



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

3. marts 2020*

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – omsætningsafgift inden for sektoren for detailhandel fra forretninger – progressiv afgift, som i højere grad berører fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater end indenlandske virksomheder – progressive afgiftstrin, der finder anvendelse på alle afgiftspligtige personer – omsætningen som neutralt sonderingskriterium – afgiftspligtige personers bidragsevne«

I sag C-323/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 19. marts 2018, indgået til Domstolen den 16. maj 2018, i sagen

Tesco-Global Áruházak Zrt.

mod

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot (refererende dommer) og E. Regan samt dommerne P.G. Xuereb, L.S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe og N. Piçarra,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. april 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Tesco-Global Áruházak Zrt. ved ügyvéd Sz. Vámosi-Nagy,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér, G. Koós og D.R. Gesztelyi, som befuldmægtigede,
- den polske regering ved B. Majczyna, M. Rzotkiewicz og A. Kramarczyk, som befuldmægtigede,

* Processprog: ungarsk.

– Europa-Kommissionen ved W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal og A. Armenia, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 4. juli 2019,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 18 TEUF, 26 TEUF, 49 TEUF, 54 TEUF – 56 TEUF, 63 TEUF, 65 TEUF, 107 TEUF, 108 TEUF og 110 TEUF samt effektivitetsprincippet, princippet om EU-rettens forrang og princippet om procesækvivalens.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Tesco-Global Áruházak Zrt. (herefter »Tesco«) og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »klagedirektoratet«) vedrørende betaling af omsætningsafgift inden for sektoren for detailhandel fra forretninger (herefter »særafgiften«).

Ungarske retsfor skrifter

- 3 Præambelen til egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (lov nr. XCIV af 2010 om en særafgift, der påhviler visse sektorer, herefter »lov om en særafgift, der påhviler visse sektorer«) bestemmer:

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

- 4 § 1 i lov om en særafgift, der påhviler visse sektorer, bestemmer:

»I denne lov forstås ved:

1. detailhandel fra forretninger: i henhold til den ordning med ensartet klassifikation af økonomiske aktiviteter, der trådte i kraft den 1. januar 2009, aktiviteter, der er klassificeret i sektor nr. 45.1, bortset fra engroshandel med køretøjer og påhængsvogne, i sektor nr. 45.32 og 45.40, bortset fra reparation af og engroshandel med motorcykler, samt i sektor nr. 47.1-47.9

[...]

5. nettoomsætning: for så vidt angår en afgiftspligtig person, der er omfattet af regnskabsloven, nettoomsætningen hidrørende fra salg i regnskabslovens forstand; for så vidt angår en afgiftspligtig person, der skal betale den forenklede afgift for virksomhedsindehavere, og som ikke er omfattet af regnskabsloven, omsætningen eksklusiv merværdiafgift som omhandlet i loven om afgiftsordning; for så vidt angår en afgiftspligtig person, der er omfattet af lov om indkomstskat for personer, indtægterne eksklusiv merværdiafgift som omhandlet i lov om indkomstskat.«

- 5 § 2 i lov om en særafgift, der påhviler visse sektorer, har følgende ordlyd:

»Følgende pålægges afgift

a) detailhandel fra forretninger

[...]«

6 Denne lovs § 3 definerer de afgiftspligtige personer 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.«

7 Nævnte lovs § 4, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftsgrundlaget udgøres af de afgiftspligtige personers nettoomsætning fra de i § 2 omhandlede aktiviteter [...]«

8 Samme lovs § 5 fastsætter:

»Afgiftssatsen:

a) for så vidt angår den i § 2, litra a), omhandlede virksomhed: 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. [ungarske] forint [(HUF)], 0,1% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 500 mio. HUF, men som er mindre end 30 mia. HUF, 0,4% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 30 mia. HUF, men som er mindre end 100 mia. HUF, og 2,5% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 100 mia. HUF.

[...]«

9 § 124/B i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer) bestemmer:

»Skatte- og afgiftsmyndigheden træffer uden forudgående kontrol afgørelse om den afgiftspligtiges berigtigede angivelse inden for 15 dage fra afsendelsen af den berigtigede angivelse, når den berigtigede angivelse alene skyldes, at den bestemmelse, hvoraf afgiftspligten følger, er i strid med den grundlæggende lov eller en forpligtende EU-retsakt, eller hvad angår en kommunal bekendtgørelse med alle andre retsregler, medmindre Alkotmánybíróság [(forfatningsdomstol, Ungarn)], Kúria [(øverste domstol, Ungarn)] eller Den Europæiske Unions Domstols afgørelse ved stillingtagen til dette spørgsmål endnu ikke er blevet offentliggjort på tidspunktet for afgivelsen af den berigtigede angivelse, eller den berigtigede angivelse ikke er i overensstemmelse med den offentliggjorte afgørelse. Afgørelsen vedrørende den berigtigede angivelse kan påklages administrativt og indbringes for domstolene i henhold til de almindelige bestemmelser i nærværende lov.«

10 Denne lovs § 128, stk. 2, fastsætter:

»Der kan ikke foretages skatte- og afgiftsmæssig retablering, hvis der ikke ved den berigtigede angivelse er grundlag for at berigtige afgiften eller budgettilskuddet.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Tesco er et ungarsk erhvervsdrivende selskab, som driver detail- og engroshandel fra forretninger. Som en del af en koncern med hjemsted i Det Forenede Kongerige udgør selskabet den detailforretningskæde, der har haft den største omsætning på det ungarske marked i perioden fra den 1. marts 2010 til den 28. februar 2013.

- 12 Tesco var genstand for en afgiftskontrol gennemført af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Vámigazgatóság (den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, afdeling for store afgiftsbetalere, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«) vedrørende den samlede skattebetaling og modtagne offentlige tilskud i denne periode.
- 13 På grundlag af denne kontrol fremsendte skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans en efteropkrævning til Tesco for bl.a. særavgift for et beløb af 1 396 684 000 HUF (ca. 4 198 852 EUR) og fandt, at Tesco havde et tilgodehavende på 17 900 000 HUF (ca. 53 811 EUR) af overskydende særavgift. I alt blev der konstateret en afgiftsdifference på 4 634 131 000 HUF (ca. 13 931 233 EUR), hvilket gav anledning til en afgiftsbøde på 873 760 000 HUF (ca. 2 626 260 EUR) og et krav om betaling af 956 812 000 HUF (ca. 2 875 889 EUR) for forsinket betaling.
- 14 I forbindelse med påklagen af denne afgørelse fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans opretholdt klagedirektoratet denne afgørelse for så vidt angik særavgiften. Nævnte afgørelse blev derimod omgjort med hensyn til den overskydende afgift, som det var fastslået, at Tesco havde til gode, og blev fastsat til 249 254 000 HUF (ca. 749 144 EUR), og med hensyn til efteropkrævningen over for Tesco, som blev fastsat til 3 058 090 000 HUF (ca. 9 191 226 EUR), hvoraf 3 013 077 000 HUF (ca. 9 070 000 EUR) ansås for manglende betalt afgift. Ud over fastslåelsen af denne afgiftsskyld pålagde klagedirektoratet Tesco at betale 1 396 684 000 HUF (ca. 4 198 378 EUR) for særavgift og en afgiftsbøde på 468 497 000 HUF (ca. 1 408 284 EUR) samt et betalingskrav på 644 890 000 HUF (ca. 1 938 416 EUR) for forsinket betaling.
- 15 Tesco har ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) anlagt sag til prøvelse af klagedirektoratets afgørelse. Selskabet har anført, at forpligtelsen til at betale særavgiften, som det er blevet pålagt, er uden hjemmel, idet det gøres gældende, at lovgivningen om denne afgift tilsidesætter etableringsfriheden, den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser. Endvidere er denne lovgivning i strid med ligebehandlingsprincippet, udgør forbudt statsstøtte og strider mod artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).
- 16 Tesco har navnlig gjort gældende, at på grund af den stærkt progressive afgiftsskala for særavgiften og strukturen på det ungarske detailhandelsmarked er alle selskaber på de laveste afgiftstrin selskaber, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer, og som udøver franchisevirksomhed. Omvendt er selskaberne på det højeste trin – med en enkelt undtagelse – virksomheder, der er forbundet med selskaber med hjemsted i en medlemsstat. Selskaber, der ejes af udenlandske fysiske eller juridiske personer, bærer således en uforholdsmæssig del af afgiftsbyrden for denne afgift.
- 17 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, kan være i strid med artikel 18 TEUF, 26 TEUF, 49 TEUF, 54 TEUF – 56 TEUF, 63 TEUF, 65 TEUF, 107 TEUF, 108 TEUF og 110 TEUF, bl.a. idet den effektive afgiftsbyrde for denne afgift hovedsageligt påhviler afgiftspligtige personer, hvis aktionærer er udlændinge. Den har henvist til, at Domstolen i dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), undersøgte den i denne forbindelse anvendte konsolideringsregel og fandt, at der forelå en indirekte forskelsbehandling.
- 18 Den forelæggende ret har endvidere rejst spørgsmålet om, hvorvidt lov nr. XCII af 2003 om skatte- og afgiftsprocedurer er forenelig med princippet om procesækvivalens, princippet om EU-rettens forrang og princippet om EU-rettens effektivitet.
- 19 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er den omstændighed, at en afgiftspligtig person, som udøver detailhandel fra forretninger, hvis aktionærer er udlændinge, og driver flere forretninger som et enkelt forretningsdrivende selskab, underkastes en særavgift, hvis satser er stærkt progressive, og nævnte afgiftspligtige person faktisk

hører under det højeste afgiftstrin, mens det i praksis viser sig, at afgiftspligtige personer med nationale aktionærer, der driver franchisevirksomhed under samme mærke – idet hver forretning typisk er et særskilt forretningsdrivende selskab – er fritaget for denne afgift eller hører under et af de lave afgiftstrin, hvorfor den afgift, som betales af selskaber med udenlandske aktionærer, og den samlede andel af afgiftsmæssige indtægter vedrørende disse reelt er væsentligt højere end fra afgiftspligtige personer med nationale aktionærer, forenelig med EUF-traktatens bestemmelser om princippet om forbud mod fo[r]skelsbehandling (artikel 18 TEUF og 26 TEUF), princippet om etableringsfriheden (artikel 49 TEUF), ligebehandlingsprincippet (artikel 54 TEUF), princippet om lighed hvad angår indehavelse af kapitalandele i selskaber som omhandlet i artikel 54 TEUF (artikel 55 TEUF), princippet om den frie udveksling af tjenesteydelser (artikel 56 TEUF), princippet om kapitalens frie bevægelighed (artikel 63 TEUF og 65 TEUF) og princippet om lighed hvad angår afgiftspåleggelse i forhold til virksomheder (artikel 110 TEUF)?

- 2) Er den omstændighed, at en afgiftspligtig person, som udøver detailhandel fra forretninger og driver flere forretninger som et enkelt forretningsdrivende selskab, underkastes en særavgift, hvis satser er stærkt progressive, og nævnte afgiftspligtige person faktisk hører under det højeste afgiftstrin, mens det i praksis viser sig, at afgiftspligtige personer med nationale aktionærer, der konkurrerer direkte med den førstnævnte afgiftspligtige person og driver franchisevirksomhed under samme mærke – idet hver forretning typisk er et særskilt forretningsdrivende selskab – er fritaget for denne afgift eller hører under et af de lave afgiftstrin, hvorfor den afgift, som betales af selskaber med udenlandske aktionærer, og den samlede andel af afgiftsmæssige indtægter vedrørende disse reelt er væsentligt højere end fra afgiftspligtige personer med nationale aktionærer, forenelig med [...]traktatens bestemmelser om forbud mod statsstøtte (artikel 107, stk. 1, TEUF)?
- 3) Skal artikel 107 TEUF og artikel 108, stk. 3, TEUF fortolkes således, at deres virkninger omfatter en afgiftsforanstaltning, hvoraf en afgiftsfritagelse – der udgør statsstøtte – som finansieres ved indtægterne af denne afgiftsforanstaltning, er en integrerende del, for så vidt som lovgiver, inden særavgiften på detailhandel blev indført (på grundlag af markedsaktørernes omsætning), fastlagde størrelsen af de forventede budgetindtægter ved at anvende progressive satser på grundlag af omsætningen og ikke ved at indføre en generel afgiftssats og således nåede til et resultat, hvor lovgiver bevidst lod en del af markedsaktørerne være begunstiget af en fritagelse?
- 4) Er princippet om procesækvivalens, effektivitetsprincippet og princippet om EU-rettens forrang til hinder for en medlemsstats praksis, hvorefter det under en afgiftskontrolprocedure, som er indledt af egen drift, eller under den efterfølgende retslige procedure – uagtet effektivitetsprincippet og princippet om pligten til at se bort fra en med EU-retten uforenelig national bestemmelse – er umuligt at indgive en anmodning om tilbagebetaling af en afgift, der er angivet i henhold til en national afgiftslovgivning, som er i strid med EU-retten, fordi afgiftsmyndigheden eller retsinstansen kun undersøger spørgsmålet om en tilsidesættelse af EU-retten som led i en særprocedure, der iværksættes efter begæring og alene inden proceduren af egen drift, skønt intet er til hinder for indgivelsen af en tilbagebetalingsanmodning som led i en administrativ eller retslig procedure hvad angår en afgift, hvis angivelse er i strid med national ret?«

Om anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling

- 20 Efter generaladvokatens fremsættelse af forslaget til afgørelse har Tesco ved skrivelse indleveret til Domstolens Justitskontor den 2. september 2019 anmodet om, at retsforhandlingernes mundtlige del genåbnes i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement.
- 21 Til støtte for sin anmodning har Tesco givet udtryk for sin uenighed i nævnte forslag til afgørelse og nærmere bestemt i visse af sagens faktiske omstændigheder, som der heri redegøres for.

- 22 Det bemærkes imidlertid for det første, at der i statuten for Den Europæiske Unions Domstol og i Domstolens procesreglement ikke er fastsat en mulighed for, at de berørte personer, der er omfattet af denne stats artikel 23, kan afgive indlæg som svar på generaladvokatens forslag til afgørelse (dom af 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, præmis 26).
- 23 For det andet skal generaladvokaten i medfør af artikel 252, stk. 2, TEUF fuldstændig upartisk og uafhængigt offentligt fremsætte begrundede forslag til afgørelse af de sager, der i overensstemmelse med statuten for Den Europæiske Unions Domstol kræver dennes deltagelse. Domstolen er hverken bundet af disse forslag til afgørelse eller af den begrundelse, hvorpå generaladvokaten har støttet disse. En parts uenighed med generaladvokatens forslag til afgørelse, uanset hvilke spørgsmål der undersøges heri, kan følgelig ikke i sig selv udgøre et forhold, som kan begrunde genåbning af den mundtlige forhandling (dom af 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, præmis 27).
- 24 Domstolen kan imidlertid i overensstemmelse med procesreglementets artikel 83 til enhver tid, efter at have hørt generaladvokaten, ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af de berørte personer (dom af 6.3.2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, præmis 28).
- 25 Idet Tesco i den foreliggende sag har begrænset sig til at fremsætte bemærkninger til generaladvokatens forslag til afgørelse, uden at der heri er indeholdt noget nyt argument, på grundlag af hvilket nærværende sag skal afgøres, finder Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten, at den råder over alle de nødvendige oplysninger for at træffe afgørelse, og at disse har været drøftet af de berørte personer.
- 26 Henset til det ovenstående tages anmodningen om genåbning af den mundtlige forhandling ikke til følge.

Formaliteten vedrørende anmodningen om præjudiciel afgørelse

- 27 Den ungarske regering har gjort gældende, at den forelæggende ret hverken nærmere har anført, hvilke bestemmelser i lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, der kan være i strid med EU-retten, eller de grunde, der foranledigede den til at rejse spørgsmålet om fortolkning af de traktatbestemmelser og de grundlæggende principper i EU-retten, der er henvist til i forelæggelsesafgørelsen.
- 28 Det må imidlertid konstateres, at de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt, gør det muligt at fastlægge rækkevidden af forelæggelsesafgørelsen og den sammenhæng, herunder den juridiske, hvori denne er blevet indgivet. Forelæggelsesafgørelsen, hvori der gives udtryk for de tvivlsspørgsmål, som denne ret har rejst med hensyn til foreneligheden af lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, med EU-retten, angiver således i tilstrækkelig grad de grunde, der har ført den nævnte ret til at antage, at en fortolkning af EU-retten er nødvendig for afgørelsen af tvisten i hovedsagen.
- 29 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan følgelig antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det andet og det tredje spørgsmål

- 30 Den ungarske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, at afgiftspligtige personer ikke kan unddrage sig betaling af afgift under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er ulovlig statsstøtte, således at det andet og det tredje spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.
- 31 I denne henseende skal det indledningsvis bemærkes, at artikel 108, stk. 3, TEUF indfører en forebyggende kontrol med påtænkte nye støtteforanstaltninger. Dette forebyggelsessystem har til formål, at der kun gennemføres støtte, der er forenelig med det indre marked. Med henblik på at nå dette mål gennemføres en påtænkt støtte ikke, førend enhver tvivl om støttens forenelighed er fjernet ved Kommissionens endelige afgørelse (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 25 og 26, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 84).
- 32 Gennemførelsen af denne kontrolordning tilkommer dels Kommissionen, dels de nationale retter, idet deres respektive roller supplerer hinanden, men er klart adskilte (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 33 Mens det alene er Kommissionen, der herved er underlagt Unionens retsinstansers efterprøvelse, som er kompetent til at træffe afgørelse om støtteforanstaltningernes forenelighed med det indre marked, har de nationale retter til opgave – indtil Kommissionen har truffet endelig afgørelse – at sikre borgernes rettigheder i tilfælde, hvor de statslige myndigheder tilsidesætter forbuddet i artikel 108, stk. 3, TEUF (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 28).
- 34 De nationale retters beføjelse er et resultat af den direkte virkning af det forbud mod at gennemføre påtænkte støtteforanstaltninger, som fremgår af denne bestemmelse. Dette forbud har direkte virkning for enhver støtte, som gennemføres uden at være anmeldt (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 29, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 88).
- 35 De nationale retter skal over for borgerne sikre, at der drages alle konsekvenser af en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF, i henhold til national ret, såvel med hensyn til gennemførelsesretsakternes gyldighed som med hensyn til tilbagesøgning af den finansielle støtte, der er tildelt i strid med den omhandlede traktatbestemmelse eller i givet fald i strid med foreløbige forholdsregler (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 30, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 89).
- 36 Domstolen har imidlertid ligeledes fastslået, at den omstændighed, at afgiftsfritagelsen eventuelt er retsstridig, henset til de EU-retlige statsstøtteregler, ikke kan påvirke lovligheden af selve afgiften, hvilket indebærer, at den person, der er pligtig at betale nævnte afgift, ikke kan unddrage sig betaling af denne samme afgift under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte (jf. i denne retning 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 44, af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43, og af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).
- 37 Anderledes forholder det sig dog, når tvisten i hovedsagen ikke vedrører en anmodning om nedsættelse af den omhandlede afgift, men om lovligheden af de bestemmelser, der regulerer afgiften, henset til EU-retten (dom af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).

- 38 Endvidere bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at afgifter ikke omfattes af anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om statsstøtte, medmindre de udgør den måde, hvorved en støtteforanstaltning finansieres, således at afgifterne er en integrerende del af denne foranstaltning. Når en måde til finansiering af støtte gennem en afgift udgør en integrerende del af støtteforanstaltningen, skal følgerne af, at de nationale myndigheder tilsidesætter det forbud mod gennemførelse, der er omhandlet i artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF, også omfatte dette aspekt af støtteforanstaltningen, således at de nationale myndigheder som udgangspunkt er forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med EU-retten (dom af 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés m.fl., C-510/16, EU:C:2018:751, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).
- 39 Det bemærkes i denne henseende, at der, for at det kan antages, at en afgift udgør en integrerende del af en støtteforanstaltning, skal bestå en tvungen forbindelse mellem afgiften og støtten i henhold til den relevante nationale lovgivning, således at afgiftsprovenuet nødvendigvis anvendes til at finansiere støtten og har direkte indvirkning på dennes størrelse (dom af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 46, og af 7.9.2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, præmis 44).
- 40 Såfremt der ikke består en tvungen forbindelse mellem en afgift og en støtte, kan den anfægtede støtteforanstaltnings ulovlighed i forhold til EU-retten ikke påvirke lovligheden af selve afgiften, således at de virksomheder, der skal betale afgiften, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte, eller for at opnå tilbagebetaling heraf (jf. i denne retning dom af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 51, og af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).
- 41 I den foreliggende sag vedrører tvisten i hovedsagen den anmodning om nedsættelse af særavgift, som Tesco har indgivet til den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed. Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 132 i forslaget til afgørelse, pålægges Tesco en generel afgift, der tilfalder den almindelige statskasse, uden at påleggelsen heraf specifikt anvendes til finansiering af en fordel for en bestemt kategori af afgiftspligtige personer.
- 42 Heraf følger, at selv hvis det antages, at den de facto fritagelse for særavgiften, som gælder for visse afgiftspligtige personer, kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, består der ikke nogen tvungen forbindelse mellem denne afgift og den i hovedsagen omhandlede fritagelsesforanstaltning.
- 43 Det følger heraf, at den eventuelle ulovlighed i forhold til EU-retten af den de facto fritagelse for særavgiften, som gælder for visse afgiftspligtige personer, ikke kan påvirke lovligheden af selve afgiften, således at Tesco ikke for de nationale domstole kan påberåbe sig denne fritagelses ulovlighed med henblik på at undgå at betale nævnte afgift eller for at opnå tilbagebetaling heraf.
- 44 Det følger af det ovenstående, at det andet og det tredje spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

Det første spørgsmål

Formaliteten

- 45 Den ungarske regering har gjort gældende, at en besvarelse af det første spørgsmål ikke er nødvendig for at afgøre tvisten i hovedsagen, for så vidt som Domstolen allerede i dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), har udtalt sig om foreneligheden af lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, med EU-retten.

- 46 I denne henseende bemærkes, at det, selv om det pågældende retsspørgsmål er afgjort i Domstolens tidligere praksis, står de nationale retter helt frit for at forelægge en sag for Domstolen, hvis de finder det påkrævet, uden at den omstændighed, at de bestemmelser, som ønskes fortolket, allerede er fortolket af Domstolen, bevirker, at sidstnævnte ikke på ny kan træffe afgørelse om disse spørgsmål (dom af 6.11.2018, Bauer og Willmeroth, C-569/16 og C-570/16, EU:C:2018:871, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 47 Det følger heraf, at den omstændighed, at Domstolen i dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), allerede har fortolket EU-retten med hensyn til den samme nationale ordning som den i hovedsagen omhandlede, ikke i sig selv kan føre til, at de spørgsmål, der er blevet forelagt inden for rammerne af den foreliggende sag, skal afvises.
- 48 Den forelæggende ret har i øvrigt fremhævet, at Domstolen i dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), undersøgte virkningen af anvendelsen af konsolideringsreglen i forbindelse med særavgiften på detailhandel fra forretninger på omsætningen opnået af tilknyttede virksomheder som omhandlet i lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer. Den forelæggende ret har imidlertid fundet det nødvendigt, for at træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen, at afgøre, om skalaen med særavgiftens trinvis progressivitet i sig selv, uafhængigt af anvendelsen af denne konsolideringsregel, kan være af indirekte diskriminerende karakter i forhold til afgiftspligtige personer, der kontrolleres af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, som bærer den faktiske afgiftsmæssige byrde, og følgelig være i strid med artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 49 Under disse omstændigheder kan det første spørgsmål antages til realitetsbehandling.

Realiteten

- 50 Da det præjudicielle spørgsmål henviser til flere af traktatens bestemmelser, nemlig dem, der vedrører henholdsvis etableringsfriheden, den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser, samt de bestemmelser, der er indeholdt i artikel 18 TEUF, 26 TEUF og 110 TEUF, skal rækkevidden af dette spørgsmål i forhold til de specifikke omstændigheder i tvisten i hovedsagen først præciseres.
- 51 I denne henseende følger det af fast retspraksis, at det er nødvendigt at tage hensyn til formålet med den pågældende lovgivning (dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 52 En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitaldeltagelse, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 22).
- 53 Tvisten i hovedsagen vedrører dog den angiveligt diskriminerende afgiftssats, som i henhold til særavgiften påhviler afgiftspligtige personer, der kontrolleres af statsborgere eller selskaber fra andre medlemsstater.
- 54 Under disse omstændigheder vedrører anmodningen om præjudiciel afgørelse fortolkningen af traktatens bestemmelser om etableringsfriheden. Det er derfor ikke nødvendigt at foretage en fortolkning af artikel 56 TEUF, 63 TEUF eller 65 TEUF vedrørende den frie udveksling af tjenesteydelser og de frie kapitalbevægelser.

- 55 Det bemærkes dernæst, at artikel 18 TEUF kun kan anvendes selvstændigt på forhold omfattet af EU-retten, for hvilke traktaten ikke indeholder særlige bestemmelser om forbud mod forskelsbehandling. For så vidt angår etableringsretten er princippet om forbud mod forskelsbehandling imidlertid blevet iværksat ved artikel 49 TEUF (dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).
- 56 Det er derfor heller ikke nødvendigt at foretage en fortolkning af artikel 18 TEUF eller 26 TEUF.
- 57 Endelig, og som det fremgår af præmis 27 i dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), er en fortolkning af artikel 110 TEUF irrelevant i forbindelse med tvisten i hovedsagen, for så vidt som det ikke fremgår, at varer fra andre medlemsstater pålægges en højere afgift end indenlandske varer som følge af særavgiften.
- 58 Det følger af det ovenstående, at det første spørgsmål skal anses for at vedrøre spørgsmålet om, hvorvidt artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om omsætningsafgift, hvis stærkt progressive karakter har til virkning, at virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, dermed hovedsageligt bærer den faktiske byrde.
- 59 Det følger af fast retspraksis, at etableringsfriheden tilsigter at sikre en national behandling i værtsmedlemsstaten for statsborgere fra andre medlemsstater og for de i artikel 54 TEUF omhandlede selskaber og forbyder for så vidt angår selskaber enhver forskelsbehandling på grundlag af deres hjemsted (dom af 26.4.2018, ANGED, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 For at være effektiv skal etableringsfriheden omfatte et selskabs mulighed for at påberåbe sig denne frihed for et andet selskab, som er forbundet med det første selskab, hvis en sådan begrænsning berører dets egen beskatning (jf. i denne retning dom af 1.4.2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl., C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 23).
- 61 I den foreliggende sag har Tesco hjemsted i Ungarn, men indgår i en koncern, hvis moderselskab har sit hjemsted i Det Forenede Kongerige. Som generaladvokaten har anført i punkt 41 i forslaget til afgørelse, kan moderselskabets etableringsfrihed, for så vidt som dette moderselskab udøver sin virksomhed på det ungarske marked gennem et datterselskab, være berørt af enhver restriktion, der rammer sidstnævnte. I modsætning til, hvad den ungarske regering har gjort gældende, kan en restriktion for nævnte moderselskabs etableringsfrihed således gyldigt påberåbes i hovedsagen.
- 62 I denne henseende er det ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i selskabernes hjemsted, som er forbudt, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre sondringskriterier reelt fører til det samme resultat (dom af 5.2.2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 30, og af 26.4.2018, ANGED, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 17).
- 63 Desuden vil en obligatorisk opkrævning, som fastsætter et sondringskriterium, der synes objektivt, men som, henset til dets særlige kendetegn, i de fleste tilfælde er til skade for selskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, og som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som selskaber, der har hjemsted i opkrævningsmedlemsstaten, befinder sig i, udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted, som er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF og 54 TEUF (dom af 26.4.2018, ANGED, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 18).

- 64 I den foreliggende sag sonderer lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, på ingen måde mellem virksomheder efter deres hjemsted. Enhver virksomhed, der udøver virksomhed i Ungarn inden for sektoren for detailhandel fra forretninger, er nemlig betalingspligtige for denne afgift, og de respektive afgiftssatser, der finder anvendelse for de forskellige omsætningstrin, som er defineret i denne lov, gælder for samtlige virksomheder. Denne lov udgør således ikke en direkte forskelsbehandling.
- 65 Tesco og Kommissionen har derimod gjort gældende, at særavgiftens progressivitet i sig selv har til virkning at favorisere afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer til skade for afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, således at særavgiften, henset til dens karakteristika, udgør en indirekte forskelsbehandling.
- 66 Som nævnt i nærværende doms præmis 8 omfatter særavgiften, som er en progressiv afgift på grundlag af omsætningen, og hvad angår detailhandelsvirksomhed, et første trin, der beskattes med 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. HUF (ca. 1,5 mio. EUR d.d.), et andet trin, der beskattes med 0,1% for den del af afgiftsgrundlaget, som er mellem 500 mio. og 30 mia. HUF (ca. mellem 1,5 mio. og 90 mio. EUR d.d.), et tredje trin, der beskattes med 0,4% for den del af afgiftsgrundlaget, der er mellem 30 mia. og 100 mia. HUF (ca. mellem 90 mio. og 300 mio. EUR d.d.), og et fjerde trin, der beskattes med 2,5% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 100 mia. HUF (ca. 300 mio. EUR d.d.).
- 67 Det fremgår imidlertid af tallene fra de ungarske myndigheder for de skatteår, der er omhandlet i den foreliggende sag, således som de er oplyst af Kommissionen og Ungarn, at i den i hovedsagen omhandlede periode og hvad angår detailhandelsvirksomhed var de afgiftspligtige personer, der alene var omfattet af grundtrinnet, alle afgiftspligtige personer ejet af ungarske fysiske eller juridiske personer, mens dem, der var omfattet af tredje og fjerde trin, hovedsageligt var afgiftspligtige personer ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater.
- 68 Det fremgår desuden af den ungarske regerings indlæg, at størstedelen af særavgiften bæres af afgiftspligtige personer ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater. Ifølge Tesco og Kommissionen var den afgiftsmæssige byrde, som påhviler disse sidstnævnte, således forholdsmæssigt større end den, som påhviler afgiftspligtige personer ejet af ungarske fysiske eller juridiske personer, henset til deres afgiftsgrundlag, idet disse sidstnævnte reelt er fritaget for særavgiften eller kun er underlagt en marginal sats og en effektiv sats, som er væsentligt lavere end den, der gælder for afgiftspligtige personer med større omsætning.
- 69 Det skal imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt, således at anvendelsen af progressiv beskatning henhører under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 22.6.1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, præmis 9, og af 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 51 og 53).
- 70 I denne sammenhæng, og i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, kan en progressiv beskatning beregnes på grundlag af omsætningen, idet omsætningsbeløbet dels udgør et neutralt sonderingskriterium, dels er en relevant indikator for de afgiftspligtige personers bidragsevne.
- 71 I den foreliggende sag fremgår det af de oplysninger, som Domstolen råder over, og navnlig af den passus i præambelen til lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, som er gengivet i nærværende doms præmis 3, at denne lov ved anvendelsen af en stærkt progressiv skatteskala baseret på omsætningen har til formål at beskatte afgiftspligtige personer, hvis evne til at betale »overstiger den almindelige skattepligt«.
- 72 Den omstændighed, at størstedelen af en sådan særavgift bæres af afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, kan ikke i sig selv være tilstrækkelig til at udgøre forskelsbehandling. Som generaladvokaten bl.a. har anført i punkt 62, 65 og 78 i forslaget til afgørelse,

kan en sådan omstændighed nemlig forklares ved, at det ungarske detailhandelsmarked domineres af sådanne afgiftspligtige personer, som på dette marked har den største omsætning. Denne omstændighed udgør således en kvotebaseret eller endog en vilkårlig indikator, som kan forventes at foreligge, herunder også i et forholdsmæssigt skattesystem, hver gang det pågældende marked domineres af virksomheder fra andre medlemsstater eller tredjestater eller af nationale virksomheder ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater eller tredjestater.

- 73 Det bemærkes i øvrigt, at grundtrinnet, der beskattes med 0%, ikke udelukkende omfatter afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer, idet, som i ethvert progressivt beskatningssystem, enhver virksomhed, der udøver virksomhed på det pågældende marked, drager fordel af fradraget for den del af dens omsætning, som ikke overstiger loftet for dette trin.
- 74 Det følger af disse forhold, at særavgiftens stærkt progressive satser ikke efter deres art udgør forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted mellem afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer, og afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater.
- 75 Det skal endvidere fremhæves, at nærværende sag adskiller sig fra den sag, der førte til dom af 5. februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Som det fremgår af nærværende doms præmis 34-36, vedrørte denne sidstnævnte dom den kombinerede anvendelse af stærkt progressive skattesatser for omsætningen og en konsolideringsregel for omsætningen hos forbundne virksomheder, som havde medført, at afgiftspligtige personer, der tilhørte en selskabskoncern, blev beskattet på grundlag af en »fiktiv« omsætning. I denne henseende fastslog Domstolen i det væsentlige i nævnte doms præmis 39-41, at hvis det måtte vise sig – på markedet for detailsalg fra forretninger i den pågældende medlemsstat – at de afgiftspligtige personer, der tilhører en selskabskoncern og er omfattet af det øverste trin for særavgiften, i de fleste tilfælde er »forbundne« i den nationale lovgivnings forstand med selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, risikerer »anvendelsen af den stærkt progressive særavgiftssats på den samlede omsætning« under disse omstændigheder navnlig at ramme de afgiftspligtige personer, som er »forbundne« med sådanne selskaber, og udgør derfor indirekte forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted som omhandlet i artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 76 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved der er indført en stærkt progressiv omsætningsafgift, hvis byrde hovedsageligt bæres af virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, på grund af den omstændighed, at disse virksomheder har den største omsætning på det pågældende marked.

Det fjerde spørgsmål

- 77 Henset til samtlige foranstående betragtninger er det herefter uforment at besvare det fjerde spørgsmål.

Sagsomkostninger

- 78 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved der er indført en stærkt progressiv omsætningsafgift, hvis byrde hovedsageligt bæres af virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, på grund af den omstændighed, at disse virksomheder har den største omsætning på det pågældende marked.

Underskrifter