

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

JULIANE KOKOTT

föredraget den 13 juni 2019(1)

Mål C-75/18

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.

mot

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

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

”Begäran om förhandsavgörande – Etableringsfrihet – Statlig stöd – Mervärdesskattesystem – Omsättningsbaserad skatt för telekommunikationsföretag – Missgynnande av utländska företag genom en progressiv skattesats – Indirekt diskriminering – Skäl som åberopas till stöd för en progressiv skatt som grundas på omsättning – Otillåtet gynnande av mindre företag genom en progressiv skattesats – Karaktären av en omsättningsskatt i den mening som avses i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet”

I. Inledning

1. I detta förfarande ska domstolen ta ställning till skatterättsliga frågor och frågor som rör reglerna om statligt stöd, vilka samtidigt har en särskild betydelse för den omsättningsbaserade digitalskatt(2) som just nu är på förslag från EU-kommissionen. I detta fall uppkommer även frågan huruvida beskattningen av ett bolags intäkter på grundval av dess omsättning i sig utgör en omsättningsskatt, eller om en sådan skatt utgör en direkt beskattning av företagets vinster.
2. Dessutom ska domstolen ännu en gång(3) pröva frågan om indirekt diskriminering genom en skatterättslig bestämmelse som denna gång endast kan härledas från att den aktuella bestämmelsen är progressivt utformad. Slutligen ska domstolen även behandla frågan huruvida progressiv beskattning av ekonomiskt starkare företag dessutom utgör ett oerättigt statligt stöd till förmån för de andra företagen.
3. Den omfördelningseffekt som en progressiv skattesats i regel syftar till att uppnå leder som sådan till att ekonomiskt starkare personer beskattas hårdare och således behandlas mindre förmånligt i jämförelse med ekonomiskt svagare personer. Eftersom ekonomiskt starkare personer i regel är mer benägna att bedriva gränsöverskridande verksamhet, kan det tolkas som en indirekt

diskriminering, i synnerhet om den progressiva utformningen används i direkt syfte att omfatta ekonomiskt starkare utländska företag.

4. I slutändan ska domstolen pröva huruvida det är förenligt med unionsrätten att föreskriva progressiva skattesatser och ett grundavdrag,⁽⁴⁾ som båda har vuxit fram historiskt i många medlemsstater och som betraktas som en central del av välfärdsstaten och således också tillämpas vid beskattning av vinster i medlemsstaterna. Dessutom ligger progressiva skattesatser och grundavdrag även till grund för den inom unionen planerade och i flera medlemsstater redan införda digitalskatten.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

5. Artikel 401 i direktiv 2006/112/EG(5) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet) har följande lydelse:

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

B. Nationell rätt

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

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

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

8. 1 § i lagen om särskild skatt innehåller följande förklarande bestämmelser:

”I denna lag avses med: ...

2. telekommunikationsverksamhet: tillhandahållande av elektroniska kommunikationstjänster i den mening som avses i Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény (lag nr C av år 2003 om elektronisk kommunikation) ...”

9. 2 § i lagen om särskild skatt har följande lydelse:

”Skatteplikten omfattar

a) detaljhandel i butik,

b) verksamheter avseende telekommunikation,

c) leverans av energi.”

10. I 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."

11. Beskattningsunderlaget är enligt 4 § punkt 1 i lagen som särskild skatt

"de beskattningsbara personernas nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i artikel 2 under beskattningsåret."

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

"vid utövandet av den verksamhet som avses i 2 § b ... 0 procent av skatteunderlag som inte överstiger 500 miljoner forinter, 4,5 procent av skatteunderlag som är högre än 500 miljoner forinter men inte överstiger 5 miljarder forinter, och 6,5 procent av skatteunderlag som är högre än 5 miljarder forinter ..."

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

"Skatten för de beskattningsbara personer som är sammanlänkade företag i den mening som avses i lag [nr LXXXI från 1996] om företagsskatt och utdelningsskatt ska fastställas genom sammanläggning av nettoomsättningen som härrör från verksamheter som avses i 2 § a och b, vilka bedrivs av beskattningsbara personer som är sammanlänkade företag. Det belopp som erhålls vid tillämpningen av den skattesats som angetts i 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 2 § a och b, i jämförelse med de sammanlänkade företagens totala nettoomsättning som härrör från de verksamheter som avses i 2 § a och b."

III. Målet vid den nationella domstolen

14. Klaganden i målet vid den nationella domstolen Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (nedan kallad Vodafone) är ett aktiebolag som bildats enligt ungersk rätt. Den enda aktieägaren i bolaget är Vodafone Europe B.V. som är registrerat i Nederländerna.

15. Klaganden bedriver sin huvudsakliga verksamhet på telekommunikationsmarknaden. Enligt den hänskjutande domstolen var klaganden under de år som målet avser det tredje största företaget på den ungerska telekommunikationsmarknaden.

16. Inom ramen för en skattekontroll i efterhand hos Vodafone under tidsperioden från den 1 april 2011 till den 31 mars 2015 fastställde skattemyndigheten en skatteskillnad till nackdel för Vodafone på 8 371 000 forinter och ålade dessutom bolaget förseningsavgifter och böter. Efter att Vodafone begärt omprövning av detta beslut och endast delvis nått framgång med begäran, väckte bolaget talan vid den hänskjutande domstolen.

17. Den hänskjutande domstolen är osäker på den särskilda skatten med hänsyn till särdragen

på den ungerska telekommunikationsmarknaden. Dessa utgörs – enligt den hänskjutande domstolen – av att ”den lägsta skattesatsen omfattade väsentligen endast transaktioner från ungerskägda skattesubjekt, medan skatten som är tillämplig på den högsta omsättningsnivån endast betalades av ungerska dotterbolag som ägdes av utländska moderbolag, vilket innebär att skattesubjekt som omfattades av den högsta omsättningsnivån betalade den största andelen av den särskilda skatten som tagits ut av dem i den högsta nivån.”

18. Underlagen som kommissionen och Ungern har lagt fram för domstolen bekräftar emellertid inte detta påstående från den hänskjutande domstolen helt och hållet. Enligt dessa uppgifter omfattas bland de 16 berörda företagen trots allt sex företag som inte ägs av utländska bolag av den högsta skattesatsen under det första aktuella året (det vill säga 2010). Annan statistik visar att det i vart fall inte bara är företag som ägs av utländska bolag som är berörda. Statistiken visar även att företag som ägs av utländska aktieägare även omfattas av den mellersta skattesatsen.

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

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet inför domstolen

20. Den hänskjutande domstolen har genom beslut av den 23 november 2017 som inkom den 6 februari 2018 beslutat att genomföra ett förfarande för förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF och att hänskjuta följande frågor till domstolen:

1. Ska artiklarna 49 FEUF, 54 FEUF, 107 FEUF och 108 FEUF tolkas på så sätt att de utgör hinder för en nationell åtgärd inom ramen för vilken medlemsstatens lagstiftning (lag om en särskild skattskyldighet för telekommunikationer) får till följd att den faktiska skattebördan överförs på skattskyldiga med utländska ägare? Är denna verkan indirekt diskriminerande?

2. Utgör artiklarna 107 FEUF och 108 FEUF hinder för en medlemsstats lagstiftning som föreskriver en skyldighet att betala en progressiv skatt på ett företags omsättning? Är en sådan lagstiftning indirekt diskriminerande om den får till verkan att den faktiska skattebördan, i de högsta skatteskalorna, i huvudsak belastar skattskyldiga med utländska ägare? Utgör denna verkan ett förbjudet statligt stöd?

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

21. Vodafone, Ungern, Republiken Polen, Tjeckiska republiken och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen. Vid den muntliga förhandlingen den 18 mars 2019 deltog nämnda parter, förutom Tjeckiska republiken, och därtill även Förbundsrepubliken Tyskland.

V. Rättslig bedömning

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

23. Frågan om förenlighet med unionsrätten uppkommer mot bakgrund av den särskilda skattens konkreta struktur. För det första anknyter den med avseende på beskattningsunderlaget inte till vinsten, utan till det skattepliktiga företagets nettoomsättning. För det andra föreskriver den

en progressiv skattesatsstruktur i olika nivåer. Lagen gör en åtskillnad mellan tre olika nivåer för vilka tre olika skattesatser tillämpas: en skattesats på 0 procent av nettoomsättning som inte överstiger 500 miljoner forinter, 4,5 procent av nettoomsättning som är högre än 500 miljoner forinter men inte överstiger 5 miljarder forinter, och 6,5 procent av nettoomsättning som är högre än 5 miljarder forinter.

24. Den hänskjutande domstolen tar härvid upp frågan huruvida en skatt av det aktuella slaget strider mot artiklarna 49 och 54 FEUF (avsnitt B), artiklarna 107 och 108 FEUF (avsnitt C) liksom mot artikel 401 i mervärdesskattedirektivet (avsnitt A). I detta avseende är det ändamålsenligt att besvara den tredje tolkningsfrågan först för att inledningsvis klargöra vilken karaktär den aktuella omsättningsbaserade skatten har. Om denna skatt redan omfattas av förbudet i artikel 401 i mervärdesskattedirektivet behöver de andra två frågorna inte besvaras.

A. Fråga 3: Överträdelse av artikel 401 i mervärdesskattedirektivet

25. Artikel 401 i mervärdesskattedirektivet klargör att medlemsstaterna inte är förhindrade att införa nya skatter så länge dessa inte kan karakteriseras som omsättningsskatter. Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i huruvida den omsättningsbaserade särskilda skatten för telekommunikationsföretag ska anses vara en omsättningsskatt. I detta fall skulle Ungern vara förhindrad att införa den enligt artikel 401 i mervärdesskattedirektivet.

26. Domstolen har i fast rättspraxis betonat att artikel 401 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas i sitt juridiska sammanhang.⁽⁶⁾

27. Av skälen i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter⁽⁷⁾ framgår att en harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter bör göra det möjligt att upprätta en gemensam marknad inom vilken det råder sund konkurrens och vars egenskaper liknar dem som råder på en inhemsk marknad, genom att undanröja skillnader i beskattningen som kan snedvrida konkurrensbetingelserna och försvåra handeln.⁽⁸⁾ Genom mervärdesskattedirektivet⁽⁹⁾ upprättades ett sådant gemensamt system för mervärdesskatt.

28. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt vilar på principen att det, till och med detaljhandelsledet, på varor och tjänster ska tas ut en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell i förhållande till priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.⁽¹⁰⁾ Domstolen erinrar om att denna skatt i sista hand bärs av slutkonsumenten.⁽¹¹⁾

29. För att uppnå målet att det ska råda likabehandling vad avser skattevillkoren för samma transaktion, oavsett i vilken medlemsstat den äger rum, skulle det gemensamma systemet för mervärdesskatt ersätta de omsättningsskatter som var tillämpliga i medlemsstaterna. Av denna anledning tillåter artikel 401 i mervärdesskattedirektivet endast medlemsstaterna att behålla eller införa skatter och avgifter på varor, tjänster och import om de inte kan karakteriseras som omsättningsskatter.

30. Domstolen har härvidlag förtydligat att under alla förhållanden ska skatter som uppvisar de väsentliga kännetecknen för mervärdesskatt anses belasta omsättningen av varor och tjänster på ett sätt som kan jämföras med mervärdesskatt, även om de inte i alla delar är identiska med denna.⁽¹²⁾

31. Av domstolens rättspraxis framgår fyra väsentliga kännetecken för mervärdesskatt: (1) mervärdesskatten tas ut generellt på transaktioner avseende varor eller tjänster; (2) den är proportionell i förhållande till det pris som den skattskyldige har erhållit för dessa varor och

tjänster; (3) den tas ut i varje led i produktions- och distributionskedjan, inklusive detaljhandeln, oavsett antalet föregående transaktioner; (4) den skatt som ska erläggas vid en transaktion beräknas efter avdrag för den skatt som betalades vid den föregående transaktionen, vilket innebär att skatten i varje led endast beräknas på det mervärde som tillförts i detta led och att skatten i sista hand bärs av konsumenten.(13)

32. För det första omfattar den särskilda skatten i Ungern emellertid inte varje transaktion, utan endast vissa transaktioner av telekommunikationsföretag. Den är således ingen (generell) omsättningsskatt i den mening som avses i det första kriteriet, utan vore möjligen att anse som en punktskatt som medlemsstaterna för närvarande endast är förhindrade att införa enligt kriterierna i artikel 1.2 och 1.3 i direktiv 2008/118/EG(14).

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

34. Detta förutsätter att storleken på skatten – såsom är fallet för en mervärdesskatt – är känd vid tidpunkten då transaktionen genomförs (det vill säga tidpunkten då konsumenten erhåller prestationen). Eftersom beloppet emellertid inte kan beräknas förrän i slutet på året och är beroende av den årliga omsättningen, känner telekommunikationsföretaget som utför prestationen ännu inte till ett skattebelopp som i förekommande fall ska övervältras vid tidpunkten då prestationen utförs.(15) För det fall att det nedre tröskelvärdet inte uppnåtts i slutet på året tas till exempel över huvud taget ingen skatt ut som kan övervältras på konsumenten. I detta avseende föreligger inte någon skatt som är *utformad för att övervältras*.

35. Tvärtom framgår det av sättet som Ungerns särskilda skatt för telekommunikationsföretag har utformats på att dessa ska beskattas direkt, vilket Ungern också har påpekat. Av ingressen till lagen framgår att skatten syftar till att beskatta en förmåga att bidra till de offentliga utgifterna som överstiger den allmänna skattskyldigheten (med detta avses den allmänna förmågan att betala skatt). Följaktligen ska en särskild ekonomisk förmåga hos dessa företag och inte den ekonomiska förmågan hos mottagarna av telekommunikationstjänsterna beskattas. I detta avseende liknar Ungerns särskilda skatt en särskild (direkt) bolagsskatt för vissa företag, i detta fall telekommunikationsföretag.

36. Det är inte heller varje enskild transaktion som beskattas baserat på dess pris, utan enligt artikel 1 och 2 i lagen om särskild skatt den sammanlagda omsättningen (netto) som avser tillhandahållande av elektroniska kommunikationstjänster under beskattningsåret som är högre än tröskelvärdet 500 miljoner forinter som beskattas med 4,5 procent och 6,5 procent av nettoomsättning som är högre än 5 miljarder forinter. Även i detta avseende liknar den särskilda bolagsskatten till sin karaktär en särskild direkt skatt på vinst. Till skillnad från "normal" direkt beskattning av vinst är det dock inte vinsten, det vill säga skillnaden mellan verksamhetens tillgångar vid två olika tidpunkter under en viss tidsperiod, utan omsättningen som uppnåtts under en viss tidsperiod, som används som beräkningsgrund. Detta ändrar emellertid – i motsats till vad kommissionen tycktes mena vid den muntliga förhandlingen – ingenting med avseende på skattens karaktär som en *direkt* skatt.

37. Ungerns särskilda skatt utgör således en särskild omsättningsbaserad (direkt) beskattning av vinst, som syftar till att beskatta en särskild ekonomisk förmåga hos telekommunikationsföretag. Således har den – vilket kommissionen även helt riktigt har understrukt – inte karaktären av en omsättningsskatt som syftar till beskattning av konsumenten.

Följaktligen hindrar inte artikel 401 i mervärdesskattedirektivet Ungern från att införa denna skatt parallellt med mervärdesskatten.

B. Fråga 1: Åsidosättande av etableringsfriheten

38. Den första frågan avser huruvida etableringsfriheten enligt artiklarna 49 och 54 FEUF utgör hinder för den särskilda skatten för telekommunikationssektorn i Ungern. Artiklarna 107 och 108 FEUF som likaså omnämns i tolkningsfrågan behandlas däremot i detalj i samband med fråga 2.

39. För att svara på denna fråga kan man först konstatera att även om frågor om direkta skatter – till vilka den aktuella särskilda skatten ska hänföras (om detta ovan punkt 35 och följande punkter) – i sig inte omfattas av unionens befogenhet, ska medlemsstaterna icke desto mindre iakttä unionsrätten vid utövande av sådana befogenheter som har förbehållits dem, till vilka särskilt de grundläggande friheterna hör.(16)

40. Den etableringsfrihet som enligt artikel 49 FEUF tillerkänns unionsmedborgare inbegriper, i enlighet med artikel 54 FEUF, en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och vilka har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen att utöva verksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor.(17)

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

1. Gränsöverskridande situationer

42. Den ungerska regeringen ifrågasätter under vilka omständigheter bolag kan betraktas som inhemska eller utländska. I detta sammanhang är det i första hand viktigt att framhålla att det följer av fast rättspraxis att ett bolags säte tjänar till att fastställa dess anknytning till en stats rättsordning, på samma sätt som nationaliteten när det gäller fysiska personer.(18) Eftersom klagandebolaget i det nationella förfarandet har sitt säte i Ungern, är det följaktligen att anse som ett ungerskt bolag, vilket innebär att det inte är fråga om en gränsöverskridande situation.

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

44. Domstolen har nämligen redan slagit fast att ett bolag för skatteändamål kan åberopa en inskränkning i etableringsfriheten för ett annat bolag, med vilket det förstnämnda är förbundet, i den mån denna inskränkning påverkar dess egen beskattning.(19) Klaganden i det nationella målet kan således åberopa en eventuell inskränkning av moderbolagets, Vodafone Europe B.V., etableringsfrihet.

2. Inskränkning av etableringsfriheten

45. Enligt fast rättspraxis ska varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt anses utgöra en inskränkning i denna frihet.(20) Detta omfattar i princip diskriminering, men även icke-diskriminerande inskränkningar. Det är med avseende på skatter och avgifter nödvändigt att beakta att dessa *som sådana* utgör en belastning

och således gör det mindre attraktivt att etablera sig i en annan medlemsstat. En prövning med måttstocken icke-diskriminerande inskränkningar skulle således innebära att alla beskattningsgrundande transaktioner omfattas av unionsrätten och att medlemsstaternas suveränitet i skattefrågor i grunden ifrågasätts.(21)

46. Domstolen har således redan i flera mål fastställt att medlemsstaternas bestämmelser om villkor för och storleken på beskattning omfattas av deras självbestämmande i skattefrågor, såvitt gränsöverskridande situationer inte behandlas diskriminerande i jämförelse med inhemska situationer.(22)

47. En inskränkning av etableringsfriheten förutsätter således först att det över huvud taget finns två eller fler jämförelsegrupper som behandlas olika (punkt b). Om detta är fallet, så uppkommer nästa fråga, nämligen huruvida denna olika behandling av gränsöverskridande situationer jämfört med rent inhemska situationer utgör ett missgynnande av de förstnämnda, där både öppen och dold diskriminering ska beaktas (punkt c). En ytterligare punkt som prövas emellanåt är huruvida särbehandlingen avser situationer som är objektivt jämförbara med varandra (punkt d).

48. Slutligen är det i det aktuella fallet nödvändigt att kort klargöra att en relevant särbehandling – till skillnad från vad som var fallet i målet Hervis Sport(23) – inte kan stödjas redan på den så kallade regeln om sammanläggning i 7 § i lagen om särskild skatt, utan endast på den progressivt utformade skatteskalen (punkt a).

a) **Huruvida konsolideringsregeln är irrelevant i det aktuella sammanhanget**

49. Jag delar inte kommissionen uppfattning såvitt den gör gällande att det direkt av domen i målet Hervis Sport följer att det föreligger en överträdelse av etableringsfriheten.

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

51. Emellertid uttryckte domstolen vissa betänkligheter i unionsrättsligt hänseende gällande konsolideringsregeln.(24) Eftersom samma sammanläggningsregel i 7 § i lagen om särskild skatt även tillämpas på den särskilda skatten för telekommunikationsmarknaden som är aktuell i förevarande fall, anser kommissionen att redan det utgör en överträdelse av unionsrätten.

52. Även om konsolideringsregeln i förevarande fall skulle strida mot unionsrätten – vilket inte följer utan vidare av den nämnda domen – så skulle detta inte vara avgörande för förevarande mål och skulle inte heller besvara den hänskjutande domstolens fråga. Detta skulle nämligen endast få till följd att regeln om sammanläggning inte ska tillämpas. Eftersom den hänskjutande domstolen emellertid redan konstaterat att denna regel hursomhelst inte ska tillämpas på klagandebolaget i det nationella förfarandet – då det inte är sammanlänkat med andra telekommunikationsföretag på den ungerska marknaden – skulle det inte ha någon betydelse för utgången i det nationella målet.

53. Domstolen måste således i detta skede pröva huruvida utformningen av den särskilda skatten som sådan – oberoende av konsolideringsregeln – har en diskriminerande effekt. Denna fråga besvaras inte genom domen i målet Hervis Sport och inte heller – vilket Vodafone helt riktigt

betonar – på det sätt som den ungerska regeringen menar, nämligen att den progressiva karaktären i sig inte kan vara tillräcklig för att det ska vara fråga om diskriminering. Domstolen befattade sig i det målet endast med kombinationen av progressiv skattesats och konsolideringsregel, utan att utesluta att även den progressiva skattesatsen ensam skulle kunna utgöra diskriminering.(25)

b) Särbehandling

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

55. Mot detta kan inte invändas att det föreligger särbehandling redan genom att företag med större omsättning i absoluta tal måste betala högre särskild skatt än företag med mindre omsättning. Detta utgör inte i sig någon särbehandling, eftersom olika beskattning i detta fall motsvarar den allmänt erkända principen om beskattning efter förmåga. Så länge som beskattningsunderlaget och skatteskulden står i samma förhållande till varandra såsom exempelvis är fallet vid en proportionell skattesats ("*flat tax*"), kan redan på den grunden frågan om olika behandling föreligger besvaras nekande.

56. Med en progressiv skattesats står emellertid beskattningsunderlaget och skatten som ska betalas inte i samma förhållande för alla skattepliktiga. Detta blir särskilt tydligt i det aktuella fallet om man jämför de genomsnittliga skattesatserna som de skattskyldiga ska betala på grundval av deras sammanlagda omsättning och inte bara avseende enskilda skattenivåer. Denna genomsnittliga skattesats stiger när man når högre omsättningsnivåer, vilket innebär att företag med högre omsättning även omfattas av en högre genomsnittlig skattesats än företag med lägre omsättning. Därmed betalar de inte bara i absoluta utan även i relativa tal mer skatt, vilket utgör en särbehandling av dessa företag.(26)

c) Missgynnande av den gränsöverskridande situationen

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

58. Det framgår i detta sammanhang inte att det föreligger någon öppen eller direkt diskriminering av utländska företag. Metoderna för uppbörd av den särskilda skatten skiljer sig inte åt beroende på ett företags säte eller "hemvist". Lagen om särskild skatt behandlar således inte utländska företag annorlunda än inhemska.

59. De grundläggande friheterna föreskriver inte endast ett förbud mot öppen diskriminering, utan också mot varje form av dold eller indirekt diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat.(27) Avgörande för en åtgärds diskriminerande karaktär i den mening som avses i artiklarna 49 och 54 FEUF är således frågan huruvida särbehandlingen av telekommunikationsföretag med avseende på kriteriet årlig nettoomsättning är att likställa med en särbehandling på grund av var ett bolag har sitt säte eller dess hemvist.

60. I detta sammanhang är det för det första nödvändigt att klargöra vilka krav som ska ställas på korrelationen mellan det valda särskiljande kriteriet – i detta fall omsättningen – och företagets säte (nedan punkt 61 och följande punkter). För det andra ska det undersökas huruvida en indirekt

diskriminering ska anses föreligga i vart fall om det särskiljande kriteriet medvetet har valts i syfte att ge en diskriminerande effekt (nedan punkt 83 och följande punkter).

1) *Relevant korrelation*

61. Domstolens befintliga rättspraxis ger inte någon enhetlig bild av den omnämnda korrelationen, varken med avseende på dess omfattning eller karaktär. Med avseende på den kvantitativa omfattningen har domstolen riktat in sin bedömning på både en korrelation i de allra flesta fall(28) och på omständigheten att utländska rättssubjekt berörs i högre utsträckning.(29) Delvis talar domstolen till och med endast om en fara för missgynnande.(30) I kvalitativt hänseende är det osäkert om korrelationen ska föreligga i typfallet(31) eller om den måste följa direkt ur särskiljningskriteriet, vilket flera domar pekar på,(32) eller om den även kan baseras på närmast slumpmässiga faktiska omständigheter.(33) Dessutom har det inte klargjorts huruvida kvantitativ och kvalitativ korrelation är två kumulativa villkor eller om det i förekommande fall räcker att de föreligger separat.

62. Som jag redan påpekat i ett annat sammanhang ska höga krav ställas för att slå fast att dold diskriminering föreligger. Dold diskriminering ska nämligen inte medföra att begreppet diskriminering utvidgas, utan den ska bara omfatta alla sådana fall som rent formellt inte utgör diskriminering, men har samma effekt som en sådan.(34)

i) *Kvantitativt kriterium*

63. Det kan således inte på något sätt vara tillräckligt att det föreligger en övervikt i kvantitativt hänseende – i den meningen att mer än 50 procent av företagen är berörda – i stället ska korrelationen mellan särskiljningskriteriet som tillämpas och ett bolags säte kunna fastställas i de allra flesta fall.(35)

64. Emellertid kan detta kvantitativa element orsaka avsevärda svårigheter vid den rättsliga tillämpningen. Prövningens resultat är nämligen beroende av vilka måttstockar för jämförelse man väljer i det enskilda fallet. Domstolen har i domen i målet Hervis Sport frågat huruvida de flesta sammanlänkade bolagen *som omfattas av den särskilda skattens högsta skattesats* var sammanlänkade med utländska moderbolag.(36)

65. Det kan dock knappast vara motiverat att endast ta fasta på den högsta skattesatsen som allmänt kriterium. Jag kan inte se varför endast denna skattesats skulle vara relevant vid bedömningen av åtgärdens diskriminerande karaktär. I det konkreta fallet kunde detta möjligtvis förklaras av att de andra skattesatserna i jämförelse med den högsta framstod som försumbart låga.(37) I förevarande fall är emellertid redan den mellersta nivån med en skattesats på 4,5 procent knappast försumbar. En prövning endast på grundval av den högsta skattesatsen blir dessutom desto mer tveksam ju fler steg som progressionsskalan innehåller. Denna metod kan inte tillämpas över huvud taget om det finns en glidande progressionskurva som helt saknar nivåer, vilket exempelvis ofta är fallet vid inkomstbeskattning.

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

67. För det andra omfattas exempelvis inte sådana fall där enskilda utländska företag omfattas

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

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

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

70. En rent kvantitativ bedömning har – förutom de redan omnämnda beräkningssvårigheterna (om detta ovan punkt 63 och följande punkter) – dessutom nackdelen att den orsakar betydande rättslig osäkerhet i den utsträckning som man inte fastställer ett konkret gränsvärde.⁽³⁸⁾ Men även ett konkret gränsvärde skulle leda till andra problem, såsom svårligen avgjorda tvister med inbördes motstridig statistik och förändringar i sifferunderlagen över tid.

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

72. Dessutom orsakar det stora problem om man utgår från aktieägarna i företag med ett stort antal delägare (aktiebolag med tusentals aktieägare) när man ska ställa upp ett kvantitativt kriterium. Det är dessutom oklart hur man ska bedöma ett bolag med två delägare, där en av delägarna har sitt säte i utlandet och den andra i landet.

73. Om man – i likhet med kommissionen och den hänskjutande domstolen – utgår från aktieägarna, räcker det då inte att man för större koncernstrukturer bara tittar på koncernens yttersta moderbolag och dess delägare för att fastställa huruvida det faktiskt är fråga om ett bolag från en annan medlemsstat, från ett tredjeland eller från hemlandet? I förevarande fall är bolagsstrukturen i moderbolaget Vodafone Europe B.V. eller det egentliga koncernmoderbolaget inte känt för domstolen. Detta fall åskådliggör på ett föredömligt sätt varför en kvantitativ ansats, som därtill är baserad på bolagsstrukturen i ett bolag, är otillräcklig.

ii) *Kvalitativt kriterium*

74. Jag anser således att ett kvalitativt kriterium, enligt vilket det särskiljande kriteriet *till sin natur*

eller *typiskt sett* måste beröra utländska företag oftare, vilket domstolen också börjat tillämpa allt oftare, är viktigare än det ovannämnda rent kvantitativa elementet.(39) Ett rent slumpartat sammanhang, oavsett hur högt det kvantitativa utfallet är, kan följaktligen i princip inte räcka för att det ska anses föreligga indirekt diskriminering.

75. Kriteriet om en karaktärsnärlig korrelation måste dock konkretiseras närmare för att undvika att tillämpningen blir ospecifik. Domstolen har exempelvis konstaterat att det föreligger en karaktärsnärlig korrelation där apotekare som redan bedrev verksamhet inom landet fick företräde vid beviljande av tillstånd att öppna nya apotek.(40) Till grund för detta ligger det korrekta övervägandet att en korrelation mellan ett bolags säte och verksamhetsort följer en viss inre logik eller typiska särdrag och inte endast beror på de slumpartade särdragen hos en viss marknad eller sektor.

76. Detsamma gäller – som generaladvokaten Wahl(41) nyligen har konstaterat – för ägare av fordon som registrerats i en annan medlemsstat, vilka till största delen är medborgare i den staten, eftersom registreringen av fordonet anknyter till ägarens bosättningsort. Även valet av en anknytningspunkt som endast kan uppfyllas av utländskt tillverkade fordon, eftersom inga sådana fordon tillverkas i landet, är ett sådant fall.(42)

77. En karaktärsnärlig korrelation ska även antas föreligga när det är fråga om kriteriet förvärvande av skattepliktiga inkomster. Bakgrunden är att bolagsskatterätten präglas av åtskillnaden mellan inkomster som förvärvats och är skattepliktiga i landet å ena sidan och inkomster som förvärvats i utlandet och således inte är skattepliktiga i landet å andra sidan. Om en fördel således anknyts till samtidigt förvärvande av skattepliktiga inkomster, så korrelerar denna omständighet karaktärsnärligt med en fördel för inhemska företag.(43)

78. Det avgörande är således ett inre samband i det särskiljande kriteriet på ett sätt som redan vid en abstrakt bedömning ger anledning att anta att det föreligger en korrelation i ett övervägande flertal av fallen.

79. Om man tillämpar dessa principer på förevarande fall, så är den avgörande frågan huruvida storleken på ett företags omsättning till sin natur korrelerar med ett företags eller dess kontrollerande aktieägares (utländska) säte. Jag har redan i mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport i detta avseende konstaterat att företag med hög omsättning visserligen oftare torde operera över nationsgränserna på den inre marknaden, och det finns därför en viss sannolikhet för att sådana företag också bedriver verksamhet i andra medlemsstater.(44)

80. Det räcker emellertid inte i sig, vilket Förbundsrepubliken Tyskland också betonade vid den muntliga förhandlingen. Företag med stor omsättning kan lika gärna drivas av inhemska personer.(45) Detta gäller för detaljhandeln som det är fråga om i målet Hervis Sport lika väl som för telekommunikationssektorn som är aktuell i förevarande fall. Det gäller i synnerhet om det såsom i förevarande mål – se artikel 3.2 i lagen om särskild skatt – är den omsättning som uppnåtts inom landet och inte omsättningen globalt som är den relevanta beräkningsgrunden. Det finns ingen anledning varför man i allmänhet ska utgå från att utländska företag som bedriver verksamhet i Ungern skulle uppnå en högre omsättning med sina telekommunikationstjänster i Ungern än inhemska företag.

81. Med andra ord är kriteriet om omsättning inte ett särskiljande kännetecken som till sin natur är gränsöverskridande, utan om ett – som både Tjeckiska republiken i sitt skriftliga yttrande och Förbundsrepubliken Tyskland vid den muntliga förhandlingen korrekt påpekade – ett neutralt särskiljande kännetecken. Omsättning som underlag för beräkningen av en direkt skatt är lika neutralt som till exempel vinst (eller tillgångar). De grundläggande friheterna gynnar varken det ena eller det andra. I detta avseende är det fråga om en historiskt betingad "tillfällighet" på den

ungerska telekommunikationsmarknaden, som eventuellt utnyttjats medvetet av den ungerska lagstiftaren (om denna problematik se nedan punkt 83 och följande punkter).

82. Detta bekräftas även av den statistik som kommit domstolen till handa. Vissa uppgifter visar att det bland de tio företag som betalat mest bolagsskatt i Ungern under 2010 endast är tre som inte ägs av utländska aktieägare. Det är tydligt att den ungerska ekonomin över lag präglas av en stor andel framgångsrika företag med utländska ägare. Denna uppenbart historiskt betingade omständighet leder emellertid inte till att varje ytterligare skattepålaga som belastar ett företag som nått särskild framgång på marknaden har en indirekt diskriminerande effekt.

2) *Effekterna av ett medvetet och riktat missgynnande*

83. Kommissionen har dock vidare gjort gällande att den ungerska lagstiftaren medvetet och målinriktat har framkallat den särskilda skattens diskriminerande effekt.

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

i) *Huruvida en politisk avsikt är relevant för bedömningen av indirekt diskriminering*

85. Jag ser vissa risker med att anlägga ett subjektivt synsätt på indirekt diskriminering, som egentligen ska fastställas på objektiva(46) grunder. I synnerhet osäkerheterna i samband med fastställande av en medlemsstats subjektiva avsikt att diskriminera leder till tveksamheter(47) och följdproblem (till exempel rörande påvisbarhet).

86. Likväl anser jag att ovannämnda fråga med hänsyn till syftet med det kvalitativa kriteriet som uppställts för att fastställa indirekt diskriminering (om detta ovan i punkterna 59 och 74 och följande punkter) och det unionsrättsligt erkända förbudet mot rättsmissbruk (och förbudet mot motsägelsefullt agerande) i princip – men endast under mycket strikta förutsättningar – ska besvaras jakande.

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

88. Denna ansats kan stödjas på den allmänna principen om förbud mot rättsmissbruk(48) som gäller i hela unionen och inte bara för skattskyldiga (se numera på unionsnivå artikel 6 i direktiv 2016/1164).(49) Jag delar generaladvokaten Campos Sánchez-Bordonas(50) uppfattning att medlemsstaterna i slutändan också omfattas av denna allmänna rättsliga princip genom artikel 4.3 FEU.

89. Domstolen har redan fastställt att unionsrätten bygger på den grundläggande premissen att varje medlemsstat delar en rad gemensamma värden – som ligger till grund för unionen i enlighet med vad som anges i artikel 2 FEU – med alla andra medlemsstater och erkänner att de andra medlemsstaterna delar dessa värden med den. Det är i detta sammanhang som det, bland annat

enligt principen om lojalt samarbete som anges i artikel 4.3 första stycket FEU, åligger medlemsstaterna att inom sina respektive territorier svara för att unionsrätten tillämpas och iakttas och att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att de skyldigheter som följer av fördragen eller av unionens institutioners akter fullgörs.(51)

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

91. Det framgår emellertid även av ovanstående överväganden att det härvid måste vara fråga om ett mycket snävt undantag som ska hanteras restriktivt med beaktande av medlemsstaternas autonomi och måste styrkas konkret. En medlemsstats rättsmissbruk får inte under några omständigheter antas föreligga lättvindigt, endast på grund av rena spekulationer, otillräckligt underbyggd statistik, enskilda yttranden(52) eller andra antaganden.

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

ii) Påvisande av en relevant avsikt att diskriminera

93. Det föreligger emellertid avsevärda tvivel om att detta skulle vara fallet i förevarande mål. Kommissionen stödjer å ena sidan uppfattningen att det föreligger en avsikt att diskriminera på iakttagelsen att gränsen som skiljer den högsta omsättningsnivån (över fem miljarder forinter) från det mellersta (mellan 500 miljoner och fem miljarder forinter) nästan exakt motsvarar skiljelinjen mellan inhemska och utländska företag.

94. Detta framgår dock inte helt tydligt av de sifferuppgifter som lämnats in. Under det första året som skatten togs ut omfattades enligt kommissionen 16 företag av den högsta progressionsnivån, varav 6 inte ägdes av personer från andra EU-länder, och de två största "bara" till 70,5 respektive 75 procent av personer från andra EU-länder. På nästa nivå i skatteskalen fanns enligt kommissionens uppgifter bland de cirka 30 företag som omfattades även nio företag som var majoritetsägda av personer från andra EU-länder. Man kan således knappast tala om en tydlig skiljelinje.

95. Å andra sidan hänvisar kommissionen till yttranden i den aktuella parlamentariska debatten liksom till utdrag från regeringsdokument, som syftar till att påvisa den diskriminerande målsättningen med skatten. Ordvalen i denna debatt, som handlade om införandet av en så kallad krisskatt (Ungern försökte på detta sätt återigen hålla sig inom unionens kriterier för budgetunderskott), påminner i stora delar om den aktuella BEPS-debatten.(53) Det handlade respektive handlar inte i någon av dessa debatter om en hårdare beskattning av *utländska* företag, utan om hårdare beskattning av företag som bedriver *multinationell verksamhet*.

96. Parlamentsdebatten handlade nämligen i huvudsak om problemet att stora multinationella koncerner lyckas minimera sina vinster i Ungern, så att skattebördan i huvudsak bärs av de mindre och medelstora företagen, vilket lagen om särskild skatt syftar till att delvis förhindra. Huvudfokus låg på företag med multinationell verksamhet, vars skattemässiga praktiker även var en av de centrala orsakerna till BEPS-debatten.(54) Som annan statistik som kommit domstolen till

handa visar, betalade under 2010 endast hälften av företagen i Ungern med störst omsättning någon bolagsskatt. Detta berör både företag som ägs av personer i landet och i andra EU-länder. En anknytning till omsättningen skulle helt klart kunna påverka denna omständighet. Detta motsvarar även kommissionens ansats i den planerade unionsomfattande digitalskatten.⁽⁵⁵⁾ Även denna syftar till att få multinationella företag (här allra främst från vissa tredjeländer) att i större utsträckning bidra till det allmännas kostnader när dessa genererar vinster i unionen, men utan att omfattas av vinstskatt där. Anklagelsen om rättsmissbruk som riktats mot Ungern kan inte stödjas på denna omständighet.

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

98. Eftersom regeringen i normalfallet är bunden av parlamentets beslut och inte omvänt har jag också betänkligheter med avseende på att endast rikta in sig på enskilda regeringsdokument. Desto viktigare är den formella (juridiska) motiveringen till lagen och inte den rent politiska motiveringen av lagens innehåll i förhållande till väljarna.⁽⁵⁶⁾ Det framgår dock inte av den förra att målsättningen med denna skatt i huvudsak var att beskatta personer från andra medlemsstater.

99. Dessutom omfattar gränsen på 500 miljoner forinter för den första beskattningsnivån inte endast utländska företag. Varje nytt företag, både utländskt och inhemskt, som verkar på den ungerska telekommunikationsmarknaden drar även nytta av fribeloppet. I detta avseende motiverar den valda strukturen för skattesatsen primärt mindre företag, i synnerhet så kallade startups i förhållande till större företag som redan är fast etablerade på marknaden.⁽⁵⁷⁾ Huruvida gränsen på 5 miljarder forinter i omsättning är den "bästa" gränsen eller om det inte hade varit "bättre" att välja ett annat belopp ankommer på den nationella lagstiftaren att avgöra och är – i den mån som missbruk inte föreligger – inte någonting som varken domstolen eller kommissionen har befogenhet att kontrollera.

100. Påståendet som Vodafone och i vissa ansatser även kommissionen lagt fram vid den muntliga förhandlingen, nämligen att endast en vinstbaserad inkomstbeskattning motsvarar principen om beskattning av ekonomisk förmåga, anser jag är oriktigt. Även om omsättningen inte är en tvingande indikator för ekonomisk förmåga framstår den ungerska lagstiftarens schablonmässiga antagande att större företag – det vill säga företag med högre omsättning – i princip även har en större ekonomisk förmåga än mindre (se i detta avseende även ingressen till lagen om särskild skatt) i vart fall inte som orimligt.⁽⁵⁸⁾ Som Polen riktigt påpekade under den muntliga förhandlingen differentierar till exempel även (den privata) banksektorn vid kreditgivning på grundval av låntagarens omsättning.

101. Dessutom ger omsättning som avgörande kriterium mindre utrymme för multinationellt verksamma företag att välja skatteupplägg, vilket var en av de huvudsakliga punkterna i de senaste årtiondenas så kallade BEPS-debatt och som även var en central punkt i den ungerska parlamentsdebatten. Kommissionen föreslår likaså en omsättningsbaserad digitalskatt för vissa företag med hög omsättning i den digitala sektorn. I skäl 23⁽⁵⁹⁾ motiveras denna beskattningsmetod uttryckligen med att "större företag ... har möjlighet att utnyttja aggressiv skatteplanering".

102. Om till och med kommissionen anser att en omsättningsbaserad progressiv skatt är lämplig för vissa företag för att uppnå en rättvis beskattning mellan större globalt agerande företag och företag som (bara) agerar inom Europa, så kan en jämförbar nationell skatt som syftar till att större företag ska bidra mer till det allmänna än mindre företag knappas utgöra rättsmissbruk.

d) Resultat i denna del

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

e) Objektivt jämförbar situation

104. Förutsatt att (indirekt) diskriminering trots det ovan anförda skulle anses föreligga, har domstolen i sin rättspraxis ibland som en ytterligare förutsättning för diskriminering prövat huruvida de båda grupperna som behandlas olika befinner sig i en objektivt jämförbar situation.(60)

105. Såsom jag redan har konstaterat i flera förslag till avgöranden(61) är detta ett kriterium som inte tillåter några meningsfulla avgränsningar. Tvärtom skjuts inom ramen för denna prövning enskilda grunder för berättigande – i slutändan i okänd omfattning(62) – i förgrunden och undandras därigenom en proportionalitetsprövning. Delvis låter domstolen därför helt riktigt bli att pröva kriteriet om objektivt jämförbar situation.(63) Detta kriterium bör på dessa grunder överges helt.

106. Om man däremot håller fast vid kriteriet objektivt jämförbar situation så skulle i synnerhet frågan uppkomma huruvida företag med större respektive mindre omsättning inte befinner sig i objektivt olika situationer eftersom de har olika skattemässig betalningsförmåga. Jag kommer att gå in på denna fråga nedan, men inom ramen för prövningen av grunder för berättigande, vilket också är en fråga som endast tas upp i andra hand.

3. I andra hand: Motivering av indirekt diskriminering

107. För det fall att domstolen fastställer att indirekt diskriminering föreligger på grund av sambandet med omsättningens storlek, uppkommer i andra hand frågan huruvida den därav resulterande skillnaden i genomsnittlig skattesats är berättigad. En inskränkning av en grundläggande rättighet kan vara berättigad om den motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, förutsatt att den är ägnad att säkerställa att det eftersträlvade målet uppnås och inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.(64)

a) Tvingande hänsyn till allmänintresset

108. Som framgår av ingressen till lagen om särskild skatt är dess syfte att återställa budgetbalansen genom att införa en särskild skatt för skattebetalare vars förmåga att bidra till de offentliga utgifterna överstiger den allmänna skattskyldigheten. Domstolen har visserligen fastställt att återupprättande av budgetbalansen genom ökade skatteintäkter inte kan åberopas till stöd för ett sådant system som i förevarande fall.(65) Här ska den särskilda verkan som skatten har emellertid inte motiveras med rent fiskala intressen, utan genom en anknytning till skillnader i ekonomisk förmåga hos skattebetalarna, det vill säga med beaktande av en rättvis fördelning av skattebördan i samhället.

109. Såsom jag redan har förtydligat i flera av mina förslag till avgörande delar jag kommissionens(66) uppfattning att en skattskyldigs olika betalningsförmåga i princip kan motivera att skattskyldiga behandlas olika.(67) Domstolen har också erkänt principen om beskattning av betalningsförmåga, i vart fall inom ramen för motiveringsgrunden om skattesystemets inre sammanhang.(68)

110. Bakgrunden torde vara omständigheten att många medlemsstater till och med har slagit fast att beskattning ska ske på grundval av ekonomisk förmåga som en konstitutionell princip, vilket till viss del även framgår uttryckligen av medlemsstaternas författningar,(69) och till viss del har slagits fast av domstolarna i högsta instans som härlett denna princip från principen om likabehandling.(70) Eftersom även omsättningens storlek kan anses som en indikator på en viss ekonomisk förmåga (se ovan punkt 100) blir denna motivering relevant.

111. Dessutom godtas det i skatterätten att staten i princip har ett legitimt intresse av att tillämpa progressiva skattesatser. Att personer med större ekonomisk förmåga även i högre utsträckning får bära samhällets kostnader är också utbrett bland medlemsstaterna, i vart fall för skatter som beräknas på grundval av vinst. Till och med Europeiska unionen tillämpar en progressiv skattesats vid beskattningen av sina tjänstemän och anställda.(71)

112. Bakgrunden är i regel – i vart fall i en välfärdsstat – målsättningen att avlasta socialt svagare personer och i detta avseende omfördela de till viss del tämligen ojämnt fördelade resurserna något med hjälp av skatterättsliga medel. Denna välfärdsstatliga målsättning motiverar i princip även en viss särbehandling på grund av en progressiv skattesats.

113. Eftersom det följer av artikel 3.3 andra stycket EUF att unionen inte endast upprättar en inre marknad utan även främjar social rättvisa kan även dessa välfärdsstatliga grunder – såsom Polen framhållit vid den muntliga förhandlingen – motivera tillämpningen av en progressiv skatteskala enligt unionsrätten. Detta gäller i vart fall för en skatt som inte endast omfattar företag utan även fysiska personer, vilket är fallet enligt artikel 3.1 och 3.2 i lagen om särskild skatt.

114. Följaktligen kan skälet som avser beskattning efter ekonomisk förmåga i förening med välfärdsstatsprincipen motivera en inskränkning av de grundläggande rättigheterna.

b) Inskränkningens proportionalitet

115. En inskränkning av en grundläggande rättighet ska dessutom vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål.(72)

1) Huruvida åtgärden är ägnad att uppnå dess mål

116. En nationell lagstiftning är enligt domstolens praxis endast ägnad att säkerställa förverkligandet av det åberopade målet om den verkligen på ett sammanhängande och

systematiskt sätt lever upp till strävan att uppnå målet.(73)

117. Domstolen beaktar i detta avseende medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning när de utfärdar lagar med allmän giltighet.(74) En lagstiftare är i synnerhet skyldig att fatta beslut av politisk, ekonomisk och social art och måste göra komplicerade bedömningar.(75) I avsaknad av en harmonisering på unionsnivå har den nationella lagstiftaren följaktligen ett visst utrymme för skönsmässig bedömning på skatteområdet när den inför en skatt. Följaktligen är det ovannämnda kravet på inre sammanhang uppfyllt om den särskilda skatten inte är uppenbart olämplig för att uppnå det eftersträlvade målet.(76)

118. Såvitt den särskilda skatten i förevarande fall är inriktad på de skattskyldiga företagens ekonomiska förmåga, är den, såsom visats ovan, uppenbart grundad på antagandet att företag med hög omsättning också har en större ekonomisk förmåga än sådana med mindre omsättning.

119. Kommissionen har mot detta antagande i det aktuella förfarandet invänt att omsättningen endast är en indikation på ett företags storlek och marknadsposition, men inte på dess ekonomiska förmåga. En ökad omsättning medför inte automatiskt en högre vinst. Det finns således inget direkt samband mellan omsättningen och företagets ekonomiska förmåga. Jag förundras över att kommissionen anför en sådan argumentation, eftersom den planerade omsättningsbaserade digitalskatten på unionsnivå i detta nu motiveras med rakt motsatt argument.(77)

120. I slutändan har kommissionen i det aktuella förfarandet förbisett att det inte krävs ett *direkt* samband mellan skattebasen (här omsättningen) och skattens syfte (här beskattning av betalningsförmåga) på det sätt som kommissionen gör gällande för att motivera åtgärdens lämplighet. Sådana stränga krav strider mot medlemsstaternas ovan nämnda handlingsutrymme. Tvärtom ska det endast antas att åtgärden är olämplig om det över huvud taget inte föreligger något samband.

121. I förevarande fall framgår emellertid tydligt ett *indirekt* samband mellan den årliga omsättningen och ekonomisk förmåga. Som jag redan konstaterat i mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport kan omsättningens storlek nämligen utgöra en standardiserad indikator på förmågan att betala skatt. För detta talar att stora vinster över huvud taget inte är möjliga utan hög omsättning, och för det andra att vinsten av ytterligare omsättning (marginalintäkten) ökar på grund av sjunkande fasta kostnader.(78) Det framstår således inte på något sätt som orimligt att betrakta omsättningen som ett uttryck för storlek eller marknadsposition och att även se ett företags potentiella vinster som uttryck för deras ekonomiska förmåga, och beskatta företag utifrån denna måttstock.

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

123. Dessutom kan omsättningen i ett visst hänseende till och med vara bättre än vinsten för att visa ett företags ekonomiska förmåga. Till skillnad från vinsten finns nämligen i mycket lägre grad möjligheter att påverka omsättningen genom minskningar av det skatterättsliga beräkningsunderlaget eller genom att vinster flyttas, exempelvis med hjälp av internprissättning. Anknytningen till omsättningen kan således också utgöra ett effektivt medel för att bekämpa

aggressiv skatteplanering, vilket kommissionen mycket riktigt har understrukt med avseende på den omsättningsbaserade digitalskatt som den föreslagit.(79)

124. Den särskilda skatten i Ungern är således inte uppenbart olämplig för att uppnå de omnämnda målsättningarna.

2) *Nödvändighet*

125. När det ska fastställas om en åtgärd är nödvändig inom ramen för proportionalitetsprövningen framgår av domstolens fasta praxis att man, när det finns flera alternativa lämpliga åtgärder att välja mellan, ska välja den som är minst betungande och att de belastningar som påförs inte skall vara orimliga i förhållande till de eftersträlvade målen.(80)

126. Här uppkommer frågan huruvida en beskattning av omsättning i jämförelse med beskattning av vinsten ska anses som en eventuellt mildare men lika lämplig åtgärd. Därvid kan man överväga huruvida beskattning på grundval av vinsten i detta avseende är en mindre restriktiv men lika ändamålsenlig åtgärd, eftersom det gör det möjligt att undvika fall där företag trots stora förluster belastas med den särskilda skatten.

127. En vinstbaserad beskattning är emellertid inte en mindre restriktiv men lika ändamålsenlig åtgärd, *utan någonting helt annat* än en omsättningsbaserad beskattning. Vilken teknisk metod som väljs för att beskatta inkomster (omsättningsbaserad eller vinstbaserad) säger ingenting om huruvida skatt ska betalas även om faktiska förluster föreligger. Även en vinstbaserad beskattning kan leda till betalningsskyldighet trots att företaget går med förlust. Detta är exempelvis fallet om vissa rörelsekostnader – eller även interna priser – inte erkänns eller om en borgenär avstår från att kräva in en fordran från ett krisdrabbat företag (så kallad rekonstruktionsvinst). Det allmänna problemet med beskattning trots bristande faktisk (det vill säga verklig) ekonomisk förmåga genom en nationell lag om vinstbeskattning är primärt ett problem för den nationella rätten och de nationella grundläggande rättigheterna, men däremot inte ett grundläggande problem för unionsrätten då det saknas harmonisering på området.

128. Dessutom är en vinstbaserad beskattning inte heller lika lämpad för att uppnå en effektiv beskattning som är något mer resistent mot skatteplanering. Anknytningen till omsättningen som beräkningsgrund har den avgörande fördelen att det är lättare att fastställa omsättningen och att det inte finns några eller i vart fall små möjligheter att kringgå beskattning.

129. Det finns således inte heller några betänkligheter med avseende på den konkreta utformningen av den särskilda skatten med avseende på det eftersträlvade målet.

3) *Lämplighet*

130. Inskränkningar av en grundläggande frihet måste dessutom vara ägnade att uppnå det eftersträlvade målet.(81) Detta innebär att inskränkningen och dess följder inte får vara oproportionerliga i förhållande till målet.(82) Såvitt framgår är det inte fallet här.

131. Först och främst kan jag å ena sidan konstatera att målsättningen att uppnå en rättvis fördelning av skattebördan i ett samhälle är av stor vikt för en skattelagstiftare. Samma sak gäller målet att återinföra upprätthållandet av unionens stabilitetskriterier. Att skattskyldiga med oproportionerligt stor ekonomisk förmåga får bära en större del av skattebördan i ett samhälle i syfte att minska bördan för personer som inte har lika stor ekonomisk förmåga är i sig inte oproportionerligt. Det kan förhålla sig annorlunda så snart en skatt har en strypande effekt, vilket är att likställa med ett förbud av den beskattade handlingen.

132. Å andra sidan framstår inte åtgärdens effekter som alltför betungande. I synnerhet gör den särskilda skatten det uppenbart inte omöjligt att bedriva ekonomiskt lönsam verksamhet på den ungerska telekommunikationsmarknaden. Den verkar inte heller ha någon strypande effekt, vilket de senaste åren visat. Dessutom minskar den särskilda skatten enligt uppgifter som Ungern lämnade vid den muntliga förhandlingen även vinsten, så att det således även sker en minskning av den vinstbaserade beskattningen i den utsträckning som vinstskatt också betalas. Dessutom togs skatten endast ut under tre års tid som en så kallad krisskatt och var således endast av tillfällig karaktär.

133. Jag drar således slutsatsen att en inskränkning av etableringsfriheten genom en omsättningsbaserad progressiv skatt som belastar telekommunikationsföretag med hög omsättning vore berättigad.

4. Svar på den första tolkningsfrågan

134. Artikel 49 och 54 FEUF utgör inte hinder för Ungerns särskilda skatt för telekommunikationsmarknaden.

C. Fråga 2: Överträdelse av förbudet mot statligt stöd

135. Mot denna bakgrund ska även frågan huruvida den progressivt utformade särskilda skatten för telekommunikationsmarknaden i Ungern utgör statligt stöd undersökas. Den hänskjutande domstolen ställer denna fråga eftersom den högsta skattesatsen på 6,5 procent tillämpas först då vissa omsättningsnivåer har uppnåtts.

1. Huruvida fråga 2 kan tas upp till sakprövning

136. Inledningsvis är det dock nödvändigt att klargöra huruvida begäran om förhandsavgörande såvitt avser den andra frågan över huvud taget kan tas upp till prövning i sak. Bakgrunden är domstolens fasta rättspraxis, enligt vilken den som är skyldig att betala en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att skattebestämmelser som är riktade till andra personer utgör ett statligt stöd.⁽⁸³⁾

137. Såvitt skatten är öronmärkt för ett visst ändamål och således i synnerhet används för att gynna andra företag, är det dock nödvändigt att pröva huruvida intäkterna från skatten används på ett sätt som är förenligt med reglerna om statligt stöd.⁽⁸⁴⁾ I ett sådant fall kan den berörda skattskyldige även invända mot sin egen skattskyldighet som med nödvändighet åtföljs av gynnande av tredje man.

138. Så är emellertid inte fallet här. I förevarande fall belastas klaganden i det nationella förfarandet av en allmän skatt som går till den allmänna statskassan och således inte konkret gynnar tredje man. Vodafone invänder således i förevarande fall endast mot ett taxeringsbeslut som är riktat mot bolaget och anser att detta är rättsstridigt, eftersom andra skattskyldiga inte beskattas i samma utsträckning.

139. Vodafone kan således inte inför den nationella domstolen åberopa att undantaget från skatteplikt som beviljats andra företag är rättsstridigt för att undandra sig betalningsskyldighet för denna skatt.

140. Detta verkar endast motsägas av domstolens dom i målet *Air Liquide Industries Belgium*.⁽⁸⁵⁾ Enligt domstolen ska det vara tillräckligt att en skattskyldigs "talan ... även [avser] en prövning av giltigheten i de rättsakter genom vilka skatterna infördes". Huruvida detta över huvud taget är fallet i ett förfarande om lagligheten av ett taxeringsbeslut som det är fråga om här, kan lämnas därhän.

Domstolen har nämligen även i detta avgörande fastställt att "den som är skyldig att utge en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att en befrielse som är riktad till andra personer utgör ett statligt stöd".(86) Men om så är fallet, är frågan om statligt stöd till förmån för andra i ett förfarande som endast avser det egna taxeringsbeslutet – såsom förevarande fall – inte relevant för att avgöra målet och kan således inte heller tas upp till prövning.

141. I detta avseende ska det även beaktas att det i princip är kommissionens uppgift att besluta om *återkrav* i fall av olagligen beviljade stöd, vilket domstolen helt nyligen har slagit fast ännu en gång.(87) Icke-beskattnings av Vodafone skulle emellertid inte utgöra ett återkrav, utan endast att stödet utvidgas till en ytterligare person (här Vodafone), vilket inte skulle undanröja snedvridningen av konkurrensen utan i stället förstärka den.

142. Däremot är det i linje med ovan nämnda rättspraxis att en domstol som ska avgöra om ett skatteundantag ska beviljas – vilket var fallet i målet A-Brauerei(88) – kan hänskjuta denna fråga till domstolen. Nämnda mål är emellertid, till skillnad från vad kommissionen har gjort gällande vid den muntliga förhandlingen, inte jämförbart med förevarande mål. I ett sådant fall är det nämligen fråga om beviljande av stöd till en stödmottagare och inte om upphävande av ett taxeringsbeslut till förmån för tredje man (här Vodafone) som också vill omfattas av stödet.

143. Mot detta kan inte heller åberopas att ett återkrav genom efterföljande beskattning av de mindre företagen – vilket Vodafone gjort gällande vid den muntliga förhandlingen – inte är möjligt. Om det undantagsvis inte är möjligt för medlemsstaten att återkräva ett stöd, kan det inte heller återkrävas enligt artikel 14.1 i förordning (EG) nr 659/1999.(89) Som domstolen har fastställt hör principen att ingen är skyldig att göra det omöjliga till unionsrättens grundläggande principer.(90) Även om ett sådant fall föreligger föreskriver varken artiklarna 107 och 108 FEUF eller bestämmelserna i nämnda förordning en *utvidgning* av stödet till att gälla ytterligare personer med retroaktiv verkan.

144. Det är inte heller möjligt att av den dom som domstolen nyligen meddelade i målen ANGED(91) rörande en spansk detaljhandelsskatt (baserad på lokalyta) dra slutsatsen att tolkningsfrågan kan tas upp till prövning, i motsats till vad kommissionen har gjort gällande vid den muntliga förhandlingen. I nämnda nationella förfarande var det fråga om en prövning av själva lagen (som var allmänt tillämplig) och inte bara om att ompröva det enskilda taxeringsbeslutet. I detta avseende var ytterligare konstateranden om artikel 107 FEUF åtminstone användbara för den hänskjutande domstolen, varför domstolen också fattade det riktiga beslutet att tillåta tolkningsfrågan.

145. Om domens verkningar emellertid endast berör parterna som – såsom bekräftats av parterna i målet – endast begärt omprövning av ett taxeringsbeslut som riktas mot dem, så blir inte den grundtanke som utvecklats av domstolen i domen i målet ANGED tillämplig och ovannämnda princip är således fortfarande aktuell. I enlighet med domstolens fasta praxis – till och med hänvisning till domstolens avgörande i målet Air Liquide Industries Belgium(92) – kan den andra frågan således inte tas upp till sakprövning.(93)

146. Vodafones möjlighet att utverka en abstrakt prövning av lagen inför en nationell domstol påverkas inte. Denna domstol kan i förekommande fall inleda ett motsvarande förfarande om förhandsavgörande.

147. Mot bakgrund av det ovan anförda finns varken anledning eller behov av att avvika från domstolens nuvarande praxis, enligt vilken den som är skyldig att betala en skatt inte kan undandra sig betalningsskyldighet genom att göra gällande att skattebestämmelser som är riktade till andra personer utgör ett statligt stöd.⁽⁹⁴⁾ Begäran om förhandsavgörande såvitt avser den andra frågan kan således inte tas upp till prövning i sak.

2. I andra hand: rättslig bedömning

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

149. Enligt domstolens fasta praxis måste samtliga villkor i artikel 107.1 FEUF vara uppfyllda för att en åtgärd ska anses utgöra statligt stöd. För det första måste det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra måste denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.⁽⁹⁵⁾

150. Det avgörande kriteriet här är den selektiva fördelen. Annorlunda uttryckt uppkommer frågan huruvida en progressiv skattesats vore en selektiv fördel, som måste motiveras, för de som på grund av den progressiva utformningen både i absoluta och relativa tal betalar mindre skatt än andra skatteskyldiga. Tills för inte så länge sedan hade denna fråga klart och tydligt besvarats nekande. Nu uppkommer just denna fråga i förevarande förfarande.

151. Generaladvokaten Saugmandsgaard Øe har tagit upp denna omständighet för att i grunden ifrågasätta domstolens hittillsvarande bedömningsmodell. Han anförde uttryckligen följande:⁽⁹⁶⁾

”För att ta ett extremt exempel utgör en åtgärd som föreskriver progressiva skattesatser, fastställda utifrån inkomstnivån, onekligen en allmän åtgärd enligt den klassiska analysmetoden, eftersom alla företag kan dra fördel av de mest förmånliga skattesatserna. Enligt referensrammetoden utgör de mest förmånliga skattesatserna däremot en differentiering som måste godkännas antingen på grund av bristande jämförbarhet (andra steget) eller på grund av att det finns en motivering som grundar sig på den aktuella ordningens art eller systematik (tredje steget). För att vara helt tydlig, gör jag naturligtvis inte gällande att referensrammetoden automatiskt skulle leda till att progressiva skattesatser anses vara ’selektiva’,⁽⁹⁷⁾ utan snarare att metoden medför en sådan möjlighet eftersom den föranleder frågan huruvida de åtgärder som i ett tidigare skede har underkänts genom den klassiska analysmetoden är lagenliga. Denna risk för att utvidga reglerna om statligt stöd skulle bland annat kunna avse åtgärder som liknar dem som domstolen tidigare har kvalificerat som ’allmänna’.”

152. Jag delar dessa farhågor, men anser däremot att de kan tas i beaktande även inom ramen för den så kallade referensramen. Härav följer att det först är nödvändigt att undersöka vari fördelen består (om detta i punkt 153 och följande punkter) som kan betraktas som selektiv (om detta i punkt 157 och följande punkter).

a) Begreppet fördel

153. Vad gäller frågan huruvida skattebefrielsen i det nationella målet ska anses innebära en fördel för mottagaren erinrar domstolen om att det följer av dess fasta praxis att åtgärder som, oavsett form, direkt eller indirekt kan gynna företag, liksom åtgärder som kan anses ge det mottagande företaget ekonomiska fördelar som det inte skulle ha erhållit enligt normala

marknadsmässiga villkor, anses utgöra statligt stöd.(98)

154. Även en åtgärd som innebär att myndigheterna ger vissa företag en förmånlig skattemässig behandling som, trots att den inte innebär en överföring av statliga medel, försätter dem som gynnas av åtgärden i en finansiell situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, ska anses utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. (99) Såsom stöd betraktas således bland annat åtgärder i olika former som minskar de kostnader som *normalt* belastar företagens budget och som därigenom, utan att det är fråga om subventioner i strikt bemärkelse, har samma karaktär och får samma effekter som dessa.(100)

155. Med avseende på undantag från skatteplikt och förmånlig beskattning brister det redan i kravet på en fördel. Alla företag – stora som små – beskattas inte för omsättning upp till 500 miljoner forinter och beskattas med den lägre skattesatsen från 500 miljoner till 5 miljarder forinter. Detta gäller även för Vodafone.

156. De differentierade genomsnittliga skattesatserna – vilket både Vodafone och kommissionen riktar in sig på – som eventuellt kan uppstå till följd av den progressiva utformningen utgör en fördel som gynnar skattskyldiga med lägre omsättning.

b) Villkoret avseende fördelens selektivitet inom skatterätten

157. I detta avseende ska det prövas huruvida tillämpningen av en lägre genomsnittlig skattesats vid lägre omsättning är att "gynna vissa företag eller viss produktion" i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, det vill säga utgör en *selektiv* fördel i den mening som avses i domstolens praxis.

158. Prövningen av selektivitetskriteriet medför alltid stora svårigheter när det gäller medlemsstaternas skatterättsliga bestämmelser.(101) Utgångspunkten som ständigt upprepas i domstolens praxis är att en skattebestämmelse som är tillämplig utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer inte är selektiv.(102) Selektivitetskriteriet är således inte uppfyllt. Något annat kan inte heller utläsas av domen i målet World Duty Free Group m.fl..(103) Detta mål handlade nämligen om ett särskilt fall av "exportfrämjande" av inhemska företag för investeringar i utlandet till nackdel för utländska företag, vilket strider mot tanken i artikel 111 FEUF. Således kan specifika exportsubventioner uppfylla selektivitetskriteriet, även om de tillämpas för alla skattskyldiga.

159. Inte heller omständigheten att endast företag som uppfyller villkoren för tillämpning av en skatterättslig bestämmelse – här att vissa omsättningsnivåer inte har uppnåtts – kan dra nytta av densamma, kan inte i sig innebära att bestämmelsen är selektiv.(104) Följaktligen ska den i förevarande fall aktuella åtgärden inte heller på denna grund anses vara selektiv.

160. Samtidigt står det emellertid klart att även allmänna skattebestämmelser ska bedömas utifrån förbudet mot statligt stöd i artikel 107 FEUF.(105) Domstolen har därför ställt upp särskilda villkor för selektiviteten av en skatterättslig fördel. Huruvida detta ska betecknas som en bedömningsmetod i två eller tre steg är inte avgörande.(106) Det som till sist är avgörande är huruvida villkoren för skattefördelen har valts på ett icke diskriminerande sätt enligt kriterierna i det nationella skattesystemet.(107)

161. För att fastställa detta måste det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller "normalt" skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Med hjälp av detta allmänna eller "normala" skattesystem ska därefter bedömas huruvida fördelen som följer av den aktuella skatteåtgärden är selektiv.(108) Sistnämnda förutsätter att åtgärden differentierar mellan jämförbara företag på ett sätt som inte kan motiveras. Härvid ska – åtminstone i ett förfarande om

statligt stöd – kommissionen bära bevisbördan för differentieringen och medlemsstaten bevisbördan för motiveringen.(109)

162. Jag delar generaladvokaten Bobeks(110) uppfattning att en prövning av selektivitet i slutändan "endast" är en prövning av diskriminering. Jag kommer därför att först pröva om det föreligger särbehandling (se punkt 173 och följande punkter) och därefter om denna särbehandling är rättfärdigad (se punkt 176 och följande punkter). Dessförinnan kommer jag även att visa varför den normala bedömningsmodellen behöver modifieras något för fall då en referensram upprättas för första gången (se punkt 164).

1) *Modifiering då en referensram upprättas för första gången*

163. För allmänna skattebestämmelser, i synnerhet sådana som upprättar en referensram för första gången, är det nödvändigt att modifiera prövningen för att fastställa deras selektivitet. Anledningen till detta är omständigheten att en skatterättslig differentiering – till skillnad från en subvention i strikt mening i form av en kontantförmån – med nödvändighet sker inom ramen för ett allmänt gällande skattesystem, gäller alla i samma utsträckning och den skattskyldige med nödvändighet omfattas av dessa eventuellt förmånliga differentieringar på ett generellt sätt, utan egen medverkan. I dessa avseenden skiljer sig en sådan konstellation avsevärt från ett "normalt" individuellt stöd.

164. I praktiken använde domstolen en sådan modifierad prövning redan i ANGED-domarna,(111) där det inte heller fanns någon referensram från vilken bestämmelsen avvek, utan den aktuella bestämmelsen i stället utgjorde referensramen. Detsamma gäller i förevarande fall. Den progressiva utformningen av skattesatsen är inget undantag för vissa företag från en "normal" (proportionerlig?) skattesats, utan är i sig regel. Denna regel har till följd att alla skattskyldiga omfattas av olika genomsnittlig skattesats.

165. Sådana "gynnande" allmänna differentieringar som inte utgör subventioner i strikt mening kan enligt domstolens rättspraxis emellertid endast betraktas som statligt stöd om de har *samma* karaktär och får *samma* effekter som dessa.(112) Detta gäller med avseende på medlemsstaternas självbestämmande i synnerhet när de första gången definierar referensramen.

166. Det är endast om medlemsstaten använder definitionen av referensramen för att fördela förmåner i syften som ligger utanför skattesystemet som det finns anledning att jämställa dessa skatterättsliga förmåner med subventioner i strikt mening.(113) En åtgärd som utgör ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan således vara berättigad om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem.(114) Allmänna differentieringar inom ramen för ett skattesystem som är konsekvent kan således endast med svårighet anses utgöra en selektiv fördel.

167. Vid en närmare påseende ligger denna tanke också till grund för det grundläggande beslutet i målet Gibraltar,(115) vilket kommissionen i huvudsak åberopar till stöd för sin skriftliga argumentation. Även där upprättades referensramen för första gången och fick till faktisk följd att offshorebolag inte beskattades, trots att den nyligen införda vinstbeskattningen skulle beskatta alla bolag likadant (också här på grundval av deras ekonomiska förmåga). Lagstiftaren hade i det målet valt kriterier som löneavgifter och användning av affärslokaler för att genomföra en vinstorienterad beskattning. Domstolen accepterade i detta avseende – beroende på omständigheten att Förenade kungariket inte hade anfört någon motivering över huvud taget i förfarandet om statligt stöd – kommissionens konstaterande av avsaknad av konsekvens.(116)

168. Att skatterätten är osammanhängande kan i slutändan indikera ett faktiskt missbruk av

skatterätten. Denna gång är det inte den skattskyldige som valt en utformning som utgör missbruk för att undandra sig skatt. Det är i stället medlemsstaten som – ur en objektiv synvinkel – ”missbrukar” sin skatterätt för att kunna subventionera enskilda företag på ett sätt som kringgår bestämmelserna om statligt stöd. I detta avseende blir en selektivitetsprövning när referenssystemet upprättas begränsad till en prövning av om det upprättade systemet är sammanhängande.

169. Domstolen konstaterade helt riktigt i domen i målet Gibraltar att skattesystemet inte är sammanhängande. Varken lönekostnader eller användning av affärslokaler är meningsfulla faktorer för en allmän, enhetlig vinstbeskattning, vilket var målet med den nationella lagen. Gäller detsamma för en progressiv, omsättningsbaserad särskild skatt? Är det verkligen inkonsekvent att ta ut mer skatt (i både absoluta och relativa tal) från ett telekommunikationsföretag med hög omsättning än från ett telekommunikationsföretag med låg omsättning?

2) *Kriterier för prövning av skattesystemets konsekvens*

170. De farhågor som tagits upp av olika generaladvokater(117) (i synnerhet avseende problemen vid fastställande av rätt referenssystem och en allmän likabehandlingsprövning av all nationell skattelagstiftning med hänsyn till medlemsstaternas samtidiga självbestämmande i skattefrågor) kan avhjälpas genom tillämpningen av mildare prövningskriterier med avseende på skattelagstiftningens konsekventa utformning. Sådana mildare kriterier innebär att allmänna differentieringar vid upprättandet av referenssystemet endast utgör selektiva åtgärder om de med hänsyn till lagstiftningens målsättning saknar rationell grund. Utan sådana mildare prövningskriterier skulle domstolen i princip behöva bedöma varje differentiering i all nationell skattelagstiftning, eftersom dessa med nödvändighet gynnar vissa skattskyldiga och missgynnar andra.

171. Således kan en selektiv fördel endast anses föreligga om, för det första, den aktuella åtgärden (här den progressiva skattesatsen) inför åtskillnader mellan ekonomiska aktörer som uppenbart i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation,(118) med hänsyn till målsättningen som medlemsstaten har haft för att införa skattebestämmelserna.

172. Även om denna förutsättning är uppfylld får, för det andra, den förmånliga behandlingen inte vara motiverad av systemets natur eller allmänna syften, i synnerhet inte genom att de är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för nämnda skattesystem,(119) som emellertid måste vara skäliga. Dessutom kan även skäliga grunder utanför skatterätten motivera en differentiering, vilket exempelvis gjordes i domen i målen ANGED, av skäl som grundades på miljö och fysisk planering i samband med en skatt som baserades på ytorleken i detaljhandelslokaler.(120)

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

173. I detta avseende är det först nödvändigt att pröva huruvida det inom ramen för medlemsstatens skattesystem föreligger en särbehandling som inte kan motiveras. Dessutom måste denna omotiverade särbehandling enligt lydelsen av artikel 107.1 FEUF antingen vara fråga om en differentiering som gynnar ett visst företag eller viss produktion. Därför har domstolen i synnerhet i domen i målet Gibraltar konstaterat att en skattereglering måste känneteckna de gynnade företagen utifrån egenskaper som är specifika för dem som en privilegierad kategori.(121)

174. Det brister emellertid med avseende på detta krav för en sådan skatt som den aktuella i förevarande fall. Större och mindre telekommunikationsföretag skiljer sig just genom sin omsättning och den därav härledda ekonomiska förmågan. De befinner sig från medlemsstatens synvinkel – som i förevarande fall inte är uppenbart felaktig – i faktiskt och rättsligt hänseende inte

i en jämförbar situation.

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

ii) *I andra hand: skäl som åberopas till stöd för särbehandlingen*

176. Om domstolen likväl skulle anse att ett företag med exempelvis 10 000 euro/forinter i årlig nettoomsättning och ett företag med 100 000 000 euro/forinter i årlig nettoomsättning befinner sig i en jämförbar situation, ska det även prövas huruvida särbehandlingen som innefattas i de olika genomsnittliga skattesatserna som följer av en progressiv skatt kan rättfärdigas.

177. Avgörande härvid är – såsom domstolen underströk i domen i målet World Duty Free(122) – endast prövningen av den aktuella särbehandlingen med avseende på lagstiftningens målsättning, i synnerhet när det – såsom i förevarande fall – inte finns ett undantag jämfört med en referensram, utan lagstiftningen i sig utgör referensramen.

178. Härvid ska inte endast de mål som uttryckligen anges i den nationella lagen beaktas, utan även de mål som man genom tolkning kan fastställa att den nationella lagen har.(123) I annat fall skulle endast lagstiftningstekniken bli relevant. Domstolen har emellertid i sin fasta rättspraxis betonat att statliga ingripanden inom ramen för reglerna för statligt stöd ska bedömas utifrån deras verkningar, och således oavsett vilken teknik som använts.(124)

179. Det ska således prövas huruvida den progressiva skattesatsen i den ungerska särskilda skatten är baserad på andra skäl än den konkreta skattelagstiftningen eller på skäl som ligger utanför denna, som inte är objektivt grundade – med andra ord skäl som saknar koppling till skattelagstiftningens målsättning.(125)

180. Detta är tydligen inte fallet här. Såsom visats ovan (punkt 108 och följande punkter) är lagens målsättning, vilket uttryckligen anges i ingressen, att beskatta ekonomisk förmåga, som i förevarande fall härleds från omsättningens storlek. Dessutom finns även – detta följer *i sig* av en progressiv skattesats – en viss omfördelningsfunktion när ekonomiskt starkare aktörer belastas med högre skatt än ekonomiskt svagare aktörer (som är en följd av välfärdsstatsprincipen). Även kommissionen erkänner "omfördelningssyftet" med en progressiv skala för inkomstskatt i sitt tillkännagivande av den 19 juli 2016 om begreppet statligt stöd som avses i artikel 107.1 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (nedan kallat tillkännagivande) som en berättigandegrund.(126)

181. Dessutom framgår det av lagstiftningsprocessen såsom den kommit domstolen till del att ett ytterligare syfte är att undvika att företag med hög omsättning som inte betalar någon eller väldigt lite bolagsskatt i Ungern undgår beskattning. Ingenting av detta är främmande målsättningar ur ett skatterättsligt perspektiv.

182. Till skillnad från vad kommissionen verkar anse, är en beskattning på grundval av vinst inte den enda rätta beskattningsformen, vilket domstolen även nyligen fastställde,(127) utan endast en beräkningsmässig *teknik* för att på ett enhetligt sätt utreda och beskatta en viss ekonomisk förmåga som ska beskattas hos den skattskyldige (om detta i punkt 100 ovan).

183. Det må vara hänt – vilket kommissionen tydligt underströk vid den muntliga förhandlingen – att en vinstberäkning genom att jämföra rörelsetillgångar är en mer precis metod än en anknytning till nettoomsättningen. Reglerna om statligt stöd prövar emellertid inte vilket skattesystem som är mer exakt, utan huruvida det föreligger en effekt som snedvrider konkurrensen mellan två

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

184. Omsättningens storlek är en indikation (som i vart fall inte är uppenbart felaktig) på en viss ekonomisk förmåga (om detta redan ovan i punkt 118 och följande punkter). I detta avseende kan omsättningen – såsom kommissionen själv visat i sitt förslag till en digitalskatt(128) – även betraktas som en (något grövre) indikation på en större ekonomisk styrka och således även en större förmåga att betala skatt.

185. Det kan inte heller mot bakgrund av förvaltningsprocessrättsliga överväganden kritiseras att antalet butiker som omfattas och alltså även ska kontrolleras minskas genom tillämpningen av ett gränsvärde. Inte heller i unionsrättens mervärdesskatterätt beskattas så kallade småföretagare (det vill säga näringsidkare vars omsättning ligger under ett visst fribelopp (jämför artikel 282 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet).

186. För de målsättningar som eftersträvas med lagstiftningen är det dessutom begripligt att det är omsättningen i stället för vinsten som har använts som relevant mått, eftersom det är enklare att fastställa förstnämnda (enkel och effektiv förvaltning(129)) och svårare att kringgå än exempelvis ett kriterium som avser vinst (se i detta avseende ovan punkt 123). Även förebyggande av missbruk i skatterätten kan utgöra ett godtagbart skäl på området statligt stöd, vilket domstolen redan har slagit fast.(130)

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

3. Slutsats

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

VI. Förslag till avgörande

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

1. Den differentierade beskattning som följer av en progressiv skattesats utgör inte en indirekt inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 49 i förening med artikel 54 FEUF. Detta gäller även om större företag beskattas hårdare vid en omsättningsbaserad beskattning och dessa faktiskt till övervägande del ägs av utländska aktieägare. Det skulle endast kunna förhålla sig annorlunda om det är möjligt att visa att medlemsstaten i detta avseende har gjort sig skyldig till rättsmissbruk. Det är inte fallet här.

2. Den differentierade beskattning som följer av en progressiv skattesats utgör varken en selektiv fördel till fördel för företag med lägre omsättning (således inte något statligt stöd) och ett

företag med högre omsättning kan inte heller göra gällande denna omständighet för att undandra sig sin egen betalningsskyldighet för skatten.

3. Ungerns särskilda skatt har i egenskap av omsättningsbaserad direkt vinstbeskattning inte karaktären av en omsättningsskatt, vilket innebär att artikel 401 i mervärdesskattedirektivet inte utgör hinder för denna.

1 Originalspråk: tyska.

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

3 Se, till exempel, dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291) och dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport-és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

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

5 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, 2006, s. 1).

6 Dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 29 och följande punkter), dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 18), dom av den 8 juni 1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 och C-390/97, EU:C:1999:285, punkterna 13–20).

7 EGT 71, 1967, s. 1301, nedan kallat första direktivet.

8 Dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 19).

9 Först genom rådets andra direktiv 67/228/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Struktur och tillämpningsvillkor för en gemensam mervärdesskatteordning (EGT 71, 1967, s. 1303), senare genom rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1).

10 Dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 21).

11 Dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 22 i slutet).

12 Dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 37), dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 26), dom av den 29 april 2004, GIL Insurance u.a. (C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 32), och dom av den 31 mars 1992, Dansk Denkavit och Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, punkterna 11 och 14).

- 13 Dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 28), dom av den 8 juni 1999, Pelzl m.fl. (C-338/97, C-344/97 och C-390/97, EU:C:1999:285, punkt 21), och dom av den 7 maj 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punkt 12).
- 14 Rådets direktiv 2008/118/EG av den 16 december 2008 om allmänna regler för punktskatt och om upphävande av direktiv 92/12/EEG (EUT L 9, 2009, s. 12).
- 15 Se om detta krav, bland annat, dom av den 7 augusti 2018, Viking Motors m.fl. (C-475/17, EU:C:2018:636, punkt 46 och 47) – negativt om övervältring är oviss, och dom av den 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punkt 33).
- 16 Dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 40), dom av den 11 augusti 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punkt 16), och dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 21).
- 17 Dom av den 4 juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punkt 17), dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 17), och dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 41).
- 18 Dom av den 2 oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punkt 25), och dom av den 14 december 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punkt 20); se även mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punkt 40).
- 19 Dom av den 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company m.fl. (C-80/12, EU:C:2014:200, punkt 23), och dom av den 6 september 2012, Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, punkt 39); se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 12 april 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, punkt 18 och följande punkter).
- 20 Dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 34), dom av den 16 april 2015, kommissionen mot Tyskland (C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 och där angiven rättspraxis), och dom av den 29 november 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 36).
- 21 Se mitt förslag till avgörande i målet X (C-498/10, EU:C:2011:870, punkt 28), mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 82 och följande punkter), mitt förslag till avgörande i målet X (C-686/13, EU:C:2015:31, punkt 40), C (C-122/15, EU:C:2016:65, punkt 66), och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punkt 28).
- 22 Se dom av den 14 april 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, punkt 29), beslut av den 4 juni 2009, KBC-bank (C-439/07 och C-499/07, EU:C:2009:339, punkt 80), dom av den 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, punkterna 51 och 53).
- 23 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).
- 24 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47 punkt 39 och följande punkter).

- 25 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47 punkt 34).
- 26 Se, för ett liknande resonemang, även mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531, punkt 49).
- 27 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280, punkt 30), dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47, punkt 30), dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C?254/97, EU:C:1999:368, punkt 13), och dom av den 14 februari 1995, Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punkt 26).
- 28 Se dom av den 26 april 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280, punkt 31), dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47, punkt 39), dom av den 22 mars 2007, Talotta (C?383/05, EU:C:2007:181, punkt 32), dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C?254/97, EU:C:1999:368, punkt 13), dom av den 13 juli 1993, Commerzbank (C?330/91, EU:C:1993:303, punkt 15), och dom av den 7 juli 1988, Stanton och L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punkt 9); se även dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632, punkt 48 om friheten att tillhandhålla tjänster) och dom av den 3 mars 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punkt 28 om artikel 95 EEG).
- 29 Dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C?570/07 och C?571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).
- 30 Dom av den 22 mars 2007, Talotta (C?383/05, EU:C:2007:181, punkt 32); se, för ett liknande resonemang, även dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C?570/07 och C?571/07, EU:C:2010:300, punkt 119).
- 31 Se dom av den 8 juli 1999, Baxter m.fl. (C?254/97, EU:C:1999:368, punkt 13).
- 32 Se dom av den 1 juni 2010, Blanco Pérez och Chao Gómez (C?570/07 och C?571/07, EU:C:2010:300, punkt 119) om etableringsfriheten; se, om arbetstagares fria rörlighet, även: dom av den 2 mars 2017, Eschenbrenner (C?496/15, EU:C:2017:152, punkt 36), dom av den 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C?514/12, EU:C:2013:799, punkt 26), dom av den 28 juni 2012, Erny (C?172/11, EU:C:2012:399, punkt 41), och dom av den 10 september 2009, kommissionen mot Tyskland (C?269/07, EU:C:2009:527).
- 33 Se dom av den 9 maj 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punkt 14), och dom av den 5 december 1989, kommissionen mot Italien (C?3/88, EU:C:1989:606, punkt 9 om etableringsfriheten).
- 34 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531, punkt 40), och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852, punkt 38), och förslag till avgörande i målet Memira Holding (C?607/17, EU:C:2019:8, punkt 36).
- 35 Se mitt förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2013:531, punkt 41).
- 36 Dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47, punkt 45)
- 37 Den högsta skattesatsen uppgick till 2,4 procent, medan skattesatsen på de lägsta nivåerna

var 0 procent, 0,1 procent och 0,4 procent, se dom av den 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C?385/12, EU:C:2014:47, punkt 8).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

50 Förslag till avgörande av generaladvokaten Campos Sánchez-Bordona i målet Wightman

m.fl. (C?621/18, EU:C:2018:978, punkterna 153 och 170).

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

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

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

54 Se till exempel OECD "Action Plan on base Erosion and Profit shifting" – hittas via <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> – sidan 13: "Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it."

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

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

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

58 Se även i detta avseende dom av den 16 maj 2019, Polen/kommission (T?836/16 och T?624/17, EU:T:2019:338, punkterna 75 och följande).

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

60 Se senast dom av den 4 juli 2018, NN (C?28/17, EU:C:2018:526, punkterna 31–38) liksom de omfattande hänvisningarna till rättspraxis i punkt 31 i denna dom.

61 Se, i detta avseende, mitt förslag till avgörande i målet Nordea Bank (C?48/13, EU:C:2014:153, punkterna 21–28) och mitt förslag till avgörande i målet A (C?123/11, EU:C:2012:488, punkterna 40 och 41). För ett resonemang i den riktningen, se redan mitt förslag till avgörande i målet SCA Group Holding m.fl. (C?39/13–C?41/13, EU:C:2014:104, punkt 32), mitt

förslag till avgörande i målet Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punkt 59), mitt förslag till avgörande i målet Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punkt 46) och mitt förslag till avgörande i målet Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punkt 38).

62 Se mitt förslag till avgörande i målet Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

63 Se dom av den 4 juli 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punkterna 18–34), dom av den 23 oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punkterna 27–39), dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punkterna 18–26).

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

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

66 Att kommissionen principiellt erkänner denna motiveringsgrund och endast anser att den inte är uppfylld i förevarande fall framgår av punkterna 30 och 71 i kommissionens yttrande.

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

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

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

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

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

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

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

74 Se dom av den 6 november 2003, Gambelli m.fl. (C-243/01, EU:C:2003:597, punkt 63),

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

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

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

77 I ingressen till kommissionens förslag till en omsättningsbaserad digital skatt anges däremot i skäl 23 att det omsättningsbaserade tröskelvärdet syftar till att skatten begränsas till att gälla företag av en viss storlek. Det är härvid fråga om sådana företag som i stor utsträckning kan utnyttja en stark marknadsställning. . Det undantar även små och nystartade företag, för vilka efterlevnadskostnaderna för den nya skatten sannolikt får en oproportionerlig effekt. I skälen till förslaget (s. 12) anger kommissionen uttryckligen att dessa företag (med stor omsättning) på grund av sin starka marknadsställning har relativt sätt större möjlighet att utnyttja sina affärsmodeller jämfört med mindre företag. På grund av denna "ekonomiska kapacitet" anses dessa företag särskilt "beskattningsbara" och ska anses utgöra beskattningsbara personer.

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

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

80 Se redan dom av den 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33), dom av den 4 maj 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punkt 48), dom av den 15 februari 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punkt 54), dom av den 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50), dom av den 8 juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punkt 45), och dom av den 11 juli 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punkt 21).

81 Dom av den 21 december 2011, kommissionen/Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, punkt 58), och dom av den 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punkt 82 och där angiven rättspraxis).

82 Dom av den 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punkt 33), dom av den 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punkt 50), dom av den 9 november 2010, Volker och Markus Schecke och Eifert (C-92/09 och C-93/09, EU:C:2010:662, punkt 76 och följande punkter), och dom av den 12 juli 2001, Jippes m.fl. (C-189/01, EU:C:2001:420, punkt 81).

83 Dom av den 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21), dom av

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

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

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

86 Dom av den 15 juni 2006, (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43).

87 Dom av den 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/kommissionen, kommissionen/Scuola Elementare Maria Montessori och kommissionen/Ferracci (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punkt 90 och följande punkter)

88 Dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

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

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

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

92 Dom av den 15 juni 2006, (C-393/04 och C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43 och följande punkter).

93 Detta har domstolen uttryckligen fastslagit i ett jämförbart fall: dom av den 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 21 och följande punkter).

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

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

96 Förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punkterna 66 och 67).

97 "Jag vill i det avseendet påpeka att det i punkt 139 i kommissionens tillkännagivande om begreppet 'statligt stöd' anges att en progressiv skala för inkomstskatt och inkomstskattens omfördelningssyfte kan utgöra motiveringar som grundar sig på den aktuella ordningens art och systematik."

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

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

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

101 Se till exempel följande domar och tillhörande förslag till avgöranden:

Dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:1024) och förslag till avgörande av generaladvokaten Saugmandsgaard Øe i målet A-Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:741).

Dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2018:505) och förslag till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2017:1017).

Dom av den 26 april 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280), dom av den 26 april 2018, ANGED (C?234/16 och C?235/16, EU:C:2018:281), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C?236/16 och C?237/16, EU:C:2018:291) och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C?233/16, EU:C:2017:852), mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C?234/16 och C?235/16, EU:C:2017:853) och mitt förslag till avgörande i målet ANGED (C?236/16 och C?237/16, EU:C:2017:854).

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

103 Dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 73, 74 och 86 och följande punkter).

104 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 december 2018, A-Brauerei (C?374/17, EU:C:2018:1024, punkt 24), dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94), dom av den 21 december

2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C?20/15 P och C?21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59), och dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C?417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

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

106 Likaså i förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/kommissionen (C?270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 28), som anser att denna fråga är av "akademisk karaktär".

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

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

109 Se, för ett resonemang i denna riktning, förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/kommissionen (C?270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 27); om kommissionens bevisbörda dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) mot kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 84), dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C?15/14 P, EU:C:2015:362, punkt 59), och dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C?279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62); om medlemsstatens bevisbörda dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 87), dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 146), dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C?279/08 P, EU:C:2011:551, punkt 62), och dom av den 29 april 2004, Nederländerna/kommissionen (C?159/01, EU:C:2004:246, punkt 43).

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

111 Dom av den 26 april 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280, punkt 50 och följande punkter), dom av den 26 april 2018, ANGED (C?234/16 och C?235/16, EU:C:2018:281, punkt 43 och följande punkter), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C?236/16 och C?237/16, EU:C:2018:291, punkt 38 och följande punkter).

112 Se, bland annat, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C?522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22), dom av den 19 mars 2013, Bouygues och Bouygues Télécom/kommissionen (C?399/10 P och C?401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101), dom av den 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C?393/04 och C?41/05, EU:C:2006:403, punkt 29), och dom av den 23 februari 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Höga myndigheten (30/59, EU:C:1961:2, s. 43).

113 Se, för ett liknande resonemang, redan dom av den 18 juli 2013, P (C?6/12, EU:C:2013:525, punkterna 22–27).

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

rättspraxis).

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

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

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

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

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

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

121 Se dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C?106/09 P och C?107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

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

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

124 Dom av den 28 juni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding)/kommissionen (C?203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 91), dom av den 26 april 2018, ANGED (C?233/16, EU:C:2018:280,

punkt 47), dom av den 26 april 2018, ANGED (C?234/16 och C?235/16, EU:C:2018:281, punkt 40), dom av den 26 april 2018, ANGED (C?236/16 och C?237/16, EU:C:2018:291, punkt 35), och dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C?487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 89).

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

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

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

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

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

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