



# Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL  
J. KOKOTT  
van 12 september 2019<sup>1</sup>

**Zaak C-482/18**

**Google Ireland Limited**  
**tegen**  
**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatósága**

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

„Verzoek om een prejudiciële beslissing – Fundamentele vrijheden – Vrij verrichten van diensten – Beperkingen en discriminatie – Materieel belastingrecht en fiscaal procesrecht – Op de omzet gebaseerde advertentiebelasting – Belasting op buitenlandse activiteiten in de Hongaarse taal – Territorialiteitsbeginsel in het Unierecht – Verplichting tot registratie voor belastingdoeleinden – Verschillende registratieprocedures voor eigen onderdanen en buitenlanders – Sancties in geval van niet-registratie”

## I. Inleiding

1. In deze procedure moet het Hof zich in de eerste plaats bezighouden met vragen van fiscaal procesrecht die met name zien op de bestraffing van inbreuken op de verplichting om zich voor belastingdoeleinden te registreren, zodat verschuldigde belasting kan worden vastgesteld en ingevorderd. Deze sancties kunnen in Hongarije een aanzienlijke omvang bereiken – maximaal 1 miljard Hongaarse forint (HUF), ongeveer 3 miljoen EUR – teneinde belastingplichtigen die in Hongarije nog niet eerder geregistreerd waren, te dwingen een belastingaangifte in te dienen. Bij de bestraffing is er sprake van bepaalde procedurele hindernissen die het voor een belastingplichtige moeilijker maken om aan de boete te ontsnappen of om deze door de rechter te laten toetsen. Beide aspecten zijn vooral relevant voor belastingplichtigen die in het buitenland gevestigd zijn en die nog geen in Hongarije belastbare inkomsten hebben. Derhalve rijzen er vragen in verband met de fundamentele vrijheden.

2. Daarnaast kan het Hof zich ook afvragen of Hongarije niet door het Unierecht als zodanig wordt verhinderd om belasting op buitenlandse (Europese) ondernemingen te heffen, ook al zijn deze ondernemingen niet in Hongarije gevestigd. De onderhavige belasting is namelijk van toepassing op ondernemingen die slechts online diensten in de Hongaarse taal aanbieden, zonder dat deze diensten noodzakelijkerwijs in Hongarije „verbruikt” worden. Het is namelijk ook denkbaar dat deze diensten worden afgenomen door mensen die de Hongaarse taal machtig zijn maar buiten Hongarije wonen, zoals de Hongaarse minderheid in Roemenië. Derhalve moet worden verduidelijkt of het Unierecht voor een nationale belasting een territoriale band vereist en, zo ja, of er van een dergelijke band sprake is door het gebruik van de Hongaarse taal.

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

3. Dit laatste punt betreft een nieuwe vraag waarvan de beantwoording aanzienlijke gevolgen kan hebben voor de heffingsbevoegdheden van de lidstaten. Ook bij bijvoorbeeld een Italiaanse transactiebelasting voor de buitenlandse handel in derivaten op basis van effecten die zijn uitgegeven door een in Italië gevestigde onderneming, is een vergelijkbare discussie aan de orde.<sup>2</sup>

## II. Toepasselijke bepalingen

### A. *Unierecht*

4. De relevante Unierechtelijke bepalingen vloeien voort uit het VWEU en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: „Handvest”).

### B. *Nationaal recht*

5. De achtergrond van het geschil wordt gevormd door de A reklámadóról szóló 2014. évi XXII. törvény (wet nr. XXII van 2014 betreffende de advertentiebelasting; hierna: „wet op de advertentiebelasting”) in de versie die van toepassing was in 2016.

6. Deze advertentiebelasting is in het nationale rechtsstelsel ingevoerd als een op de omzet gebaseerde belasting en was bedoeld om het beginsel van de passende lastenverdeling te handhaven.

7. Krachtens § 2, lid 1, onder e), van de wet op de advertentiebelasting zijn online advertenties die onder bezwarende titel en voornamelijk in het Hongaars of op overwegend Hongaarse websites openbaar worden gemaakt, onderworpen aan advertentiebelasting. Krachtens § 5, lid 3, van de wet op de advertentiebelasting is deze belasting in het litigieuze jaar alleen van toepassing op ondernemingen met een aan advertentiebelasting onderworpen jaarlijkse omzet van meer dan 100 miljoen HUF. De belasting heeft dus een progressieve tariefstructuur.

8. Krachtens § 2, lid 2, onder b), van de wet op de advertentiebelasting is elke opdracht tot openbaarmaking van advertenties onderworpen aan advertentiebelasting, tenzij de aanbestedende dienst die om de openbaarmaking van de advertenties heeft verzocht

ba) de in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige heeft verzocht om afgifte van de in § 3, lid 3, bedoelde verklaring en dit op bevredigende wijze kan aantonen, en

bb) de in ba) bedoelde verklaring binnen 10 werkdagen na ontvangst van de factuur of het boekhoudkundig bewijs van publicatie van de advertentie niet heeft ontvangen, en

bc) van het in ba) bedoelde verzoek, van de identiteit van de persoon die de advertentie heeft gepubliceerd en van de tegenwaarde van de publicatie melding heeft gemaakt bij de nationale belastingdienst.

9. Overeenkomstig § 3, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting is eenieder die onder bezwarende titel en voornamelijk in het Hongaars of op overwegend Hongaarse websites online advertenties openbaar maakt een „belastingplichtige, ongeacht waar hij gevestigd is”.

<sup>2</sup> Zie de aanhangige zaak C-565/18 – Société Générale S.A.

10. In § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting is bepaald dat de in § 3, lid 1, bedoelde belastingplichtige die niet door de belastingdienst als zodanig is geregistreerd, krachtens § 2, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting verplicht is om zich binnen 15 dagen na aanvang van de belastbare activiteit met gebruikmaking van het daarvoor bestemde formulier te registreren bij de belastingdienst.

11. In § 7/B, lid 2, van de wet op de advertentiebelasting is bepaald dat indien de in lid 1 bedoelde belastingplichtige verzuimt om aan zijn registratieverplichting te voldoen, de belastingdienst hem sommeert om zijn verplichting alsnog na te komen en hem een eerste verzuimboete van 10 miljoen HUF oplegt.

12. Krachtens § 7/B, lid 3, van de wet op de advertentiebelasting mag de nationale belastingdienst een verzuimboete van driemaal het bedrag van de eerder opgelegde verzuimboete opleggen indien de niet-nakoming van de verplichting bij herhaling wordt vastgesteld.

13. In § 7/B, lid 4, van de wet op de advertentiebelasting is bepaald dat de nationale belastingdienst de niet-nakoming van de registratieverplichting in de zin van lid 1 dagelijks vaststelt in een besluit dat onherroepelijk en uitvoerbaar wordt bij de betekening ervan en dat door de rechter kan worden getoetst. In het kader van de rechterlijke toetsing is uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan.

14. Overeenkomstig § 7/B, lid 5, van de wet op de advertentiebelasting kan de verzuimboete onbeperkt worden verlaagd indien de belastingplichtige na het eerste verzoek van de belastingdienst zijn registratieplicht nakomt.

15. Volgens § 7/D van de wet op de advertentiebelasting kan de nationale belastingdienst krachtens § 7/B aan één en dezelfde belastingplichtige een totale verzuimboete van maximaal 1 miljard HUF opleggen.

16. In het geval van vennootschappen die hun hoofdkantoor in Hongarije hebben, voldoet de belastingplichtige krachtens § 17, lid 1, onder b), van de wet op het belastingstelsel automatisch aan zijn verplichting om zich bij de nationale belasting- en douaneautoriteiten te laten registreren door een verzoek tot registratie (ingevuld formulier) en de bijbehorende documenten in te dienen bij het handelsregister en tevens een verzoek tot toekenning van een belastingnummer in te dienen.

17. Overeenkomstig § 172 van de wet op het belastingstelsel kan aan een belastingplichtige een boete van respectievelijk 500 000 HUF en 1 000 000 HUF worden opgelegd indien hij niet heeft voldaan aan de meldingsverplichting, de aanmeldingsplicht of de verplichting om wijzigingen door te geven, belastingaangiften te doen, gegevens te verstrekken en een betaalrekening te openen.

18. Overeenkomstig § 172, lid 7, van de wet op het belastingstelsel sommeert de belastingdienst de belastingplichtige in geval van niet-naleving van de meldingsverplichting, de aanmeldingsplicht of de verplichting om wijzigingen door te geven, belastingaangiften te doen, gegevens te verstrekken en een bankrekening te openen, alsmede in het in lid 1, onder f), omschreven geval, gelijktijdig met de vaststelling van de boete, om zijn verplichting alsnog na te komen. Indien de belastingplichtige niet binnen de gestelde termijn aan zijn verplichtingen voldoet wordt – met uitzondering van het geval waarin de boete krachtens lid 1, onder f), is opgelegd – een boete opgelegd die het dubbele van het oorspronkelijke bedrag belooft en een nieuwe termijn vastgesteld.

### III. Hoofding

19. Verzoekster is een kapitaalvennootschap die in Ierland geregistreerd staat onder de naam „Google Ireland Limited” (hierna: „Google”). Het hoofdkantoor en de centrale administratie van de vennootschap zijn gevestigd in Dublin. In 2016 heeft Google aan advertentiebelasting onderworpen activiteiten uitgeoefend. Tot op heden heeft zij evenwel nog niet voldaan aan haar verplichting tot registratie in verband met de aanvang van haar belastbare activiteiten overeenkomstig § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting.

20. Bij besluit van 16 januari 2017 heeft de belastingdienst Google een verzuimboete opgelegd wegens de niet-nakoming van haar verplichting tot registratie met het oog op de heffing van de advertentiebelasting die zij verschuldigd is krachtens § 7/B tot en met § 7/D van de wet op de advertentiebelasting. De initiële verzuimboete bedroeg 10 miljoen HUF (wat thans overeenkomt met ongeveer 30 600 EUR) en de daarop volgende dagelijkse boeten beliepen het drievoud daarvan. In totaal bedroeg de opgelegde verzuimboete een bedrag van 1 miljard HUF (wat thans overeenkomt met ongeveer 3,06 miljoen EUR).

21. Door de opzettelijke niet-inachtneming van haar belastingplicht heeft Google volgens de belastingdienst een concurrentievoordeel verkregen ten opzichte van personen die op het Hongaarse grondgebied gevestigd zijn en die bij de openbaarmaking van advertenties hun belastingplicht uit hoofde van de geldende bepalingen wel zijn nagekomen. Het feit dat Google sinds 1 januari 2015 heeft nagelaten haar fiscale verplichtingen in Hongarije na te leven, is een dermate ernstige schending van het recht dat het opleggen van een aanzienlijke geldboete ter bevordering van de naleving van deze verplichtingen gerechtvaardigd is, aldus de belastingdienst.

22. Google heeft tegen de besluiten van de belastingdienst beroep ingesteld en verzocht om vernietiging van die besluiten. Daarbij is zij met name opgekomen tegen het bedrag van de geldboete. Volgens haar is dit bedrag duidelijk (tot wel 2 000 keer) hoger dan voor binnenlandse ondernemingen, die niet aan deze bijzondere maar slechts aan een algemene aanmeldingsplicht onderworpen zijn. Bovendien vindt de registratie in het geval van binnenlandse ondernemingen automatisch plaats bij de inschrijving in het handelsregister, zodanig dat alleen buitenlandse entiteiten door de sanctie worden getroffen. Daarnaast betoogt verzoekster dat ook haar recht op een doeltreffende voorziening in rechte is geschonden, aangezien de besluiten inzake de geldboete onherroepelijk en uitvoerbaar zijn geworden bij de betekening ervan, de mogelijkheid tot het aanvoeren van bewijs beperkt is en haar als buitenlandse organisatie uitzonderlijk weinig tijd is gegeven om de procedure naar behoren voor te bereiden en haar rechten uit te oefenen.

23. De verwijzende rechter moet zich uitspreken over het beroep tot vernietiging van de opgelegde geldboete.

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

24. Bij beslissing van 13 juli 2018 heeft de verwijzende rechter besloten krachtens artikel 267 VWEU een prejudiciële procedure aanhangig te maken en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vragen voor te leggen:

„1) Dienen de artikelen 18 en 56 VWEU en het beginsel van non-discriminatie aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een belastingregeling van een lidstaat die mogelijk maakt dat de geldboete die bij niet-naleving van de registratieplicht in verband met de advertentiebelasting aan niet in Hongarije gevestigde ondernemingen kan worden opgelegd, in voorkomend geval tot 2 000 keer hoger kan oplopen dan de boete die aan in Hongarije gevestigde ondernemingen kan worden opgelegd?

- 2) Kan de in de vorige vraag omschreven, abnormaal hoge sanctie met een bestraffend karakter niet in Hongarije gevestigde dienstverrichters ervan weerhouden om in Hongarije diensten te verrichten?
- 3) Dienen artikel 56 VWEU en het beginsel van non-discriminatie aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke in Hongarije gevestigde ondernemingen reeds door inschrijving in het Hongaarse handelsregister en ontvangst van een fiscaal nummer automatisch – zonder daartoe strekkend verzoek – hebben voldaan aan hun registratieplicht, ongeacht of zij daadwerkelijk reclame publiceren, terwijl dit in het geval van niet in Hongarije gevestigde ondernemingen die aldaar reclame publiceren niet automatisch geschiedt, aangezien deze ondernemingen verplicht zijn actief te voldoen aan de registratieplicht en bij niet-naleving van deze plicht een specifieke sanctie opgelegd kunnen krijgen?
- 4) Indien het antwoord op de eerste vraag bevestigend is, dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel dan aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de in het hoofdgeding aan de orde zijnde sanctie die is opgelegd wegens niet-naleving van de registratieplicht in verband met de advertentiebelasting, wanneer een dergelijke regeling in strijd blijkt te zijn met dit artikel?
- 5) Dienen artikel 56 VWEU en het non-discriminatiebeginsel aldus te worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling volgens welke het besluit waarbij aan een in het buitenland gevestigde onderneming een geldboete wordt opgelegd, na bekendmaking onherroepelijk en uitvoerbaar is en uitsluitend in rechte kan worden aangevochten, in een procedure zonder zitting en louter op basis van een schriftelijke bewijslevering, terwijl tegen een boete die aan een in Hongarije gevestigde onderneming is opgelegd bezwaar kan worden aangetekend en het voorts zo is dat geen beperkingen aan de gerechtelijke procedure worden gesteld?
- 6) Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het Handvest gewaarborgde recht op een billijke behandeling aldus te worden uitgelegd dat aan deze eis niet wordt voldaan indien de verzuimboete dagelijks wordt opgelegd en telkens verdrievoudigt, ofschoon de betrokken dienstverrichter nog geen kennis heeft kunnen nemen van het eerdere besluit en zijn verzuim bijgevolg onmogelijk heeft kunnen zuiveren?
- 7) Dient artikel 56 VWEU in het licht van het in artikel 41, lid 1, van het Handvest gewaarborgde recht op een billijke behandeling, het in artikel 41, lid 2, onder a), van het Handvest gewaarborgde recht om te worden gehoord en het in artikel 47 van het Handvest gewaarborgde recht op een doeltreffende voorziening in rechte en op een onpartijdig gerecht aldus te worden uitgelegd dat aan deze eisen niet is voldaan indien tegen het bewuste besluit geen bezwaar kan worden aangetekend en in het kader van de rechterlijke toetsing uitsluitend schriftelijke bewijslevering toegestaan is en geen mondelinge behandeling kan plaatsvinden?"

25. Tijdens de procedure bij het Hof zijn er schriftelijke opmerkingen over deze vragen ingediend door Google, Hongarije, Tsjechië en de Europese Commissie en zijn deze partijen op 4 juni 2019 ter terechtzitting verschenen.

## V. Juridische beoordeling

26. Google komt in het hoofdgeding op tegen een besluit tot oplegging van een geldboete. Het verzoek om een prejudiciële beslissing heeft dus in de eerste plaats betrekking op de verenigbaarheid met het Unierecht van de Hongaarse bepalingen inzake de geldboeten die worden opgelegd in verband met de niet-registratie van een belastingplichtige in de zin van de wet op de advertentiebelasting. De achtergrond van de zaak is het feit dat de wet op de advertentiebelasting bepaalt dat eenieder die



onder bezwarende titel en voornamelijk in het Hongaars of op overwegend Hongaarse websites advertenties openbaar maakt, belastingplichtig is. De plaats van vestiging van de belastingplichtige is in dit verband irrelevant, zodanig dat ook buitenlandse ondernemingen een belastbare activiteit in Hongarije uitoefenen zodra zij op het internet geld verdienen met Hongaarse advertenties.

27. De vragen van de verwijzende rechter kunnen in verschillende groepen worden ingedeeld. Eén vraag heeft betrekking op de verschillende registratiesystemen voor binnenlandse en buitenlandse belastingplichtigen in de zin van de wet op de advertentiebelasting (derde prejudiciële vraag – zie B). Een deel van de vragen heeft betrekking op het bedrag van de boete (eerste en tweede alsmede vierde en zesde prejudiciële vraag – zie C) en een ander deel heeft betrekking op het verweer tegen de opgelegde geldboete (vijfde en zevende prejudiciële vraag – zie D).

28. Hoewel de nationale procedure geen betrekking heeft op een belastingaanslag en de verwijzende rechter evenmin twijfelt aan de verenigbaarheid van de belasting met het Unierecht, is ter terechtzitting ook de extraterritoriale werkingssfeer van het gekozen voorwerp van de belastingheffing (online advertenties in het Hongaars) aan de orde gesteld. Op het gebied van de niet-geharmoniseerde belastingwetgeving toetst het Hof de keuze van de nationale wetgever met betrekking tot het voorwerp van de belastingheffing normaliter niet, maar in het onderhavige geval lijkt een toetsing van de toelaatbaarheid van de advertentiebelasting in het kader van het Unierecht (zie A) wel gerechtvaardigd. Indien de onderliggende belasting in strijd is met het Unierecht, is het namelijk mogelijk dat het daarop gebaseerde besluit tot oplegging van een geldboete eveneens ontoelaatbaar is.

#### ***A. Toelaatbaarheid van de advertentiebelasting volgens het Unierecht***

29. In beginsel valt het belastingrecht onder de bevoegdheid van de lidstaten. Volgens artikel 113 VWEU zijn de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen uitzonderingen daarop. Om deze reden zijn er slechts weinig Unierechtelijke bepalingen op het gebied van de directe belastingen. Artikel 114, lid 2, VWEU sluit met name de fiscale bepalingen uit en artikel 115 VWEU staat alleen die bepalingen van het Unierecht toe welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.

30. De Europese Commissie heeft weliswaar een digitaal dienstenbelasting op inkomsten voorgesteld<sup>3</sup>, maar het is niet aan de orde of een dergelijke belasting aan de Hongaarse advertentiebelasting in de weg zou staan, aangezien het voorstel van de Commissie nog steeds in behandeling is bij de Uniewetgever.

31. Mogelijk vloeit de onverenigbaarheid van de advertentiebelasting met het Unierecht evenwel voort uit twee andere aspecten. Op het gebied van de geharmoniseerde indirecte belastingen zou deze onverenigbaarheid het gevolg kunnen zijn van artikel 401 van de btw-richtlijn<sup>4</sup>. Bovendien zijn de lidstaten bij de uitoefening van hun eigen heffingsbevoegdheden alsnog gebonden aan het primaire recht, met name aan de fundamentele vrijheden.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018, COM(2018) 148 final.

<sup>4</sup> 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).

<sup>5</sup> Zie onder meer 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).

*1. Vraag of er sprake is van schending van artikel 401 van de btw-richtlijn*

32. Artikel 401 van de btw-richtlijn verduidelijkt dat de lidstaten geen nieuwe belastingen mogen invoeren indien deze het karakter van een omzetbelasting bezitten. Ook al zou het oordeel van de verwijzende rechter<sup>6</sup> dat de advertentiebelasting een op de omzet gebaseerde belasting is, juist zijn, dan nog zou artikel 401 van de btw-richtlijn zich niet tegen een dergelijke belasting verzetten, zoals ik reeds heb opgemerkt met betrekking tot andere op de omzet gebaseerde inkomstenbelastingen.<sup>7</sup> Ook de advertentiebelasting is geen (algemene) omzetbelasting en is ook niet bedoeld om aan de consument te worden doorberekend.

33. In dit opzicht is de kwalificatie van de advertentiebelasting als een op de omzet gebaseerde belasting niet overtuigend. Uit de opzet van de Hongaarse advertentiebelasting volgt veeleer dat de dienstverrichters rechtstreeks worden belast. Derhalve moet worden gekeken naar de financiële draagkracht van deze ondernemingen en niet naar de financiële draagkracht van hun klanten. Dit wordt met name duidelijk gemaakt door het feit dat de klanten hun belastingenschuld kunnen voldoen door melding te maken van de onderneming die de advertenties openbaar maakt in de zin van § 2, lid 1, onder b), van de wet op de advertentiebelasting. Van nature is de bijzondere belasting voor adverteerders dus vergelijkbaar met een bijzondere directe inkomstenbelasting waarbij in plaats van de winst „slechts” de omzet binnen een bepaalde periode als belastinggrondslag gehanteerd wordt. Derhalve heeft zij het karakter van een *directe* inkomstenbelasting en kan geen toetsing aan artikel 401 van de btw-richtlijn plaatsvinden.

*2. Vraag of er sprake is van schending van de fundamentele vrijheden*

34. Er kan dus hoogstens sprake zijn van een schending van de fundamentele vrijheden. In dit geval zou er sprake kunnen zijn van een inbreuk op het vrij verrichten van diensten als bedoeld in artikel 56 VWEU, aangezien de op de omzet gebaseerde advertentiebelasting gekoppeld is aan het verrichten van advertentiediensten in een bepaalde taal en deze belasting ongeacht de plaats van vestiging van de onderneming wordt geheven.

*a) Criterium voor de beoordeling van de vrijheid van dienstverrichting*

35. Volgens vaste rechtspraak gelden als beperkingen van de vrijheid van dienstverrichting alle maatregelen die de uitoefening van de door artikel 56 VWEU gewaarborgde vrijheid verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken.<sup>8</sup> In beginsel vallen hieronder discriminerende, maar ook niet-discriminerende beperkingen.

<sup>6</sup> Zie de opmerkingen in het verzoek om een prejudiciële beslissing op bladzijde 7 (Franse versie).

<sup>7</sup> Zie in detail mijn conclusie in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) en Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2019:492).

<sup>8</sup> Arresten van 20 december 2017, Global Starnet (C-322/16, EU:C:2017:985, punt 35); 22 januari 2015, Stanley International Betting en Stanleybet Malta (C-463/13, EU:C:2015:25, punt 45), en 10 mei 2012, Duomo Gpa e.a. (C-357/10–C-359/10, EU:C:2012:283, punten 35 en 36). Zie naar analogie met de vrijheid van vestiging ook 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).

36. Er zij evenwel op gewezen dat belastingen en heffingen *op zich* al een last zijn en daarom altijd de aantrekkelijkheid van een dienst verminderen. Derhalve zou een toetsing van belastingen volgens het criterium van de niet-discriminerende beperkingen alle belastbare feiten binnen een lidstaat aan het Unierecht onderwerpen en zo de soevereiniteit van de lidstaten in fiscale aangelegenheden aanzienlijk ondermijnen.<sup>9</sup> Dit zou in strijd zijn met de vaste rechtspraak, volgens welke de lidstaten bij gebreke van harmonisatie binnen de Unie hun fiscale bevoegdheid op dit gebied vrij kunnen uitoefenen.<sup>10</sup>

37. Om te voorkomen dat de door het Hof erkende soevereine heffingsbevoegdheid van de lidstaten en de begrotingsrechten van de parlementen onnodig worden beperkt, moeten nationale belastingmaatregelen in beginsel alleen worden getoetst aan het verbod op discriminatie in het kader van de fundamentele vrijheden.<sup>11</sup>

38. Daarom heeft het Hof herhaaldelijk geoordeeld dat de regelgeving van de lidstaten met betrekking tot de voorwaarden en de hoogte van belastingen binnen hun fiscale autonomie vallen, mits de behandeling van grensoverschrijdende situaties niet discriminerend is ten opzichte van binnenlandse situaties.<sup>12</sup>

39. Bij nader inzien komt deze beperking van de mogelijkheid tot toetsing in het belastingrecht overeen met het idee dat het Hof in het arrest Keck en Mithouard<sup>13</sup> ertoe heeft gebracht af te zien van een algemene toetsing van beperkingen. Volgens de daarin ontwikkelde rechtspraak kunnen niet-discriminerende belastingwetten het handelsverkeer tussen de lidstaten en dus ook de interne markt niet rechtstreeks of indirect, daadwerkelijk of potentieel belemmeren. Dit geldt op voorwaarde dat deze bepalingen van toepassing zijn op alle betrokken marktdeelnemers die hun activiteiten op het nationale grondgebied uitoefenen, en dat er ook daadwerkelijk sprake is van dezelfde effecten.

#### *b) Vraag of er sprake is van discriminatie*

40. Een beperking van het vrij verrichten van diensten impliceert in dit geval – dat wil zeggen binnen de werkingssfeer van de autonome heffingsbevoegdheid van de lidstaten – in de eerste plaats dus dat twee of meer met elkaar vergeleken groepen verschillend worden behandeld. Als dit het geval is, luidt de volgende vraag die moet worden gesteld of deze ongelijke behandeling van grensoverschrijdende situaties ten opzichte van zuiver binnenlandse situaties nadelig is voor de eerstgenoemde situaties.

41. Dat is hier niet het geval. De grensoverschrijdende en zuiver binnenlandse situaties worden in het kader van de advertentiebelasting gelijk behandeld, aangezien het volstrekt irrelevant is waar de dienstverrichter gevestigd is. Indien Google in Hongarije zou zijn gevestigd en van daaruit zijn Hongaarse internetadvertenties openbaar zou maken, zou zij in dezelfde mate aan deze belasting worden onderworpen als wanneer zij dezelfde transacties zou uitvoeren vanuit haar hoofdkantoor in Ierland. Bij het ontbreken van discriminatie uit hoofde van de wet op de advertentiebelasting is de vraag naar de toepasselijkheid van de fundamentele vrijheden irrelevant.

<sup>9</sup> Zie in dit verband mijn conclusies in de zaken X (C-498/10, EU:C:2011:870, punt 28); *Hervis sport és Divegkereskedelmi* (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).

<sup>10</sup> Zie recentelijk arrest van 18 juni 2019, Oostenrijk/Duitsland (C-591/17, EU:C:2019:504, punt 54); zie ook arresten van 19 september 2017, *Commissie/Ierland* (registratiebelasting) (C-552/15, EU:C:2017:698, punt 71), en 21 november 2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, punt 23).

<sup>11</sup> Zie Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 3, punten 117 e.v., Szudoczky, R., *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the field of Taxation*, IBFD, Doctoral Series (deel 32), Amsterdam, 2014, blz. 334 e.v., 343 en 358 e.v. Met betrekking tot de vrijheid van vestiging zie ook Müller-Graff, P.-C., in Streinz, R., *EUV/AEUV*, München, 3e uitgave 2018, artikel 49, punt 70.

<sup>12</sup> Zie in die zin arresten van 26 mei 2016, *NN (L) International* (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47), en 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).

Specifiek over de vrijheid van dienstverrichting zie onder meer arresten van 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 20), en 11 juni 2009, X en *Passenheim-van Schoot* (C-155/08 en C-157/08, EU:C:2009:368, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>13</sup> Arrest van 24 november 1993, *Keck en Mithouard* (C-267/91 en C-268/91, EU:C:1993:905, punt 16).



c) *Grenzen van de autonome heffingsbevoegdheid*

42. Het feit dat sommige van de belaste diensten in dit geval mogelijk niet in Hongarije worden verbruikt (Hongaarse advertenties die bijvoorbeeld gericht zijn op de Hongaarstalige bevolking in Roemenië) en dat de belastingplichtige (zoals Google) ook niet in Hongarije gevestigd is, kan uit hoofde van het Unierecht evenwel problemen opleveren. In dit geval kan worden betwijfeld of Hongarije nog wel actief is binnen het kader van zijn door het Hof erkende (autonome) *heffingsbevoegdheid* (zie punten 36 e.v. hierboven).

43. Derhalve moet worden verduidelijkt of het Unierecht met het oog op de uitoefening van de autonome heffingsbevoegdheid vereist dat de belastbare activiteiten in Hongarije worden uitgeoefend of verbruikt, dan wel dat de belastingplichtige in Hongarije is gevestigd. Ik ben niet op de hoogte van een dergelijke Unierechtelijke verplichting. In 2016 heeft het Hof alvast geen bedenkingen geuit bij het bezwaar van ontbrekende territoriale bevoegdheid dat is gemaakt tegen een Belgische belasting op buitenlandse vennootschapsvormen.<sup>14</sup>

44. Een dermate restrictief opgevatte band met het eigen land kan evenmin op het internationale recht worden gebaseerd. Zo is bijvoorbeeld een belastingheffing op basis van nationaliteit – zoals in de Verenigde Staten wordt toegepast – een internationaal erkende belastingregeling, ook al is de onderdaan niet in de Verenigde Staten gevestigd en heeft hij daar geen diensten verricht. Zoals reeds in 1927 door het Permanent Hof van Internationale Justitie is vastgesteld, laat het internationale recht aan de staten een brede en slechts in bepaalde gevallen beperkte ruimte om regels op te stellen met betrekking tot handelingen die buiten hun eigen grondgebied hebben plaatsgevonden.<sup>15</sup> Het Internationaal Gerechtshof heeft later – in een geval van erkenning van het staatsburgerschap van een andere staat voor de uitoefening van diplomatieke bescherming – als grens ten aanzien van „buitenlandse wetgevende macht” het criterium van een voldoende nauwe band (de zogenaamde *genuine link*) gehanteerd.<sup>16</sup>

45. In het licht van deze beginselen kan volgens het internationale recht dus slechts bezwaar worden gemaakt indien een staat voorziet in een belasting op personen of ergens ter wereld verrichte transacties waarmee deze staat geen enkele band heeft. Er moet dan ook redelijkerwijze sprake zijn van een band om de nationale belastingwetgeving te kunnen uitbreiden naar buitenlandse situaties en met name om belasting van niet-ingezetenen te kunnen innen.<sup>17</sup> Normaliter kan een staat zijn ingezetenen onbeperkt belasten en kunnen niet-ingezetenen uitsluitend worden belast op het inkomen dat op het grondgebied van die staat wordt gegenereerd (woonplaats- en bronbeginsel). In beide gevallen gaat het uiteindelijk om een uiting van het territorialiteitsbeginsel, en dat geldt ook voor de plaats van handeling en de plaats van verbruik.

46. Derhalve is het feit dat de belaste dienst mogelijk niet in Hongarije wordt verbruikt niet problematisch indien er sprake is van een andere band. Dit is niet vereist krachtens het Unierecht, en er is in dit verband evenmin sprake van een algemene eis van het internationale recht waar het gaat om de uitoefening van een eigen heffingsbevoegdheid. Integendeel, in de wetgeving inzake de inkomstenbelasting worden veel diensten in het buitenland alleen belast (of kunnen deze alleen worden belast) omdat de belastingplichtige op het eigen grondgebied gevestigd is. Volgens artikel 7, lid 1, van het OESO-modelverdrag 2017<sup>18</sup> is in beginsel de plaats van vestiging en niet de plaats waar de diensten worden verricht, bepalend voor de winst van een onderneming.

<sup>14</sup> Arrest van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punten 45 e.v.).

<sup>15</sup> Permanent Hof van Internationale Justitie, arrest nr. 9 van 7 september 1927, Lotus, blz. 19.

<sup>16</sup> Internationaal Gerechtshof, zaak Nottebohm, arrest van 6 april 1955, blz. 23 en 24.

<sup>17</sup> Kokott, J., „The ‚Genuine Link’ Requirement for Source Taxation in Public International Law”, in Haslehner/Kofler/Rust, *Tax and the Digital Economy*, 2019, hoofdstuk 2 (blz. 9 e.v.).

<sup>18</sup> OESO-modelverdrag 2017 tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan en ontduiken van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, in de versie van de OESO zoals bijgewerkt op 21 november 2017.

47. Voorts is niet relevant dat de belastingplichtige niet in Hongarije gevestigd hoeft te zijn om de advertentiebelasting te moeten betalen. Sommige inkomsten die betrekking hebben op een bepaalde plaats worden in overeenstemming met het internationale recht belast in de situsstaat en niet in de vestigingsstaat. Zo kent bijvoorbeeld artikel 13 van het OESO-modelverdrag 2017 ook aan de situsstaat een heffingsbevoegdheid met betrekking tot de winst uit de verkoop van vermogensbestanddelen toe.

*d) Taal als voldoende territoriale band*

48. Aan de orde is dus slechts of de koppeling van een belasting aan de taal van de dienst ook kan worden beschouwd als een voldoende territoriale band (de zogenaamde genuine link).<sup>19</sup> Volgens mij is dit in casu het geval.

49. Het idee achter de Hongaarse advertentiebelasting is – zoals Hongarije ter terechtzitting ook heeft bevestigd – dat Hongaarse advertenties op het internet in de eerste plaats zijn gericht op Hongaarstalige gebruikers, van wie de meesten zich op Hongaars grondgebied bevinden. Google genereert dus inkomsten met „hulp” van de Hongaarse bevolking, maar zonder dat deze inkomsten in Hongarije worden belast. Zonder de uitvinding van het internet had een groot deel van deze inkomsten waarschijnlijk alleen via een filiaal in Hongarije kunnen worden gegenereerd, zodat Hongarije daarover gemakkelijk inkomstenbelasting had kunnen heffen. De vraag luidt nu of deze bevoegdheid moet verdwijnen om de enkele reden dat de technische vooruitgang nieuwe mogelijkheden schept om inkomsten te genereren, zonder dat daarvoor een aanwezigheid in de betrokken lidstaat vereist is.

50. Ik denk het niet. De koppeling aan het gebruik van de officiële taal van het eigen land vormt in beginsel een voldoende en redelijke („reasonable”) territoriale band. Het feit dat taal een belangrijk onderdeel is van de identiteit van een natie en derhalve een sterke band heeft met een land en zijn grondgebied kan door niemand worden ontkend. De vraag in hoeverre dit ook geldt voor de „lingua franca” die het Engels is, kan hier worden opengelaten.

51. Bovendien verwijst ook het Unierecht – bijvoorbeeld middels artikel 15, lid 1, onder c), van verordening (EG) nr. 44/2001 – uiteindelijk onder meer naar de gebruikte taal om de rechterlijke bevoegdheid vast te stellen. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat het gebruik van een andere taal dan die welke gewoonlijk wordt gebruikt in de lidstaat waar de ondernemer gevestigd is, een aanwijzing kan vormen dat de activiteit van de ondernemer is gericht op de lidstaat waar de consument woonplaats heeft.<sup>20</sup> Het gebruik van de Hongaarse taal duidt er dus op dat de activiteiten van Google op het Hongaarse grondgebied zijn gericht.

52. Het feit dat er in individuele gevallen niet altijd sprake is van die territoriale band omdat diezelfde taal mogelijk ook in andere landen wordt gebruikt (zoals in dit geval door de Hongaarse minderheid in Roemenië) is irrelevant en valt onder de door de wetgever verrichte typering, waartoe deze met name op het gebied van het belastingrecht bevoegd is.<sup>21</sup> Dit is zeker het geval indien het gebruik van de eigen officiële taal in andere landen van ondergeschikt belang is. Ook het feit dat de Hongaarse gebruiker van de advertentiedienst zich buiten het grondgebied bevindt, is niet van belang. De „genuine link” bestaat nog steeds op basis van de nationaliteit.

<sup>19</sup> Zie Kokott, J., *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 2, punt 142 e.v.

<sup>20</sup> Arrest van 7 december 2010, Pammer en Hotel Alpenhof (C-585/08 en C-144/09, EU:C:2010:740, punt 2 van het dictum).

<sup>21</sup> Met betrekking tot de typering zie arresten van 24 februari 2015, Sopora (C-512/13, EU:C:2015:108, punten 33 en 34), en 26 september 2013, Dansk Jurist- og Økonomforbund (C-546/11, EU:C:2013:603, punt 70); zie ook mijn conclusie in de zaak Sopora (C-512/13, EU:C:2014:2375, punten 51 e.v.).

53. Aan deze conclusie wordt ook niet afgedaan door het feit dat het middels het IP-adres van internetgebruikers kijken naar wie specifiek de verbruikers van Hongaarse advertenties zijn mogelijkwijs een preciezere territoriale band oplevert. Noch het Unierecht noch het internationale recht schrijft voor dat het meest precieze aanknopingspunt moet worden gehanteerd, als een dergelijk aanknopingspunt al bestaat. Het gebruik van het IP-adres zou overigens slechts een aanvullend criterium zijn, aangezien de gebruiker dit adres nagenoeg naar believen (bijvoorbeeld via VPN-clients) kan verbergen. Het criterium van het IP-adres kan dan ook slechts gebaseerd zijn op de aanname dat de gebruiker zich in de meeste gevallen in het betreffende land bevindt. Volgens het standpunt dat ter terechtzitting door de Commissie is ingenomen, is de Hongaarse regeling gebaseerd op een soortgelijke, zij het wellicht wat grovere generalisatie, volgens welke Hongaarse advertenties op het internet over het algemeen worden verbruikt door Hongaarse onderdanen of personen die in Hongarije wonen.

54. Zelfs als ook Roemenië belastingen zou heffen op advertentiediensten voor de Hongaarstalige bevolking die op zijn grondgebied woont – waarmee er dus ook een „genuine link” zou bestaan – zou dit in de eerste plaats vragen doen rijzen over dubbele belastingheffing. Deze problemen van dubbele belastingheffing doen zich evenwel ook voor in het geval van traditionele banden (woonplaats, activiteit, nationaliteit) en doen geen afbreuk aan de heffingsbevoegdheid van een staat (in dit geval die van Hongarije).

55. Het Hof heeft namelijk bij herhaling geoordeeld dat, bij gebreke van harmonisatie op het niveau van de Unie, de nadelen die uit de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheden door verschillende lidstaten kunnen voortvloeien, geen beperkingen van de verkeersvrijheden vormen voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert.<sup>22</sup> De lidstaten zijn niet verplicht om hun belastingstelsel aan te passen aan de verschillende belastingstelsels van de andere lidstaten om met name dubbele belasting te voorkomen.<sup>23</sup>

### 3. Conclusie

56. Derhalve belet het Unierecht Hongarije niet om de litigieuze advertentebelasting in te voeren.

#### ***B. Derde prejudiciële vraag: registratieverplichtingen van de belastingplichtige***

57. Met zijn derde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de vrijheid van dienstverrichting van Google in de zin van artikel 56 VWEU junctis de artikelen 62 en 54 VWEU wordt geschonden door de specifieke registratieplicht van § 7/B van de wet op de advertentebelasting. De achtergrond van deze vraag is het feit dat een reeds gedane registratie uit hoofde van andere belastingwetten (dat wil zeggen een andere belastingaanslag) leidt tot vrijstelling van de specifieke registratieplicht in de zin van § 7/B van de wet op de advertentebelasting.

58. Ook hier geldt de hierboven (punten 35 e.v.) uitgewerkte maatstaf voor de beoordeling van de fundamentele vrijheden in het belastingrecht, welke beperkt is tot een discriminatietoets. De regels voor de effectieve heffing van een belasting kunnen niet los worden gezien van de materiële belastingregels en vallen net als deze laatste onder de heffingsbevoegdheid van de lidstaten.

59. De beslissende vraag is dus of er als gevolg van de specifieke registratieplicht geen sprake is van een ongelijke behandeling van de zuiver binnenlandse en de grensoverschrijdende situatie, dus of binnenlandse en buitenlandse ondernemingen niet verschillend worden behandeld.

<sup>22</sup> Arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47); 21 november 2013, X (C-302/12, EU:C:2013:756, punt 28), en 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

<sup>23</sup> Arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 47), en 12 februari 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, punt 31).

60. Zoals nogmaals is bevestigd in antwoord op vragen die ter terechtzitting zijn gesteld, geldt de specifieke registratieplicht ook voor binnenlandse ondernemingen indien zij nog niet voor belastingdoeleinden in Hongarije zijn geregistreerd. De differentiatie in de Hongaarse wetgeving hangt dus niet af van de vraag of de betrokken belastingplichtige een binnenlandse of een buitenlandse belastingplichtige is. De differentiatie is uitsluitend gebaseerd op het criterium of er al dan niet reeds een registratie voor belastingdoeleinden heeft plaatsgevonden. Er is dus geen sprake van een ongelijke behandeling van de binnenlandse ten opzichte van de buitenlandse situatie, maar slechts van een ongelijke behandeling van de reeds geregistreerde en de nog niet geregistreerde belastingplichtige.

61. Of dit al kan worden gezien als indirecte discriminatie van buitenlandse ondernemingen (voor meer details, zie punten 70 e.v.) kan in het midden worden gelaten. Het Hof heeft reeds vastgesteld dat de verplichting tot registratie voor belastingdoeleinden als voorwaarde voor de uitoefening van de heffingsbevoegdheid op zich een beperking van het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen.<sup>24</sup> Een registratie die wordt verricht binnen een periode van 15 dagen *na* de aanvang van de activiteit is als zodanig – in overeenstemming met het standpunt van de Commissie – ook niet onevenredig, met name omdat fiscale meldings- en registratieverplichtingen *vóór* de aanvang van een activiteit volkomen gebruikelijk en niet onredelijk zijn.

62. Bijgevolg is een specifieke registratieverplichting met betrekking tot een bijzondere belasting voor belastingplichtigen die nog niet geregistreerd zijn, in elk geval gerechtvaardigd krachtens het Unierecht.

### ***C. Eerste, tweede, vierde en zesde prejudiciële vraag: karakter en bedrag van de bijzondere sancties***

63. Derhalve blijft het doorslaggevend of de aan deze specifieke registratieverplichting gekoppelde bijzondere sancties waarin § 7/B van de wet op de advertentiebelasting voorziet, een inbreuk vormen op het vrij verrichten van diensten in de zin van artikel 56 VWEU.

#### *1. Beperking van de vrijheid van dienstverrichting*

##### *a) Directe discriminatie*

64. Ook in dit opzicht is er formeel gezien geen sprake van een ongelijke behandeling van zuiver binnenlandse situaties en grensoverschrijdende situaties. Alle belastingplichtigen die nog niet geregistreerd zijn voor belastingdoeleinden en die binnen het bereik van de advertentiebelasting vallen, zijn evenzeer verplicht zich te registreren en worden op dezelfde wijze bestraft indien zij hun verplichting niet nakomen. Alle belastingplichtigen die al geregistreerd zijn in Hongarije, worden vrijgesteld van deze registratieplicht en hoeven dus niet bang te zijn voor sancties. Ook dit geldt zowel voor eigen onderdanen als voor buitenlanders.

65. Het feit dat er voor veel Hongaarse bedrijven geen sprake kan zijn van een sanctie vanwege niet-registratie omdat zij bij hun inschrijving in het handelsregister automatisch ook voor belastingdoeleinden worden geregistreerd, verandert hier niets aan. Dit geldt namelijk evenzeer voor beide sanctiemechanismen (dat van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting en dat van § 127 van de wet op het belastingstelsel). In dit opzicht zijn ondernemingen die binnen en buiten Hongarije zijn gevestigd niet vergelijkbaar. Alleen belastingplichtigen die nog niet geregistreerd waren en die betaalde activiteiten in de zin van de wet op de advertentiebelasting verrichten, kunnen met elkaar worden vergeleken.

<sup>24</sup> Arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59); 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39), en 19 juni 2014, Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor (C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 46).

66. Formeel beschouwd worden alle belastingplichtigen in het kader van de wet op de advertentiebelasting dus gelijk behandeld. Ook alle reeds geregistreerde belastingplichtigen worden gelijk behandeld. Het enige probleem is dat een schending van de registratieplicht met betrekking tot *andere belastingen* een andere sanctie met zich meebrengt dan een schending van de specifieke registratieplicht in de zin van de wet op de advertentiebelasting.

67. Het Unierecht vereist evenwel niet dat elke schending van de registratieplicht voor elke belasting op dezelfde wijze is geregeld. Vanuit het oogpunt van het Unierecht kunnen er dus wel degelijk andere sancties worden opgelegd wanneer een btw-plichtige zich niet laat registreren dan wanneer een inkomstenbelastingplichtige zich niet laat registreren. Door middel van de fundamentele vrijheden verbiedt het Unierecht alleen een slechtere behandeling (discriminatie) van grensoverschrijdende situaties.

68. Indien een eigen onderdaan die reclameopbrengsten genereert en zich niet laat registreren en een buitenlander die reclameopbrengsten genereert en zich niet laat registreren, gelijk worden behandeld, is er evenwel geen sprake van discriminatie.

69. Aangezien uit het verzoek om een prejudiciële beslissing niet duidelijk blijkt of een eigen onderdaan die *tegelijkertijd* ook zijn verplichting tot registratie voor inkomstenbelastingdoeleinden schendt, ook moet worden gesanctioneerd op grond van de strengere sancties van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting of alleen op grond van de mildere sancties van § 172 van de wet op het belastingstelsel, staat het aan de verwijzende rechter om dit te beoordelen.

#### *b) Indirecte discriminatie*

70. De fundamentele vrijheden verbieden echter ook alle verkapte of indirecte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria tot hetzelfde resultaat leiden.<sup>25</sup> Beslissend voor het discriminerende karakter is derhalve de vraag of de verschillende behandeling van de schendingen van de verschillende registratieverplichtingen gelijkstaat met een verschillende behandeling op grond van de herkomst of zetel van een onderneming.

71. Zoals ik reeds in mijn conclusie in de zaken Vodafone en Tesco heb aangegeven<sup>26</sup>, 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>27</sup>

72. 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>28</sup>

25 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, ECLI: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).

26 Zie mijn conclusies in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567) en Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492).

27 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).

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



73. Belangrijker dan dit zuiver kwantitatieve aspect lijkt mij evenwel het door het Hof inmiddels ook vaker gehanteerde kwalitatieve criterium, dat stelt dat het onderscheidende kenmerk *naar zijn aard* dan wel *typisch* buitenlandse ondernemingen moet treffen.<sup>29</sup> Een puur toevallig verband, hoe duidelijk dat in kwantitatieve zin misschien ook is, kan derhalve in beginsel niet volstaan als bewijs van indirecte discriminatie.

74. 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.

75. Indien deze beginselen op de onderhavige zaak worden toegepast, is de beslissende vraag of de niet-registratie van een onderneming voor belastingdoeleinden in Hongarije – want alleen dit leidt krachtens de wet op de advertentiebelasting tot de relevante sancties – naar de aard ervan gepaard gaat met een situatie waarin de zetel van de betrokken onderneming zich in het buitenland bevindt. Volgens het standpunt van de Commissie kan er in dit geval een dergelijk verband worden vastgesteld.

76. § 7/B, lid 1, is van toepassing zodra moet worden aangenomen dat de betrokken belastingplichtige niet als zodanig is geregistreerd. Alle naar Hongaars recht opgerichte privaatrechtelijke vennootschappen worden bij hun oprichting voor belastingdoeleinden geregistreerd en zijn in Hongarije dus als zodanig geregistreerd. Hieronder vallen ook alle belastingplichtigen die in Hongarije transacties of werkzaamheden verrichten. In beide gevallen is de vestiging in Hongarije een doorslaggevende factor, zodanig dat deze regeling naar haar aard voornamelijk gericht is op ingezetene belastingplichtigen.

77. Derhalve lopen in beginsel alleen niet-ingezetene belastingplichtigen het risico krachtens § 7/B, leden 2 en 3, van de wet op de advertentiebelasting te worden gesanctioneerd. Slechts in atypische gevallen is het mogelijk dat binnenlandse belastingplichtigen eveneens onder deze bepaling vallen, zoals in het geval van een natuurlijke persoon die in Hongarije gevestigd is, die online advertentiediensten in het Hongaars begint te verrichten en die geen eerdere inkomsten had, of in het geval van een in Hongarije gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon die voor het eerst zaken gaat doen en advertentiediensten aanbiedt. Zoals Google en de Commissie betogen, kan derhalve niet worden gesteld dat het toeval is dat doorgaans alleen buitenlandse ondernemingen aan deze bijzondere boete worden onderworpen krachtens § 7/B, leden 2 en 3, van de wet op de advertentiebelasting.

78. Gelet op de structuur en de regeling van § 7/B, lid 1, van de wet op de advertentiebelasting is er, wat de bijzondere sanctie voor registratie-inbreuken op het gebied van de advertentiebelasting betreft, sprake van indirecte discriminatie en dus van een beperking van de vrijheid van dienstverrichting.

## 2. *Rechtvaardiging van indirecte discriminatie*

79. Een beperking van fundamentele vrijheden kan evenwel gerechtvaardigd zijn uit hoofde van een dwingende reden van algemeen belang, mits deze beperking geschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is om dat doel te bereiken.<sup>30</sup>

<sup>29</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 en 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>30</sup> Arresten van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI: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).

*a) Dwingende redenen van algemeen belang*

80. Het Hof heeft herhaaldelijk geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de invordering van de belasting te waarborgen een dwingende reden van algemeen belang kan zijn die een beperking van het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen.<sup>31</sup>

81. Bij gebreke van harmonisatie in het Unierecht beschikt de nationale wetgever op het gebied van het belastingrecht en de doeltreffende heffing van belasting over een zekere beoordelingsmarge. Deze rechtvaardigingsgrond maakt het dus ook mogelijk een onderscheid te maken tussen de verschillende soorten belastingen indien de heffing van die belastingen volgens de lidstaat wordt gekenmerkt door een verschillende moeilijkheidsgraad.

82. In het geval van een belasting die losstaat van de vraag of de belastingplichtige op het nationale grondgebied is gevestigd, is de heffing van een belastingplicht – zoals duidelijk blijkt uit het voorbeeld van Google – moeilijker dan in het geval van de heffing van inkomstenbelasting bij een ingezeten belastingplichtige. In dit opzicht zijn de verschillende, van het soort belasting afhankelijke sancties begrijpelijk en dus objectief gerechtvaardigd.

83. De enige vraag is of de concrete uitwerking gerechtvaardigd is. In dit verband heeft het Hof er steeds op gewezen dat het opleggen van sancties kan worden beschouwd als noodzakelijk om de daadwerkelijke naleving van een nationale regeling te waarborgen, op voorwaarde evenwel dat de aard en het bedrag van de opgelegde sanctie in elk concreet geval evenredig zijn aan de ernst van de inbreuk die de sanctie beoogt te bestraffen.<sup>32</sup>

*b) Evenredigheid van de beperking*

84. De sanctie als zodanig moet derhalve evenredig zijn. Dat is alleen het geval indien zij geschikt is om het nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dat doel.<sup>33</sup>

85. 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>34</sup>

86. Enerzijds kan worden betwijfeld of de sancties van aanvankelijk 10 miljoen HUF (ongeveer 30 600 EUR) voor de eerste overtreding en vervolgens het drievoud daarvan voor elke extra dag, maar in totaal beperkt tot een bedrag van 1 miljard HUF (ongeveer 3,06 miljoen EUR) wel geschikt zijn om de belasting te innen. Deze boete heeft er niet toe geleid dat Google zich in Hongarije heeft laten registreren. Zoals Google ter terechtzitting zelf heeft toegegeven, heeft zij tot op heden nog niet voldaan aan haar registratieplicht overeenkomstig § 7/B van de wet op de advertentiebelasting.

31 Arresten van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59); 19 juni 2014, Strojírny Prostějov en ACO Industries Tábor (C-53/13 en C-80/13, EU:C:2014:2011, punt 46), en 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 39).

32 Arrest van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 59), en 3 december 2014, De Clercq e.a. (C-315/13, EU:C:2014:2408, punt 73 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Zie onder meer 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).

34 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).

87. Anderzijds kan op grond van de voortdurende niet-naleving van een wet door een specifieke onderneming niet worden geconcludeerd dat deze wet ongeschikt is. In het onderhavige geval lijkt de mogelijkheid tot het opleggen van een sanctie aan in het buitenland gevestigde ondernemingen die in Hongarije nog niet voor belastingdoeleinden zijn geregistreerd en die niet voldoen aan hun verplichting om belastingaangifte te doen, in elk geval niet kennelijk ongeschikt om het doel van de effectieve invordering van de advertentiebelasting te bereiken.

88. Er lijkt geen middel te bestaan dat in vergelijking met de hierboven genoemde sancties (punt 86) milder, maar even geschikt is. Lagere bedragen zouden weliswaar milder zijn, maar zouden niet even geschikt zijn omdat zij de financiële druk zouden verminderen.

89. Bovendien moeten de sancties ook in een gepaste verhouding staan tot het legitieme doel van doeltreffende en uniforme belastingheffing. Het waarborgen van een doeltreffende en uniforme belastingheffing is een essentiële waarde in een rechtsstaat die zichzelf uitsluitend financiert door middel van belastinginkomsten en die daarbij steeds afbreuk doet aan de fundamentele rechten van zijn burgers. Voor de acceptatie en rechtvaardiging van een belasting is het vereiste dat ten aanzien van alle belastingplichtigen sprake is van uniforme belastingheffing<sup>35</sup> dan ook van het grootste belang.

90. Zoals Albert Hensel, een bekende Duitse hoogleraar fiscaal recht uit de Weimarrepubliek, al bijna 100 jaar geleden heeft verklaard, wordt het – nagenoeg onvoorwaardelijk – betalen van belasting alleen geaccepteerd als ervoor wordt gezorgd dat de buurman (dat wil zeggen iedere andere belastingplichtige) die zich in dezelfde situatie bevindt, dezelfde belasting moet betalen.<sup>36</sup>

91. Bij de afweging in het kader van de geschiktheidstoets staan tegenover dit idee van een uniforme en doeltreffende belastingheffing jegens belastingplichtigen de fundamentele vrijheden en rechten van het individu, in dit geval Google.

92. Op het eerste gezicht lijkt een verzuimboete van in totaal ongeveer 3 miljoen EUR voor de schending van een fiscale registratieverplichting niet echt passend. Naast met het behoorlijk drastische boetebedrag moet evenwel ook rekening worden gehouden met het feit dat Google in beginsel de controle had over de vraag of en in welke mate de sanctie zou worden opgelegd en dat dit bedrag in het licht van de omzet en de winst van Google enigszins kan worden gerelativeerd. Als Google aan haar registratieplicht had voldaan, zou haar geen boete wegens niet-nakoming van deze verplichting zijn opgelegd. Indien zij zich na het eerste verzoek zo snel mogelijk had laten registreren, zou er geen boete wegens niet-betaling van dit bedrag zijn opgelegd. Volgens § 7/B, lid 5, van de wet op de advertentiebelasting had deze boete onder bepaalde omstandigheden zelfs volledig kunnen worden verlaagd tot nul.

93. Bij nader inzien bevat de wet evenwel verschillende aspecten die wijzen op de onevenredigheid van de door Hongarije in deze wet neergelegde sancties.

94. Er is bijvoorbeeld geen sprake van enig verband met het bedrag van de belasting waarvan de inning door middel van de sancties moet worden gehandhaafd. Een buitenlandse belastingplichtige met een via „Hongaarse reclame” gegenereerde omzet van slechts één HUF boven de in het litigieuze jaar relevante grens van 100 miljoen HUF zou op de eerste dag een verzuimboete van 10 miljoen HUF moeten betalen. Op de tweede dag zou dat al ongeveer 30 miljoen HUF en op de derde dag

<sup>35</sup> Dit vereiste is reeds door het Hof in het Unierecht (namelijk in de btw-wetgeving) erkend – zie bijvoorbeeld arrest van 25 januari 2001, Commissie/Frankrijk (C-429/97, EU:C:2001:54, punt 40). Het is evenwel ook van toepassing op alle andere nationale of unierechtelijke gebieden van het belastingrecht.

<sup>36</sup> Hensel, A., *Die Änderung des Steuertatbestandes durch freies Ermessen und der Grundsatz der Gleichheit vor dem Gesetz*, Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927, blz. 62: „Iedere belastingbetaler heeft het recht om te zeggen: Ik eis dat mijn buurman net zo zwaar getroffen wordt door de belastingdruk als ikzelf.” Ook toen al beschreef Albert Hensel de „algemeenheid en gelijkheid van belastingheffing” als het „hoogste beginsel van een belastingstelsel in een rechtsstaat”.

90 miljoen HUF zijn. Na slechts drie dagen zou de boete hoger zijn dan de omzet die de basis voor de belasting vormt. Met een winstmarge van minder dan 10 % zou de boete al op de eerste dag hoger zijn dan de winst die eigenlijk moet worden belast. Met de verhouding tot de werkelijk verschuldigde belasting is het in dit voorbeeld nog veel slechter gesteld.

95. Ook de redenen voor de niet-registratie worden in de wet niet in aanmerking genomen. Steeds moet hetzelfde boetebedrag worden opgelegd. Met het oog op effectieve belastinginning maakt het evenwel reeds een verschil dat het verzoek tot registratie te laat is ingediend als gevolg van onvoorziene omstandigheden of dat de belastingplichtige, zoals in het geval van Google, opzettelijk blijft weigeren om zich te registreren.

96. Ook de exponentiële verhoging van de verzuimboete per extra dag – evenwel met een tegelijkertijd geldende beperking tot ongeveer 3,06 miljoen EUR – is onevenredig in verhouding tot het waarborgen van een uniforme belastingheffing, zoals zowel de Commissie als Tsjechië heeft benadrukt. Met deze wetgevingstechniek is het zelfs uitgesloten dat het doel van de dwangsom wordt bereikt.

97. Een dwangsom heeft tot doel de belastingplichtige ertoe aan te zetten een bepaalde handeling te verrichten. Dit doel vereist evenwel dat de belastingplichtige in elk geval de mogelijkheid heeft om te voldoen aan de dwangmaatregel, hetgeen een bepaalde periode om te handelen impliceert. Dat is hier evenwel niet het geval. Voordat de belastingbetaler ook maar per post in kennis kan worden gesteld van de eerste opgelegde verzuimboete, hebben de Hongaarse autoriteiten reeds de volgende boete op driemaal dat bedrag vastgesteld. Zelfs als de belastingbetaler onmiddellijk actie zou ondernemen, zou hij nauwelijks in staat zijn om verdere, exponentieel toegenomen verzuimboetes te vermijden.

98. Deze manier om dwangmaatregelen op te leggen, is niet redelijk. Zij staat niet in verhouding tot het daarmee nagestreefde doel van een uniforme belastingheffing.

99. Aan de onevenredigheid van de geldboete wordt evenmin afgedaan door het feit dat – hetgeen door Hongarije is ingebracht tegen de zienswijze van de verwijzende rechter – de autoriteiten de opgelegde geldboete later zelfs volledig kunnen verlagen tot nul. Indien een dergelijke verlaging uitsluitend aan de overheid wordt overgelaten, wordt een onevenredige geldboete niet evenredig omdat zij later tot een evenredig bedrag kan worden verlaagd. In dit verband heeft het Hof reeds geoordeeld dat een latere rechterlijke toetsing van een sanctie niet verhindert dat deze onevenredig is, tenzij de wet voorziet in een andere mogelijkheid om een minder zware sanctie op te leggen naargelang van de ernst van de begane inbreuk.<sup>37</sup> Hetzelfde moet ook gelden voor een latere herziening van een reeds opgelegde sanctie door de overheid.

100. Bijgevolg is de wijze waarop de dwangmaatregelen worden opgelegd onevenredig en is de indirecte beperking van de vrijheid van dienstverrichting dus niet gerechtvaardigd.

#### ***D. Vijfde en zevende prejudiciële vraag: specifieke rechtsbescherming tegen de sancties***

101. Met de vijfde en de zevende prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of er, gelet op artikel 41, lid 1, en artikel 47, lid 2, van het Handvest, sprake is van een ongerechtvaardigde beperking van de vrijheid van dienstverrichting indien er tegen de bijzondere verzuimboete van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting slechts een beperkte rechtsbescherming bestaat. In casu kan tegen de bijzondere verzuimboete geen bezwaar worden aangetekend, maar staat slechts beroep bij de rechter open, dat beperkt is tot een schriftelijke procedure en schriftelijke bewijslevering.

<sup>37</sup> Zie arrest van 26 mei 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, punt 61).

102. Het toetsingscriterium voor het bestaan van een inbreuk op de vrijheid van dienstverrichting doordat de rechtsbeschermingsprocedure tegen een verhoogde verzuimboete op een specifieke manier is georganiseerd, is wederom de vraag of de buitenlandse situatie ongelijk wordt behandeld. Formeel beschouwd is daar ook in dit geval geen sprake van. Op eenieder die tegen de krachtens § 7/B van de wet op de advertentiebelasting opgelegde bijzondere verzuimboete opkomt, is dezelfde procedure van toepassing. In beginsel vereist het Unierecht ook niet dat de rechtsbescherming tegen alle mogelijke verhoogde verzuimboetes dezelfde is.

103. Zoals ik hierboven in de punten 75 en volgende heb uiteengezet, leidt de wetgevingstechniek van § 7/B van de wet op de advertentiebelasting evenwel tot indirecte discriminatie van buitenlandse ondernemingen. Dit geldt ook voor de beperkte rechtsbescherming tegen een dergelijke verzuimboete. Ook hier moet worden onderzocht of deze beperking van de vrijheid van dienstverrichting gerechtvaardigd is, hetgeen het bestaan van een dwingende reden van algemeen belang veronderstelt.<sup>38</sup>

104. Uit de prejudiciële procedure volgt niet welke redenen de wetgever ertoe hebben gebracht om deze beperkte rechtsbeschermingsprocedure in te voeren. Zelfs wanneer rekening wordt gehouden met de speelruimte van de lidstaten bij de vaststelling van algemene wetten<sup>39</sup>, is het niet duidelijk waarom een lidstaat van de Unie, dus een rechtsstaat, in het geval van een bijzonder snel stijgende en aanzienlijke verzuimboete die vooral buitenlandse ondernemingen treft, de rechtsbescherming tegen een eventuele onrechtmatige oplegging daarvan vermindert.

105. In het geval van erg geringe verhogingen van de verzuimboete zou het begrijpelijk zijn dat het onderzoek wordt versneld en dat wordt afgezien van een administratieve procedure, een hoorzitting en verdere bewijslevering. In dit verband kan het door Hongarije ter terechtzitting geopperde idee van administratieve vereenvoudiging als rechtvaardiging worden ingeroepen. Dat geldt evenwel niet voor een verhoogde verzuimboete die kan oplopen tot ongeveer 3,06 miljoen EUR, waarbij het maximumbedrag als gevolg van de exponentiële verhoging al na enkele dagen vertraging (volgens Google binnen 5 dagen) wordt bereikt en het boetebedrag losstaat van het bedrag van de verschuldigde belasting.

106. Alleen al daarom is er geen dwingende reden van algemeen belang voor deze ongelijke behandeling, die naar haar aard alleen buitenlandse ondernemingen treft. Bijgevolg is de beperking niet gerechtvaardigd.

107. Zoals ook de Commissie terecht opmerkt, hoeft het Hof derhalve geen uitspraak te doen over de vraag of de door de verwijzende rechter genoemde grondrechten ook specifiek worden aangetast.

## VI. Conclusie

108. Om deze redenen geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van het Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság te beantwoorden als volgt:

- „1) Het Unierecht staat er in het onderhavige geval niet aan in de weg dat er een inkomstenbelasting wordt ingevoerd die verband houdt met de officiële taal van de betrokken lidstaat.
- 2) Een specifieke registratieplicht voor de heffing en inning van een bijzondere belasting (in dit geval de advertentiebelasting) is op zich niet in strijd met de vrijheid van dienstverrichting.

<sup>38</sup> Arresten van 5 februari 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, ECLI: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).

<sup>39</sup> 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), die allemaal betrekking hebben op gokken, alsmede arrest van 5 maart 1996, Brasserie du Pêcheur en Factortame (C-46/93 en C-48/93, EU:C:1996:79, punt 48 e.v.), met betrekking tot de wetgeving inzake levensmiddelen.



- 3) De specifieke wijze waarop de Hongaarse wet op de advertentiebelasting dwangmaatregelen oplegt aan buiten Hongarije gevestigde ondernemingen vormt een indirecte beperking van de vrijheid van dienstverrichting die vanwege haar onevenredigheid niet gerechtvaardigd is.
- 4) Ook de inperking van de rechtsbescherming tegen de bijzonder hoge dwangsommen die met betrekking tot de Hongaarse advertentiebelasting worden opgelegd, vormt een ongerechtvaardigde beperking van de vrijheid van dienstverrichting.”