Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

3 maart 2020 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrijheid van vestiging – Belasting over de omzet van telecomoperatoren – 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 – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Omzetbelasting – Begrip”

In zaak C?75/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (bestuurs- en arbeidsrechter Boedapest, Hongarije) bij beslissing van 23 november 2017, ingekomen bij het Hof op 6 februari 2018, in de procedure

Vodafone Magyarország Mobil Távközlési 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), A. Prechal en M. Vilaras, kamerpresidenten, P. G. Xuereb, L. S. Rossi, E. Juhász, M. Ileši?, J. Malenovský en N. Piçarra, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: R. ?ere?, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 maart 2019,

gelet op de opmerkingen van:

– Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt., vertegenwoordigd door P. Jalsovszky, Sz. Vámosi-Nagy en G. Séra, ügyvédek, alsook door K. von Brocke, Rechtsanwalt,

– de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér, G. Koós en D. R. Gesztelyi als gemachtigden,

– de Tsjechische regering, vertegenwoordigd door M. Smolek, J. Vlá?il en O. Serdula als gemachtigden,

– de Duitse regering, vertegenwoordigd door R. Kanitz als gemachtigde,

– de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna en M. Rzotkiewicz als gemachtigden,

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

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 juni 2019,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 49, 54, l07 en 108 VWEU alsook van 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; hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. (hierna: „Vodafone”), een onderneming die actief is in de telecommunicatiesector, en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (directie beroepen van de nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „directie beroepen”) over de betaling van een belasting over de omzet in die sector (hierna: „bijzondere belasting”).

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 401 van de btw-richtlijn luidt:

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

Hongaars recht

4 In de considerans van de egyes ágazatokat terhel? 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.”

5 § 1 van de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren bepaalt:

„Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

[...]

2. telecommunicatieactiviteiten: het verlenen van elektronischecommunicatiediensten in de zin van de Az elektronikus hírközlésr?l szóló 2003. évi C. törvény [(wet nr. C van 2003 inzake elektronische communicatie)],

[...]

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."

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

„Aan de belasting zijn onderworpen:

[...]

b) het verrichten van telecommunicatieactiviteiten;

[...]"

7 § 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."

8 § 4, lid 1, van die wet luidt:

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

9 § 5 van diezelfde wet bepaalt:

„Het belastingtarief bedraagt:

[...]

b) voor het verrichten van de in § 2, onder b), bedoelde activiteiten, 0 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag tot 500 miljoen [Hongaarse forint (HUF)], 4,5 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 500 miljoen [HUF] maar minder dan 5 miljard [HUF] bedraagt, en 6,5 % voor het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 5 miljard [HUF] bedraagt;

[...]."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 Vodafone is een handelsvennootschap naar Hongaars recht die actief is op de telecommunicatiemarkt en waarvan Vodafone Europe BV, gevestigd in Nederland, de enige aandeelhouder is. Die Hongaarse dochteronderneming maakt deel uit van Vodafone Group plc, waarvan de zetel zich in het Verenigd Koninkrijk bevindt. Diezelfde dochteronderneming is met een marktaandeel van meer dan 20 % de derde grootste operator op de Hongaarse telecommunicatiemarkt.

11 De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vámigazgatóság (nationale belasting- en douanedienst, Hongarije; hierna: „belastingdienst in eerste aanleg") heeft bij Vodafone een belastingcontrole uitgevoerd die betrekking had op alle belastingen die over het tijdvak van 1 april 2011 tot en met 31 maart 2015 waren betaald en op alle steun die over dat tijdvak uit de begroting was ontvangen.

12 Naar aanleiding van die controle heeft de belastingdienst in eerste aanleg van Vodafone de betaling geëist van een bedrag van 8 371 000 HUF (ongeveer 25 155 EUR) uit hoofde van een belastingverschil – waarvan 7 417 000 HUF (ongeveer 22 293 EUR) aan achterstallige belasting – en heeft hij haar een bedrag van 3 708 000 HUF (ongeveer 11 145,39 EUR) fiscale boete alsook vertragingsrente en verzuimboeten in rekening gebracht.

13 De directie beroepen, waarbij bezwaar was ingediend tegen het besluit van de belastingdienst in eerste aanleg, heeft dit besluit gewijzigd. Daarbij heeft zij het bedrag van de fiscale boete en van de vertragingsrente verlaagd.

14 Vodafone heeft bij de F?városi 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 verboden staatssteun vormt en in strijd is met artikel 401 van de btw-richtlijn.

15 De verwijzende rechter is van oordeel dat die belasting, die gebaseerd is op de omzet en die berekend wordt volgens een tariefstructuur die bestaat uit progressieve tarieven die van toepassing zijn op de verschillende schijven van de omzet, een indirect discriminerend effect kan hebben ten aanzien van belastingplichtigen die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen, zodat zij in strijd kan zijn met de artikelen 49, 54, 107 en 108 VWEU, met name omdat de facto alleen de Hongaarse dochterondernemingen van buitenlandse moedermaatschappijen de bijzondere belasting betalen tegen het tarief dat is vastgesteld voor de hoogste omzetschijf.

16 Voorts vraagt de verwijzende rechter zich af of de bijzondere belasting verenigbaar is met artikel 401 van de btw-richtlijn.

17 In deze omstandigheden heeft de F?városi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Moeten de artikelen 49, 54, 107 en 108 VWEU aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale maatregel in het kader waarvan de nationale regeling [(wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren)] tot gevolg heeft dat de effectieve fiscale last wordt gedragen door belastingplichtigen die in buitenlandse handen zijn? Is dat gevolg indirect discriminerend?

2) Verzetten de artikelen 107 en 108 VWEU zich tegen een nationale regeling die voorziet in een verplichting tot betaling van een progressieve, op de omzet gebaseerde belasting, en is deze verplichting indirect discriminerend wanneer zij tot gevolg heeft dat de effectieve fiscale last in de hoogste schijf hoofdzakelijk wordt gedragen door belastingplichtigen die in buitenlandse handen zijn? Gaat het hierbij om verboden staatssteun?

3) Moet artikel 401 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die ertoe leidt dat buitenlandse en binnenlandse belastingplichtigen verschillend worden behandeld? Moet de bijzondere belasting worden beschouwd als een omzetbelasting? Is deze belasting, met andere woorden, een met de btw-richtlijn verenigbare omzetbelasting of is zij onverenigbaar met die richtlijn?”

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid van tweede prejudiciële vraag

18 De Tsjechische regering en de 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 vraag volgens hen niet-ontvankelijk is.

19 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).

20 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).

21 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).

22 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).

23 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).

24 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).

25 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).

26 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).

27 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).

28 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).

29 In casu heeft het hoofdgeding betrekking op een door Vodafone bij de Hongaarse belastingdienst ingediend verzoek om te worden bevrijd van de bijzondere belasting. Zoals de advocaat-generaal in punt 138 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, is de aan Vodafone 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.

30 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.

31 Derhalve kan de eventuele onrechtmatigheid – vanuit het oogpunt van het Unierecht – van de door sommige belastingplichtigen de facto genoten vrijstelling van de bijzondere belasting de rechtmatigheid van deze belasting zelf niet aantasten, zodat Vodafone zich voor de nationale rechterlijke instanties niet op de onrechtmatigheid van die vrijstelling kan beroepen om zich te onttrekken aan de betaling van die belasting of om de terugbetaling ervan te verkrijgen.

32 Uit al het voorgaande volgt dat de tweede prejudiciële vraag niet-ontvankelijk is.

Eerste prejudiciële vraag

Ontvankelijkheid

33 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 de artikelen 49 en 54 VWEU.

34 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).

35 Hieruit volgt dat het feit dat het Hof de artikelen 49 en 54 VWEU 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.

36 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. Hij voegt daaraan toe dat die belasting in wezen gelijkwaardig is aan de bijzondere belasting die in de onderhavige zaak aan de orde is. 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.

37 De eerste prejudiciële vraag is dan ook ontvankelijk voor zover zij betrekking heeft op de uitlegging van de artikelen 49 en 54 VWEU. Om de in de punten 19 tot en met 32 van dit arrest uiteengezette redenen is zij daarentegen niet-ontvankelijk voor zover zij betrekking heeft op de artikelen 107 en 108 VWEU.

Ten gronde

38 Met zijn eerste vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen 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 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.

39 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).

40 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).

41 In casu heeft Vodafone haar zetel in Hongarije maar is zij voor 100 % in handen van het in Nederland gevestigde Vodafone Europe. Zoals de advocaat-generaal in punt 43 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.

42 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).

43 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).

44 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 telecommunicatiesector, 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.

45 Vodafone en de Commissie betogen daarentegen dat het 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.

46 Zoals in punt 9 van dit arrest in herinnering is gebracht, bestaat de bijzondere belasting – een progressieve belasting die gebaseerd is op de omzet – uit een tegen het tarief van 0 % belaste basisschijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag tot 500 miljoen HUF (thans ongeveer 1,5 miljoen EUR), een tegen het tarief van 4,5 % belaste tussenschijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 500 miljoen HUF maar minder dan 5 miljard HUF bedraagt (thans respectievelijk ongeveer 1,5 miljoen EUR en 15 miljoen EUR), en een tegen het tarief van 6,5 % belaste hogere schijf die overeenkomt met het gedeelte van de belastinggrondslag dat meer dan 5 miljard HUF (thans ongeveer 15 miljoen EUR) bedraagt.

47 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 telecommunicatieactiviteiten betreft – in handen zijn van Hongaarse natuurlijke of rechtspersonen, dat de in de tussenschijf vallende belastingplichtigen voor de helft belastingplichtigen waren die in handen zijn van Hongaarse natuurlijke personen of rechtspersonen en voor de helft belastingplichtigen waren die in handen zijn van natuurlijke personen of rechtspersonen uit andere lidstaten, en dat de in de hogere schijf vallende belastingplichtigen in meerderheid belastingplichtigen waren die in handen zijn van natuurlijke of rechtspersonen uit andere lidstaten.

48 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 Vodafone 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.

49 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).

50 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.

51 In casu blijkt uit de gegevens waarover het Hof beschikt, en met name uit de in punt 4 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 progressieve, op de omzet gebaseerde tariefstructuur – belastingen te heffen bij belastingplichtigen van wie de draagkracht „groter is dan de algemene belastingdruk”.

52 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 66, 69 en 82 van haar conclusie heeft opgemerkt, wordt deze omstandigheid namelijk verklaard door het feit dat de Hongaarse telecommunicatiemarkt wordt gedomineerd door dergelijke belastingplichtigen, die op deze markt de grootste omzetten behalen. Die omstandigheid vormt dan ook een contingente, zelfs aleatoire indicator die mogelijkerwijs – 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.

53 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.

54 Uit het voorgaande volgt dat de 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.

55 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.

56 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 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.

Derde prejudiciële vraag

57 Met zijn derde vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 401 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de invoering van een belasting als die waarin de wet betreffende de bijzondere belasting voor bepaalde sectoren voorziet.

58 In dit verband moet in herinnering worden gebracht dat krachtens artikel 401 van de btw-richtlijn de bepalingen van deze richtlijn geen beletsel vormen voor de handhaving of invoering door een lidstaat van belastingen op verzekeringsovereenkomsten en op spelen en weddenschappen, alsmede van accijnzen, registratierechten en, meer in het algemeen, van alle belastingen, rechten en heffingen die niet het karakter van een omzetbelasting bezitten, mits de heffing van deze belastingen, rechten en heffingen in het verkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geeft tot formaliteiten in verband met grensoverschrijding.

59 Om uit te maken of een belasting, een recht of een heffing het karakter van een omzetbelasting in de zin van artikel 401 van de btw-richtlijn heeft, moet met name worden nagegaan of die belasting, dat recht of die heffing de werking van het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) in gevaar brengt door het goederen- en dienstenverkeer te belasten en door op de handelstransacties te drukken op vergelijkbare wijze als de btw (zie naar analogie arrest van 11 oktober 2007, KÖGÁZ e.a., C?283/06 en C?312/06, EU:C:2007:598, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

60 Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat belastingen, rechten en heffingen die de wezenlijke kenmerken van de btw bezitten, hoe dan ook moeten worden geacht het goederen- en dienstenverkeer te belasten op vergelijkbare wijze als de btw, ook al zijn zij daaraan niet in alle onderdelen identiek (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

61 Daarentegen verzet artikel 401 van de btw-richtlijn zich evenmin als artikel 33 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1) tegen de handhaving of de invoering van een belasting die een van de wezenlijke kenmerken van de btw niet bezit (zie naar analogie arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C?475/17, EU:C:2018:636, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62 Uit de rechtspraak blijkt dat er vier van die kenmerken zijn. Ten eerste is de btw algemeen van toepassing op transacties betreffende goederen of diensten. Ten tweede is het bedrag ervan evenredig aan de prijs die de belastingplichtige voor zijn goederen of diensten ontvangt. Ten derde wordt de btw geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, waaronder de detailhandelsfase, ongeacht het aantal transacties dat eraan voorafging. Ten vierde kan de belastingplichtige de in eerdere fasen van het productie- en distributieproces voldane bedragen aftrekken van de verschuldigde btw, zodat deze belasting telkens slechts over de in een bepaalde fase toegevoegde waarde wordt geheven en de last uiteindelijk op de consument drukt (arrest van 3 oktober 2006, Banca popolare di Cremona, C?475/03, EU:C:2006:629, punt 28).

63 In casu dient te worden vastgesteld dat de bijzondere belasting het wezenlijke derde en vierde kenmerk van de btw niet bezit, te weten dat de belasting wordt geheven in elke fase van het productie- en distributieproces en dat de belastingplichtige het recht heeft om de belasting af te trekken die in de vorige fase van dat proces is voldaan.

64 Anders dan de btw wordt deze belasting, die de netto-omzet van de betrokken belastingplichtige als belastinggrondslag heeft, immers niet geheven in elke fase van het productie- en distributieproces, bevat zij geen mechanisme dat vergelijkbaar is met dat van het recht op btw-aftrek en is zij niet uitsluitend gebaseerd op de waarde die is toegevoegd in de verschillende fasen van dat proces.

65 Deze omstandigheid volstaat om tot de slotsom te komen dat de bijzondere belasting niet alle wezenlijke kenmerken van de btw bezit, zodat zij niet onder het verbod van artikel 401 van de btw-richtlijn valt (zie naar analogie arrest van 7 augustus 2018, Viking Motors e.a., C?475/17, EU:C:2018:636, punt 43).

66 Derhalve dient op de derde prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 401 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de invoering van een belasting die periodiek en niet in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven over de totale omzet van de belastingplichtige, zonder dat deze het recht heeft om de belasting af te trekken die in de vorige fase van dat proces is voldaan.

Kosten

67 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:

1) **De artikelen 49 en 54 VWEU moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich niet verzetten tegen een wettelijke regeling van een lidstaat waarbij een 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.**

2) **Artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen de invoering van een belasting die periodiek en niet in elke fase van het productie- en distributieproces wordt geheven over de totale omzet van de belastingplichtige, zonder dat deze het recht heeft om de belasting af te**

trekken die in de vorige fase van dat proces is voldaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.