



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 5 september 2013¹

Mål C-385/12

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

(begäran om förhandsavgörande från Székesfehérvári Törvényszék (Ungern))

”Skattelagstiftning — Etableringsfrihet — Artikel 401 i direktiv 2006/112/EG — Nationell skatt på detaljhandel i butik inom vissa ekonomiska sektorer — Progressiv skattesats vid omsättningsrelaterat beskattningsunderlag — Jämförelse av anknutna företag i en koncern och i ett franchisesystem”

I – Inledning

1. På grund av de senaste årens finansiella och ekonomiska kris tar medlemsstaterna åter i allt större utsträckning till en traditionell inkomstkälla, nämligen skatter. Detta äger inte bara rum i form av en höjning av de redan befintliga skattesatserna. Dessutom införs också nya typer av skatter.
2. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser en sådan ny typ av skatt. För att täcka statens ökade behov av finansiering tog Ungern under en begränsad period ut en skatt som bestämdes utifrån vissa företags omsättning, men var förenad med en progressiv skattesats som är ovanlig för en sådan skatt.
3. Det kommer naturligtvis inte som en överraskning att det riktas kritik mot en ny skatt. Domstolen har emellertid i det aktuella fallet att behandla frågan huruvida kritiken också är berättigad när det gäller frågan om en sådan skatt är förenlig med unionsrätten. Skattskyldiga personer har i detta avseende i synnerhet gjort gällande att skatten snedvrider konkurrensen till nackdel för utländska företag genom den progressiva skattesatsen. Det ska klarläggas i vad mån en sådan snedvridning av konkurrensen bara framkallar tvivelaktiga ekonomiska effekter, eller om den dessutom strider mot unionsrätten.

II – Tillämpliga bestämmelser

4. Genom lag nr XCIV av år 2010 om den särskilda skatt som tas ut inom vissa sektorer (nedan kallad lag nr XCIV 2010) infördes i Ungern skatt på bland annat detaljhandel i butik inom vissa ekonomiska sektorer (nedan kallad den särskilda skatten). Lagen trädde i kraft den 4 december 2010 och omfattade med retroaktiv verkan en skattskyldig persons verksamhet hela kalenderåret 2010 och en begränsad period därefter.

¹ — Originalspråk: tyska.

5. Beskattningsunderlaget utgörs av den skattskyldiges nettoomsättning under ett beskattningsår. Skattesatsen beror på beskattningsunderlagets storlek. Upp till en omsättning på 500 miljoner HUF (cirka 1,7 miljoner euro) är skattesatsen 0 procent, och den ökar sedan i tre steg från 0,1 till 0,4 procent och slutligen till 2,5 procent från en omsättning på 100 miljarder HUF (cirka 336 miljoner euro). Genom att skattesatsen är indelad i steg tas ingen skatt ut upp till en viss omsättning. Om skatt tas ut blir den genomsnittliga skattesatsen och därmed det procentuella skatteuttaget desto högre ju högre omsättningen är.

6. Enligt 7 § i lag nr XCIV 2010 beräknas skatten för anknutna företag i den mening som avses i den ungerska bolagsrätten på så sätt att skattesatsen till att börja med tillämpas på summan av alla de anknutna skattskyldiga företagens omsättning. Varje enskilt skattskyldigt företags skatt följer sedan av dess andel av summan av alla de anknutna skattskyldiga företagens omsättning. Enligt den ungerska bolagsrätten som ska tillämpas i det aktuella fallet anses bland annat skattskyldiga företag av vilka det ena har bestämmande inflytande över det andra utgöra anknutna företag.

III – Förfarandet vid den nationella domstolen och vid EU-domstolen

7. Det ungerska bolaget Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (nedan kallat Hervis) säljer sportartiklar och omfattas av den särskilda skatten.

8. Hervis är i den mening som avses i 7 § i lag nr XCIV 2010 anknutet till ett moderbolag med säte i Republiken Österrike, som antingen självt eller via ytterligare anknutna företag har en omsättning i Ungern, särskilt inom detaljhandeln med livsmedelsprodukter, som också omfattas av den särskilda skatten. Eftersom koncernens totala omsättning beaktas när skattesatsen tillämpas får Hervis en avsevärt högre genomsnittlig skattesats än om bara dess egna omsättning hade legat till grund för beräkningen av skatten.

9. Hervis har ifrågasatt beskattningen för år 2010 med motiveringen att den särskilda skatten strider mot olika bestämmelser i unionslagstiftningen. Skatten diskriminerar nämligen utländska ägares företag i förhållande till ungerska ägares företag och enskilda företag i förhållande till företag som bedriver verksamhet enligt franchisingmodellen. Just inom detaljhandeln med livsmedelsprodukter bedriver bolag med ungerska delägare verksamhet i ett franchisesystem och undgår således en sammanräkning av omsättningen i samband med den särskilda skatten, eftersom bara varje enskild franchisetagares omsättning är relevant för beräkningen av skatten.

10. Székesfehérvári Törvényszék (domstolen i Székesfehérvár), som numera behandlar ett överklagande från Hervis, har mot bakgrund av ovanstående i enlighet med artikel 267 FEUF hänskjutit följande fråga till domstolen för förhandsavgörande:

”Är den omständigheten att skattskyldiga personer som bedriver detaljhandel i butik är skyldiga att betala en särskild skatt om deras årliga nettoomsättning överstiger 500 miljoner HUF förenlig med bestämmelserna i EU-fördragen avseende principen om allmänt [förbud mot] diskriminering (artiklarna 18 FEUF och 26 FEUF), principen om etableringsfrihet (artikel 49 FEUF), likabehandlingsprincipen (artikel 54 FEUF), principen om likabehandling med avseende på kapitalplacering i bolag som avses i artikel 54 (artikel 55 FEUF), principen om frihet att tillhandahålla tjänster (artikel 56 FEUF), principen om fri rörlighet för kapital (artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF) samt principen om likabehandling vid företagsbeskattning (artikel 110 FEUF)?”

11. I förfarandet vid domstolen har Hervis, Ungern, Republiken Österrike och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden och deltagit i den muntliga förhandlingen den 18 juni 2013.

IV – Bedömning

A – Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

12. Inledningsvis ska jag undersöka huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning, något som Ungern har ifrågasatt.

13. Ungern har gjort gällande att det i strid med kraven i rättspraxis inte förklaras i begäran om förhandsavgörande varför den hänskjutande domstolen finner att det behövs en tolkning av de bestämmelser i unionslagstiftningen som nämns i tolkningsfrågan. Det förklaras i synnerhet inte på vilket sätt den särskilda ungerska skatten skulle ha en diskriminerande verkan.

14. Enligt domstolens praxis krävs det att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för frågorna. Den nationella domstolen ska vidare i begäran om förhandsavgörande ange skälen till att den anser det vara oklart hur unionsrätten ska tolkas, och den ska förklara vilket samband det finns mellan bestämmelserna i unionslagstiftningen och de nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.²

15. Ovanstående krav har två syften. Det ska för det första säkerställas att domstolen kan komma fram till en tolkning av unionslagstiftningen som är användbar för den nationella domstolen. För det andra ska en viss minsta förklaring göra det möjligt för medlemsstaterna och övriga parter i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF att yttra sig på ett ändamålsenligt sätt. Eftersom det bara är begäran om förhandsavgörande som delges berörda parter ska denna innehålla all information som behövs för att de berörda parterna ska kunna avge yttranden i enlighet med artikel 23 i stadgan för Europeiska unionens domstol.³

16. Det är faktiskt tveksamt huruvida förevarande begäran om förhandsavgörande i sig uppfyller kraven på en viss minsta förklaring. Den hänskjutande domstolen har i synnerhet inte gett någon fullständig förklaring av vilka rättsliga och faktiska omständigheter den diskriminering som Hervis har gjort gällande i det nationella målet är baserad på. Det saknas inte bara uppgifter i samband med 7 § i lag nr XCIV 2010, utan också uppgifter om Hervis anknytning till en koncern och om beskattningen av inhemska och utländska ägares företag och av företag som är verksamma i eller utanför ett franchisesystem.

17. Under vissa omständigheter kan en begäran om förhandsavgörande emellertid kompletteras med ytterligare informationskällor, utan att de mål som är förknippade med de formella kraven på en begäran om förhandsavgörande påverkas på ett avgörande sätt.

18. I synnerhet kan parternas skriftliga yttranden göra det möjligt för domstolen att komma fram till en användbar tolkning av unionslagstiftningen.⁴ I förevarande mål har Hervis och Ungern genom de skriftliga yttrandena gjort tillräckliga kompletteringar i rättsligt och faktiskt hänseende av den hänskjutande domstolens uppgifter.

2 — Se dom av den 21 december 2011 i mål C-242/10, Enel Produzione (REU 2011, s. I-13665), punkt 32 och där angiven rättspraxis. Dessa krav regleras numera också i artikel 94 i domstolens rättegångsregler av den 25 september 2012 (EUT L 265, s. 1), vilken dock inte är tillämplig i förevarande mål.

3 — Se dom av den 27 november 2012 i mål C-370/12, Pringle, punkterna 84 och 85 och där angiven rättspraxis.

4 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 1994 i mål C-316/93, Vaneetveld (REG 1994, s. I-763), punkt 14.

19. Dessutom har även övriga parter i förevarande mål haft möjlighet att yttra sig om begäran om förhandsavgörande på ett ändamålsenligt sätt. Detta bekräftas till att börja med av att Republiken Österrike och kommissionen har tagit ställning på ett ändamålsenligt sätt genom sina skriftliga yttranden.⁵ Vidare har de rättsfrågor som är relevanta i det aktuella fallet delvis varit föremål för diskussion redan tidigare, särskilt i form av parlamentsfrågor och svar från kommissionen.⁶ Eftersom dessutom en muntlig förhandling har hållits i förevarande mål har slutligen också övriga berörda parter senast när de fått kännedom om de skriftliga yttranden som avgetts vid domstolen kunnat yttra sig på ett ändamålsenligt sätt inom ramen för den muntliga förhandlingen.⁷

20. Begäran om förhandsavgörande kan således upptas till sakprövning.

B – Svar på tolkningsfrågan

21. Den hänskjutande domstolen vill få klarhet i huruvida det är förenligt med olika bestämmelser i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt att skattskyldiga ska betala den särskilda ungerska skatten om deras årliga nettoomsättning överstiger 500 miljoner HUF.

22. Hervis och Republiken Österrike har förklarat att tolkningsfrågan inte har ställts på ett tillräckligt differentierat sätt och har föreslagit att den ska omformuleras. Av frågan framgår nämligen inte skattens särskilda karaktär som medför att detaljhandelsföretag som innehas av utländska delägare missgynnas på grund av skattesatsens kraftiga progressivitet och genom att franchise- och filialsystem behandlas olika.

23. Det finns dock ingen anledning att omformulera frågan. De faktiska effekterna av den särskilda skatten, vilka Hervis och Republiken Österrike har påpekat, ska beaktas i vederbörlig ordning i samband med tolkningen av unionslagstiftningen.

24. Förutom de bestämmelser som nämns i tolkningsfrågan ska domstolen emellertid också ta upp betydelsen av artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt⁸ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) för förevarande mål för att ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar.⁹ I denna bestämmelse behandlas nämligen speciellt frågan huruvida skatt på omsättning är tillåten enligt unionslagstiftningen.¹⁰

25. Jag ska dock först behandla de primärrättsliga bestämmelser som den hänskjutande domstolen har nämnt.

5 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 1999, i de förenade målen C-115/97- C-117/97, Brentjens (REG 1999, s. I-6025), punkt 40, och av den 10 mars 2009 i mål C-345/06, Heinrich (REG 2009, s. I-1659), punkt 35.

6 — Se särskilt parlamentsfråga av den 20 december 2010 (E-010535/2010), av den 2 februari 2011 (E-000576/2011) och av den 19 januari 2012 (O-000009/2012) samt kommissionens svar av den 15 mars 2011 på frågorna E-000576/11 och E-000955/11.

7 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Brentjens (ovan fotnot 5), punkt 42, och av den 11 april 2000 i de förenade målen C-51/96 och C-191/97, Deliège (REG 2000, s. I-2549), punkt 38.

8 — EGT L 347, s. 1.

9 — Se, beträffande denna befogenhet för domstolen, dom av den 20 mars 1986 i mål 35/85, Tissier (REG 1986, s. 1207), punkt 9, och av den 30 maj 2013 i mål C-342/12, Worten, punkt 30.

10 — Se, beträffande detta, också kommissionens svar av den 15 mars 2011 på frågorna E-000576/11 och E-000955/11, enligt vilket kommissionen på grund av ett liknande överklagande redan tidigare har behandlat frågan huruvida den särskilda skatten kan strida mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

1. Förbudet mot skattediskriminering i samband med varor

26. Jag ska till att börja med undersöka huruvida den särskilda skatten är förbjuden enligt principen om icke-diskriminering i artikel 110 FEUF. I denna bestämmelse stadgas att ingen medlemsstat direkt eller indirekt ska lägga interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

27. Eftersom bara indirekta skatter och avgifter på varor inbegrips omfattas dessutom inte bara skatter och avgifter som läggs på en vara som sådan av denna bestämmelse. Artikel 110 FEUF ska tvärtom tillämpas också när det gäller skatter och avgifter som läggs på en verksamhet som är nödvändig i samband med varorna, om den direkt påverkar priset på varorna.¹¹

28. Det är visserligen fullt möjligt att den särskilda skatten direkt har påverkat priset på varorna på grund av det omsättningsrelaterade beskattningsunderlaget, såvida den inte tagits ut retroaktivt för kalenderåret 2010. En skatt eller avgift strider emellertid bara mot artikel 110 första stycket FEUF om den – åtminstone indirekt¹² – beräknas på olika sätt för importerade och för liknande inhemska varor och skatten eller avgiften därigenom åtminstone i vissa fall blir högre för den importerade varan.¹³ I det aktuella fallet går det dock inte att se att varor från andra medlemsstater beläggs med högre skatt genom den särskilda skatten än inhemska varor. Även om företag med utländska ägare påförs högre skatt än företag med inhemska ägare går det nämligen inte att se att de utländska ägarnas berörda företag också i första hand säljer varor av utländskt ursprung.

29. Artikel 110 FEUF utgör följaktligen inte hinder för en särskild skatt som den som den hänskjutande domstolen har beskrivit.

2. Etableringsrätten

30. Jag ska vidare undersöka huruvida artikel 49 jämförd med artikel 54 FEUF utgör hinder för den särskilda ungerska skatten. Det är enligt dessa bestämmelser förbjudet för medlemsstaterna att inskränka möjligheterna att fritt etablera sig för bolag som är etablerade i en annan medlemsstat. Etableringsfriheten ska enligt artikel 49 andra stycket FEUF också innefatta rätt att utöva verksamhet.

31. I det aktuella fallet skulle Hervis moderbolags fria etablering i Ungern vara inskränkt genom att den särskilda skatten tas ut på ett sätt som är förbjudet. Hervis skulle i detta fall också kunna åberopa sitt moderbolags etableringsfrihet för att självt slippa betala den särskilda skatt som tas ut i strid med unionslagstiftningen.¹⁴

11 — Se, beträffande artikel 90 EG, dom av den 8 november 2007 i mål C-221/06, Stadtgemeinde Frohnleiten och Gemeindebetriebe Frohnleiten (REG 2007, s. I-9643), punkt 43, och av den 17 juli 2008 i mål C-206/06, Essent Netwerk Noord m.fl. (REG 2008, s. I-5497), punkt 44.

12 — Se, beträffande artikel 95 EEG, dom av den 9 maj 1985 i mål 112/84, Humblot (REG 1985, s. 1367; svensk specialutgåva, volym 8, s. 175), punkt 14; se, för ett liknande resonemang, beträffande artikel 95 EEG, dom av den 17 september 1987 i mål 433/85, Feldain (REG 1987, s. 3521; svensk specialutgåva, volym 9, s. 157), punkt 16, och av den 3 mars 1988 i mål 252/86, Bergandi (REG 1988, s. 1343), punkt 28.

13 — Se, beträffande artikel 90 EG, domen i målet Stadtgemeinde Frohnleiten och Gemeindebetriebe Frohnleiten (ovan fotnot 11), punkt 49 och där angiven rättspraxis.

14 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 april 1994 i mål C-1/93, Halliburton Services (REG 1994, s. I-1137; svensk specialutgåva, volym 15, s. I-71).

a) Diskriminering

32. Syftet med etableringsfriheten är att i princip förbjuda all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte.¹⁵ Diskriminering föreligger när olika bestämmelser tillämpas på lika situationer eller när samma bestämmelse tillämpas på olika situationer.¹⁶ Olika behandling i skattehänseende av bolag som inte har sitt säte i ett land och bolag som har sitt säte i det landet är därför förbjuden enligt artikel 49 jämförd med artikel 54 FEUF, om dessa bolag när det gäller den nationella bestämmelsen i fråga befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara.¹⁷

33. Det går vid en första anblick inte att se att ungerska skattskyldiga bolag som Hervis behandlas olika beroende på var deras moderbolag har sitt säte genom reglerna för den särskilda skatten. Uppbördssättet är nämligen inte beroende av var ett moderbolag har sitt säte. Den ungerska lagen nr XCIV 2010 behandlar rent formellt sett inte inhemska bolags dotterbolag på annat sätt än dotterbolag till bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

34. Enligt artikel 49 FEUF är emellertid också all indirekt eller dold diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte förbjuden. Vid dold diskriminering tillämpas ett annat särskiljningskriterium än ett bolags säte, men den leder till samma diskriminerande resultat.¹⁸

35. Hervis, Republiken Österrike och kommissionen har framfört olika synpunkter enligt vilka dold diskriminering av utländska bolags verksamhet i Ungern ska föreligga. Enligt dessa behandlas skattskyldiga med utländska och inhemska delägare olika på grund av organisationen i filial- och franchisesystem och anknytningen till en koncern eller till ett franchisesystem. Parterna har dock själva bara till en del tagit upp bestämmelserna i lag nr XCIV 2010 och i stället framför allt diskuterat de praktiska ekonomiska konsekvenserna av den särskilda skatten för olika distributionssystem.

36. Det som avgör om dold diskriminering ska anses föreligga är emellertid bara de kriterier enligt vilka bestämmelserna om den särskilda skatten gör åtskillnad. I dessa bestämmelser behandlas inte filial- och franchisesystem som sådana olika, utan olika skattemässiga resultat beror på en bestämmelse enligt vilken åtskillnad görs utifrån ett skattskyldigt företags omsättning och omsättningen i företags alla rörelser. I enlighet med särskiljningskriterierna i lag nr XCIV 2010 som ger de resultat som parterna har anfört ska jag därför i det följande undersöka kriterierna "ett skattskyldigt företags omsättning"(under ii), "anknutna skattskyldiga företag" (under iii) och "det led i distributionskedjan där omsättningen äger rum" (under iv) med avseende på eventuell dold diskriminering.

i) Förutsättningar för dold diskriminering.

37. Jag ska dock till att börja med klargöra de exakta förutsättningarna för dold diskriminering. Det framgår nämligen inte entydigt av domstolens hittillsvarande praxis beträffande etableringsfrihet när ett annat särskiljningskriterium än ett bolags säte faktiskt leder till samma diskriminerande resultat.

15 — Se dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, Truck Center (REG 2008, s. I-10767), punkt 32, och av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 38 och där angiven rättspraxis.

16 — Se bland annat dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 30, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 46, och av den 2 april 2009 i mål C-459/07, Elshani (REG 2009, s. I-2759), punkt 36.

17 — Se, för ett liknande resonemang, domarna i målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 16), punkt 46, och Truck Center (ovan fotnot 15), punkt 36.

18 — Se bland annat dom av den 5 december 1989 i mål C-3/88, kommissionen mot Italien (REG 1989, s. 4035; svensk specialutgåva, volym 10, s. 269), punkt 8, av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275), punkt 14, av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl. (REG 1999, s. I-4809), punkt 10, av den 25 januari 2007 i mål C-329/05, Meindl (REG 2007, s. I-1107), punkt 21, och av den 1 juni 2010 i de förenade målen C-570/07 och C-571/07, Blanco Pérez och Chao Gómez (REU 2010, s. I-4629), punkterna 117 och 118.

38. För det första uppkommer frågan hur stark korrelationen mellan det valda särskiljningskriteriet och ett bolags säte ska vara för att en skillnad i behandling som grundar sig på var bolaget har valt att ha sitt säte ska anses föreligga. Domstolen har hittills både utgått från att resultaten i de flesta fall överensstämmer¹⁹ och att bolag som inte har sitt säte i ett land drabbas i något högre grad²⁰, eller talar den bara om en viss risk för att missgynnas²¹. Det torde ännu bara kunna konstateras att en 100-procentig överensstämmelse mellan kriteriet och bolagets säte inte kan krävas.²²

39. För det andra är inte bara det mått av korrelation som krävs osäkert, utan också frågan huruvida denna korrelation ska följa av särskiljningskriteriets art²³ eller om den kan bero på mera tillfälliga faktiska omständigheter²⁴. För att det skulle finnas ett samband mellan ett särskiljningskriteriums art och ett bolags säte skulle det krävas att ett sådant kriterium typiskt korrelerade med ett bolags säte. För ett mera tillfälligt faktiskt samband är det däremot tillräckligt att en sådan korrelation faktiskt föreligger i en aktuell situation. Detta synsätt innebär att dold diskriminering återigen inte föreligger när en aktuell situation alltid kan ändras.

40. Jag föreslår att domstolen ska ställa höga krav när den fastslår att dold diskriminering föreligger. Dold diskriminering ska nämligen inte medföra att begreppet diskriminering utvidgas, utan den ska bara omfatta alla sådana fall som rent formellt sett inte utgör diskriminering, men har samma effekt som en sådan.

41. Korrelationen mellan särskiljningskriteriet och ett bolags säte ska därför för det första kunna fastställas i de allra flesta fall. Det är således inte tillräckligt att drabbade bolag som inte har sitt säte i landet dominerar.

42. För det andra är det dock inte något hållbart alternativ att generellt begränsa den dolda diskrimineringen till fall där korrelationen följer av särskiljningskriteriets art och inte beror på mera tillfälliga faktiska förhållanden.

43. Korrelationen mellan ett särskiljningskriterium och ett bolags säte har nämligen alltid sin grund i de faktiska förhållandena. Det gäller också för det klassiska särskiljningskriteriet dold diskriminering på grund av nationalitet, det vill säga en fysisk persons hemvist.²⁵ Korrelationen mellan hemvist och nationalitet följer av särskiljningskriteriets art bara eftersom det enligt de aktuella faktiska förhållandena till övervägande delen är medborgare med motsvarande nationalitet som lever i en medlemsstat. Huruvida detta följer av arten av samband mellan hemvist och nationalitet eller sambandets karaktär kan emellertid inte bedömas oberoende av de aktuella faktiska förhållandena med tanke på unionsmedborgarnas rörlighet och betydelsen av en medborgares rättigheter. Förhållandena genomgår dock förändringar, varför den skillnad i behandling som anses följa av särskiljningskriteriets art slutligen också här beror på de aktuella faktiska förhållandena.

19 — Se dom av den 7 juli 1988 i mål 143/87, Stanton och L'Étoile 1905 (REG 1988, s. 3877; svensk specialutgåva, volym 9, s. 527), punkt 9, domarna i målen Commerzbank (ovan fotnot 18), punkt 15, och Baxter m.fl. (ovan fotnot 18), punkt 13, och dom av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta (REG 2007, s. I-2555), punkt 32; se även, beträffande artikel 95 EEG, domen i målet Bergandi (ovan fotnot 12), punkt 28, och, beträffande etableringsfriheten, dom av den 26 oktober 2010 i mål C-97/09, Schmelz (REU 2010, s. I-10465), punkt 48.

20 — Se domen i målet Blanco Pérez och Chao Gómez (ovan fotnot 18), punkt 119.

21 — Se domarna i målen Talotta (ovan fotnot 19), punkt 32, och Blanco Pérez och Chao Gómez (ovan fotnot 18), punkt 119; se, beträffande arbetstagarnas rätt till fri rörlighet, även dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), punkt 14.

22 — Se, för ett liknande resonemang, beträffande arbetstagarnas rätt till fri rörlighet, dom av den 28 juni 2012 i mål C-172/11, Erny, punkt 41.

23 — Se domarna i målen Baxter m.fl. (ovan fotnot 18), punkt 13, och Blanco Pérez och Chao Gómez (ovan fotnot 18), punkt 119.

24 — Se domen i målet kommissionen mot Italien (ovan fotnot 18), punkt 9; se även, beträffande artikel 95 EEG, domen i målet Humblot (ovan fotnot 12), punkt 14.

25 — Se domen i målet Schumacker (ovan fotnot 16), punkt 28.

44. Den omständigheten att en nationell bestämmelse som var förenlig med unionsrätten när den antogs, med därefter plötsligt blir diskriminerande på grund av att förhållandena ändras hindrar inte att man utgår från de aktuella faktiska förhållandena. För den inre marknadens krav är det nämligen bara relevant att etableringsfriheten inskränks. Däremot är frågan huruvida den historiska nationella lagstiftaren ska förebrås i detta avseende inte relevant.

45. Således kan en skillnad i behandling mellan bolag som inte har sitt säte i ett land och bolag som har sitt säte i det landet också uppstå genom att det finns ett mera tillfälligt samband mellan särskiljningskriteriet och ett bolags säte.

46. Följaktligen föreligger dold särbehandling på grund av ett bolags säte när det särskiljningskriterium som har valts i den nationella bestämmelsen på grund av de aktuella faktiska förhållandena i de allra flesta fall är förknippat med att ett bolag har valt att förlägga sitt säte i ett annat land.

47. Ett villkor för att fastställa att dold diskriminering föreligger är dock att de grupper som dolt behandlas olika genom kriteriet dessutom befinner sig i en objektivt jämförbar situation.²⁶ Det ska därmed undersökas huruvida en fastställd skillnad i behandling beror på olika situationer och diskriminering således är utesluten.²⁷ Detta ytterligare villkor säkerställer också att medlemsstaterna inte förhindras att föreskriva sakligt motiverade differentieringar i sina regler enbart av den anledningen att särskiljningskriteriet – ibland också av en tillfällighet – korrelerar med ett bolags säte.

ii) Kriteriet ett skattskyldigt företags omsättning

48. Jag ska mot bakgrund av det ovan anförda till att börja med undersöka huruvida kriteriet ett skattskyldigt företags omsättning, utifrån vilken den särskilda ungerska skatten beräknas, utgör dold diskriminering av bolag som inte har sitt säte i landet.

49. Enligt bestämmelserna om den särskilda skatten höjs skattesatsen stegvis beroende på omsättningens storlek. Det får till följd att företag med hög omsättning behandlas mindre fördelaktigt än företag med låg omsättning på grund av den särskilda skattesats som ska tillämpas. Bestämmelsen leder också till att skattskyldiga som har många butikslokaler i ett filialsystem i regel ska betala högre genomsnittlig skatt på sin omsättning än skattskyldiga som bara har en enda butiklokal, som till exempel franchisetagare.

– Skillnad i behandling

50. Ett villkor för att utgå från att dold diskriminering föreligger är till att börja med att skattskyldiga behandlas olika beroende på var deras moderbolag har sitt säte. Dold särbehandling av bolag som inte har säte i ett land jämfört med bolag som har säte i det landet skulle föreligga om skattskyldiga med hög omsättning i de allra flesta fall drevs av skattskyldiga som inte hade säte i landet, medan skattskyldiga företag med låg omsättning däremot drevs av företag med säte i landet.

51. En sådan slutsats verkar inte uppenbar. Visserligen torde företag med hög omsättning oftare operera över nationsgränserna på den inre marknaden, och det finns därför en viss sannolikhet för att sådana företag också eftersträvar och uppnår hög omsättning också i den andra medlemsstaten. Företag med hög omsättning kan emellertid lika väl drivas av personer som är hemmahörande i landet.

52. Det åligger därför den hänskjutande domstolen att undersöka om dold särbehandling ändå förelåg i Ungern det omtvistade året på grund av den faktiska situationen.

26 — Se punkt 32 ovan.

27 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (ovan fotnot 16), punkt 46.

53. De uppgifter som Hervis har framlagt beträffande livsmedelsbranschen är inte tillräckliga för ett sådant antagande. Det kan med uppgifterna visserligen bevisas att de skattskyldiga med utländska delägare i livsmedelshandeln är organiserade i filialsystem, medan stora livsmedelskedjor med inhemska ägare drivs i franchisesystem. Uppgifterna avser dock ändå bara en del av tillämpningsområdet för den särskilda skatten och i synnerhet inte den bransch där Hervis självt är verksamt. Det måste emellertid i princip fastslås för bestämmelsen som helhet att företag med säte i ett land och företag som inte har sitt säte i det landet dolt behandlas olika, och detta kan inte begränsas till en viss del av regleringsområdet.

54. Frågan huruvida en sammanräkning av Hervis omsättning med moderbolagets omsättning inom livsmedelshandeln utgör dold särbehandling är för övrigt inte avgörande för frågan huruvida kriteriet omsättningens storlek är tillåtet enligt unionslagstiftningen, utan detta ska undersökas inom ramen för en prövning av kriteriet ”hänsynstagande till anknutna företag”.²⁸

55. Om den hänskjutande domstolen inte fastställer något annat går det utifrån de uppgifter som EU-domstolen har tillgång till inte att se att företag som har sitt säte i ett land och företag som inte har sitt säte i det landet blir föremål för dold särbehandling genom att de påläggs den särskilda skatten på grundval av sin omsättning.

– Objektivt jämförbar situation

56. Om den hänskjutande domstolen ändå fastslår att dold särbehandling föreligger ska det dessutom undersökas huruvida skattskyldiga med hög omsättning och med låg omsättning befinner sig i en objektivt jämförbar situation med tanke på den särskilda ungerska skatten.

57. Kommissionen anser i detta avseende, särskilt när det gäller olika behandling av filial- och franchisesystem, att det endast är när olika behandling beror på olika skatteförmåga som en objektivt jämförbar situation inte föreligger. Om en sammanräkning av omsättningen för detaljhandelsföretagens integrerade filialer leder till en högre skattesats innebär inte detta att sådana företags skatteförmåga är högre. En högre skatteförmåga följer bara av en högre vinst, vilken inte bara påverkas av omsättningen, utan också av kostnaderna.

58. Det kan till att börja med konstateras att olika behandling av skattskyldiga med hög omsättning och med låg omsättning motsvarar karaktären hos en skatt som avgörs av omsättningen. Särbehandling föreligger nämligen också när en sådan skatt tas ut med en enhetlig skattesats. Skattskyldiga med hög omsättning torde nämligen alltid betala högre skatt i absoluta tal än skattskyldiga med låg omsättning.

59. I det aktuella fallet uppkommer emellertid dessutom frågan huruvida skattskyldiga med hög omsättning och skattskyldiga med låg omsättning befinner sig i en objektivt jämförbar situation när det gäller *skattesatsens* storlek. Det ska med andra ord klarläggas huruvida olika omsättning leder till att olika höga skattesatser får tillämpas med hänsyn till likabehandlingsprincipen. Det gäller slutligen att undersöka huruvida det finns något som motiverar olika behandling. En sådan prövning företas vanligtvis när en grund för motivering undersöks.²⁹

60. Oberoende av den rättsteoretiska klassificeringen av en sådan prövning delar jag emellertid kommissionens uppfattning att en skattskyldigs olika skatteförmåga i princip kan motivera att olika skattesatser tillämpas.

28 — Se punkt 64 och följande punkter nedan.

29 — Se även mitt förslag till avgörande av den 19 juli 2012 i mål C-123/11, A, punkterna 40 och 41.

61. En progressiv skattesats utgör en erkänd differentiering i bestämmelserna om vinstbeskattning, alltså när det gäller skatt som beräknas utifrån vinsten. Till skillnad från kommissionen vill jag dock inte från början utesluta att progressivitet är motiverad också för skatt som beräknas utifrån omsättningen. Omsättningens storlek kan nämligen utgöra en standardiserad indikator på skatteförmåga, eftersom stora vinster alls inte är möjliga utan hög omsättning, eller eftersom vinsten av ytterligare omsättning (marginalintäkten) ökar på grund av sjunkande fasta kostnader.

62. Frågan huruvida olika hög omsättning kan motivera att olika skattesatser tillämpas kan mot denna bakgrund dock till sist inte klarläggas utan att det prövas huruvida skattesatsens progressivitet är proportionerlig. För detta skulle den hänskjutande domstolen ha att undersöka och avväga ett antal faktiska omständigheter. Det skulle i synnerhet klarläggas hur alla skattskyldigas genomsnittliga skattebörda fördelas med hänsyn till den skattesats som ska tillämpas i de olika stegen i skatteskalan och hur marginalerna för den skattskyldiga personens omsättning typiskt utvecklas.

63. Oberoende av om därmed skattskyldiga med hög omsättning och skattskyldiga med låg omsättning befinner sig i en objektivt jämförbar situation när det gäller skattesatsens storlek är dock kriteriet ett skattskyldigt företags omsättning inte ett särskiljningskriterium som kan läggas till grund för att det föreligger dold diskriminering av företag som inte har sitt säte i landet, eftersom det inte visats att sådana företag³⁰ särbehandlas.

iii) Kriteriet anknutna skattskyldiga

64. Det ska vidare undersökas huruvida olika behandling av skattskyldiga som är anknutna till andra skattskyldiga på ett visst bestämt sätt utgör dold diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte.

65. Det är nämligen inte bara det skattskyldiga företags omsättning som avgör vilken skattesats som ska tillämpas för den särskilda ungerska skatten. Under vissa villkor räknas till och med olika skattskyldigas omsättning samman för att bestämma skattesatsen. Detta sker för skattskyldiga som är anknutna till andra skattskyldiga i en koncern, men inte för skattskyldiga som är anknutna till andra skattskyldiga i ett franchisesystem. Eftersom Hervis ingår i en koncern som bland annat också har omsättning i livsmedelshandeln i Ungern, blir skattesatsen för detta företag högre än för skattskyldiga som bara ingår i ett franchisesystem.

66. Särskiljningskriteriet består i det aktuella fallet alltså av det sätt på vilket en skattskyldig, antingen ett dotterbolag eller en franchisetagare, har anknytning till ett företag som utövar inflytande över ett skattskyldigt företags affärsverksamhet. I det ena fallet är företaget en delägare som utövar inflytande över det skattskyldiga företaget, och i det andra fallet har företaget eventuellt långtgående rättigheter enligt ett franchiseavtal.

67. Den hänskjutande domstolen har till att börja med att på grundval av de faktiska förhållandena fastställa huruvida det föreligger en dold skillnad i behandlingen av företag med säte i ett land och företag som inte har säte i det landet. Så skulle vara fallet om ett skattskyldigt företags tillhörighet till en koncern i de allra flesta fall var förknippad med att dess moderbolag inte hade sitt säte i landet.

68. Sedan uppkommer frågan huruvida skattskyldiga som ingår i en koncern och skattskyldiga som ingår i ett franchisesystem befinner sig i en objektivt jämförbar situation. Detta avgörs av om ett dotterbolags anknytning till moderbolaget, när det gäller beräkningen av den särskilda skatten utifrån omsättningen, är objektivt jämförbar med en franchisetagares anknytning till franchisegivaren.

30 — Se punkt 48 och följande punkter ovan.

69. Det går dock åtminstone inte att jämföra koncerner med franchisesystem i det aktuella fallet där ett moderbolag utövar dominerande inflytande över ett dotterbolag. På grund av detta dominerande inflytande kan nämligen dotterbolags omsättning hänföras till moderbolaget, för det dominerande moderbolaget kan i stor utsträckning bestämma om det självt ska genomföra transaktioner eller om dessa ska ske genom ett dotterbolag som kan styras. Detta är dock inte möjligt för franchisegivare, eftersom franchisetagarna är rättsligt och ekonomiskt oberoende.

70. Skattskyldiga som ingår i ett franchisesystem och skattskyldiga som ingår i en koncern befinner sig således inte i en objektivt jämförbar situation när den särskilda ungerska skatten beräknas utifrån omsättningen.

71. Särskiljningskriteriet anknutna skattskyldiga kan således inte leda till att dold diskriminering ska anses föreligga.

iv) Kriteriet det led i distributionskedjan där omsättningen äger rum

72. Jag ska slutligen undersöka huruvida beskattning som bara äger rum i det sista ledet i distributionskedjan utgör dold diskriminering av bolag med säte i en annan medlemsstat.

73. Enligt reglerna för den särskilda skatten beskattas nämligen bara detaljhandeln i butik, men inte grossisthandeln i det föregående ledet. Denna differentiering är skälet till att skattskyldiga med filialer behandlas olika i skattehänseende jämfört med ett helt system med franchisegivare och franchisetagare, eftersom franchisegivarernas omsättning inte alls beskattas.

74. Hervis överklagande rör i huvudsak denna skillnad. Enligt överklagandet behandlas företag med utländska respektive inhemska ägare olika i livsmedelsbranschen, en bransch till vilken Hervis är knuten genom sitt moderbolag med hänsyn till den särskilda skatten.

75. Även i detta avseende har den hänskjutande domstolen, för att fastställa att dold skillnad i behandling föreligger, att till att börja med undersöka huruvida företag som inte har sitt säte i landet i de allra flesta fall agerar i Ungern i ett filialsystem, medan företag med säte i landet direkt eller indirekt driver ett franchisesystem som franchisegivare.

76. Om detta fastställs ska det undersökas huruvida företag som driver ett filialsystem och franchisegivare befinner sig i en objektivt jämförbar situation med hänsyn till den särskilda ungerska skatten.

77. Hervis och Republiken Österrike har i detta avseende förklarat att det ungerska franchisesystemet knappast skiljer sig från detaljhandelsföretag med filialer. Detta gäller särskilt i fråga om en enhetlig profil, inköp av varor, prissättning, säljfrämjande åtgärder och elektronisk databehandling.

78. För att bedöma om en objektivt jämförbar situation föreligger är det dock inte avgörande om de grupper som ska jämföras är jämförbara i endast några få eller i många avseenden. Det som är avgörande är i stället om de befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till den nationella bestämmelsen.

79. Så är dock inte fallet i fråga om franchisetagare och företag som agerar med ett filialsystem. I den mån franchisegivare inte omfattas av den särskilda skatten genomför de faktiskt inga transaktioner gentemot slutkonsumenter, utan bara gentemot sina franchisetagare. De kan således snarare jämföras med grossister eller tillverkare, vars tjänster också anlitas av företag som driver ett filialsystem och

som inte heller omfattas av den särskilda skatten. Om den särskilda skatten också påfördes franchisegivarens omsättning skulle produkterna dubbelbeskattas, eftersom skatt då skulle tas ut både i franchisegivarledet och i franchisetagarledet. Företag som driver ett filialsystem skulle däremot inte utsättas för någon jämförbar dubbelbeskattning.

80. Särskiljningskriteriet, det led i distributionskedjan där omsättningen äger rum, leder följaktligen inte heller till att dold diskriminering ska anses föreligga.

v) Slutsats i denna del

81. I reglerna för den särskilda ungerska skatten finns därmed, enligt de uppgifter som domstolen har tillgång till, ingen bestämmelse genom vilken bolag med hänsyn till sin etableringsfrihet utsätts för öppen eller dold diskriminering på grund av att de har sitt säte i ett annat land.

b) Icke-diskriminerande begränsningar

82. Enligt fast rättspraxis ska, utöver diskriminering, varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet.³¹

83. Såsom jag har förklarat ovan är en prövning med hjälp av detta kriterium inte möjligt på skatterättsens område, eftersom alla nationella skatter och avgifter då alltid skulle prövas unionsrättsligt.³²

84. Detta synsätt delas inte bara av domstolen i dess praxis, eftersom den ännu inte har undersökt någon icke-diskriminerande begränsning av etableringsfriheten på skatterättsens område. Skatterättsens särställning vad gäller tillämpning av de grundläggande friheterna får dessutom stöd i fördragen. I många bestämmelser i Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt beträffande unionens lagstiftning på skatterättsens område ställs det höga formella krav,³³ och betonas således medlemsstaternas skattesuveränitet.

c) Slutsats i denna del

85. Det kan således konstateras att etableringsfriheten i Ungern enligt de uppgifter som domstolen har tillgång till inte inskränks för Hervis moderbolag på ett sätt som är förbjudet genom att den särskilda skatten tas ut.

3. Den fria rörligheten för tjänster och den fria rörligheten för kapital

86. Eftersom etableringsfriheten för Hervis moderbolag berörs i det aktuella fallet, berörs däremot inte den fria rörligheten för kapital³⁴, vilket parterna i målet också helt riktigt har förklarat. Oberoende av konkurrensförhållandet mellan den fria rörligheten för tjänster och etableringsfriheten anser jag dessutom inte att den fria rörligheten för tjänster berörs i det aktuella fallet, eftersom syftet med Hervis verksamhet är försäljning av varor.

31 — Se endast domarna i målen *Truck Center* (ovan fotnot 15), punkt 33, och *Blanco Pérez och Chao Gómez* (ovan fotnot 18), punkt 53, samt dom av den 6 september 2012 i mål C-380/11, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, punkt 33 och där angiven rättspraxis.

32 — Se närmare mitt förslag till avgörande av den 21 december 2011 i mål C-498/10, X, punkt 28.

33 — Se, beträffande lagstiftningen om den inre marknaden, artiklarna 114.2 och 115, beträffande industripolitik, artikel 173.3 andra stycket, beträffande miljöpolitik, artikel 192.2 första stycket a och beträffande energipolitik, artikel 194.3 FEUF.

34 — Se dom av den 13 november 2012 i mål C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 91 och 94.

4. Det allmänna diskrimineringsförbudet

87. Vad gäller det allmänna förbudet mot diskriminering på grund av nationalitet kommer detta i samband med etableringsfriheten till uttryck i artikel 49 FEUF³⁵. På grund av principen om *lex specialis* ska därför artikel 18 FEUF inte tillämpas i det aktuella fallet.

5. Huruvida omsättningsskatt är tillåten enligt mervärdesskattedirektivet

88. Jag ska avslutningsvis gå in på betydelsen av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet för frågan huruvida det är tillåtet enligt unionslagstiftningen att ta ut den aktuella särskilda skatten.

89. Enligt bestämmelsen hindrar inte mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna från att ta ut skatter som *inte* kan karakteriseras som omsättningsskatter. Av det följer emellertid att medlemsstaterna inte får ta ut skatter som kan karakteriseras som sådana.³⁶

90. I det aktuella fallet uppkommer faktiskt frågan huruvida den särskilda ungerska skatten som beräknas utifrån omsättningen kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet och därmed är förbjuden enligt unionslagstiftningen. Den särskilda skatten leder nämligen på grund av den progressiva skattesatsen till en avsevärd snedvridning av konkurrensen mellan företag med hög omsättning och företag med låg omsättning. Denna snedvridning av konkurrensen utgör dock inte någon gränsöverskridande diskriminering,³⁷ varför de grundläggande friheterna inte utgör hinder för den särskilda skatten. I unionslagstiftningen syftar i princip inte bara reglerna för stöd, utan också – särskilt för området omsättningsskatt – bestämmelserna om det gemensamma mervärdesskattesystemet till att förhindra sådan snedvridning av konkurrensen.

91. Jag är medveten om att den hänskjutande domstolen inte har ställt någon fråga om tolkningen av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet och att parterna inte har yttrat sig i denna fråga vid EU-domstolen. Detta är inte förvånande om man betänker att det enligt domstolens fasta praxis är uteslutet att nuvarande artikel 401 i mervärdesskattedirektivet åsidosätts så fort den nationella skatten saknar något av fyra grundläggande kännetecken för mervärdesskatten.³⁸ Till dessa fyra grundläggande kännetecken hör att den tas ut generellt, att den beräknas i förhållande till priset, att den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan och att avdrag för ingående skatt beviljas. Detta innebär att skatten i ett bestämt led endast beräknas på det mervärde som skapats i detta led och att skatten i sista led bärs av konsumenten.³⁹ Den särskilda ungerska skatten har dock uppenbarligen varken det tredje eller det fjärde kännetecknet, eftersom den uteslutande tas ut i detaljhandelsledet.

92. Jag vill ändå ta upp betydelsen av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet för förevarande mål. Dels är jag nämligen övertygad om att de abstrakta villkoren för att tillämpa bestämmelsen behöver korrigeras för att säkerställa dess ändamålsenliga verkan (se a nedan), dels är det tveksamt om den särskilda ungerska skatten skulle vara förenlig med artikel 401 i mervärdesskattedirektivet efter domstolens eventuella korrigerande (se b och c nedan).

35 — Se dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), punkt 39.

36 — Se dom av den 31 mars 1992 i mål C-200/90, Dansk Denkvit och Poulsen Trading (REG 1992, s. I-2217; svensk specialutgåva, volym 12, s. I-13), punkt 10 och där angiven rättspraxis, och av den 17 september 1997 i mål C-347/95, UCAL (REG 1997, s. I-4911), punkt 32.

37 — Se punkt 48 och följande punkter ovan.

38 — Se bland annat dom av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wein & Co (REG 2000, s. I-1157), punkt 23, av den 19 september 2002 i mål C-101/00, Tulliasiamies och Siilin (REG 2002, s. I-7487), punkt 105, av den 3 oktober 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkterna 27 och 28, och av den 11 oktober 2007 i de förenade målen C-283/06 och C-312/06, KÖGÁZ m.fl. (REG 2007, s. I-8463), punkt 36; se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 maj 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 10.

39 — Se bland annat dom av den 8 juni 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl. (REG 1999, s. I-3319), punkt 21, samt domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 38), punkt 28, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkt 37.

a) Meningen och syftet med artikel 401 i mervärdesskattedirektivet

93. Meningen med förbudet mot uttag av skatt som kan karakteriseras som omsättningsskatt kan förklaras på följande sätt: Unionens gemensamma system för mervärdesskatt ska ersätta de olika omsättningsskatter som tidigare har varit tillämpliga i medlemsstaterna.⁴⁰ Såsom fjärde och åttonde skälen i direktiv 67/227/EEG visar⁴¹ togs omsättningsskatt tidigare ut genom ett kumulativt flerstegssystem i de flesta medlemsstater, alltså inte i form av en mervärdesskatt. Genom det gemensamma systemet för mervärdesskatt ska nu alla omsättningsskatter i unionen ersättas av en viss bestämd form av omsättningsskatt, nämligen den tillämpliga mervärdesskatten.

94. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt harmoniserar följaktligen inte mervärdesskatteområdet utan området omsättningsskatter, som är mer omfattande, genom att det fastställer att en viss typ av omsättningsskatt – den tillämpliga mervärdesskatten – ska vara bindande. Det skulle naturligtvis strida mot denna harmonisering om medlemsstaterna hade ytterligare omsättningsskatter, av vilket slag de än var, vid sidan om det gemensamma systemet för mervärdesskatt.

95. Redan mot bakgrund av det ovan anförda är det hittillsvarande synsättet i rättspraxis för snävt, enligt vilket en nationell skatt bara strider mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet när det gäller uttag av *omsättningsskatt* om denna skatt uppvisar de grundläggande kännetecknen för *mervärdesskatt*.⁴² Generaladvokaten Léger har tidigare påpekat att detta synsätt som domstolen intar paradoxalt nog tillät att medlemsstaterna återinförde just ett sådant kumulativt flerstegssystem som ska avskaffas genom det gemensamma systemet för mervärdesskatt.⁴³ Ett kumulativt flerstegssystem uppvisar nämligen inte de grundläggande kännetecknen för en mervärdesskatt, eftersom avdrag för ingående skatt inte är möjligt.

96. Dessutom tillkommer att en nationell skatt enligt domstolens praxis kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet och således är förbjuden enligt unionslagstiftningen, när den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.⁴⁴ Denna funktion bygger emellertid just på att en viss form av omsättningsskatt – nämligen den tillämpliga mervärdesskatten – ska sörja för att konkurrensvillkoren blir lika i alla medlemsstater. Enligt skäl 4 i mervärdesskattedirektivet är nämligen målet med att införa det gemensamma mervärdesskattesystemet att i medlemsstaterna tillämpa lagstiftning om omsättningsskatter genom vilka konkurrensvillkoren inte snedvrids och den fria rörligheten för varor och tjänster inte hindras. Faktorer som kan snedvrída konkurrensvillkoren ska i möjligaste mån undanröjas både på nationell nivå och på unionsnivå.

97. I de senaste relevanta avgörandena har domstolen helt följdiriktigt krävt att särskild uppmärksamhet ska fästas vid att kravet på neutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställs när en nationell skatt jämförs med kännetecknen för mervärdesskatt.⁴⁵ Det är dock oklart varför bara en skatt som uppvisar de grundläggande kännetecknen för mervärdesskatten kan äventyra

40 — Se domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 38), punkt 23, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkt 31.

41 — Rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, sidorna 3 och 4).

42 — Se domen i målet KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkt 36 och där angiven rättspraxis.

43 — Se generaladvokaten Légers förslag till avgörande av den 13 mars 1997 i mål C-130/96, Solisnor-Estaleiros Navais (REG 1997, s. I-5053), punkt 42.

44 — Se domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 38), punkterna 23–25, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkterna 31 och 34; se dom av den 27 november 1985 i mål 295/84, Rousseau Wilmot (REG 1985, s. 3764; svensk specialutgåva, volym 8, s. 347), punkt 16.

45 — Domarna i målen Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 38), punkt 29, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkt 38.

det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion genom att konkurrensvillkoren snedvrids. Generaladvokaten Stix-Hackl gjorde en riktig bedömning när hon fastslog att det som mest kommer att störa det gemensamma mervärdesskattesystemet är en skatt som både har särdrag som är kännetecknande för mervärdesskatten och sådana som strider mot denna.⁴⁶

98. Inte bara ordalydelsen i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, som följaktligen inte utgår från mervärdesskattens karaktär, utan från karaktären hos en omsättningsskatt som ska särskiljas från denna, talar emot det snäva synsätt som har anlagts i rättspraxis. Framför allt fräntar den snäva tolkningen bestämmelsen dess praktiska verkan, eftersom den tillåter uttag av nationella omsättningsskatter vilka – som till exempel en omsättningsskatt enligt det kumulativa flerstegssystemet – äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion genom att konkurrensvillkoren snedvrids.

99. En omständighet som medger en vidare tolkning av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet är att det i rättspraxis i viss mån alltid har lämnats öppet huruvida också andra skatter än de som uppvisar de grundläggande kännetecknen för en mervärdesskatt kan vara förbjudna enligt unionslagstiftningen. Domstolens praxis kan nämligen förstås så, att *åtminstone* en skatt som uppvisar de grundläggande kännetecknen hos mervärdesskatten inte är förenlig med artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.⁴⁷ Det är följaktligen inte uteslutet att också andra skatter inte är förenliga med denna bestämmelse.⁴⁸

100. Det tycks följaktligen vara klart att förbudet mot en skatt enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet förutsätter att en nationell skatt uppvisar de grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt och inte att den uppvisar de grundläggande kännetecknen för en mervärdesskatt. Enligt bestämmelsens mening och syfte och enligt hittillsvarande rättspraxis är dessutom bara sådana skatter förbjudna som äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemet genom att de snedvrider konkurrensvillkoren på nationell nivå och på unionsnivå.

101. I det följande ska jag därför kortfattat undersöka vilka konsekvenser ett synsätt i rättspraxis som har förändrats på detta sätt kan ha för förevarande mål.

b) Grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt

102. Det ska till att börja med undersökas huruvida den särskilda ungerska skatten uppvisar de grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

103. De grundläggande kännetecknen för en mervärdesskatt enligt domstolens praxis kan tas som utgångspunkt för att bestämma de grundläggande kännetecknen hos en omsättningsskatt. Kännetecknen hos en mervärdesskatt ska nämligen innehålla kännetecknen för det överordnade begreppet omsättningsskatt och dessutom de speciella kännetecknen för mervärdesskatten.

46 — Generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande av den 14 mars 2006 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkt 36.

47 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Dansk Denkvit og Poulsen Trading (ovan fotnot 36), punkt 11, dom av den 26 juni 1997 i de förenade målen C-370/95-C-372/95, Careda m.fl. (REG 1997, s. I-3721), punkt 14, av den 19 februari 1998 i mål C-318/96, SPAR (REG 1998, s. I-785), punkt 22, samt domarna i målen Pelzl m.fl. (ovan fotnot 40), punkt 20, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkterna 34 och 35.

48 — Se, beträffande det kumulativa flerstegssystemet, dom av den 13 juli 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl. (REG 1989, s. 2671), punkt 11, och generaladvokaten Albers förslag till avgörande av den 18 mars 1999 i de förenade målen C-338/97, C-344/97 och C-390/97, Pelzl m.fl. (REG 1999, s. I-3319), punkt 85.

i) Beviljande av avdrag för ingående skatt och övervältring av skatt

104. Det ska till att börja med slås fast, i linje med generaladvokaterna Mischos och Stix-Hackls förslag till avgöranden, att avdrag för ingående skatt inte kan höra till de grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt.⁴⁹ Just ett sådant kännetecken skulle medföra att medlemsstaterna inte kunde förbjudas att återinföra ett kumulativt flerstegssystem som det gemensamma mervärdesskattesystemet är avsett att avskaffa.

105. Enligt domstolen ska skatten kunna övervältras på slutkonsumenten,⁵⁰ vilket alltid beskrivs som en konsekvens av avdraget för ingående skatt,⁵¹ men detta är inte heller något villkor för att den ska karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet. Just i ett kumulativt flerstegssystem är det nämligen ovisst om skatten kan övervältras, eftersom det inte råder konkurrens på lika villkor. Kravet att skatten ska kunna övervältras skulle för övrigt till sist leda till att just sådana skatter som särskilt snedvrider konkurrensen, och därför inte kan övervältras på grund av mycket olika konkurrensvillkor för de skattskyldiga, inte omfattas av förbudet i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

ii) Uttag i varje produktions- och distributionsled

106. Kännetecknet att skatt tas ut i varje produktions- och distributionsled utgör inte heller något grundläggande kännetecken för en omsättningsskatt.⁵²

107. Inte endast domstolen har gjort denna bedömning i tidigare rättspraxis.⁵³ Enstegssystem är dessutom också ett alternativ till det gällande mervärdesskattesystemet, eftersom de i princip leder till samma skatteresultat när de tillämpas på försäljning till slutkonsumenter.

iii) Beräkning med ledning av priset

108. Kännetecknet beräkning med ledning av priset är egentligen det karakteristiska kännetecknet för en omsättningsskatt. Bara om skatten beräknas med ledning av själva omsättningen kan man överhuvudtaget tala om en omsättningsskatt.

109. Det har dock ingen betydelse om beräkningen görs utifrån en enda transaktion eller utifrån summan av transaktioner under en viss bestämd period, som den särskilda ungerska skatten i det aktuella fallet. Även om en skatt beräknas med ledning av den totala omsättningen under ett år påverkar den nämligen varje enskild transaktion.⁵⁴

49 — Generaladvokaten Mischos förslag till avgörande av den 27 april 1989 i de förenade målen 93/88 och 94/88, Wisselink m.fl. (REG 1989, s. 2671), punkt 50, och generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i målet Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 46), punkt 110.

50 — Se bland annat domarna i målen Careda m.fl. (ovan fotnot 47), punkterna 14 och 15, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkterna 50 och 57.

51 — Se bland annat domarna i målen Pelzl m.fl. (ovan fotnot 39), punkt 21, Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 38), punkt 28, och KÖGÁZ m.fl. (ovan fotnot 38), punkt 37.

52 — Förslaget till avgörande i målet Wisselink m.fl. (ovan fotnot 49), punkt 50.

53 — Se domen i målet Wisselink m.fl. (ovan fotnot 48), punkterna 11 och 12.

54 — Förslaget till avgörande i målet Pelzl m.fl. (fotnot 48), punkterna 44 och 57; se även generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 17 mars 2005 i mål C-475/03, Banca popolare di Cremona (REG 2006, s. I-9373), punkt 46 och följande punkter, och generaladvokaten Stix-Hackls förslag till avgörande i målet Banca popolare di Cremona (ovan fotnot 46), punkt 79.

110. I tidigare mål har domstolen visserligen förklarat att förbudet speciellt inte är tillämpligt på en skatt som i likhet med den aktuella särskilda skatten påförs vissa bestämda grupper av företag enbart på grundval av den samlade årliga omsättningen.⁵⁵ En sådan bedömning kan emellertid bero på det missförstånd som till en del påträffas i rättspraxis, nämligen att mervärdesskatten ska tas ut på det mervärde som uppnås vid varje transaktion.⁵⁶ Så är dock inte fallet i skattetekniskt hänseende, eftersom beskattningsunderlaget enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet ska omfatta allt som utgör ersättning.

111. Den särskilda ungerska skatten skulle således uppfylla kraven för kännetecknet beräkning med ledning av priset.

iv) Allmänna skatter

112. Slutligen hör också kännetecknet allmän skatt till de grundläggande kännetecknen för en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

113. Detta följer direkt av en tolkning av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet. I bestämmelsen nämns nämligen olika typer av skatt som exempel på skatter som inte kan karakteriseras som en omsättningsskatt och som avser beskattning av vissa bestämda prestationer som försäkringar, fastigheter eller spel och vadslagning. Sådana speciella omsättningsskatter är följaktligen fortfarande tillåtna också efter det att det gemensamma systemet för mervärdesskatt infördes. Därmed är endast allmänna omsättningsskatter förbjudna. Det är bara dessa som har en räckvidd som kan äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.

114. Domstolen har hittills bara betraktat allmänna omsättningsskatter som sådana skatter som kan omfatta alla ekonomiska transaktioner i en medlemsstat.⁵⁷

115. Det kan dock konstateras att inte alla transaktioner beskattas ens med den för närvarande tillämpliga mervärdesskatten. Särskilt i artiklarna 132 och 135 i mervärdesskattedirektivet finns det ett stort antal undantag för olika prestationer och till och med för hela branscher. Det går således inte att förutsätta att verkligen alla prestationer beskattas genom en allmän skatt. En sådan tolkning skulle också frånta förbudet i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet varje i praktiken relevant tillämpningsområde.⁵⁸

116. Man kan i synnerhet inte kräva att en skatt som den aktuella skatten, som bara tas ut i det sista distributionsledet, ska omfatta alla typer av transaktioner. När det gäller allmänt uttag av omsättningsskatten uppkommer i samband med en sådan skatt endast frågan huruvida försäljningen till slutkonsumenter är av allmän karaktär.

55 — Se domarna i målen *Rousseau Wilmot* (ovan fotnot 44), punkt 16, och *Pelzl m.fl.* (ovan fotnot 39), punkt 25; se, för en annan bedömning, domen i målet *Dansk Denkavit och Poulsen Trading* (ovan fotnot 36).

56 — Se dom av den 19 mars 1991 i mål C-109/90, *Giant* (REG 1991, s. I-1385), punkt 14, och av den 16 december 1992 i mål C-208/91, *Beaulande* (REG 1992, s. I-6709), punkt 18.

57 — Domen i målet *Beaulande* (ovan fotnot 56), punkt 16, dom av den 17 september 1997 i mål C-130/96, *Solisnor-Estaleiros Navais* (REG 1997, s. I-5053), punkt 17, samt domarna i målen *Tulliasiamies* och *Sililn* (ovan fotnot 38), punkt 101; se även domen i målet *EKW och Wein & Co* (ovan fotnot 38), punkt 24.

58 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Saggios förslag till avgörande av den 1 juli 1999 i mål C-437/97, *EKW och Wein & Co* (REG 1999, s. I-1157), punkt 21.

117. Oberoende av frågan när en allmän skatt ska anses föreligga⁵⁹ saknas i förevarande mål nödvändiga uppgifter om tillämpningsområdet för skatten. Den nationella domstolen har bara påpekat att den särskilda skatten omfattar detaljhandelsverksamhet inom vissa numrerade sektorer i den i Ungern gällande enhetliga nomenklaturen för ekonomisk verksamhet. Hur långt beskattningen av försäljning till slutkonsumenter sträcker sig framgår dock inte.

118. På grundval av den föreliggande informationen går det således inte att bedöma om en skatt som den särskilda ungerska skatten utgör en allmän omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

c) Snedvridning av konkurrensvillkoren

119. Om det skulle fastslås att den särskilda ungerska skatten är en allmän omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet skulle en förutsättning för ett förbud enligt unionslagstiftningen dessutom vara att skatten äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion genom att konkurrensvillkoren snedvrids på nationell nivå eller på unionsnivå.

120. Så torde vara fallet med den särskilda skatten. Försäljningen av samma produkter påförs nämligen på grund av skattesatsens progressivitet olika hög skatt beroende på vem som är skattskyldig. Det gäller emellertid inte för det retroaktiva uttaget av den särskilda skatten, som inte kunde snedvrida konkurrensen, eftersom skatten inte var känd när transaktionen genomfördes.

121. På grund av det sätt på vilket den särskilda skatten tas ut får dessutom produktions- och distributionsvägens längd åter betydelse för skatteuttaget, i strid med den grundläggande principen i artikel 1.2 första stycket i mervärdesskattedirektivet. Om en grossist levererar till små detaljhandlare tas nämligen ingen skatt ut enligt den progressiva skatteskalen, men om distributionsvägen reduceras med ett steg genom att den tidigare grossisten nu agerar som en stor detaljhandlare tas skatt ut enligt den progressiva skatteskalen. Även den olika behandlingen av filial- och franchisesystem är ett resultat av detta uttag av den särskilda skatten som inte är förenligt med principerna för det gemensamma mervärdesskattesystemet.⁶⁰

122. Den särskilda ungerska skatten skulle därmed i princip äventyra det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion genom att den snedvrider konkurrensvillkoren på nationell nivå. Till skillnad från vad som är fallet när det gäller de grundläggande friheterna krävs det i detta fall inte någon gränsöverskridande snedvridning av konkurrensen.

d) Slutsats i denna del

123. Eftersom uppgifterna i begäran om förhandsavgörande är otillräckliga när det gäller den särskilda skattens allmänna karaktär och mot bakgrund av den omständigheten att en tolkning av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet hittills inte tycks ha spelat någon roll i det nationella målet, föreslår jag inte att domstolen ska återuppta den muntliga förhandlingen för att ge parterna möjlighet att yttra sig i detta avseende.

59 — Se de olika lösningarna i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 19 mars 1992 i mål C-347/90, Bozzi (REG 1992, s. I-2947), punkt 14, och generaladvokaten Albers förslag till avgörande av den 20 november 1997 i mål C-318/96, SPAR (REG 1997, s. I-785), punkt 33.

60 — Se punkt 72 och följande punkter ovan.

124. Jag anser att det är mer ändamålsenligt att i förevarande mål bara klargöra den hänskjutande domstolens frågor beträffande primärrätten och i övrigt bara upplysa den hänskjutande domstolen om att vederbörlig hänsyn ska tas till artikel 401 i mervärdesskattedirektivet. Om den hänskjutande domstolen mot bakgrund av EU-domstolens hittillsvarande praxis och denna prövning finner att det inte är uteslutet att den särskilda ungerska skatten strider mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet bör den hänskjutande domstolen begära ett nytt förhandsavgörande.

6. Förslag till avgörande

125. Tolkningsfrågan ska således besvaras enligt följande: Artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF, som är tillämplig i det aktuella fallet, utgör inte hinder för den särskilda ungerska skatt som den som den hänskjutande domstolen har beskrivit. Den hänskjutande domstolen har emellertid att undersöka om den särskilda skatten är förenlig med artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

V – Förslag till avgörande

126. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att den fråga som ställts av Székesfehérvári Törvényszék besvaras på följande sätt:

Artikel 49 FEUF jämförd med artikel 54 FEUF som ska tillämpas i det nationella målet utgör inte hinder för att ta ut en sådan skatt som den som den hänskjutande domstolen har beskrivit. Den hänskjutande domstolen har emellertid att undersöka om en sådan skatt är förenlig med artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.