



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

3 maart 2020\*

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Belasting over de omzet in de sector van de detailhandel in winkels – Progressieve belasting die ondernemingen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten meer treft dan nationale ondernemingen – Schijven van de progressieve belasting die op alle belastingplichtigen van toepassing zijn – Neutraliteit van het bedrag van de omzet als onderscheidingscriterium – Draagkracht van de belastingplichtigen – Staatssteun”

In zaak C-323/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 19 maart 2018, ingekomen bij het Hof op 16 mei 2018, in de procedure

**Tesco-Global Áruházak Zrt.**

tegen

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

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, R. Silva de Lapuerta, vicepresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en E. Regan, kamerpresidenten, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič, J. Malenovský, L. Bay Larsen, K. Jürimäe en N. Piçarra, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. Şereş, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 29 april 2019,

gelet op de opmerkingen van:

- Tesco-Global Áruházak Zrt., vertegenwoordigd door Sz. Vámosi-Nagy, ügyvéd,
- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér, G. Koós en D.R. Gesztelyi als gemachtigden,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna, M. Rzotkiewicz en A. Kramarczyk als gemachtigden,

\* Procestaal: Hongaars.

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels, V. Bottka, P.-J. Loewenthal, R. Lyal en A. Armenia als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 juli 2019,

het navolgende

### Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 18, 26, 49, 54 tot en met 56, 63, 65, 107, 108 en 110 VWEU, alsook van het doeltreffendheidsbeginsel, het beginsel van de voorrang van het Unierecht en het beginsel van de gelijkwaardigheid van de procedures.
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Tesco-Global Áruházak Zrt. (hierna: „Tesco”) en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (directie beroepen van de nationale belasting- en douanediens, Hongarije; hierna: „directie beroepen”) over de betaling van een belasting over de omzet in de sector van de detailhandel in winkels (hierna: „bijzondere belasting”).

### Hongaars recht

- 3 In de considerans van de egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (wet nr. XCIV van 2010 betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren; hierna: „wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren”) staat te lezen:

„In verband met het herstel van het begrotingsevenwicht gaat het parlement over tot de vaststelling van de hiernavolgende wet tot invoering van een bijzondere belasting voor belastingplichtigen van wie het vermogen om een bijdrage te leveren aan de financiering van de overheidslasten groter is dan de algemene belastingdruk.”

- 4 § 1 van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren bepaalt:

„Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

1. detailhandel in winkels: activiteiten die in de op 1 januari 2009 geldende uniforme nomenclatuur van economische activiteiten zijn ingedeeld in sector 45.1, behalve groothandel in voertuigen en aanhangwagens, in de sectoren 45.32, 45.40, behalve reparatie van en groothandel in motorfietsen, en in de sectoren 47.1 tot en met 47.9,

[...]

5. netto-omzet: in het geval van een aan de boekhoudwet onderworpen belastingplichtige de netto-omzet uit de verkoop in de zin van de boekhoudwet; in het geval van een aan de vereenvoudigde belasting voor ondernemers onderworpen belastingplichtige die niet onder de boekhoudwet valt, de in de wet betreffende het belastingstelsel bedoelde omzet zonder belasting over de toegevoegde waarde; in het geval van een belastingplichtige die onderworpen is aan de wet op de inkomstenbelasting voor particulieren, de in de wet op de inkomstenbelastingen bedoelde inkomsten zonder belasting over de toegevoegde waarde.”

5 In § 2 van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren staat te lezen:

„Aan de belasting zijn onderworpen:

a) detailhandel in winkels;

[...]”

6 § 3 van deze wet 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, voor de aan de belasting onderworpen activiteiten als bedoeld in § 2, de niet-ingezeten organisaties en particulieren wanneer zij die activiteiten op de binnenlandse markt uitoefenen door middel van filialen.”

7 § 4, lid 1, van die wet luidt:

„De belastinggrondslag is de netto-omzet die de belastingplichtige [...] behaalt uit de in § 2 bedoelde activiteiten.”

8 § 5 van diezelfde wet bepaalt:

„Het belastingtarief bedraagt:

a) voor de in § 2, onder a), bedoelde activiteiten, 0 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag tot 500 miljoen [Hongaarse forint (HUF)], 0,1 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 500 miljoen [HUF] maar minder dan 30 miljard [HUF] bedraagt, 0,4 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 30 miljard [HUF] maar minder dan 100 miljard [HUF] bedraagt, en 2,5 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 100 miljard [HUF] bedraagt;

[...]”

9 In § 124/B van de adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (wet nr. XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel) staat te lezen:

„De belastingdienst beoordeelt, zonder een onderzoek te verrichten, de gecorrigeerde aangifte van de belastingplichtige binnen vijftien dagen na indiening als de aanleiding voor de indiening ervan volgens opgave van de belastingplichtige enkel gelegen is in de omstandigheid dat de bepaling op grond waarvan de belastingverplichting is vastgesteld, in strijd is met de grondwet, met een bindende handeling van de Europese Unie of – als het om een gemeentelijk besluit gaat – met enige andere rechtsregel, behalve wanneer de zaak is voorgelegd aan de Alkotmánybíróság [(grondwettelijk hof, Hongarije)], de Kúria [(hoogste rechterlijke instantie, Hongarije)] of het Hof van Justitie van de Europese Unie en de betrokken rechterlijke instantie bij de indiening van de gecorrigeerde aangifte nog geen beslissing heeft bekendgemaakt, dan wel wanneer die instantie haar beslissing heeft bekendgemaakt en de gecorrigeerde aangifte niet in overeenstemming is met deze beslissing. Tegen de beslissing over de gecorrigeerde aangifte staat krachtens de algemene bepalingen van deze wet administratief beroep en beroep bij de rechter open.”

10 § 128, lid 2, van deze wet bepaalt:

„Er wordt geen naheffingsaanslag opgelegd indien de belasting of de ten laste van de begroting komende subsidie niet hoeft te worden gerectificeerd door middel van een gecorrigeerde aangifte.”

### Hoofdeding en prejudiciële vragen

- 11 Tesco is een handelsvennootschap naar Hongaars recht die gespecialiseerd is in detailhandel en groothandel in winkels. Zij maakt deel uit van een groep die haar zetel heeft in het Verenigd Koninkrijk en is de detailhandelsketen die in het tijdvak van 1 maart 2010 tot en met 28 februari 2013 op de Hongaarse markt de grootste omzet heeft behaald.
- 12 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (nationale belasting- en douanediens, directie belastingen voor grote belastingplichtigen, Hongarije; hierna: „belastingdienst in eerste aanleg”) heeft bij Tesco een belastingcontrole uitgevoerd die betrekking had op alle belastingen die over het bovengenoemde tijdvak waren betaald en op alle steun die over dat tijdvak uit de begroting was ontvangen.
- 13 Naar aanleiding van die controle heeft de belastingdienst in eerste aanleg Tesco onder meer een naheffingsaanslag voor de bijzondere belasting opgelegd ten belope van 1 396 684 000 HUF (ongeveer 4 198 852 EUR) en vastgesteld dat zij 17 900 000 HUF (ongeveer 53 811 EUR) te veel had betaald aan bijzondere belasting. In totaal is 4 634 131 000 HUF (ongeveer 13 931 233 EUR) beschouwd als ontbrekende belastingen. Deze hebben geleid tot een fiscale boete van 873 760 000 HUF (ongeveer 2 626 260 EUR) en een toeslag van 956 812 000 HUF (ongeveer 2 875 889 EUR) wegens tardieve betaling.
- 14 De directie beroepen, waarbij administratief beroep was ingesteld tegen het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg, heeft dit besluit bevestigd wat de bijzondere belasting betreft. Dat besluit is echter gewijzigd met betrekking tot het ten gunste van Tesco geconstateerde belastingoverschot, dat de directie beroepen heeft vastgesteld op 249 254 000 HUF (ongeveer 749 144 EUR), en met betrekking tot de naheffingsaanslag ten laste van Tesco, die de directie beroepen heeft vastgesteld op 3 058 090 000 HUF (ongeveer 9 191 226 EUR), waarvan zij 3 013 077 000 HUF (ongeveer 9 070 000 EUR) als ontbrekende belastingen beschouwde. Los van deze belastingschuld heeft de directie beroepen Tesco gelast om 1 396 684 000 HUF (ongeveer 4 198 378 EUR) aan bijzondere belasting, een fiscale boete van 468 497 000 HUF (ongeveer 1 408 284 EUR) en een toeslag van 644 890 000 HUF (ongeveer 1 938 416 EUR) wegens tardieve betaling te voldoen.
- 15 Tesco heeft bij de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) beroep ingesteld tegen het besluit van de directie beroepen. Zij stelt dat er voor de haar opgelegde verplichting om de bijzondere belasting te betalen geen grondslag bestaat, omdat de wettelijke regeling betreffende deze belasting in strijd is met de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van kapitaal. Bovendien druist die wettelijke regeling volgens haar in tegen het gelijkheidsbeginsel, vormt zij verboden staatssteun en is zij in strijd met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).
- 16 Tesco voert met name aan dat het sterk progressieve tarief van de bijzondere belasting en de structuur van de Hongaarse detailhandelsmarkt tot gevolg hebben dat alle vennootschappen die in de laagste schijven vallen, in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen en deel uitmaken van franchisesystemen. Omgekeerd zijn alle vennootschappen die in de hoogste schijf vallen, op één na,

ondernemingen die verbonden zijn met vennootschappen die hun zetel hebben in een andere lidstaat. Vennootschappen die in handen zijn van buitenlandse natuurlijke of rechtspersonen, dragen dan ook een onevenredig deel van de last van die belasting.

- 17 De verwijzende rechter is van oordeel dat de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren mogelijksterwijs in strijd is met de artikelen 18, 26, 49, 54 tot en met 56, 63, 65, 107, 108 en 110 VWEU, met name omdat de effectieve last van deze belasting hoofdzakelijk drukt op belastingplichtigen die in buitenlandse handen zijn. Hij merkt op dat het Hof in zijn arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47)*, de in dit verband toegepaste samentellingsregel heeft onderzocht en tot de slotsom is gekomen dat er sprake was van indirecte discriminatie.
- 18 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of wet nr. XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel verenigbaar is met het beginsel van de gelijkwaardigheid van de procedures alsook met de beginselen van de voorrang en de doeltreffendheid van het Unierecht.
- 19 In deze omstandigheden heeft de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:
- „1) Is het met de bepalingen van het VWEU inzake het non-discriminatiebeginsel (artikelen 18 en 26 VWEU), het beginsel van vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), het beginsel van gelijke behandeling (artikel 54 VWEU), het beginsel van gelijkheid van de financiële deelnemingen in het kapitaal van rechtspersonen in de zin van artikel 54 VWEU (artikel 55 VWEU), het beginsel van het vrij verrichten van diensten (artikel 56 VWEU), het beginsel van het vrije kapitaalverkeer (artikelen 63 en 65 VWEU) en het beginsel van gelijkheid inzake de heffing van belastingen bij ondernemingen (artikel 110 VWEU) verenigbaar dat belastingplichtigen in buitenlandse handen die hun detailhandelsactiviteiten in winkels uitoefenen en binnen één handelsvennootschap meerdere winkels exploiteren, feitelijk in de hoogste schijf van een sterk progressieve tariefstructuur van een bijzondere belasting vallen, terwijl belastingplichtigen in binnenlandse handen die hun activiteiten verrichten binnen een franchisesysteem onder een uniform bedrijfsembleem, waarbij elke winkel doorgaans een afzonderlijke vennootschap vormt, feitelijk ofwel in de belastingvrije schijf ofwel in een van de daaropvolgende lage belastingschijven vallen, zodat het aandeel van de door vennootschappen in buitenlandse handen betaalde belasting in de totale belastingopbrengst aanzienlijk hoger is dan het aandeel van belastingplichtigen die in binnenlandse handen zijn?
- 2) Is het met de bepalingen van het VWEU inzake het principiële verbod op staatssteun (artikel 107, lid 1, VWEU) verenigbaar dat belastingplichtigen die hun detailhandelsactiviteiten in winkels uitoefenen en binnen één handelsvennootschap meerdere winkels exploiteren, feitelijk in de hoogste schijf van een sterk progressieve tariefstructuur van een bijzondere belasting vallen, terwijl direct met hen concurrerende belastingplichtigen in binnenlandse handen die hun activiteiten verrichten binnen een franchisesysteem onder een uniform bedrijfsembleem, waarbij elke winkel doorgaans een afzonderlijke vennootschap vormt, feitelijk ofwel in de belastingvrije schijf ofwel in een van de daaropvolgende lage belastingschijven vallen, zodat het aandeel van de door vennootschappen in buitenlandse handen betaalde belasting in de totale belastingopbrengst aanzienlijk hoger is dan het aandeel van belastingplichtigen die in binnenlandse handen zijn?
- 3) Dienen artikel 107 en artikel 108, lid 3, VWEU aldus te worden uitgelegd dat zij van toepassing zijn op een belastingmaatregel die een onverbreekelijk geheel vormt met een uit de opbrengst van die belastingmaatregel gefinancierde en als staatssteun aan te merken belastingvrijstelling, omdat de wetgever vóór de invoering van de bijzondere belasting voor de detailhandel (op basis van de omzet van de marktdeelnemers) het bedrag aan verwachte begrotingsontvangsten heeft vastgesteld,

niet door een algemeen belastingtarief in te voeren maar door belastingtarieven toe te passen die progressief zijn naargelang van de omzet, zulks met de vooropgezette doelstelling om een deel van de marktdeelnemers een belastingvrijstelling te verlenen?

- 4) Staan het beginsel van de gelijkwaardigheid van de procedures alsook de beginselen van de doeltreffendheid en de voorrang van het Unierecht in de weg aan een praktijk van een lidstaat waarbij het in de loop van de ambtshalve uitgevoerde belastingcontrole of van de daaropvolgende gerechtelijke procedure – in weerwil van het doeltreffendheidsbeginsel en van de verplichting om met het Unierecht onverenigbare nationaalrechtelijke bepalingen buiten toepassing te laten – niet mogelijk is om een verzoek in te dienen tot teruggaaf van de belasting die is aangegeven op grond van een met het Unierecht strijdige nationale belastingregeling, omdat de belastingdienst of de rechter de kwestie van de schending van het Unierecht uitsluitend onderzoekt in een bijzondere procedure die wordt ingeleid op verzoek en die enkel vóór de aanvang van de ambtshalve procedure kan worden ingeleid, terwijl er in het geval van een belasting waarvan de aangifte het nationale recht schendt, geen enkel beletsel bestaat om een verzoek tot teruggaaf in te dienen in het kader van een administratieve of gerechtelijke procedure?”

### **Verzoek om heropening van de mondelinge behandeling**

- 20 Nadat de advocaat-generaal conclusie had genomen, heeft Tesco overeenkomstig artikel 83 van het Reglement voor de procesvoering van het Hof bij op 2 september 2019 ter griffie van het Hof neergelegde akte verzocht om heropening van de mondelinge behandeling.
- 21 Ter ondersteuning van haar verzoek heeft Tesco te kennen gegeven dat zij het niet eens is met die conclusie, meer bepaald met een aantal daarin uiteengezette feitelijke gegevens van de procedure.
- 22 In herinnering dient evenwel te worden gebracht dat het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Reglement voor de procesvoering van het Hof de in artikel 23 van dat Statuut bedoelde belanghebbenden niet de mogelijkheid bieden om in antwoord op de conclusie van de advocaat-generaal opmerkingen in te dienen (arrest van 6 maart 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punt 26).
- 23 Daarbij komt dat de advocaat-generaal op grond van artikel 252, tweede alinea, VWEU in het openbaar en in volkomen onpartijdigheid en onafhankelijkheid met redenen omklede conclusies neemt aangaande zaken waarin zulks overeenkomstig het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie vereist is. Het Hof is niet gebonden door die conclusies of door de motivering op grond waarvan de advocaat-generaal daartoe komt. Bijgevolg kan het feit dat een betrokken partij het oneens is met de conclusie van de advocaat-generaal, ongeacht welke kwesties hij daarin onderzoekt, als zodanig geen grond voor de heropening van de mondelinge behandeling opleveren (arrest van 6 maart 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punt 27).
- 24 Het Hof kan echter overeenkomstig artikel 83 van zijn Reglement voor de procesvoering in elke stand van het geding, de advocaat-generaal gehoord, de heropening van de mondelinge behandeling gelasten, met name wanneer het zich onvoldoende voorgelicht acht of wanneer de zaak moet worden beslecht op basis van een argument waarover de partijen hun standpunten niet voldoende hebben kunnen uitwisselen (arrest van 6 maart 2018, Achmea, C-284/16, EU:C:2018:158, punt 28).
- 25 In casu volstaat Tesco ermee opmerkingen te formuleren over de conclusie van de advocaat-generaal, zonder enig nieuw argument aan te voeren op grond waarvan de onderhavige zaak zou moeten worden beslecht. Daarom is het Hof, de advocaat-generaal gehoord, van oordeel dat het over alle gegevens beschikt die het nodig heeft om uitspraak te doen, alsook dat de belanghebbenden daarover voldoende hun standpunten hebben kunnen uitwisselen.

- 26 Gelet op het voorgaande moet het verzoek tot heropening van de mondelinge behandeling worden afgewezen.

### **Ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 27 De Hongaarse regering stelt dat de verwijzende rechter niet preciseert welke bepalingen van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren mogelijksterwijs in strijd zijn met het Unierecht, noch waarom hij twijfelt over de uitlegging van de in de verwijzingsbeslissing vermelde Verdragsbepalingen en fundamentele beginselen van het Unierecht.
- 28 Vastgesteld moet evenwel worden dat op basis van de door de verwijzende rechter verstrekte gegevens kan worden bepaald wat de strekking van het verzoek om een prejudiciële beslissing is en in welke – met name juridische – context dat verzoek is ingediend. Uit de verwijzingsbeslissing, waarin de verwijzende rechter zijn twijfels uit over de verenigbaarheid van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren met het Unierecht, blijkt dan ook voldoende waarom die rechter een uitlegging van het Unierecht noodzakelijk acht voor de beslechting van het hoofdgeding.
- 29 Derhalve is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

#### *Tweede en derde prejudiciële vraag*

- 30 De Hongaarse regering en de Europese Commissie stellen dat degenen die een belasting verschuldigd zijn, zich niet aan de betaling daarvan kunnen onttrekken door aan te voeren dat de door andere personen genoten vrijstelling onrechtmatige staatssteun vormt, zodat de tweede en de derde vraag volgens hen niet-ontvankelijk zijn.
- 31 In dit verband dient om te beginnen in herinnering te worden gebracht dat bij artikel 108, lid 3, VWEU een preventief toezicht op voorgenomen nieuwe steunmaatregelen is ingevoerd. De aldus uit voorzorg vastgestelde regeling strekt ertoe dat enkel steunmaatregelen die verenigbaar zijn met de interne markt tot uitvoering worden gebracht. Teneinde deze doelstelling te bereiken, wordt de uitvoering van een voorgenomen steunmaatregel opgeschort totdat de twijfel over de verenigbaarheid ervan is weggenomen door de eindbeslissing van de Commissie (arresten van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punten 25 en 26, en 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 84).
- 32 De toepassing van die toezichtregeling is een taak van zowel de Commissie als de nationale rechterlijke instanties, waarbij zij aanvullende maar onderscheiden taken vervullen (arrest van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Terwijl de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de interne markt behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de Commissie, die daarbij onder toezicht staat van de rechters van de Unie, zorgen de nationale rechterlijke instanties – totdat de Commissie haar eindbeslissing heeft vastgesteld – voor de bescherming van de rechten van de justitiabelen bij eventuele schendingen van het in artikel 108, lid 3, VWEU neergelegde verbod door de overheidsinstanties (arrest van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punt 28).

- 34 Het optreden van de nationale rechterlijke instanties berust op de rechtstreekse werking van het bij die bepaling ingestelde verbod op de uitvoering van voorgenomen steunmaatregelen. De rechtstreekse werking van dit verbod strekt zich uit tot elke steunmaatregel die zonder aanmelding tot uitvoering is gebracht (arresten van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punt 29, en 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 88).
- 35 De nationale rechterlijke instanties dienen voor de justitiabelen te waarborgen dat overeenkomstig hun nationale recht alle consequenties zullen worden getrokken uit een schending van artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU, zowel wat betreft de geldigheid van de uitvoeringshandelingen als wat betreft de terugvordering van de financiële steun die is verleend in strijd met die bepaling of met eventuele voorlopige maatregelen (arresten van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punt 30, en 5 maart 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, punt 89).
- 36 Het Hof heeft echter eveneens geoordeeld dat de eventuele onrechtmatigheid – vanuit het oogpunt van de regels van het Unierecht inzake staatssteun – van de vrijstelling van een belasting de rechtmatigheid van de heffing van deze belasting zelf niet kan aantasten, zodat de schuldenaar van die belasting zich niet aan de betaling daarvan kan onttrekken door aan te voeren dat de door andere personen genoten vrijstelling staatssteun vormt (zie in die zin arresten 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, punt 44; 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 43, en 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punt 26).
- 37 De zaak ligt evenwel anders wanneer het hoofdgeding niet ziet op een verzoek om van de litigieuze belasting te worden bevrijd, maar op de rechtmatigheid van de daarop betrekking hebbende regels vanuit het oogpunt van het Unierecht (arrest van 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punt 26).
- 38 Voorts heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat belastingen niet binnen de werkingssfeer van de bepalingen van het VWEU inzake staatssteun vallen, tenzij deze belastingen de wijze van financiering van een steunmaatregel vormen, zodat zij integrerend deel uitmaken van deze maatregel. Wanneer de wijze van financiering van de steun middels een belasting integrerend deel uitmaakt van de steunmaatregel, strekken de gevolgen van de niet-inachtneming van het in artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU neergelegde uitvoeringsverbod door de nationale autoriteiten zich ook uit tot dit aspect van de steunmaatregel, zodat die autoriteiten in beginsel gehouden zijn de in strijd met het Unierecht geïnde belastingen terug te betalen (arrest van 20 september 2018, Carrefour Hypermarchés e.a., C-510/16, EU:C:2018:751, punt 14 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 39 In zoverre zij eraan herinnerd dat een belasting slechts als een integrerend deel van een steunmaatregel kan worden aangemerkt indien er krachtens de relevante nationale regeling een dwingend bestemmingsverband bestaat tussen de belasting en de steun, in die zin dat de opbrengst van de belasting noodzakelijkerwijs wordt bestemd voor de financiering van de steun en rechtstreeks van invloed is op de omvang ervan (arresten van 15 juni 2006, Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 en C-41/05, EU:C:2006:403, punt 46, en 7 september 2006, Laboratoires Boiron, C-526/04, EU:C:2006:528, punt 44).
- 40 Bij gebreke van een dwingend bestemmingsverband tussen een belasting en een steunmaatregel kan de eventuele onrechtmatigheid van de bestreden steunmaatregel vanuit het oogpunt van het Unierecht dan ook niet de rechtmatigheid van de belasting zelf aantasten, zodat de ondernemingen die de belasting verschuldigd zijn, zich niet aan de betaling van de betreffende belasting kunnen onttrekken – of de terugbetaling ervan kunnen verkrijgen – door aan te voeren dat de aan andere personen ten goede komende belastingmaatregel staatssteun vormt (zie in die zin arresten van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644, punt 51, en 26 april 2018, ANGED, C-233/16, EU:C:2018:280, punt 26).



- 41 In casu heeft het hoofdgeding betrekking op een door Tesco bij de Hongaarse belastingdienst ingediend verzoek om te worden bevrijd van de bijzondere belasting. Zoals de advocaat-generaal in punt 132 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, is de aan Tesco opgelegde fiscale last het gevolg van een algemene belasting waarvan de opbrengst naar de staatsbegroting vloeit en niet specifiek bestemd is voor de financiering van een voordeel dat ten goede komt aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen.
- 42 Hieruit volgt dat er geen dwingend bestemmingsverband bestaat tussen die belasting en de vrijstellingsmaatregel die in het hoofdgeding aan de orde is zelfs indien wordt aangenomen dat de door sommige belastingplichtigen de facto genoten vrijstelling van de bijzondere belasting kan worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.
- 43 Derhalve kan de eventuele onrechtmatigheid – vanuit het oogpunt van het Unierecht – van de door sommige belastingplichtigen genoten vrijstelling van de bijzondere belasting de rechtmatigheid van deze belasting zelf niet aantasten, zodat Tesco zich voor de nationale rechterlijke instanties niet op de onrechtmatigheid van die de facto vrijstelling kan beroepen om zich te onttrekken aan de betaling van die belasting of om de terugbetaling ervan te verkrijgen.
- 44 Uit al het voorgaande volgt dat de tweede en de derde prejudiciële vraag niet-ontvankelijk zijn.

### *Eerste prejudiciële vraag*

#### *Ontvankelijkheid*

- 45 De Hongaarse regering betoogt dat het voor de beslechting van het hoofdgeding niet nodig is dat de eerste prejudiciële vraag wordt beantwoord, omdat het Hof zich in zijn arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), reeds heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren met het Unierecht.
- 46 In dit verband zij eraan herinnerd dat de nationale rechterlijke instanties – zelfs wanneer in de rechtspraak van het Hof al een oplossing is aangedragen voor de rechtsvraag in kwestie – de volledige vrijheid behouden om zich tot het Hof te wenden indien zij dit wenselijk achten, zonder dat de omstandigheid dat het Hof reeds een uitlegging heeft gegeven aan de bepalingen waarvan om uitlegging wordt verzocht, eraan in de weg staat dat het Hof opnieuw uitspraak doet (arrest van 6 november 2018, *Bauer en Willmeroth*, C-569/16 en C-570/16, EU:C:2018:871, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 47 Hieruit volgt dat het feit dat het Hof het Unierecht in het arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), reeds heeft uitgelegd met betrekking tot dezelfde nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, op zichzelf beschouwd niet tot gevolg kan hebben dat de in de onderhavige zaak gestelde vragen niet-ontvankelijk zijn.
- 48 Bovendien benadrukt de verwijzende rechter dat het Hof in zijn arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), in verband met de bijzondere belasting voor de detailhandel heeft onderzocht welke gevolgen voortvloeien uit de toepassing van de in de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren vastgestelde regel dat de door verbonden ondernemingen behaalde omzetten worden samengeteld. De verwijzende rechter acht het voor de beslechting van het hoofdgeding evenwel noodzakelijk dat wordt vastgesteld of de progressieve tariefstructuur van de bijzondere belasting op basis van belastingschijven als zodanig – los van de toepassing van die samentellingsregel – indirect discriminerend kan zijn ten aanzien van

belastingplichtigen die onder zeggenschap van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten staan, waarbij deze natuurlijke of rechtspersonen de effectieve fiscale last dragen van die progressieve tariefstructuur, die bijgevolg in strijd zou zijn met de artikelen 49 en 54 VWEU.

49 De eerste prejudiciële vraag is dan ook ontvankelijk.

*Ten gronde*

- 50 Aangezien in de eerste prejudiciële vraag wordt verwezen naar verschillende bepalingen van het Verdrag – te weten die welke respectievelijk betrekking hebben op de vrijheid van vestiging, het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van kapitaal, alsook de artikelen 18, 26 en 110 VWEU – moet om te beginnen de draagwijdte van die vraag nader worden bepaald in het licht van de bijzonderheden van het hoofdgeding.
- 51 Daarbij moet volgens vaste rechtspraak rekening worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 52 Een nationale wettelijke regeling die alleen van toepassing is op participaties die het mogelijk maken om een wezenlijke invloed op de besluiten van een vennootschap uit te oefenen en om de activiteiten van deze vennootschap te bepalen, valt onder artikel 49 VWEU, dat betrekking heeft op de vrijheid van vestiging (arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punt 22).
- 53 Het hoofdgeding heeft betrekking op het beweerdelijk discriminerende belastingtarief van de bijzondere belasting dat geldt voor belastingplichtigen die onder zeggenschap van onderdanen of vennootschappen uit andere lidstaten staan.
- 54 Het verzoek om een prejudiciële beslissing ziet dan ook op de uitlegging van de Verdragsbepalingen die betrekking hebben op de vrijheid van vestiging. Derhalve hoeft geen uitlegging te worden gegeven van de artikelen 56, 63 en 65 VWEU, die zien op het vrij verrichten van diensten en het vrije verkeer van kapitaal.
- 55 Voorts zij eraan herinnerd dat artikel 18 VWEU slechts autonoom toepassing kan vinden in situaties waarin het Unierecht geldt, maar waarvoor in het Verdrag geen specifieke discriminatieverboden zijn neergelegd. Het non-discriminatiebeginsel is op het gebied van het recht van vestiging nader uitgewerkt in artikel 49 VWEU (arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 56 Bijgevolg hoeven ook de artikelen 18 en 26 VWEU niet te worden uitgelegd.
- 57 Ten slotte volgt uit punt 27 van het arrest van 5 februari 2014, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47), dat de uitlegging van artikel 110 VWEU in het hoofdgeding relevantie mist omdat uit andere lidstaten afkomstige producten door de bijzondere belasting niet zwaarder blijken te worden getroffen dan binnenlandse producten.
- 58 Uit het voorgaande volgt dat de eerste prejudiciële vraag moet worden geacht betrekking te hebben op de kwestie of de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de wettelijke regeling van een lidstaat inzake een omzetbelasting, waarvan het sterk progressieve karakter tot gevolg heeft dat de effectieve last van die belasting hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van onderdanen van andere lidstaten of van vennootschappen die hun zetel hebben in een andere lidstaat.

- 59 Volgens vaste rechtspraak heeft de vrijheid van vestiging tot doel te waarborgen dat de onderdanen van andere lidstaten en de in artikel 54 VWEU bedoelde vennootschappen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als nationale onderdanen en vennootschappen, en staat diezelfde vrijheid eraan in de weg dat vennootschappen op enigerlei wijze worden gediscrimineerd op grond van de plaats van de zetel (arrest van 26 april 2018, ANGED, C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 60 Wil de vrijheid van vestiging effectief zijn, dan moet zij voor een vennootschap de mogelijkheid inhouden om zich te beroepen op een beperking van de vrijheid van vestiging van een andere, met haar verbonden vennootschap, voor zover deze beperking een weerslag heeft op haar eigen belastingen (zie in die zin arrest van 1 april 2014, Felixstowe Dock and Railway Company e.a., C-80/12, EU:C:2014:200, punt 23).
- 61 In casu heeft Tesco haar zetel in Hongarije maar maakt zij deel uit van een groep waarvan de moedermaatschappij in het Verenigd Koninkrijk gevestigd is. Zoals de advocaat-generaal in punt 41 van haar conclusie heeft opgemerkt, kan die moedermaatschappij, voor zover zij haar activiteiten op de Hongaarse markt verricht via een dochteronderneming, in haar vrijheid van vestiging worden geraakt door elke beperking die deze dochteronderneming treft. Anders dan de Hongaarse regering stelt, kan in het hoofdgeding dan ook op dienstige wijze een beperking van de vrijheid van vestiging van die moedermaatschappij worden aangevoerd.
- 62 In dit verband is niet alleen zichtbare discriminatie op grond van de plaats van de zetel van vennootschappen verboden, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arresten van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2014:47, punt 30, en 26 april 2018, ANGED, C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 17).
- 63 Bovendien is er bij een verplichte heffing sprake van indirecte discriminatie op grond van de plaats van de zetel van vennootschappen – wat krachtens de artikelen 49 en 54 VWEU verboden is – wanneer die heffing in een ogenschijnlijk objectief onderscheidingscriterium voorziet maar gelet op de kenmerken ervan in de meeste gevallen vennootschappen benadeelt die hun zetel hebben in een andere lidstaat en die zich in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met de situatie van vennootschappen met zetel in de lidstaat van heffing (arrest van 26 april 2018, ANGED, C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 18).
- 64 In het onderhavige geval wordt in de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren op geen enkele wijze een onderscheid gemaakt tussen ondernemingen op basis van de plaats van hun zetel. Aan die belasting zijn namelijk alle ondernemingen onderworpen die in Hongarije actief zijn in de sector van de detailhandel in winkels, en voor al deze ondernemingen gelden de belastingtarieven die respectievelijk van toepassing zijn op de verschillende in die wet vastgelegde omzetschijven. De wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren voert dus geen directe discriminatie in.
- 65 Tesco en de Commissie betogen daarentegen dat het sterk progressieve karakter van de bijzondere belasting als zodanig tot gevolg heeft dat belastingplichtigen die in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen, worden bevoordeeld ten opzichte van belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten, zodat de bijzondere belasting – gelet op de kenmerken ervan – indirecte discriminatie oplevert.
- 66 Zoals in punt 8 van dit arrest in herinnering is gebracht, bestaat de bijzondere belasting – een progressieve belasting die gebaseerd is op de omzet – voor de detailhandel in winkels uit een tegen het tarief van 0 % belaste eerste schijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag tot 500 miljoen HUF (thans ongeveer 1,5 miljoen EUR), een tegen het tarief van 0,1 % belaste tweede schijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 500 miljoen HUF maar minder dan 30 miljard HUF bedraagt (thans respectievelijk ongeveer 1,5 miljoen EUR en 90 miljoen

EUR), een tegen het tarief van 0,4 % belaste derde schijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 30 miljard HUF maar minder dan 100 miljard HUF bedraagt (thans respectievelijk ongeveer 90 miljoen EUR en 300 miljoen EUR), en een tegen het tarief van 2,5 % belaste vierde schijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 100 miljard HUF (thans ongeveer 300 miljoen EUR) bedraagt.

- 67 Uit de door de Commissie en Hongarije verstrekte cijfers van de Hongaarse autoriteiten over de in casu aan de orde zijnde belastingtijdvakken blijkt dat in het tijdvak waarop het hoofdgeding betrekking heeft, alle uitsluitend in de basisschijf vallende belastingplichtigen – wat de detailhandel in winkels betreft – in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen, terwijl de in de derde en de vierde schijf vallende belastingplichtigen in meerderheid belastingplichtigen waren die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten.
- 68 Bovendien blijkt uit de opmerkingen van de Hongaarse regering dat het grootste gedeelte van de bijzondere belasting in dat tijdvak is gedragen door belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten. Volgens Tesco en de Commissie was de fiscale last voor deze belastingplichtigen – gemeten naar hun belastinggrondslag – verhoudingsgewijs dan ook hoger dan de fiscale last voor belastingplichtigen die in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen, aangezien laatstgenoemde belastingplichtigen de facto vrijgesteld waren van de bijzondere belasting of er slechts tegen een marginaal tarief en een veel lager effectief tarief aan onderworpen waren dan belastingplichtigen met een hogere omzet.
- 69 In herinnering dient evenwel te worden gebracht dat het de lidstaten bij de huidige stand van harmonisatie van het belastingrecht van de Unie vrijstaat om het belastingstelsel in te voeren dat zij het meest geschikt achten, zodat de toepassing van een progressieve belastingheffing behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van elke lidstaat (zie in die zin arresten van 22 juni 1976, *Bobie Getränkevertrieb*, 127/75, EU:C:1976:95, punt 9, en 6 december 2007, *Columbus Container Services*, C-298/05, EU:C:2007:754, punten 51 en 53).
- 70 In dit verband kan een progressieve belastingheffing – anders dan de Commissie stelt – worden gebaseerd op de omzet, aangezien het bedrag van de omzet een neutraal onderscheidingscriterium is en een relevante indicator vormt voor de draagkracht van de belastingplichtigen.
- 71 In casu blijkt uit de gegevens waarover het Hof beschikt, en met name uit de in punt 3 van dit arrest weergegeven passage van de considerans van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren, dat deze wet ertoe strekte om – door de toepassing van een sterk progressieve, op de omzet gebaseerde tariefstructuur – belastingen te heffen bij belastingplichtigen van wie de draagkracht „groter is dan de algemene belastingdruk”.
- 72 De omstandigheid dat het grootste gedeelte van die bijzondere belasting wordt gedragen door belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten, kan op zichzelf beschouwd geen discriminatie vormen. Zoals de advocaat-generaal met name in de punten 62, 65 en 78 van haar conclusie heeft opgemerkt, wordt deze omstandigheid namelijk verklaard door het feit dat de Hongaarse markt van de detailhandel in winkels wordt gedomineerd door dergelijke belastingplichtigen, die op deze markt de grootste omzetten behalen. Die omstandigheid vormt dan ook een contingente, zelfs aleatoire indicator die mogelijksterwijs – overigens ook in een evenredig belastingstelsel – aanwezig is telkens wanneer de markt in kwestie wordt gedomineerd door ondernemingen uit andere lidstaten of uit derde landen, dan wel door nationale ondernemingen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten of uit derde landen.

- 73 Voorts zij opgemerkt dat de tegen het tarief van 0 % belaste basisschijf niet uitsluitend betrekking heeft op belastingplichtigen die in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen, aangezien elke onderneming die op de markt in kwestie actief is – zoals in elk progressief belastingstelsel het geval is – profiteert van de belastingvermindering voor het gedeelte van haar omzet dat de bovengrens van deze schijf niet overschrijdt.
- 74 Uit het voorgaande volgt dat de sterk progressieve tarieven van de bijzondere belasting naar hun aard zelf niet leiden tot discriminatie op grond van de plaats van de zetel van vennootschappen, dat wil zeggen tot discriminatie tussen belastingplichtigen die in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen en belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten.
- 75 Benadrukt moet tevens worden dat de onderhavige zaak zich onderscheidt van de zaak die heeft geleid tot het arrest van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47). Zoals uit de punten 34 tot en met 36 van dat arrest blijkt, had laatstgenoemde zaak immers betrekking op de toepassing van zeer progressieve tarieven bij de heffing van belasting over de omzet in combinatie met de toepassing van een regel op grond waarvan de door verbonden ondernemingen behaalde omzetten worden samengeteld, waarbij deze gelijktijdige toepassing tot gevolg had dat de tot een groep van vennootschappen behorende belastingplichtigen werden belast op basis van een „fictieve” omzet. In dit verband heeft het Hof in de punten 39 tot en met 41 van dat arrest in essentie geoordeeld dat indien zou komen vast te staan dat op de markt van de detailverkoop in winkels in de betrokken lidstaat de tot een groep van vennootschappen behorende en in de hoogste schijf van de bijzondere belasting vallende belastingplichtigen voor het merendeel „verbonden” zijn – in de zin van de nationale wettelijke regeling – met vennootschappen die hun zetel in een andere lidstaat hebben, „de toepassing van de sterk progressieve tariefstructuur van de bijzondere belasting op een grondslag bestaande in een geconsolideerde omzet” in het nadeel zou dreigen te werken van met name belastingplichtigen die „verbonden” zijn met die vennootschappen, en bijgevolg indirecte discriminatie in de zin van de artikelen 49 en 54 VWEU op grond van de zetel van de vennootschappen zou vormen.
- 76 Gelet op een en ander moet op de eerste prejudiciële vraag worden geantwoord dat de artikelen 49 en 54 VWEU aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat waarbij een sterk progressieve belasting over de omzet wordt ingevoerd waarvan de effectieve last hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van onderdanen van andere lidstaten of van vennootschappen die hun zetel hebben in een andere lidstaat, ten gevolge van het feit dat die ondernemingen op de markt in kwestie de grootste omzetten behalen.

#### *Vierde prejudiciële vraag*

- 77 Gelet op een en ander hoeft de vierde prejudiciële vraag niet te worden beantwoord.

#### **Kosten**

- 78 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

**De artikelen 49 en 54 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat waarbij een sterk progressieve belasting over de omzet wordt ingevoerd waarvan de effectieve last hoofdzakelijk wordt gedragen door ondernemingen die direct of indirect onder zeggenschap staan van onderdanen van andere lidstaten of van vennootschappen die hun zetel hebben in een andere lidstaat, ten gevolge van het feit dat die ondernemingen op de markt in kwestie de grootste omzetten behalen.**

ondertekeningen