



## Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 13 juni 2019<sup>1</sup>

**Zaak C-75/18**

**Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt.  
tegen  
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**

[verzoek van de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Vrijheid van vestiging – Steunmaatregelen – Stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Op de omzet gebaseerde belasting van telecommunicatieondernemingen – Benadeling van buitenlandse ondernemingen door een progressief belastingtarief – Indirecte discriminatie – Rechtvaardiging van een progressieve belasting op basis van de omzet – Ongeoorloofde begunstiging van kleine ondernemingen door een progressief belastingtarief – Karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn”

### I. Inleiding

1. In deze procedure buigt het Hof zich over vragen op het gebied van het belastingrecht en de regels inzake staatssteun, die tevens bijzonder relevant zijn voor de thans door de Europese Commissie voorgestelde op de omzet gebaseerde digitaledienstenbelasting<sup>2</sup>. Zo rijst ook in de onderhavige zaak de vraag of de belasting van de winst van een onderneming op basis van haar omzet reeds een omzetbelasting inhoudt dan wel of een dergelijke belasting een directe inkomstenbelasting is.

2. Bovendien dient het Hof zich opnieuw<sup>3</sup> uit te spreken over de vraag of er sprake is van indirecte discriminatie door een fiscale regeling, waarbij de discriminatie in dit geval alleen kan worden afgeleid uit het progressieve tarief van de regeling. Tot slot zal het Hof zich moeten bezighouden met de vraag of een progressieve belasting van economisch sterkere ondernemingen daarnaast ook een vorm is van ongerechtvaardigde steun ten gunste van de andere ondernemingen.

3. Het herverdelingseffect dat in de regel met een progressief belastingtarief wordt beoogd, leidt er per definitie toe dat economisch sterkere personen zwaarder worden belast en daarmee worden benadeeld ten opzichte van economisch zwakkere personen. Aangezien economisch sterkere personen vaker grensoverschrijdend actief zijn, zou daarin een vorm van indirecte discriminatie van die personen kunnen worden gezien, vooral wanneer het progressieverloop gericht wordt toegepast om de economisch sterkere buitenlandse ondernemingen onder het hoogste tarief te laten vallen.

<sup>1</sup> Oorspronkelijke taal: Duits.

<sup>2</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final].

<sup>3</sup> Zie onder meer arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281); 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291), en 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47).

4. Uiteindelijk moet het Hof beslissen over de vraag of een progressief belastingtarief en een belastingvrije voet<sup>4</sup>, die in een groot aantal lidstaten historisch zijn gegroeid en als noodzakelijk onderdeel van de verzorgingsstaat worden beschouwd en derhalve ook bij de inkomstenbelasting in de lidstaten worden toegepast, verenigbaar zijn met het Unierecht. Daarnaast liggen een progressief belastingtarief en een belastingvrije voet ook ten grondslag aan de in de hele Unie in te voeren en in diverse lidstaten reeds ingevoerde digitaledienstenbelasting.

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. Unierecht

5. Artikel 401 van richtlijn nr. 2006/112/EG<sup>5</sup> (hierna: „btw-richtlijn”) luidt als volgt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen vormen de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.”

### B. Nationaal recht

6. Achtergrond van het hoofdgeding vormt de Az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (wet nr. XCIV van 2010 inzake de bijzondere belasting die geldt voor bepaalde sectoren; hierna: „wet inzake de bijzondere belasting”), die in de jaren 2010 tot en met 2012 voorzag in een op de omzet gebaseerde bijzondere belasting voor ondernemingen die in bepaalde sectoren werkzaam zijn.

7. In de preambule van de wet inzake de bijzondere belasting staat:

„Met het oog op het herstel van het begrotingsevenwicht verleent het parlement zijn goedkeuring aan de hiernavolgende wet inzake de invoering van een bijzondere belasting voor belastingplichtigen van wie de financiële draagkracht om de overheidslasten mede te financieren groter is dan de algemene belastingdruk.”

8. § 1 van de wet inzake de bijzondere belasting bevat de volgende toelichting:

„Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder: [...]

2. telecommunicatieactiviteiten: het verlenen van elektronische communicatiediensten overeenkomstig de Az elektronikus hírközlésről szóló 2003. évi C. törvény [(wet nr. C van 2003 inzake elektronische communicatie)] [...]

4 Ook een proportioneel belastingtarief in combinatie met een belastingvrije voet leidt ertoe dat de belasting een progressief effect heeft. Het gemiddelde belastingtarief bij een proportionele belasting van 10% en een belastingvrije voet van 10 000 bedraagt bijvoorbeeld bij een inkomen van 10 000 precies 0%, bij een inkomen van 20 000 precies 5% en bij een inkomen van 100 000 precies 9%.

5 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

9. § 2 van de wet inzake de bijzondere belasting luidt:

„Aan de belasting zijn onderworpen:

- a) de detailhandel in vestigingen;
- b) telecommunicatieactiviteiten;
- c) energielevering.”

10. § 3 van de wet inzake de bijzondere belasting definieert de belastingplichtigen als volgt:

„(1) Belastingplichtig zijn de rechtspersonen, de andere organisaties in de zin van het algemeen belastingwetboek en de zelfstandigen die een aan de belasting onderworpen activiteit in de zin van § 2 uitoefenen.

(2) Belastingplichtig zijn tevens de niet-ingezetenen organisaties en particulieren, voor de in § 2 bedoelde aan de belasting onderworpen activiteiten, wanneer zij die activiteiten op de binnenlandse markt uitoefenen door middel van verbonden ondernemingen.”

11. De belastinggrondslag is volgens § 4, lid 1, van de wet inzake de bijzondere belasting

„de netto-omzet die de belastingplichtigen gedurende het belastingjaar behalen uit de in § 2 bedoelde activiteiten”.

12. De wet inzake de bijzondere belasting heeft een progressieve belastingtariefstructuur. Volgens § 5, onder b), van de wet inzake de bijzondere belasting bedraagt het belastingtarief

„voor de in § 2, onder b), bedoelde activiteiten, 0 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag tot 500 miljoen HUF, 4,5 % voor het gedeelte dat meer dan 500 miljoen HUF maar minder dan 5 miljard HUF bedraagt, en 6,5 % voor het gedeelte boven 5 miljard HUF [...]”

13. In § 7 van deze wet wordt bepaald onder welke voorwaarden deze belasting geldt voor zogenoemde verbonden ondernemingen:

„De belasting voor belastingplichtigen die verbonden ondernemingen zijn in de zin van wet [nr. LXXXI van 1996] betreffende de vennootschaps- en dividendbelasting wordt bepaald op basis van de gecumuleerde netto-omzet uit de in §2, onder a) en b), bedoelde activiteiten die worden uitgeoefend door belastingplichtigen die verbonden ondernemingen vormen, en dit totaalbedrag, vermenigvuldigd met het in § 5 bepaalde tarief, wordt onder de belastingplichtigen omgeslagen in verhouding tot het aandeel van hun respectieve netto-omzet uit de in § 2, onder a) en b), bedoelde activiteiten in het totale netto-omzetcijfer van de in § 2, onder a) en b), bedoelde activiteiten dat door alle verbonden belastingplichtigen is behaald.”

### III. Hoofdeding

14. Verzoekster in het hoofdeding, Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (hierna: „Vodafone”), is een naamloze vennootschap naar Hongaars recht. Enig aandeelhouder is de in Nederland geregistreerde Vodafone Europe B.V.

15. Verzoekster is voornamelijk actief op de telecommunicatiemarkt. Volgens de verwijzende rechter was zij in de litigieuze jaren de op twee na grootste onderneming op de Hongaarse telecommunicatiemarkt.

16. In het kader van een achteraf uitgevoerde belastingcontrole bij verzoekster voor de periode van 1 april 2011 tot en met 31 maart 2015 heeft de belastingdienst een belastingverschil van 8 371 000 Hongaarse forint (HUF) ten laste van verzoekster vastgesteld en haar bovendien verdragingsrente en boeten opgelegd. Nadat het bezwaar tegen dit besluit slechts gedeeltelijk was toegewezen, heeft verzoekster beroep ingesteld bij de verwijzende rechter.

17. De verwijzende rechter koestert twijfels ten aanzien van de bijzondere belasting vanwege de specifieke kenmerken van de Hongaarse telecommunicatiemarkt. Die bestaan – aldus de verwijzende rechter – hierin dat „in wezen alleen de omzet van belastingplichtige personen die in Hongaarse handen zijn in zijn geheel tegen het laagste tarief wordt belast, terwijl alleen Hongaarse dochterondernemingen van buitenlandse moedermaatschappijen het belastingtarief betalen dat is vastgesteld voor de hoogste schijf van de omzet, waardoor het grootste deel van de bijzondere belasting die wordt betaald door belastingplichtigen die in de hoogste omzetschijf vallen, op basis van het hoogste tarief wordt betaald”.

18. Deze overweging van de verwijzende rechter wordt echter niet volledig gestaafd door de documenten die de Commissie en Hongarije aan het Hof hebben overgelegd. Daaruit blijkt dat in het eerste jaar (2010) zes van de zestien ondernemingen die onder het hoogste belastingtarief vallen niet in buitenlandse handen zijn. Uit andere statistieken blijkt dat in ieder geval niet alleen ondernemingen worden geraakt die in buitenlands bezit zijn. De statistieken tonen eveneens aan dat onder het middelste belastingtarief ook bedrijven vallen die in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders.

19. De verwijzende rechter wijst er daarnaast op dat de Commissie in 2012 een procedure wegens niet-nakoming had ingeleid tegen Hongarije, die echter in 2013 werd beëindigd. De Commissie gaf daarvoor als reden aan dat de wet inzake de bijzondere belasting al buiten werking was gesteld en derhalve niet meer van toepassing was op het jaar 2013.

#### **IV. Verzoek om een prejudiciële beslissing en procedure voor het Hof**

20. Bij beslissing van 23 november 2017, die is ingekomen op 6 februari 2018, heeft de verwijzende rechter besloten om krachtens artikel 267 VWEU een prejudiciële procedure in te leiden, en het Hof verzocht uitspraak te doen over de volgende vragen:

- „1) Moeten de artikelen 49, 54, 107 en 108 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een maatregel van een lidstaat ten gevolge waarvan de rechtsregeling van die lidstaat (wet tot vaststelling van een bijzondere belasting voor de telecommunicatiesector) ertoe leidt dat de effectieve belastingdruk komt te rusten op belastingplichtige personen die in buitenlandse handen zijn? Is dat gevolg indirect discriminerend?
- 2) Verzetten de artikelen 107 en 108 VWEU zich tegen een rechtsregeling van een lidstaat die voorziet in een progressieve, op de omzet gebaseerde belasting? Is het indirect discriminerend dat die regeling tot gevolg heeft dat de effectieve belastingdruk in de hoogste schijf hoofdzakelijk komt te rusten op belastingplichtige personen die in buitenlandse handen zijn? Gaat het hierbij om verboden staatssteun?
- 3) Moet artikel 401 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die ertoe leidt dat buitenlandse en binnenlandse belastingplichtigen verschillend worden behandeld? Moet de bijzondere belasting worden beschouwd als een omzetbelasting? Is deze belasting, met andere woorden, een met de btw-richtlijn verenigbare omzetbelasting of is zij onverenigbaar met die richtlijn?”

21. In de procedure voor het Hof hebben Vodafone, Hongarije, de Republiek Polen, de Tsjechische Republiek en de Europese Commissie met betrekking tot deze vragen schriftelijke opmerkingen ingediend. Met uitzondering van de Tsjechische Republiek hebben deze betrokkenen en de Bondsrepubliek Duitsland deelgenomen aan de mondelinge behandeling op 18 maart 2019.

## V. Juridische beoordeling

22. Voorwerp van het verzoek om een prejudiciële beslissing is de verenigbaarheid van de Hongaarse wet inzake de bijzondere belasting met het Unierecht.

23. De vraag naar de verenigbaarheid met het Unierecht rijst tegen de achtergrond van de concrete structuur van de bijzondere belasting. Ten eerste knoopt zij voor de belastinggrondslag niet aan bij de winst, maar bij de netto-omzet van de belastingplichtige ondernemingen. Ten tweede wordt zij gekenmerkt door een getrappt progressieve belastingtariefstructuur. Onderscheiden worden drie verschillende schijven, die aan drie verschillende belastingtarieven zijn onderworpen: een tarief van 0 % geldt voor het deel van de netto-omzet dat niet hoger is dan 500 miljoen HUF; een tarief van 4,5 % wordt geheven over het deel van de netto-omzet dat meer dan 500 miljoen HUF maar niet meer dan 5 miljard HUF bedraagt; een tarief van 6,5 % geldt voor het deel van de netto-omzet boven 5 miljard HUF.

24. De verwijzende rechter werpt daarbij de vraag op of een dergelijke belasting in strijd is met de artikelen 49 en 54 VWEU (zie punt B), de artikelen 107 en 108 VWEU (zie punt C) en artikel 401 van de btw-richtlijn (zie punt A). Het lijkt mij praktisch de derde prejudiciële vraag eerst te behandelen, teneinde te bepalen welk karakter de onderhavige, op de omzet gebaseerde belasting heeft. Mocht deze belasting namelijk vallen onder het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn, dan hoeven de twee andere vragen niet meer te worden beantwoord.

### A. Derde prejudiciële vraag: schending van artikel 401 van de btw-richtlijn

25. Uit artikel 401 van de btw-richtlijn wordt duidelijk dat er voor de lidstaten geen beletsel is nieuwe belastingen in te voeren, zolang deze niet het karakter van een omzetbelasting bezitten. De verwijzende rechter wenst in dit verband te vernemen of de op de omzet gebaseerde bijzondere belasting voor de telecommunicatiesector moet worden aangemerkt als een belasting die het karakter van een omzetbelasting bezit. In dat geval zou artikel 401 van de btw-richtlijn Hongarije beletten deze belasting in te voeren.

26. In zijn vaste rechtspraak benadrukt het Hof dat artikel 401 van de btw-richtlijn voor de uitlegging ervan in zijn wettelijke context moet worden geplaatst.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Arresten van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, punten 29 e.v.); 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 18), en 8 juni 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, EU:C:1999:285, punt 13-20).



27. Blijkens de considerans van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting<sup>7</sup> dient de harmonisatie van de wetgevingen inzake omzetbelasting de instelling mogelijk te maken van een gemeenschappelijke markt waarin een niet-vervalste mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een binnenlandse markt, door het wegwerken van de verschillen in belasting die de mededinging zouden kunnen vervalsen en het handelsverkeer zouden kunnen belemmeren.<sup>8</sup> Met de btw-richtlijn<sup>9</sup> werd een dergelijk gemeenschappelijk btw-stelsel ingevoerd.

28. Het gemeenschappelijk btw-stelsel berust op het beginsel dat tot en met de kleinhandelsfase van goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond.<sup>10</sup> Zoals het Hof opmerkt, moet deze belasting uiteindelijk worden gedragen door de eindverbruiker.<sup>11</sup>

29. Om te bereiken dat eenzelfde verrichting op dezelfde wijze wordt belast ongeacht in welke lidstaat zij plaatsvindt, dienden de omzetbelastingen in de verschillende lidstaten te worden vervangen door het gemeenschappelijk btw-stelsel. Om dezelfde reden laat artikel 401 van de btw-richtlijn de lidstaten slechts de vrijheid, belastingen, rechten en heffingen op de levering van goederen, op het verrichten van diensten of op importen te handhaven of in te voeren die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten.

30. Het Hof heeft in dit verband geoordeeld dat in ieder geval belastingen die de wezenlijke kenmerken van de btw bezitten moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, ook al zijn zij niet in alle onderdelen daaraan identiek.<sup>12</sup>

31. Uit de rechtspraak blijkt dat er vier van die kenmerken zijn: (1) de belasting is algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten; (2) het bedrag ervan is evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt; (3) de heffing vindt plaats in elke fase van het productie- en distributieproces, met inbegrip van de kleinhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging; (4) de belastingplichtige kan de in eerdere fasen van het proces voldane bedragen op de verschuldigde belasting in mindering brengen, zodat de belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt.<sup>13</sup>

32. De Hongaarse bijzondere belasting wordt echter niet over iedere transactie geheven, maar alleen over bijzondere transacties van telecommunicatieondernemingen. Daarmee is zij geen (algemene) omzetbelasting in de zin van het eerste criterium, maar ten hoogste een bijzondere verbruiksbelasting, die voor de lidstaten thans echter alleen onder de voorwaarden van artikel 1, leden 2 en 3, van richtlijn 2008/118/EG<sup>14</sup> verboden zou zijn.

7 PB 1967, nr. 71, blz. 1301; hierna: „Eerste richtlijn”.

8 Arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 19).

9 Aanvankelijk met de Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, nr. 71, blz. 1303), later met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1).

10 Arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 21).

11 Arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 22 in fine).

12 Arresten van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, punt 37); 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 26); 29 april 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, EU:C:2004:252, punt 32), en 31 maart 1992, Dansk Denkavit en Poulsen Trading (C-200/90, EU:C:1992:152, punten 11 en 14).

13 Arresten van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 28); 8 juni 1999, Pelzl e.a. (C-338/97, C-344/97 en C-390/97, EU:C:1999:285, punt 21), en 7 mei 1992, Bozzi (C-347/90, EU:C:1992:200, punt 12).

14 Richtlijn van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG (PB 2009, L 9, blz. 12).

33. Ook is de bijzondere belasting niet bedoeld om op de consument te worden afgewenteld (vierde criterium). Voor dat laatste volstaat niet het enkele feit dat een belasting wordt verrekend in de prijs van de goederen of diensten. Dat is in meer of mindere mate het geval bij elke belastingheffing waaraan een onderneming wordt onderworpen. Het kenmerk moet juist zijn dat in een situatie waarin de consument niet de belastingplichtige is, zoals het geval is bij de litigieuze Hongaarse bijzondere belasting voor de telecommunicatiesector, de belasting tot doel heeft dat zij feitelijk op de consument wordt afgewenteld.

34. Dat zou veronderstellen dat op het moment van de uitvoering van de transactie (dat wil zeggen op het moment van de levering aan de consument) de hoogte van de belasting vaststaat, zoals bij de btw het geval is. Aangezien de bijzondere belasting echter pas aan het einde van het jaar kan worden berekend en afhankelijk is van de jaarmzet, is een eventueel af te wentelen belasting op het moment waarop de prestatie wordt geleverd nog helemaal niet bekend bij de telecommunicatieonderneming die de prestatie verricht, in elk geval niet de precieze hoogte ervan.<sup>15</sup> Wanneer de onderste drempelwaarde aan het eind van het jaar niet wordt bereikt, is er bijvoorbeeld ook helemaal geen belasting die op de consument zou kunnen worden afgewenteld. In zoverre is er ook geen sprake van een *belasting die bedoeld is om te worden afgewenteld*.

35. Integendeel, uit de opzet van de Hongaarse bijzondere belasting voor de telecommunicatieondernemingen blijkt dat deze direct moeten worden belast, waarop door Hongarije terecht wordt gewezen. Blijkens de preambule moet de financiële draagkracht van deze bedrijven om de overheidslasten mede te financieren groter zijn dan de algemene belastingdruk (bedoeld is waarschijnlijk de algemene draagkracht met het oog op het betalen van belasting). Bijgevolg is het doel de bijzondere financiële draagkracht van deze bedrijven te belasten en niet de financiële draagkracht van de ontvangers van de telecommunicatiediensten. In dat opzicht lijkt de Hongaarse bijzondere belasting op een bijzondere (directe) vennootschapsbelasting voor bepaalde bedrijven, in casu voor telecommunicatieondernemingen.

36. Ook wordt niet iedere transactie afzonderlijk op basis van de prijs ervan belast, maar blijkens de paragrafen 1 en 2 van de wet inzake de bijzondere belasting de totale (netto-)omzet uit het verlenen van elektronische communicatiediensten in het belastingjaar, namelijk de omzet vanaf de grenswaarde van 500 miljoen HUF met 4,5 % en de omzet vanaf vijf miljard HUF met 6,5 %. Ook daardoor heeft de bijzondere vennootschapsbelasting qua karakter veel weg van een bijzondere directe inkomstenbelasting. Anders dan bij een „normale” directe inkomstenbelasting wordt echter niet de behaalde winst – als het verschil tussen het begin- en het eindvermogen van een bedrijf in een bepaald tijdvak – als belastinggrondslag in aanmerking genomen, maar de binnen een bepaald tijdvak behaalde omzet. In tegenstelling tot wat de Commissie ter terechtzitting kennelijk veronderstelde, verandert dit echter niets aan het karakter van een *directe* belasting.

37. Bijgevolg gaat het bij de Hongaarse bijzondere belasting om een op de omzet gebaseerde (directe) inkomstenbelasting, die tot doel heeft de bijzondere financiële draagkracht van de telecommunicatieondernemingen te belasten. Derhalve bezit zij, zoals uiteindelijk ook de Commissie terecht opmerkt, niet het karakter van een omzetbelasting die ten laste moet komen van de consument. Bijgevolg belet artikel 401 van de btw-richtlijn Hongarije niet deze belasting naast de btw in te voeren.

<sup>15</sup> Zie met betrekking tot dit vereiste onder meer arresten van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a. (C-475/17, EU:C:2018:636, punten 46 en 47) – aan het vereiste wordt niet voldaan wanneer afwenteling onzeker is, en 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punt 33).

## B. Eerste prejudiciële vraag: inbreuk op de vrijheid van vestiging

38. De eerste vraag strekt ertoe te vernemen of de vrijheid van vestiging zoals neergelegd in de artikelen 49 en 54 VWEU zich verzet tegen de Hongaarse bijzondere belasting voor de telecommunicatiesector. De eveneens in deze prejudiciële vraag genoemde artikelen 107 en 108 VWEU zullen uitvoerig in het kader van de tweede prejudiciële vraag worden behandeld.

39. In de eerste plaats dient erop te worden gewezen dat de directe belastingen – waartoe de onderhavige bijzondere belasting moet worden gerekend (zie hierboven, punten 35 e.v.) – weliswaar als zodanig niet binnen het bevoegdheidsgebied van de Unie vallen, maar dat de lidstaten verplicht zijn hun behouden bevoegdheden in overeenstemming met het Unierecht uit te oefenen, waartoe met name de fundamentele vrijheden behoren.<sup>16</sup>

40. De vrijheid van vestiging die in artikel 49 VWEU aan de burgers van de Unie wordt toegekend, brengt overeenkomstig artikel 54 VWEU voor de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en die hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, het recht mee om in andere lidstaten hun bedrijfsactiviteit uit te oefenen door middel van een dochteronderneming, een filiaal of een agentschap.<sup>17</sup>

41. Daarbij is de vrijheid van vestiging alleen op het onderhavige geval van toepassing wanneer het om een grensoverschrijdende situatie gaat (zie hieronder, punt 1). Is dat het geval, dan moet vervolgens worden nagegaan of de bijzondere belasting een beperking van de vrijheid van vestiging inhoudt (zie hieronder, punt 2) en of die beperking om dwingende redenen van algemeen belang gerechtvaardigd is (zie hieronder, punt 3).

### 1. Grensoverschrijdende situatie

42. De Hongaarse regering vraagt zich af onder welke omstandigheden vennootschappen als „binnenlands” dan wel als „buitenlands” kunnen worden beschouwd. In dit verband dient allereerst te worden opgemerkt dat volgens vaste rechtspraak de zetel van een vennootschap, evenals de nationaliteit bij natuurlijke personen, dient ter bepaling van haar binding aan de rechtsorde van een staat.<sup>18</sup> Aangezien verzoekster in het hoofdgeding haar zetel in Hongarije heeft, moet zij bijgevolg als een Hongaarse vennootschap worden beschouwd, zodat er geen sprake is van een grensoverschrijdende situatie.

43. De moedermaatschappij van verzoekster is evenwel een vennootschap die haar zetel in Nederland heeft. Voor zover deze buitenlandse vennootschap haar bedrijfsactiviteit via een dochteronderneming – te weten verzoekster in het hoofdgeding – op de Hongaarse markt uitoefent, is de vrijheid van vestiging van de moedermaatschappij in het geding.

<sup>16</sup> Arresten van 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 40); 11 augustus 1995, Wielockx (C-80/94, EU:C:1995:271, punt 16), en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 21).

<sup>17</sup> Arresten van 4 juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punt 17); 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 17), en 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, punt 41).

<sup>18</sup> Arresten van 2 oktober 2008, Heinrich Bauer Verlag (C-360/06, EU:C:2008:531, punt 25), en 14 december 2000, AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, punt 20); zie ook mijn conclusie in de zaak ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 40).



44. In dit verband heeft het Hof immers reeds geoordeeld dat een vennootschap zich voor fiscale doeleinden kan beroepen op een beperking van de vrijheid van vestiging van een andere vennootschap waarmee zij verbonden is, voor zover deze beperking een weerslag heeft op haar eigen belastingen.<sup>19</sup> Verzoekster in het hoofdgeding kan zich derhalve beroepen op een eventuele beperking van de vrijheid van vestiging van haar moedermaatschappij, Vodafone Europe B.V.

## **2. Beperking van de vrijheid van vestiging**

45. Volgens vaste rechtspraak moeten alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen van deze vrijheid worden beschouwd.<sup>20</sup> In beginsel vallen hier discriminerende beperkingen onder, maar ook niet-discriminerende beperkingen. In het geval van belastingen dient echter in aanmerking te worden genomen dat deze per definitie een last vormen die de vestiging in een andere lidstaat minder aantrekkelijk maakt. Een toetsing aan de hand van de norm van niet-discriminerende beperkingen zou bijgevolg alle nationale heffingen aan het Unierecht onderwerpen en daarmee de soevereiniteit van de lidstaten in belastingaangelegenheden fundamenteel ter discussie stellen.<sup>21</sup>

46. Het Hof heeft derhalve reeds herhaaldelijk geoordeeld dat regelingen van de lidstaten met betrekking tot de voorwaarden en de hoogte van belastingen onder de fiscale autonomie vallen, voor zover de behandeling van de grensoverschrijdende situatie niet discriminerend is ten opzichte van de binnenlandse situatie.<sup>22</sup>

47. Een beperking van de vrijheid van vestiging veronderstelt daarom in de eerste plaats dat er twee of meer vergelijkbare groepen verschillend worden behandeld (zie punt b). Is dat het geval, dan rijst vervolgens de vraag of de verschillende behandeling van grensoverschrijdende ten opzichte van zuiver binnenlandse situaties inhoudt dat ondernemingen die zich in eerstgenoemde situatie bevinden worden benadeeld, waarbij in dat verband zowel een openlijke als een verkapte discriminatie in aanmerking komt (zie punt c). Als extra aspect wordt soms getoetst of het verschil in behandeling situaties betreft die objectief met elkaar vergelijkbaar zijn (zie punt d).

48. Tot slot dient in het onderhavige geval vooraf kort te worden verduidelijkt dat een relevant verschil in behandeling – anders dan in de zaak *Hervis Sport*<sup>23</sup> – niet kan worden gebaseerd op de zogenoemde samentellingsregel in § 7 van de wet inzake de bijzondere belasting, maar alleen op de progressieve belastingtariefstructuur (zie punt a).

### **a) Irrelevantie van de samentellingsregel in de onderhavige context**

49. De opvatting van de Commissie dat uit het arrest in de zaak *Hervis Sport* rechtstreeks een inbreuk op de vrijheid van vestiging voortvloeit, kan ik niet onderschrijven.

19 Arresten van 1 april 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company e.a.* (C-80/12, EU:C:2014:200, punt 23), en 6 september 2012, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, punt 39); zie in die zin ook reeds arrest van 12 april 1994, *Halliburton Services* (C-1/93, EU:C:1994:127, punten 18 e.v.).

20 Arresten van 21 mei 2015, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, punt 34); 16 april 2015, *Commissie/Duitsland* (C-591/13, EU:C:2015:230, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 29 november 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, punt 36).

21 Zie in dat verband mijn conclusies in de zaken *X* (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 28), *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 82 e.v.), *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, punt 40), *C* (C-122/15, EU:C:2016:65, punt 66), en *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 28).

22 Zie arrest van 14 april 2016, *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, punt 29), beschikking van 4 juni 2009, *KBC-bank* (C-439/07 en C-499/07, EU:C:2009:339, punt 80), en arrest van 6 december 2007, *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, punten 51 en 53).

23 Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47).

50. Kenmerkend voor de situatie in die zaak was een progressieve, op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting voor de detailhandel in combinatie met een zogenoemde samentellingsregel voor ondernemingsgroepen. Die regel hield concreet in dat voor de indeling in de progressieve schijven niet de omzet van de afzonderlijke ondernemingen bepalend was, maar de geconsolideerde omzet van de hele groep van verbonden ondernemingen. Achtergrond van deze regeling is de in fiscaalrechtelijke zin atypische toepassing van een progressieve belasting op rechtspersonen. Een dergelijke samentellingsregeling is in beginsel noodzakelijk om te voorkomen dat het progressieve effect kan worden omzeild door splitsing in meerdere rechtspersonen.

51. Het Hof had evenwel vanuit Unierechtelijk oogpunt bedenkingen tegen de samentellingsregel.<sup>24</sup> Aangezien dezelfde samentellingsregel in § 7 van de wet inzake de bijzondere belasting ook van toepassing is op de hier aan de orde zijnde bijzondere belasting voor de telecommunicatiemarkt, ziet de Commissie reeds daarin een inbreuk op het Unierecht.

52. Maar zelfs indien de samentellingsregel in het onderhavige geval in strijd zou zijn met het Unierecht – wat uit het genoemde arrest niet zonder meer kan worden geconcludeerd – zou dat in casu geen relevantie hebben voor de beslechting van het geschil en het zou ook de vraag van de verwijzende rechter niet beantwoorden. Het zou namelijk alleen tot gevolg hebben dat de samentellingsregel buiten toepassing moet worden gelaten. Omdat deze regel volgens de vaststelling van de verwijzende rechter toch al niet van toepassing is op verzoekster in het hoofdgeding – waarschijnlijk bij gebreke van verbondenheid met andere telecommunicatieondernemingen die op de Hongaarse markt zijn vertegenwoordigd –, zou dit geen enkele invloed hebben op het hoofdgeding.

53. Het Hof zal zich derhalve in casu moeten buigen over de vraag of de structuur van de bijzondere belasting als zodanig – onafhankelijk van de samentellingsregeling – discriminatoire gevolgen heeft. Deze vraag is in het arrest *Hervis Sport* niet beantwoord, ook niet – zoals Vodafone terecht benadrukt – in die zin dat het progressieve karakter als zodanig geen discriminatie in het leven zou kunnen roepen, zoals de Hongaarse regering meent. Het Hof heeft zich in die zaak uitsluitend beziggehouden met een progressieve tariefstructuur in combinatie met een samentellingsregel, zonder uit te sluiten dat ook het enkele feit van het progressieve tarief discriminatie zou kunnen aantonen.<sup>25</sup>

### ***b) Verschil in behandeling***

54. Derhalve dient eerst te worden onderzocht of de wet inzake de bijzondere belasting überhaupt verschillende ondernemingen verschillend behandelt. Daartegen lijkt te pleiten dat de wet geenszins voor verschillende ondernemingen verschillende belastingtarieven vastlegt. De wet definieert slechts bepaalde omzetschijven, waarin in beginsel alle ondernemingen kunnen vallen. De belastingtarieven die telkens aan deze omzetschijven zijn gekoppeld, gelden voor iedere onderneming in gelijke mate. De Hongaarse regering neemt tegen deze achtergrond het standpunt in dat er geen sprake is van een verschil in behandeling.

55. Hiertegen kan niet worden ingebracht dat het verschil in behandeling reeds gelegen is in het feit dat ondernemingen met een hogere omzet in absolute bedragen meer bijzondere belasting moeten betalen dan bedrijven met een lagere omzet. Dat alleen houdt nog geen verschil in behandeling in. Dit verschil in belastingheffing strookt met het algemeen erkende beginsel van belastingheffing naar draagkracht. Zolang de belastinggrondslag en de verschuldigde belasting in dezelfde verhouding tot elkaar staan, zoals dit bijvoorbeeld bij een proportioneel belastingtarief („vlaktaks”) het geval is, kan er geen sprake zijn van een verschil in behandeling.

<sup>24</sup> Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punten 39 e.v.).

<sup>25</sup> Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 34).

56. Bij een progressief belastingtarief staan de belastinggrondslag en de verschuldigde belasting echter niet voor alle belastingplichtigen in dezelfde verhouding tot elkaar. Dat blijkt in het onderhavige geval heel duidelijk bij een vergelijking van de gemiddelde belastingtarieven waaraan de belastingplichtigen met betrekking tot hun totale omzet zijn onderworpen – en niet alleen met betrekking tot de afzonderlijke schijven. Dit gemiddelde belastingtarief stijgt zodra een nieuwe omzetschijf wordt bereikt, zodat ondernemingen met een hogere omzet in totaal ook aan een hoger gemiddeld belastingtarief zijn onderworpen dan ondernemingen met een lagere omzet. Daarmee betalen zij niet alleen in absolute zin, maar ook relatief gezien meer belasting. Dat houdt een discriminatie in van de betreffende ondernemingen.<sup>26</sup>

### *c) Benadeling van de grensoverschrijdende situatie*

57. Derhalve rijst de vraag of dit verschil in behandeling buitenlandse ondernemingen benadeelt ten opzichte van binnenlandse ondernemingen.

58. Daarbij blijkt niet dat er sprake is van openlijke of rechtstreekse discriminatie van buitenlandse ondernemingen. De voorwaarden voor de inning van de bijzondere belasting maken immers geen onderscheid naar de zetel of „herkomst” van een onderneming. De wet inzake de bijzondere belasting behandelt daarmee buitenlandse ondernemingen niet anders dan binnenlandse.

59. De fundamentele vrijheden verbieden echter niet alleen zichtbare discriminatie, maar ook alle verkapte en indirecte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria tot hetzelfde resultaat leiden.<sup>27</sup> Beslissend voor het discriminerende karakter in de zin van de artikelen 49 en 54 VWEU is derhalve de vraag of de verschillende behandeling van telecommunicatieondernemingen met betrekking tot het criterium van de nettojaaronzet gelijkstaat met een verschillende behandeling op grond van de herkomst of zetel van een onderneming.

60. In dit verband moet in de eerste plaats worden verduidelijkt welke eisen moeten worden gesteld aan de correlatie tussen het gekozen onderscheidingscriterium – in casu de omzet – en de zetel van de ondernemingen (zie de punten 61 e.v.). In de tweede plaats moet worden onderzocht of er ten minste sprake is van indirecte discriminatie in het geval dat het onderscheidingscriterium bewust met een discriminerend oogmerk is gekozen (zie de punten 83 e.v.).

#### *1) Relevante correlatie*

61. De huidige rechtspraak biedt zowel met betrekking tot de omvang als met betrekking tot het karakter van de genoemde correlatie geen eenduidig beeld. Met betrekking tot de kwantitatieve omvang heeft het Hof tot nu toe zowel het criterium gehanteerd dat in de meeste gevallen sprake is van overeenstemming<sup>28</sup> als het criterium dat de regeling eenvoudigweg voor het merendeel niet-ingezetenen<sup>29</sup> treft; deels spreekt het Hof zelfs alleen van het gevaar van benadeling<sup>30</sup>. In kwalitatief opzicht is onzeker of de correlatie zich typisch<sup>31</sup> moet voordoen, meer bepaald moet

26 Zie in die zin ook mijn conclusie in de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 49).

27 Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 30); 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 30); 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13), en 14 februari 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, punt 26).

28 Zie arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 31); 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 39); 22 maart 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32); 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13); 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, punt 15), en 7 juli 1988, Stanton en L'Étoile 1905 (143/87, EU:C:1988:378, punt 9); zie ook arresten van 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punt 48), met betrekking tot het vrij verrichten van diensten, en 3 maart 1988, Bergandi (252/86, EU:C:1988:112, punt 28), met betrekking tot artikel 95 EEG.

29 Arrest van 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

30 Arrest van 22 maart 2007, Talotta (C-383/05, EU:C:2007:181, punt 32); zie in dezelfde zin ook arrest van 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119).

31 Zie arrest van 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).

voortvloeien uit de aard van het onderscheidingscriterium, waarop verschillende arresten lijken te wijzen<sup>32</sup>, of ook op meer toevallige feitelijke omstandigheden kan berusten<sup>33</sup>. Daarnaast is de vraag nog niet beantwoord of er sprake moet zijn van zowel een kwantitatieve als een kwalitatieve correlatie of dat eventueel ook een van beide volstaat.

62. Zoals ik elders al heb uiteengezet, dienen voor de aannahme van een verkapte discriminatie strikte maatstaven te worden aangelegd. De verkapte discriminatie mag namelijk niet leiden tot een feitelijke verruiming van het begrip discriminatie, maar moet uitsluitend die gevallen omvatten die zuiver formeel gezien geen discriminatie inhouden, maar materieel gezien een discriminerende uitwerking hebben.<sup>34</sup>

*i) Kwantitatief criterium*

63. In kwantitatief opzicht kan derhalve het enkele feit dat in meerderheid niet-ingezetenen worden getroffen – in de zin van meer dan 50 % van de ondernemingen – in geen geval volstaan; de correlatie tussen het gekozen onderscheidingscriterium en de zetel van een onderneming moet daarentegen in het overgrote deel van de gevallen kunnen worden vastgesteld.<sup>35</sup>

64. Dit kwantitatieve element kan evenwel bij de rechtstoepassing aanzienlijke problemen opleveren. Het resultaat van de toetsing is namelijk afhankelijk van de gekozen vergelijkingsmaatstaven. Zo heeft het Hof in de zaak *Hervis Sport* gevraagd na te gaan of de ondernemingen van een vennootschapsgroep *in de hoogste tariefschijf van de bijzondere belasting* voor het merendeel verbonden waren met buitenlandse moedermaatschappijen.<sup>36</sup>

65. Dat alleen de hoogste tariefschijf als algemeen criterium wordt gekozen, kan echter nauwelijks worden gerechtvaardigd. Niet in te zien valt waarom alleen deze ene schijf bepalend moet zijn voor de vaststelling van het discriminerende karakter. In de zaak *Hervis Sport* kon dit wellicht worden verklaard op basis van het feit dat de andere tariefschijven in vergelijking met de hoogste verwaarloosbaar laag leken.<sup>37</sup> In het onderhavige geval is de middelste schijf met een belastingtarief van 4,5 % echter al nauwelijks te verwaarlozen. Een toetsing alleen aan de hand van de hoogste tariefschijf wordt bovendien des te discutabeler naarmate een belasting meer progressieve schijven kent. Deze benadering faalt volledig wanneer er sprake is van een geleidelijke progressiecurve, die helemaal geen schijven kent, zoals bij de inkomstenbelasting vaak het geval is.

66. Ook het voorstel van de Commissie overtuigt niet, dat stelt dat moet worden nagegaan of het grootste deel van de opbrengst van de bijzondere belasting afkomstig is van buitenlandse ondernemingen. Dat is geen betrouwbare indicator voor een correlatie, maar slechts een toevallige. Ten eerste zou dit in casu – waarop door Hongarije wordt gewezen – waarschijnlijk ook het geval zijn bij een proportionele belasting, waartegen ook de Commissie terecht geen bezwaar heeft. Aan dit criterium wordt altijd voldaan zodra de markt in meerderheid gedomineerd wordt door buitenlandse ondernemingen.

32 Zie arrest van 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119), met betrekking tot de vrijheid van vestiging; met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers zie ook arresten van 2 maart 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36); 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26); 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41), en 10 september 2009, Commissie/Duitsland (C-269/07, EU:C:2009:527).

33 Zie in die zin de arresten van 9 mei 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punt 14), en 5 december 1989, Commissie/Italië (C-3/88, EU:C:1989:606, punt 9 met betrekking tot de vrijheid van vestiging).

34 Zie mijn conclusies in de zaken *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 40), *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, punt 38), en *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 36).

35 Zie mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 41).

36 Arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 45).

37 Het hoogste belastingtarief bedroeg daar 2,4 %, terwijl de tarieven van de lagere schijven 0 %, 0,1 % en 0,4 % bedroegen. Zie arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 8).



67. Ten tweede zouden daaronder bijvoorbeeld niet de situaties vallen waarin bepaalde buitenlandse ondernemingen aan zeer hoge belastingtarieven zijn onderworpen, terwijl tegelijkertijd een groot aantal kleinere binnenlandse bedrijven met lage belastingtarieven toch zo veel aan de totale opbrengst van de bijzondere belasting bijdragen dat er geen sprake is van een correlatie. Zou men het discriminerende karakter laten afhangen van de laatstgenoemde bijdrage van kleinere binnenlandse bedrijven, dan zou dat dus tot toevallige uitkomsten leiden. Deze benadering heeft dus weinig zin.

68. Hetzelfde geldt wanneer men het gemiddelde belastingtarief in aanmerking zou nemen. Aangezien het verschil in behandeling in het geval van progressieve belastingen bestaat in de toepassing van verschillende gemiddelde belastingtarieven, zou ten hoogste kunnen worden getoetst of in de overgrote meerderheid van gevallen alle buitenlandse ondernemingen met betrekking tot dit tarief worden benadeeld. Dat zou echter alleen het geval zijn wanneer dit gemiddelde tarief in de overgrote meerderheid van gevallen veel hoger ligt dan het tarief waaraan binnenlandse ondernemingen gemiddeld zijn onderworpen. Of dat in casu het geval is, blijkt niet ondubbelzinnig uit het prejudiciële verzoek en evenmin uit het door partijen overgelegde cijfermateriaal.

69. Maar ook in dit geval zou het discriminerende karakter uiteindelijk afhankelijk zijn van het gemiddelde belastingtarief van de kleine binnenlandse ondernemingen. Ook dit zou tot toevallige uitkomsten leiden en is derhalve niet zinvol. Lidstaten die doelgericht buitenlandse investeerders willen aantrekken, zouden plotseling geen progressieve inkomstenbelasting kunnen heffen, indien en omdat de nieuwe investeerders – zoals ook beoogd – vanwege hun economische succes het grootste deel van de belastinginkomsten (hetzij in absolute zin, hetzij via hun hogere gemiddelde belastingtarieven) zouden opbrengen. Dat zou een absurde uitkomst zijn, waaruit blijkt dat een kwantitatieve benadering geen soelaas biedt.

70. Een zuiver kwantitatieve toetsing heeft – naast de reeds aangegeven berekeningsmoeilijkheden (zie hierboven, punten 63 e.v.) – bovendien het nadeel dat zij grote rechtsonzekerheid veroorzaakt, indien men zich niet op een concrete grenswaarde vastlegt.<sup>38</sup> Ook een concrete grenswaarde zou echter bijkomende problemen tot gevolg hebben, bijvoorbeeld moeilijk op te lossen tegenstrijdigheden tussen verschillende statistieken of fluctuaties in de cijfers die in de loop der tijd optreden.

71. Zo vallen onder de onlangs in Frankrijk aangenomen „digitaaldienstenbelasting” volgens berichten in de pers in totaal ongeveer 26 ondernemingen, waarvan er slechts vier in Frankrijk zijn gevestigd. Indien een wijziging van de cijfers in het volgende jaar zou leiden tot een andere juridische beoordeling, zou de vraag of er sprake is van een beperking van de fundamentele vrijheden (gesteld dat de overige 22 ondernemingen zich op de fundamentele vrijheden kunnen beroepen) altijd afhangen van deze statistieken, die pas jaren later beschikbaar zijn.

72. Maar er is meer. Gaat men voor het vaststellen van een kwantitatief criterium uit van de aandeelhouders, dan leidt dat in het geval van vennootschappen met duizenden aandeelhouders tot aanzienlijke problemen. Hoe een vennootschap met twee vennoten moet worden beoordeeld, waarbij de ene vennoot in het buitenland en de andere in het binnenland is gevestigd, is al even onduidelijk.

73. Mocht men al, zoals de Commissie en de verwijzende rechter doen, de aandeelhouders in aanmerking nemen, dan rijst de vraag of dat dan bij grotere groepen van ondernemingen niet alleen de top van het concern (dat wil zeggen de moedermaatschappij van het concern) en de aandeelhouders daarvan moeten zijn, wanneer men wil vaststellen of een onderneming uit een andere lidstaat van de Europese Unie, een onderneming uit een derde land of een binnenlandse onderneming door de regeling wordt getroffen. In het onderhavige geval is de aandeelhoudersstructuur van de

<sup>38</sup> In het arrest van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 38), heeft het Hof kennelijk aangenomen dat 61,5 % respectievelijk 52 % niet volstaat om uit te gaan van indirecte discriminatie, zonder evenwel aan te geven welke grenswaarde dan had moeten worden bereikt.



moedermaatschappij Vodafone Europe B.V. of van de eigenlijke moedermaatschappij van het concern niet bij het Hof bekend. Dit geval laat heel duidelijk zien hoe weinig een kwantitatieve benadering oplevert, die daarbij ook nog uitgaat van de vraag hoe de aandeelhoudersstructuur van een onderneming is opgebouwd.

*ii) Kwalitatief criterium*

74. Belangrijker dan dit zuiver kwantitatieve aspect lijkt mij dan ook het door het Hof inmiddels ook vaker gehanteerde kwalitatieve criterium, dat stelt dat het onderscheidende kernmerk *naar zijn aard* dan wel *typisch* buitenlandse ondernemingen moet treffen.<sup>39</sup> Een puur toevallig verband, hoe sterk dat in kwantitatieve zin misschien ook is, kan derhalve in beginsel niet volstaan als bewijs van indirecte discriminatie.

75. Het criterium van een intrinsieke correlatie moet echter nader worden gepreciseerd om een ongebreidelde toepassing te voorkomen. Van een intrinsieke correlatie is volgens het Hof bijvoorbeeld sprake in het geval waarin apothekers die hun beroep reeds op het nationale grondgebied hebben uitgeoefend, voorrang krijgen bij het verlenen van vestigingsvergunningen.<sup>40</sup> Daaraan ligt de terechte overweging ten grondslag dat een correlatie tussen vestigingsplaats van een onderneming en de plaats waar zij haar activiteit uitoefent voortvloeit uit een zekere interne logica of specificiteit en niet alleen berust op de toevallige toestand van een bepaalde markt of bedrijfstak.

76. Hetzelfde geldt – zoals advocaat-generaal Wahl onlangs uiteengezet heeft<sup>41</sup> – voor de eigenaren van in een lidstaat geregistreerde voertuigen, die voor het merendeel de nationaliteit van die lidstaat bezitten, omdat de registratie van voertuigen aanknoopt bij de woonplaats van de eigenaar van het voertuig. Een vergelijkbaar geval is de keuze van een aanknopingsfactor waaraan slechts in het buitenland geproduceerde voertuigen kunnen voldoen, omdat dergelijke voertuigen in het binnenland niet worden geproduceerd.<sup>42</sup>

77. Van een intrinsieke correlatie moet voorts ook worden uitgegaan in het geval van het verwerven van belastbare inkomsten. Achtergrond daarvan is dat het vennootschapsbelastingrecht wordt gekenmerkt door het dualisme van in het binnenland verkregen en daar belastbare inkomsten enerzijds en in het buitenland verkregen en derhalve in het binnenland niet belastbare inkomsten anderzijds. Wanneer dus een voordeel wordt gekoppeld aan de gelijktijdige verwerving van belastbare inkomsten, correleert dat naar zijn aard met een voordeel voor binnenlandse ondernemingen.<sup>43</sup>

78. Relevant is dus een verband dat inherent is aan het onderscheidingscriterium en dat reeds bij abstracte beschouwing duidelijk doet vermoeden dat een correlatie in het overgrote deel van de gevallen waarschijnlijk is.

<sup>39</sup> Zie arresten van 2 maart 2017, Eschenbrenner (C-496/15, EU:C:2017:152, punt 36), met betrekking tot het vrije verkeer van werknemers; 5 december 2013, Zentralbetriebsrat der gemeinnützigen Salzburger Landeskliniken Betriebs (C-514/12, EU:C:2013:799, punt 26); 28 juni 2012, Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41); 1 juni 2010, Blanco Pérez und Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 119), met betrekking tot de vrijheid van vestiging; 10 september 2009, Commissie/Duitsland (C-269/07, EU:C:2009:527), en 8 juli 1999, Baxter e.a. (C-254/97, EU:C:1999:368, punt 13).

Zie voorts mijn conclusies in de zaken ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punt 38) en Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 36); zie in andere zin mijn conclusie in de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 42 e.v.).

<sup>40</sup> Arrest van 1 juni 2010, Blanco Pérez en Chao Gómez (C-570/07 en C-571/07, EU:C:2010:300, punt 122).

<sup>41</sup> Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:99, punt 47).

<sup>42</sup> Arrest van 9 mei 1985, Humblot (112/84, EU:C:1985:185, punten 14 en 16).

<sup>43</sup> Zie in dat verband mijn conclusie in de zaak Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 38).

79. Past men deze beginselen toe op het onderhavige geval, dan is de beslissende vraag of de hoogte van de omzet van een onderneming naar haar aard correleert met de (buitenlandse) zetel van een onderneming en haar meerderheidsaandeelhouders. Nu heb ik reeds in mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport* in dat verband uiteengezet dat ondernemingen met een hoge omzet in de regel eerder geneigd zullen 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 actief zijn.<sup>44</sup>

80. Dat volstaat echter op zichzelf gezien nog niet, zoals ook de Bondsrepubliek Duitsland ter terechtzitting heeft opgemerkt. Ondernemingen met een hoge omzet kunnen evengoed door ingezetenen worden gerund.<sup>45</sup> Dat geldt in dezelfde mate voor de in de zaak *Hervis Sport* relevante detailhandel en de in casu aan de orde zijnde telecommunicatiesector. Het geldt met name wanneer, zoals in casu (zie § 3, lid 2, van de wet inzake de bijzondere belasting), de in het binnenland behaalde omzet en niet de wereldwijde omzet in aanmerking wordt genomen. Het is niet in te zien waarom er in het algemeen van zou moeten worden uitgegaan dat buitenlandse ondernemingen die in Hongarije actief zijn met telecommunicatiediensten een hogere omzet *in Hongarije* zullen behalen dan binnenlandse ondernemingen.

81. Het gaat met andere woorden bij het criterium van de omzet niet om een onderscheidingscriterium dat naar zijn aard grensoverschrijdend is, maar – zoals de Tsjechische Republiek in haar schriftelijke opmerkingen en de Bondsrepubliek Duitsland ter terechtzitting terecht naar voren hebben gebracht – om een neutraal onderscheidingscriterium. De omzet is als belastinggrondslag voor de vaststelling van een directe belasting even neutraal als bijvoorbeeld de winst (of het vermogen). De fundamentele vrijheden begunstigen het een noch het ander. In die zin is er sprake van een historisch bepaalde „toevaligheid” met betrekking tot de Hongaarse telecommunicatiemarkt, waarvan de Hongaarse wetgever mogelijk bewust gebruik heeft gemaakt (zie over deze problematiek punten 83 e.v.).

82. Dit wordt ook bevestigd door de aan het Hof overgelegde statistieken. Uit een van die statistieken blijkt bijvoorbeeld dat er in Hongarije onder de tien grootste betalers van vennootschapsbelasting in 2010 slechts drie ondernemingen waren die niet in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders. Kennelijk wordt de Hongaarse economie in haar geheel gekenmerkt door een hoog percentage succesvolle ondernemingen die in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders. Deze blijkbaar historisch bepaalde omstandigheid leidt er echter niet toe dat iedere aanvullende belasting die de ondernemingen die bijzonder succesvol zijn op de markt, zwaarder belast, een indirect discriminerende werking heeft.

## 2) *Gevolgen van een doelbewuste benadeling*

83. De Commissie voert evenwel ook aan dat de Hongaarse wetgever de discriminerende werking van de bijzondere belasting willens en wetens in het leven heeft geroepen.

84. In dat verband rijst de vraag of een beperking van een fundamentele vrijheid ook moet worden aangenomen wanneer een – naar zijn aard niet benadelend – onderscheidingscriterium met een subjectief oogmerk werd gekozen teneinde een aanzienlijke benadeling in kwantitatieve zin te bewerkstelligen van ondernemingen die in de regel in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders. Daarvoor moet een dergelijk oogmerk juridisch relevant zijn (zie punt i) en ook zijn aangetoond (zie punt ii).

<sup>44</sup> Zie mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 51).

<sup>45</sup> Aldus reeds mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 51).

*i) Relevantie van het politieke oogmerk voor de beoordeling van indirecte discriminatie*

85. Naar mijn opvatting kleven er bepaalde risico's aan een subjectieve benadering van een eigenlijk objectief<sup>46</sup> vast te stellen indirecte discriminatie. Met name de onzekerheden die verbonden zijn aan de vaststelling van een subjectief discriminatoir oogmerk van een lidstaat roepen bezwaren<sup>47</sup> op en hebben bijkomende problemen (bijvoorbeeld de bewijsbaarheid) tot gevolg.

86. Desalniettemin moet deze vraag, gelet op het doel en de strekking van het kwalitatieve criterium in het kader van een indirecte discriminatie (zie hierboven, punt 59 en punten 74 e.v.) en gelet op het door het Unierecht erkende verbod van rechtsmisbruik (dan wel het verbod van een tegenstrijdige handelwijze), mijns inziens in beginsel – maar slechts onder zeer strikte voorwaarden – bevestigend worden beantwoord.

87. Het doel van het kwalitatieve criterium is namelijk zuiver toevallige kwantitatieve correlaties uit te sluiten van indirecte discriminatie. In zekere zin beschermt dit criterium de fiscale soevereiniteit van de lidstaat tegen beperkingen door het Unierecht die bij een zuiver kwantitatieve benadering alleen zouden kunnen voortvloeien uit een toevallige dominantie van buitenlandse belastingplichtigen in een bepaalde sector. Indien deze correlatie echter bewust en uitsluitend in deze vorm wordt gekozen om willens en wetens buitenlandse belastingplichtigen te benadelen, ontbreekt deze toevallige omstandigheid en daarmee ook de verplichting om de lidstaat te beschermen.

88. Deze benadering kan worden gestoeld op het algemene rechtsbeginsel van het verbod van rechtsmisbruik<sup>48</sup>, dat in de hele Unie niet alleen voor belastingplichtigen geldt (zie inmiddels op Unieniveau artikel 6 van richtlijn 2016/1164<sup>49</sup>). Evenals advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona<sup>50</sup> ben ik van mening dat ook de lidstaten uiteindelijk via artikel 4, lid 3, VEU aan dit algemene rechtsbeginsel zijn onderworpen.

89. Zo heeft het Hof reeds geoordeeld dat het Unierecht berust op de fundamentele premisse dat elke lidstaat met alle andere lidstaten een reeks gemeenschappelijke waarden deelt waarop de Unie berust, en dat elke lidstaat erkent dat de andere lidstaten deze waarden met hem delen, zoals is bepaald in artikel 2 VEU. Juist in deze omstandigheden dienen de lidstaten onder meer krachtens het in artikel 4, lid 3, eerste alinea, VEU genoemde beginsel van loyale samenwerking op hun respectieve grondgebied de toepassing en de eerbiediging van het recht van de Unie te verzekeren en daartoe alle algemene en bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van de uit de Verdragen of uit de handelingen van de instellingen van de Unie voortvloeiende verplichtingen te verzekeren.<sup>51</sup>

90. Artikel 4, lid 3, derde alinea, VEU stelt in het bijzonder dat de lidstaten zich onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen. Wanneer nationale bevoegdheden (in casu een extra inkomstenbelasting) echter bewust en uitsluitend worden ingericht met het doel om buitenlandse ondernemingen te benadelen en deze daarmee in hun

46 Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:99, punt 71), waarin met een beroep op het arrest van 16 september 2004, Commissie/Spanje (C-227/01, EU:C:2004:528, punten 56 e.v.), terecht wordt gesteld dat in het kader van een niet-nakomingsprocedure een objectieve beoordeling plaatsvindt. Hetzelfde dient te gelden voor een verzoek om een prejudiciële beslissing, aangezien het in beide gevallen gaat om de vraag of er sprake is van discriminatie.

47 Zie onder meer de terecht opgeworpen bezwaren in de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:99, punten 70 e.v.).

48 Zie onder meer arrest van 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408, punt 38).

49 Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PB 2016, L 193, blz. 1).

50 Conclusie van advocaat-generaal Campos Sánchez-Bordona in de zaak Wightman e.a. (C-621/18, EU:C:2018:978, punten 153 en 170).

51 Arrest van 6 maart 2018, Achmea (C-284/16, EU:C:2018:158, punt 34), advies 2/13 (toetreding van de Unie tot het EVRM) van 18 december 2014 (EU:C:2014:2454, punten 168 en 173) en advies 1/09 (invoering van een gemeenschappelijk stelsel voor octrooigeschillenbeslechting) van 8 maart 2011 (EU:C:2011:123, punt 68).

door het Unierecht gewaarborgde fundamentele vrijheden te beperken (dus om Unierecht te omzeilen), is dat in strijd met de geest van artikel 4, lid 3, VEU en kan dat in bepaalde omstandigheden wel degelijk als rechtsmisbruik worden beschouwd. Onder deze omstandigheden kan het ook worden aangemerkt als indirecte discriminatie.

91. Uit de hierboven genoemde bezwaren vloeit evenwel ook voort dat het hierbij om een zeer beperkte uitzondering moet gaan die met inachtneming van de autonomie van de lidstaten restrictief dient te worden toegepast en waarvoor een concreet bewijs moet bestaan. Een geval van rechtsmisbruik door een lidstaat mag absoluut niet op lichtvaardige gronden – pure speculaties, onvoldoende onderbouwde statistieken, slechts enkele uitlatingen<sup>52</sup> of andere vermoedens – worden aangenomen.

92. In zoverre moeten er duidelijke aanknopingspunten zijn waaruit blijkt dat de benadeling van buitenlandse ondernemingen het primaire doel van de maatregel was die als zodanig door de lidstaat (en niet alleen door individuele betrokkenen) werd opgevat en gesteund. Bovendien mag er geen andere objectieve redenen zijn voor de gekozen regeling.

*ii) Bewijs van een relevant discriminatoir oogmerk*

93. Daarover bestaat in casu grote twijfel. De Commissie baseert de aanwezigheid van een discriminatoir oogmerk in de eerste plaats op haar constatering dat de grens die de bovenste omzetschijf (meer dan vijf miljard HUF) van de middelste (tussen 500 miljoen en vijf miljard HUF) scheidt, vrijwel exact de scheidslijn vormt tussen binnenlandse en buitenlandse vennootschappen.

94. Dit kan evenwel niet helemaal uit het aangeleverde cijfermateriaal worden geconcludeerd. In het eerste jaar vielen volgens de Commissie zestien ondernemingen in de hoogste belastingschijf, waarvan er zes niet onder de zeggenschap stonden van ondernemingen uit andere lidstaten van de Europese Unie en de twee grootste „slechts” voor 70,5% respectievelijk 75% in handen waren van ondernemingen uit andere lidstaten. In de volgende belastingschijf zijn volgens de Commissie van de ongeveer dertig betrokken ondernemingen er ook negen in meerderheid in handen van onderdanen van andere EU-lidstaten. Van een duidelijke scheidslijn kan dus nauwelijks worden gesproken.

95. In de tweede plaats refereert de Commissie aan uitspraken in het betreffende debat in het parlement alsook aan uittreksels uit regeringsdocumenten waaruit de discriminerende opzet van de belasting zou blijken. De woordkeus in dit parlementaire debat over de invoering van een zogenoemde crisisbelasting (waarmee Hongarije probeerde de criteria van de Unie voor begrotingstekorten weer na te leven) lijkt echter zeer op die in het huidige BEPS<sup>53</sup>-debat. In beide debatten ging of gaat het niet om het zwaarder belasten van *buitenlandse* ondernemingen, maar om het zwaarder belasten van *multinationale* ondernemingen.

96. In het debat in het parlement ging het namelijk in grote lijnen om het probleem dat grote multinationale concerns hun winsten in Hongarije weten te reduceren, zodat de belastingdruk hoofdzakelijk rust op het midden- en kleinbedrijf, wat met de wet inzake de bijzondere belasting gedeeltelijk moet worden voorkomen. De aandacht ging daarbij primair uit naar multinationale ondernemingen waarvan de fiscale praktijken ook een van de belangrijkste aanleidingen vormden voor

52 Uitspraken van politici, met name in verkiezingstijd, volstaan daarvoor niet, zoals advocaat-generaal Wahl in zijn conclusie in de zaak Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:99, punten 70 en 71) terecht benadrukt. Hetzelfde dient te gelden voor een openbaar parlementair debat.

53 Hieronder worden, eenvoudig gezegd, de belastingconstructies van zogenoemde multinationale concerns verstaan die binnen de bestaande belastingstelsels beschikken over (wettelijk toelaatbare) mogelijkheden om hun heffingsgrondslag in landen met hoge belastingtarieven omlaag te brengen en de winsten naar landen met lage belastingtarieven over te hevelen (base erosion and profit shifting = BEPS).

het BEPS-debat<sup>54</sup>. Zoals blijkt uit een andere aan het Hof overgelegde statistiek heeft van de tien ondernemingen met de grootste omzet in Hongarije in 2010 slechts de helft vennootschapsbelasting betaald. Daaronder bevinden zich zowel bedrijven met Hongaarse aandeelhouders als bedrijven die in handen zijn van aandeelhouders uit andere lidstaten van de Europese Unie. Aanknoping bij de omzet zou beslist een middel kunnen zijn om aan deze situatie iets te doen. Dat strookt ook met de benadering van de Commissie in het voorstel voor de in de hele Unie in te voeren digitaaldienstenbelasting.<sup>55</sup> Ook die belasting beoogt multinationale ondernemingen (in dit geval hoofdzakelijk uit bepaalde derde landen) meer te laten bijdragen aan de kosten van de publieke sector, wanneer deze in de Unie winsten genereren die daar niet onderworpen zijn aan de inkomstenbelasting. Het verwijt van rechtsmisbruik jegens Hongarije kan niet daarop worden gebaseerd.

97. Daarbij komt dat de Commissie zich slechts beroept op uitspraken van drie parlementsleden tijdens het parlementaire debat en op uittreksels uit regeringsdocumenten. Ook dit volstaat mijns inziens niet voor een verwijt van rechtsmisbruik jegens een lidstaat. Wanneer uitlatingen tijdens een parlementair debat zouden volstaan, zou de oppositie (of zelfs een enkele volksvertegenwoordiger) met een bepaalde uitspraak iedere beslissing van de wetgever kunnen torpederen.

98. Aangezien de regering normaal gesproken gebonden is aan de beslissing van het parlement en niet omgekeerd, vind ik het ook bezwaarlijk wanneer men zich op bepaalde regeringsdocumenten baseert. Belangrijker dan de puur politieke toelichting van de inhoud van de wet tegenover de kiezers is de officiële (juridische) memorie van toelichting.<sup>56</sup> Uit laatstgenoemde toelichting blijkt echter niet dat het doel van de belasting primair het belasten van onderdanen van andere lidstaten van de Europese Unie was.

99. Bovendien is de grens van 500 miljoen HUF voor de eerste belastingschijf niet uitsluitend van toepassing op buitenlandse ondernemingen. Elke nieuwe onderneming op de Hongaarse telecommunicatiemarkt, of het nu om een binnenlandse of buitenlandse onderneming gaat, zou ook profiteren van de belastingvrije som. In dat opzicht bevoordeelt de gekozen structuur van het belastingtarief primair kleinere bedrijven, in het bijzonder de zogenoemde start-ups, ten opzichte van grotere bedrijven, die zich al een vaste plaats op de markt hebben verworven.<sup>57</sup> Of de grens van vijf miljard HUF omzet de „beste” drempel is en of een ander bedrag niet „beter” zou zijn geweest, is een beslissing van de nationale wetgever, die buiten het geval van misbruik noch door het Hof, noch door de Commissie kan worden getoetst.

100. De door Vodafone en in voorzichtige mate ook door de Commissie ter terechtzitting geponeerde stelling dat alleen een op winst gebaseerde inkomstenbelasting strookt met het beginsel van belastingheffing naar draagkracht, acht ik in die zin onjuist. Hoewel de omzet geen dwingende indicator is voor financiële draagkracht, is het kennelijk door de Hongaarse wetgever gekoesterde algemene vermoeden dat grotere ondernemingen (dat wil zeggen bedrijven met een grotere omzet) in

54 Zie onder meer het „Action Plan on base Erosion and Profit shifting” van de OESO, te raadplegen op <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, blz. 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 Zie bijvoorbeeld overweging 23 van het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaaldienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final] en de toelichting op blz. 2 van het voorstel, volgens welke de huidige vennootschapsbelastingregels voor de digitale economie tekortschieten.

56 Terecht wijst ook advocaat-generaal Wahl in zijn conclusie in de zaak Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:99, punt 70) hierop: „In deze context is het niet van belang dat sommige Duitse politici tijdens een verkiezingscampagne openlijk hebben verklaard dat zij een heffing wilden gaan invoeren voor buitenlandse reizigers op de Duitse autosnelwegen. Die verklaringen zijn mogelijk een verschijningsvorm van – om een beroemd citaat te parafraseren – het spook dat de laatste jaren door Europa waart: het spook van populisme en soevereïnisme.”

57 Het is interessant dat de Commissie ter rechtvaardiging van het getrapte tarief van de beoogde digitaaldienstenbelasting juist aanvoert dat de drempel „kleine ondernemingen en starters van het toepassingsgebied van de belasting uit[sluit] omdat de nalevingslasten naar alle waarschijnlijkheid een onevenredig effect op hen zouden hebben” – overweging 23 van het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaaldienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final].



beginsel ook financieel draagkrachtiger zijn dan kleinere ondernemingen (zie in dat verband ook de preambule van de wet inzake de bijzondere belasting) in ieder geval niet naast de kwestie.<sup>58</sup> Zoals Polen ter terechtzitting terecht heeft opgemerkt, differentieert bijvoorbeeld ook de (particuliere) bankensector bij het verlenen van kredieten naar de omvang van de omzet van de kredietnemer.

101. Daarbij komt dat het criterium van de omzet minder ruimte laat voor constructies van multinationale ondernemingen, wat een van de hoofdonderwerpen was van het BEPS-debat in de afgelopen tien jaar en ook een belangrijke aanleiding was voor het debat in het Hongaarse parlement. Ook het voorstel van de Commissie gaat uit van een op de omzet gebaseerde digitaal dienstenbelasting voor bepaalde ondernemingen in de digitale sector met een grote omzet. In overweging 23<sup>59</sup> wordt voor deze heffingstechniek expliciet als reden genoemd dat „agressieve fiscale planning ook een praktijk [is] die meer binnen de mogelijkheden van grotere bedrijven ligt”.

102. Als de Commissie al een op de omzet gebaseerde progressieve belasting voor bepaalde ondernemingen noodzakelijk acht om fiscale rechtvaardigheid te bewerkstelligen ten aanzien van grotere wereldwijd opererende ondernemingen en ondernemingen die (alleen) op de Europese markt actief zijn, kan een vergelijkbare nationale belasting, die grotere ondernemingen meer wil laten bijdragen aan de publieke lasten dan kleinere ondernemingen, in beginsel moeilijk als rechtsmisbruik worden aangemerkt.

#### *d) Tussenconclusie*

103. De invoering van de op de omzet gebaseerde progressieve inkomstenbelasting voor telecommunicatieondernemingen houdt geen indirecte beperking van de fundamentele vrijheden in. In de eerste plaats leidt de door de Hongaarse wetgever gekozen aanknopingsfactor van de omzet naar zijn aard niet tot een benadeling van ondernemingen in een grensoverschrijdende situatie. In de tweede plaats kan bij gebreke van voldoende gedetailleerde bewijzen en gelet op het feit dat de structuur van de belasting op objectieve gronden berust, de lidstaat Hongarije in dat opzicht geen rechtsmisbruik worden verweten.

#### *e) Objectief vergelijkbare situatie*

104. Voor het geval dat niettemin zou worden aangenomen dat er sprake is van (indirecte) discriminatie, zij opgemerkt dat in de rechtspraak van het Hof soms als aanvullende voorwaarde voor discriminatie wordt getoetst of de twee verschillend behandelde groepen zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.<sup>60</sup>

58 Zie eveneens in die zin arrest van 16 mei 2019, Polen/Commissie (T-836/16 en T-624/17, EU:T:2019:338, punten 75 e.v.).

59 Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final].

60 Zie recentelijk arrest van 4 juli 2018, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, punten 31-38), alsook de uitvoerige verwijzingen naar de rechtspraak in punt 31 van dat arrest.

105. Zoals ik in mijn conclusies reeds herhaaldelijk heb uiteengezet<sup>61</sup>, gaat het daarbij om een criterium op basis waarvan geen solide afbakening mogelijk is. Veeleer worden in het kader van deze toetsing diverse rechtvaardigingsgronden – waarvan de reikwijdte uiteindelijk onduidelijk is<sup>62</sup> – a priori aangenomen en daardoor onttrokken aan een evenredigheidstoets. Soms ziet daarom ook het Hof terecht af van toetsing van de objectieve vergelijkbaarheid.<sup>63</sup> Het criterium zou derhalve moeten worden losgelaten.

106. Zou men daarentegen vasthouden aan het criterium van de objectief vergelijkbare situatie, dan zou ik met name de vraag stellen of ondernemingen met een grotere omzet en ondernemingen met een kleinere omzet zich niet in een objectief verschillende situatie bevinden omdat er sprake is van een verschil in fiscale draagkracht. Op die vraag zal ik hieronder echter ingaan in het kader van de – eveneens subsidiair verrichte – rechtvaardigingstoetsing.

### ***3. Subsidiair: rechtvaardiging van indirecte discriminatie***

107. Voor het geval dat het Hof van oordeel zou zijn dat de toepassing van het criterium van de omzet indirecte discriminatie oplevert, dient subsidiair te worden onderzocht of het daaruit voortvloeiende verschillende gemiddelde belastingtarief gerechtvaardigd is. Een beperking van de fundamentele vrijheden kan uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang gerechtvaardigd zijn, voor zover zij geschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.<sup>64</sup>

#### ***a) Dwingende redenen van algemeen belang***

108. Zoals blijkt uit de preambule van de wet inzake de bijzondere belasting, beoogt de bijzondere belasting het herstel van het begrotingsevenwicht ten laste van belastingplichtigen van wie de financiële draagkracht om de overheidslasten mede te financieren groter is dan de algemene belastingdruk. Het Hof heeft weliswaar geoordeeld dat het herstel van het begrotingsevenwicht door een toename van de belastinginkomsten geen rechtvaardiging kan zijn voor een belastingstelsel als het onderhavige<sup>65</sup>, maar in casu wordt het bijzondere mechanisme van de belasting niet geacht te worden gerechtvaardigd door zuiver fiscale belangen, maar door het verschil in economische macht van de belastingplichtigen, waarbij dus rekening wordt gehouden met een eerlijke lastenverdeling in de maatschappij.

61 Zie in dit verband mijn conclusies in de zaak Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punten 21-28) en de zaak A (C-123/11, EU:C:2012:488, punten 40 en 41). In die richting gingen ook reeds mijn conclusies in de gevoegde zaken SCA Group Holding e.a. (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, punt 32), de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 59), de zaak Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, punt 46) en de zaak Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, punt 38).

62 Zie mijn conclusie in de zaak Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

63 Zie arresten van 4 juli 2013, Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punten 18-34); 23 oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, punten 27-39), en 15 mei 2008, Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, punten 18-26).

64 Arresten van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 42); 24 maart 2011, Commissie/Spanje (C-400/08, EU:C:2011:172, punt 73), en 5 oktober 2004, CaixaBank France (C-442/02, EU:C:2004:586, punt 17).

65 Arrest van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punt 44).

109. Zoals ik reeds herhaaldelijk in mijn conclusies heb verduidelijkt, ben ik met de Commissie<sup>66</sup> van mening dat het verschil in fiscale draagkracht in beginsel een verschillende behandeling van de belastingplichtigen kan rechtvaardigen.<sup>67</sup> Ook het Hof heeft het beginsel erkend dat de belasting moet zijn afgestemd op de financiële draagkracht – in ieder geval in het kader van de rechtvaardigingsgrond van de samenhang van het belastingstelsel.<sup>68</sup>

110. De achterliggende reden is waarschijnlijk het feit dat in een groot aantal lidstaten het beginsel van belasting naar draagkracht zelfs een grondwettelijk beginsel is, dat hetzij expliciet in de grondwet is verankerd<sup>69</sup>, hetzij door de hoogste rechterlijke instantie wordt afgeleid uit het beginsel van gelijke behandeling.<sup>70</sup> Omdat ook de hoogte van de omzet als een indicator voor een bepaalde draagkracht (zie hierboven, punt 100) kan worden beschouwd, geldt deze rechtvaardigingsgrond ook in casu.

111. Bovendien erkent het belastingrecht dat de staat in beginsel een gewettigd belang heeft ook progressieve belastingtarieven toe te passen. Dat personen met een hogere financiële draagkracht kunnen worden verplicht een meer dan evenredige bijdrage te leveren aan de kosten van de gemeenschap is ook binnen de lidstaten, in elk geval bij belastingen die over de winst worden geheven, een wijdverbreid beginsel. Zelfs de Europese Unie hanteert voor de heffing van belasting bij haar ambtenaren en overige personeelsleden een progressief tarief.<sup>71</sup>

112. Hieraan ten grondslag ligt in de regel – althans in een verzorgingsstaat – het doel de lasten van de sociaal zwakkeren te verlichten en in die zin de soms behoorlijk ongelijk verdeelde middelen via het belastingrecht te herverdelen. Dit doel van sociaal beleid rechtvaardigt in beginsel ook een zeker verschil in behandeling op basis van een progressief belastingtarief.

113. Aangezien de Unie overeenkomstig artikel 3, lid 3, tweede alinea, VEU niet alleen een interne markt tot stand brengt, maar ook sociale rechtvaardigheid bevordert, kunnen ook deze redenen van sociaal beleid – zoals Polen ter terechtzitting naar voren heeft gebracht – Unierechtelijk gezien een progressief belastingtarief rechtvaardigen. Dit geldt in ieder geval voor een belasting waaraan niet alleen ondernemingen, maar ook natuurlijke personen zijn onderworpen, zoals in Hongarije volgens § 3, leden 1 en 2, van de wet inzake de bijzondere belasting het geval is.

114. Bijgevolg kan de rechtvaardigingsgrond van een belasting naar financiële draagkracht in samenhang met het beginsel van de verzorgingsstaat een beperking van de fundamentele vrijheden rechtvaardigen.

### ***b) Evenredigheid van de beperking***

115. De beperking van de fundamentele vrijheid moet voorts geschikt zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken en mag niet verder gaan dan nodig is voor het bereiken van dat doel.<sup>72</sup>

66 Dat de Commissie deze rechtvaardigingsgrond in beginsel erkent, maar in het onderhavige geval niet aanwezig acht, blijkt uit de punten 30 en 71 van haar opmerkingen.

67 Zie mijn conclusie in de zaak *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 60) alsook mijn conclusie in de zaak *ANGED* (C-233/16, EU:C: 2017:852, punt 44).

68 Arrest van 12 juni 2018, *Bevola en Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, punten 49 en 50).

69 Zie bijvoorbeeld artikel 4, lid 5, van de grondwet van Griekenland; artikel 53, lid 1, van de grondwet van Italië; artikel 31, lid 1, van de grondwet van Spanje; artikel 24, lid 1, van de grondwet van Cyprus en met name de artikelen O en XXX van de grondwet van Hongarije.

70 Aldus bijvoorbeeld in Duitsland; zie onder meer arrest van het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof) van 15 januari 2014 (1 BvR 1656/09, ECLI:DE:BVerfG:2014:rs20140115.1bvr165609, punten 55 e.v.).

71 Zie artikel 4 van verordening (EEG, Euratom, EGKS) nr. 260/68 van de Raad van 29 februari 1968 tot vaststelling van de voorwaarden en de wijze van heffing van de belasting ten bate van de Europese Gemeenschappen (PB 1968, L 56, blz. 8) met een progressief belastingtarief van 8 % tot en met 45 %.

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

## 1) Geschiktheid

116. Een nationale wettelijke regeling is volgens de rechtspraak van het Hof slechts geschikt om de verwezenlijking van het aangevoerde doel te waarborgen, wanneer zij daadwerkelijk ertoe strekt dit op samenhangende en stelselmatige wijze te verwezenlijken.<sup>73</sup>

117. Daarbij houdt het Hof rekening met de beoordelingsvrijheid van de lidstaten bij de vaststelling van algemene wetten.<sup>74</sup> Van een wetgever worden met name politieke, economische en sociale keuzes verlangd. Ook moet hij ingewikkelde beoordelingen verrichten.<sup>75</sup> Bij gebreke van harmonisatie op het niveau van de Unie beschikt de nationale wetgever op het gebied van het belastingrecht over een zekere beoordelingsmarge bij de vaststelling van een belasting. Derhalve is aan de bovengenoemde eis van samenhang voldaan wanneer de bijzondere belasting niet kennelijk ongeschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken.<sup>76</sup>

118. Voor zover de bijzondere belasting in casu de financiële draagkracht van de belastingplichtige ondernemingen in aanmerking neemt, berust zij, zoals hierboven is uiteengezet, kennelijk op de veronderstelling dat ondernemingen met een hogere omzet financieel draagkrachtiger zijn dan ondernemingen met een lagere omzet.

119. Tegen deze veronderstelling voert de Commissie in de onderhavige procedure aan dat de omzet slechts een indicator is voor de omvang en de marktpositie van een onderneming, maar niet voor haar financiële draagkracht. Een verhoging van de omzet gaat niet automatisch gepaard met een stijging van de winst. Volgens de Commissie bestaat er derhalve geen rechtstreeks verband tussen de omzet en de financiële draagkracht van een onderneming. Deze argumentatie van de Commissie wekt verbazing, want voor de onderbouwing van de beoogde op de omzet gebaseerde digitaaldienstenbelasting op Unieniveau wordt uiteindelijk de omgekeerde redenering gevolgd.<sup>77</sup>

120. In de onderhavige procedure wordt door de Commissie over het hoofd gezien dat een *rechtstreeks* verband tussen het voorwerp van de belasting (in casu de omzet) en het doel van de belasting (in casu de belasting van de draagkracht), zoals de Commissie dat eist, niet nodig is om de geschiktheid van de maatregel te rechtvaardigen. Dergelijke strenge vereisten zouden indruisen tegen de hierboven besproken beoordelingsmarge van de lidstaten. Van de ongeschiktheid van de maatregel moet alleen worden uitgegaan wanneer er helemaal geen verband kan worden vastgesteld.

73 Arresten van 11 juni 2015, *Berlington Hungary e.a.* (C-98/14, EU:C:2015:386, punt 64); 12 juli 2012, *HIT en HIT LARIX* (C-176/11, EU:C:2012:454, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 17 november 2009, *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 42).

74 Zie arresten van 6 november 2003, *Gambelli e.a.* (C-243/01, EU:C:2003:597, punt 63); 21 september 1999, *Läära e.a.* (C-124/97, EU:C:1999:435, punten 14 en 15), en 24 maart 1994, *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, punt 61) – alle met betrekking tot kansspelen –, alsook arrest van 5 maart 1996, *Brasserie du pêcheur en Factortame* (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punten 48 e.v.), met betrekking tot het levensmiddelenrecht.

75 Zie met betrekking tot een vergelijkbaar toetsingscriterium bij de beoordeling van het optreden van instellingen van de Unie en de lidstaten ook arrest van 5 maart 1996, *Brasserie du pêcheur en Factortame* (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punt 47).

76 Zie in dit verband reeds mijn conclusie in de zaak *ANGED* (C 233/16, EU:C:2017:852, punt 48) en de arresten van het Hof van 4 mei 2016, *Polen/Parlement en Raad* (C-358/14, EU:C:2016:323, punt 79), en 10 december 2002, *British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco* (C 491/01, EU:C:2002:741, punt 123 en aldaar aangehaalde rechtspraak), met betrekking tot de discretionaire bevoegdheid van de Uniewetgever, die ook kunnen worden toegepast op de nationale wetgever – zie met betrekking tot het vergelijkbare toetsingscriterium bij het optreden van instellingen van de Unie en de lidstaten ook arrest van 5 maart 1996, *Brasserie du pêcheur en Factortame* (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punt 47).

77 In overweging 23 van de toelichting van de Commissie op de voorgestelde op de omzet gebaseerde digitaaldienstenbelasting staat dat de op de omzet gebaseerde drempel de toepassing van de digitaaldienstenbelasting moet beperken tot bedrijven van een bepaalde omvang. Daarbij gaat het om bedrijven die sterk steunen op de exploitatie van een sterke marktpositie. Tevens sluit, aldus de overweging, de drempel kleine ondernemingen en starters van het toepassingsgebied van de belasting uit omdat de nalevingslasten naar alle waarschijnlijkheid een onevenredig effect op hen zouden hebben. In de toelichting daarop (blz. 12) stelt de Commissie nadrukkelijk dat deze bedrijven (met een grote omzet) vanwege hun sterke marktpositie relatief meer baat hebben bij hun bedrijfsmodellen dan kleinere bedrijven. Op grond van deze „economische positie” worden deze bedrijven als bijzonder „belastingwaardig” aangemerkt en als belastingplichtigen gekwalificeerd.

121. In het onderhavige geval kan echter wel degelijk een *indirect* verband tussen de behaalde jaaromzet en een financiële draagkracht worden vastgesteld. Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaak Hervis Sport heb uiteengezet, kan de hoogte van de omzet beslist een algemene indicatie voor fiscale draagkracht zijn. Daarvoor pleit in de eerste plaats dat zonder hoge omzet hoge winsten helemaal niet mogelijk zijn en in de tweede plaats dat de opbrengst van een extra omzet (marginale opbrengst) vanwege dalende vaste kosten per productie-eenheid toeneemt.<sup>78</sup> Het lijkt derhalve geenszins onredelijk de omzet als indicator van de omvang of de marktpositie en van potentiële winsten van een onderneming ook als indicator van haar financiële draagkracht te beschouwen en haar op basis daarvan te belasten.

122. Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, is voor het verschil in behandeling niet beslissend of het progressieve tarief wordt toegepast op een op de winst of een op de omzet gebaseerde belasting. Ook de winst van een onderneming is slechts een berekeningsmaatstaf die een fictieve (te belasten) draagkracht vertegenwoordigt en niet altijd overeenkomt met de reële draagkracht. Illustratief hiervoor zijn hoge bijzondere afschrijvingen, waardoor de winst slechts op fictieve, maar niet op reële wijze wordt gereduceerd (zogenoemde stille reserves), of winsten uit saneringen (het afzien van een vordering door een schuldeiser van een in staat van faillissement verkerende onderneming leidt in de boekhouding van deze onderneming tot een winst op de balans).

123. Daarbij komt dat de omzet in zekere zin zelfs een betere weerspiegeling van de financiële draagkracht van een onderneming kan vormen dan de winst. In tegenstelling tot de winst is de omzet namelijk veel minder geschikt voor een reductie door verlaging van de fiscale heffingsgrondslag of voor een verschuiving van winsten door bijvoorbeeld verrekenprijzen. Aanknoping bij de omzet kan derhalve ook een effectief middel zijn om agressieve fiscale planning tegen te gaan, wat de Commissie met betrekking tot de door haar voorgestelde op de omzet gebaseerde digitaal dienstenbelasting terecht heeft benadrukt.<sup>79</sup>

124. De Hongaarse bijzondere belasting is derhalve niet kennelijk ongeschikt om de genoemde doelen te bevorderen.

## 2) Noodzakelijkheid

125. Ten aanzien van de beoordeling van de noodzakelijkheid in het kader van de evenredigheid geldt volgens vaste rechtspraak van het Hof dat in gevallen waarin een keuze mogelijk is tussen meerdere geschikte maatregelen, die maatregel moet worden gekozen die de minste belasting met zich brengt, en dat de veroorzaakte nadelen niet onevenredig mogen zijn aan de nagestreefde doelstellingen.<sup>80</sup>

126. In het onderhavige geval rijst de vraag of een belastingheffing over de omzet in vergelijking met een belasting over de winst als een mogelijk minder ingrijpend, maar even geschikt middel in aanmerking komt. Men zou zich kunnen afvragen of een inkomstenbelasting op basis van de winst in zoverre een minder ingrijpend en even geschikt middel is, dat daardoor situaties worden voorkomen waarin ondernemingen ondanks grote verliezen aan de bijzondere belasting worden onderworpen.

78 Zie mijn conclusie in de zaak Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punt 61). Zie in dezelfde zin ook mijn conclusie in de zaak ANGED (C-233/16, EU:C: 2017:852, punt 57).

79 Overweging 23 van het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final].

80 Aldus reeds arresten van 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punt 33); 4 mei 2016, Pillbox 38 (C-477/14, EU:C:2016:324, punt 48); 15 februari 2016, N. (C-601/15 PPU, EU:C:2016:84, punt 54); 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punt 50); 8 juli 2010, Afton Chemical (C-343/09, EU:C:2010:419, punt 45), en 11 juli 1989, Schröder HS Kraftfutter (265/87, EU:C:1989:303, punt 21).



127. Een op winst gebaseerde inkomstenbelasting is echter geen minder ingrijpend, even geschikt middel, maar een aliud ten opzichte van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting. De wijze waarop de inkomsten worden belast (op basis van de omzet of van de winst) zegt niets over de vraag of in het geval van een reëel verlies ook belasting moet worden betaald. Ook een op winst gebaseerde inkomstenbelasting kan tot het opleggen van een belasting leiden, ondanks het feit dat de onderneming verlies lijdt. Dat is bijvoorbeeld het geval wanneer bepaalde bedrijfskosten – of ook verrekenprijzen – niet worden erkend of wanneer een schuldeiser in een crisissituatie afziet van een vordering (winst uit sanering). Het algemene probleem dat op grond van een nationale inkomstenbelastingwet belasting wordt geheven ondanks het ontbreken van werkelijke (dat wil zeggen reële) financiële draagkracht is primair een probleem van het nationale recht en de nationale grondrechten, maar bij gebreke van harmonisatie in beginsel geen probleem van het Unierecht.

128. Bovendien is een op winst gebaseerde inkomstenbelasting ook minder geschikt voor het realiseren van een efficiënte belasting die beter bestand is tegen fiscale constructies. De aanknopingspunt bij de omzet als belastinggrondslag heeft het doorslaggevend voordeel dat de omzet gemakkelijker kan worden vastgesteld en omzeilingsstrategieën niet of slechts in geringe mate mogelijk zijn.

129. Samengevat is er dus geen reden om te betwijfelen dat de concrete structuur van de bijzondere belasting noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken.

### 3) *Onevenredig karakter*

130. De beperkingen van een fundamentele vrijheid moeten daarnaast ook geschikt zijn om het nagestreefde doel te bereiken.<sup>81</sup> Dit betekent dat de beperking en de gevolgen daarvan niet onevenredig mogen zijn aan dat doel.<sup>82</sup> Dat lijkt in casu ook niet het geval.

131. Daarbij moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat het doel van een eerlijke lastenverdeling in een maatschappij beslist van groot belang is voor een belastingwetgever. Hetzelfde geldt voor het doel de stabiliteitscriteria van de Europese Unie weer in acht te nemen. Ook een meer dan proportionele bijdrage van meer dan proportioneel draagkrachtigen ter verlichting van de lasten van de minder draagkrachtigen is op zichzelf niet onredelijk. Dat kan anders liggen zodra een belasting een verstikkend effect heeft en dus neerkomt op een verbod om de belastbare handeling te verrichten.

132. In de tweede plaats lijken de gevolgen van de maatregel niet al te ernstig te zijn. De bijzondere belasting maakt een economisch rendabele activiteit op de Hongaarse telecommunicatiemarkt kennelijk niet onmogelijk. De maatregel lijkt geen verstikkend effect te hebben, zoals de afgelopen jaren is gebleken. Bovendien reduceert de bijzondere belasting volgens de door Hongarije ter terechtzitting verstrekte informatie ook de winst, zodat zij gepaard gaat met een verlaging van de op winst gebaseerde inkomstenbelasting, voor zover inkomstenbelasting wordt betaald. Daarbij komt dat de bijzondere belasting van meet af aan als zogenoemde crisisbelasting slechts voor drie jaar werd geheven en dus een voorlopig karakter had.

133. Al met al zou derhalve een beperking van de vrijheid van vestiging door een op de omzet gebaseerde progressieve inkomstenbelasting ten laste van telecommunicatieondernemingen met een grote omzet gerechtvaardigd zijn.

81 Arresten van 21 december 2011, Commissie/Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, punt 58), en 11 oktober 2007, ELISA (C-451/05, EU:C:2007:594, punt 82 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

82 Arresten van 30 juni 2016, Lidl (C-134/15, EU:C:2016:498, punt 33); 22 januari 2013, Sky Österreich (C-283/11, EU:C:2013:28, punt 50); 9 november 2010, Volker und Markus Schecke en Eifert (C-92/09 en C-93/09, EU:C:2010:662, punten 76 e.v.), en 12 juli 2001, Jippes e.a. (C-189/01, EU:C:2001:420, punt 81).

#### **4. Conclusie met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag**

134. De artikelen 49 en 54 VWEU verzetten zich niet tegen de Hongaarse bijzondere belasting voor de telecommunicatiemarkt.

#### **C. Tweede prejudiciële vraag: schending van het verbod op staatssteun**

135. Thans dient nog te worden onderzocht of de progressief gestructureerde Hongaarse bijzondere belasting voor de telecommunicatiemarkt een vorm van staatssteun is. Die ziet de verwijzende rechter in het feit dat pas vanaf het bereiken van bepaalde omzetcijfers het hoogste belastingtarief van 6,5 % van toepassing is.

##### **1. Ontvankelijkheid van de tweede prejudiciële vraag**

136. Allereerst dient echter te worden verduidelijkt of het verzoek om een prejudiciële beslissing wat de tweede vraag aangaat eigenlijk wel ontvankelijk is. Aanleiding hiervoor is de vaste rechtspraak van het Hof volgens welke een onderneming die een heffing verschuldigd is, zich niet aan de betaling daarvan kan onttrekken met het argument dat een fiscale maatregel ten gunste van andere ondernemingen staatssteun vormt.<sup>83</sup>

137. Voor zover de heffing voor bepaalde doeleinden en met name voor de begunstiging van andere ondernemingen wordt gebruikt, moet echter worden onderzocht of de opbrengst van de heffing in overeenstemming met de steunregels wordt besteed.<sup>84</sup> In een dergelijk geval kan de betrokken heffingplichtige ook bezwaar maken tegen de hem opgelegde belasting, die noodzakelijkerwijs gepaard gaat met de begunstiging van derden.

138. Van een dergelijke situatie is echter geen sprake. In casu komen de lasten van verzoeker in het hoofdgeding voort uit een algemene belasting die in de algemene middelen van de staat vloeit en dus niet een derde concreet begunstigt. Verzoekster keert zich dus in het onderhavige geval slechts tegen een aan haar gerichte belastingaanslag, die zij onrechtmatig acht omdat andere belastingplichtigen niet in dezelfde mate worden belast.

139. Daardoor kan Vodafone zich bij de nationale rechterlijke instanties niet beroepen op de onrechtmatigheid van de aan andere ondernemingen verleende belastingvrijstelling teneinde zich aan de betaling van deze belasting te onttrekken.

140. Alleen de beslissing van het Hof in de zaak *Air Liquide Industries Belgium*<sup>85</sup> lijkt dit te weerspreken. Volgens dat arrest moet voor de ontvankelijkheid van bepaalde prejudiciële vragen volstaan dat „de vorderingen” van de belastingplichtige ook beogen „de geldigheid van de rechtshandelingen op losse schroeven te zetten”. Of dit in een procedure betreffende de rechtmatigheid van een belastingaanslag zoals in casu überhaupt het geval is, kan worden opengelaten. Zelfs in die beslissing heeft het Hof namelijk verderop terecht geoordeeld dat de onderneming „die een

83 Arresten van 6 oktober 2015, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, punt 21); 15 juni 2006, *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punten 43 e.v.); 27 oktober 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punten 42 e.v.), en 20 september 2001, *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

84 Zie met betrekking tot de relevantie van deze vraag onder meer arrest van 27 oktober 2005, *Distribution Casino France e.a.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punten 40, 41 en 45 e.v.).

85 Arrest van 15 juni 2006 (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punten 25 en 26).

heffing verschuldigd [is], zich niet aan de betaling daarvan [kan] onttrekken met het argument, dat de door andere ondernemingen genoten vrijstelling staatssteun vormt”<sup>86</sup>. Als dat zo is, is de vraag naar staatssteun ten gunste van een ander in een procedure die alleen de eigen belastingschuld tot voorwerp heeft, zoals in casu, niet relevant voor de beslechting van het geding en dus niet-ontvankelijk.

141. In dat verband moet ook in aanmerking worden genomen dat het in beginsel de taak van de Commissie is zorg te dragen voor *terugvordering* van onrechtmatig verleende steun, wat het Hof recentelijk weer heeft gepreciseerd.<sup>87</sup> Het niet belasten van Vodafone zou echter geen terugvordering zijn, maar betekenen dat de steun wordt uitgebreid tot nog een persoon (in casu Vodafone), waardoor de verstoring van de mededinging niet ongedaan wordt gemaakt, maar wordt versterkt.

142. Daartegenover staat dat het in overeenstemming is met de genoemde rechtspraak wanneer een rechter die moet oordelen over de verlening van een belastingvrijstelling – zoals het geval was in de zaak A-Brauerei<sup>88</sup> – deze vraag aan het Hof kan voorleggen. Anders dan de Commissie ter terechtzitting heeft betoogd, is die zaak nu juist niet vergelijkbaar met de onderhavige. In een dergelijke situatie gaat het om het verlenen van steun aan de begunstigde en niet om een nietigverklaring van een belastingaanslag ten gunste van een derde (in casu Vodafone), die zelf in aanmerking wil komen voor de steun.

143. Evenmin kan het betoog slagen dat het niet mogelijk is de steun terug te vorderen door de kleinere ondernemingen achteraf te belasten – een oplossing die Vodafone ter terechtzitting heeft verdedigd. Indien het bij uitzondering niet mogelijk is dat de steun door de lidstaat wordt teruggevorderd, kan deze blijkens artikel 14, lid 1, van verordening (EG) nr. 659/1999<sup>89</sup> ook niet teruggevorderd worden. Zoals het Hof heeft geoordeeld, behoort het beginsel dat niemand rechtens tot het onmogelijke is gehouden tot de algemene beginselen van het Unierecht.<sup>90</sup> Zelfs in een dergelijke situatie voorzien derhalve noch de artikelen 107 en 108 VWEU noch de regels van de genoemde verordening voor het verleden in een *uitbreiding* van de steun tot andere personen.

144. Ook uit de recentere uitspraak van het Hof in de zaak ANGED<sup>91</sup> met betrekking tot een Spaanse (op de oppervlakte gebaseerde) belasting op de detailhandel kan – anders dan de Commissie tijdens de mondelinge behandeling stelde – niet worden afgeleid dat de prejudiciële vraag ontvankelijk is. In de procedure voor de nationale rechter ging het om de toetsing van de wet zelf (werking erga omnes) en niet alleen om de toetsing van de betreffende belastingaanslag. In dat verband was een nadere toelichting bij artikel 107 VWEU in ieder geval nuttig voor de verwijzende rechter, zodat het Hof de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag terecht heeft bevestigd.

145. Indien de werking van het arrest zich echter alleen uitstrekt tot de betrokkene, die – zoals de deelnemers aan de procedure in casu hebben bevestigd – alleen de belastingaanslag aanvecht, is de in de zaak ANGED door het Hof ontwikkelde gedachte niet relevant en blijft het bovengenoemde beginsel dus van toepassing. Overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof – waarin zelfs naar de zaak Air Liquide Industries Belgium<sup>92</sup> wordt verwezen – is de tweede vraag in de onderhavige procedure derhalve niet-ontvankelijk.<sup>93</sup>

86 Arrest van 15 juni 2006 (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 43).

87 Arrest van 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissie, Commissie/Scuola Elementare Maria Montessori en Commissie/Ferracci (C-622/16 P– C-624/16 P, EU:C:2018:873, punten 90 e.v.).

88 Arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024).

89 Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel [108 VWEU] (PB 1999, L 83, blz. 1).

90 Arrest van 6 november 2018, Scuola Elementare Maria Montessori/Commissie, Commissie/Scuola Elementare Maria Montessori en Commissie/Ferracci (C-622/16 P–C-624/16 P, EU:C:2018:873, punt 79); zie in dezelfde zin, zij het in ander verband, reeds het arrest van 3 maart 2016, Daimler (C-179/15, EU:C:2016:134, punt 42).

91 Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281), en 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291).

92 Arrest van 15 juni 2006 (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punten 43 e.v.).

93 Aldus uitdrukkelijk in een vergelijkbare zaak: arrest van 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punten 21 e.v.).

146. Het staat verzoeker vrij een nationale rechterlijke instantie de wet in abstracto te laten toetsen. Dan kan deze rechterlijke instantie hierover een verzoek om een prejudiciële beslissing indienen.

147. Op grond van de bovenstaande overwegingen bestaat er geen aanleiding of noodzaak af te wijken van de bestaande rechtspraak van het Hof volgens welke een onderneming die een heffing verschuldigd is, zich niet aan de betaling daarvan kan onttrekken met het argument dat een fiscale maatregel ten gunste van andere ondernemingen staatssteun vormt.<sup>94</sup> Het verzoek om een prejudiciële beslissing is wat de tweede vraag betreft alleen daarom al niet-ontvankelijk.

## 2. *Subsidiair: juridische beoordeling*

148. Mocht het Hof desalniettemin uitgaan van de ontvankelijkheid van de tweede vraag, dan zou moeten worden nagegaan of de gereduceerde belasting (van de omzet) van middelgrote ondernemingen dan wel de belastingvrijstelling van (de omzet) van kleinere ondernemers als steunmaatregel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden aangemerkt.

149. Volgens vaste rechtspraak van het Hof vereist de kwalificatie „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU ten eerste dat het gaat om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet hij de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.<sup>95</sup>

150. Het beslissende criterium is in casu dat van het selectieve voordeel. Anders gezegd rijst de vraag of een progressief belastingtarief een te rechtvaardigen selectief voordeel is voor degenen die op grond van de progressie zowel in absolute als in relatieve zin minder belasting betalen dan andere belastingplichtigen. Nog niet zo heel lang geleden zou deze vraag zonder meer ontkennend zijn beantwoord. Inmiddels doet zich precies deze vraag in deze procedure voor.

151. Deze kwestie was voor advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe aanleiding het bestaande analysemodel van het Hof principieel ter discussie te stellen. Zo stelde hij uitdrukkelijk<sup>96</sup>:

„Om een extreem voorbeeld te nemen, vormt een maatregel die voorziet in progressieve belastingtarieven die afhankelijk van het inkomensniveau zijn gedefinieerd, volgens de klassieke analysemethode ontegenzeggelijk een algemene maatregel, aangezien elke onderneming voor de gunstigere tarieven in aanmerking kan komen. Volgens de methode van het referentiekader vormen de meest gunstige tarieven echter een differentiatie waarvan de geldigheid afhangt van het gebrek aan vergelijkbaarheid (tweede stap), of van het bestaan van een rechtvaardiging die verband houdt met aard of de algemene opzet van de betrokken regeling (derde stap). Voor alle duidelijkheid beweer ik natuurlijk niet dat de methode van het referentiekader er automatisch toe leidt dat progressieve belastingtarieven als ‚selectief’ worden aangemerkt<sup>97</sup>, maar wel dat zij die mogelijkheid inhoudt,

94 Arresten van 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punt 21); 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punten 43 e.v.); 27 oktober 2005, Distribution Casino France e.a. (C-266/04–C-270/04, C-276/04 en C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punten 42 e.v.), en 20 september 2001, Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punt 80 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

95 Arresten van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 38); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53), en 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 40).

96 Conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punten 66 en 67).

97 „Ik wijs er in dat verband op dat in punt 139 van de mededeling van de Commissie betreffende het begrip ‚staatssteun’ is gepreciseerd dat het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan rechtvaardigingsgronden kunnen zijn die aan de aard of de opzet van de regeling in kwestie zijn ontleend.”

aangezien zij vragen doet rijzen naar de legitimiteit van maatregelen die eerder bij de klassieke analysemethode zijn uitgesloten. Dit risico van uitbreiding van de staatssteunregels zou met name betrekking kunnen hebben op maatregelen die vergelijkbaar zijn met maatregelen die het Hof in het verleden als ‚algemeen’ heeft aangemerkt.”

152. Ik deel deze bezwaren, maar ben van mening dat daarmee ook rekening kan worden gehouden binnen de methode van het zogenoemde referentiekader. Daartoe dient in de eerste plaats te worden onderzocht waaruit het voordeel bestaat (zie de punten 153 e.v.) dat als selectief (zie de punten 157 e.v.) zou kunnen worden aangemerkt.

#### **a) Begrip „voordeel”**

153. In verband met de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regelingen moeten worden opgevat als een voordeel voor de begunstigde ervan, dient eraan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen, of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, als staatssteun worden beschouwd.<sup>98</sup>

154. Ook een fiscale begunstiging die niet gepaard gaat met de overdracht van staatsmiddelen, maar wel de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, kan vallen onder artikel 107, lid 1, VWEU.<sup>99</sup> Als steunmaatregelen worden met name maatregelen beschouwd die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor – zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben.<sup>100</sup>

155. Met betrekking tot de belastingvrijstelling en het verlaagde belastingtarief kan meteen worden vastgesteld dat er geen sprake is van een voordeel. Alle ondernemingen – kleine en grote – worden niet belast over hun omzet tot 500 miljoen HUF en met het verlaagde tarief over hun omzet tussen 500 miljoen en 5 miljard HUF. Dit geldt ook voor Vodafone.

156. Hoogstens vormt het uit de progressie voortvloeiende verschillende gemiddelde belastingtarief – dat zowel Vodafone als de Commissie in aanmerking nemen – een voordeel dat de belastingplichtige met een lagere omzet begunstigt.

#### **b) Selectiviteit van het voordeel in het belastingrecht**

157. In dat verband dient te worden nagegaan of het lagere gemiddelde belastingtarief bij een lagere omzet moet worden aangemerkt als een „begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, met andere woorden of er in de zin van de rechtspraak van het Hof sprake is van een „selectief” voordeel.

<sup>98</sup> Arrest van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65), en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21).

<sup>99</sup> Zie onder meer arresten van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23); 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), en 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

<sup>100</sup> Arresten van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66); 14 januari 2015, Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 33); 19 maart 2013, Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101), en 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13).



158. Het onderzoek van de selectiviteit levert in het geval van de belastingregelingen van de lidstaten altijd aanzienlijke moeilijkheden op.<sup>101</sup> In zijn rechtspraak heeft het Hof steeds als uitgangspunt genomen dat een belastingregeling niet selectief is wanneer zij zonder onderscheid op alle marktdeelnemers van toepassing is.<sup>102</sup> Op grond hiervan zou moeten worden vastgesteld dat er geen sprake is van selectiviteit. Niets anders kan worden afgeleid uit de uitspraak in de zaak *World Duty Free Group e.a.*<sup>103</sup> In die zaak ging het namelijk om een bijzonder geval van aan binnenlandse ondernemingen ten nadele van buitenlandse ondernemingen verleende „exportsteun” voor investeringen in het buitenland, die in strijd is met het aan artikel 111 VWEU ten grondslag liggende rechtsbeginsel. Daarom kunnen specifieke exportsubsidies aan het selectiviteitscriterium voldoen, ook al gelden zij voor alle belastingplichtigen.

159. Ook het feit dat een belastingregeling slechts die ondernemingen een voordeel verschafft die de voorwaarden vervullen om hiervoor in aanmerking te komen – in casu het niet behalen van bepaalde omzetsdrempels –, brengt op zich nog niet mee dat zij selectief is.<sup>104</sup> Op grond hiervan zou de vraag of er sprake is van selectiviteit ook in het onderhavige geval ontkennend moeten worden beantwoord.

160. Tegelijkertijd staat echter vast dat ook algemene belastingwetten moeten worden getoetst aan het verbod op staatssteun van artikel 107 VWEU.<sup>105</sup> Het Hof heeft daarom met betrekking tot belastingvoordelen bijzondere criteria geformuleerd voor de beoordeling van de selectiviteit ervan. Of dit als een benadering in twee of drie stappen wordt aangeduid, is daarbij niet relevant.<sup>106</sup> Doorslaggevend is of de voorwaarden voor toekenning van het belastingvoordeel naar de maatstaven van het nationale belastingstelsel zodanig zijn gekozen dat zij op niet-discriminerende wijze van toepassing zijn.<sup>107</sup>

101 Zie onder meer de recente uitspraken en de conclusies in de betreffende zaken: arrest van 19 december 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024), en conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:741);

arrest van 28 juni 2018, *Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie* (C-203/16 P, EU:C:2018:505), en de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak *Andres/Commissie* (C-203/16 P, EU:C:2017:1017);

arresten van 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280); 26 april 2018, *ANGED* (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281), en 26 april 2018, *ANGED* (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291), en mijn conclusies in de zaak *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852), de gevoegde zaken *ANGED* (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2017:853) en de gevoegde zaken *ANGED* (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2017:854).

102 Zie onder meer arresten van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 53 e.v.); 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23); 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39); 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 73), en 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 35).

103 Arrest van 21 december 2016 (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 73, 74 en 86 e.v.).

104 Zie in die zin met name arresten van 19 december 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 24); 28 juni 2018, *Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie* (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 94); 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59), en 29 maart 2012, *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42).

105 Zie onder meer arresten van 9 oktober 2014, *Ministerio de Defensa en Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 23); 15 november 2011, *Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk* (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 72), en 15 maart 1994, *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14).

106 Zie eveneens de conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak *België/Commissie* (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 28), die deze vraag typeert als „veeleer academisch van aard”.

107 Zie in die zin ook arresten van 21 december 2016, *Commissie/World Duty Free Group e.a.* (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), en 14 januari 2015, *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, punt 53); zie ook arrest van 21 december 2016, *Commissie/Hansestadt Lübeck* (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punten 53 en 55), dat zich uitdrukkelijk niet tot het belastingrecht beperkt.

161. Hiertoe moet eerst worden bepaald en onderzocht welke algemene of „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt. Vervolgens dient aan de hand van deze gewone of „normale” belastingregeling te worden beoordeeld of een door de betrokken belastingmaatregel verschaft voordeel selectief is.<sup>108</sup> Voorwaarde voor dat laatste is dat er sprake is van een verschillende behandeling van ondernemingen in een vergelijkbare situatie, die niet kan worden gerechtvaardigd. Daarbij dient – althans in het kader van een steunprocedure – de Commissie de bewijslast voor de verschillende behandeling te dragen en de lidstaat de bewijslast voor de rechtvaardiging.<sup>109</sup>

162. Met advocaat-generaal Bobek<sup>110</sup> ben ik van mening dat de selectiviteitstoets uiteindelijk „slechts” een discriminatietoets is. Derhalve zal ik eerst onderzoeken of er sprake is van een verschil in behandeling (zie de punten 173 e.v.) en vervolgens of dat verschil in behandeling kan worden gerechtvaardigd (zie de punten 176 e.v.). Vooraf zal ik nog uiteenzetten waarom het normale analysemodel enigszins moet worden aangepast wanneer voor het eerst een referentiekader wordt vastgesteld (zie punt 164).

### *1) Aanpassingen bij de eerste vaststelling van een referentiekader*

163. In het geval van algemene belastingregelingen, met name regelingen waarmee het referentiekader in het leven wordt geroepen, is een aangepast onderzoek noodzakelijk voor de vaststelling van de selectiviteit ervan. Reden daarvan is dat de fiscaalrechtelijke differentiatie – anders dan een subsidie in strikte zin in de vorm van verstrekkingen in geld – een noodzakelijk gevolg is van een algemeen geldend belastingstelsel en voor iedereen in gelijke mate geldt en dat de belastingplichtige aan deze eventueel voordelige differentiaties op algemene wijze noodzakelijkerwijs is onderworpen zonder daarop invloed te kunnen uitoefenen. In dat opzicht onderscheidt deze situatie zich in hoge mate van een „normale” individuele steunmaatregel.

164. Een dergelijk aangepast onderzoek werd door het Hof uiteindelijk ook al uitgevoerd in de ANGED-zaken<sup>111</sup>, waarin er ook geen referentiekader was waarvan de regeling afweek, maar de litigieuze regeling zelf het referentiekader was. Dat is ook in casu het geval. Het progressieve belastingtarief zondert niet bepaalde ondernemingen van een „normaal” (proportioneel?) belastingtarief uit, maar is zelf de regel. Deze regel heeft tot gevolg dat alle belastingplichtigen onderworpen zijn aan verschillende gemiddelde belastingtarieven.

165. Dergelijke algemene differentiaties die een „begunstiging” inhouden maar geen subsidies in strikte zin zijn, kunnen volgens de rechtspraak echter alleen als steun worden aangemerkt indien zij van *gelijke aard* zijn en *identieke* gevolgen hebben als subsidies in strikte zin.<sup>112</sup> Dit geldt, gelet op de fiscale autonomie van de lidstaten, in het bijzonder wanneer zij voor het eerst het referentiekader vaststellen.

<sup>108</sup> Zie in dat verband onder meer arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

<sup>109</sup> Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 27); zie met betrekking tot de bewijslast van de Commissie arresten van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 84); 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punt 59), en 8 september 2011, Commissie/Nederland (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punt 62); zie met betrekking tot de bewijslast van de lidstaat arresten van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 87); 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 146); 8 september 2011, Commissie/Nederland (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punt 62), en 29 april 2004, Nederland/Commissie (C-159/01, EU:C:2004:246, punt 43).

<sup>110</sup> Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29).

<sup>111</sup> Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 50 e.v.); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punten 43 e.v.), en 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punten 38 e.v.).

<sup>112</sup> Zie onder meer arresten van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 22); 19 maart 2013, Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101); 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 29), en 23 februari 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit (30/59, EU:C:1961:2, blz. 43).

166. Alleen wanneer een lidstaat de vaststelling van een referentiekader gebruikt om voordelen te verstrekken voor doelen die buiten het belastingstelsel liggen, is er een reden deze fiscaalrechtelijke voordelen gelijk te stellen met subsidies in strikte zin.<sup>113</sup> Een maatregel die een uitzondering vormt op de toepassing van het algemene belastingstelsel, kan dus gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit.<sup>114</sup> Algemene differentiaties in het kader van een samenhangend belastingstelsel kunnen derhalve bezwaarlijk een selectief voordeel vormen.

167. Bij nadere beschouwing ligt deze gedachte ook ten grondslag aan het fundamentele arrest in de zaak Gibraltar<sup>115</sup>, waarop de Commissie zich in haar schriftelijke argumentatie grotendeels beroept. Ook in dat geval werd het referentiekader voor het eerst vastgesteld, dat feitelijk tot gevolg had dat offshore-ondernemingen niet werden belast, hoewel de pas ingevoerde wet inzake de inkomstenbelasting tot doel had alle ondernemingen uniform (waarschijnlijk ook op basis van hun financiële draagkracht) te belasten. In dit geval koos de wetgever criteria als de loonsom en de ter beschikking staande bedrijfsruimten voor het heffen van een op winst gebaseerde inkomstenbelasting. Het Hof heeft in dat verband – mede vanwege het feit dat het Verenigd Koninkrijk in de steunprocedure geen enkele rechtvaardigingsgrond had aangevoerd – de vaststelling van de Commissie aanvaard dat het belastingstelsel als onsamenhangend moest worden beschouwd.<sup>116</sup>

168. Een onsamenhangend belastingstelsel kan uiteindelijk inderdaad een indicatie zijn voor misbruik van de belastingregels. In dat geval is het niet de belastingplichtige die gebruik heeft gemaakt van frauduleuze constructies om zich aan de belasting te onttrekken, maar heeft de lidstaat – objectief beschouwd – zijn belastingregels „misbruikt” om in strijd met de steunregels subsidies te verstrekken aan individuele ondernemingen. In zoverre is de selectiviteitstoets bij de totstandkoming van het referentiekader beperkt tot een coherentietoetsing van het gecreëerde stelsel.

169. Het Hof heeft in de zaak Gibraltar uiteindelijk terecht geoordeeld dat er geen sprake was van samenhang. Noch de loonsom noch de ter beschikking staande bedrijfsruimten zijn logische aanknopingsfactoren voor een algemene uniforme inkomstenbelasting, wat het doel was van de nationale wet. Geldt dat echter ook voor een progressieve, op de omzet gebaseerde bijzondere inkomstenbelasting? Is er werkelijk gebrek aan samenhang wanneer van een telecommunicatieonderneming met een hoge omzet meer belasting (zowel in absolute als in relatieve zin) wordt geheven dan van een telecommunicatieonderneming met een lage omzet?

## 2) Criterium voor een toetsing van de fiscale samenhang

170. Aan de door de verschillende advocaten-generaal<sup>117</sup> opgeworpen bezwaren (met name ten aanzien van de problemen bij de vaststelling van het juiste referentiekader en een algemene toetsing van alle nationale belastingwetten aan het gelijkheidsbeginsel met inachtneming van de fiscale autonomie van de lidstaten) kan worden tegemoetgekomen door een minder streng toetsingscriterium te hanteren met betrekking tot de fiscale samenhang van een algemene belastingwet. Volgens dat criterium vormen algemene differentiaties bij de invoering van het referentiekader alleen selectieve maatregelen

<sup>113</sup> Zie in die zin reeds arrest van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punten 22-27).

<sup>114</sup> Arrest van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), en 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>115</sup> Arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732).

<sup>116</sup> Arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 149).

<sup>117</sup> Zie conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741), conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2017:1017) en mijn conclusies in de zaak ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852), de gevoegde zaken ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2017:853) en de gevoegde zaken ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2017:854).

wanneer zij gelet op het doel van de wet niet zijn gebaseerd op een rationele grondslag. Zonder een dergelijk minder streng toetsingscriterium zou het Hof uiteindelijk elke differentiatie in elke nationale belastingwet moeten beoordelen, aangezien een differentiatie noodzakelijkerwijs de ene belastingplichtige bevoordeelt en de andere benadeelt.

171. Derhalve kan van een selectief voordeel alleen sprake zijn wanneer deze maatregel (in casu het progressieve belastingtarief) differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van het belastingstelsel van de betrokken lidstaat, duidelijk in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.<sup>118</sup>

172. Zelfs wanneer aan deze voorwaarde is voldaan, kan het verleende voordeel evenwel door de aard en de algemene doelstellingen van het stelsel waarvan het deel uitmaakt, gerechtvaardigd zijn, in het bijzonder wanneer een belastingmaatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van het nationale belastingstelsel voortvloeit<sup>119</sup>, die dan wel duidelijk moeten zijn. Bovendien kunnen ook begrijpelijke niet-fiscale redenen een differentiatie rechtvaardigen, zoals in de zaak ANGED bijvoorbeeld redenen op het gebied van het milieu en de ruimtelijke ordening in verband met een heffing op de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken.<sup>120</sup>

*i) Verschillende behandeling van ondernemingen in een vergelijkbare situatie*

173. In dit verband dient eerst te worden nagegaan of er sprake is van een in het kader van het nationale belastingstelsel niet te rechtvaardigen verschil in behandeling. Daarenboven dient er bij dit ongerechtvaardigde verschil in behandeling volgens de bewoordingen van artikel 107, lid 1, VWEU sprake te zijn van een differentiatie ten gunste van een bepaalde onderneming of een bepaalde productie. Daarom heeft het Hof – in het bijzonder in het arrest Gibraltar – verklaard dat een belastingregeling de begunstigde ondernemingen op basis van hun specifieke eigenschappen als bevoorrechte categorie moet aanduiden.<sup>121</sup>

174. Dat is echter bij een belasting als die in casu niet het geval. Grotere en kleinere telecommunicatieondernemingen verschillen juist van elkaar door hun omzet en de daarvan afgeleide financiële draagkracht. Zij bevinden zich naar de opvatting van de lidstaat – die in casu niet kennelijk onjuist is – niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie.

175. Hetzelfde geldt voor de mogelijkheden van grotere ondernemingen om door middel van fiscale constructies een op winst gebaseerde inkomstenbelasting te reduceren. Dat deze mogelijkheid reëler is naarmate de onderneming groter is, is evenmin kennelijk onjuist.

118 Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus en Ryanair Designated Activity (C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 51); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54); 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punten 49 en 58); 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 35); 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19); 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42), en 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

119 Zie arresten van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), en 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08-C-80/08, EU:C:2011:550, punten 65 en 69); zie in die zin onder meer ook arresten van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punten 42 en 43); 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 145); 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42), en 2 juli 1974, Italië/Commissie (173/73, EU:C:1974:71, punt 33).

120 Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punten 40 e.v.); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punten 45 e.v.), en 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 52 e.v.).

121 Zie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 104).



*ii) Subsidiair: rechtvaardiging van het verschil in behandeling*

176. Mocht het Hof niettemin oordelen dat een onderneming met een netto-omzet van bijvoorbeeld 10 000 EUR/HUF per jaar en een onderneming met een netto-omzet van 100 000 000 EUR/HUF per jaar zich in een vergelijkbare situatie bevinden, dan moet nog worden onderzocht of het verschil in behandeling door een progressieve belasting dat het gevolg is van het verschillende gemiddelde tarief, gerechtvaardigd kan zijn.

177. Zoals ook het Hof in zijn arrest *World Duty Free Group* heeft benadrukt<sup>122</sup>, is uitsluitend de beoordeling van de betrokken ongelijke behandeling tegen de achtergrond van het met de wet nagestreefde doel van belang, met name wanneer er – zoals in casu – geen sprake is van een afwijking van een referentiekader, maar de wet zelf het referentiekader vormt.

178. Daarbij moeten echter niet alleen de expliciet in de nationale wet genoemde doelstellingen in aanmerking worden genomen, maar ook de doelstellingen die door middel van een uitlegging uit de nationale wet kunnen worden afgeleid.<sup>123</sup> Anders zou men zich alleen baseren op de wetgevingstechniek, terwijl het Hof in zijn rechtspraak steeds heeft benadrukt dat in het kader van de regels inzake staatssteun maatregelen van de staten moeten worden beoordeeld aan de hand van hun gevolgen, onafhankelijk van de gebruikte technieken.<sup>124</sup>

179. Derhalve moet worden verduidelijkt of de progressieve tariefstructuur van de Hongaarse bijzondere belasting haar bestaansreden niet vindt in de concrete belastingwet zelf, maar externe, niet herkenbare – en dus oneigenlijke – doelen nastreeft.<sup>125</sup>

180. Die vraag kan in casu duidelijk ontkennend worden beantwoord. Zoals hierboven (punten 108 e.v.) uiteengezet is, is het uitdrukkelijk in de preambule genoemde doel van de wet het belasten van de financiële draagkracht, die in het onderhavige geval wordt afgeleid uit de hoogte van de omzet. Daarnaast wordt – en dit is eigen aan een progressief belastingtarief en dus inherent aan het stelsel – een zekere „herverdelingsfunctie” beoogd doordat economisch sterkere marktdeelnemers financieel zwaarder worden belast dan economisch zwakkere marktdeelnemers (uitvloeisel van het beginsel van de verzorgingsstaat). Ook de Commissie erkent in haar mededeling van 19 juli 2016 betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (hierna: „mededeling”) de „herverdelende functie” van het progressieve karakter van de inkomstenbelasting als rechtvaardigingsgrond.<sup>126</sup>

181. Bovendien blijkt uit het wetgevingsproces zoals dat aan het Hof is meegedeeld, dat ook wordt beoogd niet-heffing van belasting te voorkomen bij ondernemingen met een grote omzet die niet of slechts weinig bijdragen aan de opbrengst uit de vennootschapsbelasting in Hongarije. Dit zijn – fiscaalrechtelijk gezien – geen van alle oneigenlijke doelen.

182. Anders dan de Commissie kennelijk meent, is een inkomstenbelasting op basis van de winst niet de enig juiste heffingsvorm, zoals ook het Hof in dit verband onlangs heeft vastgesteld<sup>127</sup>, maar ook slechts een *techniek* om rekenkundig de draagkracht van de belastingplichtige op een uniforme wijze vast te stellen en te belasten (zie punt 100 van deze conclusie).

<sup>122</sup> Arrest van 21 december 2016, Commissie/*World Duty Free Group* e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 54, 67 en 74).

<sup>123</sup> Zie in die zin eveneens arrest van 19 december 2018, *A-Brauerei* (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 45); zie in andere zin arrest van 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 52, 59 en 61) – hoewel aan de heffing ook een idee van een belasting naar draagkracht ten grondslag lag, heeft het Hof alleen de in de preambule uitdrukkelijk genoemde niet-fiscale redenen „milieubescherming” en „ruimtelijke ordening” getoetst.

<sup>124</sup> Arresten van 28 juni 2018, *Andres* (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 91); 26 april 2018, *ANGED* (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 47); 26 april 2018, *ANGED* (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punt 40); 26 april 2018, *ANGED* (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 35), en 22 december 2008, *British Aggregates*/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 89).

<sup>125</sup> Zie in die zin uitdrukkelijk arrest van 8 september 2011, *Paint Graphos* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

<sup>126</sup> Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [PB 2016, C 262, blz. 1 (31), punt 139].

<sup>127</sup> Arrest van 16 mei 2019, *Polen*/Commissie (T-836/16 en T-624/17, EU:T:2019:338, punten 65 e.v.).



183. Het is mogelijk, zoals de Commissie ter terechtzitting heeft benadrukt, dat een berekening van de winst op basis van een vergelijking van bedrijfsvermogens nauwkeuriger is dan een aanknopng bij de netto-omzet. De regels inzake staatsteun houden zich echter niet bezig met de vraag welk belastingstelsel het nauwkeurigst is, maar met de vraag of de mededinging tussen twee concurrenten wordt vervalst. Wanneer bij een gelijke omzet dezelfde belasting moet worden betaald, is daarvan geen sprake. Wanneer bij een hogere omzet ook een hogere belasting moet worden betaald, doet zich dezelfde „ongelijke behandeling” voor als wanneer bij een hogere winst een hogere belasting moet worden betaald. Dit geldt onmiskenbaar in het geval van een proportioneel belastingtarief (waarbij in absolute termen een hogere belasting wordt betaald) en volgt in het geval van een progressief belastingtarief (waarbij zowel in absolute als in relatieve termen een hogere belasting wordt betaald) uit de bovengenoemde redenen die verband houden met het belastingstelsel.

184. De omvang van de omzet vormt een (in elk geval niet kennelijk onjuiste) aanwijzing van de financiële draagkracht (zie hierover reeds de punten 118 e.v.). In zoverre kan de omzet – zoals de Commissie zelf met het voorstel voor een digitaal dienstenbelasting laat zien<sup>128</sup> – ook als (enigszins ruwere) indicator van een grotere economische macht en daarmee van een grotere financiële draagkracht worden beschouwd.

185. Ook uit administratief oogpunt bestaat er geen bezwaar tegen een procedure waarbij het aantal onder de heffingsregeling vallende en dus aan controles te onderwerpen detailhandelszaken door middel van een drempelwaarde wordt beperkt. Zo worden bijvoorbeeld in het btw-recht van de Unie zogenoemde kleine ondernemers (dat wil zeggen ondernemers wier omzet een bepaald „belastingvrij bedrag” niet overschrijdt) evenmin belast (zie de artikelen 282 e.v. van de btw-richtlijn).

186. Voor de met de wet nagestreefde doelen is het bovendien begrijpelijk dat wordt aangeknoopt bij de omzet en niet bij de winst, omdat de omzet gemakkelijker kan worden vastgesteld (eenvoudige en doeltreffende administratie<sup>129</sup>) en minder mogelijkheden tot omzeiling biedt dan bijvoorbeeld de winst (zie boven onder punt 123). Ook het voorkomen van misbruik van de belastingregels kan een rechtvaardigingsgrond zijn in het kader van de regels inzake staatssteun, zoals het Hof reeds heeft vastgesteld.<sup>130</sup>

187. Naar mijn opvatting rechtvaardigt ook het beginsel van de verzorgingsstaat – dat door de Europese Unie wordt erkend in artikel 3, lid 3, VEU – een progressief belastingtarief, dat degenen met meer financiële draagkracht ook relatief gezien zwaarder belast dan de financieel minder draagkrachtige belastingplichtigen. Dat geldt in ieder geval voor een belasting waaraan ook natuurlijke personen zijn onderworpen (zie § 3, leden 1 en 2, van de wet inzake de bijzondere belasting).

### 3. Slotsom

188. Samenvattend vormt de lagere gemiddelde belasting (in casu van ondernemingen met een lagere omzet) die noodzakelijkerwijs voortvloeit uit een progressief belastingtarief, geen selectief voordeel voor deze ondernemingen.

<sup>128</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de verlening van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018 [COM(2018) 148 final].

<sup>129</sup> Ook door de Commissie wordt de administratieve beheersbaarheid als rechtvaardigingsgrond aangemerkt [zie PB 2016, C 262, blz. 1 (31), punt 139].

<sup>130</sup> Arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 51); zie in soortgelijke zin reeds arrest van 29 april 2004, GIL Insurance e.a. (C-308/01, EU:C:2004:252, punten 73 e.v.).

## VI. Conclusie

189. Om deze redenen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) te beantwoorden als volgt:

- „1) Het uit een progressief tarief voortvloeiende verschil in belastingheffing kan niet worden aangemerkt als een indirecte beperking van de vrijheid van vestiging in de zin van artikel 49 juncto artikel 54 VWEU. Dit geldt ook indien in het geval van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting grotere ondernemingen zwaarder worden belast en deze ondernemingen feitelijk voor het merendeel in handen zijn van buitenlandse aandeelhouders. Dit zou slechts anders zijn indien kon worden bewezen dat de lidstaat zich schuldig heeft gemaakt aan rechtsmisbruik. Dat bewijs ontbreekt in casu.
- 2) Het uit een progressief tarief voortvloeiende verschil in belastingheffing vormt geen selectief voordeel ten gunste van ondernemingen met een lagere omzet (en dus geen staatssteun); evenmin kan een onderneming met een grotere omzet zich daarop beroepen teneinde zich aan haar eigen belastingplicht te onttrekken.
- 3) De Hongaarse bijzondere belasting heeft als op de omzet gebaseerde directe inkomstenbelasting niet het karakter van een omzetbelasting, zodat zij niet in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn.”