Hvis udtalelser i en parlamentsdebat var tilstrækkelige, kunne oppositionen (eller endog et enkelt parlamentsmedlem) skyde enhver beslutning, som lovgiver skal træffe, i sænk med en sådan udtalelse.

98. Eftersom regeringen normalt er bundet af parlamentets beslutning og ikke omvendt, er jeg også betænkelig ved at lægge enkelte regeringsdokumenter til grund. Det vigtigste er de officielle (juridiske) bemærkninger til loven og ikke den rent politiske begrundelse af lovindholdet over for vælgerne⁵⁶. Af førstnævnte fremgår det imidlertid ikke, at målet med denne afgift primært var at beskatte aktionærer fra andre EU-medlemsstater.

99. Derudover omfatter grænsen på 500 mio. HUF for det første afgiftstrin ikke udelukkende udenlandske virksomheder. Enhver ny virksomhed, inden- som udenlandsk, med aktiviteter på det ungarske telekommunikationsmarked ville også drage fordel af fribeløbet. I så henseende begunstiger den struktur, der er valgt for afgiftssatsen, primært mindre virksomheder, navnlig såkaldte start-ups, i forhold til større virksomheder, der allerede er fast etablerede på markedet⁵⁷. Hvorvidt omsætningsgrænsen på 5 mia. HUF er den »bedste« grænse, eller hvorvidt et andet beløb måske ville være »bedre«, er en beslutning, der træffes af den nationale lovgiver, og som på ingen måde kan efterprøves hverken af Domstolen eller Kommissionen med henblik på et eventuelt misbrug.

100. Den tese, som Vodafone og til dels også Kommissionen opstillede under retsmødet, hvorefter kun en overskudsbaseret indkomstbeskatning er i overensstemmelse med princippet om beskatning i forhold til skatteevne, anser jeg ikke for korrekt i denne form. Selv om omsætningen ikke er nogen entydig indikator for en økonomisk formåen, er den generelle formodning, som den ungarske lovgiver åbenbart har lagt til grund, hvorefter større virksomheder (dvs. virksomheder med højere omsætning) som udgangspunkt også har større økonomisk formåen end mindre (jf. herom også præambelen til særavgiftsloven), i al fald ikke uhensigtsmæssig⁵⁸. Som Polen med rette anførte under retsmødet, sondrer eksempelvis også banksektoren (herunder den private) på grundlag af størrelsen af låntagerens omsætning i forbindelse med långivning.

55 – Jf. f.eks. 23. betragtning til forslaget til Rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester af 21.3.2018, COM(2018) 148 final, og begrundelsen på s. 2 i forslaget, hvorefter de eksisterende selskabsskatteregler er uegnede til den digitale økonomi.

56 – Generaladvokat Wahl har også med rette påpeget dette i sit forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70): »Det er i denne sammenhæng uden betydning, at nogle tyske politikere under en valgkamp åbent anførte, at de havde til hensigt at indføre en afgift for udenlandske rejsende på tyske motorveje. Disse udtalelser er ganske vist en tilkendegivelse af – med en omskrivning af et berømt citat – en trussel, som har hjemsøgt Europa i de seneste år: truslen om populisme og suverænisme.«

57 – Det er interessant at bemærke, at Kommissionen netop begrundede den trindelte sats for den planlagte skat på digitale tjenester med, at »tærsklen [udelukker] små og nystartede virksomheder, for hvilke overholdelsesbyrden i forbindelse med den nye skat sandsynligvis vil have en uforholdsmæssigt stor virkning« – 23. betragtning til forslaget til Rådets direktiv om et fælles system for en skat på indtægter fra levering af visse digitale tjenester af 21.3.2018, COM(2018) 148 final.

58 – Jf. ligeledes i denne retning dom af 16.5.2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338, præmis 75 ff.).

101. Dertil kommer, at anvendelsen af omsætningen som udgangspunkt giver virksomheder med multinationale aktiviteter mindre råderum med hensyn til konstruktionsmodeller, hvilket har været et af hovedpunkterne i det seneste årtis såkaldte BEPS-debat og også var et af de centrale punkter i den ungarske parlamentsdebat. Kommissionen har også foreslået en omsætningsbaseret skat på digitale tjenester for visse virksomheder i den digitale sektor med høj omsætning. I 23. betragtning⁵⁹ begrundes denne beskatningsteknik udtrykkeligt med, at »større virksomheder [...] har mulighed for at deltage i aggressiv skatteplanlægning«.

102. Når Kommissionen selv anser en omsætningsbaseret progressiv skat for nødvendig for visse virksomheder for at opnå en retfærdig fordeling af skattebyrden mellem større virksomheder med globale aktiviteter og mindre virksomheder, der (kun) har aktiviteter i Europa, kan en sammenlignelig national afgift, der har til formål at få større virksomheder til at bære en større del af de fælles byrder, næppe anses for principielt at være udtryk for et misbrug af rettigheder.

d) Foreløbig konklusion

103. Indførelsen af den omsætningsbaserede indkomstskat med progressiv virkning for telekommunikationsvirksomheder udgør ikke en indirekte restriktion for de grundlæggende friheder. For det første udgør det af den ungarske lovgiver valgte tilknytningskriterium, omsætningen, efter dets karakter ikke en forskelsbehandling af den grænseoverskridende situation. For det andet kan medlemsstaten Ungarn i mangel af tilstrækkeligt underbyggede beviser og når henses til den saglige begrundelse for ordningens opbygning ikke foreholdes at have udvist en adfærd, der er udtryk for misbrug i så henseende.

e) Objektivt sammenlignelig situation

104. Såfremt der alligevel antages at foreligge en (indirekte) forskelsbehandling, undersøges det til tider i Domstolens praksis, om de to forskelligt behandlede grupper befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation⁶⁰.

105. Som jeg allerede flere gange har anført i mine forslag til afgørelse⁶¹, giver dette kriterium ikke mulighed for en relevant afgrænsning. I forbindelse med denne undersøgelse fremdrages i stedet enkelte begrundelser – i sidste ende i et udefineret omfang⁶² – og disse unddrages derved en undersøgelse af forholdsmæssigheden. Domstolen ser derfor også med rette til dels bort fra en undersøgelse af den objektive sammenlignelighed⁶³. Kriteriet bør således opgives.

106. Såfremt man derimod ønsker at fastholde kriteriet om den objektivt sammenlignelige situation, vil spørgsmålet navnlig være, om virksomheder med højere og virksomheder med lavere omsætning ikke befinder sig i objektivt forskellige situationer, idet deres skatteevne er forskellig. Dette spørgsmål vil jeg imidlertid behandle nedenfor i forbindelse med undersøgelsen af begrundelsen, der ligeledes foretages subsidiært.

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

60 – Jf. senest dom af 4.7.2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, præmis 31-38), samt de omfattende henvisninger til retspraksis i denne doms præmis 31.

61 – Jf. herom mit forslag til afgørelse Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 21-28) og A (C-123/11, EU:C:2012:488, punkt 40 ff.). I denne retning også allerede mit forslag til afgørelse Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen m.fl. (C-39/13 – C-41/13, EU:C:2014:104, punkt 32), Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 59), Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 46) og Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 38).

62 – Jf. mit forslag til afgørelse Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 og den deri nævnte retspraksis).

63 – Jf. dom af 4.7.2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, præmis 18-34), af 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, præmis 27-39), og af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 18-26).

3. Subsidiært: begrundelse for indirekte forskelsbehandling

107. For det tilfælde at Domstolen måtte lægge til grund, at der foreligger en indirekte forskelsbehandling på grundlag af tilknytningen til omsætningens størrelse, skal det subsidiært undersøges, om den deraf følgende forskellige gennemsnitlige afgiftssats er begrundet. En restriktion for de grundlæggende friheder kan dog være berettiget, såfremt den er begrundet i tvingende almene hensyn, for så vidt som den er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det formål, den forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå dette formål⁶⁴.

a) Tvingende almene hensyn

108. Som det fremgår af præamblen til særavgiftsloven, har særavgiften til formål at retablere budgetbalancen, idet den påhviler de skattepligtige personer, hvis økonomiske formåen med hensyn til at bidrage til de offentlige byrder overstiger den almindelige skattepligt. Domstolen har ganske vist præciseret, at en genskabelse af budgetbalancen ved hjælp af forhøjelse af skatteindtægter ikke kan begrunde en afgiftsordning som den foreliggende⁶⁵. I det foreliggende tilfælde skal afgiftens særlige virkningsmekanisme dog ikke blot begrundes med rent fiskale hensyn, men også med en tilknytning til de skattepligtiges forskellige økonomiske kapacitet, dvs. under hensyntagen til en retfærdig byrdefordeling i samfundet.

109. Som jeg allerede flere gange har understreget i mine forslag til afgørelse, deler jeg Kommissionens⁶⁶ opfattelse, hvorefter en afgiftspligtiges forskellige skatteevne principielt kan begrunde en forskelsbehandling af de afgiftspligtige⁶⁷. Domstolen har ligeledes anerkendt princippet om beskatning i forhold til skatteevne – i al fald inden for rammerne af begrundelsen om sammenhængen i beskatningsordningen⁶⁸.

110. Baggrunden herfor er formentlig den kendsgerning, at princippet om beskatning i forhold til skatteevne i mange medlemsstater endog er et forfatningsretligt princip, der dels udtrykkeligt er fastsat i forfatningerne⁶⁹, dels udledes af de højere domstole ud fra princippet om ligebehandling⁷⁰. Eftersom omsætningens størrelse også kan anses for en indikator for en vis skatteevne (jf. punkt 100 ovenfor), finder denne begrundelse anvendelse i det foreliggende tilfælde.

111. Derudover er det anerkendt i skatteretten, at staten principielt har en legitim interesse i også at anvende progressive skattesatser. At personer med større økonomisk formåen også kan pålægges overproportionale bidrag til samfundets omkostninger, er også meget udbredt inden for medlemsstaterne, i al fald inden for skatter, der beregnes på grundlag af overskuddet. Selv den Europæiske Union anvender en progressiv sats ved beskatningen af dens tjenestemænd⁷¹.

64 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 42), af 24.3.2011, Kommissionen mod Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, præmis 73), og af 5.10.2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, præmis 17).

65 – Dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 44).

66 – At Kommissionen principielt anerkender denne begrundelse og blot ikke anser den for opfyldt i det foreliggende tilfælde, fremgår af punkt 30 og 71 i dens indlæg.

67 – Jf. mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 60) og ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 44).

68 – Dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 49 og 50).

69 – Jf. eksempelvis artikel 4, stk. 5, i Grækenlands forfatning, artikel 53, stk. 1, i Italiens forfatning, artikel 31, stk. 1, i Spaniens forfatning, artikel 24, stk. 1, i Cyperns forfatning og navnlig også artikel O og artikel XXX i Ungarns grundlov.

70 – Således i Tyskland bl.a.: Bundesverfassungsgericht (forbundsdomstol i forfatningsretlige sager, BVerfG), kendelse af 15.1.2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, præmis 55 ff.).

71 – Jf. artikel 4 i Rådets forordning (EØF, Euratom, EKSF) nr. 260/68 af 29.2.1968 om fastlæggelse af betingelserne for og fremgangsmåden ved opkrævning af skat til De Europæiske Fællesskaber (EFT 1968, s. 37) med en progressiv skattesats fra 8% til 45%.

112. Baggrunden er som regel – i al fald i en socialstat – målsætningen om at aflaste de socialt svageste og at foretage en vis omfordeling af de i så henseende til dels ret ulige fordelte midler ved hjælp af skatteretten. Denne socialstatslige målsætning begrundes principielt også en vis forskelsbehandling på grund af en progressiv afgiftssats.

113. Eftersom Unionen i henhold til artikel 3, stk. 3, andet afsnit, TEU ikke blot opretter et indre marked, men også fremmer social retfærdighed, kan disse socialstatslige begrundelser – som Polen anførte under retsmødet – også udgøre en EU-retlig begrundelse for en progressiv afgiftssats. Dette gælder i al fald for en afgift, der ikke kun pålægges virksomheder, men også fysiske personer, som dette er tilfældet i henhold til særavgiftslovens artikel 3, stk. 1 og 2.

114. Følgelig kan begrundelsen om en beskatning i forhold til den økonomisk formåen, sammenholdt med socialstatsprincippet, begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder.

b) Restriktionens forholdsmæssighed

115. Restriktionen for den grundlæggende frihed skal desuden være egnet til at sikre gennemførelsen af målet og må ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det⁷².

1) Egnethed

116. Det fremgår af Domstolens praksis, at en national lovgivning kun er egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, hvis den reelt opfylder hensynet om at nå målet på en sammenhængende og systematisk måde⁷³.

117. I denne forbindelse tager Domstolen også hensyn til medlemsstaternes skøn i forbindelse med vedtagelsen af generelle love⁷⁴. Lovgivning indebærer for lovgiver valg af politisk, økonomisk og social karakter. Lovgiver skal desuden foretage komplekse vurderinger⁷⁵. Da der ikke er sket en harmonisering på EU-plan, har den nationale lovgiver derfor en vis skønsbeføjelse på området for skatteret med hensyn til fastsættelse af en afgift. Det ovenfor nævnte krav om sammenhæng er således opfyldt, medmindre særavgiften er åbenbart uegnet til at nå målet⁷⁶.

118. For så vidt som særavgiften i den foreliggende sag tager udgangspunkt i de afgiftspligtige virksomheders økonomiske kapacitet, er den, som anført ovenfor, åbenbart baseret på den antagelse, at virksomheder med en højere omsætning har større økonomisk formåen end virksomheder med en lavere omsætning.

72 – Dom af 17.7.2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, præmis 25), af 29.11.2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 42), af 15.5.2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, præmis 27), af 12.9.2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, præmis 47), af 13.12.2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, præmis 23), og af 13.12.2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 35).

73 – Dom af 11.6.2015, Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, præmis 64), af 12.7.2012, HIT og HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, præmis 22 og den deri nævnte retspraksis), og af 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 42).

74 – Dom af 6.11.2003, Gambelli m.fl. (C-243/01, EU:C:2003:597, præmis 63), af 21.9.1999, Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, præmis 14 og 15), og af 24.3.1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, præmis 61), alle vedrørende lotterivirksomhed, dom af 5.3.1996, Brasserie du pêcheur og Factortame (C-46/93 og C-48/93, EU:C:1996:79, præmis 48 ff.), vedrørende fødevarerlovgivning.

75 – Om det tilsvarende vurderingskriterium i forbindelse med vurderingen af EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger; jf. også dom af 5.3.1996, Brasserie du pêcheur og Factortame (C-46/93 og C-48/93, EU:C:1996:79, præmis 47).

76 – Jf. i denne retning mit forslag til afgørelse ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 48) og Domstolens dom af 4.5.2016, Polen mod Parlamentet og Rådet (C-358/14, EU:C:2016:323, præmis 79), og af 10.12.2002, British American Tobacco (Investments) og Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, præmis 123 og den deri nævnte retspraksis), og vedrørende EU-lovgivers skønsmargin, der kan overføres på den nationale lovgiver; jf. for en sammenlignelig prøvelse i relation til bedømmelsen af EU-institutionernes og medlemsstaternes handlinger dom af 5.3.1996, Brasserie du pêcheur und Factortame (C-46/93 og C-48/93, EU:C:1996:79, præmis 47).

119. I denne sag har Kommissionen imødegået denne antagelse med, at omsætningen alene er en indikator for en virksomheds størrelse og markedsposition, men ikke for dens økonomiske formåen. En øget omsætning er ikke automatisk forbundet med en stigning i overskuddet. Der er derfor ingen direkte sammenhæng mellem en virksomheds omsætning og økonomisk formåen. Denne argumentation fra Kommissionens side kan undre, idet der i øjeblikket fremføres den nøjagtig omvendte begrundelse for den planlagte omsætningsafhængige skat på digitale tjenester på EU-niveau⁷⁷.

120. Reelt overser Kommissionen i den foreliggende sag, at en *direkte* sammenhæng mellem beskatningens genstand (her omsætningen) og målet med afgiften (her beskatningen af den økonomiske formåen), som den Kommissionen har krævet, ikke er nødvendig med henblik på at begrunde foranstaltningens egnethed. Sådanne strenge krav ville være i strid med det førnævnte råderum, som tilkommer medlemsstaterne. Det kan derimod kun lægges til grund, at foranstaltningen er uegnet, hvis der slet ikke ses at være nogen sammenhæng.

121. I det foreliggende tilfælde kan der dog absolut fastslås en *indirekte* sammenhæng mellem den opnåede årlige omsætning og den økonomiske formåen. Som jeg allerede anførte i mit forslag til afgørelse i Hervis Sport-sagen, kan omsætningens størrelse så absolut udgøre en generaliserende indikator for skatteevnen. Dels fordi høje overskud slet ikke er mulige uden høj omsætning, dels fordi indtægterne fra en yderligere omsætning (marginalindtægter) i reglen stiger på grund af faldende faste omkostninger pr. produktenhed⁷⁸. Det forekommer derfor på ingen måde urimeligt at anse omsætningen for et udtryk for en virksomheds størrelse eller markedsposition og potentielle overskud såvel som for dens økonomiske formåen og beskatte den i overensstemmelse hermed.

122. I modsætning til den opfattelse, Kommissionen gav udtryk for under retsmødet, er det udslagsgivende for forskelsbehandlingen ikke, om den progressive sats anvendes i forbindelse med en overskudsbaseret eller en omsætningsbaseret afgift. En virksomheds overskud er ligeledes kun et beregningselement, der indikerer en fiktiv økonomisk formåen (der skal beskattes) og ikke altid er i overensstemmelse med den reelle skatteevne. Dette ses tydeligt i forbindelse med høje ekstraordinære afskrivninger, der kun reducerer overskuddet fiktivt, men ikke reelt (såkaldte skjulte reserver), eller i forbindelse med såkaldte saneringsoverskud (en kreditors afkald på en fordring mod en insolvent virksomhed fører regnskabsmæssigt til et overskud på denne virksomheds balance).

123. Dertil kommer, at omsætningen i en vis henseende endda kan være mere velegnet til at afspejle en virksomheds økonomisk formåen end overskuddet. I modsætning til overskuddet kan omsætningen nemlig i langt mindre grad reduceres gennem en nedbringelse af det skatteretlige beregningsgrundlag eller overførsel af overskud, f.eks. ved hjælp af afregningspriser. En anvendelse af omsætningen som udgangspunkt kan derfor også være et effektivt middel til at imødegå en aggressiv skatteplanlægning, hvilket Kommissionen med rette har fremhævet i forbindelse med den omsætningsbaserede skat på digitale tjenester, som Kommissionen har foreslået⁷⁹.

124. Den ungarske særavgift er derfor ikke åbenbart uegnet til at nå de nævnte mål.

77 – I begrundelsen til den af Kommissionen foreslåede omsætningsbaserede skat på digitale tjenester anføres det derimod i 23. betragtning, at den omsætningsbaserede tærskel skal begrænse anvendelsen af skatten på digitale tjenester til virksomheder af en vis størrelse. Der er herved tale om sådanne virksomheder, der i vid udstrækning støtter sig på udnyttelsen af en stærk markedsposition. Små og nystartede virksomheder, for hvilke overholdelsesbyrden i forbindelse med den nye skat sandsynligvis vil have en uforholdsmæssigt stor virkning, er også udelukket. I begrundelsen (s. 12) anfører Kommissionen eksplicit, at denne virksomhed (der har en høj omsætning) på grund af sin stærke markedsposition er i stand til at høste relativt større fordele af sin forretningsmodel end mindre virksomheder. På grund af denne »økonomiske kapacitet« anses virksomheden for at have en særlig »skatteevne« og for at være skattepligtig.

78 – Jf. mit forslag til afgørelse Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61). Jf. i så henseende også mit forslag til afgørelse ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 57).

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

2) Nødvendighed

125. Ifølge Domstolens faste praksis skal der i forbindelse med vurderingen af nødvendigheden inden for rammerne af det forholdsmæssige, såfremt der kan vælges mellem flere egnede foranstaltninger, anvendes den mindst restriktive foranstaltning, og de pålagte byrder må ikke være uforholdsmæssige i forhold til de forfulgte mål⁸⁰.

126. Her opstår spørgsmålet, om en beskatning af omsætningen sammenlignet med en beskatning af overskuddet kunne komme i betragtning som en muligvis mindre indgribende, men lige så egnet foranstaltning. I den forbindelse kunne man overveje, om en indkomstbeskatning på grundlag af overskuddet udgør en mindre indgribende foranstaltning, der er lige så egnet, for så vidt som der derved undgås situationer, hvor virksomheder på trods af store tab pålægges særavgiften.

127. En overskudsbaseret indkomstskat er imidlertid ikke en mindre indgribende foranstaltning, der er lige så velegnet, men et aliud i forhold til en omsætningsbaseret indkomstskat. Den teknik, der anvendes til beskatningen af indtægterne (omsætningsbaseret eller overskudsbaseret), siger ikke noget om, hvorvidt der også skal betales skat i tilfælde af et reelt tab. En overskudsbaseret indkomstskat kan også føre til beskatning, selv om virksomheden har tab. Dette er f.eks. tilfældet, såfremt visse driftsudgifter – eller afregningspriser – ikke anerkendes eller en kreditor i tilfælde af en krise giver afkald på en fordring (såkaldt saneringsoverskud). Det generelle problem med en beskatning på trods af manglende faktisk (dvs. reel) økonomisk formåen på grundlag af en national lov om beskatning af afkast er primært et problem, der vedrører national ret og de nationale grundlæggende rettigheder, men som følge af den manglende harmonisering grundlæggende ikke et EU-retligt problem.

128. Derudover er en overskudsbaseret indkomstskat heller ikke lige så egnet til at opnå en effektiv beskatning, der er noget mere modstandsdygtig over for skattekonstruktioner. Anvendelsen af omsætningen som beregningsgrundlag har den afgørende fordel, at omsætningen er lettere at fastslå, og at den ikke eller kun i ringere grad giver mulighed for at anvende strategier til omgåelse.

129. Der foreligger derfor reelt heller ingen tvivl med hensyn til nødvendigheden af den konkrete udformning af særavgiften, henset til det forfulgte mål.

3) Forholdsmæssighed

130. Restriktioner for en grundlæggende frihed skal endvidere også være egnede i forhold til det formål, der forfølges⁸¹. Dette indebærer, at restriktionen og konsekvenserne heraf ikke må være uforholdsmæssige i forhold til dette formål⁸². Dette er, så vidt det fremgår, heller ikke tilfældet i den foreliggende sag.

131. I denne forbindelse skal det på den ene side fastslås, at målet om en retfærdig byrdefordeling i et samfund er af stor betydning for en skattelovgiver. Det samme gælder med hensyn til målet om igen at overholde EU-stabilitetskriterierne. At personer med en forholdsmæssigt større økonomisk formåen yder et forholdsmæssigt større bidrag med henblik på at aflaste dem, der ikke har helt så stor økonomisk formåen, er i sig selv ikke urimeligt. Det kan forholde sig anderledes, så snart en skat har kvælende virkning og således kan sidestilles med et forbud mod den beskattede handling.

80 – Således allerede dom af 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, præmis 33), af 4.5.2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, præmis 48), af 15.2.2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, præmis 54), af 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, præmis 50), af 8.7.2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, præmis 45), og af 11.7.1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, præmis 21).

81 – Dom af 21.12.2011, Kommissionen mod Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, præmis 58), og af 11.10.2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, præmis 82 og den deri nævnte retspraksis).

82 – Dom af 30.6.2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, præmis 33), af 22.1.2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, præmis 50), af 9.11.2010, Volker og Markus Schecke og Eifert (C-92/09 og C-93/09, EU:C:2010:662, præmis 76 ff.), og af 12.7.2001, Jippes m.fl. (C-189/01, EU:C:2001:420, præmis 81).

132. På den anden side forekommer virkningerne af foranstaltningen ikke for tungtvejende. Navnlig gør særavgiften det åbenbart ikke umuligt at drive økonomisk rentabel virksomhed på det ungarske telekommunikationsmarked. Den synes ikke have kvælende virkning, som de forgangne år viser. Derudover reducerer særavgiften ifølge Ungarns oplysninger under retsmødet også overskuddet, hvorfor det er forbundet med en nedsættelse af den overskudsbaserede indkomstskat, såfremt der betales indkomstskat. Dertil kommer, at særavgiften i sin egenskab af såkaldt kriseafgift fra begyndelsen kun blev opkrævet i tre år og derfor alene var af midlertidig karakter.

133. En restriktion for etableringsfriheden som følge af en omsætningsbaseret progressiv indkomstskat, der pålægges telekommunikationsvirksomheder med stor omsætning, ville således være begrundet.

4. Forslag til afgørelse i forbindelse med det første spørgsmål

134. Artikel 49 TEUF og 54 TEUF er ikke til hinder for den ungarske særavgift på telekommunikation.

C. Det andet præjudicielle spørgsmål: tilsidesættelse af forbuddet mod støtte

135. Dernæst skal det undersøges, om den progressivt udformede ungarske særavgift på telekommunikation har karakter af støtte. Den forelæggende ret mener, at dette kan være tilfældet, fordi den højeste afgiftssats på 6,5% først anvendes, når visse omsætningsgrænser nås.

1. Formaliteten med hensyn til det andet præjudicielle spørgsmål

136. Indledningsvis skal det dog afklares, om den præjudicielle forelæggelse i det hele taget kan antages til realitetsbehandling for så vidt angår det andet spørgsmål. Baggrunden er Domstolens faste retspraksis, hvorefter en virksomhed, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte⁸³.

137. Såfremt afgiften imidlertid anvendes til visse formål og dermed navnlig til at begunstige andre erhvervsdrivende, skal det dog undersøges, om afgiftsprovenuet anvendes på en måde, der ikke er problematisk i forhold til statsstøtteregler⁸⁴. I et sådant tilfælde kan den berørte skyldner også anfægte sin egen afgiftsbyrde – der nødvendigvis er forbundet med en begunstigingelse af tredjemænd.

138. Et sådant tilfælde foreligger imidlertid ikke i denne sag. Her pålægges sagsøgeren i hovedsagen en generel afgift, der tilfalder den almindelige statskasse og dermed ikke konkret begunstiger en tredjemand. Dermed har sagsøgeren i den foreliggende sag alene anfægtet en afgiftsansættelse, der er rettet mod denne, og anser denne for retsstridig, fordi andre afgiftspligtige ikke beskattes i samme omfang.

139. Dermed kan Vodafone ikke ved de nationale domstole gøre gældende, at de andre virksomheders afgiftsfritagelse er retsstridig, for selv at undgå at betale denne afgift.

83 – Dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21), af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.), af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 42 ff.), og af 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis).

84 – Om dette spørgsmåls relevans; jf. f.eks. dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 40, 41 og 45 ff.).

140. Kun Domstolens afgørelse i sagen *Air Liquide Industries Belgium*⁸⁵ synes at tale mod denne opfattelse. Ifølge denne dom skulle det for en antagelse af nogle præjudicielle spørgsmål til realitetsbehandling være tilstrækkeligt, at den afgiftspligtiges »begæringer« »ligeledes [anfægter] gyldigheden af [...] retsakter[...]«. Det kan lades ubesvaret, om dette i det hele taget er tilfældet i en sag om en afgiftsansættelses lovlighed som den foreliggende. Selv i den nævnte dom understregede Domstolen nemlig efterfølgende med rette, at »virksomheder, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte«⁸⁶. Når det imidlertid forholder sig således, er spørgsmålet om statsstøtte til fordel for en anden i en tvist, der alene vedrører en afgiftspligtiges eget afgiftstilsvær – som i det foreliggende tilfælde – ikke relevant for afgørelsen og kan derfor ikke antages til realitetsbehandling.

141. I så henseende skal der også tages hensyn til, at det principielt er Kommissionens opgave at sørge for at *tilbagesøge* en ulovlig støtte, hvilket Domstolen for nylig har præciseret på ny⁸⁷. Hvis Vodafone ikke pålignes afgift, ville dette imidlertid ikke udgøre en tilbagesøgning, men udvide støtten til en person mere (her Vodafone) og dermed ikke fjerne konkurrencefordrejningen, men forstærke den.

142. Derimod er det i overensstemmelse med den nævnte retspraksis, når en ret, der skal træffe afgørelse om indrømmelse af en skattefritagelse – som det var tilfældet i *A-Brauerei*-sagen⁸⁸ – kan forelægge Domstolen dette spørgsmål. Det nævnte tilfælde kan – i modsætning til, hvad Kommissionen gjorde gældende under retsmødet – netop ikke sammenlignes med det i sagen foreliggende. I et sådant tilfælde drejer det sig nemlig om tildeling af støtte til modtageren og ikke om annullation af en afgiftsansættelse til fordel for en tredjemand (her Vodafone), der ønsker at blive omfattet af støtten.

143. Heroverfor kan det ikke gøres gældende, at en tilbagesøgning i form af en efterfølgende beskatning af de mindre virksomheder – som Vodafone anførte under retsmødet – ikke er mulig. Hvis medlemsstaten undtagelsesvis ikke har mulighed for at tilbagesøge støtten, kan den i henhold til artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999⁸⁹ heller ikke kræves tilbagebetalt. Som Domstolen har fastslået, er princippet om, at »ingen er forpligtet til at gøre det umulige«, et generelt princip i EU-retten⁹⁰. Selv i et sådant tilfælde hjemler således hverken artikel 107 TEUF og 108 TEUF eller bestemmelserne i den nævnte forordning en *udvidelse* af støtten til yderligere personer med tilbagevirkende kraft.

144. Domstolens nyere dom i *ANGED*-sagen⁹¹ om en spansk (arealbaseret) afgift i detailhandelssektoren kan – i modsætning til det af Kommissionen i retsmødet anførte – ikke danne grundlag for et argument om, at det præjudicielle spørgsmål skal antages til realitetsbehandling. Denne sag ved den nationale ret drejede sig om en efterprøvelse af selve loven (med erga omnes-virkning) og ikke kun om en efterprøvelse af den enkelte afgiftsafgørelse. På den baggrund var yderligere bemærkninger vedrørende artikel 107 TEUF i det mindste nyttige for den forelæggende ret i den pågældende sag, hvorfor Domstolen med rette fandt, at spørgsmålet kunne antages til realitetsbehandling.

85 – Dom af 15.6.2006 (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 25 og 26).

86 – Dom af 15.6.2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43).

87 – Dom af 6.11.2018, *Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen, Kommissionen mod Scuola Elementare Maria Montessori og Kommissionen mod Ferracci* (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:873, præmis 90 ff.).

88 – Dom af 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 – Rådets forordning (EF) nr. 659/1999 af 22.3.1999 om fastlæggelse af regler for anvendelsen af [artikel 108 TEUF] (EFT 1999, L 83, s. 1).

90 – Dom af 6.11.2018, *Scuola Elementare Maria Montessori mod Kommissionen, Kommissionen mod Scuola Elementare Maria Montessori og Kommissionen mod Ferracci* (C-622/16 P – C-624/16 P, EU:C:2018:873, præmis 79); jf. i denne retning, om end i anden sammenhæng, allerede dommen af 3.3.2016, *Daimler* (C-179/15, EU:C:2016:134, præmis 42).

91 – Dom af 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), af 26.4.2018, *ANGED* (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281), og af 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291).

145. Hvis dommen imidlertid alene har virkning for den berørte, der – som det er blevet bekræftet af parterne i den foreliggende sag – alene anfægter sin egen afgiftsansættelse, finder Domstolens argumentation i ANGED-sagen ikke anvendelse, og det ovennævnte princip opretholdes derfor. I overensstemmelse med Domstolens faste praksis – der endog henviser til Domstolens dom i Air Liquide Industries Belgium-sagen⁹² – kan det andet spørgsmål derfor ikke antages til realitetsbehandling i den foreliggende sag⁹³.

146. Sagsøgeren har fortsat adgang til at opnå en abstrakt efterprøvelse af loven ved en national ret. I så fald kan den pågældende ret iværksætte en præjudiciel forelæggelse desangående.

147. På baggrund af det ovenfor anførte foreligger der hverken en grund til eller et behov for at fravige Domstolens hidtidige retspraksis, hvorefter en virksomhed, der skal betale en afgift, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte⁹⁴. Allerede af denne grund kan den præjudiciel forelæggelses andet spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling.

2. Subsidiært: retlig vurdering

148. Såfremt Domstolen alligevel skulle finde, at det andet spørgsmål kan antages til realitetsbehandling, skal den undersøge, om den nedsatte beskatning (omsætningsrelateret) af mellemstore virksomheder henholdsvis afgiftsfritagelsen (omsætningsrelateret) for mindre virksomheder skal anses for en støtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

149. Ifølge Domstolens faste praksis skal der for det første være tale om statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler, for at der kan være tale om »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencen⁹⁵.

150. Det afgørende kriterium er her kriteriet om den selektive fordel. Spørgsmålet er med andre ord, om en progressiv afgiftssats ville være en begrundet selektiv fordel for dem, der på grund af progressionen både absolut og relativt betaler mindre afgift end andre afgiftspligtige. For ikke så længe siden ville dette spørgsmål være blevet besvaret med et klart og tydeligt nej. Nu rejses netop dette spørgsmål i den foreliggende sag.

151. Denne omstændighed har foranlediget generaladvokat Saugmandsgaard Øe til at sætte principielle spørgsmålstejn ved Domstolens hidtidige analysemetode. Han har således udtrykkeligt anført følgende⁹⁶:

»For at tage et ekstremt eksempel udgør en foranstaltning, der fastsætter progressive skattesatser ud fra indkomstniveau, ubestrideligt en generel foranstaltning i henhold til den klassiske analysemetode, idet enhver virksomhed kan opnå de mest gunstige satser. I henhold til referencerammemetoden udgør de mest gunstige satser derimod en differentiering, der kan anses for lovlig, såfremt der ikke foreligger sammenlignelighed (andet trin), eller såfremt differentieringen er begrundet i den pågældende

92 – Dom af 15.6.2006 (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.).

93 – Således udtrykkeligt i et sammenligneligt tilfælde: dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21 ff.).

94 – Dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, præmis 21), af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43 ff.), af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 42 ff.), og af 20.9.2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, præmis 80 og den deri nævnte retspraksis).

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

96 – Generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkt 66 og 67).

ordnings art eller generelle opbygning (tredje trin). For at være helt tydelig hævder jeg naturligvis ikke, at referencerammemetoden automatisk indebærer, at progressive skattesatser skal kvalificeres som selektive⁹⁷, men at de medfører denne mulighed, idet de giver anledning til at sætte spørgsmålstegn ved lovligheden af de foranstaltninger, der allerede på forhånd er udelukket i henhold til den klassiske analysemetode. Denne risiko for at udvide reglerne om statsstøtte kan bl.a. vedrøre foranstaltninger, der svarer til dem, som Domstolen tidligere har kvalificeret som generelle.«

152. Jeg deler disse betænkeligheder, men mener, at der også inden for den såkaldte referencerammemetode kan tages højde for disse. Derefter skal det først undersøges, hvori den fordel består (jf. punkt 153 ff.), som eventuelt kunne anses for selektiv (jf. punkt 157 ff.).

a) Begrebet fordel

153. Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt de omhandlede bestemmelser giver modtageren en fordel, bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis anses foranstaltninger – uanset hvilken form de end måtte have – for statsstøtte, hvis de direkte eller indirekte kan favorisere visse virksomheder, eller den begunstigede virksomhed opnår en økonomisk fordel, som den ikke ville have opnået under sædvanlige markedsvilkår⁹⁸.

154. En fordelagtig skattemæssig behandling, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de berettigede en gunstigere økonomisk stilling end andre skattepligtige, kan ligeledes være omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF⁹⁹. Støtte anses i denne forbindelse bl.a. for at foreligge ved indgreb, der under forskellige former letter de byrder, som *normalt* belaster en virksomheds budget, og derved, uden at være tilskud i ordets egentlige forstand, er af samme art og har tilsvarende virkninger¹⁰⁰.

155. Med hensyn til afgiftsfritagelsen og den nedsatte beskatning foreligger der ingen fordel. Alle virksomheder – store som små – beskattes ikke af en omsætning op til 500 mio. HUF og med en nedsat sats fra 500 mio. til 5 mia. HUF. Dette gælder også for Vodafone.

156. Det er højst forskellen i den gennemsnitlige sats som følge af progressionen – som både Vodafone og Kommissionen har henholdt sig til – der udgør en fordel, som begunstiger de afgiftspligtige med lavere omsætning.

b) Fordelens selektivitet i skatteretten

157. I denne forbindelse skal det undersøges, om den lavere gennemsnitlige afgiftssats ved lavere omsætning skal anses for at »begunstige visse virksomheder eller visse produktioner« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, dvs. om der er tale om en »selektiv« fordel som omhandlet i Domstolens praksis.

97 – »Jeg bemærker i denne forbindelse, at det af nr. 139 i Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte fremgår, at indkomstkattens progressive karakter og dens formål om omfordeling kan udgøre begrundelser, der vedrører den pågældende ordnings art eller generelle opbygning.«

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

99 – Jf. bl.a. dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 72), og af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14).

100 – Dom af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 66), af 14.1.2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 33), af 19.3.2013, Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101), og af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 13).

158. Efterprøvelsen af denne selektivitet indebærer altid betydelige vanskeligheder i relation til medlemsstaternes skattelovgivning¹⁰¹. Det er til stadighed blevet gentaget i Domstolens praksis, at udgangspunktet er, at en skatteordning ikke er selektiv, når den finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende¹⁰². På dette grundlag skal spørgsmålet om selektivitet besvares benægtende. Noget andet følger ikke af dommen i sagen *World Duty Free Group*¹⁰³. Denne afgørelse vedrørte nemlig et særligt tilfælde af »eksportstøtte« til indenlandske virksomheder i forbindelse med investeringer i udlandet til skade for udenlandske virksomheder, der er i strid med retsprincippet i artikel 111 TEUF. Derfor kan specifikke eksporttilskud opfylde selektivitetskriteriet, selv om de gælder for alle skattepligtige.

159. Den omstændighed, at en skatteordning kun giver de virksomheder, der opfylder betingelserne – her at visse omsætningsgrænser ikke nås – for den, en fordel, er heller ikke fuldt ud tilstrækkelig til at fastslå, at den er selektiv¹⁰⁴. Også på dette grundlag skal spørgsmålet om selektivitet besvares benægtende.

160. Samtidig står det dog fast, at også generelle skattelove skal vurderes på grundlag af forbuddet mod statsstøtte i artikel 107 TEUF¹⁰⁵. Domstolen har derfor opstillet særlige betingelser for selektivitet i relation til skatteretlige fordele. I denne forbindelse er det ikke afgørende, om dette betegnes som en to- eller tretrinmetode¹⁰⁶. Det afgørende er altid, om betingelserne for den skatteretlige fordel ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde¹⁰⁷.

101 – Jf. de nævnte domme og de tilhørende forslag til afgørelse:

Dom af 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024) og generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741).

Dom af 28.6.2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)* mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505) og generaladvokat Wahls forslag til afgørelse *Andres mod Kommissionen* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017).

Dom af 26.4.2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280), af 26.4.2018, *ANGED* (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281), og dom af 26.4.2018, *ANGED* (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291) sammen med mit forslag til afgørelse *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), *ANGED* (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2017:853) og *ANGED* (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854).

102 – Jf. f.eks. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod *World Duty Free Group* m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 ff.), af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), af 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod *Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 73), og af 8.11.2001, *Adria-Wien Pipeline og Wiertersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35).

103 – Dom af 21.12.2016, (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 73, 74 og 86 ff.).

104 – Jf. i denne retning navnlig dom af 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 24), af 28.6.2018, *Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)* mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 94), af 21.12.2016, Kommissionen mod *World Duty Free Group* m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59), og af 29.3.2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42).

105 – Jf. bl.a. dom af 9.10.2014, *Ministerio de Defensa og Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 23), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod *Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige* (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 72), og af 15.3.1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14).

106 – Ligeledes generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse *Belgien mod Kommissionen* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 28), der betegner dette spørgsmål som »ret akademisk«.

107 – Jf. i denne retning også dom af 21.12.2016, Kommissionen mod *World Duty Free Group* m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54), og af 14.1.2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, præmis 53), udtrykkeligt også uden for skatteretten; jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod *Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53 og 55).

161. Med henblik herpå er det nødvendigt først at fastslå, hvilken generel eller »normal« skatteordning, der gælder i den pågældende medlemsstat. Ud fra denne generelle eller »normale« skatteordning skal det derefter vurderes, om den fordel, som den omtvistede skatteforanstaltning indrømmer, er selektiv¹⁰⁸. Dette forudsætter, at der foreligger en forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation, der ikke kan begrundes. I denne forbindelse skal Kommissionen – i det mindste i sammenhæng med en procedure vedrørende statsstøtte – løfte bevisbyrden med hensyn til forskelsbehandlingen og medlemsstaten bevisbyrden med hensyn til begrundelsen¹⁰⁹.

162. Jeg er enig med generaladvokat Bobek¹¹⁰ i, at selektivitetsvurderingen reelt »blot« er en undersøgelse med henblik på forskelsbehandling. Derfor vil jeg først undersøge, om der foreligger en forskelsbehandling (jf. punkt 173 ff.), og dernæst om denne forskelsbehandling er begrundet (jf. punkt 176 ff.). Forinden vil jeg redegøre for, hvorfor den normale analysemetode skal modificeres en smule, når der første gang skal fastlægges en referenceramme (jf. punkt 164).

1) Modifikation, når en referenceramme skal fastlægges for første gang

163. I forbindelse med generelle skatteordninger, navnlig sådanne, hvorved referencerammen fastlægges for første gang, er det nødvendigt at foretage en modificeret vurdering med henblik på at fastslå, om de er selektive. Baggrunden herfor er den kendsgerning, at den skatteretlige differentiering – til forskel fra tilskud i snæver forstand i form af pengeydelse – nødvendigvis forekommer inden for rammerne af en alment gældende skatteordning og gælder for alle uden forskel, samt at den skattepligtige nødvendigvis er underlagt disse eventuelt fordelagtige differentieringer helt generelt uden selv at medvirke hertil. I så henseende adskiller denne situation sig meget markant fra en »normal« individuel støtte.

164. Domstolen anvendte reelt også en sådan modificeret vurdering i ANGED-sagerne¹¹¹, hvor der heller ikke fandtes en referenceramme, som ordningen afveg fra, men den omhandlede ordning selv var referencerammen. Dette er også tilfældet her. Den progressive afgiftssats er ingen undtagelse for visse virksomheder fra en »normal« (proportional?) afgiftssats, men er selv reglen. Denne regel indebærer, at alle afgiftspligtige er omfattet af forskellige gennemsnitlige afgiftssatser.

165. Ifølge retspraksis kan sådanne »favoriserende« generelle sondringer, der ikke er tilskud i snæver forstand, imidlertid kun kvalificeres som statsstøtte, såfremt de er af *samme* art og har *tilsvarende* virkninger¹¹². Dette gælder i særlig grad, henset til medlemsstaternes autonomi på skatteområdet, når de første gang definerer referencerammen.

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

109 – I denne retning generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 27), om Kommissionens bevisbyrde: dom af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 84), af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 59), og af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 62), om medlemsstatens bevisbyrde: dom af 28.6.2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 87), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 146), af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 62), og af 29.4.2004, Nederlandene mod Kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, præmis 43).

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

111 – Dom af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 50 ff.), af 26.4.2018, ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 43 ff.), og dom af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 38 ff.).

112 – Jf. bl.a. dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 22), af 19.3.2013, Bouygues og Bouygues Télécom mod Kommissionen (C-399/10 P og C-401/10 P, EU:C:2013:175, præmis 101), af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 29), og af 23.2.1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg mod Den Høje Myndighed (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).

166. Kun for det tilfælde, at en medlemsstat benytter definitionen af referencerammen til at overføre fordele til formål, der falder uden for skatteordningen, er der tilstrækkelig grund til at sidestille disse skatteretlige fordele med tilskud i snæver forstand¹¹³. En foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skattesystem, kan således være begrundet, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem¹¹⁴. Generelle sondringer inden for rammerne af en sammenhængende skatteordning kan derfor næppe udgøre en selektiv fordel.

167. Ved en nærmere betragtning ligger denne tanke også til grund for den principielle afgørelse i Gibraltar-sagen¹¹⁵, hvortil Kommissionen i det væsentlige har henholdt sig i sin skriftlige argumentation. I den pågældende sag blev referencerammen også fastlagt for første gang og havde reelt til følge, at offshore-selskaber ikke blev beskattet, selv om den nyindførte indkomstskattelovgivning skulle beskatte alle virksomheder ensartet (formentlig også på grundlag af deres økonomiske formåen). I det pågældende tilfælde valgte lovgiver kriterier som antallet af ansatte og benyttelsen af erhvervsejendom med henblik på at gennemføre en indkomstbeskatning baseret på overskud. Domstolen accepterede i så henseende – og på baggrund af det forhold, at Det Forenede Kongerige ikke havde angivet nogen form for begrundelse i proceduren vedrørende statsstøtte – Kommissionens påstand om manglende sammenhæng¹¹⁶.

168. En manglende sammenhæng i afgiftslovgivningen kan i sidste ende rent faktisk indikere et misbrug af afgiftslovgivningen. I dette tilfælde er det ikke den afgiftspligtige, der vælger konstruktioner, der er udtryk for misbrug, for at unddrage sig afgiften. Derimod har medlemsstaten – ud fra en objektiv betragtning – »misbrugt« sin afgiftslovgivning til at støtte enkelte virksomheder uden om reglerne for statsstøtte. I så henseende er selektivitetsvurderingen i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet begrænset til en efterprøvelse af sammenhængen i den etablerede ordning.

169. I Gibraltar-sagen afviste Domstolen således med rette, at ordningen var sammenhængende. Hverken antallet af ansatte eller benyttelsen af erhvervsejendom er logiske faktorer for en generel, ensartet indkomstbeskatning, som var formålet med den nationale lov. Gælder det også for en progressiv, omsætningsbaseret særlig indkomstskat? Er det virkelig usammenhængende at opkræve højere afgifter (både absolut og relativt) af en telekommunikationsvirksomhed med høj omsætning end af en telekommunikationsvirksomhed med lav omsætning?

2) Målestokken for undersøgelsen af sammenhængen

170. Der kan tages højde for de betænkeligheder, som forskellige generaladvokater¹¹⁷ har fremført (navnlig med hensyn til problemerne i forbindelse med fastlæggelsen af den rette referenceramme og en generel efterprøvelse af ligebehandling af alle nationale skattelove, sammenholdt med medlemsstaternes autonomi på skatteområdet), ved hjælp af en modereret målestok vedrørende en generel skattelovs skatteretlige sammenhæng. Herefter udgør generelle sondringer i forbindelse med

113 – Jf. i denne retning allerede dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22-27).

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

115 – Dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732).

116 – Dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 149).

117 – Jf. generaladvokat Saugmandsgaard Øes forslag til afgørelse A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) og mit forslag til afgørelse ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2017:853) og ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854).

fastlæggelsen af referencesystemet kun selektive foranstaltninger, såfremt de ikke er baseret på et rationelt grundlag, henset til lovens formål. Uden en sådan modereret målestok ville Domstolen reelt skulle vurdere hver eneste sontring i hver eneste nationale skattelov, idet en sådan sontring nødvendigvis stiller én skattepligtig gunstigere og en anden ringere.

171. Derfor kan en selektiv fordel kun komme i betragtning, når foranstaltningen (her den progressive afgiftssats) for det første indfører differentiering mellem aktører, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats skattesystem, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation¹¹⁸, der er åbenbar.

172. Selv om denne betingelse er opfyldt, kan fordelene for det andet være begrundet som følge af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i, navnlig såfremt den er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i den nationale skatteordning¹¹⁹, der dog blot skal være logiske. Derudover kan logiske ikke-skatteretlige grunde også begrunde en sontring, således som dette f.eks. blev bekræftet i ANGED-sagen med hensyn til fysisk planlægning og miljø i forbindelse med en afgift på indkøbscentre¹²⁰.

i) Forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation

173. I denne henseende skal det indledningsvis undersøges, om der foreligger en ubegrundet forskelsbehandling inden for medlemsstatens skatteordning. Derudover skal denne ubegrundede forskelsbehandling i henhold til ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF være en sontring, der enten begunstiger visse virksomheder eller visse produktioner. Domstolen fastslog således navnlig i dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige, at en skatteordning skal udpege de begunstigede virksomheder ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori¹²¹.

174. Sådanne kendetegn foreligger imidlertid ikke ved en afgift som den i sagen omhandlede. Forskellen på større og mindre telekommunikationsvirksomheder er netop deres omsætning og den deraf afledte økonomiske formåen. De befinder sig ud fra medlemsstatens synspunkt – der i den foreliggende sag ikke er åbenbart fejlagtig – ikke i en sammenlignelig retlig og faktisk situation.

175. Det samme gælder for større virksomheders mulighed for at minimere en overskudsbaseret indkomstbeskatning gennem skatteretlige konstruktioner. Det er ligeledes ikke åbenbart utænkeligt, at denne mulighed øges i takt med virksomhedens størrelse.

118 – Jf. dom af 21.12.2016, Kommissionen mod Aer Lingus og Ryanair Designated Activity (C-164/15 P og C-165/15 P, EU:C:2016:990, præmis 51), af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54), af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 49 og 58), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 35), af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 19), af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

119 – Jf. dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22), og af 8.9.2011, Paint Graphos (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65 og 69); jf. i denne retning bl.a. også dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42 og 43), af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 145), af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 42), og af 2.7.1974, Italien mod Kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, præmis 33).

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

121 – Jf. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 104).

ii) *Subsidiært: begrundelsen for forskelsbehandlingen*

176. Såfremt Domstolen alligevel skulle finde, at en virksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 10 000 EUR/HUF og en virksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 100 000 000 EUR/HUF befinder sig i en sammenlignelig situation, skal det desuden undersøges, om den forskelsbehandling, der er forbundet med forskellen i den gennemsnitlige sats ved en progressiv afgift, kan begrundes.

177. Afgørende er i denne sammenhæng – således som Domstolen har understreget i dommen i sagen World Duty Free Group¹²² – alene efterprøvelsen af den pågældende forskelsbehandling under hensyntagen til lovens formål, navnlig når der – som i dette tilfælde – ikke foreligger en afvigelse fra en referenceramme, men loven selv udgør referencerammen.

178. I denne forbindelse er det dog ikke kun de formål, der udtrykkeligt er anført i den nationale lov, der kan komme i betragtning, men også de formål, der kan udledes af den nationale lov ved en fortolkning¹²³. I modsat fald ville man alene lægge vægt på lovgivningsteknikken. I sin praksis har Domstolen imidlertid altid understreget, at statslige interventioner på statsstøtteområdet skal bedømmes i kraft af deres virkninger og således uafhængigt af de anvendte teknikker¹²⁴.

179. Det skal således afklares, om den ungarske særavgifts progressive satsforløb ikke er begrundet i den konkrete afgiftslov, men i formål, der ligger uden for denne lov, dvs. i et andet øjemed¹²⁵.

180. Dette kan klart afvises i den foreliggende sag. Som anført ovenfor (punkt 108 ff.) er formålet med loven, der udtrykkeligt er nævnt i præamblen, at beskatte den økonomiske formåen, der i det foreliggende tilfælde udledes af omsætningens størrelse. Derudover tilstræbes også – hvilket i sig selv er karakteristisk for en progressiv afgiftssats og således systemisk – en vis »omfordelingsfunktion«, når økonomisk stærkere aktører pålægges større økonomiske byrder end økonomisk svagere aktører (følge af socialstatsprincippet). Også Kommissionen har anerkendt »formålet om omfordeling« som begrundelse i forbindelse med indkomstskats progressive karakter i sin meddelelse af 19. juli 2016 om »begrebet statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde« (herefter »meddelelse«)¹²⁶.

181. Derudover fremgår det af den lovgivningsproces, som Domstolen er blevet meddelt, at ordningen også har til formål at undgå, at virksomheder med stor omsætning, der ikke eller kun i ringe omfang bidrager til selskabsskatteprovenuet i Ungarn, ikke beskattes. Alle disse formål er – skatteretligt set – ikke formål, der har et andet øjemed.

182. I modsætning til hvad Kommissionen synes at mene, er en indkomstbeskatning på grundlag af overskuddet ikke den eneste rigtige beskatningsform, hvilket Domstolen allerede tidligere har fastslået¹²⁷, men også blot en *teknik*, der tager sigte på regnskabsmæssigt at fastsætte og beskatte den skattepligtige persons skatteevne på en ensartet måde (herom ovenfor punkt 100).

122 – Dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group SA m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54, 67 og 74).

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

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

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

126 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (EUT 2016, C 262, s 1, punkt 139).

127 – Dom af 16.5.2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338, præmis 65 ff.).

183. Det er muligt, at en overskudsberegning via en sammenligning af virksomhedsformuen – som Kommissionen understregede under retsmødet – er mere præcis end en beregning baseret på nettoomsætningen. Lovgivningen om statsstøtte beskæftiger sig imidlertid ikke med, hvilken skatteordning der er mest præcis, men med den konkurrenceforvridende virkning mellem konkurrenter. Hvis der med samme omsætning betales samme skat, foreligger en sådan virkning ikke. Hvis der med højere omsætning også skal betales højere skat, foreligger der den samme »forskelsbehandling«, som hvis der skal betales højere skat i forbindelse med højere overskud. Dette gælder vel ubestridt i forbindelse med en proportional skattesats (her betales der absolut set en højere skat) og følger i forbindelse med en progressiv skattesats (her betales der både absolut og relativt set en højere skat) af de ovennævnte skattesystemiske grunde.

184. Størrelsen af omsætningen indikerer (i al fald ikke åbenbart urigtigt) en vis økonomisk formåen (herom ovenfor punkt 118 ff.). I så henseende kan omsætningen – som Kommissionen selv har demonstreret med forslaget til en skat på digitale tjenester¹²⁸ – også anses for en (noget grovere) indikator for større økonomisk kapacitet, og dermed større økonomisk formåen.

185. Som administrativ procedure betragtet er det ikke kritisabelt, såfremt antallet af de omfattede detailhandelscentre, der i så fald også skal kontrolleres, reduceres ved hjælp af en grænseværdi. Således beskattes de såkaldte små erhvervsdrivende (dvs. erhvervsdrivende, hvis omsætning ikke overstiger et vist »fribeløb«) heller ikke i den EU-retlige momsret (jf. momsdirektivets artikel 282 ff.).

186. Med henblik på de mål, der forfølges med loven, er det endvidere forståeligt, at der tages udgangspunkt i omsætningen i stedet for i overskuddet, eftersom førstnævnte er lettere at fastslå (enkel og effektiv administration¹²⁹) og sværere at omgå end f.eks. overskuddet (herom allerede punkt 123 ovenfor). Som Domstolen allerede har fastslået, kan forebyggelse af misbrug inden for skatteretten også udgøre en begrundelse på statsstøtteområdet¹³⁰.

187. Efter min opfattelse begrundes det socialstatslige princip – som den Europæiske Union også anerkender i artikel 3, stk. 3, TEU – en progressiv afgiftssats, der også relativt set pålægges personer med større økonomisk formåen større byrder end de skattepligtige, der ikke har helt den samme skatteevne. Dette gælder i al fald for en afgift, der også pålægges fysiske personer (jf. særavgiftslovens artikel 3, stk. 1 og 2).

3. Konklusion

188. Herefter udgør den lavere gennemsnitlige beskatning (i den foreliggende sag af virksomheder med lavere omsætning), der nødvendigvis er forbundet med en progressiv afgiftssats, ikke en selektiv fordel for disse virksomheder.

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

129 – Kommissionen anser også selv administrative hensyn for en begrundelse – jf. EUT 2016, C 262, s 1, punkt 139.

130 – Dom af 19.12.2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, præmis 51), i samme retning allerede dom af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl. (C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 73 ff.).

VI. Forslag til afgørelse

189. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, som Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) har forelagt, som følger:

- »1. Den forskellige beskatning, der følger af en progressiv sats, udgør ikke en indirekte restriktion for etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF, sammenholdt med artikel 54 TEUF. Dette er også tilfældet, når større virksomheder i forbindelse med en omsætningsbaseret indkomstbeskatning beskattes hårdere og disse rent faktisk hovedsageligt ejes af udenlandske aktionærer. Det kan kun forholde sig anderledes, såfremt det kan godtgøres, at medlemsstaten i så henseende har udvist en adfærd, der udgør et misbrug af rettigheder. Dette er ikke tilfældet i den foreliggende sag.
2. Den forskel i beskatning, der følger af en progressiv sats, udgør ikke en selektiv fordel for virksomheder med lavere omsætning (dvs. ingen støtte), ligesom en virksomhed med højere omsætning ikke kan gøre denne gældende med henblik på at unddrage sig sin egen afgiftspligt.
3. Den ungarske særavgift har i sin egenskab af omsætningsbaseret direkte indkomstskat ikke karakter af en omsætningsafgift, hvorfor momsdirektivets artikel 401 ikke er til hinder herfor.«