



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 3 mars 2020*

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Omsättningsskatt inom sektorn för detaljhandel i butik – 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”

I mål C-323/18,

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 19 mars 2018, som inkom till domstolen den 16 maj 2018, i målet

Tesco-Global Áruházak 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) och E. Regan samt domarna P.G. Xuereb, L.S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, I. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe och N. Piçarra,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren R. Şereş,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 april 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tesco-Global Áruházak Zrt., genom Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- Ungerns regering, genom M. Z. Fehér, G. Koós och D.R. Gesztelyi, samtliga i egenskap av ombud,
- Polens regering, genom B. Majczyna, M. Rzotkiewicz och A. Kramarczyk, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: ungerska.

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal och A. Armenia, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 4 juli 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18 FEUF, 26 FEUF, 49 FEUF, 54–56 FEUF, 63 FEUF, 65 FEUF, 107 FEUF, 108 FEUF och 110 FEUF samt av effektivitetsprincipen, principen om unionsrättens företräde och principen om processuell likvärdighet.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Tesco-Global Áruházak Zrt. (nedan kallat Tesco) och Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nationella skatte- och tullmyndighetens omprövningsnämnd, Ungern) (nedan kallad omprövningsnämnden), angående betalning av en omsättningsskatt inom sektorn för detaljhandel i butik (nedan kallad den särskilda skatten).

Tillämplig ungersk lagstiftning

- 3 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.”

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

”I denna lag avses med

1. *Detaljhandel i butik*: verksamheter som enligt det enhetliga klassificeringssystemet för ekonomiska verksamheter, som trädde i kraft den 1 januari 2009, ingår i sektor 45.1, med undantag av grossisthandel med fordon och släpfordon, i sektorerna 45.32 och 45.40, med undantag av reparation av och grossisthandel med motorcyklar, och i sektorerna 47.1–47.9

...

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.”

- 5 I 2 § i lagen om särskild skatt föreskrivs följande:

”Skatteplikten omfattar

a) detaljhandel i butik,

...”

- 6 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 skattepliktiga verksamheter enligt 2 §, om de utövar verksamheterna på den inre marknaden genom dotterbolag.”

- 7 I 4 § punkt 1 i nämnda lag föreskrivs följande:

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

- 8 I 5 § lag i samma lag föreskrivs följande:

”Skattesatsen är

a) vid utövandet av sådan verksamhet som avses i 2 § a, 0 procent på den delen av beskattningsunderlaget som inte överstiger 500 miljoner [ungerska] forinter [(HUF)], 0,1 procent på den delen av beskattningsunderlaget som ligger i intervallet 500 miljoner forinter till 30 miljarder forinter, 0,4 procent på den delen av beskattningsunderlaget som ligger i intervallet 30 miljarder forinter till 100 miljarder forinter, och 2,5 procent på den delen av beskattningsunderlaget som överstiger 100 miljarder forinter.

...”

- 9 I 124/B § i adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (lag XCII/2003 om beskattningsregler) föreskrivs följande:

”Skattemyndigheten fattar beslut om en beskattningsbar persons själv rättelse inom femton dagar från ingivandet utan att genomföra en kontroll, om den beskattningsbara personen har ingett själv rättelsen enbart på den grunden att bestämmelsen på vilken skattskyldigheten grundar sig strider mot grundlagen eller en bindande unionsrättsakt, eller att en kommunal förordning strider mot någon annan bestämmelse i lag, såvida inte beslutet från Alkotmánybíróság [(Författningsdomstolen, Ungern)], Kúria [(Högsta domstolen, Ungern)] eller Europeiska unionens domstol vid den tidpunkt då själv rättelsen ges in ännu inte har meddelat något avgörande i denna fråga, eller själv rättelsen inte överensstämmer med konstaterandena i det publicerade avgörandet. Beslutet om själv rättelse kan överklagas enligt de allmänna bestämmelserna i denna lag genom en begäran om omprövning eller genom att väcka talan.”

- 10 I 128 § 2 i nämnda lag anges följande:

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

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 11 Tesco är ett bolag bildat enligt ungersk rätt som bedriver detalj- och grossisthandel i butik. Bolaget ingår i en företagsgrupp med säte i Förenade kungariket och är den detaljhandelskedja som hade den högsta omsättningen på den ungerska marknaden under perioden 1 mars 2010–28 februari 2013.

- 12 Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (den nationella skatte- och tullmyndigheten, enheten för större skattebetalare, Ungern) (nedan kallad skattemyndigheten i första instans) genomförde en skatterevision hos Tesco avseende samtliga erlagda skatter och erhållna budgetstöd för denna period.
- 13 Till följd av denna kontroll eftertaxerade skattemyndigheten i första instans Tesco avseende bland annat den särskilda skatten med ett belopp på 1 396 684 000 forinter (cirka 4 198 852 euro), och fastställde, till fördel för Tesco att det, med avseende på den särskilda skatten, hade 17 900 000 forinter (cirka 53 811 euro) i överskjutande skatt. Det fastställdes att företaget sammanlagt skulle erlægga 4 634 131 000 forinter (cirka 13 931 233 euro) i kvarskatt, vilket medförde att det påfördes ett skattetillägg på 873 760 000 forinter (cirka 2 626 260 euro) och en förseningsavgift på 956 812 000 forinter (cirka 2 875 889 euro).
- 14 Efter en begäran om omprövning av beslutet från skattemyndigheten i första instans fastställde omprövningsnämnden detta beslut med avseende på den särskilda skatten. Beslutet ändrades däremot med avseende på den överskjutande skatten, som hade fastställts till fördel för Tesco, till 249 254 000 forinter (cirka 749 144 euro), och dess eftertaxering, som fastställdes till 3 058 090 000 forinter (cirka 9 191 226 euro), varav 3 013 077 000 forinter (cirka 9 070 000 euro) utgjorde kvarskatt. Utöver denna skatteskuld ålade omprövningsnämnden Tesco att betala 1 396 684 000 forinter (cirka 4 198 378 euro) i särskild skatt, ett skattetillägg på 468 497 000 forinter (cirka 1 408 284 euro) samt en förseningsavgift på 644 890 000 forinter (cirka 1 938 416 euro).
- 15 Tesco har överklagat 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 påförts saknar grund, eftersom lagstiftningen avseende denna skatt innebär en inskränkning i etableringsfriheten, friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital. Lagstiftningen strider dessutom mot principen om likabehandling, utgör ett förbjudet statligt stöd och strider mot 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).
- 16 Tesco har närmare bestämt gjort gällande att, på grund av den starkt progressiva skatteskalan för den särskilda skatten och strukturen på den ungerska detaljhandelsmarknaden är alla bolag i de lägsta intervallerna företag som ägs av ungerska fysiska eller juridiska personer och som bedriver franchiseverksamhet. De företag som omfattas av det högsta skatteintervallet är däremot, med ett enda undantag, företag knutna till bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat. Bolag som ägs av utländska fysiska eller juridiska personer står således för en oproportionerligt stor del av denna skatt.
- 17 Den hänskjutande domstolen anser att lagen om särskild skatt kan strida mot artiklarna 18 FEUF, 26 FEUF, 49 FEUF, 54–56 FEUF, 63 FEUF, 65 FEUF, 107 FEUF, 108 FEUF och 110 FEUF, bland annat eftersom den faktiska skattebördan för denna skatt i huvudsak belastar beskattningsbara personer med utländska aktieägare. Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen i sin dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47), prövade den sammanläggningsregel som tillämpades i detta sammanhang och slog fast att det förelåg indirekt diskriminering.
- 18 Den hänskjutande domstolen vill även få klarhet i om lag XCII/2003 om beskattningsregler är förenlig med principen om processuell likvärdighet, principen om unionsrättens företräde och effektivitetsprincipen.

19 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. Är det förenligt med bestämmelserna i EUF-fördraget om principerna om diskrimineringsförbud (artiklarna 18 FEUF 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 FEUF och 65 FEUF) samt principen om likabehandling vid företagsbeskattning (artikel 110 FEUF) att utländskt ägda beskattningsbara 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 beskattningsbara personer rent faktiskt beskattas i det högsta intervallet, medan inhemskt ägda beskattningsbara juridiska personer som bedriver 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 beskattningsbara 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 beskattningsbara personer rent faktiskt beskattas i det högsta intervallet, medan inhemskt ägda beskattningsbara juridiska personer som är direkta konkurrenter till de förstnämnda beskattningsbara personerna och som bedriver 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 FEUF 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 på omsättningen, 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 före 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?”

Begäran om återupptagande av det muntliga förfarandet

- 20 Tesco har, efter generaladvokatens föredragande av förslaget till avgörande, genom skrivelse som inkom till domstolens kansli den 2 september 2019, begärt att domstolen ska återuppta den muntliga delen av förfarandet med stöd av artikel 83 i domstolens rättegångsregler.
- 21 Tesco har till stöd för sin begäran anfört att det inte godtar slutsatserna i nämnda förslag till avgörande, närmare bestämt vissa av de faktiska omständigheter i förfarandet som det redogörs för däri.
- 22 Domstolen erinrar emellertid för det första om att det i stadgan för Europeiska unionens domstol och domstolens rättegångsregler inte föreskrivs någon möjlighet för de parter som avses i artikel 23 i den stadgan att inkomma med yttranden över generaladvokatens förslag till avgörande (dom av den 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 26).
- 23 För det andra ska generaladvokaten, enligt artikel 252 andra stycket FEUF, vid offentliga domstolssessioner, fullständigt opartiskt och oavhängigt, lägga fram motiverade yttranden i ärenden som enligt stadgan för Europeiska unionens domstol kräver deras deltagande. Domstolen är inte bunden av vare sig generaladvokatens förslag eller av den motivering som ligger till grund för förslaget. Att en av parterna inte delar generaladvokatens synsätt i förslaget till avgörande, oavsett vilka frågor som generaladvokaten väljer att pröva, kan följaktligen inte i sig utgöra ett tillräckligt skäl för att återuppta det muntliga förfarandet (dom av den 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 27).
- 24 I enlighet med artikel 83 i domstolens rättegångsregler får domstolen emellertid efter att ha hört generaladvokaten, när som helst, besluta att den muntliga delen av förfarandet ska återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna (dom av den 6 mars 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punkt 28).
- 25 Eftersom Tesco, i förevarande mål, endast har yttrat sig över generaladvokatens förslag till avgörande, utan att anföra några nya argument för hur förevarande mål ska avgöras, finner domstolen efter att ha hört generaladvokaten, att den har tillräcklig kännedom om samtliga omständigheter för att avgöra målet och att dessa har avhandlats mellan parterna.
- 26 Av det anförda följer att yrkandena om återupptagande av den muntliga delen av förfarandet ska avslås.

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning

- 27 Den ungerska regeringen har gjort gällande att den hänskjutande domstolen varken har preciserat vilka bestämmelser i lagen om särskild skatt som eventuellt strider mot unionsrätten eller vilka skäl som fått den att undra över tolkningen av de bestämmelser i fördraget och de grundläggande unionsrättsliga principer som avses i beslutet om hänskjutande.
- 28 Det kan emellertid konstateras att de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat gör det möjligt att fastställa räckvidden av begäran om förhandsavgörande och det sammanhang, i synnerhet det rättsliga, i vilket begäran har framställts. I beslutet om hänskjutande, i vilket den hänskjutande domstolen uttrycker tvivel om huruvida lagen om särskild skatt är förenlig med unionsrätten, anges således i tillräcklig utsträckning skälen till att den hänskjutande domstolen ansåg att en tolkning av unionsrätten var nödvändig för att avgöra det nationella målet.
- 29 Begäran om förhandsavgörande kan således tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den andra och den tredje frågan

- 30 Den ungerska regeringen och Europeiska kommissionen har gjort gällande att beskattningsbara personer inte kan åberopa att en skattebefrielse till andra personer utgör olagligt statligt stöd för att undgå att betala denna skatt och att den andra och den tredje frågan därför inte kan prövas.
- 31 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, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punkt 84).
- 32 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).
- 33 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).
- 34 Att nationella domstolar kan ingripa följer av att det förbud mot att genomföra planerade stödåtgärder som föreskrivs i artikel 108.3 sista meningen FEUF 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).
- 35 Nationella domstolar ska tillförsäkra enskilda att följderna av ett åsidosättande av artikel 108.3 sista meningen FEUF beaktas fullt ut i förhållande till 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 med 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).
- 36 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).
- 37 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).

- 38 Domstolen har dessutom vid upprepade tillfällen slagit fast att skatter inte omfattas av tillämpningsområdet för EUF-fördragets bestämmelser om statligt stöd, såvida de inte finansierar en 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 följden 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).
- 39 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).
- 40 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).
- 41 I förevarande fall avser det nationella målet en av Tesco ingiven ansökan till den ungerska skattemyndigheten om befrielse från den särskilda skatten. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 132 i förslaget till avgörande belastas Tesco av en allmän skatt som går till statskassan, utan att specifikt avsättas för att finansiera en fördel för en viss kategori beskattningsbara personer.
- 42 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, saknas således ett tvingande samband mellan denna skatt och den skattebefrielse som är aktuell i det nationella målet.
- 43 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. Tesco kan således inte vid nationella domstolar göra gällande att denna faktiska skattebefrielse är rättsstridig i syfte att undgå att betala denna skatt eller få den återbetald.
- 44 Av det anförda följer att den andra och den tredje frågan inte kan tas upp till prövning.

Den första frågan

Huruvida den första frågan kan tas upp till prövning

- 45 Den ungerska regeringen har hävdatt att ett svar på den första frågan inte är nödvändigt för att avgöra det nationella målet, eftersom domstolen redan har uttalat sig om huruvida lagen om särskild skatt är förenlig med unionsrätten i dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

- 46 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).
- 47 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 unionsrätten 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.
- 48 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 detaljhandel i butik, har prövat verkningarna av regeln om sammanläggning av omsättningen för sammanlänkade företag, i den mening som avses i lagen om särskild skatt. Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det för att avgöra det nationella målet är nödvändigt att fastställa 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.
- 49 Under dessa omständigheter kan den första frågan tas upp till prövning.

Prövning i sak

- 50 Eftersom tolkningsfrågan hänvisar till flera bestämmelser i fördraget, nämligen bestämmelserna om etableringsfrihet, frihet att tillhandahålla tjänster respektive fri rörlighet för kapital, samt bestämmelserna i artiklarna 18 FEUF, 26 FEUF och 110 FEUF, är det lämpligt att först precisera räckvidden av denna fråga med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det nationella målet.
- 51 Enligt fast rättspraxis ska detta avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 21 och där angiven rättspraxis).
- 52 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och möjlighet att fastställa dess verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 22).
- 53 Det nationella målet avser den påstått diskriminerande skattesatsen för beskattningsbara personer som kontrolleras av medborgare eller bolag i andra medlemsstater.
- 54 Under dessa förhållanden rör begäran om förhandsavgörande tolkningen av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet. Det saknas därför skäl för domstolen att tolka artiklarna 56 FEUF, 63 FEUF och 65 FEUF om fri rörlighet för tjänster och fri rörlighet för kapital.
- 55 Domstolen erinrar om att artikel 18 FEUF endast kan tillämpas fristående i sådana fall som omfattas av unionsrätten, men för vilka det inte finns några särskilda regler om icke-diskriminering i fördraget. På etableringsfrihetens område är principen om icke-diskriminering emellertid genomförd genom artikel 49 FEUF (dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

- 56 Följaktligen saknas det även skäl för domstolen att tolka artiklarna 18 FEUF och 26 FEUF.
- 57 Slutligen, såsom framgår av punkt 27 i domen av den 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), saknar tolkningen av artikel 110 FEUF relevans i det nationella målet, eftersom det inte framgår att den särskilda skatten belastar varor från andra medlemsstater i större utsträckning än inhemska varor.
- 58 Av det ovan anförda följer att den första frågan ska anses avse huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om omsättningsskatt vars starkt progressiva karaktär medför att den faktiska bördan huvudsakligen belastar företag som direkt eller indirekt kontrolleras av medborgare i andra medlemsstater eller av bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.
- 59 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).
- 60 För att vara effektiv måste etableringsfriheten innefatta en möjlighet för ett bolag att åberopa 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).
- 61 Tesco har sitt säte i Ungern men ingår i en företagsgrupp vars moderbolag har sitt säte i Förenade kungariket. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 41 i förslaget till avgörande kan, i den mån moderbolaget är verksamt 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 hävdad kan en inskränkning i moderbolagets etableringsfrihet sålunda åberopas med giltig verkan i det nationella målet.
- 62 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).
- 63 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).
- 64 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 bedriver detaljhandel i butik 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. Denna lag ger således inte upphov till direkt diskriminering.

- 65 Däremot har Tesco och kommissionen hävdad att den särskilda skattens kraftiga 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.
- 66 Såsom det har erinrats om ovan i punkt 8 omfattar den särskilda skatten, som är en progressiv skatt på omsättning, för detaljhandel i butik, ett första intervall 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 andra intervall som beskattas med 0,1 procent för den delen av beskattningsunderlaget som uppgår till mellan 500 miljoner och 30 miljarder forinter (cirka 1,5 miljoner–90 miljoner euro), ett tredje intervall som beskattas med 0,4 procent för den delen av beskattningsunderlaget som uppgår till mellan 30 miljarder och 100 miljarder forinter (cirka 90 miljoner–300 miljoner euro, i dagens penningvärde) och ett fjärde intervall som beskattas med 2,5 procent för den delen av beskattningsunderlaget som överstiger 100 miljarder forinter (cirka 300 miljoner euro, i dagens penningvärde).
- 67 Det framgår emellertid av de ungerska myndigheternas sifferuppgifter avseende de beskattningsår som är aktuella i förevarande fall, enligt de av kommissionen och Ungern ingivna handlingarna, att, under den i det nationella målet aktuella perioden och avseende detaljhandel i butik, samtliga beskattningsbara personer som endast omfattades av grundintervallet ägdes av ungerska fysiska eller juridiska personer, medan en majoritet av de beskattningsbara personerna i det tredje och det fjärde intervallet ägdes av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater.
- 68 Det framgår dessutom av den ungerska regeringens yttranden att den särskilda skatten under denna period till största delen belastade beskattningsbara personer ägda av fysiska eller juridiska personer från andra medlemsstater. Enligt Tesco 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 beskattningsunderlaget, eftersom dessa i praktiken var undantagna från den särskilda skatten eller endast var föremål för en marginell skattesats och en faktisk skatt som var betydligt lägre än den som beskattningsbara personer med en högre omsättning var tvungna att betala.
- 69 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)
- 70 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.
- 71 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet, särskilt av det avsnitt i ingressen till lagen om särskild skatt som återges i punkt 3 i förevarande dom, att denna lag, genom tillämpning av en starkt progressiv skatteskala baserad på omsättningen, haft till syfte att beskatta beskattningsbara personer med en skatteförmåga ”som överstiger den allmänna skattskyldigheten”.
- 72 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 62, 65 och 78 i förslaget till avgörande, förklaras denna omständighet av att den ungerska detaljhandelsmarknaden i butik 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.

- 73 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.
- 74 Av dessa omständigheter följer att de starkt 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.
- 75 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 det sistnämnda målet en kombinerad tillämpning av starkt progressiva skattesatser för beskattning av omsättningen och en regel om konsolidering av omsättningen för närstående företag, vilket fick till följd att skattskyldiga som tillhörde en koncern 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.
- 76 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 starkt 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.

Den fjärde frågan

- 77 Mot bakgrund av samtliga överväganden ovan saknas skäl att besvara den fjärde tolkningsfrågan.

Rättegångskostnader

- 78 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:

Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning om införande av en starkt 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.

Underskrifter