



Datum van inontvangstneming : 25/06/2018

Zaak C-323/18**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

16 mei 2018

Verwijzende rechter:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 maart 2018

Verzoekende partij:

Tesco-Global Áruházak Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

De Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (hoofdstedelijke bestuurs- en arbeidsrechter, Hongarije; hierna: „verwijzende rechter”) [OMISSIS] heeft in de zaak tussen **Tesco-Global Áruházak Zrt.** ([OMISSIS] Budaörs [OMISSIS]), verzoekster, [OMISSIS] en de **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (directoraat-generaal bezwaren van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije ([OMISSIS], Boedapest [OMISSIS]), verweerder, betreffende bepaalde administratieve besluiten in belastingzaken de volgende

BESCHIKKING

gegeven:

De verwijzende rechter schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

1. Is het verenigbaar met de bepalingen van het VWEU inzake het non-discriminatiebeginsel (artikelen 18 en 26 VWEU), het beginsel van vrijheid van vestiging (artikel 49 VWEU), het beginsel van gelijke behandeling (artikel 54 VWEU), het beginsel van gelijkheid van de financiële deelnemingen in het kapitaal van vennootschappen in de zin van artikel 54

VWEU (artikel 55 VWEU), het beginsel van het vrij verrichten van diensten (artikel 56 VWEU), het beginsel van het vrije kapitaalverkeer (artikelen 63 en 65 VWEU) en het beginsel van gelijkheid inzake heffing van belastingen op ondernemingen (artikel 110 VWEU) dat belastingplichtigen met een buitenlandse eigenaar die hun detailhandelsactiviteiten in vestigingen uitoefenen en binnen één vennootschap meerdere vestigingen exploiteren, feitelijk in de hoogste schijf van een sterk progressieve tariefstructuur bijzondere belasting moeten betalen, terwijl belastingplichtigen met binnenlandse eigenaren die hun activiteiten onder een uniform bedrijfseembleem volgens het franchisesysteem, maar per vestiging doorgaans als afzonderlijke ondernemingen uitoefenen, feitelijk in de belastingvrije schijf zijn ingedeeld of onder een van de daaropvolgende lage belastingtarieven vallen, met als gevolg dat het aandeel in de totale belastingopbrengst van de vennootschappen met buitenlandse eigenaren aanzienlijk hoger is dan het aandeel van de vennootschappen die in handen zijn van binnenlandse eigenaren?

2. Is het verenigbaar met de bepalingen van het VWEU betreffende onrechtmatig verleende staatssteun (artikel 107, lid 1, VWEU) dat belastingplichtigen die hun detailhandelsactiviteiten in vestigingen uitoefenen en binnen één vennootschap meerdere vestigingen exploiteren, feitelijk in de hoogste schijf van een sterk progressieve tariefstructuur bijzondere belasting moeten betalen, terwijl hun directe concurrenten met binnenlandse eigenaren die hun activiteiten onder een uniform bedrijfseembleem volgens het franchisesysteem, maar per vestiging doorgaans als afzonderlijke ondernemingen uitoefenen, feitelijk in de belastingvrije schijf zijn ingedeeld of onder een van de daaropvolgende lage belastingtarieven vallen, met als gevolg dat het aandeel in de totale belastingopbrengst van de vennootschappen met buitenlandse eigenaren aanzienlijk hoger is dan het aandeel van de vennootschappen die in handen zijn van binnenlandse eigenaren?

3. Dienen artikel 107 en artikel 108, lid 3, VWEU aldus te worden uitgelegd dat ze betrekking hebben op een belastingmaatregel die in nauw verband staat met de, uit de opbrengst van dezelfde belastingmaatregel gefinancierde – als staatssteun aan te merken – belastingvrijstelling, doordat de wetgever vóór de invoering van de bijzondere belasting voor de detailhandel (op basis van de omzet van de marktdeelnemers) het bedrag aan verwachte begrotingsontvangsten heeft vastgesteld, niet door invoering van een algemeen belastingtarief, maar door toepassing van belastingtarieven die progressief zijn naargelang van de omzet, zulks met de vooropgezette doelstelling om een deel van die marktdeelnemers belastingvrijstelling te verlenen?

4. Is de rechtshandhavingspraktijk van een lidstaat waarbij het gedurende de ambtshalve verrichte belastingcontrole of gedurende de daaropvolgende gerechtelijke procedure – in weerwil van het doeltreffendheidsbeginsel en de

verplichting om onverenigbare nationaalrechtelijke bepalingen buiten toepassing te laten – niet mogelijk is om een verzoek in te dienen tot teruggaaf van belasting betaald op grond van een regel van nationaal fiscaal recht die in strijd is met het Unierecht, omdat de belastingdienst of de rechter de strijdigheid met het Unierecht uitsluitend onderzoekt in een bijzondere procedure die wordt ingeleid op verzoek en enkel vóór de aanvang van de ambtshalve procedure, terwijl met betrekking tot belasting die in strijd met het nationale recht is betaald, niets zich verzet tegen indiening van een verzoek tot teruggaaf in het kader van een administratieve of een gerechtelijke procedure, verenigbaar met het beginsel van gelijkwaardigheid van procedures en met de beginselen van doeltreffendheid en voorrang van het Unierecht?

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke aspecten]

MOTIVERING

I. De feiten van de zaak kunnen als volgt worden samengevat:

Verzoekster, een vennootschap die zowel detailhandelsactiviteiten in vestigingen als groothandelsactiviteiten verricht, heeft over deze activiteiten in de onderzochte belastingjaren (van 1 maart 2010 tot 28 februari 2013) in totaal 35,5 miljard [Hongaarse forint (HUF)] sectorspecifieke belasting aan de begroting betaald. Zij heeft tijdig aan haar fiscale aangifteverplichtingen voldaan.

De Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága Ellenőrzési Főosztály II. Ellenőrzési Osztály 5. (afdeling controle 5 hoofdafdeling controle II ressorterend onder het directoraat-generaal belastingen van grote belastingplichtigen van de nationale belasting- en douanediens van Hongarije; hierna: „DG belastingen van grote belastingplichtigen”), heeft bij verzoekster een controle verricht naar alle door verzoekster betaalde belastingen (met uitzondering van de omzetbelasting over augustus 2011) en ontvangen staatssteun. De controle bestreek de periode 2010 tot 2012 (van maart 2010 tot en met 28 februari 2013). Als gevolg van de controle heeft de DG belastingen van grote belastingplichtigen bij beslissing van 7 oktober 2016 [OMISSIS] een belastingverschil van in totaal 1 064 176 000 HUF vennootschapsbelasting, 1 621 054 000 HUF btw, 540 551 000 HUF innovatiebijdrage, 1 396 684 000 HUF bijzondere belasting detailhandelsactiviteiten, 56 679 000 HUF productgebonden belasting ter bescherming van de volksgezondheid ten laste van verzoekster vastgesteld, en een belastingverschil van in totaal 17 900 000 HUF bijzondere belasting over in vestigingen uitgeoefende detailhandelsactiviteiten en 231 354 000 HUF milieuheffing op producten ten voordele van verzoekster vastgesteld. Aan verzoekster is over het bij haar vastgestelde belastingverschil van in totaal 4 634 131 000 HUF 873 760 000 HUF fiscale boete en 956 812 000 HUF toeslag voor laattijdige betaling opgelegd.

Verzoekster heeft tegen de beslissing in eerste aanleg administratief beroep ingesteld, waarna verweerder deze bij beslissing van 23 december 2016 [OMISSIS] heeft gewijzigd en – voor zover deze betrekking had op de btw – heeft vernietigd en de DG belastingen van grote belastingplichtigen heeft opgedragen de procedure over te doen. De vernietiging trof niet de constatering van de beslissing in eerste aanleg over vennootschapsbelasting, innovatiebijdrage, milieuheffing op producten, productgebonden belasting ter bescherming van de volksgezondheid en bijzondere belasting over in vestigingen uitgeoefende detailhandelsactiviteiten, welke in stand zijn gelaten. Gelet op de gewijzigde beslissing heeft verweerder een bedrag van 249 254 000 HUF ten gunste van verzoekster en een bedrag van 3 058 090 000 HUF ten laste van verzoekster vastgesteld, waarvan 3 013 077 000 HUF als belastingverschil is aangemerkt. Daarnaast is verzoekster de verplichting opgelegd 1 396 684 000 HUF bijzondere belasting over in vestigingen uitgeoefende detailhandelsactiviteiten te betalen en is haar, naast de verplichting om het geconstateerde belastingverschil te betalen, 468 497 000 HUF fiscale boete en 644 890 000 HUF toeslag voor laattijdige betaling opgelegd.

In het verzoekschrift dat verzoekster tegen de bestreden beslissingen van verweerder heeft ingediend betoogt zij dat de ten laste van haar door verweerder vastgestelde fiscale verplichtingen op diverse punten ongegrond zijn. Over de bijzondere belasting over in vestigingen uitgeoefende detailhandelsactiviteiten voert zij aan dat door de fysische en de chemische transformatie die haar in haar supermarkten ingerichte bakkerijen vervaardigde producten tijdens de productie ondergaan nieuwe producten tot stand komen, hetgeen als voedselverwerking dient te worden aangemerkt. De az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Hongaarse wet XCIV van 2010 inzake de bijzondere belasting die geldt voor bepaalde sectoren; hierna: „wet inzake de bijzondere belasting”) is evenwel niet van toepassing op levensmiddelenproductie en voedselverwerking, en kan dan ook niet als grondslag dienen voor het heffen van bijzondere belasting. Verzoekster verwijst in dit verband naar het standpunt van KSH (Központi Statisztikai Hivatal; het Hongaarse centraal statistiekbureau), volgens hetwelk in geval van voedselverwerking uitsluitend het deel dat hoger is dan de directe kosten (marge) als omzet uit commerciële activiteiten kan worden aangemerkt, zodat de belastingdienst hooguit over het bedrag van die marge vaststellingen had mogen doen. De verkopen met een factuur die verzoekster aan ondernemingen en wederverkopers heeft verricht moeten als groothandelsactiviteiten worden aangemerkt. Aangezien de wet inzake de bijzondere belasting niet op groothandelsactiviteiten van toepassing is, kan de omzet uit de verkopen met een factuur niet als grondslag voor de bijzondere belasting dienen. Bij het onderscheid van detailhandels- respectievelijk groothandelsactiviteiten is het beslissende criterium de kring van afnemers, met andere woorden de vraag of de verkoop aan eindgebruikers of aan wederverkopers geschiedt. De bijzondere belasting over detailhandel in vestigingen is niet verenigbaar met het Unierecht, verweerder heeft evenwel nagelaten deze kwestie te onderzoeken. Verzoekster stelt zich op het standpunt dat de wet inzake de bijzondere belasting de basisbeginselen van de

Europese Unie schendt. Er is sprake van discriminatie en schending van de vrijheid van vestiging. De bestreden beslissing schendt ook het in de artikelen 18 en 26 [VWEU] verankerde non-discriminatiebeginsel. De beslissing is in strijd met het beginsel van vrijheid van vestiging, neergelegd in artikel 49 [VWEU], het beginsel van gelijke behandeling van artikel 54 [VWEU] en, mede gelet op het bepaalde in artikel 55 [VWEU], het beginsel van gelijkheid van de financiële deelnemingen in het kapitaal van vennootschappen. [De beslissing] schendt het beginsel van vrij verkeer van diensten dat in artikel 56 [VWEU] is neergelegd en het beginsel van vrij verkeer van kapitaal dat door de artikelen 63 en 65 VWEU is gewaarborgd. De wet inzake de bijzondere belasting is voorts in strijd met het beginsel van gelijkheid inzake heffing van belastingen op ondernemingen (artikel 110 VWEU). Verzoekster wijst erop dat de deelnemers op de Hongaarse detailhandelsmarkt op basis van de kenmerken marktstructuur en vestigingsvorm in drie hoofdcategorieën kunnen worden ingedeeld. Er wordt één onderneming opgericht met één of meer vestigingen, zoals verzoekster zelf met meer dan 200 vestigingen, Lidl en Penny Market. Een andere mogelijkheid is dat meerdere ondernemingen worden opgericht met één of meer vestigingen, zoals Spar, Hervis, vroeger Magyar Hipermarket Kft., Match en Profi. De derde optie is de oprichting van één of meer groothandelaars, houder(s) van franchiserechten, die levert (leveren) aan de aan de franchisegroep deelnemende, onafhankelijke detailhandelaren, zoals CBA, Coop en Real. Onderzoek van marktonderzoeksbureau Nielsen heeft aangetoond dat in de relevante periode de volgorde van de grootste ketens op grond van hun omzet als volgt was: 1: Tesco, 2: CBA, 3: Coop, 4: Spar, 5: Real, 6: Lidl, 7: Auchan, 8: Metro, 9: Penny Market, 10: Cora. De belastingtarieven waren – gelet op de bepalingen van de wet inzake de bijzondere belasting met name in de hoogste belastingschijf – sterk progressief. Uit de openbare beschikbare verslagen komt – volgens de schatting van verzoekster – evenwel naar voren dat in de drie onderzochte jaren de volgende ondernemingen in de hoogste belastingschijf vielen: Tesco Global Zrt., Spar Magyarország Kft. en haar verbonden onderneming, Hervis Kft., Lidl Magyarország Bt., Auchan Magyarország Kft., Metro Kereskedelmi Kft. (behoudens haar van belasting vrijgestelde groothandelsactiviteiten), Penny Market Kft., Magyar Hipermarket Kft., Profi Magyarország Zrt. en MOL Nyrt. Deze zijn allemaal dochterondernemingen van vennootschappen die in een andere Europese lidstaat zijn gevestigd, met als enige uitzondering MOL Nyrt., die in de onderzochte periode niet als concurrent van de andere winkelketens kon worden aangemerkt, aangezien MOL vooral over de detailhandel van brandstof bijzondere belasting verschuldigd was. Verzoekster is van mening dat uit de, voor verzoekster gunstigere, uitlegging van de beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) in zaak C-385/12, de [zogenaamde] zaak Hervis, voortvloeit dat de sterk progressieve hoogste belastingschijf indirect discriminerend [van karakter] is en als zodanig in strijd is met het Unierecht, en dat zelfs uit een voor haar minder gunstige uitlegging hooguit de conclusie kan worden getrokken dat over de kwestie het laatste woord nog niet is gezegd. Verzoekster verwijst naar de uitspraak van het Hof in zaak C-112/84 en betoogt voorts dat het Hof heeft geoordeeld dat het heffen van bijzondere belasting door

de lidstaten onrechtmatig is wanneer de effectieve belastingdruk hoofdzakelijk komt te rusten op belastingplichtigen die een buitenlandse eigenaar hebben en dat de belasting als gevolg van het overdreven progressieve karakter tevens discriminerend is. Aangezien in dit geval alle belastingplichtigen die in de hoogste schijf vallen, met uitzondering van MOL Nyrt. die niet als concurrent van de andere handelaren kon worden aangemerkt, dochterondernemingen zijn van in andere lidstaten gevestigde ondernemingen, hadden zij een onevenredig groot aandeel in de verplichting om bijzondere belasting te betalen. De winkelketens met een aanzienlijk marktaandeel die in Hongaarse handen waren – CBA, Coop, Real – en die hadden gekozen voor de franchise vestigingsvorm, vielen in de laagste belastingschijven. Aldus waren de tarieven krachtens de wet inzake de bijzondere belasting in strijd met de artikelen 49 tot en met 54 VWEU. De wet inzake de bijzondere belasting levert bovendien verboden staatssteun op in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. De bepalingen van de wet inzake de bijzondere belasting betreffende de structuur van de bijzondere belasting zijn in strijd met de bepalingen van het Unierecht over staatssteun. De wet inzake de bijzondere belasting is tevens in strijd met artikel 401 van de btw-richtlijn, dat de lidstaten verbiedt belastingen in te voeren die het karakter van omzetbelasting hebben. De bepalingen van de wet inzake de bijzondere belasting betreffende de structuur van de bijzondere belasting zijn in strijd met de bepalingen van het Unierecht over staatssteun.

Verweerder stelt zich op het standpunt dat de besluiten waarin de fiscale verplichtingen aan verzoekster zijn opgelegd gegrond waren. De wet inzake de bijzondere belasting is niet in strijd met artikel 401 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, noch met de door verzoekster aangehaalde bepalingen van het VWEU. De wet heeft, anders dan verzoekster betoogt, geen marktverstoring effect en kan ook niet als indirecte staatssteun worden aangemerkt, aangezien de wetgever geen onderscheid heeft gemaakt op grond van het land van vestiging of de organisatiestructuur van dienstverrichters. Over de fiscale procedure die aan het nemen van de bestreden beslissing vooraf is gegaan dient, in het licht van het arrest van het Hof in de zaak Hervis, benadrukt te worden dat verzoekster niet beschikt over een verbonden onderneming waarvoor de consolidatieregeling in de zin van de wet inzake de bijzondere belasting zou moeten worden toegepast en dat verzoekster ook op grond van haar eigen omzet in de hoogste belastingschijf valt. Er is in het geheel geen sprake van discriminatie in de zin van de artikelen 49 en 54 VWEU, aangezien de krachtens de wet bijzondere belasting voor gekoppelde ondernemingen geldende consolidatieregeling niet op verzoekster van toepassing is en het Hof niet heeft geoordeeld dat de wet inzake de bijzondere belasting als zodanig discriminerend is. Verweerder wijst er nog op dat op de Hongaarse markt overwegend buitenlandse ondernemingen opereren en dat de door verzoekster gestelde geraaktheid van de buitenlandse marktdeelnemers uit dit kenmerk van de markt voortvloeit. Tussen de grootste handelsketens zijn ook Hongaarse ondernemingen. De wet inzake de bijzondere belasting legt voor alle belastingplichtigen die in dezelfde positie verkeren dezelfde verplichtingen op, ongeacht hun land van vestiging en hun

organisatiestructuur. Er wordt uitsluitend onderscheid gemaakt op basis van hun omzet uit detailhandel in vestigingen. De progressiviteit van de belastingtarieven is gerechtvaardigd, aangezien een hogere omzet een aanzienlijkere marktmacht, een lagere kostprijs en een hogere winstgevendheid, en derhalve een aanzienlijk hogere fiscale draagkracht veronderstelt. De wet heeft geen marktverstoring effect en kan evenmin als directe staatssteun worden aangemerkt, aangezien de wetgever geen onderscheid heeft gemaakt op grond van het land van vestiging of de organisatiestructuur van dienstverrichters. De belasting op de in vestigingen uitgeoefende detailhandel heeft niet het karakter van omzetbelasting, aangezien deze niet op de toegevoegde waarde wordt geheven, zich niet in elke fase voordoet en over het geheel genomen kan worden geconcludeerd dat zij fundamenteel afwijkt van het werkingsmechanisme van omzetbelasting.

II. Relevante nationale wetgeving

Relevante bepalingen van de az egyes ágazatokat terhelő különadóról szóló 2010. évi XCIV. törvény (Hongaarse wet XCIV van 2010 inzake de bijzondere belasting die geldt voor bepaalde sectoren) die van 1 maart 2010 tot 28 februari 2013 van kracht waren, met name:

„Met het oog op het herstel van het begrotingsevenwicht stelt het Parlement de hierna volgende wet vast inzake de invoering van een bijzondere belasting voor belastingplichtigen van wie de financiële draagkracht om de overheidslasten mede te financieren groter is dan de algemene belastingdruk.”

Definities

§ 1 Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

1. in vestigingen uitgeoefende detailhandel: overeenkomstig de uniforme nomenclatuur van economische activiteiten zoals van toepassing op 1 januari 2009, de activiteiten van sector 45.1, behalve groothandel in voertuigen en aanhangwagens, de activiteiten van de sectoren 45.32, 45.40, behalve reparatie van en groothandel in motorfietsen, en de activiteiten van de sectoren 47.1 tot en met 47.9,

5. netto-omzet: in het geval van een aan de boekhoudwet onderworpen belastingplichtige, de netto-omzet uit de verkoop in de zin van de boekhoudwet; in het geval van een belastingplichtige die is onderworpen aan de vereenvoudigde belasting voor ondernemers zonder onder de boekhoudwet te vallen, de omzet, [belasting over de toegevoegde waarde (btw)] niet inbegrepen, in de zin van de wet betreffende de vereenvoudigde belasting voor ondernemers; in het geval van een aan de belastingwet inzake de inkomsten van particulieren onderworpen belastingplichtige, de inkomsten, btw niet inbegrepen, in de zin van de wet op de inkomstenbelastingen.

Belastingverplichtingen

§ 2 Aan de belasting zijn onderworpen:

a) de detailhandel in vestigingen

Belastbare grondslag

§ 4 De belastbare grondslag is de netto-omzet die de belastingplichtigen gedurende het belastingjaar halen uit de in § 2 bedoelde activiteiten.

Belastingtarief

§ 5 Het belastingtarief bedraagt

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

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII törvény (wet XCII van 2003 betreffende het belastingstelsel) (hierna: „wet op het belastingstelsel”)

§ 124/B. De belastingdienst beoordeelt de gecorrigeerde aangifte van de belastingplichtige binnen 15 dagen na indiening, zonder zelf een onderzoek te verrichten, indien de aanleiding voor de indiening ervan volgens opgave van de belastingplichtige enkel gelegen is in de omstandigheid dat de wet op grond waarvan de belastingverplichting is vastgesteld, in strijd is met de grondwet of met een juridisch bindende handeling van de Europese Unie, dan wel wanneer de gemeentelijke verordening in strijd is met enig ander wettelijk voorschrift, op voorwaarde dat de beslissing van de Alkotmánybíróság (Hongaars grondwettelijk hof), de Kúria (Hongaarse hoogste rechterlijke instantie) dan wel het Hof van Justitie van de Europese Unie op het moment van de indiening van de gecorrigeerde aangifte nog niet was bekendgemaakt of wanneer de gecorrigeerde aangifte niet in overeenstemming is met de bekendgemaakte beslissing. Tegen de beslissing op de gecorrigeerde aangifte staat krachtens de algemene bepalingen van deze wet administratief beroep dan wel beroep bij de rechter open.

§ 128 (2) Er wordt geen naheffingsaanslag opgelegd indien de belasting of de verleende staatssteun geen aanvullende gecorrigeerde aangifte behoeft.”

III. Noodzaak van het verzoek om een prejudiciële beslissing

De verwijzende rechter is van oordeel dat het onderhavige geschil niet kan worden beslecht zonder de uitlegging van het Unierecht, met name van de artikelen 18, 26, 49, 54, 55, 56, 63, 65, 107, 108 en 110 VWEU, en een vergelijking van deze uitlegging door de nationale rechter met de bepalingen van de wet inzake de bijzondere belasting. De uitlegging van artikel 401 van de btw-richtlijn is

eveneens noodzakelijk om uitspraak in het geschil te kunnen doen. De verwijzende rechter heeft het Hof al in een voor hem aanhangige, tussen andere partijen lopende zaak om uitlegging van dit artikel van de btw-richtlijn in relatie tot de wet inzake bijzondere belasting gevraagd. Aangezien dat verzoek momenteel onder nummer C-75/18 bij het Hof aanhangig is, verzoekt de verwijzende rechter het Hof om te onderzoeken of de twee zaken gevoegd kunnen worden. Het standpunt van de verwijzende rechter is dat de in zaak C-75/18 gestelde vragen weliswaar op dezelfde nationale regeling betrekking hebben, maar dat de betreffende nationale regeling twee verschillende bedrijfstakken, sectoren bestrijkt, en dat de vragen die de verwijzende rechter in de onderhavige zaak stelt op de andere sector (detailhandel in vestigingen) betrekking hebben. Statistische gegevens tonen aan dat het in Hongarije geldende lagere belastingtarief voor omzet behaald in detailhandel in vestigingen in wezen uitsluitend van toepassing is op de omzet van belastingplichtigen in Hongaarse handen, terwijl het hoogste belastingtarief uitsluitend geldt voor dochterondernemingen van buitenlandse moedermaatschappijen. Tijdens de toetsing van de regels van de wet inzake de bijzondere belasting aan het Unierecht is de verwijzende rechter tot de, met de in het verzoek in zaak C-75/18 verwoorde vraag gelijklopende, conclusie gekomen dat de conformiteit van de wet met het Unierecht twijfelachtig is, en dat een verzoek om een prejudiciële beslissing noodzakelijk is om de zaak te beslechten. Het antwoord van het Hof op de prejudiciële vragen kan de verwijzende rechter een richtsnoer geven. De twijfels van de verwijzende rechter omtrent het antwoord van het Hof zijn gebaseerd op de omstandigheid dat de Europese Commissie een inbreukprocedure tegen Hongarije heeft ingeleid en het land op 21 november 2012 door middel van een officiële nota heeft gesommeerd om de wet inzake de bijzondere belasting voor de detailhandels- en telecommunicatiesector aan te passen. [De Commissie] was van mening dat deze belastingen discriminerend zijn, aangezien zij de buitenlandse dienstverrichters onevenredig sterk raken. Volgens de motivering van de beslissing genieten de binnenlandse ondernemingen als gevolg van de inrichting van de belastingtarieven en de structuur van de twee markten een voorkeursbehandeling en rust de belastingdruk hoofdzakelijk op ondernemingen in buitenlandse handen. De Commissie heeft zich op het standpunt gesteld dat dit in strijd is met de door het Unierecht (artikel 49 VWEU) gewaarborgde vrijheid van vestiging. De wet inzake de bijzondere belasting is weliswaar niet gewijzigd, maar de geldigheidsduur van de bepalingen ervan, die oorspronkelijk tot 31 december 2013 van kracht waren, is door Hongarije niet verlengd. Gelet hierop heeft de Europese Commissie, zonder een beslissing ten gronde te nemen, op 28 maart 2014 de inbreukprocedure afgesloten met de constatering dat de relevante Hongaarse regelgeving niet meer gold. De keuze van de verwijzende rechter om in het onderhavige geding een prejudiciële beslissing te vragen is evenwel mede ingegeven door de omstandigheid dat de Europese Commissie de Poolse bijzondere belasting op detailhandel in haar besluit met nummer SA44351 als verboden staatssteun heeft aangemerkt. Het Hof heeft deze rechtspraktijk van de Europese Commissie echter nog niet goedgekeurd, zodat er vooralsnog geen, voor het onderhavige geding relevante, in een andere zaak

gedane uitspraak voorhanden is omtrent de verenigbaarheid van de regeling van de belastingstructuur van de bijzondere belasting met het Unierecht.

Het Hof heeft in zaak C-385/12, de zaak Hervis, de in de bijzondere belasting op detailhandel toegepaste [zogenaamde] consolidatieregeling onderzocht. Uit dit arrest komt duidelijk naar voren welk stelsel toetsingscriteria het Hof heeft gehanteerd. Aangezien het Hof in punt 32 van het arrest Hervis heeft vastgesteld dat de bijzondere belasting niet in haar geheel discriminerend is en de consolidatieregeling in geval van verzoekster niet is toegepast, acht de verwijzende rechter het, gelet op het arrest van het Hof in de zaak Hervis, noodzakelijk om het Hof te verzoeken om een prejudiciële beslissing over de [door de verwijzende rechter] toe te passen nationale regeling inzake de bijzondere belasting voor de detailhandel. Op grond van de rechtspraak van het Hof hangen de indirecte discriminatie en de verboden staatssteun samen met de kenmerken van de marktstructuur. Het Hof onderzoekt belastingmaatregelen namelijk, op basis van door hem ontwikkelde onderzoeken en tests, uit het oogpunt van zowel indirecte discriminatie als verboden staatssteun, aan de hand van hun effecten. Deze effecten kunnen evenwel niet worden onderzocht zonder kennis van de marktkenmerken. De kenmerken van de Hongaarse detailhandelsmarkt verschillen aanzienlijk van de kenmerken van de Hongaarse telecommunicatiemarkt, hetgeen betekent dat de logische onderzoekscriteria die het Hof in de door de verwijzende rechter ingeleide zaak C-75/18 vermoedelijk zal toepassen om te bepalen of de bijzondere belasting voor de telecommunicatiesector een indirect discriminerend karakter heeft en of deze belasting verboden staatssteun vormt als gevolg van de afwijkende marktstructuur van de detailhandelsmarkt niet zonder meer toepasbaar zullen zijn bij het onderzoek naar de bijzondere belasting die voor de detailhandel geldt, hetgeen tot onnodige vertraging van het tussen partijen bestaande geschil zou kunnen leiden. Dit was voor de verwijzende rechter aanleiding om een afzonderlijke, van zaak C-75/18 gescheiden, verzoek om een prejudiciële beslissing bij het Hof in te dienen, waarin de specifieke kenmerken van de detailhandelsmarkt centraal staan.

De verwijzende rechter verzoekt het Hof om aanwijzingen te geven voor de beantwoording van de vraag of een regeling inzake bijzondere belasting met betrekking tot belastingplichtigen die hun detailhandel in vestigingen uitoefenen welke, zoals uit de in het geding gebrachte statistische gegevens blijkt, tot gevolg heeft dat de effectieve belastingdruk hoofdzakelijk komt te rusten op belastingplichtigen die een buitenlandse eigenaar hebben, een schending oplevert van het in de artikelen 26 en 18 VWEU neergelegde beginsel van non-discriminatie, het in artikel 49 VWEU verankerde beginsel van de vrijheid van vestiging, het beginsel van gelijke behandeling (artikel 54 VWEU), het beginsel van het vrij verrichten van diensten (artikel 56 VWEU), het beginsel van gelijke aandelen in het kapitaal van vennootschappen (artikel 55 VWEU), het beginsel van het vrije verkeer van kapitaal (artikelen 63 en 65 VWEU), het beginsel van gelijkheid voor de belastingen die worden geheven op ondernemingen (artikel 110 VWEU), dan wel verenigbaar is met de bepalingen van het VWEU. Moet een regeling waarbij belastingplichtigen die hun detailhandelsactiviteiten in vestigingen uitoefenen en die binnen een vennootschap meerdere vestigingen

exploiteren, feitelijk in de hoogste schijf van een sterk progressieve belastingstructuur bijzondere belasting betalen, terwijl hun rechtstreekse concurrenten die belastingplichtigen zijn in binnenlandse handen en die hun activiteiten in een franchisesysteem, per winkel doorgaans als afzonderlijke economische eenheid uitoefenen, feitelijk in de belastingvrije schijf zijn ingedeeld of onder een van de daaropvolgende tarieven vallen, als verboden staatssteun worden aangemerkt en is die regeling daarmee in strijd met artikel 107, lid 1, VWEU? Is een belasting met een progressieve structuur afgestemd op de netto-omzet verenigbaar met het Unierecht, met name met het beginsel van verboden steunmaatregelen in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU? Moeten artikel 107 en artikel 108, lid 3, VWEU aldus worden uitgelegd dat ze betrekking hebben op een belastingmaatregel die in nauw verband staat met de, uit de opbrengst van dezelfde belastingmaatregel gefinancierde, als staatssteun aan te merken belastingvrijstelling, doordat de wetgever vóór de invoering van de bijzondere belasting voor de detailhandel het bedrag aan verwachte begrotingsontvangsten heeft vastgesteld, niet door invoering van een algemeen belastingtarief, maar door toepassing van belastingtarieven die progressief zijn naargelang van de omzet van de marktdeelnemers, zulks met de vooropgezette doelstelling om een deel van die marktdeelnemers belastingvrijstelling te verlenen?

De verwijzende rechter wenst bovendien te vernemen of de bijzondere regeling van § 124/B van de wet op het belastingstelsel in strijd is met het beginsel van gelijkwaardigheid van procedures en of de rechtshandhavingspraktijk van een lidstaat waarbij het gedurende de ambtshalve verrichte belastingcontrole of gedurende de daaropvolgende gerechtelijke procedure – in weerwil van het doeltreffendheidsbeginsel en de verplichting om onverenigbare nationaalrechtelijke bepalingen buiten toepassing te laten – niet mogelijk is om een verzoek tot teruggaaf in te dienen van belasting die is betaald op grond van een regel van nationaal fiscaal recht die in strijd is met het Unierecht, omdat de belastingdienst of de rechter de strijdigheid met het Unierecht uitsluitend onderzoekt in een bijzondere procedure die wordt ingeleid op verzoek en enkel vóór de aanvang van de ambtshalve procedure, terwijl met betrekking tot belasting die in strijd met het nationale recht is betaald, niets zich verzet tegen indiening van een verzoek tot teruggaaf in het kader van een administratieve of een gerechtelijke procedure, verenigbaar is met de beginselen van doeltreffendheid en voorrang van het Unierecht. Verzoekster heeft in de onderhavige zaak, die is ingeleid naar aanleiding van de controle achteraf van haar belastingaangiften, de rechter verzocht om haar belastingverplichting wegens strijdigheid met het Unierecht van de bepalingen waarop die is gebaseerd, op 0 HUF vast te stellen.

[OMISSIS]

[OMISSIS] [nationale procesrechtelijke elementen]

Boedapest, 19 maart 2018

[OMISSIS] [ondertekening]