



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

3. marts 2020\*

»Præjudiciel forelæggelse – etableringsfrihed – omsætningsafgift for telekommunikationsoperatører – progressiv afgift, som i højere grad berører fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater end indenlandske virksomheder – progressive afgiftstrin, der finder anvendelse på alle afgiftspligtige personer – omsætningen som neutralt sonderingskriterium – afgiftspligtige personers bidragsevne – statsstøtte – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – omsætningsafgifter – begreb«

I sag C-75/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) ved afgørelse af 23. november 2017, indgået til Domstolen den 6. februar 2018, i sagen

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.**

mod

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot (refererende dommer), A. Prechal og M. Vilaras samt dommerne P.G. Xuereb, L.S. Rossi, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský og N. Piçarra,

generaladvokat: J. Kokott,

justitssekretær: fuldmægtig R. Şereş,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. marts 2019,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. ved ügyvédek P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy og G. Séra samt ved Rechtsanwalt K. von Brocke,
- den ungarske regering ved M.Z. Fehér, G. Koós og D.R. Gesztelyi, som befuldmægtigede,
- den tjekkiske regering ved M. Smolek, J. Vlácil og O. Serdula, som befuldmægtigede,

\* Processprog: ungarsk.

- den tyske regering ved R. Kanitz, som befuldmægtiget,
- den polske regering ved B. Majczyna og M. Rzotkiewicz, som befuldmægtigede,
- Europa-Kommissionen ved V. Bottka, W. Roels, P.-J. Loewenthal, R. Lyal og A. Armenia, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 13. juni 2019,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 107 TEUF og 108 TEUF samt artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (herefter »Vodafone«), et selskab, som driver virksomhed inden for telekommunikationssektoren, og Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (klagedirektoratet for den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »klagedirektoratet«) vedrørende betaling af en omsætningsafgift inden for denne sektor (herefter »særafgiften«).

### Retsforskrifter

#### *EU-retten*

- 3 Momsdirektivets artikel 401 bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.«

#### *Ungarsk ret*

- 4 Følgende fremgår af præamblen til egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (lov nr. XCIV af 2010 om en særafgift, der påhviler visse sektorer, herefter »lov om en særafgift, der påhviler visse sektorer«):

»I forbindelse med retableringen af budgetbalancen vedtager parlamentet følgende lov om indførelse af en særafgift, der påhviler de skattepligtige personer, hvis kapacitet til at bidrage til de offentlige byrder overstiger den almindelige skattepligt.«

- 5 § 1 i lov om en særafgift, der påhviler visse sektorer, bestemmer:

»I denne lov forstås ved:

[...]

2. telekommunikationsvirksomhed: ydelse af elektroniske kommunikationstjenester i henhold til Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [(lov nr. C af 2003 om elektronisk kommunikation)]

[...]

5. nettoomsætning: for så vidt angår en afgiftspligtig person, der er omfattet af regnskabsloven, nettoomsætningen hidrørende fra salg i regnskabslovens forstand; for så vidt angår en afgiftspligtig person, der skal betale den forenklede afgift for virksomhedsindehavere, og som ikke er omfattet af regnskabsloven, omsætningen eksklusiv merværdiafgift som omhandlet i loven om afgiftsordning; for så vidt angår en afgiftspligtig person, der er omfattet af lov om indkomstskat for personer, indtægterne eksklusiv merværdiafgift som omhandlet i lov om indkomstskat.«

6 § 2 i lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, har følgende ordlyd:

»Følgende pålægges afgift

[...]

b) telekommunikationsvirksomhed

[...]«

7 Denne lovs § 3 definerer de afgiftspligtige personer som følger:

»(1) Afgiftspligtige personer er juridiske personer, øvrige organisationer i den almindelige skattelovs forstand og selvstændige erhvervsdrivende, der udøver afgiftspligtig virksomhed, jf. § 2.

(2) Ikke-hjemmehørende organisationer og privatpersoner er også pligtige at betale afgift af de i § 2 omhandlede afgiftspligtige aktiviteter, når de på det nationale marked udøver disse aktiviteter gennem datterselskaber.«

8 Nævnte lovs § 4, stk. 1, bestemmer:

»Afgiftsgrundlaget udgøres af de afgiftspligtige personers nettoomsætning fra de i § 2 omhandlede aktiviteter [...]«

9 Samme lovs § 5 fastsætter:

»Afgiftssatsen:

[...]

b) for så vidt angår den i § 2, litra b), omhandlede virksomhed: 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. [ungarske] forint [(HUF)], 4,5% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 500 mio. HUF, men som er mindre end 5 mia. HUF, og 6,5% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 5 mia. HUF,

[...]«

## Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 10 Vodafone er et ungarsk erhvervsdrivende selskab, som driver virksomhed på telekommunikationsmarkedet, og som har Vodafone Europe BV, der er etableret i Nederlandene, som eneaktionær. Dette ungarske datterselskab indgår i Vodafone Group plc, som har hjemsted i Det Forenede Kongerige. Dette samme datterselskab er med mere end 20% af markedsandelen den tredjestørste operatør på det ungarske telekommunikationsmarked.
- 11 Vodafone var genstand for en afgiftskontrol gennemført af Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (den nationale told-, skatte- og afgiftsmyndighed, Ungarn, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans«) vedrørende den samlede skattebetaling og modtagne offentlige tilskud for perioden fra den 1. april 2011 til den 31. marts 2015.
- 12 På grundlag af denne kontrol pålagde skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans Vodafone at betale et beløb på 8 371 000 HUF (ca. 25 155 EUR), idet der forelå en afgiftsforskel i statens favør, heraf 7 417 000 HUF (ca. 22 293 EUR) i skyldig afgift, og en afgiftsbøde på 3 708 000 HUF (ca. 11 145,39 EUR) med tillæg af morarenter samt en bøde for manglende overholdelse af formelle forpligtelser.
- 13 I forbindelse med påklagen af afgørelsen fra skatte- og afgiftsmyndigheden i første instans omgjorde klagedirektoratet denne afgørelse, idet det nedsatte afgiftsbødebøbet og morarentebeløbet.
- 14 Vodafone har ved Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest, Ungarn) anlagt sag til prøvelse af klagedirektoratets afgørelse. Selskabet har anført, at forpligtelsen til at betale særavgiften, som det er blevet pålagt, er uden hjemmel, idet det gøres gældende, at lovgivningen om denne afgift udgør forbudt statsstøtte og er i strid med momsdirektivets artikel 401.
- 15 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at nævnte afgift, som er beregnet på grundlag af omsætningen og efter en skala med progressive satser, som gælder på de forskellige trin i skalaen, kan have en indirekte diskriminerende virkning i forhold til afgiftspligtige personer, der ejes af udenlandske fysiske eller juridiske personer, og kan følgelig være i strid med artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 107 TEUF og 108 TEUF, bl.a. fordi det reelt kun er ungarske datterselskaber til udenlandske moderselskaber, der betaler særavgiften efter den sats, der gælder for det højeste omsætningstrin.
- 16 Den forelæggende ret har endvidere rejst spørgsmålet om, hvorvidt særavgiften er forenelig med momsdirektivets artikel 401.
- 17 På denne baggrund har Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (forvaltnings- og arbejdsretten i Budapest) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
  - »1) Skal artikel 49 TEUF, 54 TEUF, 107 TEUF og 108 TEUF fortolkes således, at de er til hinder for en foranstaltning i en medlemsstat, hvorved medlemsstatens lovgivning ([lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer]) medfører, at den faktiske afgiftsbyrde pålægges udenlandsk ejede afgiftspligtige personer? Er den nævnte virkning indirekte diskriminerende?
  - 2) Er artikel 107 TEUF og 108 TEUF til hinder for en medlemsstats lovgivning, som fastlægger en afgiftspligt, der omfatter en progressiv afgiftssats på omsætningen? Er det indirekte diskriminerende, hvis dette medfører, at den faktiske afgifts øverste trin hovedsageligt gør sig gældende for udenlandsk ejede afgiftspligtige personer? Udgør denne virkning forbudt statsstøtte?

- 3) Skal artikel 401 i momsdirektivet fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der giver anledning til en sondring mellem udenlandske og nationale afgiftspligtige personer? Anses den specifikke afgift for at have karakter af omsætningsafgift? Er der med andre ord tale om en afgift, der er forenelig eller uforenelig med momsdirektivet?«

## Om de præjudicielle spørgsmål

### *Om, hvorvidt det andet spørgsmål kan antages til realitetsbehandling*

- 18 Den tjekkiske regering og Europa-Kommissionen har gjort gældende, at afgiftspligtige personer ikke kan unddrage sig betaling af afgift under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er ulovlig statsstøtte, således at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.
- 19 I denne henseende skal det indledningsvis bemærkes, at artikel 108, stk. 3, TEUF indfører en forebyggende kontrol med påtænkte nye støtteforanstaltninger. Dette forebyggelsessystem har til formål, at der kun gennemføres støtte, der er forenelig med det indre marked. Med henblik på at nå dette mål gennemføres en påtænkt støtte ikke, førend enhver tvivl om støttens forenelighed er fjernet ved Kommissionens endelige afgørelse (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 25 og 26, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 84).
- 20 Gennemførelsen af denne kontrolordning tilkommer dels Kommissionen, dels de nationale retter, idet deres respektive roller supplerer hinanden, men er klart adskilte (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 21 Mens det alene er Kommissionen, der herved er underlagt Unionens retsinstitutters efterprøvelse, som er kompetent til at træffe afgørelse om støtteforanstaltningernes forenelighed med det indre marked, har de nationale retter til opgave – indtil Kommissionen har truffet endelig afgørelse – at sikre borgernes rettigheder i tilfælde, hvor de statslige myndigheder tilsidesætter forbuddet i artikel 108, stk. 3, TEUF (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 28).
- 22 De nationale retters beføjelse er et resultat af den direkte virkning af det forbud mod at gennemføre påtænkte støtteforanstaltninger, som fremgår af denne bestemmelse. Dette forbud har direkte virkning for enhver støtte, som gennemføres uden at være anmeldt (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 29, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 88).
- 23 De nationale retter skal over for borgerne sikre, at der drages alle konsekvenser af en tilsidesættelse af artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF, i henhold til national ret, såvel med hensyn til gennemførelsesretsakternes gyldighed som med hensyn til tilbagesøgning af den finansielle støtte, der er tildelt i strid med den omhandlede traktatbestemmelse eller i givet fald i strid med foreløbige forholdsregler (dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 30, og af 5.3.2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, præmis 89).
- 24 Domstolen har imidlertid ligeledes fastslået, at den omstændighed, at afgiftsfritagelsen eventuelt er retsstridig, henset til de EU-retlige statsstøtteregler, ikke kan påvirke lovligheden af selve afgiften, hvilket indebærer, at den person, der er pligtig at betale nævnte afgift, ikke kan unddrage sig betaling af denne samme afgift under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, Distribution Casino France m.fl., C-266/04 – C-270/04, C-276/04 og C-321/04 – C-325/04, EU:C:2005:657, præmis 44, af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 43, og af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).

- 25 Anderledes forholder det sig dog, når tvisten i hovedsagen ikke vedrører en anmodning om nedsættelse af den omhandlede afgift, men om lovligheden af de bestemmelser, der regulerer afgiften, henset til EU-retten (dom af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).
- 26 Endvidere bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at afgifter ikke omfattes af anvendelsesområdet for EUF-traktatens bestemmelser om statsstøtte, medmindre de udgør den måde, hvorved en støtteforanstaltning finansieres, således at afgifterne er en integrerende del af denne foranstaltning. Når en måde til finansiering af støtte gennem en afgift udgør en integrerende del af støtteforanstaltningen, skal følgerne af, at de nationale myndigheder tilsidesætter det forbud mod gennemførelse, der er omhandlet i artikel 108, stk. 3, sidste punktum, TEUF, også omfatte dette aspekt af støtteforanstaltningen, således at de nationale myndigheder som udgangspunkt er forpligtet til at tilbagebetale afgifter opkrævet i strid med EU-retten (dom af 20.9.2018, Carrefour Hypermarchés m.fl., C-510/16, EU:C:2018:751, præmis 14 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Det bemærkes i denne henseende, at der, for at det kan antages, at en afgift udgør en integrerende del af en støtteforanstaltning, skal bestå en tvungen forbindelse mellem afgiften og støtten i henhold til den relevante nationale lovgivning, således at afgiftsprovenuet nødvendigvis anvendes til at finansiere støtten og har direkte indvirkning på dennes størrelse (dom af 15.6.2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 og C-41/05, EU:C:2006:403, præmis 46, og af 7.9.2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, præmis 44).
- 28 Såfremt der ikke består en tvungen forbindelse mellem en afgift og en støtte, kan den anfægtede støtteforanstaltnings ulovlighed i forhold til EU-retten ikke påvirke lovligheden af selve afgiften, således at de virksomheder, der skal betale afgiften, ikke kan unddrage sig betaling under henvisning til, at den fritagelse, der gælder for andre personer, er statsstøtte, eller for at opnå tilbagebetaling heraf (jf. i denne retning dom af 5.10.2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, præmis 51, og af 26.4.2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 26).
- 29 I den foreliggende sag vedrører tvisten i hovedsagen den anmodning om nedsættelse af særavgift, som Vodafone har indgivet til den ungarske skatte- og afgiftsmyndighed. Således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 138 i forslaget til afgørelse, pålægges Vodafone en generel afgift, der tilfalder den almindelige statskasse, uden at den specifikt er afsat til finansiering af en fordel for en bestemt kategori af afgiftspligtige personer.
- 30 Heraf følger, at selv hvis det antages, at den de facto fritagelse for særavgiften, som gælder for visse afgiftspligtige personer, kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, består der ikke nogen tvungen forbindelse mellem denne afgift og den i hovedsagen omhandlede fritagelsesforanstaltning.
- 31 Det følger heraf, at den eventuelle ulovlighed i forhold til EU-retten af den de facto fritagelse for særavgiften, som gælder for visse afgiftspligtige personer, ikke kan påvirke lovligheden af selve afgiften, således at Vodafone ikke for de nationale domstole kan påberåbe sig denne fritagelses ulovlighed med henblik på at undgå at betale nævnte afgift eller for at opnå tilbagebetaling heraf.
- 32 Det følger af det ovenstående, at det andet spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling.

## *Det første spørgsmål*

### *Formaliteten*

- 33 Den ungarske regering har gjort gældende, at en besvarelse af det første spørgsmål ikke er nødvendig for at afgøre tvisten i hovedsagen, for så vidt som Domstolen allerede i dom af 5. februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), har udtalt sig om foreneligheden af lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, med artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 34 I denne henseende bemærkes, at det, selv om det pågældende retsspørgsmål er afgjort i Domstolens tidligere praksis, står de nationale retter helt frit for at forelægge en sag for Domstolen, hvis de finder det påkrævet, uden at den omstændighed, at de bestemmelser, som ønskes fortolket, allerede er fortolket af Domstolen, bevirker, at sidstnævnte ikke på ny kan træffe afgørelse om disse spørgsmål (dom af 6.11.2018, *Bauer og Willmeroth*, C-569/16 og C-570/16, EU:C:2018:871, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).
- 35 Det følger heraf, at den omstændighed, at Domstolen i dom af 5. februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), allerede har fortolket artikel 49 TEUF og 54 TEUF med hensyn til den samme nationale ordning som den i hovedsagen omhandlede, ikke i sig selv kan føre til, at de spørgsmål, der er blevet forelagt inden for rammerne af den foreliggende sag, skal afvises.
- 36 Den forelæggende ret har i øvrigt fremhævet, at Domstolen i dom af 5. februar 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), i forbindelse med særavgiften på detailhandel fra forretninger undersøgte virkningerne af reglen om konsolidering af omsætningen opnået af forbundne virksomheder som omhandlet i lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer. Den har tilføjet, at denne afgift i det væsentlige svarer til den særavgift, som den foreliggende sag vedrører. Den forelæggende ret har imidlertid fundet det nødvendigt, for at træffe afgørelse i tvisten i hovedsagen, at afgøre, om skalaen med særavgiftens trinvis progressivitet i sig selv, uafhængigt af anvendelsen af denne konsolideringsregel, kan være indirekte diskriminerende i forhold til afgiftspligtige personer, der kontrolleres af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, som bærer den faktiske afgiftsmæssige byrde, og følgelig være i strid med artikel 49 TEUF og 54 TEUF.
- 37 Under disse omstændigheder kan det første spørgsmål antages til realitetsbehandling, for så vidt som det vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 54 TEUF. Derimod, og af de grunde, der er anført i nærværende doms præmis 19-32, kan dette spørgsmål ikke antages til realitetsbehandling, for så vidt som det vedrører fortolkningen af artikel 107 TEUF og 108 TEUF.

### *Realiteten*

- 38 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning om omsætningsafgift, hvis progressive karakter har til virkning, at virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, hovedsageligt bærer den faktiske byrde.
- 39 Det følger af fast retspraksis, at etableringsfriheden tilsigter at sikre en national behandling i værtsmedlemsstaten for statsborgere fra andre medlemsstater og for de i artikel 54 TEUF omhandlede selskaber og forbyder for så vidt angår selskaber enhver forskelsbehandling på grundlag af deres hjemsted (dom af 26.4.2018, *ANGED*, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 16 og den deri nævnte retspraksis).

- 40 For at være effektiv skal etableringsfriheden omfatte et selskabs mulighed for at påberåbe sig denne frihed for et andet selskab, som er forbundet med det første selskab, hvis en sådan begrænsning berører dets egen beskatning (jf. i denne retning dom af 1.4.2014, *Felixstowe Dock and Railway Company m.fl.*, C-80/12, EU:C:2014:200, præmis 23).
- 41 I den foreliggende sag har Vodafone hjemsted i Ungarn, men er 100% ejet af Vodafone Europe, som har hjemsted i Nederlandene. Som generaladvokaten har anført i punkt 43 i forslaget til afgørelse, kan moderselskabets etableringsfrihed, for så vidt som dette moderselskab udøver sin virksomhed på det ungarske marked gennem et datterselskab, være berørt af enhver restriktion, der rammer sidstnævnte. I modsætning til, hvad den ungarske regering har gjort gældende, kan en restriktion af nævnte moderselskabs etableringsfrihed således gyldigt påberåbes i hovedsagen.
- 42 I denne henseende er det ikke kun åbenlys forskelsbehandling begrundet i selskabernes hjemsted, som er forbudt, men desuden enhver form for skjult forskelsbehandling, som ved anvendelse af andre sondringskriterier reelt fører til det samme resultat (dom af 5.2.2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, præmis 30, og af 26.4.2018, *ANGED*, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 17).
- 43 Desuden vil en obligatorisk opkrævning, som fastsætter et sondringskriterium, der synes objektivt, men som, henset til dets særlige kendetegn, i de fleste tilfælde er til skade for selskaber, der har deres hjemsted i en anden medlemsstat, og som befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med den situation, som selskaber, der har hjemsted i opkrævningsmedlemsstaten, befinder sig i, udgøre en indirekte forskelsbehandling på grundlag af selskabernes hjemsted, som er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF og 54 TEUF (dom af 26.4.2018, *ANGED*, C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 18).
- 44 I den foreliggende sag sondrer lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, på ingen måde mellem virksomheder på grundlag af deres hjemsted. Enhver virksomhed, der udøver virksomhed i Ungarn inden for telekommunikationssektoren, er nemlig betalingspligtig for denne afgift, og de respektive afgiftssatser, der finder anvendelse for de forskellige omsætningstrin, som er defineret i denne lov, gælder for samtlige virksomheder. Denne lov udgør således ikke en direkte forskelsbehandling.
- 45 Vodafone og Kommissionen har derimod gjort gældende, at særavgiftens progressivitet i sig selv har til virkning at favorisere afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer til skade for afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, således at særavgiften, henset til dens karakteristika, udgør en indirekte forskelsbehandling.
- 46 Som nævnt i nærværende doms præmis 9 omfatter særavgiften, som er en afgift med progressiv afgift på grundlag af omsætningen, et grundtrin, der beskattes med 0% for den del af afgiftsgrundlaget, der ikke overstiger 500 mio. HUF (ca. 1,5 mio. EUR d.d.), et mellemtrin, der beskattes med 4,5% for den del af afgiftsgrundlaget, som er mellem 500 mio. og 5 mia. HUF (ca. mellem 1,5 mio. og 15 mio. EUR d.d.), og et øverste trin, der beskattes med 6,5% for den del af afgiftsgrundlaget, der overstiger 5 mia. HUF (ca. 15 mio. EUR d.d.).
- 47 Det fremgår imidlertid af tallene fra de ungarske myndigheder for de skatteår, der er omhandlet i den foreliggende sag, således som de er oplyst af Kommissionen og Ungarn, at i den i hovedsagen omhandlede periode og hvad angår telekommunikationsvirksomhed var de afgiftspligtige personer, der alene var omfattet af grundtrinnet, alle afgiftspligtige personer ejet af ungarske fysiske eller juridiske personer, at halvdelen af dem, der var omfattet af mellemtrinnet, var afgiftspligtige personer ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, og at størstedelen af dem, der var omfattet af det øverste trin, var afgiftspligtige personer ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater.



- 48 Det fremgår desuden af den ungarske regerings indlæg, at størstedelen af særavgiften i denne periode blev betalt af afgiftspligtige personer ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater. Ifølge Vodafone og Kommissionen var den afgiftsmæssige byrde for disse sidstnævnte personer, således forholdsmæssigt større end den, som påhviler afgiftspligtige personer ejet af ungarske fysiske eller juridiske personer, henset til deres afgiftsgrundlag, idet disse reelt er fritaget for særavgiften eller kun er underlagt en marginal sats og en effektiv sats, som er væsentligt lavere end den, der gælder for afgiftspligtige personer med større omsætning.
- 49 Det skal imidlertid bemærkes, at medlemsstaterne på EU-rettens nuværende udviklingstrin hvad angår den skatteretlige harmonisering frit kan vælge det afgiftssystem, de finder mest hensigtsmæssigt, således at anvendelsen af progressiv beskatning henhører under hver enkelt medlemsstats skønsbeføjelse (jf. i denne retning dom af 22.6.1976, Bobie Getränkevertrieb, 127/75, EU:C:1976:95, præmis 9, og af 6.12.2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, præmis 51 og 53).
- 50 I denne sammenhæng, og i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende, kan en progressiv beskatning beregnes på grundlag af omsætningen, idet omsætningsbeløbet dels udgør et neutralt sondringskriterium, dels er en relevant indikator for de afgiftspligtige personers bidragsevne.
- 51 I den foreliggende sag fremgår det af de oplysninger, som Domstolen råder over, og navnlig af den passus i præamblen til lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, som er gengivet i nærværende doms præmis 4, at denne lov, ved anvendelsen af en progressiv sats beregnet på grundlag af omsætningen, har til formål at beskatte afgiftspligtige personer, hvis evne til at betale »overstiger den almindelige skattepligt«.
- 52 Den omstændighed, at størstedelen af en sådan særavgift bæres af afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater, kan ikke i sig være tilstrækkelig til at udgøre forskelsbehandling. Som generaladvokaten bl.a. har anført i punkt 66, 69 og 82 i forslaget til afgørelse, kan en sådan omstændighed nemlig forklares ved, at det ungarske telekommunikationsmarked domineres af sådanne afgiftspligtige personer, som på dette marked har den største omsætning. Denne omstændighed udgør således en kvotebaseret eller endog en vilkårlig indikator, som kan forventes at foreligge, herunder også i et forholdsmæssigt skattesystem, hver gang det pågældende marked domineres af virksomheder fra andre medlemsstater eller tredjestater eller af nationale virksomheder ejet af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater eller tredjestater.
- 53 Det bemærkes i øvrigt, at grundtrinnet, der beskattes med 0%, ikke udelukkende omfatter afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer, idet, som i ethvert progressivt beskatningssystem, enhver virksomhed, der udøver virksomhed på det pågældende marked, drager fordel af fradraget for den del af dens omsætning, som ikke overstiger loftet for dette trin.
- 54 Det følger af disse forhold, at særavgiftens progressive satser ikke efter deres art udgør forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted mellem afgiftspligtige personer, der ejes af ungarske fysiske eller juridiske personer, og afgiftspligtige personer, der ejes af fysiske eller juridiske personer fra andre medlemsstater.
- 55 Det skal endvidere fremhæves, at nærværende sag adskiller sig fra den sag, der førte til dom af 5. februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47). Som det fremgår af nærværende doms præmis 34-36, vedrørte denne sidstnævnte dom den kombinerede anvendelse af stærkt progressive skattesatser på omsætningen og en regel om konsolidering af omsætningen for forbundne virksomheder, som havde medført, at afgiftspligtige personer, der tilhørte en selskabskoncern, blev beskattet på grundlag af en »fiktiv« omsætning. I denne henseende fastslog Domstolen nærmere bestemt i nævnte doms præmis 39-41, at hvis det måtte vise sig – på markedet for detailsalg fra forretninger i den pågældende medlemsstat – at de afgiftspligtige personer, der tilhører en selskabskoncern og er omfattet af det øverste trin for særavgiften, i de fleste tilfælde er »forbundne« i den nationale lovgivnings forstand med selskaber med hjemsted i andre medlemsstater,

risikerer »anvendelsen af den stærkt progressive særavgiftssats på den samlede omsætning« under disse omstændigheder navnlig at ramme de afgiftspligtige personer, som er »forbundne« med sådanne selskaber, og er derfor udtryk for indirekte forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted som omhandlet i artikel 49 TEUF og 54 TEUF.

- 56 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved der er indført en progressiv omsætningsafgift, hvis byrde hovedsageligt bæres af virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, på grund af den omstændighed, at disse virksomheder har den største omsætning på det pågældende marked.

### *Det tredje spørgsmål*

- 57 Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 401 skal fortolkes således, at den er til hinder for indførelsen af en afgift som den ved lov om en særavgift, der påhviler visse sektorer, indførte.
- 58 Det skal i denne henseende bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 401 er bestemmelserne deri ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringsaftaler og på spil og væddemål, punktafgifter, registreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift, forudsat at opkrævningen af disse skatter og afgifter ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.
- 59 Ved afgørelsen af, om en skat eller afgift har karakter af omsætningsafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets artikel 401, må det navnlig undersøges, om den bringer det fælles merværdiafgiftssystem (moms) funktion i fare, fordi den pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms (jf. analogt dom af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl., C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).
- 60 Domstolen har i denne henseende fastslået, at skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, under alle omstændigheder må anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms, selv om de ikke i alle henseender svarer til momsen (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 61 Momsdirektivets artikel 401 er, i lighed med artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), derimod ikke til hinder for at opretholde eller indføre en afgift, som savner et af momsens væsentligste kendetegn (jf. analogt dom af 7.8.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).
- 62 Det fremgår af retspraksis, at der er fire sådanne kendetegn, nemlig at moms generelt anvendes på transaktioner vedrørende goder eller tjenesteydelser, den er proportional med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, den pågældende leverer, den opkræves i hvert led af produktions- og distributionskæden, herunder i detailhandelsleddet, uanset antallet af tidligere transaktioner, og en afgiftspligtig kan fra den moms, der skal betales, fradrage de beløb, der er betalt i foregående led, således at afgiften i et givet omsætningsled kun pålægges merværdien i dette led, og således at den nævnte afgift i sidste instans bæres af forbrugeren (dom af 3.10.2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, EU:C:2006:629, præmis 28).

- 63 I den foreliggende sag må det konstateres, at særavgiften ikke udviser det tredje og det fjerde af momsens væsentlige kendetegn, dvs. opkrævningen af afgiften i hvert led af produktions- og distributionskæden og retten til fradrag af moms betalt i foregående led.
- 64 Til forskel fra momsen opkræves denne afgift, hvis afgiftsgrundlag er den pågældende afgiftspligtige persons nettoomsætning, nemlig ikke i hvert enkelt led i denne kæde, den indeholder ikke en ordning svarende til momsfradragsoverføringen, og den er ikke alene baseret på den merværdi, der skabes i hvert enkelt led i denne samme kæde.
- 65 Denne omstændighed er tilstrækkelig til at konkludere, at særavgiften ikke opfylder alle momsens væsentlige kendetegn og følgelig falder uden for det i momsdirektivets artikel 401 fastsatte forbud (jf. analogt dom af 12.6.2018, Viking Motors m.fl., C-475/17, EU:C:2018:636, præmis 43).
- 66 Følgelig skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 401 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for indførelsen af en afgift, hvis afgiftsgrundlag er den afgiftspligtige persons samlede omsætning, og som opkræves periodevis og ikke i hvert led af produktions- og distributionskæden, og uden at der foreligger en ret til fradrag af moms betalt i foregående led.

### Sagsomkostninger

- 67 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 49 TEUF og 54 TEUF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorved der er indført en progressiv omsætningsafgift, hvis byrde hovedsageligt bæres af virksomheder, der direkte eller indirekte kontrolleres af statsborgere fra andre medlemsstater eller af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, på grund af den omstændighed, at disse virksomheder har den største omsætning på det pågældende marked.
- 2) Artikel 401 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for indførelsen af en afgift, hvis afgiftsgrundlag er den afgiftspligtige persons samlede omsætning, og som opkræves periodevis og ikke i hvert led af produktions- og distributionskæden, og uden at der foreligger en ret til fradrag af moms betalt i foregående led.

Underskrifter