

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 5 februari 2014 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Direkt beskattning – Etableringsfrihet – Nationell skattelagstiftning som inför en särskild omsättningsskatt för detaljhandel i butik – Stormarknadskedjor – Förekomsten av en diskriminerande effekt – Indirekt diskriminering”

I mål C-385/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Székesfehérvári Törvényszék (Ungern) genom beslut av den 26 juli 2012, som inkom till domstolen den 13 augusti 2012, i målet

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, vice-ordföranden K. Lenaerts, avdelningsordförandena A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, E. Juhász, M. Safjan och J.L. da Cruz Vilaça samt domarna A. Rosas, A. Ó. Caoimh, J.-C. Bonichot (referent), A. Arabadjiev och C. Toader,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 juni 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft., genom L. Darázs och A. Dezső, ügyvédek,
- Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, genom Z. Horváthné Ádám,
- Ungerns regering, genom Z. Fehér och K. Szíjjártó, båda i egenskap av ombud,
- Österrikes regering, genom C. Pesendorfer och F. Koppensteiner, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Talabér-Ritz och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 september 2013 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 18, 26, 49, 54–56, 63, 65 och 110 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Hervis Sport-és Divatkereskedelmi Kft. (nedan kallat Hervis) och Nemzeti Adó-és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (huvudkontoret för den regionala skattemyndigheten i Közép-Dunántúl, som ingår i den nationella skatte- och tullmyndigheten). Målet rör betalning av den särskilda omsättningsskatt inom vissa sektorer för detaljhandel i butik som införts av Ungern för åren 2010–2012.

Tillämpliga bestämmelser

3 I ingressen till lag nr XCIV av år 2010 om den särskilda skatt som tas ut inom vissa sektorer (egyres ágazatoktól terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. Törvény) (nedan kallad lagen om särskild skatt) föreskrivs:

”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 artikel 1 i lagen, som innehåller ”Förklarande bestämmelser” 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, det vill säga samtliga kommersiella verksamheter inom vilka köparen även kan vara en fysisk person som inte anses som näringsidkare.

...

5. Nettoomsättning: När det gäller beskattningsbara personer som omfattas av bokföringslagen avses den nettoomsättning som härrör från försäljningen 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 lagen om förenklad företagsbeskattning. När det gäller beskattningsbara personer som omfattas av lagen om inkomstskatt för enskilda avses inkomsterna exklusive mervärdesskatt i den mening som avses i inkomstskattelagen. ...

6. Näringsidkare: näringsidkare i den mening som avses i lagen om lokala skatter.”

5 I artikel 2 i lagen om särskild skatt föreskrivs följande:

”Skatteplikten omfattar

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

6 I artikel 3 i lagen 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 utför en verksamhet som är skattepliktig enligt artikel 2.

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

7 Artikel 4 i lagen har följande lydelse:

"(1) Beskattningsunderlaget är de beskattningsbara personernas nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i artikel 2 under beskattningsåret.

(2) När det gäller en verksamhet som avses i artikel 2 a utgörs beskattningsunderlaget av den omsättning som härrör från den tjänst som utförts, inom ramen för saluföringen av inköpta varor, av leverantören av de inköpta varorna för försäljning i detaljhandeln (tillverkaren eller distributören av varan), samt summan av de intäkter som härrör från den rabatt som leverantören gett."

8 Artikel 5 i lagen, som anger skattesatsen, föreskriver följande:

"Skattesatsen

a) för verksamheter som avses i artikel 2 a ska vara 0 % för beskattningsunderlaget upp till 500 miljoner [ungerska forint (HUF)], 0,1 % för beskattningsunderlaget mellan 500 miljoner HUF och 30 miljarder HUF, 0,4 % för beskattningsunderlaget mellan 30 miljarder HUF och 100 miljarder HUF, samt 2,5 % för beskattningsunderlaget över 100 miljarder HUF.

..."

9 Artikel 6 i lagen om särskild skatt, som innehåller bestämmelser för att undvika dubbelbeskattning, har följande lydelse:

"Om den beskattningsbara personens verksamhet som avses i artikel 2 c också är beskattningsbar enligt artikel 2 a och/eller b, behöver den beskattningsbara personen, för den verksamhet som avses i artikel 2 a eller b, endast erlagga det högsta av de belopp som beräknats med tillämpning av de skattesatser som angetts i artikel 5 a och c eller artikel 5 b och c."

10 I artikel 7 i lagen anges under vilka förutsättningar denna skatt ska erläggas av så kallade sammanlänkade företag:

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

11 Artikel 4 i lag nr LXXXI från 1996, till vilken det hänvisas till i artikel 7 i lagen om särskild

skatt, definierar sammanlänkade företag enligt följande:

"I denna lag avses med

...

23. Ett sammanlänkat företag utgörs av:

- a) Den beskattningsbara personen och det företag i vilket den beskattningsbara personen direkt eller indirekt har ett majoritetsinflytande i enlighet med bestämmelserna i civillagen.
- b) Den beskattningsbara personen och det företag som direkt eller indirekt har ett majoritetsinflytande över den beskattningsbara personen i enlighet med bestämmelserna i civillagen.
- c) Den beskattningsbara personen och varje annat företag när en tredje part direkt eller indirekt har ett majoritetsinflytande i de två företagen, i enlighet med bestämmelserna i civillagen, varvid nära anhöriga som har ett majoritetsinflytande över den beskattningsbara personen och över det andra företaget ska anses utgöra tredje parter.
- d) En utländsk näringsidkare och dennes driftsställe i Ungern, den utländska näringsidkarens driftsställen, samt den utländska näringsidkarens ungerska driftsställe och varje företag som står i ett sådant förhållande till den utländska näringsidkaren som anges i punkterna a–c.
- e) Den beskattningsbara personen och dennes utländska driftsställe, samt den beskattningsbara personens utländska driftsställe och varje företag som står i ett sådant förhållande till den beskattningsbara personen som anges i punkterna a–c."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 I Ungern driver Hervis sportbutiker med namnet "Hervis Sport". Hervis närmaste konkurrenter är butikskedjorna "Décathlon", "Intersport" och "SPG Sportcikk".

13 Hervis är en juridisk person som är dotterbolag till SPAR Österreichische Warenhandels AG (nedan kallat SPAR). Med tillämpning av artikel 7 i lagen om särskild skatt, i vilken begreppet "sammanlänkade företag" definieras avseende den lagen, ingår Hervis i SPAR-koncernen. Hervis ska därför erlagga en del – i proportion till sin egen omsättning – av den särskilda skatt som företagen i denna koncern är skyldiga att erlagga på grundval av deras totala omsättning i Ungern.

14 Med anledning av att den kraftigt progressiva skatteskalen för den särskilda skatten tillämpas på koncernens totala omsättning har Hervis blivit föremål för en genomsnittlig skattesats som är betydligt högre än vad som hade varit fallet om beskattningsunderlaget endast hade utgjorts av omsättningen i Hervis egna butiker. Enligt Hervis är det på det sistnämnda sättet som skatten beräknas för de ungerska butikskedjor som Hervis konkurrerar med, eftersom deras butiker i de flesta fall bedrivs av franchisetagare inom ramen för egna juridiska personer som inte ingår i någon koncern.

15 Hervis har därav dragit slutsatsen att ett sådant system strider mot artiklarna 18, 49–55, 65 och 110 FEUF och utgör ett otillåtet statligt stöd, eftersom systemet leder till högre särskild skatt för beskattningsbara personer som är sammanlänkade, i den mening som avses i lagen nr LXXXI från 1996, med bolag som inte har hemvist i Ungern. Skattemyndigheten avslog Hervis begäran om att befrias från särskild skatt för år 2010. Hervis har därefter väckt talan vid avdelningen för förvaltningsrättsliga mål vid Székesfehérvári Törvényszék (domstol i Székesfehérvár) och yrkat att Székesfehérvári Törvényszék ska fastställa att bestämmelserna i lagen om särskild skatt strider

mot unionsrätten.

16 Under dessa omständigheter beslutade Székesfehérvári Törvényszék att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

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

Uptagande till sakprövning av begäran om förhandsavgörande

17 Den ungerska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte är tillräckligt preciserad. I begäran anges nämligen inte tillräckligt de närmare skälen till varför den hänskjutande domstolen anser att det för att avgöra målet krävs en tolkning av de bestämmelser i EUF-fördraget som nämnts i beslutet om hänskjutande.

18 De uppgifter som lämnats i beslutet om hänskjutande har emellertid ett uppenbart samband med saken i det nationella målet och ger, såsom framgår av punkterna 12–15 i förevarande dom, ett tillräckligt underlag för att förstå tolkningsfrågans innebörd och det sammanhang i vilket den ställts. Beslutet om hänskjutande – som sammanfattar klagandens argument rörande tolkningen av unionsrätten och uttrycker tvivel avseende riktigheten av denna tolkning – anger också tillräckligt tydligt skälen till varför den hänskjutande domstolen anser att en tolkning av unionsrätten fordras för att den ska kunna avgöra målet.

19 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen prövas i sak.

Prövning av tolkningsfrågan

Inledande synpunkter

20 Eftersom tolkningsfrågan hänvisar både till fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, fri rörlighet för tjänster och fri rörlighet för kapital, ska det först avgöras vilken av dessa friheter som är i fråga i det nationella målet.

21 Enligt fast rättspraxis ska detta avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 13 november 2012 i mål C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 90 och där angiven rättspraxis).

22 En nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett garanterat inflytande över ett bolags beslut och verksamhet omfattas av tillämpningsområdet för artikel 49 FEUF om etableringsfriheten (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 91 och där angiven rättspraxis).

23 Det nationella målet rör den påstått diskriminerande skattesatsen avseende särskild skatt som tillämpas på ”beskattningsbara personer som är sammanlänkade företag” i den mening som avses i lag nr LXXXI från 1996. Artikel 4 i den lagen hänvisar, när det gäller definitionen av nämnda begrepp, till den omständigheten att ett bolag innehar andelar som direkt eller indirekt ger ett majoritetsinflytande i ett annat bolag.

24 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.

25 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 11 mars 2010 i mål C-384/08, Attanasio Group, REU 2010, s. I-2055, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

26 Följaktligen saknas det även skäl för domstolen att tolka artikel 18 FEUF. Detsamma gäller artikel 26 FEUF.

27 Med anledning av att det inte framgår att varor från andra medlemsstater beläggs med högre skatt genom den särskilda skatten än inhemska varor, är en tolkning av artikel 110 FEUF inte av betydelse för det nationella målet.

28 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan ska anses avse frågan huruvida artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning om omsättningsskatt som är i fråga i det nationella målet.

Tolkningen av artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF

29 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 49 och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning om omsättningsskatt som är i fråga i det nationella målet, när omsättningsskatten har en potentiellt diskriminerande verkan gentemot beskattningsbara juridiska personer som, i den mening som avses i denna lagstiftning, i en koncern är "sammanlänkade" med ett bolag med säte i en annan medlemsstat.

30 Enligt fast rättspraxis innebär reglerna om likabehandling inte endast ett förbud mot öppen diskriminering på grund av bolagens säte utan också mot varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (se, analogt, bland annat, dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 26, av den 22 mars 2007 i mål C-383/05, Talotta, REG 2007, s. I-2555, punkt 17, och av den 18 mars 2010 i mål C-440/08, Gielen, REU 2010, s. I-2323, punkt 37).

31 Den nationella lagstiftningen i fråga uppställer bland annat ett särskiljningskriterium mellan, å ena sidan, beskattningsbara personer med avseende på den särskilda skatten som i den mening som avses i den nationella lagstiftningen är sammanlänkade med andra bolag inom en koncern och, å andra sidan, beskattningsbara personer som inte ingår i någon koncern.

32 Detta särskiljningskriterium inför inte någon direkt diskriminering, eftersom den särskilda omsättningsskatten för detaljhandel i butik tas ut på identiska villkor för samtliga bolag som bedriver denna verksamhet i Ungern.

33 Detta kriterium missgynnar emellertid juridiska personer som är sammanlänkade med andra bolag inom en grupp i förhållande till juridiska personer som inte ingår i en sådan grupp av bolag.

34 Detta förklaras av kombinationen av två särdrag hos den särskilda skatten.

35 För det första är skattesatsen kraftigt progressiv i förhållande till omsättningen. Progressiviteten är mest påtaglig vid den övre brytpunkten. Skattesatsen är 0,1 % för

beskattningsunderlaget mellan 500 miljoner HUF och 30 miljarder HUF, 0,4 % för beskattningsunderlaget mellan 30 miljarder HUF och 100 miljarder HUF samt 2,5 % för beskattningsunderlaget över 100 miljarder HUF.

36 För det andra tillämpas dessa skattesatser på ett beskattningsunderlag som, när det gäller beskattningsbara personer som ingår i en koncern, utgörs av den totala omsättningen för koncernens "sammanlänkade" beskattningsbara personer (innan den totala skatten fördelas i proportion till varje beskattningsbar persons omsättning). När det gäller juridiska personer såsom självständiga franchisetagare tillämpas skattesatserna endast på respektive beskattningsbar persons omsättning. Detta innebär att beskattningsbara personer som ingår i en koncern beskattas på grundval av en fiktiv omsättning.

37 Hervis, den österrikiska regeringen och Europeiska kommissionen har gjort gällande att artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF utgör hinder för en sådan särbehandling, som *de jure* utgår från ett kriterium för åtskillnad avseende omsättningens storlek, som framstår som objektivt, men som *de facto* missgynnar dotterbolag till bolag som har säte i andra medlemsstater. Detta beror på marknadsstrukturen för detaljhandeln i Ungern och särskilt den omständigheten att stormarknaderna som tillhör sådana bolag i allmänhet drivs i form av dotterbolag, vilket är fallet när det gäller Hervis.

38 Domstolen påpekar att – i förhållande till den aktuella skatteregeln, som har till syfte att beskatta omsättningen – är situationen för en beskattningsbar person som ingår i en koncern jämförbar med situationen för en beskattningsbar person som inte ingår i en koncern. Både juridiska personer som är verksamma på marknaden för detaljhandel i butik i den berörda medlemsstaten och ingår i en koncern och de juridiska personer som inte ingår i en koncern omfattas av den särskilda skatten, och deras omsättning är oberoende av andra beskattningsbara personers omsättning.

39 Om det visar sig att – på marknaden för detaljhandel i butik i den berörda medlemsstaten – de beskattningsbara personer som tillhör en grupp av bolag och som omfattas av den högsta skattesatsen i de flesta fall är "sammanlänkade", i den mening som avses i den nationella lagstiftningen, med bolag som har säte i andra medlemsstater, riskerar tillämpningen av en kraftigt progressiv skatteskala på den sammanlagda omsättningen att särskilt missgynna beskattningsbara personer som är "sammanlänkade" med bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

40 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida detta villkor är uppfyllt mot bakgrund av det sammanhang i stort i vilket den nationella lagstiftningen medför verkningar.

41 Om så är fallet inför den nationella lagstiftningen i fråga – trots att den inte gör någon formell åtskillnad beroende på bolagens säte – en indirekt diskriminering grundad på bolagens säte i den mening som avses i artiklarna 49 och 54 FEUF (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Gielen, punkt 48).

42 Enligt fast rättspraxis är en sådan inskränkning tillåten endast om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Om så är fallet krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträfvade ändamålet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (domen av den 29 november 2011 i mål C-371/10, National Grid Indus, REU 2011, s. I-12273, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

43 I detta hänseende har Ungerns regering varken i sitt skriftliga yttrande eller vid förhandlingen åberopat något skäl av allmänintresse som eventuellt kan motivera ett system

såsom det som är i fråga i det nationella målet.

44 Domstolen erinrar i vart fall om att det som stöd för ett sådant system inte med framgång kan åberopas vare sig skyddet för landets ekonomi (se, för ett liknande resonemang, domen av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkterna 47 och 48) eller återupprättandet av budgetbalansen genom en ökning av skatteintäkterna (se, för ett liknande resonemang, domen av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkt 50).

45 Under dessa förhållanden ska tolkningsfrågan besvaras på följande sätt. Artiklarna 49 FEUF och 54 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning om omsättningsskatt för detaljhandeln i butik som ålägger beskattningsbara personer – som inom en koncern utgör ”sammanlänkade företag” i den mening som avses i denna lagstiftning – att sammanlägga sin omsättning vid tillämpningen av en mycket progressiv skatteskala, och sedan fördela det sålunda framräknade skattebeloppet mellan sig i proportion till sin verkliga omsättning, såvida – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – de beskattningsbara personer som ingår i en koncern och som omfattas av den högsta skattesatsen i de flesta fall är ”sammanlänkade” med bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

Rättegångskostnader

46 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 utgör hinder för en nationell lagstiftning om omsättningsskatt för detaljhandeln i butik som ålägger beskattningsbara personer – som inom en koncern utgör ”sammanlänkade företag” i den mening som avses i denna lagstiftning – att sammanlägga sin omsättning vid tillämpningen av en mycket progressiv skatteskala, och sedan fördela det sålunda framräknade skattebeloppet mellan sig i proportion till sin verkliga omsättning, såvida – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera – de beskattningsbara personer som ingår i en koncern och som omfattas av den högsta skattesatsen i de flesta fall är ”sammanlänkade” med bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.