



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
J. KOKOTT
van 5 september 2013¹

Zaak C-385/12

Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft.
tegen
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága

[verzoek van Székesfehérvári Törvényszék (Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingwetgeving — Vrijheid van vestiging — Artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG — Nationale belasting op de in vestigingen uitgeoefende detailhandel in bepaalde economische sectoren — Progressief belastingtarief bij een aan omzet gerelateerde heffingsgrondslag — Vergelijking tussen ondernemingen die van een groep dan wel van een franchisesysteem deel uitmaken”

I – Inleiding

1. Door de financiële en economische crisis van de laatste jaren grijpen de lidstaten weer vaker terug op een traditionele bron van inkomsten: het heffen van belastingen. Dit gebeurt niet alleen door de tarieven van al bestaande belastingen te verhogen, maar ook door nieuwe belastingen in te voeren.
2. Over een dergelijke nieuwe belasting gaat het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing. Om in de toegenomen behoefte aan overheidsmiddelen te kunnen voorzien heeft Hongarije gedurende een beperkte periode een belasting geheven die gebaseerd was op de omzet van bepaalde ondernemingen, waarbij echter een voor een dergelijke belasting ongebruikelijk progressief belastingtarief werd gehanteerd.
3. Dat een nieuwe belasting op kritiek stuit, is natuurlijk geen verrassing. Het Hof zal in het onderhavige geval echter moeten nagaan of de kritiek ook gerechtvaardigd is wanneer het gaat om de vraag of een dergelijke belasting verenigbaar is met het recht van de Unie. In dit verband wordt door belastingplichtigen met name aangevoerd dat de belasting door het progressieve tarief de mededinging verstoort ten nadele van buitenlandse ondernemingen. De vraag zal moeten worden beantwoord in hoeverre dergelijke mededingingsverstoringen alleen tot negatieve economische effecten leiden, dan wel of ze daarnaast ook onverenigbaar zijn met het Unierecht.

¹ — Oorspronkelijke taal: Duits.

II – Toepasselijke bepalingen

4. Bij wet nr. XCIV van 2010 inzake de specifieke belasting die geldt voor bepaalde sectoren (hierna: „wet nr. XCIV 2010”) werd in Hongarije een belasting ingevoerd waaraan onder meer de in vestigingen uitgeoefende detailhandel in bepaalde economische sectoren (hierna: „bijzondere belasting”) is onderworpen. De wet trad op 4 december 2010 in werking en was met terugwerkende kracht van toepassing op de werkzaamheden van een belastingplichtige in het hele kalenderjaar 2010 alsmede voor een aansluitende beperkte periode.

5. De grondslag voor deze belasting is de netto-omzet die de belastingplichtige in een fiscaal jaar heeft behaald. Het belastingtarief is afhankelijk van de hoogte van de heffingsgrondslag. Tot een omzet van 500 miljoen HUF (ca. 1,7 miljoen EUR) bedraagt het belastingtarief 0 %; daarna stijgt het tarief in drie stappen van 0,1 % via 0,4 % naar uiteindelijk 2,5 % vanaf een omzet van 100 miljard HUF (ca. 333 miljoen EUR). Door dit getrapte tarief wordt dus tot een bepaalde omzet geen belasting geheven. Wanneer wel belasting wordt geheven, is het gemiddelde belastingtarief en daarmee de procentuele belastingdruk hoger naarmate de omzet groter is.

6. Overeenkomstig artikel 7 van wet nr. XCIV 2010 wordt de belasting die gelieerde ondernemingen in de zin van de Hongaarse wetgeving inzake de vennootschapsbelasting verschuldigd zijn, zodanig berekend dat het belastingtarief wordt toegepast op het totaal van de omzet van alle gelieerde ondernemingen. De belasting die iedere afzonderlijke belastingplichtige verschuldigd is, hangt vervolgens af van zijn aandeel in het totaal van de omzet van alle gelieerde belastingplichtigen. Volgens de in dezen toe te passen Hongaarse wetgeving inzake de vennootschapsbelasting worden onder gelieerde ondernemingen onder meer belastingplichtigen verstaan bij wie de één een overheersende invloed uitoefent op de ander.

III – Hoofdgeding en procesverloop voor het Hof

7. De Hongaarse vennootschap Hervis Sport- és Divatkereskedelmi Kft. (hierna: „Hervis”) verkoopt sportartikelen en is daarbij onderworpen aan de bijzondere belasting.

8. Hervis is in de zin van artikel 7 van wet nr. XCIV 2010 gelieerd met een in de Republiek Oostenrijk gevestigde moedermaatschappij, die in Hongarije zowel zelf als via andere gelieerde ondernemingen met name met detailhandel in levensmiddelen omzet behaalt die eveneens aan de bijzondere belasting is onderworpen. Doordat bij de toepassing van het belastingtarief de totale omzet van de groep in aanmerking wordt genomen, leidt dat voor Hervis tot een aanzienlijk hoger gemiddeld belastingtarief dan wanneer alleen haar eigen omzet de grondslag zou zijn voor de berekening van de belasting.

9. Hervis maakt bezwaar tegen de haar voor het jaar 2010 opgelegde belasting omdat de heffing van de bijzondere belasting volgens haar in strijd is met verschillende bepalingen van het recht van de Unie. De belasting zou ondernemingen van buitenlandse eigenaren namelijk discrimineren ten opzichte van ondernemingen van Hongaarse eigenaren alsook zelfstandige ondernemingen ten opzichte van ondernemingen die volgens het franchisemodel werken. Vooral in de detailhandel in levensmiddelen zouden vennootschappen met Hongaarse aandeelhouders hun handelsactiviteiten ontplooiën volgens het franchisemodel en op die manier omzeilen dat de omzetten voor de bijzondere belasting bij elkaar worden opgeteld, aangezien voor de berekening van de belasting alleen de omzet van iedere franchisenemer afzonderlijk in aanmerking zou worden genomen.

10. In die omstandigheden heeft de Székesfehérvári Törvényszék (rechtbank te Székesfehérvári), waarbij inmiddels een beroep van Hervis aanhangig is, het Hof krachtens artikel 267 VWEU de volgende vraag voorgelegd:

„Is het verenigbaar met de [Unierechtelijke] bepalingen inzake het algemeen non-discriminatiebeginsel (artikelen 18 VWEU en 26 VWEU), het beginsel van de vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), het beginsel van gelijke behandeling (artikel 54 VWEU), het beginsel van gelijkheid van de financiële deelnemingen in het kapitaal van vennootschappen in de zin van artikel 54 (artikel 55 VWEU), het beginsel van het vrij [verrichten] van diensten (artikel 56 VWEU), het beginsel van het vrije kapitaalverkeer (artikelen 63 VWEU en 65 VWEU) en het beginsel van gelijkheid inzake de heffing van belastingen op ondernemingen (artikel 110 VWEU) dat de belastingplichtigen die hun detailhandel in vestigingen uitoefenen een specifieke belasting dienen te betalen wanneer hun nettojaaromzet hoger is dan 500 miljoen HUF?”

11. In de procedure voor het Hof hebben Hervis, Hongarije, de Republiek Oostenrijk alsmede de Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en aan de terechtzitting van 18 juni 2013 deelgenomen.

IV – Juridische beoordeling

A – Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing

12. In de eerste plaats moet de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing worden onderzocht, die door Hongarije wordt betwist.

13. Hongarije voert als bezwaar aan dat in de verwijzingsbeslissing een door de rechtspraak vereiste toelichting zou ontbreken op de vraag waarom de verwijzende rechter van oordeel is dat de in de prejudiciële vraag genoemde bepalingen van het Unierecht uitlegging behoeven. Hongarije stelt dat met name niet wordt toegelicht op welke wijze de Hongaarse bijzondere belasting discriminerend zou zijn.

14. Volgens vaste rechtspraak van het Hof dient de nationale rechter in zijn verwijzingsbeslissing een omschrijving te geven van het feitelijke en juridische kader waarin de gestelde vragen moeten worden geplaatst, of althans de feiten uiteen te zetten waarop deze vragen zijn gebaseerd. Bovendien moet de verwijzingsbeslissing de redenen vermelden waarom de nationale rechter twijfelt over de uitlegging van het Unierecht, en moet de nationale rechter toelichten welk verband hij ziet tussen de bepalingen van het Unierecht en de in het hoofdgeding toepasselijke wettelijke regeling.²

15. Deze vereisten dienen een tweeledig doel. In de eerste plaats moet daardoor worden gewaarborgd dat het Hof de nationale rechter een nuttige uitlegging van het Unierecht kan geven. In de tweede plaats moet een minimum aan uitleg de lidstaten en de andere partijen bij een procedure krachtens artikel 267 VWEU in staat stellen een bruikbaar standpunt in te nemen. Aangezien alleen de verwijzingsbeslissing ter kennis van de betrokken partijen wordt gebracht, moet deze alle informatie bevatten op grond waarvan de partijen opmerkingen kunnen indienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie.³

2 — Zie bijvoorbeeld arrest van 21 december 2011, Enel Produzione (C-242/10, Jurispr. blz. I-13665, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Deze vereisten worden thans ook voorgeschreven door artikel 94 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van 25 september 2012 (PB L 265, blz. 1), dat echter in de onderhavige procedure nog niet van toepassing is.

3 — Zie bijvoorbeeld arrest van 27 november 2012, Pringle (C-370/12, punten 84 e.v. en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16. Nu kan inderdaad worden betwijfeld of het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing op zichzelf gezien voldoet aan de vereisten van een minimum aan uitleg. Zo zet de verwijzende rechter met name niet volledig uiteen op welke juridische en feitelijke omstandigheden de door Hervis in het hoofdgeding ingeroepen discriminatie berust. Er ontbreekt niet alleen informatie over artikel 7 van wet nr. XCIV 2010, maar ook over het feit dat Hervis deel uitmaakt van een groepsstructuur, alsook over de fiscale lasten voor ondernemingen van binnen- en buitenlandse eigenaren en ondernemingen die binnen of buiten een franchisesysteem opereren.

17. De inhoud van een verwijzingsbeslissing kan echter onder bepaalde omstandigheden met behulp van andere informatiebronnen worden aangevuld zonder wezenlijk afbreuk te doen aan de doelen die aan de formele vereisten voor een verwijzingsbeslissing zijn verbonden.

18. Zo kunnen met name de schriftelijke opmerkingen van partijen het Hof in staat stellen een nuttige uitlegging van het Unierecht te geven.⁴ In de onderhavige procedure werden de gegevens van de verwijzende rechter in juridisch en feitelijk opzicht in voldoende mate aangevuld door de schriftelijke opmerkingen van Hervis en Hongarije.

19. Bovendien was het in de onderhavige procedure ook voor de andere belanghebbende partijen mogelijk om een nuttig standpunt met betrekking tot het verzoek om een prejudiciële beslissing in te nemen. Dat blijkt in de eerste plaats uit het feit dat de Republiek Oostenrijk en de Commissie met hun schriftelijke opmerkingen nuttige standpunten hebben ingenomen.⁵ Daarnaast waren de hier relevante rechtsvragen gedeeltelijk al voorwerp van een publieke discussie, met name in de vorm van schriftelijke vragen van het Europees Parlement en antwoorden van de Commissie.⁶ Aangezien in de onderhavige zaak bovendien een terechtzitting heeft plaatsgevonden, waren tot slot ook de overige belanghebbenden op zijn laatst na kennisneming van de schriftelijke verklaringen die in de procedure bij het Hof waren ingediend, in staat in het kader van de terechtzitting een nuttig standpunt in te nemen.⁷

20. Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

B – *Antwoord op de prejudiciële vraag*

21. De verwijzende rechter wenst te vernemen of het met verschillende bepalingen van het VWEU verenigbaar is dat de belastingplichtigen de Hongaarse bijzondere belasting dienen te betalen wanneer hun nettojaaromzet hoger is dan 500 miljoen HUF.

22. Hervis en de Republiek Oostenrijk hebben aangevoerd dat de prejudiciële vraag niet voldoende gedifferentieerd geformuleerd is en stellen een herformulering voor. De vraag verzwijgt volgens hen met name het bijzondere karakter van de belasting, die ten gevolge van de sterke progressiviteit van het belastingtarief en de verschillende behandeling van franchise- en filiaalsystemen de detailhandelsondernemingen van buitenlandse aandeelhouders zou benadelen.

23. Voor een herformulering van de prejudiciële vraag bestaat in zoverre geen aanleiding. De praktische gevolgen van de heffing van de bijzondere belasting waarop Hervis en de Republiek Oostenrijk hebben gewezen, dienen in het kader van de uitlegging van het Unierecht naar behoren in aanmerking te worden genomen.

4 — Zie in die zin arrest van 3 maart 1994, Vaneetveld (C-316/93, Jurispr. blz. I-763, punt 14).

5 — Zie in die zin arresten van 21 september 1999, Brentjens (C-115/97-C-117/97, Jurispr. blz. I-6025, punt 40), en 10 maart 2009, Heinrich (C-345/06, Jurispr. blz. I-1659, punt 35).

6 — Zie met name de schriftelijke vragen van 20 december 2010 (E-010535/10), 2 februari 2011 (E-000576/11) en 19 januari 2012 (O-000009/12) alsook het antwoord van de Commissie van 15 maart 2011 op de vragen E-000576/11 en E-000955/11.

7 — Zie in die zin arrest Brentjens (aangehaald in voetnoot 5, punt 42) en arrest van 11 april 2000, Deliège (C-51/96 en C-191/97, Jurispr. blz. I-2549, punt 38).

24. Teneinde de verwijzende rechter een bruikbaar antwoord te geven, zou het Hof behalve op de in de prejudiciële vraag genoemde bepalingen echter ook moeten ingaan op het belang voor de onderhavige procedure van artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde⁸ (hierna: „btw-richtlijn”).⁹ Deze bepaling houdt zich namelijk specifiek bezig met de vraag in hoeverre belastingen op de omzet verenigbaar zijn met het Unierecht.¹⁰

25. Ik zal echter eerst ingaan op de door de verwijzende rechter genoemde bepalingen van het primaire recht.

1. Verbod van belastingdiscriminatie voor producten

26. Om te beginnen moet worden onderzocht of het discriminatieverbod van artikel 110 VWEU het heffen van de bijzondere belasting verbiedt. Volgens deze bepaling mogen de lidstaten op producten van de overige lidstaten, al dan niet rechtstreeks, geen hogere binnenlandse belastingen heffen dan die welke op gelijksoortige nationale producten worden geheven.

27. Aangezien hierin ook belastingen zijn begrepen die louter niet-rechtstreeks op producten worden geheven, vallen onder deze bepaling niet alleen belastingen die op een product als zodanig worden geheven. Artikel 110 VWEU dient ook in acht te worden genomen bij belastingen die op een in verband met producten noodzakelijke activiteit worden geheven, voor zover zij rechtstreeks gevolg hebben voor de prijs van het product.¹¹

28. Enerzijds is het zeer wel mogelijk dat de bijzondere belasting vanwege haar aan de omzet gerelateerde heffingsgrondslag rechtstreeks gevolg heeft gehad voor de prijs van het product, voor zover ze niet met terugwerkende kracht over het kalenderjaar 2010 werd geheven. Anderzijds is een belasting alleen dan in strijd met artikel 110, eerste alinea, VWEU wanneer de belasting op ingevoerde en die op soortgelijke binnenlandse producten – zij het ook niet-rechtstreeks¹² – op verschillende wijze wordt berekend en daardoor het ingevoerde product, al is het maar in sommige gevallen, zwaarder belast.¹³ Uit het onderhavige geval blijkt echter niet dat producten uit andere lidstaten door de bijzondere belasting zwaarder worden belast dan binnenlandse producten. Want zelfs wanneer ondernemingen van buitenlandse eigenaren aan een zwaardere belasting onderworpen zouden zijn dan ondernemingen van binnenlandse eigenaren, blijkt niet dat de hier in het geding zijnde buitenlandse ondernemingen ook bij voorkeur producten van buitenlandse herkomst verkopen.

29. Artikel 110 VWEU verzet zich derhalve niet tegen een bijzondere belasting zoals die door de verwijzende rechter is toegelicht.

8 — PB L 347, blz. 1.

9 — Zie over deze bevoegdheid van het Hof bijvoorbeeld arresten van 20 maart 1986, Tissier (35/85, Jurispr. blz. 1207, punt 9), en 30 maart 2013, Worten (C-342/12, punt 30).

10 — Zie in dit verband ook het antwoord van de Commissie van 15 maart 2011 op de vragen E-000576/11 en E-000955/11, volgens welke de Commissie zich naar aanleiding van een klacht in dezen al heeft beziggehouden met de vraag of de bijzondere belasting in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn.

11 — Zie arresten van 8 november 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten (C-221/06, Jurispr. blz. I-9643, punt 43), en 17 juli 2008, Essent Netwerk Noord e.a. (C-206/06, Jurispr. blz. I-5497, punt 44), beide met betrekking tot artikel 90 EG.

12 — Zie arrest van 9 mei 1985, Humblot (112/84, Jurispr. blz. 1367, punt 14), met betrekking tot artikel 95 EEG; zie in die zin ook arresten van 17 september 1987, Feldain (433/85, Jurispr. blz. 3521, punt 16), en 3 maart 1988, Bergandi (252/86, Jurispr. blz. 1343, punt 28), met betrekking tot artikel 95 EEG.

13 — Arrest Stadtgemeinde Frohnleiten en Gemeindebetriebe Frohnleiten (aangehaald in voetnoot 11, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak) met betrekking tot artikel 90 EG.

2. Recht van vestiging

30. Voorts moet worden onderzocht of artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU zich tegen de heffing van de Hongaarse bijzondere belasting verzet. Op grond hiervan is het de lidstaten verboden de vrijheid van vestiging voor een in een lidstaat gevestigde vennootschap in een andere lidstaat te beperken. De vrijheid van vestiging omvat krachtens artikel 49, tweede alinea, VWEU ook de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst.

31. In het onderhavige geval zou de heffing van de bijzondere belasting de moedermaatschappij van Hervis op onwettige wijze in haar vrijheid van vestiging in Hongarije kunnen beperken. In dat geval zou ook Hervis zich kunnen beroepen op het recht van vestiging van haar moedermaatschappij om te voorkomen dat haarzelf een bijzondere belasting wordt opgelegd die in strijd is met het Unierecht.¹⁴

a) Discriminatie

32. De vrijheid van vestiging verbiedt in beginsel elke discriminatie op grond van de vestigingsplaats van een vennootschap.¹⁵ Er is sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties.¹⁶ Daarom verbiedt artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU een verschillende fiscale behandeling van niet-ingezeten en ingezetene vennootschappen, indien deze vennootschappen zich met betrekking tot de nationale maatregel in kwestie in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.¹⁷

33. Op het eerste gezicht leiden de regelingen inzake de bijzondere belasting er niet toe dat Hongaarse belastingplichtige vennootschappen zoals Hervis op grond van de vestigingsplaats van hun moedermaatschappij verschillend worden behandeld. De voorwaarden voor de inning van deze belasting maken immers geen onderscheid naar de vestigingsplaats van een moedermaatschappij. Zuiver formeel gezien behandelt de Hongaarse wet nr. XCIV 2010 dochterondernemingen van binnenlandse vennootschappen niet anders dan dochterondernemingen van vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben.

34. Artikel 49 VWEU verbiedt evenwel ook elke indirecte of verkapte discriminatie op grond van de vestigingsplaats van een vennootschap. Bij verkapte discriminatie gaat het om de toepassing van een ander onderscheidingscriterium dan de vestigingsplaats van een vennootschap, die echter in feite tot hetzelfde discriminerende resultaat leidt.¹⁸

35. Hervis, de Republiek Oostenrijk en de Commissie hebben verschillende elementen aangevoerd waaruit een verkapte discriminatie van de activiteit van buitenlandse vennootschappen in Hongarije zou blijken. Die betreffen een vermeende verschillende behandeling van belastingplichtige buitenlandse en binnenlandse aandeelhouders op grond van de organisatie in een filiaal- of franchisesysteem alsook op grond van de deelname aan een groepsstructuur of een franchisesysteem. De partijen hebben zich daarbij slechts ten dele met de regelingen van wet nr. XCIV 2010 zelf beziggehouden en in plaats daarvan hoofdzakelijk de praktische economische gevolgen van de bijzondere belasting voor verschillende distributiestelsels aan de orde gesteld.

14 — Zie in die zin arrest van 12 april 1994, *Halliburton Services* (C-1/93, Jurispr. blz. I-1137).

15 — Zie bijvoorbeeld arresten van 22 december 2008, *Truck Center* (C-282/07, Jurispr. blz. I-10767, punt 32), en 18 juni 2009, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Jurispr. blz. I-5145, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Zie onder meer arresten van 14 februari 1995, *Schumacker* (C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 30); 12 december 2006, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 46), en 2 april 2009, *Elshani* (C-459/07, Jurispr. blz. I-2759, punt 36).

17 — Zie in die zin arresten *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (aangehaald in voetnoot 16, punt 46) en *Truck Center* (aangehaald in voetnoot 15, punt 36).

18 — Zie o.a. arresten van 5 december 1989, *Commissie/Italië* (C-3/88, Jurispr. blz. 4035, punt 8); 13 juli 1993, *Commerzbank* (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017, punt 14); 8 juli 1999, *Baxter e.a.* (C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 10); 25 januari 2007, *Meindl* (C-329/05, Jurispr. blz. I-1107, punt 21), en 1 juni 2010, *Blanco Pérez en Chao Gómez* (C-570/07 en C-571/07, Jurispr. blz. I-4629, punten 117 e.v.).

36. Beslissend voor de vraag of een verkapte discriminatie moet worden aangenomen zijn echter alleen de criteria waarnaar de regelingen inzake de bijzondere belasting differentiëren. De regelingen behandelen filiaal- en franchisesystemen als zodanig niet verschillend; het verschil in fiscale resultaten is in dit verband het gevolg van een regeling die differentieert naar de hoogte van de omzet van een belastingplichtige en de omzet van al diens vestigingen bij elkaar optelt. Overeenkomstig de onderscheidingscriteria van wet nr. XCIV 2010, waaruit de door de partijen aangevoerde elementen voortvloeien, zal ik daarom in het navolgende de criteria betreffende de omzet van een belastingplichtige (onder ii), gelieerde belastingplichtigen (onder iii) en de fase van het distributieproces waarin de omzet wordt gerealiseerd (onder iv) uit het oogpunt van een mogelijke verkapte discriminatie onderzoeken.

i) Voorwaarden voor een verkapte vorm van discriminatie

37. Allereerst moet echter worden verduidelijkt aan welke voorwaarden precies moet worden voldaan om een verkapte discriminatie te kunnen aannemen. Uit de rechtspraak van het Hof betreffende de vrijheid van vestiging wordt namelijk niet zonder meer duidelijk wanneer een ander onderscheidingscriterium dan de vestigingsplaats van een vennootschap in feite tot hetzelfde discriminerende resultaat leidt.

38. Ten eerste rijst de vraag hoe sterk de correlatie tussen het gekozen onderscheidingscriterium en de vestigingsplaats van een vennootschap moet zijn om een verschillende behandeling op grond van de zetel te kunnen aannemen. Het Hof heeft hierbij tot nu toe zowel aangeknoopt bij een overeenstemming in de meeste gevallen¹⁹ als bij het enkele feit dat de regeling voor het merendeel niet-ingezetenen treft²⁰, of spreekt zelfs alleen van het gevaar van benadeling²¹. Het enige wat tot nu toe min of meer vaststaat is dat een volledige overeenstemming van het criterium met de vestigingsplaats van de vennootschap niet vereist is.²²

39. Ten tweede is niet alleen de volgens de rechtspraak vereiste mate aan correlatie onzeker, maar ook de vraag of deze correlatie moet voortvloeien uit de aard van het onderscheidingscriterium²³ of ook op meer toevallige feitelijke omstandigheden kan berusten²⁴. Een verband tussen de aard van een onderscheidingscriterium en de zetel van een vennootschap zou veronderstellen dat een dergelijk criterium naar zijn aard met de vestigingsplaats van een vennootschap correleert. Voor een meer toevallig feitelijk verband zou het echter voldoende zijn dat een dergelijke correlatie in een concrete situatie feitelijk bestaat. Deze zienswijze impliceert dat met een verandering van een concrete situatie, die op elk moment kan plaatsvinden, een verkapte discriminatie weer zou vervallen.

40. Ik geef het Hof in overweging om voor de aanneme van een verkapte discriminatie strikte maatstaven aan te leggen. De verkapte discriminatie mag namelijk niet leiden tot een feitelijke verruiming van het begrip discriminatie, maar uitsluitend ook die gevallen omvatten die zuiver formeel gezien geen discriminatie inhouden, maar een discriminerende uitwerking hebben.

19 — Zie arrest van 7 juli 1988, *Stanton en L'Étoile* 1905 (143/87, Jurispr. blz. 3877, punt 9); arresten *Commerzbank* (aangehaald in voetnoot 18, punt 15) en *Baxter e.a.* (aangehaald in voetnoot 18, punt 13), en arrest van 22 maart 2007, *Talotta* (C-383/05, Jurispr. blz. I-2555, punt 32); zie ook arrest *Bergandi* (aangehaald in voetnoot 12, punt 28), met betrekking tot artikel 95 EEG, en arrest van 6 oktober 2010, *Schmelz* (C-97/09, Jurispr. blz. I-10465, punt 48), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers.

20 — Zie arrest *Blanco Pérez en Chao Gómez* (aangehaald in voetnoot 18, punt 119).

21 — Zie arresten *Talotta* (aangehaald in voetnoot 19, punt 32) en *Blanco Pérez en Chao Gómez* (aangehaald in voetnoot 18, punt 119); zie ook arrest van 8 mei 1990, *Biehl* (C-175/88, Jurispr. blz. I-1779, punt 14), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers.

22 — Zie in die zin arrest van 28 juni 2012, *Erny* (C-172/11, punt 41), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers.

23 — Zie arresten *Baxter e.a.* (aangehaald in voetnoot 18, punt 13) en *Blanco Pérez en Chao Gómez* (aangehaald in voetnoot 18, punt 119).

24 — Zie arrest *Commissie/Italië* (aangehaald in voetnoot 18, punt 9); zie ook arrest *Humblot* (aangehaald in voetnoot 12, punt 14), met betrekking tot artikel 95 EEG.

41. Enerzijds moet de correlatie tussen het onderscheidingscriterium en de zetel van de vennootschap derhalve in het overgrote deel van de gevallen kunnen worden vastgesteld. Het enkele feit dat in meerderheid niet-ingezetenen worden getroffen, volstaat dus niet.

42. Anderzijds is een algemene beperking van verkapte discriminatie tot gevallen waarin de correlatie uit de aard van het onderscheidingscriterium voortvloeit en niet slechts op min of meer toevallige feitelijke omstandigheden berust, geen realistisch alternatief.

43. Aan de correlatie tussen een onderscheidingscriterium en de zetel van een vennootschap liggen namelijk altijd feitelijke omstandigheden ten grondslag. Dat geldt ook voor het klassieke onderscheidingscriterium van een verkapte discriminatie op grond van nationaliteit: de woonplaats van een natuurlijke persoon.²⁵ De correlatie tussen woonplaats en nationaliteit vloeit slechts daarom uit de aard van het onderscheidingscriterium woonplaats voort omdat volgens de concrete feitelijke omstandigheden in een lidstaat voor het overgrote deel burgers wonen met de nationaliteit van die lidstaat. In hoeverre dit feit uit de aard of het karakter van een verband tussen woonplaats en nationaliteit voortvloeit, kan echter niet los van de concrete feitelijke situatie met betrekking tot de mobiliteit van de burgers van de Unie en het belang van de rechten van een staatsburger worden beoordeeld. Die situatie is aan verandering onderhevig, zodat uiteindelijk ook hier het verschil in behandeling, dat, zoals algemeen wordt erkend, op de aard van het onderscheidingscriterium is gebaseerd, mede berust op de concrete feitelijke omstandigheden.

44. Bij de concrete feitelijke omstandigheden kan ook worden aangeknoopt wanneer een nationale regeling, waartegen vanuit Unierechtelijk oogpunt nog geen bezwaar bestond toen zij werd vastgesteld, door een wijziging van die omstandigheden opeens een discriminerend karakter vertoont. Voor de vereisten van de interne markt is namelijk alleen relevant dat er sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging, maar niet of de oorspronkelijke nationale wetgever in dat opzicht iets te verwijten is.

45. Derhalve kan uit een zuiver feitelijk, min of meer toevallig verband tussen het onderscheidingscriterium en de vestigingsplaats van een vennootschap een verschillende behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen voortvloeien.

46. Gelet op een en ander is er derhalve sprake van een verkapte ongelijke behandeling op grond van de vestigingsplaats van een vennootschap wanneer in het licht van de concrete feitelijke omstandigheden het onderscheidingscriterium van de nationale regeling in het overgrote deel van de gevallen correleert met een buitenlandse zetel van een vennootschap.

47. Voorwaarde voor de kwalificatie als verkapte discriminatie is naast de verkapte ongelijke behandeling echter een objectief vergelijkbare situatie voor de groepen die door het criterium worden onderscheiden.²⁶ Daarmee wordt getoetst of een vastgesteld verschil in behandeling op verschillende situaties berust, waardoor discriminatie is uitgesloten.²⁷ Deze aanvullende voorwaarde voorkomt ook dat de lidstaten objectief gerechtvaardigde differentiaties in hun regelingen alleen daarom niet kunnen aanbrengen omdat het onderscheidingscriterium – soms ook toevallig – met de vestigingsplaats van de vennootschap correleert.

25 — Zie arrest Schumacker (aangehaald in voetnoot 16, punt 28).

26 — Zie punt 32 hierboven.

27 — Zie in die zin bijvoorbeeld arrest *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (aangehaald in voetnoot 16, punt 46).

ii) Criterium betreffende de omzet van een belastingplichtige

48. Gelet op het bovenstaande moet thans in de eerste plaats worden onderzocht of het criterium betreffende de omzet van een belastingplichtige, op grond waarvan het belastingtarief voor de Hongaarse bijzondere belasting wordt bepaald, een verkapte discriminatie van niet-ingezeten vennootschappen inhoudt.

49. Volgens de regelingen van de bijzondere belasting stijgt het belastingtarief trapsgewijs, afhankelijk van de omzet. Dit heeft tot gevolg dat ondernemingen met een hoge omzet door de bijzondere belasting wat het toe te passen belastingtarief betreft slechter worden behandeld dan ondernemingen met een geringe omzet. De regeling heeft ook tot gevolg dat belastingplichtigen die in het kader van een filiaalsysteem een groot aantal winkels exploiteren, gemiddeld genomen een hogere belasting over hun omzet moeten betalen dan belastingplichtigen die slechts één winkel exploiteren, zoals franchisenemers.

– Ongelijke behandeling

50. Om een verkapte discriminatie te kunnen aannemen moet er in de eerste plaats sprake zijn van een verkapte ongelijke behandeling van belastingplichtigen, naargelang van de vestigingsplaats van hun moedermaatschappij. Van een verkapte ongelijke behandeling van niet-ingezeten en ingezeten vennootschappen zou sprake zijn wanneer in het overgrote deel van de gevallen belastingplichtigen met een hoge omzet deel zouden uitmaken van een niet-ingezeten vennootschap en belastingplichtigen met een lage omzet van een ingezeten vennootschap.

51. Deze vaststelling lijkt me niet evident. Inderdaad zullen ondernemingen met een hoge omzet in de regel eerder geneigd zijn om buiten de nationale grenzen op de interne markt actief te zijn, waardoor het niet onwaarschijnlijk is dat dergelijke ondernemingen ook in andere lidstaten een hoge omzet nastreven en realiseren. Anderzijds kunnen ondernemingen met een hoge omzet evengoed deel uitmaken van een ingezeten vennootschap.

52. Derhalve staat het aan de verwijzende rechter om na te gaan of er niettemin sprake was van een verkapte ongelijke behandeling op grond van de feitelijke omstandigheden in Hongarije in het litigieuze jaar.

53. De door Hervis verstrekte informatie over de levensmiddelenbranche volstaat niet om zulks te kunnen aannemen. Met die informatie zou wel kunnen worden aangetoond dat in de detailhandel in levensmiddelen de belastingplichtigen met buitenlandse aandeelhouders in filialen zijn georganiseerd, terwijl grote levensmiddelenketens, die onder binnenlandse eigenaren vallen, volgens het franchisemodel werken. De informatie heeft echter slechts betrekking op een deel van het toepassingsgebied van de bijzondere belasting en bovendien niet op de branche waarin Hervis zelf actief is. Een verkapte ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen moet echter in beginsel voor de hele regeling worden vastgesteld en kan niet slechts beperkt zijn tot een bepaald segment van het toepassingsgebied van een regeling.

54. In hoeverre het feit dat de omzet van Hervis wordt opgeteld bij de omzet die haar moedermaatschappij met detailhandel in levensmiddelen heeft behaald, een verkapte ongelijke behandeling inhoudt, is voor het overige niet beslissend voor de vraag of het criterium betreffende de omzet verenigbaar is met het Unierecht, maar moet in het kader van de toetsing van het criterium betreffende gelieerde ondernemingen worden onderzocht.²⁸

28 — Zie punten 64 e.v. van deze conclusie.

55. Tenzij de verwijzende rechter tot andere vaststellingen komt, blijkt uit de aan het Hof verstrekte gegevens derhalve niet dat het feit dat het belastingtarief van de bijzondere belasting zich richt naar de omzet een verkapte ongelijke behandeling van ingezetenen en niet-ingezetenen inhoudt.

– Objectief vergelijkbare situatie

56. Mocht de verwijzende rechter toch een verkapte ongelijke behandeling vaststellen, dan zou voorts moeten worden onderzocht of belastingplichtigen met een hoge en die met een lage omzet zich ten aanzien van de Hongaarse bijzondere belasting in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

57. De Commissie wil met betrekking tot de verschillende behandeling van filiaal- en franchisesystemen een objectief vergelijkbare situatie alleen uitsluiten wanneer het verschil in behandeling correspondeert met een verschil in fiscale draagkracht. Een hoger tarief van de bijzondere belasting dat het resultaat is van het feit dat de omzet van de filialen van geïntegreerde detailhandelsondernemingen bij elkaar wordt opgeteld, staat volgens de Commissie echter niet voor een grotere draagkracht van dergelijke ondernemingen. Een grotere draagkracht vloeit volgens haar alleen voort uit een hogere winst, waarvoor niet alleen de omzet, maar ook de kosten in aanmerking zijn genomen.

58. Allereerst moet worden vastgesteld dat de verschillende behandeling van belastingplichtigen met een hoge en die met een lage omzet juist strookt met het karakter van een belasting waarvan de hoogte is gebaseerd op de omzet. Van een verschil in behandeling is namelijk ook sprake wanneer een dergelijke belasting slechts één uniform tarief kent. Belastingplichtigen met een hoge omzet zullen in absolute zin namelijk altijd meer belasting betalen dan belastingplichtigen met een lage omzet.

59. In het onderhavige geval rijst echter daarenboven de vraag of belastingplichtigen met een hoge en die met een lage omzet zich met betrekking tot de hoogte van het belastingtarief in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Er dient met andere woorden te worden onderzocht of het vanuit het oogpunt van gelijkheid terecht is dat een verschil in omzet tot toepassing van verschillende belastingtarieven leidt. Uiteindelijk gaat het daarbij om de toetsing van de vraag of er een element is dat het verschil in behandeling rechtvaardigt. Een dergelijke toetsing is normaal gesproken het voorwerp van het onderzoek naar een rechtvaardigingsgrond.²⁹

60. Los van de vraag hoe een dergelijke toetsing dogmatisch moet worden geclassificeerd, ben ik met de Commissie van mening dat een verschil in fiscale draagkracht in beginsel de toepassing van een verschillend belastingtarief kan rechtvaardigen.

61. Progressie van het belastingtarief is in het recht inzake directe belastingen, dus belastingen die op grond van de winst worden berekend, een erkende vorm van differentiatie. Ik wil echter, anders dan de Commissie, niet op voorhand uitsluiten dat progressiviteit ook bij een aan de omzet gerelateerde belasting gerechtvaardigd is. De hoogte van de omzet kan namelijk een algemene indicatie voor fiscale draagkracht zijn, omdat bijvoorbeeld zonder hoge omzet hoge winsten helemaal niet mogelijk zijn of omdat de opbrengst van een extra omzet (marginale opbrengst) vanwege dalende vaste kosten per stuk toeneemt.

62. De vraag of tegen deze achtergrond een verschil in omzet de toepassing van verschillende belastingtarieven rechtvaardigt, kan uiteindelijk echter niet worden beantwoord zonder de evenredigheid van de progressiviteit van het belastingtarief te toetsen. Daartoe zou de verwijzende rechter een aantal feitelijke omstandigheden moeten onderzoeken en afwegen. Met name zou moeten

29 — Zie in dit verband ook mijn conclusie van 19 juli 2012, A (C-123/11, punten 40 e.v.).

worden verduidelijkt hoe de gemiddelde belastingdruk over alle belastingplichtigen verdeeld is, waarbij rekening wordt gehouden met het op de verschillende niveaus toe te passen belastingtarief, en hoe de marginale opbrengsten van de omzet van de belastingplichtigen zich afhankelijk van het desbetreffende niveau ontwikkelen.

63. Maar los van de vraag of belastingplichtigen met een hoge en die met een lage omzet zich dientengevolge met betrekking tot de hoogte van het belastingtarief in een objectief vergelijkbare situatie bevinden, is bij gebrek aan een duidelijk aanwijsbaar verschil in behandeling van niet-ingezeten vennootschappen³⁰ het criterium betreffende de omzet van de belastingplichtige geen onderscheidingscriterium op grond waarvan een verkapte discriminatie van niet-ingezeten vennootschappen kan worden aangenomen.

iii) Criterium betreffende gelieerde belastingplichtigen

64. Voorts dient te worden onderzocht of de verschillende behandeling van belastingplichtigen die op een bepaalde wijze verbonden zijn met andere belastingplichtigen, een verkapte discriminatie op grond van de vestigingsplaats van een vennootschap inhoudt.

65. De Hongaarse bijzondere belasting maakt bij de vaststelling van het toe te passen belastingtarief namelijk niet alleen onderscheid op basis van de omzet van de belastingplichtige. Onder bepaalde omstandigheden wordt voor het bepalen van het belastingtarief zelfs de omzet van verschillende belastingplichtigen bij elkaar opgeteld. Dit gebeurt bij belastingplichtigen die in een groep, maar niet bij belastingplichtigen die in een franchisesysteem met andere belastingplichtigen verbonden zijn. Aangezien Hervis deel uitmaakt van een groepsstructuur die in Hongarije onder andere ook omzet behaalt in de detailhandel in levensmiddelen, ontstaat er voor haar een hoger belastingtarief dan voor belastingplichtigen die alleen deel uitmaken van een franchisesysteem.

66. Het onderscheidingscriterium ligt in het onderhavige geval dus in de wijze waarop een belastingplichtige, hetzij een dochteronderneming, hetzij een franchisenemer, verbonden is met een onderneming die invloed op de commerciële activiteiten van een belastingplichtige uitoefent. In het ene geval is die onderneming de belangrijkste aandeelhouder van de belastingplichtige, in het andere geval beschikt de onderneming in bepaalde omstandigheden over verregaande bevoegdheden op grond van een franchiseovereenkomst.

67. De verwijzende rechter zou op basis van de feitelijke omstandigheden allereerst moeten vaststellen dat er sprake is van een verkapte ongelijke behandeling van ingezeten en niet-ingezeten ondernemingen. Dat zou het geval zijn wanneer de deelname van een belastingplichtige aan een groepsstructuur in het litigieuze jaar in het overgrote deel van de gevallen zou correleren met een buitenlandse vestigingsplaats van zijn moedermaatschappij.

68. Vervolgens zou de vraag rijzen of belastingplichtigen die deel uitmaken van een groepsstructuur en belastingplichtigen die deel uitmaken van een franchisesysteem zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden. Doorslaggevend daarvoor is de vraag of voor de berekening van de bijzondere belasting op basis van de omzet de banden van een dochteronderneming met haar moedermaatschappij objectief vergelijkbaar zijn met de banden van een franchisenemer met zijn franchisegever.

30 — Zie punten 48 e.v. van deze conclusie.

69. In het onderhavige geval, waarin een moedermaatschappij een overheersende invloed uitoefent op een dochteronderneming, is echter in dat opzicht geen sprake van een vergelijkbaarheid van groepsstructuren en franchisesystemen. Op grond van die overheersende invloed is de omzet van dochterondernemingen namelijk toerekenbaar aan de moedermaatschappij. De controlerende moedermaatschappij heeft immers in hoge mate zelf in de hand of zij de omzet zelf dan wel via een belastbare dochteronderneming realiseert. Franchisegevers beschikken vanwege de juridische en economische autonomie van hun franchisenemers echter niet over die mogelijkheid.

70. Neemt men de berekening van de Hongaarse bijzondere belasting op basis van de omzet als maatstaf, dan bevinden belastingplichtigen die bij een franchiseorganisatie zijn aangesloten en belastingplichtigen die deel uitmaken van een groepsstructuur, zich dus niet in een objectief vergelijkbare situatie.

71. Het onderscheidingscriterium betreffende gelieerde belastingplichtigen is derhalve geen criterium op grond waarvan een verkapte discriminatie kan worden aangenomen.

iv) Criterium betreffende de fase van het distributieproces waarin de omzet wordt gerealiseerd

72. Tot slot dient nog te worden onderzocht of de belasting van alleen de laatste fase van het distributieproces een verkapte discriminatie van vennootschappen met zetel in een andere lidstaat inhoudt.

73. Volgens de regelingen van de bijzondere belasting worden namelijk alleen de in vestigingen uitgeoefende detailhandelsactiviteiten belast, maar niet de groothandelsactiviteiten in de voorafgaande distributiefase. Deze differentiatie is er de oorzaak van dat belastingplichtigen met filialen in vergelijking met een systeem dat alleen uit franchisegevers en franchisenemers bestaat, fiscaal verschillend worden behandeld, omdat de omzet van de franchisegevers helemaal niet wordt belast.

74. Dit verschil is de kern van de klacht van met name Hervis, waarin wordt gesteld dat in de levensmiddelenbranche, waarmee Hervis via haar moedermaatschappij voor de bijzondere belasting is verbonden, sprake is van een verschil in behandeling van ondernemingen van buitenlandse en van binnenlandse eigenaren.

75. Ook in dit opzicht zou de verwijzende rechter, om een verkapte ongelijke behandeling te kunnen aannemen, eerst moeten vaststellen of in het overgrote deel van de gevallen niet-ingezetenen in Hongarije met een filiaalsysteem werken, terwijl ingezetenen direct of indirect als franchisegever een franchisesysteem exploiteren.

76. Als zulks zou worden vastgesteld, zou moeten worden nagegaan of ondernemingen die met een filiaalsysteem werken en franchisegevers zich met betrekking tot de Hongaarse bijzondere belasting in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

77. In dit verband voeren Hervis en de Republiek Oostenrijk aan dat het Hongaarse franchisesysteem zich nauwelijks onderscheidt van geïntegreerde detailhandelondernemingen met filialen. Dit geldt volgens hen met name voor een uniforme aanpak van presentatie, inkoop, prijsstelling, verkoopbevordering en automatisering.

78. Voor de beoordeling van de vraag of er sprake is van een objectief vergelijkbare situatie is echter niet doorslaggevend of de te vergelijken groepen in enkele opzichten dan wel in een groot aantal opzichten vergelijkbaar zijn. Bepalend is of zij zich uit het oogpunt van de nationale regeling in een vergelijkbare situatie bevinden.

79. Dit is bij franchisegevers en ondernemingen die met een filiaalsysteem werken echter niet het geval. Voor zover franchisegevers niet aan de bijzondere belasting zijn onderworpen, realiseren zij immers geen omzet bij eindverbruikers, maar alleen bij hun franchisenemers. Zij zijn dus eerder te vergelijken met groothandelaren en producenten, van wier diensten ook ondernemingen die met een filiaalsysteem werken gebruik maken en die evenmin aan de bijzondere belasting zijn onderworpen. Als men franchisegevers ook met hun omzet aan de bijzondere belasting zou onderwerpen, zouden producten dubbel worden belast doordat zowel op het niveau van de franchisegevers als op het niveau van de franchisenemers belasting zou worden geheven. Ondernemingen die met een filiaalsysteem werken zouden daarentegen niet aan een vergelijkbare dubbele belastingheffing zijn onderworpen.

80. Derhalve is ook het onderscheidingscriterium betreffende de fase van het distributieproces waarin de omzet wordt gerealiseerd geen criterium op grond waarvan een verkapte discriminatie kan worden aangenomen.

v) Tussenconclusie

81. De regelingen inzake de Hongaarse bijzondere belasting bevatten volgens de informatie waarover het Hof beschikt dus geen bepaling die vennootschappen op grond van hun buitenlandse zetel openlijk of verkappt discrimineert met betrekking tot hun vrijheid van vestiging.

b) Niet-discriminerende beperking

82. Volgens vaste rechtspraak moeten naast discriminatie alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van deze vrijheid worden beschouwd.³¹

83. Zoals ik echter elders al heb uiteengezet, is een toets aan de hand van deze norm in het belastingrecht niet mogelijk, omdat anders alle nationale heffingen Unierechtelijk zouden moeten worden getoetst.³²

84. Deze zienswijze wordt niet alleen gesteund door de rechtspraak van het Hof, aangezien het Hof op het gebied van het belastingrecht een niet-discriminerende beperking van de vrijheid van vestiging nog niet heeft onderzocht. De bijzondere positie van het belastingrecht uit het oogpunt van de toepassing van de fundamentele vrijheden vindt daarnaast ook steun in de Verdragen. Zo stellen diverse bepalingen van het VWEU betreffende de wetgeving in de Unie op het gebied van het belastingrecht strengere formele eisen³³ en onderstrepen zij daarmee de fiscale soevereiniteit van de lidstaten.

c) Tussenconclusie

85. Derhalve moet worden vastgesteld dat de moedermaatschappij van Hervis volgens de aan het Hof verstrekte informatie door de heffing van de bijzondere belasting niet op onwettige wijze in haar vrijheid van vestiging in Hongarije wordt beperkt.

31 — Zie arresten *Truck Center* (aangehaald in voetnoot 15, punt 33) en *Blanco Pérez en Chao Gómez* (aangehaald in voetnoot 18, punt 53), alsmede arrest van 6 september 2012, *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 — Zie in het bijzonder mijn conclusie van 21 december 2011, X (C-498/10, punt 28).

33 — Zie voor de wetgeving met betrekking tot de interne markt artikel 114, lid 2, VWEU en artikel 115 VWEU, met betrekking tot het industriebeleid artikel 173, lid 3, tweede alinea, VWEU, met betrekking tot het milieubeleid artikel 192, lid 2, eerste alinea, sub a, VWEU en met betrekking tot het energiebeleid artikel 194, lid 3, VWEU.

3. Het vrij verrichten van diensten en het vrij verkeer van kapitaal

86. Aangezien in het onderhavige geval het recht van vestiging van de moedermaatschappij van Hervis in het geding is, moet daarvoor het vrij verkeer van kapitaal³⁴ wijken, zoals ook de partijen terecht hebben opgemerkt. Los van de samenloop van de vrijheid van dienstverrichting en de vrijheid van vestiging is naar mijn oordeel in het onderhavige geval ook het vrij verrichten van diensten niet in het geding, omdat het doel van de activiteiten van Hervis de verkoop van goederen is.

4. Het algemene non-discriminatiebeginsel

87. Aangezien het algemene non-discriminatiebeginsel op grond van nationaliteit op het gebied van het recht van vestiging nader is uitgewerkt in wat nu artikel 49 VWEU is³⁵, kan op grond van het specialiteitsbeginsel in het onderhavige geval artikel 18 VWEU niet worden toegepast.

5. Verenigbaarheid van omzetbelasting met het Unierecht volgens de btw-richtlijn

88. Tot slot zal ik ingaan op het belang van artikel 401 van de btw-richtlijn voor de vraag of de heffing van de onderhavige bijzondere belasting verenigbaar is met het Unierecht.

89. Volgens deze bepaling vormt de btw-richtlijn voor de lidstaten geen beletsel voor de heffing van belastingen die *niet* het karakter van een omzetbelasting bezitten. Daaruit volgt echter dat het de lidstaten verboden is belastingen te heffen die wel een dergelijk karakter hebben.³⁶

90. In het onderhavige geval rijst inderdaad de vraag of de Hongaarse bijzondere belasting, die wordt berekend op basis van de omzet, het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn bezit en daarmee door het Unierecht wordt verboden. De bijzondere belasting leidt namelijk vanwege haar progressieve belastingtarief tot een aanmerkelijke verstoring van de mededinging tussen ondernemingen met een hoge en ondernemingen met een lage omzet. Deze mededingingsverstoring houdt, zoals is vastgesteld, echter geen grensoverschrijdende discriminatie in³⁷, zodat de fundamentele vrijheden zich niet tegen de bijzondere belasting verzetten. In het Unierecht houden zich echter in beginsel niet alleen de regels inzake staatssteun bezig met het voorkomen van dergelijke mededingingsverstoringen, maar ook – in het bijzonder op het gebied van de omzetbelasting – de bepalingen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

91. Ik ben me ervan bewust dat de verwijzende rechter geen vraag heeft gesteld over de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn en dat de partijen zich voor het Hof evenmin over dit punt hebben uitgelaten. Dat is niet verwonderlijk als men bedenkt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof schending van het huidige artikel 401 van de btw-richtlijn reeds dan is uitgesloten wanneer de nationale belasting slechts één van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit.³⁸ Deze vier wezenlijke kenmerken zijn: de algemene heffing van de belasting, de vaststelling van de hoogte van de belasting op basis van de prijs, de heffing van de belasting in elke fase van het productie- en

34 — Zie in dit verband het arrest van 13 november 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, punten 91 en 94).

35 — Zie arrest van 8 maart 2001, *Metallgesellschaft e.a.* (C-397/98 en C-410/98, Jurispr. blz. I-1727, punt 39).

36 — Zie bijvoorbeeld arresten van 31 maart 1992, *Dansk Denkavit en Poulsen Trading* (C-200/90, Jurispr. blz. I-2217, punt 10 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 17 september 1997, *UCAL* (C-347/95, Jurispr. blz. I-4911, punt 32).

37 — Zie punten 48 e.v. van deze conclusie.

38 — Zie o.a. arresten van 9 maart 2000, *EKW en Wein & Co* (C-437/97, Jurispr. blz. I-1157, punt 23); 19 september 2002, *Tulliasiamies en Siilin* (C-101/00, Jurispr. blz. I-7487, punt 105); 3 oktober 2006, *Banca popolare di Cremona* (C-475/03, Jurispr. blz. I-9373, punten 27 e.v.), en 11 oktober 2007, *KÖGÁZ e.a.* (C-283/06 en C-312/06, Jurispr. blz. I-8463, punt 36); zie ook reeds arrest van 7 mei 1992, *Bozzi* (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 10).

distributieproces, alsmede het recht op aftrek van de voorbelasting. Deze belasting wordt dus telkens slechts geheven over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde en de last drukt uiteindelijk op de eindverbruiker.³⁹ De Hongaarse bijzondere belasting bezit echter duidelijk noch het derde noch het vierde kenmerk, aangezien ze uitsluitend wordt geheven in de distributiefase van de detailhandel.

92. Niettemin wil ik het belang van artikel 401 van de btw-richtlijn voor de onderhavige procedure aan de orde stellen. In de eerste plaats ben ik de overtuiging toegedaan dat de abstracte voorwaarden voor een toepassing van deze bepaling correctie behoeven teneinde het nuttig effect van deze regeling te waarborgen (zie onder a). In de tweede plaats is het na een eventuele correctie van deze voorwaarden door het Hof de vraag of de Hongaarse bijzondere belasting verenigbaar is met artikel 401 van de btw-richtlijn (zie onder b en c).

a) Doel en strekking van artikel 401 van de btw-richtlijn

93. De strekking van het verbod belasting te heffen die het karakter van een omzetbelasting bezit, kan als volgt worden uitgelegd. Het gemeenschappelijke btw-stelsel van de Unie is bedoeld ter vervanging van de verschillende omzetbelastingen die voorheen in de verschillende lidstaten golden.⁴⁰ Zoals de punten 4 en 8 van de considerans van richtlijn 67/227/EEG laten zien⁴¹, werd vroeger in de meeste lidstaten omzetbelasting geheven volgens het cumulatieve cascdestelsel, dus niet in de vorm van een belasting over de toegevoegde waarde. Met het gemeenschappelijke btw-stelsel dienen nu alle omzetbelastingen in de Unie te worden vervangen door een bepaalde vorm van omzetbelasting, namelijk de geldende belasting over de toegevoegde waarde.

94. Bijgevolg beoogt het gemeenschappelijke btw-stelsel niet een harmonisatie op het gebied van de btw, maar een harmonisatie op het ruimere gebied van de omzetbelastingen doordat het een specifieke vorm van de omzetbelasting – de huidige btw – bindend vaststelt. Het zou natuurlijk in strijd zijn met deze harmonisatie wanneer de lidstaten naast het gemeenschappelijke btw-stelsel andere omzetbelastingen, in welke vorm ook, zouden handhaven.

95. Reeds vanuit dit oogpunt is de huidige opvatting van de rechtspraak, volgens welke een nationale belasting alleen dan stukloopt op het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn inzake het heffen van een *omzetbelasting*, als deze belasting de wezenlijke kenmerken van de *btw* bezit, te beperkt.⁴² Advocaat-generaal Léger heeft er al op gewezen dat deze zienswijze van het Hof paradoxaal genoeg de lidstaten zou toestaan weer een cumulatief cascdestelsel in te voeren dat door het gemeenschappelijke btw-stelsel nu juist moest worden afgeschaft.⁴³ Een cumulatief cascdestelsel bezit immers niet de wezenlijke kenmerken van een belasting over de toegevoegde waarde, aangezien het geen aftrek van de voorbelasting kent.

96. Daarbij komt dat volgens vaste rechtspraak van het Hof een nationale belasting het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn bezit en daarmee door het Unierecht wordt verboden wanneer zij de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt.⁴⁴ Die werking berust echter juist op het feit dat een bepaalde vorm van omzetbelasting – namelijk de geldende btw – in alle lidstaten voor gelijke mededingingsvoorwaarden moet zorgen. Blijkens punt 4

39 — Zie o.a. arrest van 8 juni 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. blz. I-3319, punt 21), en arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 38, punt 28) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punt 37).

40 — Zie bijvoorbeeld arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 38, punt 23) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punt 31).

41 — Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB L71, blz. 1301).

42 — Zie bijvoorbeeld arrest KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 — Zie conclusie van advocaat-generaal Léger van 13 maart 1997, Solisnor-Estaleiros Navais (C-130/96, Jurispr. 1997, blz. I-5053, punt 42).

44 — Zie bijvoorbeeld arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 38, punten 23-25) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punten 31 en 34); zie ook reeds arrest van 27 november 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Jurispr. blz. 3764, punt 16).

van de considerans van de btw-richtlijn heeft de invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel namelijk tot doel in de lidstaten wetgevingen inzake omzetbelasting toe te passen die de mededingingsvoorwaarden niet vervalsen en het vrije verkeer van goederen en diensten niet belemmeren. Daarbij moeten de factoren die de mededingingsvoorwaarden zowel op nationaal niveau als op het niveau van de Unie zouden kunnen vervalsen, zoveel mogelijk worden uitgeschakeld.

97. Bijgevolg heeft het Hof zelf in zijn laatste uitspraken ter zake verlangd dat bij een vergelijking van een nationale belasting met de kenmerken van de btw bijzondere aandacht wordt besteed aan het vereiste dat de neutraliteit van het gemeenschappelijk btw-stelsel steeds is gewaarborgd.⁴⁵ Onbeantwoord blijft echter de vraag waarom alleen een belasting die de wezenlijke kenmerken van de btw bezit de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel door een vervalsing van de mededingingsvoorwaarden in gevaar kan brengen. Zoals advocaat-generaal Stix-Hackl al terecht heeft vastgesteld, wordt het gemeenschappelijke btw-stelsel het sterkst verstoord door een belasting die zowel wezenlijke kenmerken van de btw heeft, als kenmerken die met de btw in strijd zijn.⁴⁶

98. Tegen de beperkte opvatting van de rechtspraak pleit dus in de eerste plaats de tekst van artikel 401 van de btw-richtlijn, die niet verwijst naar het karakter van een btw, maar naar het karakter van een daarvan te onderscheiden omzetbelasting. De beperkte uitlegging berooft deze bepaling met name van het nuttige effect ervan, omdat zij de heffing van nationale omzetbelastingen toestaat die – zoals een omzetbelasting volgens het cumulatieve cascdestelsel – de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel door een vervalsing van de mededingingsvoorwaarden in gevaar brengen.

99. Een aanknopingspunt voor een ruimere uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn biedt de rechtspraak in zoverre dat zij in zekere zin altijd heeft opengelaten of niet nog andere belastingen dan die, welke de wezenlijke kenmerken van een btw bezitten, volgens het Unierecht verboden zouden kunnen zijn. Het Hof kan namelijk altijd nog aldus worden begrepen dat *in elk geval* een belasting die de wezenlijke kenmerken van de btw bezit niet verenigbaar is met het huidige artikel 401 van de btw-richtlijn.⁴⁷ Dientengevolge hoeft het niet uitgesloten te zijn dat ook andere belastingen hiermee niet verenigbaar kunnen zijn.⁴⁸

100. Alles afwegend lijkt het me duidelijk dat het verbod van een belasting volgens artikel 401 van de btw-richtlijn vereist dat een nationale belasting de wezenlijke kenmerken van een omzetbelasting en niet die van een btw bezit. Voorts verbiedt deze bepaling overeenkomstig de bedoeling ervan en overeenkomstig de bestaande rechtspraak alleen belastingen die de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengen doordat ze de mededingingsvoorwaarden op nationaal niveau of op het niveau van de Unie vervalsen.

101. In het navolgende zal ik dan ook kort onderzoeken welke gevolgen een aldus gewijzigde opvatting van de rechtspraak voor het onderhavige geval zou kunnen hebben.

b) Wezenlijke kenmerken van een omzetbelasting

102. Allereerst dient te worden onderzocht of de Hongaarse bijzondere belasting de wezenlijke kenmerken bezit van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn.

45 — Arresten Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 38, punt 29) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punt 38).

46 — Conclusie van advocaat-generaal Stix-Hackl van 14 maart 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Jurispr. 2006, blz. I-9373, punt 36).

47 — Zie in die zin arrest Dansk Denkavit en Poulsen Trading (aangehaald in voetnoot 36, punt 11); arresten van 26 juni 1997, Careda e.a. (C-370/95-C-372/95, Jurispr. blz. I-3721, punt 14), en 19 februari 1998, SPAR (C-318/96, Jurispr. blz. I-785, punt 22), en arresten Pelzl e.a. (aangehaald in voetnoot 40, punt 20) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punten 34 e.v.).

48 — Zie in dit verband arrest van 13 juli 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. blz. 2671, punt 11), met betrekking tot het cumulatieve cascdestelsel, en conclusie van advocaat-generaal Alber van 18 maart 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, Jurispr. 1999, blz. I-3319, punt 85).

103. Om te bepalen wat de wezenlijke kenmerken van een omzetbelasting zijn, kan worden uitgegaan van de wezenlijke kenmerken die de btw volgens de rechtspraak van het Hof bezit. Laatstgenoemde kenmerken zouden immers al de kenmerken van het overkoepelende begrip omzetbelasting moeten bevatten en daarbij ook de specifieke kenmerken van de btw.

i) Recht op aftrek van voorbelasting en afwentelbaarheid

104. Ten eerste dient met de advocaten-generaal Mischo en Stix-Hackl te worden vastgesteld dat de aftrek van voorbelasting geen wezenlijk kenmerk van de omzetbelasting kan zijn.⁴⁹ Juist dit kenmerk zou verhinderen dat het de lidstaten verboden is weer een cumulatief cascadestelsel in te voeren dat door het gemeenschappelijke btw-stelsel juist moet worden afgeschaft.

105. Ook de door het Hof vereiste afwentelbaarheid van de belasting op de eindverbruiker⁵⁰, die steevast als consequentie van de aftrek van de voorbelasting wordt genoemd⁵¹, is geen voorwaarde op grond waarvan het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn kan worden aangenomen. Juist in een cumulatief cascadestelsel is de afwentelbaarheid van de belasting discutabel, omdat er geen gelijke mededingingsvoorwaarden aanwezig zijn. De eis van de afwentelbaarheid van de belasting zou er overigens uiteindelijk toe leiden dat juist belastingen die de mededinging ernstig verstoren en derhalve vanwege de sterk van elkaar verschillende mededingingsvoorwaarden van de belastingplichtigen niet kunnen worden afgewenteld, niet onder het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn zouden vallen.

ii) Heffing in elke fase van het productie- en distributieproces

106. Ook het kenmerk dat de belasting in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven, vormt geen wezenlijk kenmerk van een omzetbelasting.⁵²

107. Naast het feit dat het Hof in zijn vroegere rechtspraak al deze opvatting was toegedaan⁵³, zijn stelsels waarin slechts één fase wordt belast ook een alternatief voor het geldende btw-stelsel, aangezien ze bij toepassing op transacties aan eindverbruikers in beginsel tot hetzelfde fiscale resultaat leiden.

iii) Berekening op basis van de prijs

108. De berekening van de belasting op basis van de prijs is strikt genomen het essentiële kenmerk van een omzetbelasting. Alleen wanneer de belasting zich voor haar heffingsgrondslag baseert op de omzet zelf, kan überhaupt van een omzetbelasting worden gesproken.

109. Irrelevant is echter of voor de heffingsgrondslag een bepaalde omzet dan wel de totale omzet gedurende een bepaald tijdvak als uitgangspunt dient, zoals bij de Hongaarse bijzondere belasting het geval is. Zelfs wanneer een belasting wordt berekend op basis van de totale omzet in een jaar, heeft ze gevolgen voor elke transactie.⁵⁴

49 — Conclusie van advocaat-generaal Mischo van 27 april 1989, Wisselink e.a. (93/88 en 94/88, Jurispr. 1989, blz. 2671, punt 50), en conclusie in de zaak Banca popolare di Cremona van advocaat-generaal Stix-Hackl (aangehaald in voetnoot 46, punt 110).

50 — Zie o.a. arresten Careda e.a. (aangehaald in voetnoot 47, punten 14 e.v.) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punten 50 en 57).

51 — Zie o.a. arresten Pelzl e.a. (aangehaald in voetnoot 39, punt 21), Banca popolare di Cremona (aangehaald in voetnoot 38, punt 28) en KÖGÁZ e.a. (aangehaald in voetnoot 38, punt 37).

52 — Conclusie in de zaak Wisselink e.a. (aangehaald in voetnoot 49, punt 50).

53 — Zie arrest Wisselink e.a. (aangehaald in voetnoot 48, punten 11 e.v.).

54 — Conclusie in de zaak Pelzl e.a. (aangehaald in voetnoot 48, punten 44 en 57); zie ook conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 17 maart 2005, Banca popolare di Cremona (C-475/03, Jurispr. 2006, blz. I-9373, punten 46 e.v.), en conclusie in de zaak Banca popolare di Cremona van advocaat-generaal Stix-Hackl (aangehaald in voetnoot 46, punt 79).

110. Evenwel heeft het Hof in sommige oudere procedures vastgesteld dat het verbod inzonderheid niet van toepassing is op een belasting die evenals de onderhavige bijzondere belasting bepaalde groepen ondernemingen alleen op basis van de totale jaaromzet belaste.⁵⁵ Een dergelijke vaststelling kan evenwel ook op het deels in de rechtspraak aanwezige misverstand berusten dat de btw over de bij elke transactie toegevoegde waarde wordt geheven.⁵⁶ Dit is echter belastingtechnisch gezien niet het geval, aangezien de heffingsgrondslag volgens artikel 73 van de btw-richtlijn door de volledige tegenprestatie wordt gevormd.

111. De berekening op basis van de prijs zou derhalve een kenmerk zijn van de Hongaarse bijzondere belasting.

iv) Algemene heffing

112. Tot slot behoort ook een algemene heffing van de belasting tot de wezenlijke kenmerken van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn.

113. Dit volgt rechtstreeks uit de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn. De bepaling noemt namelijk als voorbeelden van belastingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, diverse soorten belasting die zich concentreren op het belasten van bepaalde goederen en diensten zoals verzekeringen, grond of spelen en weddenschappen. Dergelijke speciale omzetbelastingen blijven dus ook na invoering van het gemeenschappelijke btw-stelsel toegestaan. Verboden zijn diensgevolg alleen algemene omzetbelastingen. Alleen die hebben ook een reikwijdte waardoor de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar kan worden gebracht.

114. Het Hof heeft tot nu toe alleen die belastingen als algemene omzetbelastingen aangemerkt die alle economische handelingen in een lidstaat treffen.⁵⁷

115. Vastgesteld dient echter te worden dat zelfs de geldende btw lang niet alle transacties belast. Zo bevatten met name de artikelen 132 en 135 van de btw-richtlijn een groot aantal vrijstellingen voor diverse diensten of zelfs hele sectoren. In dat opzicht kan voor de algemene heffing van een belasting niet als voorwaarde worden gesteld dat werkelijk alle handelingen worden belast. Een dergelijke uitlegging zou ook het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn elk praktisch relevant toepassingsgebied ontnemen.⁵⁸

116. Met name bij een belasting als de onderhavige, die alleen in de laatste fase van het distributieproces wordt geheven, kan niet worden geëist dat zij alle soorten transacties treft. Met betrekking tot de algemene heffing van de omzetbelasting rijst bij een dergelijke belasting alleen de vraag of zij ten aanzien van de transacties aan eindverbruikers een algemeen karakter bezit.

55 — Zie arresten *Rousseau Wilmot* (aangehaald in voetnoot 44, punt 16) en *Pelzl e.a.* (aangehaald in voetnoot 39, punt 25); met een andere conclusie echter arrest *Dansk Denkavit en Poulsen Trading* (aangehaald in voetnoot 36).

56 — Zie arresten van 19 maart 1991, *Giant* (C-109/90, Jurispr. blz. I-1385, punt 14), en 16 december 1992, *Beaulande* (C-208/91, Jurispr. blz. I-6709, punt 18).

57 — Arrest *Beaulande* (aangehaald in voetnoot 56, punt 16); arrest van 17 september 1997, *Solisnor-Estaleiros Navais* (C-130/96, Jurispr. blz. I-5053, punt 17), alsook arrest *Tulliasiamies en Siilin* (aangehaald in voetnoot 38, punt 101); zie ook arrest *EKW en Wein & Co* (aangehaald in voetnoot 38, punt 24).

58 — Zie in dit verband conclusie van advocaat-generaal *Saggio* van 1 juli 1999, *EKW en Wein & Co* (C-437/97, Jurispr. 2000, blz. I-1157, punt 21).

117. Los van de vraag wanneer in dat opzicht van een algemene heffing moet worden uitgegaan⁵⁹, ontbreekt daarvoor in de onderhavige procedure de nodige informatie over het toepassingsgebied van de belasting. Zo wijst de nationale rechter er alleen op dat de bijzondere belasting detailhandelsactiviteiten treft in bepaalde, met nummers aangeduide sectoren van de in Hongarije geldende uniforme nomenclatuur voor economische activiteiten. Hoe verstrekkend de belasting van de transacties aan eindverbruikers is, blijkt hieruit echter niet.

118. Op basis van de verstrekte informatie kan derhalve niet worden beoordeeld of een belasting als de Hongaarse bijzondere belasting een algemene omzetbelasting vormt in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn.

c) Vervalsen van de mededingingsvoorwaarden

119. Indien zou moeten worden vastgesteld dat het bij de Hongaarse bijzondere belasting om een algemene omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn gaat, zou aan een Unierechtelijk verbod voorts de voorwaarde zijn verbonden dat deze belasting de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengt doordat ze de mededingingsvoorwaarden op nationaal niveau of op het niveau van de Unie vervalst.

120. Dit zou bij de bijzondere belasting het geval kunnen zijn. De verkoop van dezelfde producten is namelijk uiteindelijk aan een belasting onderworpen die wegens het progressieve belastingtarief naargelang van de belastingplichtige in hoogte verschilt. Dat geldt evenwel niet voor de met terugwerkende kracht geheven bijzondere belasting, waarvan de hoogte ten tijde van de transactie niet bekend was en daardoor de mededinging niet kon vervalsen.

121. Bovendien wordt door de wijze waarop de bijzondere belasting wordt geheven de lengte van de productie- en distributieketen voor de belastingdruk weer relevant, hetgeen in strijd is met het fundamentele beginsel van artikel 1, lid 2, eerste alinea, van de btw-richtlijn. Als een groothandelaar namelijk aan kleine detailhandelaren levert, ontstaat er volgens het getrapte tarief van de bijzondere belasting geen belastingdruk. Als de distributieketen echter met één niveau wordt ingekort doordat de voormalige groothandelaar nu als grote detailhandelaar optreedt, ontstaat vanwege de progressiviteit van het tarief een belastingdruk. Ook de verschillende behandeling van filiaal- en franchisesystemen is het resultaat van deze wijze van heffing van de bijzondere belasting, die niet strookt met de beginselen van het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁶⁰

122. Dientengevolge zou de Hongaarse bijzondere belasting vanwege het getrapte tarief ervan in beginsel de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel in gevaar brengen, doordat ze de mededingingsvoorwaarden op nationaal niveau vervalst. Anders dan in het geval van de fundamentele vrijheden is hier een grensoverschrijdende mededingingsvervalsing niet vereist.

d) Tussenconclusie

123. Gezien het feit dat het verzoek om een prejudiciële beslissing onvoldoende informatie bevat over het algemene karakter van de bijzondere belasting en gelet op het feit dat de uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn tot nu toe in het hoofdgeding geen rol lijkt te hebben gespeeld, geef ik het Hof niet in overweging de mondelinge behandeling te heropenen om de partijen in de gelegenheid te stellen daarover opmerkingen te maken.

59 — Zie in dit verband de verschillende benaderingswijzen van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 19 maart 1992, *Bozzi* (C-347/90, Jurispr. blz. I-2947, punt 14), en de conclusie van advocaat-generaal Alber van 20 november 1997, *SPAR* (C-318/96, Jurispr. 1998, blz. I-785, punt 33).

60 — Zie punten 72 e.v. van deze conclusie.

124. Het lijkt me doelmatiger in de onderhavige procedure alleen de door de verwijzende rechter opgeworpen vragen over het primaire recht te verduidelijken en voor het overige de verwijzende rechter alleen de aanwijzing te geven artikel 401 van de btw-richtlijn naar behoren in aanmerking te nemen. Mocht de verwijzende rechter het in het licht van de bestaande rechtspraak van het Hof en de hier gevolgde redenering niet uitgesloten achten dat de Hongaarse bijzondere belasting in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn, dan zou hij opnieuw een verzoek om een prejudiciële beslissing moeten indienen.

6. Conclusie

125. De prejudiciële vraag dient derhalve aldus te worden beantwoord dat het in het onderhavige geval toe te passen artikel 49 VWEU juncto artikel 54 VWEU zich niet verzet tegen de heffing van de Hongaarse bijzondere belasting, zoals die door de verwijzende rechter is toegelicht. De verwijzende rechter moet echter onderzoeken of de bijzondere belasting verenigbaar is met artikel 401 van de btw-richtlijn.

V – Conclusie

126. Ik geef derhalve in overweging om op de prejudiciële vraag van de Székesfehérvári Törvényszék te antwoorden als volgt:

„Artikel 49 VWEU, dat in het hoofdgeding in samenhang met artikel 54 VWEU moet worden toegepast, verzet zich niet tegen de heffing van een belasting zoals die welke door de verwijzende rechter is toegelicht. Het staat evenwel aan de verwijzende rechter te onderzoeken of een dergelijke belasting verenigbaar is met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.”