



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 3 mars 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Omsättningskatt för telekomföretag – Progressiv skatt som i högre grad påverkar företag ägda av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater än inhemska företag – Progressiv skatt i intervaller som är tillämplig på samtliga beskattningsbara personer – Omsättningen såsom neutralt särskiljningskriterium – Beskattningsbara personers skatteförmåga – Statligt stöd – Gemensamt system för mervärdesskatt – Omsättningsskatter – Begrepp”

I mål C-75/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern) genom beslut av den 23 november 2017, som inkom till domstolen den 6 februari 2018, i målet

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot (referent), A. Prechal och M. Vilaras samt domarna E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, P.G. Xuereb, N. Piçarra och L.S. Rossi,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 mars 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., genom P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy och G. Séra, ügyvédek samt K. von Brocke, Rechtsanwalt,
- Ungerns regering, genom M. Z. Fehér, G. Koós och D. R. Gesztelyi, samtliga i egenskap av ombud,
- Tjeckiens regering, genom M. Smolek, J. Vlácil och O. Serdula, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

- Tysklands regering, genom R. Kanitz, i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna och M. Rzotkiewicz, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal och A. Armenia, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 13 juni 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF, 54 FEUF, 107 FEUF och 108 FEUF samt artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (nedan kallat Vodafone), ett företag verksamt på telekommarknaden, och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella skatte- och tullmyndighetens överprövningsnämnd, Ungern) (nedan kallad överprövningsnämnden), angående betalning av omsättningsskatt inom denna sektor (nedan kallad den särskilda skatten).

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 401 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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 omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln medlemsstater emellan.”

Ungersk lagstiftning

- 4 I ingressen till egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (lag nr XCIV/2010 om den särskilda skatt som tas ut inom vissa sektorer) (nedan kallad 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.”

- 5 I 1 § lagen om särskild skatt föreskrivs följande:

”I denna lag avses med

...

2. *Telekomverksamhet*: tillhandahållande av elektroniska kommunikationstjänster i den mening som avses i Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (lag C/2003 om elektronisk kommunikation),

...

5. *Nettoomsättning*: När det gäller beskattningsbara personer som omfattas av bokföringslagen avses nettoomsättningen från försäljning i den mening som avses i bokföringslagen. När det gäller beskattningsbara personer som omfattas av förenklad beskattning för näringsidkare och som inte omfattas av bokföringslagen avses omsättningen exklusive mervärdesskatt i den mening som avses i skattelagstiftningen. När det gäller beskattningsbara personer som omfattas av lagen om inkomstskatt för enskilda avses inkomsterna exklusive mervärdesskatt i den mening som avses i lagen om inkomstskatt.”

6 I 2 § i lagen om särskild skatt föreskrivs följande:

”Skatteplikten omfattar

...

b) telekomverksamhet,

...”

7 I 3 § i denna lag definieras begreppet beskattningsbar person enligt följande:

”(1) Beskattningsbara personer är juridiska personer, övriga organisationer i den mening som avses i den allmänna skattelagen och egenföretagare som utövar skattepliktig verksamhet enligt 2 §.

(2) Även organisationer och enskilda som inte har hemvist i Ungern är beskattningsbara för skattskyldig verksamhet enligt 2 §, om de utövar verksamheterna på den inre marknaden genom dotterbolag.”

8 I 4 § punkt 1 i nämnda lag föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget utgörs av den beskattningsbara personens nettoomsättning från den verksamhet som avses i 2 §.”

9 I 5 § i samma lag föreskrivs följande:

”Skattesatsen är

...

b) vid utövandet av sådan verksamhet som avses i 2 § b, 0 procent på den delen av beskattningsunderlaget som inte överstiger 500 miljoner [ungerska] forint ([HUF]), 4,5 procent på den delen av beskattningsunderlaget som ligger i intervallet 500 miljoner till 5 miljarder forint, och 6,5 procent på den delen av beskattningsunderlaget som överstiger 5 miljarder forint ...

...”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 10 Vodafone är ett bolag bildat enligt ungersk rätt verksamt på telekommarknaden. Bolaget har en enda aktieägare, Vodafone Europe BV, etablerat i Nederländerna. Nämnda ungerska dotterbolag ingår i Vodafone Group plc, med säte i Förenade kungariket. Dotterbolaget i fråga utgör, med mer än 20 procent av marknadsandelarna, den tredje största operatören på den ungerska telekommarknaden.
- 11 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (den nationella skatte- och tullmyndigheten, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) genomförde en skatterevision hos Vodafone avseende samtliga erlagda skatter och erhållna budgetstöd för perioden 1 april 2011–31 mars 2015.
- 12 Efter denna kontroll ålade skattemyndigheten i första instans Vodafone att betala ett belopp på 8 371 000 forinter (cirka 25 155 euro) i differentierad beskattning, varav 7 417 000 forinter (cirka 22 293 euro) utgjorde utestående skatteskulder, samt ett belopp på 3 708 000 forinter (cirka 11 145,39 euro) i skattetillägg, jämte dröjsmålsränta och böter för underlåtenhet att fullgöra skyldigheter.
- 13 Efter en begäran om omprövning av det beslut som fattats av skattemyndigheten i första instans, ändrade omprövningsnämnden detta beslut genom att sätta ned skattetillägget och sänka dröjsmålsräntan.
- 14 Vodafone överklagade omprövningsnämndens beslut till Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest, Ungern). Bolaget anser att skyldigheten att betala den särskilda skatten som det ålagts saknar grund, eftersom lagstiftningen avseende denna skatt utgör ett förbjudet statligt stöd och strider mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.
- 15 Den hänskjutande domstolen anser att nämnda skatt, som grundar sig på omsättningen och beräknas enligt en progressiv skatteskala i intervaller, kan ha en indirekt diskriminerande verkan i förhållande till beskattningsbara personer som ägs av utländska fysiska eller juridiska personer, i strid med artiklarna 49 FEUF, 54 FEUF, 107 FEUF och 108 FEUF, bland annat eftersom det i praktiken endast är ungerska dotterbolag med utländska moderbolag som betalar den särskilda skatten enligt den skattesats som tillämpas i det högsta intervallet för omsättningen.
- 16 Den hänskjutande domstolen frågar sig även om den särskilda skatten är förenlig med artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.
- 17 Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Förvaltnings- och arbetsdomstolen i Budapest) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
 - ”1. Ska artiklarna 49 FEUF, 54 FEUF, 107 FEUF och 108 FEUF tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell åtgärd inom ramen för vilken medlemsstatens lagstiftning ([lagen om särskild skatt]) får till följd att den faktiska skattebördan överförs på beskattningsbara personer med utländska ägare? Är denna verkan indirekt diskriminerande?
 2. Utgör artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF hinder för en medlemsstats lagstiftning som föreskriver en skyldighet att betala en progressiv skatt på ett företags omsättning? Är en sådan lagstiftning indirekt diskriminerande om den får till verkan att den faktiska skattebördan, i de högsta skatteskallorna, i huvudsak belastar beskattningsbara personer med utländska ägare? Utgör denna verkan ett förbjudet statligt stöd?

3. Ska artikel 401 i mervärdesskattedirektivet tolkas på så sätt att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som gör en åtskillnad mellan utländska och inhemska beskattningsbara personer? Ska den särskilda skatten anses vara en omsättningsskatt? Med andra ord, är denna skatt förenlig med mervärdesskattedirektivet eller inte?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida den andra frågan kan tas upp till prövning

- 18 Den tjeckiska regeringen och kommissionen har gjort gällande att beskattningsbara personer inte kan göra gällande att en skattebefrielse som andra personer åtnjuter utgör olagligt statligt stöd i syfte att undgå att betala denna skatt och att den andra frågan därför inte kan prövas.
- 19 Domstolen erinrar inledningsvis om att det genom artikel 108.3 FEUF införs en förebyggande kontroll av planer på nytt stöd. Målet med den förebyggande åtgärd som organiserats på detta sätt är att endast stöd som är förenliga med den inre marknaden ska genomföras. För att uppnå detta mål skjuts genomförandet av ett planerat stöd upp till dess att det genom kommissionens slutliga beslut inte längre råder något tvivel om huruvida stödet är förenligt med den inre marknaden (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkterna 25 och 26, och dom av den 5 mars 2019, Eest Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 84).
- 20 Det ankommer på kommissionen och de nationella domstolarna att genomföra detta kontrollsystem och de har därvid skilda och kompletterande roller (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 21 Medan uppgiften att bedöma huruvida stödåtgärder är förenliga med den inre marknaden omfattas av den exklusiva befogenhet som tillkommer kommissionen, vars beslut kan prövas av unionsdomstolarna, säkerställer de nationella domstolarna fram till och med kommissionens slutliga beslut i ärendet skyddet för enskildas rättigheter vid nationella myndigheters åsidosättande av den skyldighet att i förväg anmäla statligt stöd till kommissionen som föreskrivs i artikel 108.3 FEUF (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28).
- 22 Att nationella domstolar kan ingripa följer av att det förbud mot att genomföra planerade stödåtgärder som föreskrivs i nämnda bestämmelse har direkt effekt. Förbudet är omedelbart tillämpligt på alla stödåtgärder som genomförts utan att först ha anmälts (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 29, och dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 88).
- 23 Nationella domstolar ska tillförsäkra enskilda att följderna av ett åsidosättande av artikel 108.3 sista meningen FEUF beaktas fullt ut i enlighet med nationell rätt, såväl med hänsyn till giltigheten av de rättsakter som har antagits för genomförandet som med hänsyn till återkrav av det ekonomiska stöd som beviljats i strid med denna bestämmelse eller eventuella interimistiska åtgärder (dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 30, och dom av den 5 mars 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 89).
- 24 Domstolen har emellertid även slagit fast att det förhållandet att en skattebefrielse, enligt unionens regler om statligt stöd, eventuellt är olaglig inte påverkar huruvida uttaget av denna skatt är lagligt i sig, vilket innebär att en skattskyldig person inte kan göra gällande att en skattebefrielse till förmån för andra personer utgör statligt stöd i syfte att undgå att betala denna skatt (se, för ett liknande resonemang, 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 44, dom av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43, och dom av den 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).

- 25 Det förhåller sig emellertid annorlunda när det nationella målet inte avser en begäran om att befrias från den omstridda skatten, utan huruvida bestämmelserna avseende denna skatt är lagliga i förhållande till unionsrätten (dom av den 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).
- 26 Domstolen har dessutom vid upprepade tillfällen slagit fast att skatter inte omfattas av tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om statligt stöd, såvida de inte finansieras av stödåtgärd och därmed utgör en integrerad del av åtgärden. När stödets finansieringsmetod, i form av en skatt, utgör en del av själva stödåtgärden, ska konsekvenserna av att de nationella myndigheterna har åsidosatt genomförandeförbudet i artikel 108.3 sista meningen FEUF även gälla denna aspekt av stödåtgärden, med följderna att de nationella myndigheterna i princip är skyldiga att återbetala den skatt som uppburits i strid med unionsrätten (dom av den 20 september 2018, Carrefour Hypermarkets m.fl., C-510/16, EU:C:2018:751, punkt 14 och där angiven rättspraxis).
- 27 Det ska i detta hänseende påpekas att det, för att en skatt ska anses utgöra en del av en stödåtgärd, krävs att det föreligger ett tvingande samband mellan skatten och stödet enligt relevanta nationella bestämmelser, i den meningen att skatteintäkten uteslutande används för att finansiera stödet och direkt inverkar på stödets storlek (dom av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 46, och dom av den 7 september 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punkt 44).
- 28 När det inte föreligger något tvingande samband mellan en skatt och ett stöd kan inte den omständigheten, att den omtvistade stödåtgärden eventuellt strider mot unionsrätten, påverka huruvida skatten är laglig i sig, vilket innebär att företag som är skyldiga att betala skatten inte kan undandra sig betalningsskyldighet eller erhålla återbetalning av erlagd skatt genom att göra gällande att en skatteåtgärd som är riktad till andra personer utgör ett statligt stöd (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 51, och dom av den 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 26).
- 29 I förevarande fall avser det nationella målet en av Vodafone ingiven ansökan till den ungerska skattemyndigheten om befrielse från den särskilda skatten. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 138 i förslaget till avgörande belastas Vodafone av en allmän skatt som går till statskassan, utan att specifikt avsättas för att finansiera en fördel för en viss kategori beskattningsbara personer.
- 30 Även om det antas att den befrielse från särskild skatt som vissa beskattningsbara personer åtnjuter kan kvalificeras som statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, finns det således inte ett tvingande samband mellan denna skatt och den skattebefrielse som är aktuell i det nationella målet.
- 31 Härav följer att den eventuella rättsstridigheten i förhållande till unionsrätten av den befrielse från särskild skatt som vissa beskattningsbara personer åtnjuter inte påverkar lagenligheten av skatten i sig. Vodafone kan således inte vid nationella domstolar göra gällande att skattebefrielsen är rättsstridig i syfte att undgå att betala denna skatt eller för att få den återbetald.
- 32 Den andra frågan ska därför avvisas.

Den första frågan

Huruvida den första frågan kan tas upp till prövning

- 33 Den ungerska regeringen har hävdatt att ett svar på den första frågan inte är nödvändigt för att avgöra det nationella målet, eftersom domstolen redan i dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47) har uttalat sig om huruvida lagen om särskild skatt är förenlig med artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF.
- 34 Det ska emellertid erinras om att de nationella domstolarna, även om det redan finns praxis från EU-domstolen som avgör den aktuella rättsfrågan, har full frihet att vända sig till EU-domstolen om de finner det lämpligt, utan att den omständigheten att de bestämmelser vars tolkning har begärts redan har tolkats av EU-domstolen leder till att EU-domstolen är förhindrad att meddela ett nytt avgörande (dom av den 6 november 2018, *Bauer och Willmeroth*, C-569/16 och C-570/16, EU:C:2018:871, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 35 Det faktum att domstolen, i sin dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), redan har tolkat artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF med avseende på samma nationella bestämmelser som de som är aktuella i de nationella målet, innebär inte i sig att de frågor som ställts i förevarande mål ska avvisas.
- 36 Den hänskjutande domstolen har dessutom understrukit att EU-domstolen, i sin dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), i fråga om den särskilda skatten för detaljhandeln i butik, har prövat verkningarna av regeln om sammanläggning av omsättningen för sammanlänkade företag, i den mening som avses i lagen om särskild skatt med tillägget att denna skatt i huvudsak motsvarar den särskilda skatt som är i fråga i förevarande mål. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det för att avgöra det nationella målet är nödvändigt att avgöra huruvida den särskilda skattens progressivitet i sig, och oberoende av tillämpningen av regeln om sammanläggning, kan vara indirekt diskriminerande i förhållande till beskattningsbara personer som kontrolleras av fysiska eller juridiska personer i andra medlemsstater som bär den faktiska skattebördan, och följaktligen strida mot artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF.
- 37 Under dessa omständigheter kan den första frågan tas upp till prövning till den del den avser tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF. Däremot kan den, av de skäl som angetts ovan i punkterna 19–32, inte prövas till den del den avser tolkningen av artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF.

Prövning i sak

- 38 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning avseende en omsättningsskatt vars progressiva karaktär medför att den faktiska bördan huvudsakligen belastar företag som direkt eller indirekt kontrolleras av medborgare i andra medlemsstater eller av bolag med säte i en annan medlemsstat.
- 39 Enligt fast rättspraxis är syftet med etableringsfriheten att säkerställa en nationell behandling i värdmedlemsstaten av medborgare från en annan medlemsstat och av sådana bolag som avses i artikel 54 FEUF genom ett förbud mot all diskriminering som, när det gäller bolag, grundar sig på var ett bolag har sitt säte (dom av den 26 april 2018, *ANGED*, C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

- 40 För att vara effektiv måste etableringsfriheten innefatta en möjlighet för ett bolag att återopa en inskränkning i etableringsfriheten för ett annat bolag, med vilket det förstnämnda är förbundet, i den mån denna inskränkning påverkar dess egen beskattning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 23).
- 41 Vodafone har sitt säte i Ungern men är helägt av Vodafone Europe, som har sitt säte i Nederländerna. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 43 i förslaget till avgörande kan, i den mån moderbolaget utövar sin verksamhet på den ungerska marknaden via ett dotterbolag, emellertid dess etableringsfrihet påverkas av varje inskränkning som drabbar dotterbolaget. I motsats till vad den ungerska regeringen har hävdats kan en inskränkning i moderbolagets etableringsfrihet sålunda återopas med giltig verkan i det nationella målet.
- 42 I det avseendet gäller inte endast ett förbud mot öppen diskriminering på grund av var bolag har sitt säte, utan också mot varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (dom av den 5 februari 2014, *Hervis Sport-és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 30, och dom av den 26 april 2018, *ANGED*, C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 17).
- 43 En obligatorisk skatt med ett särskiljningskriterium som framstår som objektivt, men som i de flesta fall, på grund av sina egenskaper, missgynnar bolag som har sitt säte i andra medlemsstater och som befinner sig i en jämförbar situation med bolag som har sitt säte i den medlemsstat där beskattning sker utgör en enligt artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF förbjuden indirekt diskriminering som grundas på var bolag har sitt säte (dom av den 26 april 2018, *ANGED*, C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 18).
- 44 I förevarande fall görs det i lagen om särskild skatt inte någon åtskillnad mellan företag beroende på var de har sitt säte. Alla företag som är verksamma på telekommarknaden i Ungern är nämligen skyldiga att betala denna skatt och de skattesatser som är tillämpliga på de olika omsättningsintervaller som anges i denna lag gäller för samtliga dessa företag. Lagen ger således inte upphov till direkt diskriminering.
- 45 Däremot har Vodafone och kommissionen hävdats att den särskilda skattens progressivitet i sig leder till att beskattningsbara personer som ägs av ungerska fysiska eller juridiska personer gynnas till nackdel för beskattningsbara personer som ägs av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater, vilket innebär att den särskilda skatten, med hänsyn till dess särdrag, ger upphov till indirekt diskriminering.
- 46 Såsom det har erinrats om ovan i punkt 9 omfattar den särskilda skatten, som är en progressiv skatt på omsättningen, ett grundintervall som beskattas med 0 procent för den delen av beskattningsunderlaget som inte överstiger 500 miljoner forinter (cirka 1,5 miljoner euro, i dagens penningvärde), ett mellanintervall som beskattas med 4,5 procent för den delen av beskattningsunderlaget som uppgår till mellan 500 miljoner och 5 miljarder forinter (cirka 1,5 miljoner–15 miljoner euro, i dagens penningvärde) och ett högre intervall som beskattas med 6,5 procent för den delen av beskattningsunderlaget som överstiger 5 miljarder forinter (cirka 15 miljarder euro, i dagens penningvärde).
- 47 Det framgår emellertid av de ungerska myndigheternas sifferuppgifter avseende de beskattningsår som är i fråga i det nationella målet, enligt de av kommissionen och Ungern ingivna handlingarna, att, under den i det nationella målet aktuella perioden och avseende telekomverksamhet, samtliga beskattningsbara personer som endast omfattades av grundintervallet ägdes av ungerska fysiska eller juridiska personer, hälften av de beskattningsbara personer som omfattades av mellanintervallet ägdes av ungerska fysiska eller juridiska personer och hälften av fysiska eller juridiska personer i andra medlemsstater samt att en majoritet av de beskattningsbara personer som omfattades av det högre intervallet ägdes av fysiska eller juridiska personer i andra medlemsstater.

- 48 Det framgår dessutom av den ungerska regeringens yttranden att den särskilda skatten under denna period till största delen betalades av beskattningsbara personer ägda av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater. Enligt Vodafone och kommissionen var skattebördan för dessa personer proportionellt sett högre än den som beskattningsbara personer ägda av ungerska fysiska eller juridiska personer belastades med i förhållande till beskattningsunderlag, eftersom dessa i praktiken var undantagna från den särskilda skatten eller endast var föremål för en marginell skattesats och en skattesats som var betydligt lägre än den som beskattningsbara personer med en högre omsättning var skyldiga att betala.
- 49 Det ska emellertid påpekas att medlemsstaterna, på nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet, fritt får införa de skattesystem som de finner lämpligast, på så sätt att tillämpningen av en progressiv beskattning omfattas av varje medlemsstats utrymme för skönmässig bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 juni 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, punkt 9, och dom av den 6 december 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, punkterna 51 och 53).
- 50 I detta sammanhang, och i motsats till vad kommissionen har hävdad, kan en progressiv beskattning grundas på omsättningen, dels eftersom omsättningen utgör ett neutralt särskiljningskriterium, dels eftersom den utgör en relevant indikator på de beskattningsbara personernas skatteförmåga.
- 51 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet, särskilt av det avsnitt i ingressen till lagen om särskild skatt som återges i punkt 4 i förevarande dom, att denna lag, genom tillämpningen av en progressiv skatteskala baserad på omsättningen, haft till syfte att beskatta beskattningsbara personer med en skatteförmåga ”som överstiger den allmänna skattskyldigheten”.
- 52 Den omständigheten att en sådan särskild skatt till största delen belastar beskattningsbara personer som ägs av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater innebär inte i sig att skatten kan karakteriseras som diskriminerande. Såsom generaladvokaten har påpekat, bland annat i punkterna 66, 69 och 82 i förslaget till avgörande, förklaras denna omständighet av att den ungerska telekommarknaden domineras av sådana beskattningsbara personer, vilka genererar den största omsättningen på nämnda marknad. Denna omständighet utgör således en kvotbaserad eller till och med slumpartad indikator som kan förväntas föreligga, inbegripet för övrigt i ett proportionellt skattesystem, varje gång den berörda marknaden domineras av företag från andra medlemsstater eller tredjeland eller av inhemska företag som ägs av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater eller tredjeland.
- 53 Det ska dessutom påpekas att grundintervallet som beskattas med 0 procent inte enbart avser beskattningsbara personer som ägs av ungerska fysiska eller juridiska personer, eftersom alla företag som är verksamma på den berörda marknaden, liksom i varje progressivt skattesystem, åtnjuter en skattelättnad på den del av omsättningen som inte överstiger taket för detta intervall.
- 54 Av dessa omständigheter följer att de progressiva skattesatserna för den särskilda skatten inte genom sin karaktär ger upphov till diskriminering på grund av var bolag har sitt säte, mellan beskattningsbara personer som ägs av ungerska fysiska eller juridiska personer och beskattningsbara personer som ägs av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater.
- 55 Det ska vidare understrykas att förevarande mål skiljer sig från det mål som avgjordes genom domen av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47). Såsom framgår av punkterna 34–36 i den domen rörde sistnämnda mål en kombinerad tillämpning av starkt progressiva skattesatser på omsättningen och en regel om sammanläggning av omsättningen för sammanlänkade företag, vilket fick till följd att beskattningsbara personer som tillhör en grupp av företag beskattades på grundval av en ”fiktiv” omsättning. Domstolen slog i detta avseende fast, i punkterna 39–41 i nämnda dom, att om det visar sig att – på marknaden för detaljhandel i butik i den berörda medlemsstaten – beskattningsbara personer som tillhör en grupp av företag och som

omfattas av det högsta intervallet för den särskilda skatten i de flesta fall är ”sammanlänkade”, i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, med bolag som har sitt säte i andra medlemsstater, skulle ”tillämpningen av en starkt progressiv skatteskala på den sammanlagda omsättningen” riskera att särskilt missgynna beskattningsbara personer som är ”sammanlänkade” med sådana bolag och skulle således innebära en indirekt diskriminering grundad på bolagens säte i den mening som avses i artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF.

- 56 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den första frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om införande av en progressiv skatt på omsättning, som medför att skattebördan huvudsakligen belastar företag som direkt eller indirekt kontrolleras av medborgare i andra medlemsstater eller av bolag med säte i en annan medlemsstat på grund av att dessa företag genererar den största omsättningen på den berörda marknaden.

Den tredje frågan

- 57 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder mot att införa den skatt som införts genom lagen om särskild skatt.
- 58 Det ska härvidlag erinras om att, enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet utgör bestämmelserna i direktivet inte hinder för att en medlemsstat behåller eller inför skatter på försäkringsavtal, skatter på vadslagning och spel, punktskatter, stämpelskatter och, mer generellt, alla skatter eller avgifter som inte kan karakteriseras som omsättningsskatter, under förutsättning att uttaget av dessa skatter eller avgifter inte leder till gränsformaliteter i handeln mellan medlemsstaterna.
- 59 För att avgöra om en skatt, tull eller avgift kan karakteriseras som en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, ska det särskilt prövas om den äventyrar det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion, genom att den belastar omsättningen av varor och tjänster och tas ut på affärstransaktioner på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 11 oktober 2007, KÖGÁZ m.fl., C-283/06 och C-312/06, EU:C:2007:598, punkt 34 och där angiven rättspraxis).
- 60 Domstolen har härvidlag förtydligt att under alla förhållanden ska åtminstone skatter, tullar och avgifter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt anses belasta omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte i alla delar är identiska med denna (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 61 Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet utgör däremot, i likhet med artikel 33 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), inte hinder för att bibehålla eller införa en skatt som inte uppvisar något av de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatten (se, analogt, dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 38 och där angiven rättspraxis).
- 62 Det framgår av domstolens praxis att nämnda kännetecken är fyra till antalet: mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster, den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och tjänster, den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner och den mervärdesskatt som ska betalas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen i produktions- och distributionskedjan, 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 (dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28).

- 63 I förevarande fall kan det konstateras att den särskilda skatten inte uppvisar det tredje och det fjärde väsentliga kännetecknet för mervärdesskatten, det vill säga uppbörd av skatten i varje led i produktions- och distributionsprocessen samt förekomst av en rätt att dra av den skatt som betalats i föregående led av denna process.
- 64 Till skillnad från mervärdesskatten har nämligen denna skatt, som har den berörda beskattningsbara personens nettoomsättning som underlag, inte tagits ut i varje led i kedjan, den innehåller inte en mekanism som liknar den för avdragsrätten för mervärdesskatt och den grundar sig inte enbart på mervärdet i olika led i samma kedja.
- 65 Denna omständighet är tillräcklig för att dra slutsatsen att den särskilda skatt som är aktuell i de nationella målen inte omfattas av förbudet i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet, eftersom den inte uppvisar alla de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt (se, analogt, dom av den 12 juni 2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 43).
- 66 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att det införs en skatt vars beräkningsgrund utgörs av den beskattningsbara personens totala omsättning och som tas ut periodiskt, och inte i varje led av produktions- och distributionskedjan, utan att det föreligger någon rätt till avdrag för den skatt som erlagts i det föregående skedet av denna process.

Rättegångskostnader

- 67 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

- 1) Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om införande av en progressiv skatt på omsättningen, som medför att skattebördan huvudsakligen belastar företag som direkt eller indirekt kontrolleras av medborgare i andra medlemsstater eller av bolag med säte i en annan medlemsstat på grund av att dessa företag genererar den största omsättningen på den berörda marknaden.**
- 2) Artikel 401 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, ska tolkas så, att den inte utgör hinder för att det införs en skatt vars beräkningsgrund utgörs av den beskattningsbara personens totala omsättning och som tas ut periodiskt, och inte i varje led i produktions- och distributionskedjan, utan att det föreligger någon rätt till avdrag för den skatt som erlagts i det föregående skedet av denna process.**

Underskrifter