



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 4. juli 2019¹

Sag C-323/18

**Tesco-Global Áruházak 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 detailhandel – 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«

I. Indledning

1. I denne sag skal Domstolen på ny² tage stilling til spørgsmålet om en indirekte restriktion for de grundlæggende friheder som følge af en skatte- og afgiftsordning, hvis forskelsbehandlende virkning alene kan udledes af dens progressive sats, der pålægger økonomisk stærkere personer større byrder³. Eftersom økonomisk stærkere personer i højere grad er aktive på tværs af grænserne, kan dette anses for en indirekte forskelsbehandling, navnlig når progressionsforløbet målrettet anvendes med henblik på at omfatte de økonomisk stærkere multinationale virksomheder.

2. Foruden en tilsidesættelse af etableringsfriheden kan en tilsidesættelse af forbuddet mod støtte også komme i betragtning. En progressiv beskatning af økonomisk stærkere virksomheder kan også være en støtte, der er i strid med det indre marked, til fordel for økonomisk svagere virksomheder, der beskattes mindre hårdt på grund af den progressive sats.

1 – Originalsprog: tysk.

2 – Genstanden for Vodafone-sagen (sag C-75/18), der stadig verserer, er en særlig afgift på telekommunikationsydelser. Jf. endvidere 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).

3 – 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.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

3. Artikel 401 i direktiv 2006/112/EF⁴ (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

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

5. Præamblen til særafgiftsloven har følgende ordlyd:

»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.«

6. Særafgiftslovens § 1 indeholder følgende forklarende bestemmelser:

»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. [...]«

7. Særafgiftslovens § 2 har følgende ordlyd:

»Følgende pålægges afgift

- a) detailhandel fra forretninger
- b) telekommunikationsvirksomhed
- c) energiforsyning.«

8. I særafgiftslovens § 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.

⁴ – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

(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.«

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

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

10. Særafgiftens satsstruktur er progressiv. I henhold til særavgiftslovens § 5, litra a), er den sats, der anvendes

»for så vidt angår de i artikel 2, litra a), omhandlede aktiviteter på 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. HUF, på 0,1% for den del, der overstiger 500 mio. HUF, men som er mindre end 30 mia. HUF, på 0,4% for den del, der overstiger 30 mia. HUF, men som er mindre end 100 mia. HUF, og på 2,5% for den del, der overstiger 100 mia. HUF«.

11. 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).«

12. Derudover indeholder § 124/B i Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lov nr. XCII af 2003 om almindelige skatte- og afgiftsprocedurer, herefter »lov om skatte- og afgiftsprocedurer«) følgende bestemmelse:

»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 en grundlæggende lov eller en forpligtende EU-retsakt, eller hvad angår en kommunal bekendtgørelse med alle andre retsregler, medmindre forfatningsdomstolen, 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.«

13. § 128, stk. 2, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer har følgende ordlyd:

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

III. Tvisten i hovedsagen

14. Sagsøgeren i hovedsagen, Tesco-Global Áruházak Zrt. (herefter »Tesco«), er et aktieselskab efter ungarsk ret, som driver detail- og engroshandel fra forretninger. Den forelæggende ret har ikke meddelt, hvordan selskabets ejerstruktur var i de omtvistede år. Det fremgår blot af Kommissionens skriftlige indlæg, at Tesco er en del af koncernen Tesco Plc, hvis hjemsted er Det Forenede Kongerige. De nøjagtige ejerforhold fremgår imidlertid heller ikke af dette indlæg. I øjeblikket ejes Tesco Plc for størstedelens vedkommende af en spredt aktionærkreds og nogle større aktionærer fra tredjelande.

15. Tesco har på grund af sine aktiviteter betalt skatte- og afgiftsmyndighederne en sektorbestemt særafgift for ca. 35,5 mia. HUF i de relevante skatteår og har opfyldt sin angivelsespligt inden for den fastsatte frist.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5. (den nationale told- og skattemyndighed, direktoratet for told og afgift, Anden generelle tilsynsmyndighed, Femte tilsynsmyndighed, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) foretog en kontrol hos Tesco. Efter kontrollen bestemte skatte- og afgiftsmyndigheden ved afgørelse, at skatte- og afgiftsmyndigheden havde krav på overskydende afgifter. Tesco indgav en administrativ klage mod denne afgørelse. For så vidt angik særafgiften på detailhandel fra forretninger blev afgørelsen stadfæstet. Som følge heraf blev Tesco pålagt at betale yderligere særafgift på detailhandel fra forretninger på ca. 1,397 mia. HUF (med tillæg af en afgiftsmæssig bøde og morarenter).

17. Sagsøgerens søgsmål til prøvelse af afgiftsansættelsen er støttet på et argument om, at den skatte- og afgiftsgæld, der er fastslået i forhold til sagsøgeren, er uberettiget. Navnlig er særafgiften på detailhandel fra forretninger uforenelig med EU-retten.

18. Henset til det ungarske detailhandelsmarkeds karakter er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt særafgiften er forenelig med EU-retten. Ifølge den forelæggende ret fører afgiften til, »at det i al væsentlighed er afgiftspligtige personer, hvis aktionærer er udlændinge, der bærer den faktiske afgiftsmæssige byrde.«

19. Dette bekræftes af de statistikker, som er blevet forelagt Domstolen. I så henseende fremgår det af de oversigter, som Kommissionen og Ungarn har fremlagt, at det i afgiftens første år (2010) kun var selskaber, der for mere end 50%’s vedkommende var ejet af udenlandske aktionærer, der var omfattet af den højeste afgiftssats (2,5%), mens i alt 90% (hvis jeg har forstået den af Ungarn fremlagte statistik korrekt, endda 100%) af selskaberne med sådanne ejerforhold var omfattet af den næsthøjeste afgiftssats (0,4%). Yderligere 40,3% af de selskaber, der for mere end 50%’s vedkommende var ejet af udenlandske aktionærer, var omfattet af den tredjehøjeste afgiftssats (0,1%). Det fremgår dog ikke af statistikkerne, om de udenlandske aktionærer stammer fra medlemsstaterne eller fra tredjelande.

20. Det fremgår imidlertid af disse statistikker, at kun tre af de syv virksomheder i denne sektor med den højeste omsætning også betalte selskabsskat i 2010. I 2012 (afgiftens sidste år) var det ligeledes kun tre af de syv virksomheder med den højeste omsætning i denne sektor, der betalte selskabsskat. I 2012 var det dog »kun« 70% af de selskaber, der for mere end 50%’s vedkommende var ejet af udenlandske aktionærer, der var omfattet af den næsthøjeste afgiftssats (0,4%). Hvordan forholdet mellem virksomhederne er på det første (afgiftsfritagne) trin, fremgår ikke af de medsendte statistikker.

21. Derudover er den forelæggende ret i tvivl om, hvorvidt det skal anses for en forskelsbehandling, at en afgiftspligtig person, der udøver detailhandel fra flere forretninger, skal betale en særafgift på grundlag af den progressive afgiftssats højeste trin, mens afgiftspligtige personer (i reglen indenlandske), der driver franchisevirksomhed under samme mærke, hvor hver forretning er et særskilt forretningsdrivende selskab, på grund af deres lavere omsætning er fritaget for denne afgift eller hører under et af de lave afgiftstrin.

22. 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 særafgiften allerede var trådt ud af kraft og derfor ikke længere fandt anvendelse for 2013.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

23. Ved afgørelse af 19. marts 2018, indgået til Domstolen den 16. maj 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) 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 særafgift, 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 afgiftspålæggelse 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 særafgift, 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 EUF-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 særafgiften 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?»

24. I sagen for Domstolen har Tesco, Ungarn, Republikken Polen og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg vedrørende disse spørgsmål og deltaget i retsmødet den 29. april 2019.

V. Retlig bedømmelse

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

26. Den forelæggende ret har i den forbindelse rejst flere spørgsmål: for det første, om en afgift af den beskrevne karakter bl.a. er i strid med etableringsfriheden, der er sikret i artikel 49 TEUF og 54 TEUF (afsnit B), og for det andet, om denne afgift er forenelig med forbuddet mod støtte i artikel 107 TEUF og 108 TEUF (afsnit C). Eftersom den forelæggende ret i forelæggelseskendelsen udtrykkeligt har anført, at der med henblik på afgørelsen af tvisten mellem parterne er behov for en fortolkning af momsdirektivets artikel 401, skal dette spørgsmål indledningsvis behandles kort (afsnit A), selv om ingen af spørgsmålene henviser til denne bestemmelse.

27. Derudover har den forelæggende ret også rejst et spørgsmål om, hvorvidt en særlig udelukkelse af en efterfølgende ændring af allerede foretagne afgiftsansættelser er forenelig med ækvivalensprincippet og effektivitetsprincippet, hvilket jeg vil behandle afslutningsvis (afsnit D).

A. Tilsidesættelse af momsdirektivets artikel 401

28. Momsdirektivets artikel 401 præciserer, at medlemsstaterne ikke er forhindret i at indføre nye afgifter, medmindre disse har karakter af omsætningsafgift. Spørgsmålet om, hvorvidt afgiften har karakter af omsætningsafgift, skal imidlertid besvares benægtende, som jeg allerede anførte i mit forslag til afgørelse vedrørende særavgiften på telekommunikation⁵.

29. Af Domstolens praksis fremgår fire væsentlige kendetegn, der er afgørende for, om en afgift har karakter af omsætningsafgift: (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 detailhandelsledet, 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 forbrugeren⁶.

30. I al fald den første, den anden og den fjerde betingelse er ikke opfyldt i den foreliggende sag. For det første omfatter den ungarske særavgift ikke alle transaktioner, men kun transaktioner inden for detailhandel. Dermed er den ingen (generel) omsætningsafgift i det første kriteriums forstand, men vil højst være en særlig punktafgift. For det andet lægges der ikke afgift på hver enkelt transaktion proportionalt på grundlag af dens pris (andet kriterium), men i henhold til særavgiftslovens artikel 1 og 2 på den samlede omsætning (netto) hidrørende fra detailhandel fra forretninger.

5 – Jf. herom mit forslag til afgørelse Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 25 ff.).

6 – 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).

31. Endelig tager særafgiften heller 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 særafgift på detailhandel – være udformet med henblik på konkret at blive overvæltet på forbrugeren.

32. Dette ville forudsætte, at afgiftsbeløbet – således som det er tilfældet med moms – ligger fast på det tidspunkt, hvor transaktionen udføres (dvs. på det tidspunkt, hvor forbrugeren forsynes). Eftersom afgiften imidlertid først kan beregnes ved årets udgang og afhænger af årsomsætningen, ved den detailhandelsvirksomhed, 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 beløbsstørrelse⁷. På denne baggrund er der heller ikke tale om en afgift, *der tager sigte på overvæltning*.

33. Endvidere følger det af udformningen af den ungarske særafgift på detailhandel, at virksomhederne skal beskattes direkte, hvilket Ungarn med rette har påpeget. Ifølge præamblen er det disse virksomheders særlige økonomiske formåen og ikke den økonomiske formåen hos detailhandlens kunder, der skal beskattes.

34. Dermed har særafgiften på detailhandel 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. Dette ændrer dog ikke ved karakteren af en *direkte* indkomstskat.

35. Således har afgiften ikke karakter af en omsætningsafgift, der skal beskattes forbrugerne. Følgelig er momsdirektivets artikel 401 ikke til hinder for, at Ungarn ud over momsen indførte denne afgift.

B. Første præjudicielle spørgsmål: tilsidesættelse af etableringsfriheden

36. Det første spørgsmål drejer sig i det væsentlige om, hvorvidt etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF og 54 TEUF, der her er det eneste relevante punkt, er til hinder for den ungarske særafgift på detailhandel.

37. I denne forbindelse skal det indledningsvis bemærkes, at selv om bestemmelser om direkte skatter – hvortil den foreliggende særafgift skal henregnes (herom ovenfor punkt 33 ff.) – ikke som sådanne henhører under Unionens kompetence, skal medlemsstaterne dog overholde EU-retten, som især omfatter de grundlæggende friheder, under udøvelsen af deres kompetence⁸.

38. 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 agentur⁹.

7 – 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).

8 – 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).

9 – 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).

39. 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).

1. Grænseoverskridende situationer

40. I forbindelse med undersøgelsen af, om der er tale om en grænseoverskridende situation, 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 retssystem¹⁰. Eftersom Tesco har sit hjemsted i Ungarn, skal sagsøgeren følgelig anses for et ungarsk selskab, hvorfor der ikke er tale om en grænseoverskridende situation.

41. Tescos moderselskab er imidlertid et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige. For så vidt som dette udenlandske selskab udøver sine aktiviteter på det ungarske marked gennem et datterselskab – sagsøgeren i hovedsagen – er moderselskabets etableringsfrihed berørt.

42. 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 beskatning¹¹. Sagsøgeren i hovedsagen kan derfor påberåbe sig en eventuel restriktion for etableringsfriheden for sagsøgerens moderselskab.

2. Restriktion for etableringsfriheden

43. 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 etableringsfriheden¹². 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 skatteområdet¹³.

44. 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 som den grænseoverskridende situation ikke forskelsbehandles i forhold til den indenlandske¹⁴.

10 – 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).

11 – 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); i denne retning også allerede dom af 12.4.1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, præmis 18 ff.).

12 – 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).

13 – 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).

14 – 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).

45. 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 a)]. 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 b)].

46. Endelig skal det i det foreliggende tilfælde på forhånd præciseres, at en relevant forskelsbehandling – i modsætning til, hvad der var tilfældet i Hervis Sport-sagen¹⁵ – ikke allerede kan støttes på den såkaldte konsolideringsregel i særavgiftslovens § 7, men alene på den progressivt udformede afgiftssats.

47. 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.

48. Domstolen gav imidlertid udtryk for EU-retlige betænkeligheder i forhold til konsolideringsreglen¹⁶. Selv hvis konsolideringsreglen imidlertid skulle være i strid med EU-retten i det foreliggende tilfælde, er dette ikke relevant for afgørelsen af nærværende tvist og ville heller ikke besvare den forelæggende rets spørgsmål. Eftersom konsolideringsreglen ikke finder anvendelse på Tesco, ville dette ikke have nogen som helst konsekvenser for tvisten i hovedsagen.

49. 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 således, at den progressive karakter i sig selv ikke er tilstrækkelig til at udgøre en forskelsbehandling, sådan som Ungarn har anført. I den pågældende dom behandlede Domstolen alene kombinationen af progressiv afgiftssats og konsolideringsregel – som Tesco og Kommissionen med rette har understreget – uden at udelukke, at den progressive sats også i sig selv kunne udgøre en forskelsbehandling¹⁷.

a) Forskellig behandling

50. 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.

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

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

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

51. 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 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.

52. 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 omsætningsstrinene 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 virksomheder¹⁸.

b) Ringere behandling af grænseoverskridende situation

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

54. Der foreligger ikke en åbenbar eller direkte forskelsbehandling af udenlandske virksomheder. Betingelserne for opkrævningen af særavgiften sonderer nemlig ikke med hensyn til en virksomheds hjemsted, henholdsvis dens »oprindelse«.

55. 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 resultat¹⁹. Afgørende for, om der foreligger forskelsbehandling som omhandlet i artikel 49 TEUF og 54 TEUF, er derfor spørgsmålet, om den forskellige behandling af detailhandelsvirksomhederne med henblik på kriteriet om den årlige nettoomsætning kan sidestilles med en forskelsbehandling på grund af virksomhedernes oprindelse henholdsvis hjemsted.

56. 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 57 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 79 ff.).

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

19 – 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

57. 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 tilfælde²⁰ som i, at det blot i højere grad er ikke-hjemmehørende, der berøres²¹, eller taler til dels endog om, at de blot risikerer at blive stillet ringere²². I kvalitativ henseende er det usikkert, om denne korrelation typisk²³ skal foreligge eller skal følge af sondringskriteriets art, således som flere domme indikerer²⁴, eller om den snarere kan være baseret på tilfældige faktiske forhold²⁵. Desuden er det ikke afklaret, om den kvantitative og kvalitative korrelation skal foreligge kumulativt eller i givet fald også er tilstrækkelig hver især.

58. 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 sådan²⁶.

i) Kvantitativt kriterium

59. 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 tilfælde²⁷.

60. 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 moderselskaber²⁸.

61. 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. En undersøgelse alene på grundlag af det øverste afgiftstrin bliver så meget desto mere tvivlsom, jo flere progressionstrin en afgift omfatter. Denne tilgang kommer endog helt til kort, hvis der findes en lineær progressionskurve, der slet ikke er opdelt i trin, som det ofte er tilfældet for indkomstbeskatning.

20 – 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).

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

22 – Dom af 22.3.2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, præmis 32); 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).

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

24 – 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).

25 – 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).

26 – Jf. mine 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).

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

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

62. Når Kommissionen lægger vægt på, om størstedelen af det samlede provenu fra særavgiften kommer fra udenlandske virksomheder²⁹, er det ikke overbevisende. Her er der for det første 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 også med rette anser for uproblematisk. Dette kriterium er nemlig altid opfyldt, når markedet overvejende beherskes af udenlandske virksomheder.

63. 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.

64. Det samme gælder for en betragtning af den gennemsnitlige afgiftssats. Eftersom forskelsbehandlingen i forbindelse med progressive afgifter kun består i, at der anvendes forskellige *gennemsnitlige* afgiftssatser, kan spørgsmålet højst være, om alle udenlandske virksomheder med hensyn til denne sats i langt de fleste tilfælde stilles ringere i forhold til indenlandske virksomheder. 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.

65. 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.

66. En rent kvantitativ undersøgelse har – ud over de allerede påviste vanskeligheder med beregningen (herom ovenfor, punkt 59 ff.) – endvidere den ulempe, at den giver anledning til betydelig retlig usikkerhed, medmindre man fastsætter en konkret grænseværdi³⁰. 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. I det foreliggende tilfælde er antallet af omfattede »indenlandske« virksomheder på det næsthøjeste afgiftstrin således tredoblet på to år (fra 10% til 30%).

67. Den »skat på digitale tjenester«, der f.eks. lige er blevet vedtaget i Frankrig, omfatter ligeledes ifølge presseinformationer på nuværende tidspunkt i alt ca. 26 virksomheder, hvoraf kun 4 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 senere.

68. Dertil kommer, at det skaber betydelige problemer at tage udgangspunkt i aktionærerne 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. Skal der

29 – Således i punkt 40 i dens skriftlige indlæg.

30 – 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.

endelig tages udgangspunkt i aktionærerne – 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?

69. I det foreliggende tilfælde har Domstolen slet ikke nøjagtigt kendskab til ejerstrukturen i moderselskabet, henholdsvis det egentlige øverste moderselskab i koncernen. Denne sag illustrerer derfor godt, hvor uhensigtsmæssig en kvantitativ tilgang, der oven i købet er baseret på opbygningen af et selskabs ejerstruktur, er.

ii) Kvalitativt kriterium

70. Det kvalitative kriterium, som Domstolen efterhånden også oftere anvender, hvorefter sonderingskriteriet *efter selve sin karakter* henholdsvis *typisk* skal berøre udenlandske selskaber, forekommer mig derfor vigtigere end det rent kvantitative element³¹. En rent tilfældig sammenhæng kan derfor, uanset hvor udpræget den er kvantitativt set, principielt ikke være tilstrækkelig til at begrunde en indirekte forskelsbehandling.

71. Kriteriet om en karaktermæssig korrelation kræver dog yderligere konkretisering. 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 etableringstilladelser³². 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 marked eller en vis sektors tilfældige beskaffenhed.

72. Det samme gælder – som generaladvokat Wahl³³ for nylig har anført – for ejerne af køretøjer, der er 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 herpå³⁴.

73. 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 virksomheder³⁵.

74. Det afgørende er derfor en indre sammenhæng i sonderingskriteriet, der allerede ved en abstrakt betragtning giver klar anledning til en formodning om en sandsynlig korrelation i de aller fleste tilfælde.

31 – 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 mine 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.).

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

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

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

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

75. 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 majoritetsaktionærs (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 medlemsstater³⁶.

76. Dette er imidlertid ikke i sig selv tilstrækkeligt. Virksomheder med høj omsætning kan lige så vel drives af hjemmehørende³⁷. Dette gælder navnlig, når der som i det foreliggende tilfælde – jf. særafgiftslovens 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 salg i detailhandlen i *Ungarn* end indenlandske virksomheder.

77. Med andre ord er omsætningskriteriet ikke et sondringskriterium, der efter sin karakter er grænseoverskridende, men et neutralt sondringskriterium. 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 detailhandelsmarked, som muligvis blev udnyttet bevidst af den ungarske lovgiver (om denne problemstilling, jf. nedenfor punkt 79 ff.).

78. Dette bekræftes også af de statistikker, som Domstolen er i besiddelse af. Således viser én af statistikkerne fra *Vodafone*-sagen (sag C-75/18), 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 (dvs. store omsætnings- og indtjeningsstærke virksomheder), der ejes af udenlandske aktionærer. Ifølge Ungarns oplysninger består væsentlige dele af det ungarske erhvervsliv, såsom den forarbejdende industri, hovedsageligt af udenlandske selskaber, der tegner sig for 85-97% af den samlede omsætning³⁸. Denne åbenbart historisk betingede omstændighed indebærer imidlertid ikke, at enhver afgift, der pålægger de mest succesfulde virksomheder på markedet større byrder, også udgør en indirekte forskelsbehandling.

2) Konsekvenserne af en bevidst og målrettet ugunstigere behandling

79. Derudover har Kommissionen imidlertid gjort gældende, at den ungarske lovgiver bevidst og målrettet har tilført særafgiftens forskelsbehandlende virkning. Med henblik herpå henviser Kommissionen til udtalelser i den pågældende debat i parlamentet og til uddrag af regeringsdokumenter.

80. 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)].

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

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

38 – Jf. i så henseende punkt 53 i det skriftlige indlæg.

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

81. Jeg kan se visse risici ved en subjektiv betragtning af en indirekte forskelsbehandling, der egentlig skal fastlægges objektivt³⁹. Navnlig de usikkerhedsmomenter, der er forbundet med konstateringen af en medlemsstats subjektive hensigt om at forskelsbehandle, giver anledning til betænkeligheder⁴⁰ og efterfølgende problemer (f.eks. med hensyn til muligheden for at bevise en sådan).

82. Alligevel skal dette spørgsmål, henset til det kvalitative kriteriums indhold og formål, principielt besvares bekræftende i forbindelse med en indirekte forskelsbehandling (herom ovenfor, punkt 55 og 70 ff.) og til det i EU-retten anerkendte forbud mod misbrug af rettigheder (henholdsvis forbuddet mod at handle selvmodsigende) – dog kun under meget strenge betingelser.

83. 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.

84. Denne tilgang kan støttes på det almindelige retsprincip om forbuddet mod misbrug af rettigheder⁴¹, der gælder i hele Unionen, ikke kun for skattepligtige (jf. nu på EU-plan artikel 6 i direktiv 2016/1164⁴²). I lighed med generaladvokat Campos Sánchez-Bordona⁴³ er jeg af den opfattelse, at medlemsstaterne i sidste ende også er omfattet af dette almindelige retsprincip via artikel 4, stk. 3, TEU.

85. 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-institutionerne⁴⁴.

86. Navnlig 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

39 – Jf. generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Østrig mod Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 71 og 72), 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 i så henseende ikke gælde for en præjudiciel forelæggelse, eftersom det i begge tilfælde drejer sig om en bedømmelse af forskelsbehandlingen.

40 – 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.).

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

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

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

44 – 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.

87. 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 en indirekte restriktion for den grundlæggende frihed på grund af et retsmisbrug fra en medlemsstats side, ud fra rene spekulationer, utilstrækkeligt dokumenterede statistikker, enkeltstående udtalelser fra politikere⁴⁵ eller andre formodninger.

88. Derimod 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 – ligesom i andre tilfælde af misbrug – heller ikke fremgå, at der er nogen anden objektiv begrundelse for den valgte ordning.

ii) Bevis for en relevant hensigt om forskelsbehandling

89. 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 100 mia. HUF) fra det mellemste (mellem 30 mia. og 100 mia. HUF), næsten præcist udgør skillelinjen mellem indenlandske og udenlandske selskaber.

90. Dette fremgår dog ikke af det medsendte talmateriale, selv om der på de to øverste afgiftstrin rent faktisk overvejende findes udenlandsk ejede virksomheder. På det tredje trin findes nemlig også talrige virksomheder, der ejes af aktionærer fra andre EU-medlemsstater. I det mindste fra 2012 finder man derudover også på det andet afgiftstrin for 30%'s vedkommende virksomheder med indenlandske ejere. Dermed kan der vel ikke være tale om en klar skillelinje. Dertil er andelen af udenlandsk ejede selskaber, der også »nyder godt« af en lavere afgiftssats, for høj. I øvrigt er andelen af udenlandsk ejede selskaber, der også nyder godt af afgiftsfritagelsen, ikke kendt.

91. Såfremt det ungarske erhvervsliv på detailhandelsområdet – som den forelæggende ret indikerer – rent faktisk er præget af en organisationsmodel med mange mindre detailhandlere under ét mærke (franchisemodel), er det ovennævnte resultat også en logisk følge heraf. Mange afgiftspligtige personer har tilsammen måske den samme omsætning, men hver enkelt kun en lille omsætning, der i så fald også er omfattet af en lavere afgiftssats. Reelt konkurrerer Tesco med sin centraliserede organisationsmodel imidlertid heller ikke med de andre afgiftspligtige ungarske detailhandlere som helhed, men kun med hver enkelt (selvstændig) afgiftspligtig detailhandler.

92. Fører en centralisering af den øvrige europæiske detailhandel (mange forretninger ejes af en enkelt afgiftspligtig person) imidlertid til, at en progressiv indkomstbeskatning af detailhandlen i Ungarn udgør et misbrug, så snart en europæisk detailhandelskæde har etableret sig i Ungarn med sin organisationsmodel?

93. Det er tvivlsomt. Navnlig var Tesco ikke forhindret i at tilpasse sin organisationsstruktur til de ændrede afgiftsretlige forhold og ligeledes at drive sine filialer i en franchisemodel. En organisation bestående af flere kontrollerede juridiske personer ville også være en mulighed. Såfremt konsolideringsreglen ikke finder anvendelse, vil dette også nedsætte den gennemsnitlige afgiftssats.

45 – 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, som Kommissionen har henvist til i det foreliggende tilfælde.

Beskatningen afhænger således af den valgte retsform. De grundlæggende friheder kræver imidlertid ikke en beskatning, der er neutral i forhold til valg af retsform⁴⁶, men kun en beskatning, der ikke forskelsbehandler en grænseoverskridende situation. På denne baggrund kan en hårdere beskatning af en bestemt centraliseret organisationsform heller ikke i sig selv betragtes som et udtryk for misbrug.

94. På den anden side har ordvalget i parlamentsdebatten, 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), stor lighed med den aktuelle BEPS-debat⁴⁷. Den ungarske parlamentsdebat drejede sig nemlig i det store hele også 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. I så henseende er denne særlige skattelovgivning i mindre grad rettet mod *udenlandske* virksomheder og i højere grad mod virksomheder, der agerer internationalt på tværs af grænserne (*multinationale*).

95. Dette viser også den saglige begrundelse for den omtvistede skattelovgivning. Som det fremgår af en statistik, der er blevet fremsendt til Domstolen i Vodafone-sagen, betalte kun halvdelen af de ti virksomheder med den største 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. Af de syv virksomheder i detailhandelssektoren med den største omsætning (alle virksomheder, der ejes af aktionærer fra andre EU-medlemsstater) betalte endog mindre end halvdelen selskabsskat. Dette kan hænge sammen med faktiske tab. Kommissionen fremhævede dog flere gange under retsmødet, at detailhandelsbranchens gennemsnitlige fortjeneste i Ungarn lå på 2,68% af omsætningen. Deraf burde så egentlig følge en tilsvarende selskabsskattepligt. I så henseende kan det heller ikke udelukkes, at denne gennemsnitlige fortjeneste på 2,68% af omsætningen er blevet flyttet til lande med lavt skattetryk. En ordning, hvor beskatningen tager udgangspunkt i omsætningen, kan absolut tage sigte på at afhjælpe dette forhold.

96. Dette er i øvrigt også i overensstemmelse med Kommissionens tilgang i den skat på digitale tjenester, som der er planer om at indføre på EU-niveau⁴⁸. Kommissionen forsøger også at få multinationale virksomheder (her hovedsageligt fra visse tredjelande) til at bære en større del af det offentlige omkostninger, når disse genererer overskud i Unionen, uden at de er omfattet af indkomstskat i Unionen. 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.

97. Navnlig har Kommissionen blot henvist til 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 sæk med en sådan udtalelse.

46 – Jf. herom mit forslag til afgørelse X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 24). Med hensyn til resultatet ligeledes dom af 25.2.2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, præmis 37 ff.), og af 6.12.2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 53).

47 – Derved forstås forenklet udtrykt såkaldte multinationale koncerners skattemæssige dispositioner, når disse inden for de hidtidige skatteordninger har 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).

48 – 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 selskabsskatte regler er uegnede til den digitale økonomi.

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 vælgerne⁴⁹. 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 indenlandske virksomheder. Enhver ny virksomhed, inden- som udenlandsk, med aktiviteter på det ungarske detailhandelsmarked drager også fordel af fribeløbet. I så henseende begunstiger den struktur, der er valgt for afgiftssatsen, navnlig såkaldte start-ups, i forhold til større virksomheder, der allerede er fast etablerede på markedet⁵⁰. Den begunstiger – som Polen også anførte under retsmødet – ligeledes mindre og mellemstore virksomheder i forhold til store koncerner og dermed en mere decentral markedsstruktur. Hvorvidt grænserne på 30 og 100 mia. HUF er de »bedste« grænser, eller hvorvidt et andet beløb – under retsmødet »foreslog« Kommissionen en grænse på 10-50 mio. HUF – 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. Heroverfor anførte Kommissionen flere gange under retsmødet, at en omsætningsbaseret indkomstskat ikke giver mening (»makes no sense«). Dette udsagn, der er baseret på en tese, hvorefter kun en overskudsbaseret indkomstbeskatning er i overensstemmelse med princippet om beskatning i forhold til skatteevne, anser jeg ikke for korrekt.

101. Som jeg allerede anførte i mit forslag til afgørelse i Hervis Sport-sagen, kan omsætningens størrelse så absolut udgøre en generaliserende indikator for skatte-evnen. 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. produktenhed⁵¹. Det forekommer derfor ikke 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.

102. Derfor 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 præamblen til særavgiftsloven), i al fald ikke uhensigtsmæssig⁵². Banksektoren (herunder den private) sonderer også på grundlag af størrelsen af låntagerens omsætning i forbindelse med långivning. Selv den planlagte skat på digitale tjenester på EU-niveau tager vel udgangspunkt i denne formodning, når virksomheder først skal beskattes fra en vis omsætningsgrænse (uanset om de reelt opnår overskud). Derfor er omsætningen måske ikke en ideel, men heller ikke nogen uhensigtsmæssig, indikator for en økonomisk formåen.

49 – 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.«

50 – Det er interessant at bemærke, at Kommissionen netop begrunder 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.

51 – 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).

52 – 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.).

103. 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. I 23. betragtning⁵³ begrundes Kommissionen også udtrykkeligt sit forslag til den planlagte skat på digitale tjenester på EU-plan med, at »større virksomheder [...] har mulighed for at deltage i aggressiv skatteplanlægning«.

c) Foreløbig konklusion

104. Indførelsen af den omsætningsbaserede indkomstskat med progressiv virkning for detailhandelsvirksomheder 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 tilstrækkelige 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.

3. Subsidiært: begrundelse for indirekte forskelsbehandling

105. For det tilfælde at Domstolen alligevel måtte lægge til grund, at der foreligger en indirekte forskelsbehandling, skal det subsidiært undersøges, om den deraf følgende forskellige gennemsnitlige afgiftssats er begrundet. En restriktion for de grundlæggende friheder kan 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 formål⁵⁴.

a) Tvingende almene hensyn

106. 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 skatteindtægter⁵⁵ ikke kan begrunde en forskelsbehandling. 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.

107. En afgiftspligtigs forskellige skatteevne kan dog begrunde en forskelsbehandling af de afgiftspligtige⁵⁶. I overensstemmelse hermed er det anerkendt i skatteretten, at staten principielt har en legitim interesse i at anvende progressive skattesatser. At personer med større økonomisk formåen kan pålægges overproportionale bidrag til samfundets omkostninger, er også meget udbredt inden for

53 – 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.

54 – 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).

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

56 – Jf. mine 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).

medlemsstaterne – i al fald inden for skatter, der beregnes på grundlag af overskuddet⁵⁷. I mange medlemsstater er princippet om beskatning i forhold til skatteevne endog et forfatningsretligt princip, der dels udtrykkeligt er fastsat i forfatningerne⁵⁸, dels udledes af de højere domstole ud fra princippet om ligebehandling⁵⁹.

108. I en socialstat er baggrunden 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. 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 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. Selv den Europæiske Union anvender en progressiv sats ved beskatningen af dens tjenestemænds indkomst⁶⁰.

109. Domstolen har ligeledes anerkendt princippet om beskatning i forhold til skatteevne – i al fald inden for rammerne af begrundelsen om sammenhængen i beskatningsordningen⁶¹. Omsættningens størrelse er i det mindste en logisk indikator for en økonomisk formåen (jf. punkt 100 ovenfor). Følgelig kan begrundelsen om en beskatning i forhold til den økonomiske formåen sammenholdt med socialstatsprincippet begrunde en restriktion for de grundlæggende friheder.

b) Restriktionens forholdsmæssighed

110. 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 det⁶².

1) Egnethed

111. 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 måde⁶³.

57 – Jf. om princippet om skatteevne på EU-plan også J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018, § 3, punkt 54 ff.

58 – 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.

59 – 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.).

60 – 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%.

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

62 – 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).

63 – 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).

112. I denne forbindelse tager Domstolen også hensyn til medlemsstaternes skøn i forbindelse med vedtagelsen af generelle love⁶⁴. Lovgivning indebærer for lovgiver valg af politisk, økonomisk og social karakter. Lovgiver skal desuden foretage komplekse vurderinger⁶⁵. Da der ikke er sket en harmonisering på EU-plan, har den nationale lovgiver derfor en vis skønsmæssig beføjelse på området for skatteret. Det ovenfor nævnte krav om sammenhæng er således opfyldt, medmindre særavgiften er åbenbart uegnet til at nå målet⁶⁶.

113. For så vidt som særavgiften i den foreliggende sag tager udgangspunkt i de afgiftspligtige virksomheders økonomiske kapacitet, er den (jf. punkt 102) åbenbart baseret på den antagelse, at virksomheder med en højere omsætning har større økonomisk formåen end virksomheder med en lavere omsætning.

114. Kommissionen har 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 økonomiske formåen. Denne argumentation fra Kommissionens side kan undre, idet der reelt fremføres den nøjagtig omvendte begrundelse for den planlagte omsætningsafhængige skat på digitale tjenester på EU-niveau⁶⁷.

115. Navnlig er en *direkte* sammenhæng mellem beskatningens genstand (her omsætningen) og målet med afgiften (her beskatningen af den økonomiske formåen) som den, Kommissionen har krævet, ikke nødvendig med henblik på at begrunde foranstaltningens egnethed. Sådanne strenge krav ville være i strid med det råderum, som tilkommer medlemsstaterne. Det kan derimod kun lægges til grund, at foranstaltningen er uegnet, hvis der ikke ses at være nogen logisk sammenhæng. I det foreliggende tilfælde kan der dog absolut fastslås en *indirekte* sammenhæng mellem den opnåede årlige omsætning og den økonomiske formåen (herom ovenfor, punkt 101 ff.).

116. I modsætning til den opfattelse, Kommissionen gav udtryk for under retsmødet, er det udslagsgivende for forskelsbehandlingen derfor ikke, om den progressive sats anvendes i forbindelse med en overskudsbaseret eller en omsætningsbaseret afgift. I øvrigt er en virksomheds overskud 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).

64 – Jf. 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 fødevarelovgivning.

65 – 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).

66 – 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).

67 – I 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.

117. Problemstillingen om en beskatning på trods af reelle tab (eller på grund af fiktive overskud), der optræder i begge tilfælde, er et spørgsmål vedrørende national ret. Heri kan der tages højde for sådanne tilfælde via en eftergivelse eller udsættelse af en sådan skat, såfremt der rent faktisk foreligger reelle tab (dvs. ikke blot regnskabsmæssige tab) eller blot regnskabsmæssige overskud (dvs. ingen reelle overskud).

118. Dertil kommer, at omsætningen i en vis henseende endda kan være mere velegnet til at afspejle en virksomheds økonomiske 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 selv har fremhævet i forbindelse med den omsætningsbaserede skat på digitale tjenester, som den har foreslået⁶⁸.

119. Den ungarske særavgift er derfor ikke åbenbart uegnet til at nå det nævnte mål om beskatning i forhold til skatteevne.

2) Nødvendighed

120. En overskudsbaseret indkomstskat er heller 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 – som anført i punkt 116 – ikke noget om, hvorvidt der også skal betales skat i tilfælde af et reelt tab.

121. Det ville ligeledes være vanskeligt foreneligt med medlemsstaternes autonomi på det skatteretlige område, såfremt EU-retten foreskrev den konkrete beskatningsteknik på området for skatter, der ikke er harmoniserede. Det følger i al fald ikke af EU-retten, at overskudsbaserede skatter skal foretrækkes for omsætningsbaserede skatter.

122. Derudover er en overskudsbaseret indkomstskat heller ikke lige så egnet til at opnå en effektiv beskatning, der er mindre udsat i forhold til skattekonstruktioner. Anvendelsen af omsætningen som beregningsgrundlag har nemlig den nævnte fordel, at omsætningen er lettere at fastslå, og at den gør det vanskeligere at anvende strategier til omgåelse.

3) Forholdsmæssighed

123. Den subsidiært antagne restriktion for etableringsfriheden er også forholdsmæssig henset til dens legitime mål om beskatning i forhold til skatteevne, om overholdelse af stabilitetskriterierne og om bekæmpelse af misbrug. Alle de nævnte mål er anerkendt i Unionen og anses til dels for at være de allervigtigste.

124. Navnlig gør særavgiften det åbenbart ikke umuligt at drive økonomisk rentabel virksomhed i den ungarske detailhandel. Den synes ikke at have den kvælende virkning, som de forgangne år viser. Kommissionen har selv flere gange anført, at den gennemsnitlige fortjeneste i detailhandelssektoren i Ungarn er højere end særavgiftens højeste sats på 2,5% og dermed også klart højere end den gennemsnitlige afgiftssats (i Tescos tilfælde lå denne sats mellem 2% og 2,2%⁶⁹).

68 – 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.

69 – I al fald i henhold til Tescos egne oplysninger i punkt 62 i det skriftlige indlæg.

125. Den deraf følgende indkomstbeskatning (ved en afgiftssats på 2% og en fortjenstmargen på 2,68% svarer dette til en afgiftssats på 75%, ved en afgiftssats på 2,2% og samme fortjenstmargen en afgiftssats på 82% af fortjenesten) er ganske vist betydelig. Den afhænger dog for det første af fortjenstmargenen hos Tesco, som Domstolen ikke har kendskab til, og som i et vist omfang kan påvirkes af Tesco. For det andet reducerer særafgiften også overskuddet, hvorfor det er forbundet med en nedsættelse af den overskudsbaserede indkomstskat, såfremt der betales indkomstskat. Dertil kommer, at særafgiften i sin egenskab af såkaldt kriseafgift fra begyndelsen kun blev opkrævet i tre år og derfor alene var af midlertidig karakter.

126. En antaget restriktion for etableringsfriheden som følge af en omsætningsbaseret progressiv indkomstskat, der pålægges detailhandelsvirksomheder med stor omsætning, ville således under alle omstændigheder være begrundet.

4. Forslag til afgørelse i forbindelse med første spørgsmål

127. Artikel 49 TEUF og 54 TEUF er ikke til hinder for den ungarske særafgift på detailhandel.

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

128. Det andet og det tredje spørgsmål drejer sig om, hvorvidt den progressivt udformede ungarske særafgift på detailhandel har karakter af støtte. Den forelæggende ret ser for det første en sådan karakter i den omstændighed, at en afgiftspligtig person, der driver flere forretninger, »underkastes en særafgift, hvis satser er stærkt progressive, og nævnte afgiftspligtige person faktisk hører under det højeste afgiftstrin«, mens det i praksis viser sig, at en afgiftspligtig person, der kun driver en enkelt forretning, men som konkurrerer med førstnævnte inden for rammerne af et franchisekoncept, »er fritaget for denne afgift eller hører under et af de lave afgiftstrin«.

129. For det andet knytter den forelæggende ret karakteren af støtte til en mulig anvendelse af provenuet fra særafgiften til fordel for de mindre virksomheder, der ikke pålægges denne.

1. Formaliteten med hensyn til det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål

130. Indledningsvis skal det afklares, om den præjudicielle forelæggelse i det hele taget kan antages til realitetsbehandling for så vidt angår det andet og det tredje spørgsmål. Ifølge fast retspraksis kan en virksomhed, der skal betale en afgift, ikke unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre virksomheder, er statsstøtte⁷⁰.

131. Såfremt afgiften imidlertid anvendes til visse formål og dermed navnlig til at begunstige andre erhvervsdrivende, skal det undersøges, om afgiftsprovenuet anvendes på en måde, der ikke er problematisk i forhold til statsstøtteregler⁷¹. I et sådant tilfælde kan den berørte skyldner også anfægte sin egen afgiftsbyrde – der nødvendigvis er forbundet med en begunstigelse af tredjemænd. Dette forudsætter imidlertid en tvungen forbindelse mellem afgiften og støtten. Afgiftsprovenuet skal nødvendigvis anvendes til at finansiere støtten og have direkte indvirkning på dennes størrelse og dermed på bedømmelsen af denne støttes forenelighed med det indre marked⁷².

70 – 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).

71 – 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 ff. og 45 ff.).

72 – I denne retning: dom af 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés m.fl. (C-510/16, EU:C:2018:751, præmis 19), af 10.11.2016, DTS Distribuidora de Televisión Digital mod Kommissionen (C-449/14 P, EU:C:2016:848, præmis 68), og af 22.12.2008, Régie Networks (C-333/07, EU:C:2008:764, præmis 99).

132. I den foreliggende sag fører anvendelsen af de opkrævede midler dog ikke ifølge loven til en begunstivelse af specifikke virksomheder. Derimod 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.

133. Den af retten fastslåede omstændighed, hvorefter det nødvendige afgiftsprovenu stod fast inden vedtagelsen af afgiften og det skattefrie grundbeløb derfor havde indflydelse på afgiftssatsen på de andre afgiftstrin, ændrer ikke noget herved. Dette fører ikke til, at afgiftsprovenuet anvendes til fordel for andre konkurrenter, idet det fortsat anvendes til almennyttige formål og til afholdelse af generelle statslige omkostninger.

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

135. Selv i dommen i sagen *Air Liquide Industries Belgium*⁷³, som Tesco har henvist til, understregede Domstolen 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«⁷⁴.

136. Den »logiske følge« af, at en støtte er i strid med det indre marked, er, at den tilbagesøges⁷⁵. Hvis Tesco ikke pålignes afgift, vil dette imidlertid ikke udgøre en tilbagesøgning, men udvide »støtten« til en person mere (her Tesco) og dermed ikke fjerne konkurrencefordrejningen, men forstærke den. Dette er også den væsentlige forskel i forhold til de tilfælde, hvor det ganske vist også »blot« er en afgiftsansættelse, der anfægtes ved den nationale ret, men den forelæggende ret spørger, om den kan anvende en begunstigende national bestemmelse⁷⁶. I sidstnævnte tilfælde påberåber den afgiftspligtige person sig en national bestemmelse, der begunstiger den pågældende, og som muligvis udgør støtte.

137. Heroverfor kan det ikke gøres gældende, at en tilbagesøgning i form af en efterfølgende beskatning af de mindre virksomheder ikke er mulig, og at den eneste mulighed derfor er, at afgiften bortfalder. Hvis det undtagelsesvis ikke er muligt at tilbagesøge støtten, kan den i henhold til artikel 14, stk. 1, i forordning (EF) nr. 659/1999⁷⁷ 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-retten⁷⁸. Selv i et sådant tilfælde hjemler hverken artikel 107 TEUF, artikel 108 TEUF eller bestemmelserne i den nævnte forordning en *udvidelse* af støtten til flere personer med tilbagevirkende kraft.

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

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

75 – 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 77), 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 116), af 1.10.2015, *Electrabel og Dunamenti Erőmű mod Kommissionen* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, præmis 111), og af 15.12.2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 113 og den deri nævnte retspraksis).

76 – Det var f.eks. situationen i dom af 19.12.2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

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

78 – 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).

138. Domstolens nyere domme i ANGED-sagerne⁷⁹ om en spansk (arealbaseret) afgift i detailhandelssektoren kan – i modsætning til, hvad Kommissionen har antydnet – 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 afgiftsavgørelse. På den baggrund var yderligere bemærkninger vedrørende artikel 107 TEUF i det mindste nyttige for den forelæggende ret i den pågældende sag.

139. Tesco har fortsat adgang til at opnå en abstrakt efterprøvelse af loven ved en national ret. I det foreliggende sag er den forelæggende rets spørgsmål imidlertid begrænset til Tescos afgiftsansættelse og dermed til en enkeltpersons afgiftsbyrde.

140. Dermed 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 statsstøtte⁸⁰. Allerede af denne grund kan den præjudicielle forelæggelses andet og tredje spørgsmål således ikke antages til realitetsbehandling.

2. Subsidiært: retlig vurdering

141. Såfremt Domstolen alligevel skulle finde, at det andet og det tredje 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.

142. 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 konkurrencen⁸¹.

a) Begrebet fordel

143. 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 markedsvilkår⁸².

79 – 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).

80 – 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).

81 – 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).

82 – 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).

144. 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, TEUF⁸³. 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 virkninger⁸⁴.

145. Også her er spørgsmålet, om der foreligger en selektiv fordel. 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, med en stærkt nedsat sats fra 500 mio. til 30 mia. HUF og med en nedsat sats fra 30 mia. til 100 mia. HUF. Dette gælder også for Tesco.

146. Det er højst forskellen i den gennemsnitlige sats som følge af progressionen, der kan udgøre en selektiv fordel, som begunstiger de afgiftspligtige med lavere omsætning.

b) Fordelens selektivitet i skatteretten

1) Målestok for undersøgelsen af en almindelig skattelovs selektivitet

147. 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 erhvervsdrivende⁸⁵. 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 selektiv⁸⁶. Alligevel skal også generelle skattelove vurderes på grundlag af forbuddet mod statsstøtte i artikel 107 TEUF⁸⁷.

148. Det afgørende er i denne forbindelse, om betingelserne for den skatteretlige fordel ifølge den nationale skatteordning indrømmes på en ikke-diskriminerende måde⁸⁸. 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 en ubegrundet undtagelse og dermed selektiv⁸⁹.

83 – 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).

84 – 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).

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

86 – 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).

87 – 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).

88 – 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).

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

149. Dette forudsætter, at der foreligger en forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation, der ikke kan begrundes⁹⁰. Reelt er denne selektivtetsvurdering en undersøgelse med henblik på forskelsbehandling⁹¹.

150. 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 skattesystem⁹². Generelle sontringer inden for rammerne af et sammenhængende skattesystem kan derfor næppe udgøre en selektiv fordel.

151. Forskellige generaladvokater⁹³ har fremført betænkeligheder, navnlig med hensyn til fastlæggelsen af den rette referenceramme og en generel efterprøvelse af ligebehandling af alle nationale skattelove sammenholdt med medlemsstaternes autonomi på skatteområdet. Der kan tages højde for disse ved hjælp af en modereret målestok vedrørende en generel skattelovs skatteretlige sammenhæng. Herefter udgør generelle sontringer i forbindelse med fastlæggelsen af referencesystemet kun selektive foranstaltninger, såfremt de ikke er baseret på et rationelt grundlag henset til lovens formål. Denne modererede målestok gælder navnlig, når der som i den foreliggende sag er tale om nyindførte skattelove.

152. 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 åbenbart sammenlignelig faktisk og retlig situation⁹⁴.

153. Selv om denne betingelse er opfyldt, kan fordelene for det andet ifølge fast praksis være begrundet som følge af karakteren eller opbygningen af den ordning, som den er et led i. Dette kan navnlig komme i betragtning, såfremt en skattebestemmelse er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i den nationale skatteordning⁹⁵, der 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 indkøbscentre⁹⁶.

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

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

92 – 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).

93 – 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 mine 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).

94 – 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).

95 – 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).

96 – 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.).

154. Ved en nærmere betragtning ligger denne tanke også til grund for den principielle afgørelse i Gibraltar-sagen⁹⁷, hvortil Tesco⁹⁸ og Kommissionen⁹⁹ i det væsentlige har henholdt sig i deres skriftlige argumentation. I den pågældende sag blev referencerammen også fastlagt for første gang ved en ny lov 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 sammenhæng¹⁰⁰. Hverken antallet af ansatte eller benyttelsen af erhvervsejendom er nemlig logiske faktorer for en generel, ensartet indkomstbeskatning, som var det udtrykte formål med den nationale lov.

155. En manglende sammenhæng kan i sidste ende indikere et misbrug af afgiftslovgivningen. Ud fra dette synspunkt er det i dette tilfælde 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.

2) Anvendelse på den foreliggende sag

156. Den nyindførte, progressive, omsætningsbaserede særlige indkomstskat for detailhandelsvirksomheder skal bedømmes på grundlag af denne målestok. Dermed er spørgsmålet, om det er usammenhængende at opkræve højere afgifter (både absolut og relativt) af en detailhandelsvirksomhed med høj omsætning end af en detailhandelsvirksomhed med lav omsætning. Det er endvidere et spørgsmål, om det er usammenhængende, at en afgiftspligtig person med blot én forretning (inden for rammerne af et franchisekoncept) er omfattet af en lavere gennemsnitlig afgiftssats end en afgiftspligtig person med hundredevis af forretninger.

157. Med henblik herpå skal det indledningsvis undersøges, om der foreligger en ubegrundet forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation inden for medlemsstatens skatteordning.

i) Forskelsbehandling af virksomheder i en sammenlignelig situation

158. Dette spørgsmål kan uden videre besvares benægtende ved en afgift som den i sagen omhandlede. Forskellen på større og mindre detailhandelsvirksomheder 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 situation¹⁰¹.

159. 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.

97 – 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).

98 – Jf. punkt 135 i Tescos skriftlige indlæg.

99 – Jf. punkt 79 ff. i Kommissionens skriftlige indlæg.

100 – 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).

101 – I denne retning vel også dom af 16.5.2019, Polen mod Kommissionen (T-836/16 og T-624/17, EU:T:2019:338, præmis 102).

ii) Subsidiært: begrundelsen for forskelsbehandlingen

160. Såfremt Domstolen alligevel skulle finde, at en detailhandelsvirksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 500 000 EUR/HUF og en detailhandelsvirksomhed med en årlig nettoomsætning på f.eks. 100 mia. EUR/HUF befinder sig i en sammenlignelig situation, skal det undersøges, om den forskelsbehandling, der er forbundet med forskellen i den gennemsnitlige sats ved en progressiv afgift, kan begrundes.

161. Afgørende er – således som Domstolen har understreget i dommen i sagen World Duty Free Group¹⁰² – 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.

162. 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 fortolkning¹⁰³. 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 reguleringsteknikker¹⁰⁴.

163. Det skal således afklares, om den ungarske særafgifts progressive satsforløb ikke er begrundet i den konkrete afgiftslov, men i formål, der ligger uden for denne lov, dvs. i et andet øjemed¹⁰⁵.

164. Som anført ovenfor (punkt 106 ff.) er formålet med loven, der udtrykkeligt er nævnt i præamblen, dog at beskatte den økonomiske formåen, der i det foreliggende tilfælde udledes af omsættningens 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. 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«)¹⁰⁶.

165. 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.

166. I modsætning til, hvad Kommissionen synes at mene, er en proportional indkomstbeskatning på grundlag af overskuddet ikke den eneste rigtige (»normale«) beskatningsform, hvilket Domstolen også har fastslået i en nylig dom¹⁰⁷, men blot en *teknik*, der tager sigte på regnskabsmæssigt at fastsætte og beskatte den skattepligtige persons skatteevne på en ensartet måde (herom ovenfor, punkt 116).

102 – 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).

103 – 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.

104 – 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).

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

106 – 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).

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

167. 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. Kommissionens gentagne udsagn om, at en sådan afgift »makes no sense«, anser jeg imidlertid for det første for ukorrekt (jf. ovenfor, punkt 100 ff.). For det andet beskæftiger lovgivningen om statsstøtte sig ikke med, hvilken skatteordning der er meningsfuld eller mest præcis, men med den konkurrenceforvridende virkning mellem to konkurrenter.

168. Hvis der med samme omsætning betales samme skat, foreligger en konkurrenceforvridende 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 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 skattesystemiske grunde, der er nævnt ovenfor (punkt 164 og 106 ff.).

169. Størrelsen af omsætningen indikerer (i al fald ikke åbenbart urigtigt) en vis økonomisk formåen (herom ovenfor, punkt 113 ff.). I så henseende kan omsætningen – som Kommissionen selv har demonstreret med forslaget til en skat på digitale tjenester¹⁰⁸ – også anses for en (noget grovere) indikator for større økonomisk kapacitet, og dermed større økonomisk formåen.

170. Som administrativ procedure betragtet er det heller 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«) f.eks. heller ikke i den EU-retlige momsret (jf. momsdirektivets artikel 282 ff.).

171. 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 omsætningen er lettere at fastslå (enkel og effektiv administration¹⁰⁹) og sværere at omgå end f.eks. overskuddet (herom allerede punkt 118 ovenfor). Som Domstolen allerede har fastslået, kan forebyggelse af misbrug inden for skatteretten også udgøre en begrundelse på statsstøtteområdet¹¹⁰.

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

3. Konklusion

173. 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.

108 – 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.

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

110 – 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.).

D. Begrænsning af ændring af afgiftsansættelser i forbindelse med afgifter, der er i strid med EU-retten

174. Med sit fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en praksis, der er støttet på § 124/B i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, hvorefter det er vanskeligere at få tilbagebetalt afgifter, der er i strid med EU-retten, end at få tilbagebetalt afgifter, der alene er i strid med national ret, er i strid med EU-retten. Der er efter min opfattelse to grunde til, at dette spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

175. Det følger ganske vist af Domstolens faste praksis, at der foreligger en formodning for, at de spørgsmål om en fortolkning af EU-retten, som den nationale ret har stillet på det retlige og faktiske grundlag, som den har fastlagt inden for sit ansvarsområde, er relevante, hvorfor det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve rigtigheden heraf. Domstolen kan dog afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national ret, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål¹¹¹.

176. De administrative procedurer i relation til procesretten henhører under medlemsstaternes processuelle og institutionelle autonomi, som dog begrænses af effektivitetsprincippet og ækvivalensprincippet¹¹².

177. Den endelige karakter af en forvaltningsafgørelse, der er blevet endelig ved udløbet af en rimelig søgsmålsfrist eller ved udtømmning af de til rådighed stående retsmidler, bidrager til retssikkerheden, og det er derfor ikke et krav efter EU-retten, at et forvaltningsorgan som udgangspunkt er forpligtet til at omgøre en forvaltningsafgørelse, der er blevet endelig¹¹³. Af hensyn til retssikkerhedsprincippet kan medlemsstaterne kræve, at en anmodning om genoptagelse og omgørelse af en endelig forvaltningsafgørelse, der er i strid med EU-retten, således som den efterfølgende er blevet fortolket af Domstolen, skal indgives til den kompetente forvaltningsmyndighed inden for en rimelig frist¹¹⁴. I så henseende er det – for så vidt det drejer sig om den efterfølgende ændring af en endelig afgiftsansættelse – højst en tilsidesættelse af ækvivalensprincippet, der kan komme i betragtning i den foreliggende sag. Forudsætningen herfor er dog en ugunstig behandling af de faktiske EU-retlige omstændigheder.

178. I så henseende mangler Domstolen for det første de nødvendige oplysninger, hvoraf en sådan forskelsbehandling rent faktisk fremgår. Ifølge dens ordlyd sonderer § 124/B ikke på grundlag af, om det retlige grundlag (den tilgrundlæggende lov) for afgiftsansættelsen er i strid med EU-retten eller med grundloven. I så henseende er det ikke forståeligt, hvorfor kun en tilbagebetaling af afgifter, der er i strid med EU-retten, vanskeliggøres på grund af denne lov og en praksis fra den ungarske højesteret, der er støttet herpå, men ikke en tilbagebetaling af afgifter, der er i strid med en grundlæggende lov. Oplysningerne om en praksis ved den ungarske højesteret, der muligvis afviger herfra, er ikke beskrevet tilstrækkeligt tydeligt i forelæggelsesafgørelsen. Parternes udsagn herom er modstridende, og det er fortsat uklart, hvorvidt og hvordan denne praksis påvirker proceduren i hovedsagen. Domstolens spørgsmål under retsmødet kunne heller ikke opklare dette spørgsmål.

111 – Dom af 17.9.2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, præmis 32), af 30.4.2014, Pfleger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, præmis 26), af 22.6.2010, Melki og Abdeli (C-188/10 og C-189/10, EU:C:2010:363, præmis 27), og af 22.1.2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, præmis 19).

112 – Jf. i denne retning dom af 17.1.2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, præmis 30), og af 2.5.2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 29).

113 – Således udtrykkeligt dom af 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, præmis 24).

114 – Dom af 12.2.2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, præmis 59), med henvisning til dom af 24.9.2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, præmis 34), af 17.7.1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, præmis 48), og af 16.12.1976, Rewe-Zentralfinanz og Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, præmis 5).

179. For det andet synes indholdet af bestemmelsen i § 124/B, sammenholdt med § 128, stk. 2, i lov om skatte- og afgiftsprocedurer, at henvise til en ændring af en allerede endeligt fastsat afgift. I det skriftlige indlæg har Tesco ligeledes kun anført, at disse bestemmelser vanskeliggør en berigtigelse af egne oplysninger (dvs. en rettelse af den pågældendes egen afgiftsangivelse). Den foreliggende sag drejer sig imidlertid ikke om en berigtigelse af egne oplysninger, idet hovedsagen omhandler et søgsmål om ophævelse af en efterfølgende udstedt afgiftsansættelse, dvs. om en afgift, der i så henseende endnu ikke er fastsat endeligt. En udelukkelse af anfægtelsen og ændringen af en anfægtet afgiftsansættelse sker imidlertid ikke på grundlag af de nævnte bestemmelser i ungarsk ret.

180. Det er vel også grunden til, at den forelæggende ret alene nævner, at Tesco »inden for rammerne af [...]en tvist« har anmodet om, at skatte- og afgiftsgælden fastsættes til 0. Det fremgår ikke tydeligt heraf, at dette er sket i den verserende sag inden for rammerne af anfægtelsen af afgiftsansættelsen og er relevant i denne sag, hvilket Tesco heller ikke har påstået under retsmødet. Tværtimod: Ungarn bekræftede udtrykkeligt under retsmødet, adspurgte af Domstolen, at den forelæggende ret i den foreliggende sag ikke er forhindret i at ophæve den anfægtede afgiftsansættelse, såfremt Domstolen fastslår, at særavgiftsloven er i strid med EU-retten. Dermed er det fjerde spørgsmål ikke væsentligt for afgørelsen af spørgsmålet om Tescos anfægtelse af afgiftsangivelsen og dermed af hypotetisk karakter.

VI. Forslag til afgørelse

181. 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 virksomheder med højere omsætning i forbindelse med en omsætningsbaseret indkomstbeskatning beskattes hårdere, og disse rent faktisk hovedsageligt ejes af udenlandske aktionærer, medmindre 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.«