



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 4 juli 2019¹

Mål C-323/18

Tesco-Global Áruházak Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(begäran om förhandsavgörande från Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (domstol för förvaltnings- och arbetsrättsliga mål i Budapest, Ungern))

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Statligt stöd – Mervärdesskattesystem – Skatt på detaljhandelsföretag som är knuten till omsättning – Missgynnande av utländska företag genom en progressiv skattesats – Indirekt diskriminering – Rättfärdigande av en progressiv skatt som grundas på omsättning”

I. Inledning

1. I detta förfarande är domstolen ännu en gång² befattad med frågan om indirekta restriktioner av de grundläggande rättigheterna genom en skatterättslig bestämmelse vars diskriminerande effekt endast kan härledas från att bestämmelsens progressiva utformning medför att ekonomiskt starkare personer beskattas hårdare.³ Eftersom ekonomiskt starkare personer i regel är mer benägna att bedriva gränsöverskridande verksamhet, kan det tolkas som indirekt diskriminering, i synnerhet om den progressiva utformningen används i direkt syfte att omfatta ekonomiskt starkare multinationella företag.

2. Utöver frågan om en överträdelse av etableringsfriheten ska även en överträdelse av förbudet mot statligt stöd prövas. En progressiv beskattning av ekonomiskt starkare företag kan även utgöra ett stöd som påverkar den inre marknaden till förmån för ekonomiskt svagare företag som beskattas lägre på grund av den progressiva skattesatsen.

¹ Originalspråk: tyska.

² Saken i det pågående målet Vodafone (C-75/18) är en särskild skatt för telekommunikationstjänster. Se dessutom dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291), och dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

³ Även en proportionerlig skatteskala i kombination med ett grundavdragsbelopp ger en progressiv effekt. Den genomsnittliga skattesatsen vid en proportionerlig skatt på 10 procent och ett grundavdrag på 10 000 blir till exempel vid en inkomst på 10 000 exakt 0 procent, vid en inkomst på 20 000 exakt 5 procent och vid en inkomst på 100 000 exakt 9 procent.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

3. Artikel 401 i direktiv 2006/112/EG⁴ (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av andra gemenskapsbestämmelser får detta direktiv inte hindra en medlemsstat från att behålla eller införa skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

B. Nationell rätt

4. Bakgrunden till det nationella målet är Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (lag nr XCIV av år 2010 om den särskilda skatt som tas ut inom vissa sektorer) (nedan kallad lagen om särskild skatt) som för åren 2010 till 2012 föreskrev en särskild omsättningsbaserad skatt för företag som var verksamma i vissa sektorer.

5. I ingressen till lagen om särskild skatt anges följande:

”För att återställa budgetbalansen antar parlamentet följande lag om införande av en särskild skatt för skattebetalare vars förmåga att bidra till de offentliga utgifterna överstiger den allmänna skattskyldigheten.”

6. 1 § i lagen om särskild skatt innehåller följande förklarande bestämmelser:

”I denna lag avses med:

1. detaljhandel i butik: verksamhet som klassificerades enligt avsnitt 45.1 – med undantag för grossistförsäljning avseende motorfordon och släpvagnar – avsnitt 45.32 och 45.40 – med undantag för reparation av och grossistförsäljning avseende motorcyklar – samt avsnitt 47.1–47.9 i Gazdasági Tevékenységek Egységes Osztályozási Rendszerre (enhetliga nomenklaturen för näringsverksamhet) i den version som gäller den 1 januari 2009. ... skattskyldig”

7. 2 § i lagen om särskild skatt har följande lydelse:

”Skatteplikten omfattar

- a) detaljhandel i butik,
- b) verksamheter avseende telekommunikation,
- c) leverans av energi.”

8. I 3 § i lagen definieras begreppet skattskyldig person enligt följande:

”1) Skattskyldiga personer är juridiska personer, övriga organisationer i den mening som avses i den allmänna skattelagen och egenföretagare som utför en verksamhet som är skattepliktig enligt artikel 2.

⁴ Rådets direktiv av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2) Även organisationer och enskilda som inte har hemvist i Ungern är skattskyldiga för skattepliktiga verksamheter som avses i artikel 2, om dessa utövar verksamheterna på den inre marknaden genom dotterbolag.”

9. Beskattningsunderlaget är enligt 4 § punkt 1 i lagen om särskild skatt

”de skattskyldiga personernas nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i artikel 2 under beskattningsåret”.

10. Den särskilda skatten är progressivt utformad. Enligt 5 § a i lagen om särskild skatt är skattesatsen

”vid utövandet av den verksamhet som avses i 2 § a 0 procent av skatteunderlag som inte överstiger 500 miljoner forint, 0,1 procent av skatteunderlag som är högre än 500 miljoner forint men inte överstiger 30 miljarder forint, och 0,4 procent av skatteunderlag som är högre än 30 miljarder forint men inte överstiger 100 miljarder forint, och 2,5 procent för skatteunderlag som är högre än 100 miljarder forint.”

11. I 7 § i lagen anges under vilka förutsättningar denna skatt ska erläggas av så kallade sammanlänkade företag:

”Skatten för de skattskyldiga personer som är sammanlänkade företag i den mening som avses i lag [nr LXXXI från 1996] om företagsskatt och utdelningsskatt ska fastställas genom sammanläggning av nettoomsättningen som härrör från verksamheter som avses i artikel 2 a och b, vilka bedrivs av skattskyldiga personer som är sammanlänkade företag. Det belopp som erhålls vid tillämpning av den skattesats som angetts i artikel 5 på detta sammanlagda belopp ska fördelas mellan de skattskyldiga personerna proportionellt i förhållande till deras respektive nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i artikel 2 a och b, i jämförelse med de sammanlänkade företagens totala nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i artikel 2 a och b.”

12. Dessutom innehåller Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag nr XCII av år 2003 om skatteförfarandet) (nedan kallad lagen om skatteförfarande) följande bestämmelse i 124/B §:

”Skattemyndigheten fattar beslut om en skattskyldig persons självgranskning inom en tidsfrist på femton dagar från ingivandet utan att genomföra en kontroll, om den skattskyldiga personen har ingett självgranskningen enbart på den grunden att bestämmelsen på vilken skattskyldighet grundas strider mot grundlagen eller strider mot Europeiska unionens bindande rättsakter, eller att en kommunal förordning strider mot någon annan bestämmelse i lag, såvitt Kúria (Högsta domstolen, Ungern) eller Europeiska unionens domstol vid tidpunkten då självgranskningen inges ännu inte har meddelat något avgörande i denna fråga, eller självgranskningen inte överensstämmer med konstaterandena i det avgörande som har meddelats. Beslutet om en kompletterande deklaration kan överklagas enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag genom en begäran om omprövning eller genom att väcka talan.”

13. 128 § punkt 2 i lagen om skatteförfarande har följande lydelse:

”Om skatter eller budgetstöd inte kan korrigeras genom en självgranskning är det inte tillåtet att göra en fastställelse i efterhand av skatt.”

III. Målet vid den nationella domstolen

14. Klaganden i målet vid den nationella domstolen, Tesco-Global Áruházak Zrt. (nedan kallat Tesco) är ett aktiebolag som bildats enligt ungersk rätt och som bedriver detalj- och grossisthandel i butik. Den hänskjutande domstolen har inte lämnat några uppgifter om hur bolagsstrukturen såg ut under åren som är relevanta för tvisten. Det framgår endast av kommissionens skriftliga yttrande att Tesco är en del av koncernen Tesco plc vars säte är i Förenade kungariket. Yttrandet innehåller dock inga närmare uppgifter om ägarförhållandena. För närvarande ägs Tesco plc till största delen av ett stort antal aktieägare som äger ett fåtal aktier vardera och några större delägare från tredjeländer.

15. Tesco har inom ramen för sin verksamhet under taxeringsåren som var föremål för kontrollen betalat cirka 35 500 miljoner forinter i särskild skatt som tas ut inom vissa sektorer till staten, och har ingivit sina skattedeclarationer i tid.

16. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II Ellenőrzési Osztály 5. (femte avdelningen för kontroll vid andra huvudavdelningen för kontroll vid den nationella skatte- och tullmyndigheten, huvuddirektoratet för skatter och tullar för stora skattebetalare) (nedan kallad skattemyndigheten) genomförde en kontroll av Tesco. Resultatet av kontrollen var att skattemyndigheten fastställde en skatteskillnad till nackdel för Tesco. Tesco begärde omprövning av detta beslut. Beslutet fastställdes med avseende på särskild skatt för detaljhandel i butik. Enligt nämnda beslut förpliktades Tesco att erlagga ytterligare särskild skatt för detaljhandel i butik till ett belopp om cirka 1 397 miljoner forinter (jämte en sanktionsavgift och förseningstillägg).

17. Klagandebolaget har till stöd för sin talan mot taxeringsbeslutet anfört att den skatteskuld som påförts bolaget saknar grund. I synnerhet är den särskilda skatten för detaljhandel i butik inte förenlig med unionsrätten.

18. Den hänskjutande domstolen ifrågasätter den särskilda skatten med hänsyn till särdragen på den ungerska detaljhandelsmarknaden. Enligt den hänskjutande domstolen får skatten till följd ”att den faktiska skattebördan till största delen överförs på skattskyldiga med utländska ägare”.

19. Detta bekräftas av statistik som ingetts till domstolen. Av de sammanställningar som kommissionen och Ungern ingivit framgår i detta avseende att det under det första året då skatten togs ut (år 2010) endast var företag som till mer än 50 procent ägdes av utländska delägare som omfattades av den högsta skattesatsen (2,5 procent), medan det sammanlagt var 90 procent (om jag förstår statistiken som Ungern ingivit, till och med 100 procent) av företag med en sådan ägarstruktur som omfattades av den näst högsta skattesatsen (0,4 procent). Det var fortfarande 40,3 procent av bolagen som omfattades av den tredje högsta skattesatsen (0,1 procent) som ägdes till mer än 50 procent av utländska aktieägare. Huruvida de utländska delägarna kommer från medlemsstater eller tredjeländer framgår dock inte av statistiken.

20. Det framgår dock av nämnda statistiska uppgifter att det bland de sju företagen med högst omsättning i denna sektor endast var tre som under år 2010 också betalade bolagsskatt. Även år 2012 (det sista året då skatten togs ut) var det bland de sju företagen med högst omsättning i denna sektor endast tre som betalade bolagsskatt. Emellertid var det under år 2012 ”bara” 70 procent av företag som ägdes av utländska aktieägare till mer än 50 procent som omfattades av den näst högsta skattesatsen (0,4 procent). Det framgår inte av statistiken som ingivits hur förhållandet för företagen i den första (skattebefriade) nivån ser ut.

21. Dessutom vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida det utgör diskriminering att en skattskyldig person som bedriver detaljhandel i butik och driver flera butiker måste betala en särskild skatt enligt den högsta skattesatsen i den progressiva skatteskalen, medan (i regel inhemska) skattskyldiga personer som bedriver verksamhet där varje butik är ett oberoende bolag, men agerar under ett och samma näringskännetecken i ett franchisesystem, på grund av deras lägre omsättning antingen är befriade från skattskyldighet eller beskattas i ett av de lägre skatteintervallen.

22. Den hänskjutande domstolen hänvisar dessutom till att kommissionen inledde ett förfarande om fördragsbrott mot Ungern år 2012, vilket dock inställdes år 2013. Kommissionen angav som grund för detta att lagen om särskild skatt inte längre var i kraft och således inte längre var tillämplig under år 2013.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

23. Den hänskjutande domstolen har genom beslut av den 19 mars 2018, vilket inkom till EU-domstolen den 16 maj 2018, inlett ett förfarande för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF och hänskjutit följande frågor till domstolen:

- ”1) Är det förenligt med bestämmelserna i EUF-fördraget om principerna om diskrimineringsförbud (artiklarna 18 och 26 FEUF), om etableringsfrihet (artikel 49 FEUF), om likabehandling (artikel 54 FEUF), om likabehandling med avseende på kapitalplacering i bolag som avses i artikel 54 FEUF (artikel 55 FEUF), principen om friheten att tillhandahålla tjänster (artikel 56 FEUF), principen om fri rörlighet för kapital (artiklarna 63 och 65 FEUF) samt principen om likabehandling vid företagsbeskattning (artikel 110 FEUF) att utländskt ägda skattskyldiga juridiska personer som driver flera butiker via ett enda rörelsedrivande bolag och som bedriver detaljhandel i butik är skyldiga att betala en särskild skatt som tas ut med starkt progressiva skattesatser, varvid dessa skattskyldiga rent faktiskt beskattas i det högsta intervallet, medan inhemskt ägda skattskyldiga juridiska personer som driver franchiseverksamhet under samma näringskännetecken – via butiker som i allmänhet utgör oberoende rörelsedrivande bolag – i praktiken är befriade från skattskyldighet eller beskattas i ett av de lägre intervallen, vilket innebär att den skatt som utländskt ägda bolag betalar utgör en väsentligt högre andel av de totala skatteintäkterna från den särskilda skatten än den skatt som inhemskt ägda bolag betalar?
- 2) Är det förenligt med bestämmelserna i EUF-fördraget om principen om förbud mot statligt stöd (artikel 107.1 FEUF) att utländskt ägda skattskyldiga personer som driver flera butiker via ett enda rörelsedrivande bolag och som bedriver detaljhandel i butik är skyldiga att betala en särskild skatt som tas ut med starkt progressiva skattesatser, varvid dessa skattskyldiga rent faktiskt beskattas i det högsta intervallet, medan inhemskt ägda skattskyldiga juridiska personer som är direkta konkurrenter till de förstnämnda skattskyldiga personerna och som driver franchiseverksamhet under samma näringskännetecken – via butiker som i allmänhet utgör oberoende rörelsedrivande bolag – i praktiken är befriade från skattskyldighet eller beskattas i ett av de lägre intervallen, vilket innebär att den skatt som utländskt ägda bolag betalar utgör en väsentligt högre andel av de totala skatteintäkterna från den särskilda skatten än den skatt som inhemskt ägda bolag betalar?
- 3) Ska artiklarna 107 och 108.3 FEUF tolkas på så sätt att de gäller även för en skatteåtgärd av vilken en skattebefrielse – som utgör statligt stöd – som finansieras genom de skatteintäkter som skatteåtgärden genererar är en integrerad del, i den mån lagstiftaren, innan den särskilda skatten på detaljhandel infördes, fastställde (på grundval av marknadsaktörernas omsättning) storleken på de planerade budgetintäkterna, dock inte genom att införa en allmän skattesats, utan genom att tillämpa progressiva skattesatser baserade på omsättning, vilket innebar att lagstiftaren avsiktligt undantog en del av marknadsaktörerna från skattskyldighet?

4) Utgör principen om processuell likvärdighet, effektivitetsprincipen och principen om unionsrättens företräde hinder för en praxis hos en medlemsstats rättstillämpande organ, enligt vilken det vid skattekontroller som inleds på eget initiativ eller i efterföljande domstolsförfaranden inte är möjligt – trots effektivitetsprincipen och skyldigheten att inte tillämpa den oförenliga nationella bestämmelsen – att ansöka om återbetalning av en skatt som deklarerats enligt nationell skattelagstiftning som strider mot unionsrätten, eftersom skattemyndigheten eller domstolarna endast prövar frågan huruvida skatten strider mot unionsrätten i ett särskilt förfarande som inleds på begäran av en part, vilket dock endast kan ske innan ett förfarande som inletts på eget initiativ, medan ingenting hindrar att en ansökan om återbetalning av skatt ges in i samband med ett förfarande vid skattemyndigheten eller i domstol när det gäller en skatt som har deklarerats på ett sätt som strider mot nationell rätt?”

24. Tesco, Ungern, Republiken Polen och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen i dessa frågor under förfarandet vid domstolen och deltagit vid den muntliga förhandlingen den 29 april 2019.

V. Rättslig bedömning

25. Saken i målet som begäran om förhandsavgörande avser är huruvida den ungerska lagen om särskild skatt är förenlig med unionsrätten.

26. Den hänskjutande domstolen tar upp flera frågor i detta avseende. För det första huruvida en skatt av det aktuella slaget strider mot etableringsfriheten som garanteras enligt artiklarna 49 och 54 FEUF (om detta B); för det andra huruvida denna skatt är förenlig med förbudet mot statligt stöd som följer artiklarna 107 och 108 FEUF (om detta C). Eftersom den hänskjutande domstolen i förfarandet om förhandsavgörande uttryckligen betonat att det är nödvändigt att tolka artikel 401 i mervärdesskattedirektivet för att avgöra målet, kommer jag inledningsvis att kortfattat behandla denna fråga (om detta A), även om ingen av frågorna uttryckligen hänvisar till denna bestämmelse.

27. Dessutom har den hänskjutande domstolen även tagit upp frågan huruvida det är förenligt med likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen att inte tillåta en ändring i efterhand av taxeringsbeslut som redan meddelats, vilket jag kommer att behandla i slutet (om detta D).

A. Överträdelse av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet

28. Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet klargör att medlemsstaterna inte är hindrade att införa nya skatter så länge dessa inte kan karakteriseras som omsättningsskatter. Den aktuella skatten ska emellertid inte karakteriseras som en omsättningsskatt, vilket jag redan har konstaterat i mitt förslag till avgörande om den särskilda skatten för telekommunikationstjänster.⁵

29. Av domstolens rättspraxis framgår fyra väsentliga kännetecken för mervärdesskatt som är relevanta för att en skatt ska kunna karakteriseras som en omsättningsskatt. Av domstolens rättspraxis framgår fyra väsentliga kännetecken för mervärdesskatt: 1) mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; 2) den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster; 3) den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; 4) den skatt som ska erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.⁶

⁵ Se mitt förslag till avgörande i målet Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492, punkt 25 och följande punkter).

⁶ Dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28), dom av den 8 juni 1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 och C-390/97, EU:C:1999:285, punkt 21), och dom av den 7 maj 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punkt 12).

30. Det första, andra och fjärde kännetecknet är under alla omständigheter inte uppfyllda i förevarande fall. För det första omfattar den särskilda skatten i Ungern inte varje transaktion, utan endast särskilda transaktioner av detaljhandelsföretag. Den är således ingen (generell) omsättningsskatt i den mening som avses i det första kriteriet, utan vore möjligen att anse som en punktskatt. För det andra beskattas inte varje enskild transaktion proportionerligt i förhållande till priset (det andra kriteriet), utan det är i stället den sammanlagda omsättningen (netto) från detaljhandel i butik som beskattas enligt artiklarna 1 och 2 i lagen om särskild skatt.

31. Slutligen är den inte upplagd för att kunna övervältras på slutkonsumenten (fjärde kriteriet). Detta kriterium kan inte anses uppfyllt endast på den grunden att en skatt implicit inkluderas i varornas eller tjänsternas pris. Detta är fallet för mer eller mindre alla skatter som tas ut av ett företag. Tvärtom måste skatten vara utformad för att konkret kunna övervältras på konsumenten om denne inte är den skattskyldige, vilket är fallet med avseende på den särskilda skatten för detaljhandelsföretag i Ungern som ska bedömas i förevarande mål.

32. Detta skulle förutsätta att storleken på skatten – såsom är fallet för en mervärdesskatt – är känd vid tidpunkten då transaktionen genomförs (det vill säga tidpunkten då konsumenten erhåller prestationen). Eftersom beloppet emellertid inte kan beräknas förrän i slutet på året och är beroende av den årliga omsättningen, känner telekommunikationsföretaget som utför prestationen ännu inte till ett skattebelopp som i förekommande fall ska övervältras vid tidpunkten då prestationen utförs.⁷ I detta avseende föreligger inte någon skatt som är *utformad för att övervältras*.

33. Tvärtom framgår det av sättet som Ungerns särskilda skatt för detaljhandelsföretag har utformats att dessa ska beskattas direkt, vilket Ungern också med rätta har påpekat. Av ingressen till lagen framgår att det är en särskild ekonomisk förmåga hos dessa företag, och inte den ekonomiska förmågan hos detaljhandelsföretagens kunder, som ska beskattas.

34. Även i detta avseende liknar den särskilda bolagsskatten till sin karaktär en särskild direkt skatt på vinst. Till skillnad från "normal" direkt beskattning av vinst är det dock inte vinsten, det vill säga skillnaden mellan verksamhetens tillgångar vid två olika tidpunkter under en viss tidsperiod, utan omsättningen som uppnåtts under en viss tidsperiod, som används som beräkningsgrund. Detta ändrar emellertid ingenting med avseende på skattens karaktär som en *direkt* skatt.

35. Således har den inte karaktären av en omsättningsskatt som syftar till beskattning av konsumenten. Följaktligen hindrar artikel 401 i mervärdesskattedirektivet inte Ungern från att införa denna skatt parallellt med mervärdesskatten.

B. Den första frågan: Åsidosättande av etableringsfriheten

36. Den första frågan går i huvudsak ut på huruvida etableringsfriheten enligt artiklarna 49 och 54 FEUF, vilken ensam är relevant i förevarande mål, utgör hinder för den ungerska särskilda skatten för detaljhandelsföretag.

37. För att svara på denna fråga kan man först konstatera att även om frågor om direkta skatter – till vilka den aktuella särskilda skatten ska hänföras (om detta ovan punkt 33 och följande punkter) – i sig inte omfattas av unionens befogenhet, ska medlemsstaterna inte desto mindre iaktta unionsrätten vid utövande av sådana befogenheter som har förbehållits dem, till vilka särskilt de grundläggande friheterna hör.⁸

⁷ Se om detta krav, bland annat, dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, punkterna 46 och 47) – negativt om övervältring är oviss –, och dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 33).

⁸ Dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 40), dom av den 11 augusti 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punkt 16), och dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21).

38. Den etableringsfrihet som enligt artikel 49 FEUF tillerkänns unionsmedborgare inbegriper, i enlighet med artikel 54 FEUF, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.⁹

39. Härvid är etableringsfriheten endast tillämplig på förevarande fall om det är fråga om en gränsöverskridande situation (om detta 1). Om det är fråga om en sådan situation, så uppkommer därefter frågan huruvida den särskilda skatten utgör en inskränkning av etableringsfriheten (om detta 2) och huruvida detta i förekommande fall kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintressen (om detta 3).

1. Gränsöverskridande situation

40. Vid prövningen av huruvida det är fråga om en gränsöverskridande situation är det i detta sammanhang i första hand viktigt att framhålla att det följer av fast rättspraxis att ett bolags säte tjänar till att fastställa deras anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.¹⁰ Eftersom Tesco har sitt säte i Ungern, är det följaktligen att anse som ett ungerskt bolag, vilket innebär att det i detta avseende inte är fråga om en gränsöverskridande situation.

41. Tescos moderbolag är emellertid ett bolag med säte i Förenade kungariket. Såvitt detta utländska bolag bedriver sin verksamhet på den ungerska marknaden genom ett dotterbolag – nämligen klagandebolaget i det nationella förfarandet – aktualiseras moderbolagets etableringsfrihet.

42. Domstolen har nämligen redan slagit fast att ett bolag för skatteändamål kan åberopa en inskränkning i etableringsfriheten för ett annat bolag, med vilket det förstnämnda är förbundet, i den mån denna inskränkning påverkar dess egen beskattning.¹¹ Klaganden i det nationella förfarandet kan således åberopa en eventuell inskränkning av moderbolagets etableringsfrihet.

2. Inskränkning av etableringsfriheten

43. Enligt fast rättspraxis ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet.¹² Detta omfattar i princip diskriminering, men även icke-diskriminerande inskränkningar. Det är med avseende på skatter och avgifter nödvändigt att beakta att dessa *som sådana* utgör en belastning och således gör det mindre attraktivt att etablera sig i en annan medlemsstat. En prövning med måttstocken icke-diskriminerande inskränkningar skulle således innebära att alla beskattningsgrundande transaktioner omfattas av unionsrätten och att medlemsstaternas suveränitet i skattefrågor i grunden ifrågasätts.¹³

9 Dom av den 4 juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 17), dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17), och dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 41).

10 Dom av den 2 oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punkt 25), och dom av den 14 december 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 20); se även mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 40).

11 Dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 23), och dom av den 6 september 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 39); se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punkt 18 och följande punkter).

12 Dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34), dom av den 16 april 2015, kommissionen/Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 och där angiven rättspraxis), och dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36).

13 Se mitt förslag till avgörande i målet X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 82 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40), mitt förslag till avgörande i målet C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66), och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 28).

44. Domstolen har således redan i flera mål fastställt att medlemsstaternas bestämmelser om villkor för och storleken på beskattning omfattas av deras självbestämmande i skattefrågor, såvitt gränsöverskridande situationer inte behandlas diskriminerande i jämförelse med inhemska situationer.¹⁴

45. En inskränkning av etableringsfriheten förutsätter således först att det över huvud taget finns två eller fler jämförelsegrupper som behandlas olika (om detta a)). Om detta är fallet, så uppkommer nästa fråga, nämligen huruvida denna olika behandling av gränsöverskridande situationer jämfört med rent inhemska situationer utgör ett missgynnande av de förstnämnda, där både öppen och dold diskriminering ska beaktas (om detta b)).

46. Inledningsvis är det i det aktuella fallet nödvändigt att klargöra att en relevant särbehandling – till skillnad från vad som var fallet i målet *Hervis Sport*¹⁵ – inte kan stödjas redan på den så kallade regeln om sammanläggning i 7 § i lagen om särskild skatt, utan endast på den progressivt utformade skatteskalan.

47. Kännetecknande för omständigheterna i nämnda mål var samspelet mellan en progressiv omsättningsbaserad beskattning av vinst för detaljhandel med en så kallad regel om sammanläggning för koncerner. Sistnämnda hade som konkret innehåll att det inte var de enskilda koncernbolagens omsättning som var avgörande för placeringen i de progressiva skattenivåerna, utan hela koncernens konsoliderade omsättning. Bakgrunden till denna ordning är den skatterättsligt otypiska tillämpningen av en progressiv skatt på juridiska personer. En sådan regel om sammanläggning är i princip nödvändig för att förhindra att skattens progressiva effekt kan kringgås genom att en verksamhet delas upp i flera juridiska personer.

48. Emellertid uttryckte domstolen vissa betänkligheter i unionsrättsligt hänseende gällande regeln om sammanläggning.¹⁶ Även om regeln om sammanläggning i förevarande fall skulle strida mot unionsrätten, så skulle detta inte vara avgörande för förevarande mål, och skulle inte heller besvara den hänskjutande domstolens fråga. Eftersom regeln om sammanläggning inte ska tillämpas på Tesco, skulle den inte få någon betydelse för utgången i det nationella målet.

49. Domstolen måste således i detta skede pröva huruvida utformningen av den särskilda skatten som sådan – oberoende av regeln om sammanläggning – har en diskriminerande effekt. Denna fråga besvaras inte genom domen i målet *Hervis Sport* och inte heller på det sätt som den ungerska regeringen menar, nämligen att den progressiva karaktären i sig inte kan vara tillräcklig för att diskriminering ska föreligga. Domstolen befattade sig i det målet endast med kombinationen av en progressiv skattesats och en regel om sammanläggning, utan att utesluta – vilket Tesco och kommissionen helt riktigt betonar – att även den progressiva skattesatsen ensamt skulle kunna utgöra diskriminering.¹⁷

14 Se dom av den 14 april 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 29), beslut av den 4 juni 2009, *KBC-bank* (C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 80), dom av den 6 december 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punkterna 51 och 53).

15 Dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

16 Dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47 punkt 39 och följande punkter).

17 Dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47 punkt 34).

a) Särbehandling

50. Mot denna bakgrund är det först nödvändigt att ställa frågan huruvida lagen om särskild beskattning över huvud taget behandlar företag olika. Något som verkar tala emot detta är att det exempelvis inte föreligger olika skattesatser för olika företag. Tvärtom definieras endast vissa omsättningsnivåer som alla företag i princip kan uppnå. De aktuella skattesatserna som är anknutna till dessa omsättningsnivåer gäller enhetligt för varje företag. Den ungerska regeringen företräder mot denna bakgrund uppfattningen att det inte föreligger någon form av olikbehandling.

51. Mot detta kan inte invändas att olikbehandlingen ligger redan i att företag med större omsättning i absoluta tal måste betala mer särskild skatt än företag med mindre omsättning. I detta ensamt ligger ännu inte någon särbehandling, utan denna olika beskattning motsvarar den allmänt erkända principen om beskattning efter förmåga. Så länge som beskattningsunderlaget och skatteskulden står i samma förhållande till varandra som exempelvis är fallet vid en proportionerlig skattesats ("flat tax"), kan redan på den grunden frågan om olika behandling föreligger besvaras nekande.

52. Med en progressiv skattesats står emellertid beskattningsunderlaget och skatten som ska betalas inte i samma förhållande för alla skattskyldiga. Detta blir särskilt tydligt i det aktuella fallet om man jämför de genomsnittliga skattesatserna som de skattskyldiga ska betala på grundval av deras sammanlagda omsättning och inte bara avseende enskilda skattenivåer. Denna genomsnittliga skattesats stiger när man når högre omsättningsnivåer, vilket innebär att företag med högre omsättning sammanlagt även omfattas av en högre genomsnittlig skattesats än företag med lägre omsättning. Därmed betalar de inte bara i absoluta utan även i relativa tal mer skatt. Detta utgör en särbehandling av dessa företag.¹⁸

b) Missgynnande av den gränsöverskridande situationen

53. Mot denna bakgrund uppkommer frågan huruvida denna skillnad i behandling av utländska jämfört med inhemska företag också utgör missgynnande.

54. Det föreligger inte någon öppen eller direkt diskriminering av utländska företag. Metoderna för uppbörd av den särskilda skatten skiljer sig inte åt beroende på ett företags säte eller "härkomst".

55. De grundläggande friheterna föreskriver inte endast ett förbud mot öppen diskriminering, utan också mot varje form av dold eller indirekt diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat.¹⁹ Avgörande för en åtgärds diskriminerande karaktär i den mening som avses i artiklarna 49 och 54 FEUF är således frågan huruvida den olika behandlingen av detaljhandelsföretag med avseende på kriteriet årlig nettoomsättning är att likställa med en olik behandling på grund av var ett bolag har sitt säte eller dess härkomst.

56. I detta sammanhang är det för det första nödvändigt att klargöra vilka krav som ska ställas på korrelationen mellan det valda särskiljande kriteriet – här omsättning – och företagets säte (om detta, se punkt 57 och följande punkter). För det andra ska det undersökas huruvida en indirekt diskriminering ska anses föreligga i vart fall om det särskiljande kriteriet medvetet har valts i syfte att ge en diskriminerande effekt (om detta, se punkt 79 och följande punkter).

¹⁸ Se, för ett liknande resonemang, även mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 49).

¹⁹ Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 30), dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30), dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13), och dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 26).

1) Relevant korrelation

57. Domstolens hittillsvarande rättspraxis ger inte någon enhetlig bild av den omnämnda korrelationen, varken med avseende på dess omfattning eller på dess karaktär. Med avseende på den kvantitativa omfattningen har domstolen riktat in sin bedömning på både en korrelation i de allra flesta fall²⁰ och på omständigheten att utländska medborgare berörs i högre utsträckning.²¹ Delvis talar domstolen till och med endast om en fara för missgynnande.²² I kvalitativt hänseende är det osäkert om korrelationen ska föreligga i typfallet²³ eller om den måste följa direkt ur särskiljningskriteriet, vilket flera domar pekar på,²⁴ eller om den även kan baseras på faktiska omständigheter som är närmast slumpartade till sin natur.²⁵ Dessutom har det inte klargjorts huruvida kvantitativ och kvalitativ korrelation är två kumulativa villkor eller om det i förekommande fall räcker att de föreligger separat.

58. Som jag redan påpekat i ett annat sammanhang ska höga krav ställas för att fastslå 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.²⁶

i) Kvantitativt kriterium

59. Det kan således inte på något sätt vara tillräckligt att det föreligger en övervikt i kvantitativt hänseende – i den mening att mer än 50 procent av företagen är berörda – i stället ska korrelationen mellan särskiljningskriteriet som tillämpas och ett bolags säte ska kunna fastställas i de allra flesta fall.²⁷

60. Emellertid kan detta kvantitativa element orsaka avsevärda svårigheter vid den rättsliga tillämpningen. Prövningens resultat är nämligen beroende av vilka måttstockar för jämförelse man väljer i det enskilda fallet. Domstolen har i målet Hervis Sport frågat huruvida de flesta sammanlänkade bolagen *som omfattas av den särskilda skattens högsta skattesats* var sammanlänkade med utländska moderbolag.²⁸

20 Se dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 31), dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 39), dom av den 22 mars 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32), dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13), dom av den 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punkt 15), och dom av den 7 juli 1988, Stanton och L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punkt 9); se även dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 48 om friheten att tillhandhålla tjänster), och dom av den 3 mars 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punkt 28 om artikel 95 EEG).

21 Dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

22 Dom av den 22 mars 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punkt 32); se, för ett liknande resonemang, även dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).

23 Se dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).

24 Se dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119), om etableringsfriheten; se, om arbetstgares fria rörlighet, även dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36), dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26), dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41), och dom av den 10 september 2009, kommissionen/Tyskland (C-269/07, EU:C:2009:527).

25 Se dom av den 9 maj 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punkt 14), och dom av den 5 december 1989, kommissionen/Italien (C-3/88, EU:C:1989:606, punkt 9, om etableringsfriheten).

26 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 40), och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) och mitt förslag till avgörande i målet Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36).

27 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).

28 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 45).

61. Det kan dock knappast vara motiverat att endast ta fasta på den högsta skattesatsen som allmänt kriterium. Jag kan inte se varför endast denna skattesats skulle vara relevant vid bedömningen av åtgärdens diskriminerande karaktär. En prövning endast på grundval av den högsta skattesatsen blir dessutom desto mer tveksam ju fler steg som progressionsskalan innehåller. Denna metod kan inte tillämpas över huvud taget om det finns en glidande progressionskurva som helt saknar nivåer, vilket ofta är fallet vid inkomstbeskattning.

62. Jag övertygas inte heller av kommissionens utgångspunkt, enligt vilken det ska prövas huruvida majoriteten av de sammanlagda intäkterna från den särskilda skatten kommer från utländska företag.²⁹ Det är inte att anse som en pålitlig indikator för en korrelation, utan en slumpmässig sådan. För det första skulle detta gälla i det konkreta fallet – vilket Ungern påpekat – även om det var fråga om en proportionerlig skatt, vilket även kommissionen helt riktigt påpekat vore oproblematisk. Dessutom skulle detta kriterium alltid vara uppfyllt på en marknad som till större delen är dominerad av utländska företag.

63. För det andra omfattas exempelvis inte sådana fall där enskilda utländska företag omfattas av betydligt högre skattesatser, medan ett stort antal mindre inhemska företag med låga skattesatser ändå bidrar så mycket till de sammanlagda intäkterna från den särskilda skatten att korrelation inte ska anses föreligga. Att göra den diskriminerande karaktären beroende av sistnämnda bidrag från mindre inhemska företag skulle alltså leda till slumpartade resultat och är därför inte lämpligt.

64. Detsamma gäller för beaktande av den genomsnittliga skattesatsen. Eftersom olikbehandlingen vid progressiva skatter består i tillämpningen av olika *genomsnittliga* skattesatser kan man möjligen fråga huruvida det i den klart övervägande andelen av fall är utländska företag som missgynnas med avseende på denna skattesats i jämförelse med inhemska företag. Det vore emellertid endast fallet om denna genomsnittliga skattesats i den klart övervägande andelen fall vida överstiger den som inhemska företag i genomsnitt omfattas av. Huruvida detta var fallet i det aktuella målet framgår inte entydigt av varken begäran om förhandsavgörande eller av de sifferuppgifter som parterna lämnat.

65. Men även här är den diskriminerande karaktären i slutändan beroende av den genomsnittliga skattesatsen för de mindre inhemska företagen. Även detta skulle leda till slumpmässiga resultat och således vara olämpligt. Medlemsstater vars målsättning är att locka till sig utländska investerare skulle plötsligt inte kunna ta ut en progressiv skatt på vinst om och eftersom de nya investerarna – vilket ju är syftet – på grund av sina ekonomiska framgångar bidrar till en stor del av skatteintäkterna (antingen absolut eller genom högre genomsnittliga skattesatser). Detta resultat vore helt absurt, vilket visar att det är olämpligt att tillämpa ett kvantitativt synsätt.

66. En rent kvantitativ bedömning har – förutom de redan omnämnda beräkningssvårigheterna (om detta ovan punkt 59 och följande punkter) – dessutom nackdelen att den orsakar betydande rättslig osäkerhet i den utsträckning som man inte fastställer ett konkret gränsvärde.³⁰ Men även ett konkret gränsvärde skulle leda till andra problem, såsom svårigen avgjorda tvister med motstridig statistik och förändringar i sifferunderlagen över tid. I förevarande fall har antalet ”inhemska” företag som omfattas av den näst högsta skattesatsen tredubblats under två år (från 10 procent till 30 procent).

29 Se punkt 40 i kommissionen skriftliga yttrande.

30 I dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 38) har domstolen uppenbarligen utgått från att 61,5 procent respektive 52 procent inte är tillräckligt för att anse att indirekt diskriminering föreligger utan att gå närmare in på vilket gränsvärde som hade behövt uppnås.

67. Exempelvis berör digitalskatten som nyligen beslutats i Frankrike enligt nyhetsartiklar sammanlagt cirka 26 företag, varav endast fyra med säte i Frankrike. Om en förändring av de relevanta sifferuppgifterna under nästa år leder till en annan rättslig bedömning skulle förekomsten av en inskränkning i de grundläggande rättigheterna (förutsatt att de andra 22 företagen kan åberopa de grundläggande rättigheterna) vara beroende av dessa statistiska uppgifter, som emellertid blir tillgängliga först flera år senare.

68. Dessutom orsakar det stora problem om man riktar in sig på aktieägarna i företag med ett stort antal delägare (aktiebolag med tusentals aktieägare) när man ska ställa upp ett kvantitativt kriterium. Det är dessutom oklart hur man ska bedöma ett bolag med två delägare, där en av delägarna har säte i utlandet och den andra i landet. Om man redan – i likhet med kommissionen och den hänskjutande domstolen – har riktat in bedömningen på delägarna, räcker det då inte att man för större koncernstrukturer bara tittar på koncernens yttersta moderbolag och dess delägare för att fastställa huruvida det faktiskt är fråga om ett bolag från en annan medlemsstat, från ett tredjeland eller från hemlandet?

69. I förevarande fall är bolagsstrukturen i moderbolaget eller det egentliga koncernmoderbolaget inte känt för domstolen. Detta fall åskådliggör på ett föredömligt sätt varför en kvantitativ ansats, som därtill är baserad på bolagsstrukturen i ett bolag, är otillräcklig.

ii) Kvalitativt kriterium

70. Jag anser således att ett kvalitativt kriterium, enligt vilket det särskiljande kriteriet *till sin natur* eller *typiskt sett* måste beröra utländska företag oftare, vilket domstolen också börjat tillämpa allt oftare, är viktigare än det ovannämnda rent kvantitativa elementet.³¹ Ett rent slumpartat sammanhang, oavsett hur högt det kvantitativa utfallet är, kan i princip inte räcka för att det ska anses föreligga indirekt diskriminering.

71. Kriteriet om en korrelation som följer av omständigheternas natur måste dock konkretiseras. Domstolen har exempelvis konstaterat att det föreligger en korrelation som följer av omständigheternas natur där apotekare som redan bedrev verksamhet inom landet fick företräde vid beviljande av tillstånd att öppna nya apotek.³² Till grund för detta ligger det korrekta övervägandet att en korrelation mellan ett bolags säte och verksamhetsort följer en viss inre logik eller typiska särdrag och inte endast beror på de tillfälliga särdragen hos en viss marknad eller sektor.

72. Detsamma gäller – som generaladvokaten Wahl³³ nyligen har konstaterat – för ägare av fordon som registrerats i en annan medlemsstat, vilka till största delen är medborgare i den staten, eftersom registreringen av fordonet anknyter till ägarens bosättningsort. Även valet av en anknytningspunkt som endast kan uppfyllas av utländskt tillverkade fordon, eftersom inga sådana fordon tillverkas i landet, är ett sådant fall.³⁴

31 Se dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punkt 36) om arbetstagares fria rörlighet, dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punkt 26), dom av den 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punkt 41), dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 119), om etableringsfriheten, dom av den 10 september 2009, kommissionen/Tyskland (C-269/07, EU:C:2009:527), och dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C-254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).

Se vidare mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 38) och mitt förslag till avgörande i målet Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 36); se, för ett annorlunda resonemang, mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 42 och följande punkter).

32 Dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C-570/07 och C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 122).

33 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Österrike/Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 47).

34 Dom av den 9 maj 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punkterna 14 och 16).

73. En korrelation grundad på omständigheternas natur ska även godtas när det är fråga om kännetecknet förvärvande av skattepliktiga inkomster. Bakgrunden är att bolagsskatterätten präglas av åtskillnaden mellan inkomster som förvärvats och är skattepliktiga i landet å ena sidan och inkomster som förvärvats i utlandet och således inte är skattepliktiga i landet å andra sidan. Om en fördel således anknyts till samtidigt förvärvande av skattepliktiga inkomster, så korrelerar denna omständighet till sin natur med en fördel för inhemska företag.³⁵

74. Det avgörande är således ett samband som är inneboende i det särskiljande kännetecknet på ett sätt som redan vid en abstrakt bedömning låter anta att det är entydigt att det sannolikt föreligger en korrelation i det övervägande flertalet av fallen.

75. Om man tillämpar dessa principer på förevarande fall, så är den avgörande frågan huruvida storleken på ett företags omsättning till sin natur korrelerar med ett företags eller dess kontrollerande aktieägares (utländska) säte. Jag har redan i mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport i detta avseende konstaterat att företag med hög omsättning visserligen oftare torde operera över nationsgränserna på den inre marknaden, och att det därför finns en viss sannolikhet för att sådana företag också bedriver verksamhet i andra medlemsstater.³⁶

76. Det räcker emellertid inte taget för sig. Företag med stor omsättning kan lika gärna drivas av inhemska personer.³⁷ Det gäller i synnerhet om det såsom i förevarande mål – se artikel 3.2 i lagen om särskild skatt – är den omsättning som uppnåtts inom landet och inte omsättningen globalt som är den relevanta beräkningsgrunden. Det finns ingen anledning till varför man i allmänhet skulle utgå från att utländska företag som bedriver verksamhet i Ungern skulle uppnå en högre omsättning med sin detaljförsäljning i butik i *Ungern* än inhemska företag.

77. Med andra ord är kriteriet om omsättning inte ett till sin natur gränsöverskridande, utan ett neutralt särskiljande kännetecken. Omsättning som underlag för beräkningen av en direkt skatt är lika neutralt som till exempel vinst (eller tillgångar). De grundläggande friheterna gynnar varken det ena eller det andra. I detta avseende är det fråga om en historiskt betingad ”tillfällighet” på den ungerska detaljhandelsmarknaden, som eventuellt utnyttjats medvetet av den ungerska lagstiftaren (om denna problematik se nedan punkt 79 och följande punkter).

78. Detta bekräftas även av den statistik som kommit domstolen till handa. Statistiken från målet Vodafone (C-75/18) visar att det bland de tio företag som betalat mest bolagsskatt i Ungern under 2010 endast är tre som inte ägs av utländska aktieägare. Det är tydligt att den ungerska ekonomin i sin helhet är präglad av en stor andel framgångsrika företag (det vill säga stora företag med hög omsättning och hög avkastning) med utländska ägare. Enligt uppgifterna från Ungern består viktiga delar av den ungerska ekonomin, till exempel tillverkningsindustrin, huvudsakligen av utländska bolag, som står för 85–97 procent av all omsättning.³⁸ Denna uppenbart historiskt betingade omständighet leder emellertid inte till att varje ytterligare skattepåлага som belastar ett företag som nått särskild framgång på marknaden har en indirekt diskriminerande effekt.

2) Effekterna av ett medvetet och riktat missgynnande

79. Kommissionen har dock vidare gjort gällande att den ungerska lagstiftaren medvetet och målinriktat har framkallat den särskilda skattens diskriminerande effekt. Kommissionen hänvisar i detta avseende till yttranden i den berörda parlamentariska debatten liksom till utdrag från regeringsdokument

35 Se, för ett liknande resonemang, mitt förslag till avgörande i målet Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 38).

36 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

37 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 51).

38 Se i detta avseende punkt 53 i det skriftliga yttrandet.

80. I detta avseende uppkommer alltså frågan huruvida en inskränkning av en grundläggande rättighet kan anses föreligga även om ett – till sin natur icke missgynnande – särskiljande kriterium ur en subjektiv synvinkel medvetet har valts i syfte att i omfattande utsträckning kvantitativt missgynna företag som i regel har utländska aktieägare. För att detta ska vara fallet måste en sådan avsikt vara rättsligt relevant (om detta i) och även kunna styrkas (om detta ii).

i) Är en politisk avsikt relevant för bedömningen av indirekt diskriminering?

81. Jag ser vissa risker med att anlägga ett subjektivt synsätt på indirekt diskriminering, som egentligen ska fastställas på objektiva³⁹ grunder. I synnerhet osäkerheterna i samband med fastställande av en medlemsstats subjektiva avsikt att diskriminera leder till tveksamheter⁴⁰ och följdproblem (till exempel rörande påvisbarhet).

82. Likväl anser jag att ovannämnda fråga med hänsyn till syftet med det kvalitativa kriteriet som uppställts för att fastställa indirekt diskriminering (om detta ovan punkt 55 samt punkt 70 och följande punkter) och det unionsrättsligt erkända förbudet mot missbruk av rättigheter (och förbudet mot motsägelsefullt agerande) i princip – men endast under mycket strikta förutsättningar – ska besvaras jakande

83. Syftet med det kvalitetsbaserade kriteriet är nämligen att förhindra att rent slumpmässiga kvantitativa korrelationer omfattas av tillämpningsområdet för indirekt diskriminering. I viss mån skyddar detta kriterium medlemsstaternas behörighet på beskattningsområdet från restriktioner genom unionsrätten som vid ett rent kvantitativt synsätt skulle kunna följa av en slumpmässig övervikt av utländska skattskyldiga personer på ett visst område. Om korrelationen emellertid medvetet och uteslutande väljs i denna form i syfte att på ett riktat sätt missgynna utländska skattskyldiga, så saknas just denna slumpmässighet, och medlemsstaten behöver således inte skyddas.

84. Denna ansats kan stödjas på den allmänna principen om förbud mot missbruk av rättigheter⁴¹ som gäller i hela unionen och inte bara för skattskyldiga (se numera på unionsnivå artikel 6 i direktiv 2016/1164⁴²). Jag delar generaladvokaten Campos Sánchez-Bordonas⁴³ uppfattning att medlemsstaterna i slutändan också omfattas av denna allmänna rättsliga princip genom artikel 4.3 FEU.

85. Domstolen har redan fastställt att unionsrätten bygger på den grundläggande premisen att varje medlemsstat delar en rad gemensamma värden – som ligger till grund för unionen i enlighet med vad som anges i artikel 2 FEU – med alla andra medlemsstater och erkänner att de andra medlemsstaterna delar dessa värden med den. Det är i detta sammanhang som det, bland annat enligt principen om lojalt samarbete som anges i artikel 4.3 första stycket FEU, åligger medlemsstaterna att inom sina respektive territorier svara för att unionsrätten tillämpas och iakttas och att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter fullgörs.⁴⁴

39 Förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Österrike/Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 71), som med hänvisning till domen av den 16 september 2004, kommissionen/Spanien (C-227/01, EU:C:2004:528, punkt 56 och följande punkter) med rätta påpekar att det är fråga om en objektiv bedömning inom ramen för ett överträdelseförfarande. Detsamma måste emellertid gälla för en begäran om förhandsavgörande, eftersom det i båda fallen är fråga om en bedömning av diskriminering.

40 Se till exempel de farhågor som generaladvokaten Wahl med rätta uttrycker i sitt förslag till avgörande i målet Österrike/Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70 och följande punkter).

41 Se till exempel dom av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38).

42 Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknads funktion (EUT L 193, 2016, s. 1).

43 Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Wightman m.fl. (C-621/18, EU:C:2018:978, punkterna 153 och 170).

44 Dom av den 6 mars 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 34), yttrande 2/13 (unionens anslutning till Europakonventionen), av den 18 december 2014, EU:C:2014:2454, punkterna 168 och 173), yttrande 1/09 (Avtal om inrättande av ett enhetligt system för patenttvister) av den 8 mars 2011 (EU:C:2011:123, punkt 68).

86. I synnerhet kräver artikel 4.3 tredje stycket FEU att medlemsstaterna ska avstå från varje åtgärd som kan äventyra fullgörandet av unionens mål. Om befogenheter på nationell nivå (här införande av en mer omfattande vinstbeskattning) medvetet och uteslutande används i en viss form för att enbart missgynna utländska företag och således inskränka de grundläggande rättigheter som de garanteras av unionsrätten (således i syfte att kringgå unionsrätten), så strider detta mot syftet med artikel 4.3 FEU och kan under vissa omständigheter i högsta grad tolkas som missbruk av rättigheter. Under dessa omständigheter kan det också utgöra indirekt diskriminering.

87. Det framgår emellertid även av ovanstående överväganden att det härvid måste vara fråga om ett mycket snävt undantag som ska hanteras restriktivt och måste styrkas konkret för att skydda medlemsstaternas autonomi. En medlemsstats missbruk av rättigheter får inte under några omständigheter lättvindigt antas föreligga, endast på grund av rena spekulationer, otillräckligt underbyggd statistik, enskilda yttranden av politiker⁴⁵ eller andra antaganden.

88. Tvärtom måste det finnas tydliga indikationer på att den huvudsakliga målsättningen med åtgärden var att missgynna utländska bolag och att denna målsättning tillvaratogs och följdes av medlemsstaten (och inte endast av enskilda medverkande personer), och det – som för andra fall av missbruk – inte framstår som att det finns någon annan saklig grund för den valda regleringen

ii) Påvisande av en relevant avsikt att diskriminera

89. Det föreligger emellertid avsevärda tvivel om att detta skulle vara fallet i förevarande mål. Kommissionen stödjer å ena sidan uppfattningen att det föreligger en avsikt att diskriminera på sin iakttagelse att gränsen som skiljer den högsta omsättningsnivån (över 100 miljarder forinter) från det mellersta (mellan 30 miljarder och 100 miljarder forinter) nästan exakt motsvarar skiljelinjen mellan inhemska och utländska företag.

90. Detta framgår dock inte av de sifferuppgifter som lämnats in, även om det de facto till större delen var utländskt ägda företag i de båda högsta skatteintervallen. På den tredje nivån fanns nämligen även ett stort antal företag som ägdes av personer från andra EU-länder. Dessutom ägdes åtminstone från 2012 och framåt 30 procent av företagen som omfattades av den andra nivån av inhemska ägare. Man kan således knappast tala om en tydlig skiljelinje. Dessutom är andelen företag som ägs av utländska personer och som också "tjänar" på den lägsta skattesatsen för stor. I övrigt är det okänt hur stor andel av utländskt ägda företag som är helt skattebefriade.

91. Om den ungerska ekonomin inom detaljhandelssektorn – såsom den hänskjutande domstolen antyder – faktiskt präglas av en organisationsmodell med många små detaljhandlare under ett och samma varumärke (franchisemodell), så är det ovannämnda konstaterandet också den logiska följden därav. Många skattskyldiga personer kanske sammanlagt har samma omsättning, men varje enskild har endast en liten omsättning som då också är föremål för en lägre skattesats. I slutändan konkurrerar Tesco med sin centraliserade organisationsmodell emellertid inte med alla andra skattskyldiga detaljhandlare i Ungern betraktade som en helhet, utan endast med varje enskild (fristående) skattskyldig handlare.

92. Ska omständigheten att resten av den europeiska detaljhandeln är centraliserad (många butiker som kontrolleras av en enda skattskyldig) innebära att en progressiv beskattning av detaljhandeln i Ungern utgör missbruk, så fort en europeisk detaljhandelskedja med sin organisationsmodell etablerar sig i Ungern?

⁴⁵ Uttalanden från politiker, i synnerhet under en valkampanj, är inte tillräckligt, vilket generaladvokaten Wahl med rätta påpekat i sitt förslag till avgörande i målet Österrike/Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkterna 70 och 71). Detsamma måste också gälla en offentlig parlamentsdebatt, vilken kommissionen hänvisat till i förevarande fall.

93. Det är tveksamt. Det fanns i synnerhet ingenting som hindrade Tesco från att anpassa sin organisationsstruktur till de annorlunda skatterättsliga omständigheterna och också driva sina filialer inom ramen för ett franchisesystem. Det vore även möjligt att upprätta en modell med många kontrollerade juridiska personer. Om sammanläggningsregeln inte är tillämplig skulle detta också sänka den genomsnittliga skattesatsen. Beskattningen är alltså beroende av vilken rättslig form som valts. De grundläggande rättigheterna kräver emellertid inte att skattebestämmelserna är utformade så, att de gäller oberoende av rättslig form,⁴⁶ utan endast att gränsöverskridande fall inte diskrimineras vid beskattningen. I detta avseende kan en hårdare beskattning av en viss centraliserad organisationsform inte som sådan anses utgöra missbruk.

94. Å andra sidan påminde ordvalen i parlamentsdebatten som handlade om införandet av en så kallad krisskatt (Ungern försökte på detta sätt återigen hålla sig inom unionens kriterier för budgetunderskott) i stora delar om den aktuella BEPS⁴⁷-debatten. Parlamentsdebatten handlade nämligen i huvudsak om problemet att stora multinationella koncerner lyckas minimera sina vinster i Ungern, så att skattebördan i huvudsak bärs av de mindre och medelstora företagen, vilket lagen om särskild skatt syftar till att delvis förhindra. I detta avseende riktar sig denna särskilda skattelagstiftning mindre mot *utländska* näringsidkare och snarare mot företag som agerar internationellt och gränsöverskridande (det vill säga *multinationella* företag).

95. Detta återspeglar även den sakliga grunden för den omtvistade skattelagstiftningen. Det framgår av statistik som ingivits till domstolen i målet Vodafone att endast hälften av företagen i Ungern med störst omsättning betalade bolagsskatt under år 2010. Detta omfattar både företag som ägs av personer i landet och i andra EU-länder. Av de sju företag i detaljhandelssektorn med störst omsättning (varav alla ägdes av personer från andra medlemsstater) har till och med färre än hälften betalat bolagsskatt. Detta kan ha att göra med verkliga förluster. Kommissionen underströk emellertid flera gånger under den muntliga förhandlingen att den genomsnittliga vinstmarginalen i detaljhandelsbranschen i Ungern uppgick till 2,68 procent av omsättningen. Av detta borde egentligen en motsvarande skyldighet att betala bolagsskatt följa. I detta avseende kan det inte uteslutas att denna genomsnittliga vinst på 2,68 procent av omsättningen flyttats till lågskatteländer. En anknytning av beskattningen till omsättningen kan utan tvekan syfta till att åtgärda detta tillstånd.

96. Detta motsvarar även kommissionens ansats i den planerade unionsomfattande digitalskatten.⁴⁸ Även denna syftar till att få multinationella företag (här allra främst från vissa tredjeländer) att i större utsträckning bidra till det allmännas kostnader när dessa genererar vinster i unionen, men utan att omfattas av vinstskatt där. Om till och med kommissionen anser att en omsättningsbaserad progressiv skatt är lämplig för vissa företag för att uppnå en rättvis beskattning mellan större globalt agerande företag och företag som (bara) agerar inom Europa, så kan en jämförbar nationell skatt som syftar till att större företag ska bidra mer till det allmänna än mindre företag knappas utgöra missbruk av rättigheter.

97. I synnerhet har kommissionen endast åberopat yttranden av parlamentsledamöter i parlamentsdebatten och även utdrag från regeringsdokument. Jag anser inte att detta är tillräckligt för att styrka anklagelsen om missbruk av rättigheter mot en medlemsstat. Om yttranden i en parlamentsdebatt skulle vara tillräckligt så skulle oppositionen (eller till och med en enskild ledamot) genom ett enskilt yttrande kunna torpedera alla beslut som lagstiftaren fattar.

46 Se i detta avseende mitt förslag till avgörande i målet X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 24). Se även dom av den 25 februari 2010, X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 37 och följande punkter), och dom av den 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkt 53).

47 Med detta förstås enkelt uttryckt de skatteupplägg som så kallade multinationella koncerner utformar, vilka inom ramen för de nuvarande skattessystemen har (lagliga) möjligheter att minimera sina beskattningsunderlag i högskatteländer och flytta vinsterna till lågskatteländer (Base Erosion and Profit Shifting = BEPS).

48 Se, till exempel, skäl 23 i förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018, COM(2018) 148 final och motiveringen på sidan 2 i förslaget enligt vilken de nuvarande bolagsskattereglerna är olämpliga för den digitala ekonomin.

98. Eftersom regeringen i normalfallet är bunden av parlamentets beslut och inte omvänt har jag också betänkligheter med avseende på att endast rikta in sig på enskilda regeringsdokument. Desto viktigare är den formella (juridiska) motiveringen till lagen och inte den rent politiska motiveringen av lagens innehåll i förhållande väljarna.⁴⁹ Det framgår dock inte av den förra att målsättningen med denna skatt i huvudsak var att beskatta personer från andra medlemsstater.

99. Dessutom omfattar gränsen på 500 miljoner forinter för den första beskattningsnivån inte endast inhemska företag. Varje nytt företag, både utländskt och inhemskt, som verkar på den ungerska detaljhandelsmarknaden drar även nytta av fribeloppet. I detta avseende motiverar den valda strukturen för skattesatsen primärt mindre företag, i synnerhet så kallade startups i förhållande till större företag som redan är fast etablerade på marknaden.⁵⁰ Den gynnar – vilket Polen även har anfört i den muntliga förhandlingen – likaså små och mellanstora företag jämfört med stora koncerner och därmed en mer decentraliserad marknadsstruktur. Huruvida gränserna på 30 och 100 miljarder forinter omsättning är den ”bästa” gränsen eller om ett annat belopp – vid den muntliga förhandlingen ”föreslog” kommissionen gränser på 10 och 50 miljoner forinter – inte hade varit ”bättre” ankommer på den nationella lagstiftaren att besluta, och är i den mån som missbruk inte föreligger inte någonting som varken domstolen eller kommissionen har befogenhet att kontrollera.

100. Å andra sidan har kommissionen vid den muntliga förhandlingen flera gånger understrukit att en omsättningsbaserad beskattning är helt ologisk (”makes no sense”). Detta uttalande som grundas på tanken att endast en vinstbaserad beskattning överensstämmer med principen om beskattning av ekonomisk förmåga anser jag är felaktigt.

101. Som jag redan konstaterat i mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport kan omsättningens storlek nämligen utgöra en standardiserad indikator på förmåga att betala skatt. För detta talar att stora vinster över huvud taget inte är möjliga utan hög omsättning, och för det andra att vinsten av ytterligare omsättning (marginalintäkten) ökar på grund av sjunkande fasta kostnader.⁵¹ Det framstår således inte som orimligt att betrakta omsättningen som ett uttryck för storlek eller marknadsposition och att även se ett företags potentiella vinster som uttryck för dess ekonomiska förmåga, och beskatta företaget i motsvarande mån.

102. Följaktligen framstår den ungerska lagstiftarens schablonmässiga antagande att större (det vill säga med högre omsättning) företag i princip även har en större ekonomisk förmåga än mindre (se i detta avseende även ingressen till lagen om särskild skatt) i vart fall inte som orimligt.⁵² Till och med den planerade digitalskatten i EU utgår från detta antagande, då företag ska beskattas först från en viss omsättning (oberoende av huruvida de faktiskt uppnått lönsamma nivåer). Följaktligen är omsättning måhända inte en idealisk, men i vart fall inte en orimlig indikation på ekonomisk förmåga.

49 Generaladvokaten Wahl har med rätta påpekat detta i sitt förslag till avgörande i målet Österrike/Tyskland (C-591/17, EU:C:2019:99, punkt 70): ”I detta sammanhang saknar det relevans att några tyska politiker under en valkampanj öppet uttalade att de avsåg att införa en avgift för utländska resenärer på tyska motorvägar. Dessa uttalanden kan med en omskrivning av ett berömt citat sägas vara en manifestation av ett spöke som hemsökt Europa under de senast åren: populist- och nationalistspöket.”

50 Intressant nog motiverar kommissionen att skattesatsen för den planerade skatten på digitala tjänster är uppdelad i nivåer just med att ”[tröskelvärdet] undantar ... små och nystartade företag, för vilka efterlevnadskostnaderna för den nya skatten sannolikt får en oproportionerlig effekt” – skäl 23 i förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018, COM(2018) 148 final.

51 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 61). Se, för ett liknande resonemang, även mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 57).

52 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 maj 2019, Polen/kommissionen (T-836/16 och T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 75 och följande punkter).

103. Dessutom ger omsättning som avgörande kriterium mindre utrymme för multinationellt verksamma företag att välja skatteupplägg, vilket var en av de huvudsakliga punkterna i de senaste årtiondenas så kallade BEPS-debatt och som även var en central punkt i den ungerska parlamentsdebatten. Kommissionen motiverar i skäl 23⁵³ i sitt förslag till digitalskatt i EU uttryckligen med att ”större företag ... har möjlighet att utnyttja aggressiv skatteplanering”.

c) Resultat i denna del

104. Det föreligger inte en indirekt inskränkning av de grundläggande friheterna genom införande av en omsättningsbaserad, progressiv skatt för telekommunikationsföretag. För det första medför kriteriet som den ungerska lagstiftaren valt till sin natur inte ett missgynnande av gränsöverskridande situationer. För det andra kan medlemsstaten Ungern i brist på tillräckliga bevis och med hänsyn till att det finns en saklig grund för den valda utformningen inte anklagas för missbruk av rättigheter i detta avseende.

3. I andra hand: Motivering av indirekt diskriminering

105. För det fall att domstolen trots det ovan anförda skulle konstatera att indirekt diskriminering föreligger uppkommer i andra hand frågan huruvida den därav resulterande skillnaden i genomsnittlig skattesats är berättigad. En inskränkning av en grundläggande rättighet kan vara berättigad om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, förutsatt att den är ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.⁵⁴

a) Tvingande hänsyn till allmänintresset

106. Som framgår av ingressen till lagen om särskild skatt är dess syfte att återställa budgetbalansen genom att införa en särskild skatt för skattebetalare vars förmåga att bidra till de offentliga utgifterna överstiger den allmänna skattskyldigheten. Domstolen har visserligen fastställt att återupprättande av budgetbalansen genom en ökning av skatteintäkterna inte kan åberopas för att motivera diskriminering.⁵⁵ Här ska den särskilda verkan som skatten har emellertid inte motiveras med rent fiskala intressen, utan genom en anknytning till skillnader i ekonomisk förmåga hos skattebetalarna, det vill säga med beaktande av en rättvis fördelning av skattebördan i samhället.

107. Skillnader i ekonomisk förmåga hos skattskyldiga personer kan dock motivera olika behandling av de skattskyldiga.⁵⁶ Dessutom godtas det i skatterätten att staten i princip har ett legitimt intresse av att tillämpa progressiva skattesatser. Att personer med ökad ekonomisk förmåga även i högre utsträckning får bära samhällets kostnader är också utbrett bland medlemsstaterna, i vart fall för

53 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018, COM(2018) 148 final.

54 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 42), dom av den 24 mars 2011, kommissionen/Spanien (C-400/08, EU:C:2011:172, punkt 73), och dom av den 5 oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punkt 17).

55 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 44).

56 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 60) liksom mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 44).

skatter som beräknas på grundval av vinst.⁵⁷ Många medlemsstater har till och med slagit fast att beskattning ska ske på grundval av ekonomisk förmåga som en konstitutionell princip, vilket till viss del även framgår uttryckligen av medlemsstaternas författningar,⁵⁸ och till viss del har fastslagits av domstolarna i högsta instans som härlett denna princip från principen om likabehandling.⁵⁹

108. Bakgrunden är i regel, i vart fall i en välfärdsstat, målsättningen att avlasta socialt svagare personer och i detta avseende omfördela de till viss del tämligen ojämnt fördelade resurserna något med hjälp av skatterättsliga medel. Eftersom det följer av artikel 3.3 andra stycket FEU att unionen inte endast upprättar en inre marknad utan även främjar social rättvisa kan även dessa välfärdsstatliga grunder motivera tillämpningen av en progressiv skatteskala enligt unionsrätten. Detta gäller i vart fall för en skatt som inte endast omfattar företag utan även fysiska personer, vilket är fallet enligt artikel 3.1 och 3.2 i lagen om särskild skatt. Till och med Europeiska unionen tillämpar en progressiv skattesats vid beskattningen av dess tjänstemän och anställda.⁶⁰

109. Domstolen har också erkänt principen om beskattning av betalningsförmåga, i vart fall inom ramen för motiveringsgrunden om skattesystemets inre sammanhang.⁶¹ Omsättningens storlek är åtminstone en begriplig indikator för ekonomisk förmåga (se ovan punkt 100 och följande punkter). Följaktligen kan berättigandegrunden som avser beskattning efter ekonomisk förmåga i förening med välfärdsstatsprincipen motivera en inskränkning av de grundläggande rättigheterna.

b) Inskränkningens proportionalitet

110. En inskränkning av en grundläggande rättighet ska dessutom vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.⁶²

1) Huruvida åtgärden är ägnad att uppnå dess mål

111. En nationell lagstiftning är enligt domstolens praxis endast ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet om den verkligen på ett sammanhängande och systematiskt sätt lever upp till strävan att uppnå målet.⁶³

57 Se, angående principen om beskattning på grundval av ekonomisk förmåga på unionsnivå, även Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München, 2018, § 3 punkt 54 och följande punkter.

58 Se, bland många exempel, artikel 4.5 i Greklands författning, artikel 53.1 i Italiens författning, artikel 31.1 i Spaniens författning, artikel 24.1 i Cyperns författning och i synnerhet även artikel O och artikel XXX i Ungerns grundlag.

59 Till exempel i Tyskland: BVerfG, beslut av den 15 januari 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punkt 55 och följande punkter).

60 Se artikel 4 i rådets förordning (EEG, Euratom, EKSG) nr 260/68 av den 29 februari 1968 om villkoren för och förfarandet vid skatt till Europeiska gemenskaperna (EGT L 56, 1968, s. 8) med en progressiv skattesats från 8 procent upp till 45 procent.

61 Dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, punkterna 49 och 50).

62 Dom av den 17 juli 2014, Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25), dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42), dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 27), dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47), dom av den 13 december 2005, SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:762, punkt 23), och dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35).

63 Dom av den 11 juni 2015, Berlington Hungary m.fl. (C-98/14, EU:C:2015:386, punkt 64), dom av den 12 juli 2012, HIT och HIT LARIX (C-176/11, EU:C:2012:454, punkt 22 och där angiven rättspraxis), och dom av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 42).

112. Domstolen beaktar i detta avseende medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning när de utfärdar lagar med allmän giltighet.⁶⁴ En lagstiftare är i synnerhet skyldig att fatta beslut av politisk, ekonomisk och social art och måste göra komplicerade bedömningar.⁶⁵ I avsaknad av en harmonisering på unionsnivå har den nationella lagstiftaren följaktligen ett visst utrymme för skönsmässiga bedömningar på skatteområdet. Följaktligen är det ovannämnda kravet på sammanhängande genomförande uppfyllt om den särskilda skatten inte är uppenbart olämplig för att uppnå det eftersträvade målet.⁶⁶

113. Såvitt den särskilda skatten i förevarande fall är inriktad på de skattskyldiga företagens ekonomiska förmåga, är den uppenbart grundad på antagandet (se punkt 102) att företag med större omsättning också har en större ekonomisk förmåga än sådana med mindre omsättning

114. Kommissionen har mot detta invänt att omsättningen endast är en indikation på ett företags storlek och marknadsposition, men inte på dess ekonomiska förmåga. En ökning av omsättningen medför inte automatiskt en högre vinst. Det finns således inget direkt samband mellan omsättningen och företagets ekonomiska förmåga. Jag förundras över att kommissionen framför en sådan argumentation, eftersom den planerade omsättningsbaserade digitalskatten på unionsnivå motiveras med rakt motsatt argument.⁶⁷

115. I synnerhet krävs inte ett *direkt* samband mellan skattebasen (här omsättningen) och skattens syfte (här beskattning av betalningsförmåga) på det sättet som kommissionen gör gällande för att motivera åtgärdens lämplighet. Sådana stränga krav strider mot medlemsstaternas ovan nämnda handlingsutrymme. Tvärtom ska det endast antas att åtgärden är olämplig om det över huvud taget inte föreligger något samband. I förevarande fall framgår emellertid tydligt ett *indirekt* samband mellan den årliga omsättningen och ekonomisk förmåga (se ovan punkt 101 och följande punkter).

116. Till skillnad från uppfattningen som kommissionen företrädde vid den muntliga förhandlingen är det för olikbehandlingen inte avgörande huruvida den progressiva skattesatsen tillämpas för en vinstbaserad eller omsättningsbaserad skatt. För övrigt är även ett företags vinst endast en uträknad mängd som visar en fiktiv ekonomisk förmåga (som ska beskattas) vilken inte alltid överensstämmer med den faktiska ekonomiska förmågan. Detta blir särskilt tydligt vid höga särskilda avskrivningar som endast minskar vinsten fiktivt men inte Realt (dolda reserver) eller vid så kallade rekonstruktionsvinster (när en borgenär avstår från att kräva in en fordran på ett insolvent företag vilket hos företaget bokförs som en vinst i balansräkningen).

64 Se dom av den 6 november 2003, Gambelli m.fl. (C-243/01, EU:C:2003:597, punkt 63), dom av den 21 september 1999, Läära m.fl. (C-124/97, EU:C:1999:435, punkterna 14 och 15), och dom av den 24 mars 1994, Schindler (C-275/92, EU:C:1994:119, punkt 61), – alla rörande hasardspelsverksamhet; liksom dom av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 48 och följande punkter), rörande livsmedelslagstiftning.

65 För jämförbara bedömningsgrunder vid bedömningen av unionsorganens och medlemsstaternas agerande se även dom av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 47).

66 Se, för ett liknande resonemang, redan mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 48) samt dom av den 4 maj 2016, Polen/parlamentet och rådet (C-358/14, EU:C:2016:323, punkt 79), och dom av den 10 december 2002, British American Tobacco (Investments) och Imperial Tobacco (C-491/01, EU:C:2002:741, punkt 123 och där angiven rättspraxis), om unionslagstiftarens utrymme för skönsmässig bedömning som kan överföras på den nationella lagstiftaren – se, angående de jämförbara kriterierna vid bedömning av unionsinstitutionernas och medlemsstaternas agerande, även dom av den 5 mars 1996, Brasserie du pêcheur och Factortame (C-46/93 och C-48/93, EU:C:1996:79, punkt 47).

67 I skäl 23 i kommissionens förslag till en omsättningsbaserad digital skatt anges att det omsättningsbaserade tröskelvärdet syftar till att skatten begränsas till att gälla företag av en viss storlek. Därvid handlar det främst om de företag som i hög utsträckning utnyttjar en stark marknadsställning. Dessutom undantar tröskelvärdet små och nystartade företag, för vilka efterlevnadskostnaderna för den nya skatten sannolikt får en oproportionerlig effekt. I motiveringen (s. 12) anger kommissionen uttryckligen att dessa (omsättningsstarka) företag som har skapat en stark ställning på marknaden kan utnyttja sina affärsmodeller i större utsträckning än mindre företag. På grund av denna "ekonomiska kapacitet" anses dessa företag som "särskilt värda" att beskatta och anses därför som skattskyldiga.

117. Problematiken som uppkommer i båda fallen vid en beskattning trots en verklig förlust (eller på grund av en fiktiv vinst) är en fråga som ska hanteras i nationell rätt. Det är i nationell rätt möjligt att ta hänsyn till denna problematik genom en avskrivning eller uppskov för en sådan skatt, om det faktiskt föreligger en verklig förlust (det vill säga inte bara en förlust i räkenskaperna) eller endast en bokföringsmässig vinst (det vill säga ingen verklig vinst).

118. Dessutom kan omsättningen i visst hänseende till och med vara bättre lämpad än vinsten för att visa ett företags ekonomiska förmåga. Till skillnad från vinsten finns nämligen i mycket lägre grad möjligheter att påverka omsättningen genom minskningar av det skatterättsliga beräkningsunderlaget eller genom att vinster flyttas, exempelvis med hjälp av internprissättning. Anknytningen till omsättningen kan således också utgöra ett effektivt medel för att bekämpa aggressiv skatteplanering, vilket kommissionen riktigt har understrukit med avseende på den omsättningsbaserade digitalskatt som den föreslagit.⁶⁸

119. Den särskilda skatten i Ungern är således inte uppenbart olämplig för att uppnå de omnämnda målsättningarna, nämligen beskattning av ekonomisk förmåga.

2) *Nödvändighet*

120. En vinstbaserad beskattning är emellertid inte en mindre restriktiv men lika ändamålsenlig åtgärd, utan någonting helt annat än en omsättningsbaserad beskattning. Vilken teknisk metod som väljs för att beskatta inkomster (omsättningsbaserad eller vinstbaserad) säger – vilket visas i punkt 116 – ingenting om huruvida skatt ska betalas även om faktiska förluster föreligger.

121. Det vore likaså svårt att förena med medlemsstaternas självbestämmande inom skatterätten om unionsrätten skulle föreskriva en viss beskattningsteknik på områdena för skatter som inte har harmoniserats. Det följer i vart fall inte av unionsrätten att en vinstbaserad skatt skulle ha företräde framför en omsättningsbaserad skatt.

122. Dessutom är en vinstbaserad beskattning inte heller lika lämpad för att uppnå en effektiv beskattning som är mindre mottaglig för skatteplanering. Anknytningen till omsättningen som beräkningsgrund har den avgörande fördelen att denna är lättare att fastställa och att det försvårar kringgående av skatten.

3) *Lämplighet*

123. Inskränkningen av etableringsfriheten som gjorts gällande i andra hand är dessutom proportionerlig i förhållande till de legitima målsättningarna att beskatta ekonomisk förmåga, uppfylla kraven på budgetstabilitet och bekämpa missbruk. Alla målsättningar är erkända inom unionen och har delvis även högsta prioritet.

124. I synnerhet gör den särskilda skatten det uppenbart inte omöjligt att bedriva ekonomiskt lönsam verksamhet i den ungerska detaljhandelssektorn. Den verkar inte heller ha någon strypande effekt, vilket de senaste åren visat. Kommissionen själv har flera gånger framhållit att den genomsnittliga vinsten i detaljhandelsbranschen i Ungern är högre än den högsta skattesatsen som kan följa av den särskilda skatten som är 2,5 procent och således betydligt högre än vad den genomsnittliga skattesatsen (denna var för Tesco mellan 2 och 2,2 procent⁶⁹) var.

68 Skäl 23 i förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018, COM(2018) 148 final.

69 Åtminstone enligt Tescos egna uppgifter i punkt 62 i det skriftliga yttrandet.

125. Vinstskatten som följer av denna genomsnittliga skattesats (vid 2 procent skattesats och en vinstmarginal på 2,68 procent motsvarar det en skattesats på 75 procent, vid en skattesats på 2,2 procent och samma vinstmarginal motsvarar det en skattesats på 82 procent på vinsten) är visserligen betydande. Den är emellertid, för det första, beroende av Tescos vinstmarginal som domstolen inte har någon uppgift om och som Tesco i viss utsträckning kan påverka. För det andra minskar den särskilda skatten även vinsten, så att det även sker en minskning av den vinstbaserade beskattningen i den utsträckning som vinstskatt också betalas. Dessutom togs skatten endast ut under tre års tid som en så kallad krisskatt och var således endast av tillfällig karaktär.

126. En eventuell inskränkning av etableringsfriheten genom en omsättningsbaserad progressiv skatt som belastar detaljhandelsföretag med hög omsättning vore således under alla omständigheter berättigad.

4. Svar på den första tolkningsfrågan

127. Artiklarna 49 och 54 FEUF utgör inte hinder för Ungerns särskilda skatt på detaljhandelsföretag.

C. Den andra och tredje frågan: Överträdelse av förbudet mot statligt stöd

128. Den andra och tredje frågan avser huruvida den progressivt utformade särskilda skatten på detaljhandel kan karakteriseras som statligt stöd. Den hänskjutande domstolen ser detta för det första i omständigheten att skattskyldiga personer som driver flera butiker ”är skyldiga att betala en särskild skatt som tas ut med starkt progressiva skattesatser varvid dessa skattskyldiga rent faktiskt beskattas i det högsta intervallet” medan en skattskyldig person som bara driver en butik men som konkurrerar med förstnämnda inom ramen för ett franchisesystem ”i praktiken är befriade från skattskyldighet eller beskattas i ett av de lägre intervallen”.

129. För det andra anser den hänskjutande domstolen att det kan utgöra statligt stöd att inkomsterna från den särskilda skatten eventuellt används till förmån för mindre företag som inte berörs av den.

1. Huruvida den andra och tredje frågan kan tas upp till sakprövning

130. Inledningsvis är det dock nödvändigt att klargöra huruvida begäran om förhandsavgörande såvitt avser den andra och tredje frågan kan tas upp till prövning i sak. Enligt domstolens fasta rättspraxis kan den som är skyldig att betala en skatt inte undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att skattebestämmelser som är riktade till andra personer utgör ett statligt stöd.⁷⁰

⁷⁰ Dom av den 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21), dom av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 och följande punkter), dom av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 och följande punkter), och dom av den 20 september 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 och där angiven rättspraxis).

131. Såvitt skatten är öronmärkt för ett visst ändamål och således i synnerhet används för att gynna andra företag, är det dock nödvändigt att pröva huruvida intäkterna från skatten används på ett sätt som är förenligt med reglerna om statligt stöd.⁷¹ I ett sådant fall kan den berörda skattskyldige även invända mot sin egen skattskyldighet som med nödvändighet åtföljs av gynnande av tredje man. En förutsättning för detta dock är att skatten måste vara öronmärkt för stödet. Skatteintäkterna måste användas för att finansiera stödet och direkt inverka på stödets storlek, och följaktligen även på bedömningen av huruvida stödet är förenligt med den gemensamma marknaden.⁷²

132. I förevarande fall följer det emellertid inte av lag att användningen av de uppburna medlen medför förmåner för vissa företag. I stället belastas klaganden i det nationella förfarandet av en allmän skatt som går till den allmänna statskassan och således inte konkret gynnar tredje man. Tesco invänder således i förevarande fall endast mot ett taxeringsbeslut som är riktat mot bolaget och anser att detta är rättsstridigt, eftersom andra skattskyldiga inte beskattas i samma utsträckning.

133. Denna bedömning förändras inte heller av omständigheten som domstolen konstaterat, nämligen att det stod klart vilka skatteintäkter som behövdes innan skatten antogs, och grundavdraget således påverkade skattesatsen i de andra skatteintervallen. Skatteintäkterna används således inte till förmån för andra konkurrenter, utan även fortsatt för att gynna allmänheten och för att finansiera statens utgifter.

134. Följaktligen kan Tesco inför de nationella domstolarna inte göra gällande att skattebefrielsen som är riktad till andra företag är rättsstridig i syfte att själv undandra sig betalningsskyldighet för skatten.

135. Även i domen *Air Liquide Industries Belgium*⁷³ som Tesco har åberopat, har domstolen med rätta fastställt att ”den som är skyldig att utge en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att en befrielse som är riktad till andra personer utgör ett statligt stöd”.⁷⁴

136. Den ”logiska följden” av att det fastställs att ett stöd är olagligt är att stödet återkrävs.⁷⁵ Icke-beskattning av Tesco skulle emellertid inte utgöra ett återkrav, utan endast att stödet utvidgas till en ytterligare person (här Tesco), vilket inte skulle avhjälpa snedvridningen av konkurrensen, utan i stället förstärka den. Detta är också den väsentliga skillnaden jämfört med de fall där det visserligen ”bara” är ett taxeringsbeslut som överklagas inför den nationella domstolen, men den hänskjutande domstolen frågar huruvida den kan tillämpa en gynnande nationell bestämmelse.⁷⁶ I dessa fall åberopar den skattskyldiga personen en nationell bestämmelse som gynnar denne och som eventuellt utgör ett statligt stöd.

71 Se angående denna frågas relevans, till exempel, dom av den 27 oktober 2005, *Distribution Casino France m.fl.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkterna 40, 41 och 45 och följande punkter).

72 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 september 2018, *Carrefour Hypermarchés m.fl.* (C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 19), dom av den 10 november 2016, *DTS Distribuidora de Televisión Digital/kommissionen* (C-449/14 P, EU:C:2016:848, punkt 68), och dom av den 22 december 2008, *Régie Networks* (C-333/07, EU:C:2008:764, punkt 99).

73 Dom av den 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkterna 25 och 26).

74 Dom av den 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43).

75 Dom av den 6 november 2018, *Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, kommissionen/Scuola Elementare Maria Montessori och kommissionen/Ferracci* (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 77), dom av den 21 december 2016, *kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity* (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 116), dom av den 1 oktober 2015, *Electrabel och Dunamenti Erőmű/kommissionen* (C-357/14 P, EU:C:2015:642, punkt 111), och dom av den 15 december 2005, *UniCredito Italiano* (C-148/04, EU:C:2005:774, punkt 113 och där angiven rättspraxis).

76 Detta var till exempel konstellationen i dom av den 19 december 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024).

137. Mot detta kan inte heller åberopas att ett återkrav genom efterföljande beskattning av de mindre företagen inte är möjligt, så att det endast kan komma i fråga att skatten bortfaller. Om det undantagsvis inte är möjligt att återkräva ett stöd, kan det inte heller återkrävas enligt artikel 14.1 i förordning (EG) nr 659/1999.⁷⁷ Såsom domstolen har slagit fast hör principen att ingen är skyldig att göra det omöjliga till unionsrättens grundläggande principer.⁷⁸ Även om ett sådant fall föreligger föreskriver varken artikel 107, 108 FEUF eller bestämmelserna i nämnda förordning en *utvidgning* av stödet till att gälla ytterligare personer med retroaktiv verkan.

138. Det är inte heller möjligt att av den dom som domstolen nyligen meddelade i målet ANGED⁷⁹ rörande en spansk detaljhandelsskatt (baserad på lokalyta) dra slutsatsen att tolkningsfrågan kan tas upp till prövning, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande vid den muntliga förhandlingen. I nämnda nationella förfarande var det fråga om en prövning av själva lagen (som var allmänt tillämplig) och inte bara om en omprövning av det enskilda taxeringsbeslutet. I detta avseende var ytterligare konstateranden om artikel 107 FEUF åtminstone användbara för den hänskjutande domstolen.

139. Tescos möjlighet att utverka en abstrakt prövning av lagen inför en nationell domstol påverkas inte. Den hänskjutande domstolens frågor i förevarande fall är emellertid begränsade till att endast avse Tescos taxeringsbeslut och således endast en enskilds taxering.

140. Följaktligen finns varken anledning eller behov av att avvika från domstolens nuvarande rättspraxis, enligt vilken den som är skyldig att betala en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att skattebestämmelser som är riktade till andra personer utgör ett statligt stöd.⁸⁰ Begäran om förhandsavgörande kan, såvitt avser den andra och tredje frågan, således inte tas upp till prövning i sak

2. I andra hand: Rättslig bedömning

141. Om domstolen ändå skulle komma fram till att den andra och den tredje frågan kan tas upp till sakprövning, måste den pröva huruvida beskattning till en lägre skattesats (omsättningsbaserad) av mellanstora företag respektive skattebefrielse (omsättningsbaserad) av mindre företag utgör stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

142. Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen.⁸¹

77 Rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel [108 FEUF] (EGT L 83, 1999, s. 1).

78 Dom av den 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, kommissionen/Scuola Elementare Maria Montessori och kommissionen/Ferracci (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 79); se, för ett liknande resonemang, låt vara i ett annat sammanhang, redan dom av den 3 mars 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punkt 42).

79 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291).

80 Dom av den 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21), dom av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 och följande punkter), dom av den 27 oktober 2005, Distribution Casino France m.fl. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 och C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 42 och följande punkter), och dom av den 20 september 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80 och där angiven rättspraxis).

81 Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 38), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 40).

a) Begreppet fördel

143. Det följer av domstolens fasta praxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala marknadsmässiga villkor, anses utgöra statligt stöd.⁸²

144. Även en åtgärd som innebär att myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.⁸³ Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som *normalt* belastar företagets budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som dessa.⁸⁴

145. Det kan emellertid ifrågasättas om det är fråga om en selektiv fördel i förevarande mål. Redan med avseende på skattebefrielse och nedsatt beskattning brister det i kravet på en fördel. Alla företag – stora som små – beskattas inte för omsättning upp till 500 miljoner forinter, beskattas med en mycket låg skattesats från 500 miljoner till 30 miljarder forinter och beskattas med en något lägre skattesats från 30 miljarder till 100 miljarder forinter. Detta gäller även för Tesco.

146. De differentierade genomsnittliga skattesatserna som kan uppstå till följd av den progressiva utformningen kan eventuellt utgöra en selektiv fördel som gynnar skattskyldiga med lägre omsättning.

b) Villkoret avseende fördelens selektivitet inom skatterätten

1) Kriterier för prövning av om skattelagstiftning med allmän giltighet är selektiv

147. Utgångspunkten som ständigt upprepas i domstolens rättspraxis är att en skattebestämmelse som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer inte är selektiv.⁸⁵ Inte heller omständigheten att endast företag som uppfyller villkoren för tillämpning av en skatterättslig bestämmelse – här att vissa omsättningsnivåer inte har uppnåtts – kan dra nytta av densamma, kan inte i sig innebära att bestämmelsen är selektiv.⁸⁶ Trots det ska allmänna skattebestämmelser bedömas utifrån förbudet mot statligt stöd i artikel 107 FEUF.⁸⁷

⁸² Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 65), och dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

⁸³ Se, bland annat, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72), och dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

⁸⁴ Dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 66), dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 33), dom av den 19 mars 2013, Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen (C-399/10 P och C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101), och dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 13).

⁸⁵ Se, till exempel, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och följande punkter), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73), och dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35).

⁸⁶ Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24), dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59), och dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

⁸⁷ Se, bland annat, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72), och dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14).

148. Det avgörande i detta hänseende är huruvida villkoren för skattefördelen har valts på ett icke diskriminerande sätt enligt kriterierna i det nationella skattesystemet.⁸⁸ För att fastställa detta måste det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller " normalt " skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Med hjälp av detta allmänna eller " normala " skattesystem ska därefter bedömas huruvida fördelen som följer av den aktuella skatteåtgärden utgör ett oberättigat undantag och således är selektiv.⁸⁹

149. Sistnämnda förutsätter att åtgärden differentierar mellan jämförbara företag på ett sätt som inte kan motiveras.⁹⁰ I slutändan är denna selektivitetsprövning en prövning av diskriminering.⁹¹

150. En åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem.⁹² Allmänna differentieringar inom ramen för ett skattesystem som är konsekvent kan således endast med svårighet anses utgöra en selektiv fördel.

151. Flera generaladvokater⁹³ har i synnerhet uttryckt farhågor avseende problemen vid fastställande av rätt referenssystem och en allmän likabehandlingsprövning av all nationell skattelagstiftning med hänsyn till medlemsstaternas samtidiga självbestämmande i skattefrågor. Dessa farhågor kan avhjälpas genom att tillämpa mildare prövningskriterier med avseende på skattelagstiftningens konsekventa utformning. Sådana mildare kriterier innebär att allmänna differentieringar vid upprättandet av referenssystemet endast utgör selektiva åtgärder om de med hänsyn till lagstiftningens målsättning saknar rationell grund. Dessa mildare kriterier gäller i synnerhet när det, såsom i förevarande mål, är fråga om ny skattelagstiftning.

152. Således kan en selektiv fördel endast anses föreligga om, för det första, den aktuella åtgärden (här den progressiva skattesatsen) inför åtskillnader mellan ekonomiska aktörer som uppenbart i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation,⁹⁴ med hänsyn till målsättningen som medlemsstaten har haft för att införa skattebestämmelserna.

88 Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54), och dom av den 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53); se även uttryckligen utanför skatterättens område dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 53 och 55).

89 Se, för ett liknande resonemang till exempel, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 36).

90 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58), se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 40), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 64 och 65), dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen (C-159/01, EU:C:2004:246, punkterna 42 och 43).

91 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 29).

92 Dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 och där angiven rättspraxis).

93 Se förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2017:853) och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854).

94 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Aer Lingus och Ryanair Designated Activity (C-164/15 P och C-165/15 P, EU:C:2016:990, punkt 51), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54), dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkterna 49 och 58), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35), dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19), dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

153. Även om denna förutsättning är uppfylld följer det för det andra av fast rättspraxis att den förmånliga behandlingen inte får vara motiverad av systemets natur eller allmänna syften. Det blir i synnerhet relevant om en skatterättslig bestämmelse är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för nämnda skattesystem,⁹⁵ som endast måste vara skäligen. Dessutom kan även skäligen grunder utanför skatterätten motivera en differentiering, vilket exempelvis gjordes i målet ANGED, av skäl som grundades på miljö och fysisk planering i samband med en skatt som baserades på ytstorlek i detaljhandelslokaler.⁹⁶

154. Vid en närmare anblick ligger denna tanke också till grund för det grundläggande beslutet i målet Gibraltar,⁹⁷ vilket Tesco⁹⁸ och kommissionen⁹⁹ i huvudsak åberopar till stöd för sin skriftliga argumentation. Även där upprättades referensramen för första gången genom en ny lag och hade till faktisk följd att offshorebolag inte beskattades, trots att den nyligen införda vinstbeskattningen skulle beskatta alla bolag likadant (också här på grundval av deras ekonomiska förmåga). Lagstiftaren hade i det målet valt kriterier som löneavgifter och användning av affärslokaler för att genomföra en vinstorienterad beskattning. Domstolen accepterade i detta avseende – beroende på omständigheten att Förenade kungariket inte hade åberopat någon rättfärdigande grund över huvud taget i förfarandet om statligt stöd – kommissionens konstaterande om bristande konsekvens.¹⁰⁰ Varken lönekostnader eller användning av affärslokaler är meningsfulla faktorer för en allmän, enhetlig vinstbeskattning, vilket var det uttalade målet med den nationella lagen.

155. Att skatterätten är osammanhängande kan i slutändan indikera missbruk av skatterätten. Ur detta perspektiv är det i sådana fall inte den skattskyldige som valt en utformning som utgör missbruk i syfte att undandra sig skatt. Det är i stället medlemsstaten som – ur en objektiv synvinkel – ”missbrukar” sin skatterätt för att kunna subventionera enskilda företag på ett sätt som kringgår bestämmelserna om statligt stöd.

2) Tillämpning på förevarande fall

156. Den nyinförda progressiva, omsättningsbaserade särskilda skatten för detaljhandelsföretag ska bedömas med tillämpning av dessa kriterier. Således uppkommer frågan huruvida det är inkonsekvent att ta ut mer skatt (i både absoluta och relativa tal) av ett detaljhandelsföretag med hög omsättning än av ett detaljhandelsföretag med låg omsättning. Dessutom uppkommer frågan huruvida det är inkonsekvent att en skattskyldig person som bara innehar en butik (inom ramen för ett franchisekoncept) omfattas av en lägre genomsnittlig skattesats än en skattskyldig person med hundratals butiker.

157. I detta avseende är det först nödvändigt att pröva huruvida det inom ramen för medlemsstatens skattesystem föreligger en särbehandling som inte kan motiveras.

95 Se dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65 och 69); se, för ett liknande resonemang, till exempel även dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkterna 42 och 43), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145), dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42), och dom av den 2 juli 1974, Italien/kommissionen (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33).

96 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 40 och följande punkter), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 45 och följande punkter), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 52 och följande punkter).

97 Dom av den 15 november 2011, kommission och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732).

98 Se punkt 135 i Tescos skriftliga yttrande.

99 Se punkt 79 och följande punkter i kommissionens skriftliga yttrande.

100 Dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732 punkt 149).

i) Olika behandling av företag som befinner sig i en jämförbar situation

158. Denna fråga är enkel att besvara nekande när det gäller en skatt som den i förevarande fall. Större och mindre detaljhandelsföretag skiljer sig just genom sin omsättning och den därav härledda ekonomiska förmågan. De befinner sig utifrån medlemsstatens synvinkel – som i förevarande fall inte är uppenbart felaktig – i faktiskt och rättsligt hänseende inte i en jämförbar situation.¹⁰¹

159. Detsamma gäller möjligheterna för större företag att genom skatteupplägg minimera en vinstbaserad beskattning. Det är inte heller uppenbart orimligt att sådana möjligheter sammanhänger med ett företags storlek.

ii) I andra hand: grunder för rättfärdigande av särbehandlingen

160. Om domstolen likväl skulle anse att ett företag med exempelvis 500 000 euro/forinter årlig nettoomsättning och ett företag med 100 miljarder euro/forinter årlig nettoomsättning befinner sig i en jämförbar situation, ska det även prövas huruvida särbehandlingen som innefattas i de olika genomsnittliga skattesatserna som följer av en progressiv skatt kan rättfärdigas

161. Avgörande härvid är – såsom domstolen underströk i domen i målet World Duty Free¹⁰² – endast prövningen av den aktuella särbehandlingen med avseende på lagstiftningens målsättning, i synnerhet när det – såsom i förevarande fall – inte finns ett undantag jämfört med en referensram, utan lagstiftningen i sig utgör referensramen.

162. Härvid ska inte endast de mål som uttryckligen anges i den nationella lagen beaktas, utan även de mål som man genom tolkning kan fastställa att den nationella lagen har.¹⁰³ I annat fall skulle endast lagstiftningstekniken bli relevant. Domstolen har emellertid i sin fasta rättspraxis betonat att statliga ingripanden inom ramen för reglerna för statligt stöd ska bedömas utifrån deras verkningar, och således oavsett vilken teknik som använts.¹⁰⁴

163. Det ska således prövas huruvida den progressiva skattesatsen i den ungerska särskilda skatten inte är baserad på skäl som avser den konkreta skattelagstiftningen, utan på skäl som ligger utanför denna, som saknar koppling till skattelagstiftningens målsättning.¹⁰⁵

164. Såsom visats ovan (punkt 106 och följande punkter) är lagens målsättning, vilket uttryckligen anges i ingressen, emellertid att beskatta ekonomisk förmåga, som i förevarande fall härleds från omsättningens storlek. Dessutom finns även – detta följer i sig självt av en progressiv skattesats – en viss omfördelningsfunktion när ekonomiskt starkare aktörer belastas med högre skatt än ekonomiskt svagare aktörer. Även kommissionen erkänner ”omfördelningssyftet” med en progressiv skala för inkomstskatt i sitt tillkännagivande av den 19 juli 2016 om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat tillkännagivande) som en berättigandegrund.¹⁰⁶

101 Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 16 maj 2019, Polen/kommissionen (T-836/16 och T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 102).

102 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 54, 67 och 74).

103 Så även i dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 45); för ett annat resonemang, se dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkterna 52, 59 och 61) – trots att en tanke om beskattning av ekonomisk förmåga låg till grund för skatten, har domstolen endast prövat de kriterier utanför skatterättsens område som uttryckligen omnämns i ingressen, nämligen fysisk planering och miljöskydd.

104 Dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 47), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkt 40), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 35), och dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89).

105 Så uttryckligen i dom av den 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 70).

106 Kommissionens tillkännagivande av den 19 juli 2016 om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (EUT C 262, 2016, s. 1 (31), punkt 139).

165. Dessutom framgår det av lagstiftningsprocessen, såsom den kommit domstolen till del, att ett ytterligare syfte är att undvika att omsättningsstarka företag som inte betalar någon eller väldigt lite bolagsskatt i Ungern undgår beskattning.

166. Till skillnad från vad kommissionen verkar anse, och vilket domstolen också fastställt i en nyligen avkunnad dom,¹⁰⁷ är proportionerlig beskattning på grundval av vinst inte den enda rätta ("normala") beskattningsformen, utan endast en beräkningsmässig *teknik* för att på ett enhetligt sätt utreda och beskatta en viss ekonomisk förmåga som ska beskattas hos den skattskyldige (om detta, se punkt 116).

167. Det må vara hänt – vilket kommissionen tydligt underströk vid den muntliga förhandlingen – att en vinstberäkning genom att jämföra rörelsetillgångar är en mer precis metod än en anknytning till nettoomsättningen. Kommissionens upprepade uttalande att en sådan skatt är helt ologisk ("makes no sense") anser jag dock är felaktigt (se ovan punkt 100 och följande punkter). För det andra prövar reglerna om statligt stöd inte vilket skattesystem som är mer logiskt eller exakt, utan huruvida det föreligger en effekt som snedvrider konkurrensen mellan två konkurrenter.

168. Om samma skatt ska betalas vid en identisk omsättning finns inte någon sådan effekt. Om mer skatt ska betalas vid större omsättning så föreligger samma "särbehandling" som när mer skatt ska betalas vid högre vinst. Det är otvistigt att detta gäller för en proportionerlig skattesats (här betalas en högre skatt i absoluta tal) och även vid en progressiv skatteskala (här betalas mer skatt i både absoluta och relativa tal), vilket följer av de ovan (punkterna 164 och 106) anförda systematiskt betingande grunderna.

169. Omsättningens storlek är en indikator (som i vart fall inte är uppenbart felaktig) för en viss ekonomisk förmåga (om detta redan ovan punkt 113 och följande punkter). I detta avseende kan omsättningen – såsom kommissionen själv visat i sitt förslag till en digitalskatt¹⁰⁸ – även betraktas som en (något grövre) indikation på en större ekonomisk styrka och således även en större kapacitet att betala skatt.

170. Det kan inte heller mot bakgrund av förvaltningsprocessrättsliga överväganden kritiseras att antalet butiker som omfattas och alltså även ska kontrolleras minskas genom tillämpningen av ett gränsvärde. Inte heller i unionsrättens mervärdesskatterätt beskattas så kallade småföretagare (det vill säga näringsidkare vars omsättning ligger under ett visst fribelopp), och det har hittills inte ansetts som ett åsidosättande av reglerna om statligt stöd (se artikel 282 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet).

171. För de målsättningar som eftersträvas med lagstiftningen är det dessutom begripligt att det är omsättningen i stället för vinsten som har använts som relevant mått, eftersom det är enklare att fastställa förstnämnda (enkel och effektiv förvaltning¹⁰⁹) och svårare att kringgå än exempelvis ett kriterium som avser vinst (se i detta avseende ovan punkt 118). Även förebyggande av missbruk i skatterätten kan utgöra en grund för rättfärdigande på området statligt stöd, vilket domstolen redan har slagit fast.¹¹⁰

107 Dom av den 16 maj 2019, Polen/kommissionen (T-836/16 och T-624/17, EU:T:2019:338, punkt 65 och följande punkter).

108 Förslag till rådets direktiv om ett gemensamt system för skatt på inkomster från tillhandahållande av vissa digitala tjänster av den 21 mars 2018, COM(2018) 148 final.

109 Även kommissionen anser att administrativ hanterlighet är en grund för berättigande (EUT C 262, 2016, s. 1 (31), punkt 139).

110 Dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punkt 51); se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 29 april 2004, GIL Insurance m.fl. (C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 73 och följande punkter).

172. Enligt min uppfattning rättfärdigar även välfärdsstatsprincipen – som är en del av Europeiska unionens principer enligt artikel 3.3 FEU – en progressiv skattesats som även relativt sett belastar de med större ekonomisk förmåga än skattskyldiga som inte har lika stor ekonomisk förmåga. Detta gäller under alla omständigheter för en skatt som även omfattar fysiska personer (se artikel 3.1 och 3.2 i lagen om särskild skatt).

3. Slutsats

173. I slutändan utgör den lägre genomsnittliga beskattning (i förevarande fall för företag med lägre omsättning) som med nödvändighet är förbunden med en progressiv skattesats inte en selektiv fördel för dessa företag.

D. Begränsning av ändringar av taxeringsbeslut vid skatter som strider mot unionsrätten

174. Den hänskjutande domstolen vill med sin fjärde fråga få klarhet i huruvida en förvaltningspraxis som stöds på 124/B § i lagen om skatteförfarande, enligt vilken det är svårare att få återbetalning av en skatt som strider mot unionsrätten i jämförelse med återbetalning av en skatt som endast strider mot nationell rätt. Jag anser att denna fråga inte kan tas upp till sakprövning av två skäl.

175. Nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten presumeras, enligt domstolens fasta rättspraxis, vara relevanta, då de ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och som det inte ankommer på EU-domstolen att pröva riktigheten av. Domstolen kan emellertid vägra att avgöra en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt, i synnerhet när det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den.¹¹¹

176. De administrativa bestämmelser som gäller för förfaranden omfattas av medlemsstaternas processuella och institutionella autonomi, som dock begränsas av likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.¹¹²

177. Ett förvaltningsbesluts definitiva karaktär, som uppstår sedan en rimlig frist för att väcka talan löpt ut eller sedan rättsmedlen uttömts, bidrar till denna säkerhet. Härav följer att det enligt unionsrätten inte krävs att ett förvaltningsorgan i princip är skyldigt att ändra ett förvaltningsbeslut som erhållit en sådan definitiv karaktär.¹¹³ Medlemsstaterna får på grundval av rättssäkerhetsprincipen kräva att en begäran om omprövning och rättelse av ett lagakraftvunnet förvaltningsbeslut som strider mot unionsrätten, enligt en tolkning som domstolen därefter har gjort, framställs vid den behöriga myndigheten inom en rimlig tidsfrist.¹¹⁴ I detta avseende kan det – såvitt det är fråga om en ändring av ett definitivt taxeringsbeslut – eventuellt vara fråga om en överträdelse av likvärdighetsprincipen i förevarande fall. Detta kräver dock att den unionsrättsliga situationen behandlas mindre förmånligt.

111 Dom av den 17 september 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punkt 32), dom av den 30 april 2014, Pflieger m.fl. (C-390/12, EU:C:2014:281, punkt 26), dom av den 22 juni 2010, Melki och Abdeli (C-188/10 och C-189/10, EU:C:2010:363, punkt 27), och dom av den 22 januari 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punkt 19).

112 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 januari 2019, Dzivev m.fl. (C-310/16, EU:C:2019:30, punkt 30), och dom av den 2 maj 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punkt 29).

113 Uttryckligen enligt dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, punkt 24).

114 Dom av den 12 februari 2008, Kempter (C-2/06, EU:C:2008:78, punkt 59) som hänvisar till dom av den 24 september 2002, Grundig Italiana (C-255/00, EU:C:2002:525, punkt 34), dom av den 17 juli 1997, Haahr Petroleum (C-90/94, EU:C:1997:368, punkt 48), och dom av den 16 december 1976, Rewe-Zentralfinanz och Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188, punkt 5).

178. I detta avseende saknar domstolen för det första de uppgifter som behövs för att fastställa huruvida en sådan särbehandling faktiskt föreligger. 124/B § gör enligt dess lydelse ingen åtskillnad mellan fall då den rättsliga grunden (det vill säga den bakomliggande lagen) för taxeringsbeslutet strider mot unionsrätten respektive mot grundlagen. Jag förstår inte på vilket sätt just denna lag och praxis från Högsta domstolen i Ungern försvårar återbetalning av skatt som strider mot unionsrätten, men däremot inte återbetalning av skatt som strider mot grundlagen. Uppgifterna om praxis från Högsta domstolen i Ungern som eventuellt föreskriver något annat har inte angetts tillräckligt tydligt i begäran om förhandsavgörande. Parternas yttranden är motstridiga i detta avseende och det förblir oklart huruvida och på vilket sätt denna praxis påverkar målet rörande huvudsaken. Domstolen fick inte heller på förfrågan vid den muntliga förhandlingen något klagande i detta hänseende.

179. För det andra verkar det normativa innehållet hos 124/B § i förening med 128 § punkt 2 i lagen om skatteförfarande avse ändring av en redan fastställd taxering som vunnit laga kraft. Tesco har i sitt skriftliga yttrande endast angett att dessa bestämmelser försvårar en egen justering (det vill säga en korrigering av en inlämnad självdeklaration). I förevarande fall är det emellertid inte fråga om en egen justering, utan målet vid den nationella domstolen avser en talan om upphävande av ett taxeringsbeslut som meddelats i efterhand och således om en taxering som ännu inte fastställts definitivt. De aktuella bestämmelserna i ungersk rätt utesluter emellertid inte möjligheten att upphäva och ändra ett taxeringsbeslut som överklagats.

180. Det är förmodligen av samma anledning som den hänskjutande domstolen endast nämner att Tesco har yrkat att skatteskulden ska sättas till noll ”i ett kontradiktoriskt förfarande inför domstolen”. Det framgår inte tydligt att detta skett i det anhängiga förfarandet inom ramen för överklagandet av taxeringsbeslutet och är relevant i det sammanhanget, och Tesco har inte heller gjort gällande att så är fallet under den muntliga förhandlingen. Tvärtom: Ungern har på domstolens förfrågan vid den muntliga förhandlingen uttryckligen bekräftat att den hänskjutande domstolen i förevarande förfarande inte är hindrad att upphäva det överklagade taxeringsbeslutet om domstolen skulle fastställa att lagen om särskild skatt strider mot unionsrätten. Den fjärde frågan är således inte relevant för att avgöra Tescos överklagande av taxeringsbeslutet, och är således av hypotetisk art.

VI. Förslag till avgörande

181. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróságs (domstol för förvaltnings- och arbetsrättsliga mål i Budapest, Ungern) på följande sätt:

- 1) Den differentierade beskattning som följer av en progressiv skattesats utgör inte en indirekt inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF, jämförd med artikel 54 FEUF. Detta gäller även om större företag beskattas hårdare vid en omsättningsbaserad beskattning och dessa faktiskt till övervägande del ägs av utländska aktieägare, förutom om det är möjligt att visa att medlemsstaten i detta avseende har gjort sig skyldig till rättsmissbruk. Det är inte fallet här.
- 2) Den differentierade beskattning som följer av en progressiv skattesats utgör inte en selektiv fördel till fördel för företag med mindre omsättning (således inte något statligt stöd) och ett företag med större omsättning kan inte heller göra gällande denna omständighet för att undandra sig sin egen betalningsskyldighet för skatten.