CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. KOKOTT
van 15 oktober 2020 [1]

Zaak C-596/19 P

Europese Commissie
tegen

Hongarije

„Hogere voorziening – Staatssteun – Artikel 107, lid 1, VWEU – Op de omzet gebaseerde advertentiebelasting – Voordeel en selectiviteit – Toetsingsmaatstaf bij de totstandbrenging van het referentiestelsel – Coherentie van het referentiestelsel – Voordeel bij een progressief belastingtarief – Toetsingsmaatstaf bij uitzonderingen op het referentiestelsel – Voordeel door mogelijkheid van verliesverrekening in het eerste belastingjaar – Ongelijke behandeling – Rechtvaardigingsgronden voor ongelijke behandeling – Overgangsregeling als steunmaatregel”

I. Inleiding

1. De onderhavige hogere voorziening biedt het Hof opnieuw [2] de mogelijkheid om een nieuwe belastingwet tegen de achtergrond van de regels inzake staatssteun aan toetsing te onderwerpen. In navolging van de internationale trend heeft Hongarije een directe vennootschapsbelasting niet gebaseerd op de winst, maar op de omzet en daarbij gekozen voor een progressieve tariefstructuur. Hiermee wordt – in principe net als met de door de Commissie voorgestelde digitaledienstenbelasting op EU-niveau [3] – beoogd vooral ondernemingen met een hoge omzet (dat wil zeggen grote ondernemingen) te treffen en aan belasting te onderwerpen. Voor het eerste belastingjaar voorzag de wet nog in een overgangsregeling uit hoofde waarvan eventuele verliezen uit het voorafgaande jaar pro rata konden worden verrekend.

2. Doordat het gemiddelde belastingtarief stijgt met de omvang van de omzet, wordt de belastingdruk ten gunste van de „kleinere” ondernemingen in zekere mate verlicht respectievelijk herverdeeld. Ook al zijn de geplande digitaledienstenbelasting op EU-niveau en de Hongaarse advertentiebelasting in dit opzicht met elkaar vergelijkbaar, de Hongaarse belasting vormt in de visie van de Commissie steun ten gunste van de „te weinig belaste” kleinere ondernemingen. Ook de verliesverrekeningsmogelijkheid in het jaar van invoering van de belasting kent volgens de

[1] Oorspronkelijke taal: Duits.

[2] Dit was voor het eerst het geval in het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732), waarin de Commissie opkwam tegen de nieuwe wet op de vennootschapsbelasting voor Gibraltar. Een vergelijkbare feitelijke situatie was aan de orde in de arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281), en 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291).

[3] Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018, COM(2018) 148 final.

Commissie een voordeel toe aan ondernemingen die in het voorafgaande jaar verlies hebben geleden in vergelijking met ondernemingen zonder verliezen. De Commissie heeft Hongarije derhalve gelast de daarmee verbonden steun terug te vorderen, in die zin dat belasting tegen een tarief van 5,3 % moest worden nageheven. Hongarije heeft de advertentiebelasting vervolgens met terugwerkende kracht ingetrokken. Hongarije beschouwt de maatregelen van de Commissie echter – net als de Republiek Polen in een parallelle procedure [4] – als inbreuk op zijn fiscale autonomie.

3. De onderhavige hogere voorziening doet derhalve niet alleen de vraag rijzen of een progressieve vennootschapsbelasting überhaupt een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen. Tevens is in casu de vraag aan de orde of de staatssteunregels wel het juiste instrument zijn om nationale belastingwetgeving aan een dermate grondige toetsing te onderwerpen en, zoals in casu het geval was, jarenlang te blokkeren. Daarmee houdt de vraag verband of er op het vlak van de staatssteunregels met betrekking tot (algemeen geldende) belastingwetten in hun geheel niet een andere toetsingsmaatstaf moet worden toegepast dan met betrekking tot individuele subsidies.

4. Tevens moet in aanmerking worden genomen dat er vanuit het oogpunt van de fundamentele vrijheden reeds streng toezicht wordt gehouden op eventuele discriminatie. Met betrekking tot de onderhavige context heeft het Hof reeds geoordeeld dat twee soortgelijke, op de omzet gebaseerde directe ondernemingsbelastingen van Hongarije en de hieraan inherente herverdelingslogica verenigbaar zijn met de fundamentele vrijheden. [5] Dienaangaande heeft de Commissie ter terechtzitting terecht opgemerkt dat de te vergelijken groepen van elkaar verschillen: terwijl de fundamentele vrijheden op het vlak van het belastingrecht een nadelige behandeling van buitenlandse ondernemingen verbieden, verzet het steunverbod zich tegen een preferentiële behandeling van „bepaalde ondernemingen”. Beide discriminatieverboden strekken echter tot verwezenlijking van de interne markt. Indien een maatregel verenigbaar is met het uit de fundamentele vrijheden voortvloeiende discriminatieverbod, dan kan deze normaliter ook niet worden beschouwd als niet met de interne markt verenigbare steun.

5. Het Gerecht [6] heeft geoordeeld dat de algemene Hongaarse belastingwet andere ondernemingen geen selectief voordeel verschaft, noch wat betreft de progressie, noch wat betreft de verliesverrekeningsmogelijkheid. Tegen die zienswijze komt de Commissie met haar hogere voorziening op. Het Hof dient thans te beoordelen of de betrokken regelingen als staatssteun moeten worden gekwalificeerd.

II. Toepasselijke bepalingen

6. Het wettelijke kader van de onderhavige zaak wordt gevormd door de artikelen 107 e.v. VWEU. De procedure betreffende onrechtmatige steun is geregeld in hoofdstuk III van verordening (EU) 2015/1589 [7].

[4] Deze zaak is onder nummer C-562/19 P aanhangig bij het Hof.

[5] Arresten van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), en 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

[6] Arrest van 27 juni 2019, Hongarije/Commissie (T-20/17, EU:T:2019:448).

[7] Verordening van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2015, L 248, blz. 9).

III. Achtergrond van het geding

7. Op 11 juni 2014 heeft het Hongaarse parlement wet nr. XXII van 2014 betreffende de advertentiebelasting (hierna: „wet op de advertentiebelasting") aangenomen. Bij die wet, die in werking is getreden op 15 augustus 2014, is een nieuwe bijzondere belasting ingevoerd op inkomsten uit de verspreiding van advertenties in Hongarije (hierna: „advertentiebelasting"). De belasting wordt geheven in aanvulling op de bestaande bedrijfsbelastingen, met name de vennootschapsbelasting. Tijdens het door de Commissie in het kader van het toezicht op staatssteun uitgevoerde onderzoek van de betrokken wet verklaarden de Hongaarse autoriteiten dat deze belasting tot doel had het beginsel van openbare lastenverdeling kracht bij te zetten.

8. Volgens de wet op de advertentiebelasting is eenieder die advertenties verspreidt onderworpen aan de advertentiebelasting. De belasting dient dus te worden betaald door diegenen die de advertenties openbaar maken (kranten, audiovisuele media, advertentiediensten), maar niet door de adverteerders, noch door de reclamebureaus, die de schakel vormen tussen de adverteerders en de verspreiders. De belastinggrondslag is de netto-omzet die met de verspreiding van advertenties in een boekjaar wordt behaald. Het territoriale toepassingsgebied van de belasting is Hongarije.

9. Het progressieve belastingtarief werd vastgesteld als volgt:

– 0 % over het deel van de belastinggrondslag lager dan 0,5 miljard forint (HUF) (circa 1 562 000 EUR);

– 1 % over het deel van de belastinggrondslag tussen 0,5 miljard HUF en 5 miljard HUF (circa 15 620 000 EUR);

– 10 % over het deel van de belastinggrondslag tussen 5 miljard HUF en 10 miljard HUF (circa 31 240 000 EUR);

– 20 % over het deel van de belastinggrondslag tussen 10 miljard HUF en 15 miljard HUF (circa 47 000 000 EUR);

– 30 % over het deel van de belastinggrondslag tussen 15 miljard HUF en 20 miljard HUF (circa 62 500 000 EUR);

– 40 % over het deel van de belastinggrondslag hoger dan 20 miljard HUF (circa 94 000 000 EUR) (dit laatste tarief werd per 1 januari 2015 verhoogd tot 50 %).

10. Belastingplichtigen wier winst vóór belasting in het boekjaar 2013 nul bedroeg of negatief was, konden 50 % van hun overgedragen verliezen van de voorafgaande boekjaren aftrekken van hun belastinggrondslag voor 2014 (hierna: „verliesverrekeningsmogelijkheid").

11. Bij besluit van 12 maart 2015 heeft de Commissie met betrekking tot de wet op de advertentiebelasting de formele onderzoeksprocedure inzake staatssteun van artikel 108, lid 2, VWEU ingeleid, omdat zij van mening was dat de progressiviteit van het belastingtarief en de verliesverrekeningsmogelijkheid staatssteun vormden. In dat besluit nam de Commissie het standpunt in dat met het progressieve belastingtarief een onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen met hoge advertentie-inkomsten (i.e. grote ondernemingen) en ondernemingen met lage advertentie-inkomsten (i.e. kleine ondernemingen), en dat aan laatstgenoemde ondernemingen een selectief voordeel wordt toegekend op grond van hun omvang. De

Commissie was tevens van mening dat door de verliesverrekeningsmogelijkheid aan ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren een selectief voordeel werd verleend dat staatssteun vormde.

12. In het kader van voornoemd besluit heeft de Commissie een opschortingsbevel uitgevaardigd ten aanzien van de betrokken maatregel. Vervolgens heeft Hongarije de advertentiebelasting gewijzigd bij de op 4 juni 2015 vastgestelde wet nr. LXII van 2015. Bij die wet werd de progressieve schaal van zes belastingtarieven, variërend van 0 tot 50 %, vervangen door de volgende twee tarieven:

– 0 % over het deel van de belastinggrondslag dat niet meer bedraagt dan 100 miljoen HUF (circa 312 000 EUR);

– 5,3 % over het deel van de belastinggrondslag hoger dan 100 miljoen HUF.

13. De Commissie heeft de formele onderzoeksprocedure afgesloten met besluit (EU) 2017/329 van 4 november 2016 betreffende steunmaatregel SA.39235 (2015/C) (ex NN/2015) ten uitvoer gelegd door Hongarije inzake de belasting op advertentieomzet [8] (hierna: „negatief besluit").

14. In artikel 1 van het negatieve besluit stelde de Commissie vast dat het belastingstelsel met progressieve belastingtarieven en bepalingen die voorzien in een verlaging van de belastingschuld door aftrek van overgedragen verliezen voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, zoals ingesteld bij de wet op de advertentiebelasting, ook na de wijziging ervan op 4 juni 2015, staatssteun vormde. Zij was van oordeel dat Hongarije die steun onrechtmatig en in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU had toegekend. Bovendien achtte de Commissie de regeling vanuit het oogpunt van artikel 107 VWEU onverenigbaar met de interne markt. In artikel 4 van het negatieve besluit gelastte de Commissie Hongarije om de met de interne markt onverenigbaar verklaarde steun terug te vorderen van de begunstigden.

15. Daarbij moesten de Hongaarse autoriteiten van ondernemingen die omzet uit advertenties hadden verkregen in de periode tussen de datum van inwerkingtreding van de advertentiebelasting in 2014 en de datum van de intrekking of vervanging ervan door een regeling die volledig in overeenstemming was met de regels inzake staatssteun, het verschil terugvorderen tussen, enerzijds, het bedrag aan belastingen (1) dat de ondernemingen zouden hebben moeten betalen uit hoofde van een met de staatssteunregels overeenstemmend referentiesysteem (een systeem met één enkel standaard belastingtarief van 5,3 %, tenzij door de Hongaarse autoriteiten voor een andere waarde werd gekozen, zonder aftrek van overgedragen verliezen) en, anderzijds, het bedrag aan belastingen (2) dat de ondernemingen moesten betalen of reeds hadden betaald. Indien het verschil tussen het bedrag aan belastingen (1) en het bedrag aan belastingen (2) positief was, moest het bedrag van de steun dus worden teruggevorderd, met inbegrip van rente vanaf de datum waarop de belasting verschuldigd was.

16. De Commissie gaf evenwel aan dat een terugvordering niet nodig was indien Hongarije het betrokken belastingstelsel met terugwerkende kracht introk met ingang van de datum van inwerkingtreding ervan in 2014. Voor de toekomst, bijvoorbeeld vanaf 2017, zou Hongarije dan een belastingstelsel kunnen invoeren dat niet progressief was en geen onderscheid maakte tussen de marktdeelnemers die onderworpen waren aan de belasting.

[8] PB 2017, L 49, blz. 36.

17. In wezen onderbouwde de Commissie de kwalificatie van de betrokken regeling als staatssteun als hieronder volgt.

18. Hongarije heeft door de vaststelling van de wet op de advertentiebelasting afgezien van middelen die het had moeten ontvangen van ondernemingen met een lagere omzet (i.e. kleinere ondernemingen), indien die aan dezelfde belasting als ondernemingen met een hogere omzet (i.e. grotere ondernemingen) onderworpen waren.

19. Daarbij herinnerde de Commissie eraan dat maatregelen die lasten verlichten welke normaliter door de ondernemingen worden gedragen, net als reële uitkeringen een voordeel vormen. Volgens haar had de belastingheffing tegen een aanzienlijk lager gemiddeld belastingtarief in casu de lasten verlicht die drukten op ondernemingen met een lage omzet ten opzichte van ondernemingen met een hoge omzet en aldus geleid tot een voordeel ten gunste van kleinere ondernemingen ten opzichte van grotere ondernemingen.

20. Evenzo vormde volgens de Commissie de verliesverrekeningsmogelijkheid waarin de wet op de advertentiebelasting voorzag, een voordeel voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, aangezien daardoor de op hen drukkende belasting werd verminderd ten opzichte van ondernemingen die niet van deze aftrek konden profiteren.

21. Bij de toetsing van de selectiviteit stelde de Commissie om te beginnen vast dat het referentiestelsel bestond uit een bijzondere belasting over de omzet uit het verlenen van advertentiediensten. Volgens de Commissie konden de progressieve belastingtarieven van de advertentiebelasting niet als deel van dat referentiestelsel worden beschouwd. Opdat een referentiesysteem zelf geen enkel staatssteunaspect vertoont, moet het volgens de Commissie namelijk aan de volgende twee voorwaarden voldoen: ten eerste dient het alle advertentieomzetcijfers aan een uniform belastingtarief te onderwerpen en ten tweede mag het geen element bevatten dat aan bepaalde ondernemingen een selectief voordeel kan verlenen.

22. De Commissie stelde vervolgens dat de progressieve tariefstructuur, doordat zij niet enkel verschillende marginale tarieven kende, maar ook gemiddelde tarieven die verschilden tussen ondernemingen, een afwijking vormde van het referentiestelsel dat bestond uit de oplegging van een advertentiebelasting met een uniform tarief aan alle marktdeelnemers die betrokken zijn bij de advertentieverspreiding in Hongarije.

23. Bovendien was de Commissie van mening dat de verliesverrekeningsmogelijkheid, die alleen openstond voor ondernemingen die in 2013 niet winstgevend waren, eveneens een uitzondering vormde op het referentiesysteem, namelijk op de regel dat belasting wordt geheven op basis van de advertentieomzet. Aangezien de advertentiebelasting op de omzet was gebaseerd, stelde de Commissie dat kosten niet aftrekbaar mochten zijn van de belastinggrondslag, in tegenstelling tot wat mogelijk is voor een op de winst gebaseerde belasting. In haar visie introduceerde de maatregel een arbitrair onderscheid tussen twee groepen ondernemingen die in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie verkeerden, te weten enerzijds ondernemingen die verliezen hadden overgedragen en in 2013 niet winstgevend waren en, anderzijds, ondernemingen die in 2013 winstgevend waren. De aftrek van verliezen die reeds bestonden op het tijdstip van de vaststelling van de wet op de advertentiebelasting, hield volgens de Commissie selectiviteit in omdat het toestaan van die aftrek een voordeel zou verlenen aan bepaalde ondernemingen die aanzienlijke verliezen hadden overgedragen.

24. Met betrekking tot de in 2015 gewijzigde versie van de advertentiebelasting stelde de Commissie dat deze was gebaseerd op dezelfde beginselen en dezelfde eigenschappen had als de advertentiebelasting van 2014. Volgens haar bevatte de in 2015 gewijzigde wet op de advertentiebelasting dan ook nog steeds dezelfde elementen als die welke zij met betrekking tot de regeling van 2014 als staatssteun had gekwalificeerd.

25. Op 16 januari 2017 heeft Hongarije beroep ingesteld tegen het negatieve besluit. Het door Hongarije op dezelfde dag neergelegde verzoek tot opschorting van de uitvoering van het negatieve besluit is bij beschikking van het Gerecht van 23 maart 2017 afgewezen. [9]

26. Op 16 mei 2017 heeft Hongarije wet nr. XLVII van 2017 tot wijziging van de wet op de advertentiebelasting vastgesteld. In wezen heeft deze wet de wet op de advertentiebelasting met terugwerkende kracht geschrapt.

27. Bij besluit van de president van de Negende kamer van het Gerecht van 30 mei 2017 is de Republiek Polen toegelaten tot interventie ter ondersteuning van Hongarije.

28. Bij het bestreden arrest van 27 juni 2019 heeft het Gerecht het door Hongarije tegen het negatieve besluit van de Commissie ingestelde beroep toegewezen en dit besluit nietig verklaard.

IV. Procedure bij het Hof

29. De Commissie heeft op 6 augustus 2019 de onderhavige hogere voorziening ingesteld tegen het arrest van het Gerecht. De Commissie verzoekt het Hof:

– het bestreden arrest te vernietigen;

– het tweede en het derde door Hongarije tegen het litigieuze negatieve besluit aangevoerde middel af te wijzen en Hongarije te verwijzen in de kosten;

– subsidiair, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht voor een beslissing over de nog niet onderzochte middelen.

30. Hongarije, ondersteund door de Republiek Polen, verzoekt het Hof:

– de hogere voorziening ongegrond te verklaren;

– de Commissie te verwijzen in de kosten.

31. Hongarije, de Republiek Polen en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend bij het Hof en ter terechtzitting op 1 september 2020 pleidooi gehouden over de hogere voorziening.

[9] Beschikking van 23 maart 2017, Hongarije/Commissie (T-20/17 R, niet gepubliceerd, EU:T:2017:203).

V. Aangevoerde middelen

32. De Commissie voert twee middelen aan. Met het eerste stelt zij dat het Gerecht artikel 107, lid 1, VWEU verkeerd heeft toegepast door te ontkennen dat de Hongaarse advertentiebelasting ondernemingen met een lagere omzet een selectief voordeel verschaft. Met het tweede middel argumenteert de Commissie dat het Gerecht artikel 107, lid 1, VWEU verkeerd heeft toegepast, aangezien de verliesverrekeningsmogelijkheid in tegenstelling tot de opvatting van het Gerecht als selectief voordeel moet worden beschouwd.

A. Eerste middel: onjuiste uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU

33. Met haar eerste middel stelt de Commissie dat het Gerecht bij de uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. In wezen stelt zij dat het Gerecht ten onrechte heeft ontkend dat er sprake was van een selectief voordeel en dus van staatssteun. In haar uit drie delen bestaande argumentatie voert zij aan dat het Gerecht een verkeerd referentiekader heeft gekozen [zie punt 1, onder a)], dat het bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid van de ondernemingen is uitgegaan van een niet-fiscaal doel [zie punt 2, onder a)], en dat het bij de toetsing van de selectiviteit een doelstelling in aanmerking heeft genomen die niet per se verband houdt met de advertentiebelasting [zie punt 2, onder b)].

34. Volgens vaste rechtspraak van het Hof – waardoor het Gerecht zich ook heeft laten leiden – vereist de kwalificatie als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU ten eerste dat het moet gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. Ten tweede moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen en ten vierde moet deze de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.[10] In casu behoeft alleen de rechtsopvatting van het Gerecht betreffende het kenmerk van de selectiviteit te worden onderzocht.

35. Volgens de gebruikelijke toetsingsmaatstaf is het doorslaggevend of de criteria waarin het nationale belastingstelsel voorziet om het fiscaalrechtelijke voordeel te verkrijgen, op niet-discriminerende wijze zijn gekozen.[11] Te dien einde moet ten eerste worden bepaald welke algemene of „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt (het zogenoemde referentiekader). Uitgaande van die algemene of „normale” belastingregeling moet dan vervolgens worden beoordeeld of het door de betrokken fiscale maatregel verschafte voordeel een ongerechtvaardigde uitzondering vormt en dus selectief is.[12]

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

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

[12] Zie in zoverre bijvoorbeeld arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

1. Bestaan van een selectief voordeel respectievelijk juiste keuze van het referentiekader (eerste deel van het eerste middel)

36. De Commissie laakt in het bijzonder dat het Gerecht bij de beoordeling van de vraag of er sprake was van selectiviteit een verkeerd referentiekader heeft gekozen. Terwijl de Commissie is uitgegaan van een op de omzet gebaseerde belasting met een uniform (proportioneel) tarief (kennelijk ter hoogte van 5,3 %), heeft het Gerecht in haar ogen ten onrechte het door de Hongaarse wetgever gekozen progressieve tarief in aanmerking genomen.

a) Selectief voordeel door een algemene belastingwet: analysemethode bij de totstandbrenging van een referentiekader

37. Aangezien artikel 107, lid 1, VWEU niet voorziet in een omschrijving van een referentiekader en de toetsing ervan keer op keer aanzienlijke problemen oplevert – ik verwijs in zoverre naar de inmiddels door meerdere advocaten-generaal geuite bedenkingen [13] – moet aan deze problematiek iets ruimer aandacht worden besteed.

38. Volgens vaste rechtspraak van het Hof worden maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, als staatssteun beschouwd. [14]

39. Die rechtspraak is overgedragen op het belastingrecht. Een belastingmaatregel die weliswaar niet gepaard gaat met de overdracht van staatsmiddelen, maar die de financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, kan onder artikel 107, lid 1, VWEU vallen. [15] Als steunmaatregelen worden daarbij in het bijzonder maatregelen beschouwd die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die *normaliter* op het budget van een onderneming drukken en daardoor, zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn, van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben. [16]

40. Achtergrond van die rechtspraak waren fiscaalrechtelijke uitzonderingen die de eigenlijk op het budget van de ondernemingen drukkende belastingen voor een enkele onderneming verlichtten of die onderneming daarvan vrijstelden. [17] Aangezien in het onderhavige geval alle

[13] Zie conclusie van advocaat-generaal Saugmandsgaard Øe in de zaak A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:741, punten 61 e.v.); conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punten 88 e.v.), en mijn conclusies in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punten 151 e.v.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punten 163 e.v.), en ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punten 76 e.v.), alsook in de gevoegde zaken ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2017:853, punten 74 e.v.), en de gevoegde zaken ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2017:854, punten 76 e.v.).

[14] Arresten van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 65), en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 21); in soortgelijke zin, arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 71 – „normaliter op het budget van een onderneming drukken").

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

[16] Arresten van 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 66); 19 maart 2013, Bouygues en Bouygues Télécom/Commissie (C-399/10 P en C-401/10 P, EU:C:2013:175, punt 101); 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 71), en 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 13).

[17] Zie arresten van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 28), 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 97); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 68); 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), en 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a. (C-222/04, EU:C:2006:8, punt 132).

ondernemingen „profiteren” van de belastingvrije voet (tot 0,5 miljard HUF respectievelijk, in de gewijzigde versie, 100 miljoen HUF) en tevens van de verlaagde tarieven van 1 % tot 30 % voor de omzetschijf van 0,5 miljard HUF tot 20 miljard HUF per jaar, kan dit niet het selectieve voordeel zijn. Hoogstens het uit de progressie voortvloeiende verschil in het gemiddelde belastingtarief zou een selectief voordeel kunnen vormen dat belastingplichtigen met een lagere omzet begunstigt.

1) Beginsel: bepalen de lidstaten of de Commissie wat de „normale” belastingregeling is?

41. In wezen doet het eerste middel van de Commissie de vraag rijzen wie bevoegd is om te bepalen welke belasting normaliter op het budget van een onderneming drukt, zodat de niet-belasting van anderen deze laatsten een voordeel verschaft. Volgens de Commissie is de „normale” belastingregeling een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting met een proportioneel tarief (van onbekende hoogte respectievelijk ter hoogte van 5,3 %). In de visie van de Hongaarse wetgever is de „normale” belastingregeling daarentegen een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting met, in de gewijzigde versie, een progressief tarief van 0 % tot iets beneden de 5,3 %. De uit het progressieve tarief voortvloeiende uiteenlopende gemiddelde belastingtarieven zijn hiervan het automatische gevolg, dat wil zeggen de normale belasting. Hongarije beroept zich in dit verband op zijn fiscale soevereiniteit.

42. Ook in de rechtspraak van het Hof wordt de fiscale autonomie van de lidstaten keer op keer benadrukt en in aanmerking genomen. Zo heeft de Grote kamer van het Hof pas recentelijk weer vastgesteld 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 tot de beoordelingsbevoegdheid van elke lidstaat behoort.[18] In dat verband kan volgens de Grote kamer „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”.[19]

43. Deze rechtspraak, die is gewezen in de context van de fundamentele vrijheden, is eveneens van toepassing op het vlak van de staatssteunregels. Ook hier heeft het Hof reeds vastgesteld dat de vaststelling van de heffingsgrondslagen en de verdeling van de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren, bij gebreke van regelgeving van de Unie op dit gebied, tot de fiscale bevoegdheid van de lidstaten behoren.[20] Bijgevolg kan in beginsel pas een uitzondering op dit autonoom gecreëerde belastingstelsel worden getoetst aan de staatssteunregels, maar niet het creëren van het belastingstelsel zelf.

44. Dit wordt door de Commissie in punt 156 van haar mededeling betreffende het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie[21] in beginsel erkend, voor zover zij hierin stelt dat het „de lidstaten vrij[staat] [in overeenstemming met het Unierecht] het economische beleid te kiezen dat zij het meest geschikt achten, en met name om de belastingdruk naar eigen inzicht over de verschillende productiefactoren te verdelen”.

[18] Arresten van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69), en 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49).

[19] Arresten van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), en 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

[20] Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50), en 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97).

[21] PB 2016, C 262, blz. 1.

45. Bovendien bestaat er mijns inziens geen enkele Unierechtelijke bepaling– afgezien van de geharmoniseerde belastingen – die de lidstaten voorschrijft hoe zij hun nationale belastingen concreet dienen te structureren. Uit het Unierecht kan dan ook niet worden afgeleid wat een „normale" belastingheffing is. Doorslaggevend is altijd welke belastingregeling de nationale wetgever als normale belastingregeling wenst te beschouwen. In het onderhavige geval is dit een progressief gestructureerde inkomstenbelasting voor ondernemingen in de advertentiesector die qua heffingsgrondslag gebaseerd is op de omzet.

46. Dat impliceert dat de nationale wetgever met name het voorwerp van de belasting, de heffingsgrondslag en het belastingtarief kan bepalen. Van die bevoegdheid heeft Hongarije in casu gebruikgemaakt door een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting voor ondernemingen in de advertentiesector vast te stellen met een progressief gemiddeld tarief van 0 % tot iets beneden de 5,3 % (dat in de gewijzigde versie voortvloeit uit de belastingvrije voet en een proportioneel tarief). De staatssteunregels staan principieel niet in de weg aan een dergelijke regeling.

2) Uitzondering: coherentietoetsing door het Hof in het arrest Gibraltar

47. Ook uit het door de Commissie keer op keer aangevoerde arrest van het Hof in de zaak Gibraltar volgt niets anders. In die zaak heeft het Hof het vennootschapsbelastingstelsel van Gibraltar weliswaar getoetst aan de staatssteunregels en is het daarbij tot de conclusie gekomen dat er sprake was van staatssteun. Het Hof heeft echter niet zijn eigen opvatting van een algemene normale belastingheffing in de plaats gesteld van die van de lidstaat.

48. In het voornoemde arrest heeft het Hof geenszins vastgesteld dat de staatssteunregels een bepaalde belastingregeling voorschrijven. Het heeft de betrokken wet „louter" beoordeeld wat de interne logica ervan betreft. Met de destijds geplande belastinghervorming werd blijkens de motivering ervan beoogd een gelijkmatige, op de winst gebaseerde inkomstenbelasting voor alle in Gibraltar gevestigde ondernemingen in te voeren.[22] Het was echter duidelijk dat de door de wetgever gekozen factoren, zoals het aantal werknemers, de bedrijfsruimten en het registratierecht, niets te maken hadden met een gelijkmatige inkomstenbelasting van alle ondernemingen. Het Verenigd Koninkrijk had ook geen enkele poging ondernomen om die factoren te rechtvaardigen.[23]

49. Het betrokken arrest vormt weliswaar een uitzondering[24] op het eerder toegelichte beginsel dat de lidstaten autonomie genieten bij de vaststelling van het referentiekader, voor zover het Hof met betrekking tot het scheppen van een referentiekader inderdaad heeft onderzocht of er sprake was van staatssteun. Maar het Hof heeft hier niet meer gedaan dan controleren of er bij de uitoefening van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten sprake was van misbruik. In wezen heeft het Hof namelijk enkel getoetst of de lidstaat zich bij de uitoefening van zijn fiscale soevereiniteit coherent had gedragen (en zich dus niet schuldig had gemaakt aan misbruik).

50. Het Hof heeft in die zaak op goede gronden vastgesteld dat dit niet het geval was. De belastingwet voor Gibraltar had enkel tot doel de staatssteunregels te omzeilen, voor zover er werd beoogd met behulp van een zogenaamd algemene, op de winst gebaseerde

[22] Zie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 12).

[23] Zie arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 149 en 150).

[24] In die richting kennelijk ook arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 32).

inkomstenbelasting een zeer lage belastingdruk voor bepaalde winstgeoriënteerde ondernemingen (zogenoemde offshorevennootschappen) tot stand te brengen. Dit werd door de Commissie en het Hof terecht als staatssteun gekwalificeerd. Het selectieve voordeel bestond in de interne tegenstelling tussen de motivering respectievelijk het doel van de wet, enerzijds, en de vorm waarin deze werd gegoten, anderzijds. Alhoewel een op de winst gebaseerde algemene inkomstenbelasting van alle in Gibraltar gevestigde ondernemingen tot stand diende te worden gebracht, werden sommige ondernemingen op gerichte wijze slechts aan een zeer lage belasting onderworpen. [25]

51. Het Hof heeft derhalve in het arrest Gibraltar – in tegenstelling tot hetgeen de Commissie in casu beweert – juist niet zijn opvatting van een algemene normale belastingregeling in de plaats gesteld van die van de lidstaat. Het heeft ook niet verklaard dat het Unierecht een bepaalde belastingtariefstructuur voorschrijft. Het Hof heeft slechts geheel terecht geoordeeld dat een voor alle in Gibraltar gevestigde ondernemingen geldende algemene inkomstenbelasting niet kan aanknopen bij wezensvreemde factoren die uitsluitend tot doel hebben bepaalde ondernemingen die per definitie geen behoefte hebben aan grote bedrijfsruimten of veel personeel, zoals de zogenoemde offshorevennootschappen, een voordeel te verschaffen. [26]

52. In wezen heeft het Hof daarmee voorkomen dat de lidstaten misbruik maken van hun algemene belastingrecht om specifieke ondernemingen in weerwil van de staatssteunregels toch voordelen te verschaffen. Dit misbruik van de fiscale autonomie was het gevolg van de duidelijk incoherente opzet van de belastingwet voor Gibraltar.

3) Coherentie van de Hongaarse advertentiebelasting

53. Meer behoeft bij algemeen geldende belastingwetten niet te worden onderzocht. Aangezien het Unierecht de fiscale soevereiniteit van de lidstaten eerbiedigt en de staatssteunregels geen bepaalde structuur van de nationale belastingstelsels voorschrijven, kan een algemene belastingwet – die het referentiekader juist pas tot stand brengt – slechts dan als staatssteun worden beschouwd indien die wet qua opzet duidelijk incoherent is. [27]

54. De toetsing van de selectiviteit beperkt zich bij een algemene belastingwet dan slechts tot dat ene element. Op de overige elementen, die telkens weer aanleiding geven tot onenigheid (hoe wordt het juiste referentiekader bepaald, zijn er uitzonderingen of is er sprake van een uitzondering op de uitzondering, zijn de differentiaties in detail gerechtvaardigd en wie draagt waarvoor de bewijslast), behoeft dan niet meer te worden ingegaan.

55. Het Gerecht heeft in wezen terecht gesteld dat de Hongaarse advertentiebelasting niet wordt gekenmerkt door een dergelijke incoherentie. Het merkt dienaangaande in de punten 78 e.v. van het bestreden arrest op dat de normale regeling de Hongaarse wet met zijn concrete progressieve structuur is, die tot gevolg heeft dat ondernemingen met een hogere omzet sterker en ondernemingen met een lagere omzet minder worden belast (punt 89). Dit volgt uit de aan een progressief belastingtarief inherente herverdelingslogica (punt 88). Derhalve kan louter uit de

[25] Aldus uitdrukkelijk arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 99, 102 en 106).

[26] Aldus uitdrukkelijk arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 106).

[27] Zie in die zin reeds mijn conclusies in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punten 151 e.v.), Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punten 170 e.v.), en ANGED (C-233/16, EU:C:2017:852, punten 81 e.v.).

progressieve structuur niet worden afgeleid dat er sprake is van een selectief voordeel (punt 105). Aangezien de Commissie ook geen andere incoherentie heeft aangevoerd en bewezen (punten 106 e.v.), kan de betrokken wet niet als staatssteun worden gekwalificeerd.

56. De hiertegen door de Commissie in hogere voorziening aangevoerde argumenten weten mij niet te overtuigen. [28]

i) Op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting

57. Zo kan het creëren van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting niet als incoherent worden aangezien. De Commissie gaat in haar argumentatie in wezen telkens weer uit van de stelling dat voor de heffing van belasting over de financiële draagkracht uitsluitend mag worden uitgegaan van de winst (respectievelijk de efficiëntie, dat wil zeggen de winstmarge). Slechts de winst zou een juist beeld van de te belasten financiële draagkracht geven. Ook ter terechtzitting heeft de Commissie herhaaldelijk benadrukt dat enkel een op de winst gebaseerde inkomstenbelasting geschikt is om een adequate belastingheffing over de draagkracht te waarborgen.

58. De Commissie ziet hier echter over het hoofd dat ook de winst slechts een (fictieve) maatstaf is voor een gelijkmatige heffing van belasting over de draagkracht. Over de reële draagkracht geeft die maatstaf slechts in beperkte mate uitsluitsel, hetgeen momenteel blijkt uit het zogenoemde BEPS-debat [29]. Achtergrond van dit wereldwijde debat is het feit dat bedrijven met hoge winsten klaarblijkelijk niet de overeenkomstige belastingen betalen doordat ze de belastinggrondslag sterk kunnen verlagen (*base erosion*) of winsten kunnen doorschuiven naar landen met lage belastingen (*profit shifting*).

59. Een op de winst gebaseerde inkomstenbelasting heeft – net als een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting – voor- en nadelen. Het staat echter niet aan een autoriteit of een rechter, maar aan de democratisch gelegitimeerde wetgever om die voor- en nadelen tegen elkaar af te wegen en de verantwoordelijkheid voor de keuze op zich te nemen. De belastingwetgever (in casu de Hongaarse wetgever) kan beslissen welke belasting in zijn visie het meest geschikt is. De staatssteunregels verlangen in elk geval niet dat de belasting moet worden ingevoerd die de Commissie het meest geschikt acht.

60. Anders dan de Commissie stelt, staat het ook niet onomstreden vast dat een op de winst gebaseerde inkomstenbelasting de voorkeur verdient (of in de woorden van de Commissie „geschikt" is). Integendeel, overal ter wereld zijn op de omzet gebaseerde inkomstenbelastingen in opkomst, hetgeen ook blijkt uit de door de Commissie voorgestelde digitaledienstenbelasting. [30] Die belasting haakt in op de jaarlijkse omzet van de ondernemingen. In zoverre bestaat er geen verschil tussen de Hongaarse advertentiebelasting en de geplande digitaledienstenbelasting op EU-niveau.

[28] Het gaat hier in wezen nog steeds om dezelfde argumenten als in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140), en Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139).

[29] Zie bijvoorbeeld het Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting van de OESO – te raadplegen op https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf –, blz. 13: „Fundamental changes are needed to effectively prevent double non-taxation, as well as cases of no or low taxation associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it."

[30] Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018, COM(2018) 148 final.

ii) Progressief tarief

61. Evenmin vormt een progressief tarief op zich een incoherentie. Op het vlak van de inkomstenbelasting zijn progressieve tarieven een vrij gebruikelijk instrument om belastingheffing naargelang van de financiële draagkracht te bereiken. Dit geldt zowel voor op de winst als voor op de omzet gebaseerde inkomstenbelastingen. Ook hier blijkt uit de door de Commissie voorgestelde digitaledienstenbelasting dat een progressieve tariefstructuur een in de fiscale regelgeving gebruikelijk middel is voor de heffing van belasting op ondernemingen met een bijzonder grote draagkracht.

62. De Commissie betwist in haar schriftelijke opmerkingen dat de voorgestelde digitaledienstenbelasting op EU-niveau een progressief tarief heeft. Dit is echter slechts op het eerste gezicht juist. Volgens artikel 8 van het voorstel voor een richtlijn bedraagt het belastingtarief inderdaad algemeen 3 % en is het dus proportioneel. De Commissie gaat echter voorbij aan het feit dat elke belastingvrije voet van een proportionele belasting uiteenlopende gemiddelde belastingtarieven en dus een progressieve tariefcurve tot gevolg heeft.[31] Dit geldt op soortgelijke wijze voor een vrijstelling. De tariefcurve van de voorgestelde, op de omzet gebaseerde digitaledienstenbelasting op EU-niveau varieert met haar (twee gemiddelde) belastingtarieven van 0 % tot 3 %, met dien verstande dat het gemiddelde belastingtarief stijgt van 0 % naar 3 % zodra de omzet boven de desbetreffende drempels uitkomt. Dat betekent dat de belasting een progressief karakter heeft.

63. Bovendien faalt ook het betoog waarmee de Commissie stelt dat een progressieve tariefstructuur alleen geschikt is voor de belastingheffing van natuurlijke personen aangezien enkel bij hen – volgens de zogenoemde grensnuttheorie – de individuele toename van het „nut" daalt naargelang het inkomen stijgt. De Commissie stelt dat progressieve tarieven derhalve slechts worden toegepast bij de belastingheffing van natuurlijke personen.

64. De Commissie ziet over het hoofd dat de grensnuttheorie een economische theorie is en geen rechtsregel. Daar „nut" niet meetbaar is, konden uit die theorie tot dusver nog geen bindende (juridische) vaststellingen omtrent het juiste belastingtarief worden afgeleid.[32] In het verleden werden integendeel soms juist proportionele tarieven als discriminerend beschouwd.[33]

65. Dat progressieve tarieven bij voorkeur worden toegepast bij de belastingheffing van natuurlijke personen is – zoals de Commissie terecht benadrukt – derhalve kennelijk eerder te wijten aan het feit dat rechtspersonen zich naar believen aan het progressieve effect kunnen onttrekken door splitsingen respectievelijk grotere ondernemingsstructuren. Die problematiek impliceert echter niet dat een progressieve ondernemingsbelasting die zowel ziet op natuurlijke als op rechtspersonen, incoherent is.

66. Ook de door de Commissie aangevoerde en als onrechtvaardig aangemerkte voorbeelden van belastingheffing duiden niet op incoherentie. De Commissie stelt bijvoorbeeld dat het Hongaarse progressieve belastingtarief geen geschikt middel is, aangezien er bij een tien keer hogere omzet een 155 keer hogere belasting moet worden betaald. Dit voorbeeld – dat kennelijk gebaseerd is

[31] Zie in zoverre reeds de opmerkingen in mijn conclusies in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, voetnoot 3 in punt 1), en Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, voetnoot 4 in punt 3).

[32] Zie bijvoorbeeld de uiterst steekhoudende argumentatie in Birk, D., Desens, M., en Tappe, H., *Steuerrecht*, C.F. Müller, 22e druk, 2019, punt 38.

[33] Zie bijvoorbeeld nog in 1958 het Bundesverfassungsgericht (federaal grondwettelijk hof, Duitsland) in zijn arrest van 24 juni 1958 – 2 BvF 1/57 Az., BVerfGE 8, 51 (68 en 69): „Hier eist de rechtvaardigheid dat, in de zin van proportionele gelijkheid, de economisch efficiëntere persoon een hoger percentage van zijn inkomsten als belasting moet betalen dan de economisch zwakkere."

op de oorspronkelijke versie van de Hongaarse advertentiebelasting – illustreert echter enkel de logische gevolgen van een progressieve belastingcurve. Met betrekking tot de door de Commissie voorgestelde digitaledienstenbelasting kunnen nog extremere voorbeelden worden aangevoerd. [34]

67. Afgezien daarvan is „geschiktheid" sowieso niet het juiste criterium. Of een nationale belasting geschikt is, moet – zoals reeds uiteengezet in punt 59 van deze conclusie – door de nationale wetgever worden beoordeeld. De staatssteunregels kunnen in een dergelijk geval, waarin het referentiekader net pas is vastgelegd, enkel de incoherenties uit de weg ruimen. De Hongaarse advertentiebelasting past de progressieve belastingstructuur echter op coherente wijze toe.

b) Tussentijdse conclusie

68. Tegen de achtergrond van het voorgaande stel ik vast dat het Gerecht terecht heeft ontkend dat er sprake was van staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Het eerste deel van het eerste middel is ongegrond en moet derhalve worden afgewezen.

c) Subsidiair: gebruikelijke maatstaf voor de toetsing van een selectief voordeel

69. Zelfs indien het Hof zich bij de toetsing van een algemene belastingwet als die in de onderhavige zaak niet zou beperken tot de controle van de coherentie, zie ik niet dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door het bestaan van staatssteun te ontkennen.

70. Volgens de gebruikelijke toetsingsmaatstaf moet om te beginnen worden bepaald welke algemene of „normale" belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt. Op basis van die algemene of „normale" belastingregeling moet vervolgens worden beoordeeld of het door de betrokken belastingmaatregel verleende voordeel moet worden beschouwd als ongerechtvaardigde uitzondering en dus als selectief. [35]

71. Van een dergelijke selectiviteit is sprake wanneer ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, ongelijk worden behandeld en die ongelijke behandeling niet kan worden gerechtvaardigd. [36] Een maatregel die een uitzondering vormt op de toepassing van het algemene belastingstelsel, kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel. [37] Uiteindelijk komt deze beoordeling van de selectiviteit neer op een discriminatietoets. [38]

[34] Een onderneming met een wereldwijde omzet van meer dan 750 miljoen EUR, waarvan de omzet in de EU de grens van 50 miljoen EUR niet overschrijdt (de omzet is precies 50 miljoen EUR), betaalt volgens het voorstel van de Commissie precies 0 EUR aan belastingen. Een ander bedrijf met een wereldwijde omzet van meer dan 750 miljoen EUR, dat de vrijstellingslimiet van 50 miljoen EUR in de EU met 50 miljoen EUR overschrijdt, betaalt 3 miljoen EUR aan belastingen. De dubbele omzet in de EU (100 in plaats van 50 miljoen EUR) leidt tot een oneindig veel hogere belastingdruk.

[35] Zie bijvoorbeeld arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

[36] Arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58); zie in die zin ook arresten van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40); 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 64 en 65), en 29 april 2004, Nederland/Commissie (C-159/01, EU:C:2004:246, punten 42 en 43).

[37] Arresten van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), en 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[38] Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punt 29).

72. Het Gerecht heeft op goede gronden vastgesteld dat de Commissie het verkeerde referentiekader heeft gekozen. Het relevante referentiekader kan uitsluitend de aan de orde zijnde nationale wet zijn en geen hypothetische of fictieve wet. Elke andere zienswijze zou de Commissie toestaan de plaats van de betrokken nationale wetgever in te nemen en het door haar geprefereerde belastingstelsel als referentiekader aan te wijzen.

73. Voor zover de Commissie in deze context verwijst naar het arrest Gibraltar van het Hof, miskent zij – zoals reeds toegelicht in de punten 47 e.v. van deze conclusie – de hierin geformuleerde overwegingen. Het Hof heeft in dat arrest geenszins zelf een fictief referentiekader geschapen.

74. Reeds de keuze van het verkeerde referentiekader heeft volgens de rechtspraak van het Hof[39] noodzakelijkerwijze tot gevolg dat „de geldigheid van het gehele onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde wordt aangetast". Dat betekent dat het litigieuze negatieve besluit reeds om die reden nietig moet worden verklaard. Het eerste deel van het eerste middel is derhalve ook bij toepassing van de gebruikelijke toetsingsmaatstaf ongegrond.

2. De twee overige delen van het eerste middel

75. Met de twee overige delen van het eerste middel komt de Commissie op tegen de bijkomende overwegingen van het Gerecht, waarin het het bestaan van staatssteun ook aldaar ten onrechte zou hebben ontkend. Aangezien het Gerecht in zijn bijkomende overwegingen blijkens de punten 84 en 85 van het bestreden arrest enkel nagaat of uit het arrest van het Hof in de zaak Gibraltar iets anders voortvloeit, hetgeen reeds is ontkend (zie de punten 47 e.v. van deze conclusie), behoeft op de overige delen van het eerste middel niet meer te worden ingegaan.

76. Het Gerecht heeft echter niettemin verder onderzocht of er niet toch sprake was van staatssteun. Mogelijkerwijs heeft het Gerecht in de punten 84 en 85 ten gunste van de Commissie aangenomen dat deze in haar litigieuze negatieve besluit toch ook het juiste referentiekader (een progressieve, op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting) in aanmerking heeft genomen en ook op die basis het bestaan van staatssteun heeft bevestigd. Zo niet, dan zou de verdere toetsing van de vergelijkbaarheid van de situaties en van de rechtvaardiging van een ongelijke behandeling geen zin hebben. Het Gerecht heeft ook in zoverre ontkend dat er sprake was van staatssteun. Hiertegen komt de Commissie op met de twee overige delen van het eerste middel. Ter terechtzitting werd in die context duidelijk dat de Commissie het Gerecht in het bijzonder verwijt dat het heeft ontkend dat ondernemingen met een hoge en ondernemingen met een lage omzet zich in een vergelijkbare situatie bevinden.

a) Subsidiair: tweede deel van het eerste middel – vergelijkbaarheid van ondernemingen met een hogere en ondernemingen met een lagere omzet

77. Derhalve – en omdat hierover ter terechtzitting door partijen lang en breed van gedachten is gewisseld – zal ik thans subsidiair nog onderzoeken of het Gerecht ook op basis van deze premisse (toepassing van het juiste referentiekader door de Commissie) zonder een fout te begaan het bestaan van een selectief voordeel heeft ontkend. De Commissie is van mening dat het Gerecht

[39] Arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107).

blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door – voorbijgaande aan het met de wet nagestreefde doel – te ontkennen dat ondernemingen met een lagere omzet en ondernemingen met een hogere omzet vergelijkbaar zijn (tweede deel van het eerste middel).

78. Ook dit deel van het eerste middel is ongegrond. Wanneer de progressieve, op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting het eigenlijke referentiekader vormt, dan is de consequente omzetting van dat referentiekader reeds geen uitzondering die op enige wijze moet worden gerechtvaardigd, maar de regel.

79. Bovendien kan binnen dat referentiekader evenmin een niet te rechtvaardigen ongelijke behandeling van ondernemingen in een vergelijkbare situatie worden vastgesteld. Grotere en kleinere ondernemingen in de advertentiesector verschillen in dat referentiestelsel juist van elkaar door hun omzet en de daaruit voortkomende financiële draagkracht. In de visie van de lidstaat – die hier niet kennelijk onjuist is (aangaande de coherentie, zie hierboven de punten 53 e.v. van deze conclusie) – bevinden die ondernemingen zich niet in een juridisch en feitelijk vergelijkbare situatie.

80. De Commissie is echter kennelijk van mening dat uit het doel van een belasting, namelijk inkomsten voor de schatkist genereren, volgt dat de (relatieve) belastingdruk voor elke belastingplichtige gelijk moet zijn. Daarom had het Gerecht met betrekking tot de vergelijkbaarheid alleen mogen uitgaan van het doel van het genereren van belastinginkomsten. Met betrekking tot dat doel speelt de hoogte van de omzet geen rol, zodat een lagere belastingdruk voor ondernemingen met een lage omzet niet kan worden gerechtvaardigd, aldus de Commissie.

81. Die argumentatie snijdt geen hout. Het doel van een belasting kan in het kader van het toezicht op staatssteun niet worden beperkt tot het louter genereren van inkomsten. Doorslaggevend is veeleer het concrete doel dat de wetgever met de betrokken belasting nastreeft.[40] Dat doel kan via uitlegging van de wet worden afgeleid uit de aard van de belasting en de vorm waarin deze is gegoten. Een absoluut en relatief hogere belastingheffing van belastingplichtigen met meer draagkracht is een inherent doel van een progressieve belasting. Bijgevolg dient dit in aanmerking te worden genomen bij het onderzoek van de vergelijkbaarheid, hetgeen het Gerecht geheel terecht ook heeft gedaan.

82. Volgens het Gerecht (punt 89 van het bestreden arrest) kan ervan worden uitgegaan dat een onderneming met een hoge omzet dankzij schaalvoordelen naar verhouding lagere kosten heeft dan een onderneming met een bescheidener omzet en dientengevolge meer belasting kan betalen. Ook hier valt vanuit juridisch oogpunt niet aan te tornen. Zoals het Hof[41] immers reeds heeft vastgesteld, kan de hoogte van de omzet zeker worden beschouwd als een relevante indicator voor de fiscale draagkracht.

83. Hiervoor pleit enerzijds dat het zonder hoge omzet simpelweg niet mogelijk is om hoge winst te behalen en anderzijds dat het rendement op de extra omzet (marginale winst) in de regel toeneemt doordat de vaste kosten per producteenheid dalen. Het is derhalve zeker niet

[40] Zoals ook het Hof heeft aangegeven in zijn arresten van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punten 48 en 49 – „de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel"); 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 55 – „gelet op de doelstellingen van de wetgeving waarbij dat criterium is vastgesteld"); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 85), en 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 95 – „de Commissie heeft onderzocht of het betrokken belastingstelsel").

[41] Arresten van 3 maart 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70), en 3 maart 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50).

onredelijk om de omzet te beschouwen als een uitdrukking van de omvang of van de marktpositie en om de potentiële winst van een onderneming *ook* te zien als een uitdrukking van haar financiële draagkracht en de belastingheffing hierop af te stemmen. [42]

84. Ter terechtzitting is gebleken dat de Commissie veel heeft nagedacht over de juiste belastingheffing over de draagkracht. In dat verband zijn de nadelen van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting passend naar voren gebracht en zijn er mogelijk zinvollere alternatieven voorgesteld. Niet duidelijk is echter geworden in hoeverre die zeker zeer diepgaande fiscaalrechtelijke overwegingen verband houden met de staatssteunregels. De dienaangaande door het Hof ter terechtzitting gestelde vraag is door de Commissie evenmin beantwoord. Wellicht is een winstberekening via een vergelijking van de bedrijfsvermogens nauwkeuriger dan een benadering die uitgaat van de netto-omzet. In tegenstelling tot de opvatting van de Commissie is het met betrekking tot de staatssteunregels echter niet relevant welk belastingstelsel zinvoller of nauwkeuriger is, maar of er sprake is van een selectief voordeel voor bepaalde ondernemingen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in dezelfde situatie bevinden.

85. Hieruit volgt dat ook het tweede deel van het eerste middel ongegrond is.

b) Subsidiair: derde deel van het eerste middel – rechtvaardiging van differentiatie

86. Met het derde deel van het eerste middel verwijt de Commissie het Gerecht dat het blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door ter rechtvaardiging van een ongelijke behandeling externe rechtvaardigingsgronden in aanmerking te nemen.

87. Dit deel van het door de Commissie aangevoerde middel is gebaseerd op haar onjuiste veronderstelling dat er in casu sprake is van een ongelijke behandeling van vergelijkbare belastingplichtigen, aangezien slechts in een dergelijke situatie de vraag naar een rechtvaardiging rijst. Aangezien dit, zoals reeds toegelicht, niet het geval is, behandel ik dit deel van het middel slechts subsidiair, voor het geval dat het Hof tegen de verwachting in bevestigt dat een advertentiebedrijf met een jaarlijkse netto-omzet van bijvoorbeeld 50 000 EUR/HUF vergelijkbaar is met een advertentiebedrijf met een jaarlijkse netto-omzet van bijvoorbeeld 200 miljoen EUR/HUF.

88. Vervolgens zal ik nagaan of het Gerecht de met het uiteenlopende gemiddelde tarief van een progressieve belasting gepaard gaande ongelijke behandeling ten onrechte als gerechtvaardigd heeft beschouwd. Anders dan de Commissie meent, kunnen ter rechtvaardiging van een ongelijke behandeling ook andere dan puur fiscale gronden in aanmerking worden genomen. Ook aannemelijke niet-fiscale redenen kunnen een differentiatie rechtvaardigen. In de zaak ANGED waren dit bijvoorbeeld redenen op het gebied van het milieu en de ruimtelijke ordening in verband met een heffing op de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken. [43]

89. In het onderhavige geval heeft het Gerecht geen onjuiste rechtvaardigingsgronden in aanmerking genomen. Blijkens de punten 89 en 90 van het bestreden arrest acht het Gerecht het uiteenlopende gemiddelde belastingtarief gerechtvaardigd tegen de achtergrond van het beginsel

[42] Zie mijn conclusies in de zaken Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 101); Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2019:492, punten 121 e.v.), en Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (arrest van 5 februari 2014, C-385/12, EU:C:2013:531, punt 61).

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

van belastingheffing naargelang van de draagkracht en de daarmee tevens nagestreefde herverdeling van de belastingdruk tussen belastingplichtigen met meer en belastingplichtigen met minder draagkracht.

90. Daar valt juridisch geen speld tussen te krijgen. Niets duidt er voorts op dat het progressieve tariefverloop van de Hongaarse advertentiebelasting niet inherent is aan de concrete belastingwet zelf, maar dat hiermee een doelstelling wordt nagestreefd die vreemd is aan het belastingstelsel waarvan het deel uitmaakt. [44] Op basis van de omvang van de omzet kunnen (althans niet zonder meer verkeerde) conclusies worden getrokken omtrent een bepaalde financiële draagkracht. In zoverre kan de omzet – zoals de Commissie met haar ontwerp voor een digitaledienstenbelasting [45] zelf aangeeft – ook worden beschouwd als een (iets grovere) indicator voor een grotere economische macht en dus voor meer financiële draagkracht.

91. Bovendien rechtvaardigt ook het beginsel van de verzorgingsstaat – een idee die de Europese Unie in artikel 3, lid 3, VEU heeft onderschreven – een progressief belastingtarief dat de belastingplichtigen met een grotere financiële draagkracht ook relatief gezien sterker belast dan belastingplichtigen met een lagere financiële draagkracht. Dit geldt in ieder geval voor een belasting die ook van toepassing is op natuurlijke personen, zoals die in casu.

92. Tot besluit weet ook het verwijt van de Commissie dat het Gerecht in punt 106 van het bestreden arrest de bewijslast verkeerd heeft beoordeeld, niet te overtuigen. Het is gebaseerd op de onjuiste opvatting dat op de omzet gebaseerde progressieve belastingen principieel moeten worden beschouwd als staatssteun waarvoor een rechtvaardiging vereist is.

3. Tussentijdse conclusie

93. Tegen de achtergrond van het voorgaande stel ik vast dat het eerste middel van de Commissie in zijn geheel ongegrond is.

B. Tweede middel: onjuiste uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU met betrekking tot de verliesverrekeningsmogelijkheid in het eerste jaar

94. Met het tweede middel stelt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU door de mogelijkheid van verliesverrekening in het eerste jaar ten onrechte niet als een selectief voordeel te beschouwen.

95. Het Gerecht heeft in punt 118 van het bestreden arrest aangegeven dat bepaalde aanpassingen die in een belasting worden aangebracht om rekening te houden met bijzondere situaties, niet als een selectief voordeel mogen worden beschouwd. Dat geldt zelfs indien zij niet voortvloeien uit de aard zelf van het referentiestelsel, dat wil zeggen uit de doelstelling ervan, mits de desbetreffende bepalingen niet in strijd zijn met het doel van de betrokken belasting en niet discriminerend zijn.

[44] Aldus uitdrukkelijk arrest van 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 70).

[45] Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaledienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten van 21 maart 2018, COM(2018) 148 final.

96. Dit strookt in de kern met de rechtspraak van het Hof. Volgens die rechtspraak is een belastingregeling in beginsel niet selectief indien zij zonder uitzondering van toepassing is op alle marktdeelnemers.[46] Ook uit het feit dat een belastingregeling slechts voordelen verschaft aan ondernemingen die voldoen aan de voorwaarden ervan – in casu het bestaan van verliezen in het voorafgaande jaar – kan niet worden afgeleid dat de regeling selectief zou zijn.[47]

97. Veeleer moet er – uitgaande van het juiste referentiekader – sprake zijn van een ongelijke behandeling van ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden, waarbij dat verschil niet kan worden gerechtvaardigd.[48] Een maatregel die een uitzondering vormt op de toepassing van het algemene belastingstelsel kan gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat die maatregel rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel[49], waarbij ook aannemelijke niet-fiscale redenen een desbetreffende fiscaalrechtelijke differentiatie kunnen rechtvaardigen[50].

1. Deel van of uitzondering op het referentiestelsel?

98. Voor zover het om een algemene belastingwet gaat, levert vooral de vaststelling van het referentiekader (vaak ook aangeduid als referentiestelsel) moeilijkheden op, daar de betrokken belasting immers pas tot stand wordt gebracht door de wet die dient te worden onderzocht. In de visie van de Commissie dient een op de omzet gebaseerde belasting zonder mogelijkheid van verliesverrekening als referentiestelsel te worden aangezien. Hongarije en klaarblijkelijk ook het Gerecht beschouwen daarentegen de nieuwe wet zelf als het referentiestelsel. Dat stelsel bestaat dus uit een op de omzet gebaseerde belasting met de mogelijkheid van verliesverrekening in het eerste jaar waarin de belasting wordt ingevoerd.

99. Uitgaande van laatstgenoemde zienswijze zou alleen de coherentie van de nationale belastingwet behoeven te worden getoetst (zie daartoe uitvoerig de punten 53 e.v. van deze conclusie). Uitgaande van de zienswijze van de Commissie zou daarentegen moeten worden nagegaan of belastingplichtigen mét en belastingplichtigen zonder verliezen zich in een vergelijkbare situatie bevinden, en zo ja, of de betrokken lidstaat dan kan aantonen dat de uitzondering gerechtvaardigd is. Dit zou volgens de Commissie echter slechts in zeer weinig gevallen mogelijk zijn.

100. Nu kan de vraag of de verliesverrekeningsmogelijkheid als deel van het belastingstelsel dan wel als uitzondering daarop moet worden beschouwd, echter niet met voldoende zekerheid worden beantwoord. In een op de winst gebaseerd inkomstenbelastingstelsel moet een

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

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

[48] Arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58); zie in die zin arresten van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40); 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 64 en 65), en 29 april 2004, Nederland/Commissie (C-159/01, EU:C:2004:246, punten 42 en 43).

[49] Arresten van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), en 8 september 2011, Paint Graphos (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

[50] Zie arresten van 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punten 40 e.v.); 26 april 2018, ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punten 45 e.v.), en 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 52 e.v.), waarin een dergelijke differentiatie is aanvaard met betrekking tot een heffing over de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken voor redenen die verband houden met milieu en ruimtelijke ordening.

verliesverrekeningsmogelijkheid ongetwijfeld als deel van het belastingstelsel worden beschouwd. In het kader van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting zou de Commissie echter gelijk kunnen hebben met haar stelling dat de mogelijkheid van verliesverrekening een uitzondering op het stelsel vormt. Anderzijds heeft de Hongaarse wetgever die „uitzondering" evenwel als uitgangspunt voor het eerste jaar ten grondslag gelegd aan zijn op de omzet gebaseerde inkomstenbelastingstelsel. Die uitzondering maakt derhalve van meet af aan ook deel uit van het stelsel.

101. De betrokken nationale regeling is in wezen ingevoerd ter verzachting van de gevolgen van een op de omzet gebaseerde inkomstenbelasting voor ondernemingen die ondanks een hoge omzet in het jaar van invoering van de belasting het jaar ervóór verlies hebben geleden en thans in het lopende jaar worden geconfronteerd met een nieuwe, winstonafhankelijke belasting. Dit is niets anders dan een overgangsbepaling die ertoe strekt, zoals Hongarije ook benadrukt, vanuit het oogpunt van de evenredigheid de bijzondere gevolgen van de advertentiebelasting voor het eerste belastingjaar te verzachten, temeer daar die belasting in het lopende jaar is ingevoerd.

102. Bij nader inzien speelt die overgangsbepaling zelfs in enige mate in op de bezwaren van de Commissie, die in verband met het eerste middel (progressie) steeds argumenteert dat een op de omzet gebaseerde belasting niet het geschikte middel is om belastingplichtigen naargelang van hun financiële draagkracht te belasten, terwijl het kan voorkomen dat ook ondernemingen met een hoge omzet slechts weinig winst behalen en niettemin belasting moeten betalen. Door de overgangsbepaling wordt in het eerste jaar van de belasting naar verhouding rekening gehouden met een geringe draagkracht in het voorafgaande jaar.

103. In wezen vormt de tot het eerste belastingjaar beperkte verliesverrekeningsmogelijkheid een tijdelijk instrument (overgangsregeling) om twee belastingstelsels – namelijk de op de winst gebaseerde vennootschaps- c.q. inkomstenbelasting, enerzijds, en de op de omzet gebaseerde (dat wil zeggen winstonafhankelijke) advertentiebelasting, anderzijds – op elkaar af te stemmen. In mijn ogen kan een wettelijk voorgeschreven afstemming tussen twee belastingstelsels echter bezwaarlijk worden gekwalificeerd als uitzondering op een referentiestelsel. Deze maakt veeleer deel uit van het (aldus afgestemde) referentiestelsel.

104. Een dergelijke afstemming bestaat eveneens in het vennootschapsbelastingstelsel in Hongarije, aangezien de advertentiebelasting – zoals Hongarije heeft aangevoerd – kan worden afgetrokken van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Daarvan „profiteren" uiteraard enkel ondernemingen die ook winst hebben behaald. Doch dit als een uitzondering op het vennootschapsbelastingstelsel beschouwen waarvoor een rechtvaardiging vereist is, is ontegenzeglijk onjuist. Mij is niet duidelijk waarom iets anders zou gelden voor een tot afstemming strekkende bepaling – ook indien deze slechts één jaar lang van toepassing is – op het vlak van het advertentiebelastingstelsel. Daar komt nog bij dat – zoals Hongarije benadrukt – de verliesverrekeningsmogelijkheid bedoeld is om het „nadeel" te compenseren van ondernemingen met verliezen die de advertentiebelasting – bij gebreke van winst in de vennootschapsbelasting of de inkomstenbelasting – dus juist niet van die heffingsgrondslag kunnen aftrekken.

105. Aangezien de beantwoording van de vraag of de verliesverrekeningsmogelijkheid nu als deel van het referentiestelsel dan wel als uitzondering daarop moet worden beschouwd, enerzijds in doorslaggevende mate wordt bepaald door de interpretatie van het nationale recht en anderzijds sterk afhangt van de vraag welk niveau als uitgangspunt wordt genomen, mag die classificatie

geen impact hebben op de omvang van het onderzoek waarbij wordt nagegaan of er al dan niet sprake is van een selectief voordeel. Het toezicht daarop dient veeleer een uniform karakter te hebben teneinde dit onderscheid in het midden te kunnen laten.

2. Ook toetsing van de coherentie bij uitzonderingen op het referentiestelsel

106. Met betrekking tot de algemene regelingen waarin een belastingwet voorziet, stel ik het Hof dan ook voor om, gelet op de fiscale autonomie van de lidstaten, in beide gevallen (of de betrokken regeling nu wordt beschouwd als deel van het nieuwe referentiestelsel dan wel als uitzondering binnen het referentiestelsel) uitsluitend de coherentie ervan te beoordelen. Algemene differentiaties die zonder onderscheid voor alle ondernemingen gelden [51], slechts van toepassing zijn op belastingplichtigen die ook voldoen aan de erin gestelde voorwaarden [52], en deel uitmaken van een coherent belastingstelsel, kunnen normaliter immers geen selectief voordeel zijn. [53] In zoverre vormen algemene differentiaties van een belastingwet slechts selectieve voordelen voor zover zij, gelet op het doel van de wet, niet op een rationale grondslag berusten en er dus geen verklaring voor is.

107. Volgens die minder strenge toetsingsmaatstaf kan er alleen sprake zijn van een selectief voordeel indien de betreffende maatregel (in casu de verliesverrekeningsmogelijkheid) er om te beginnen toe leidt dat tussen marktdeelnemers een onderscheid wordt gemaakt dat niet langer plausibel is. Dit zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de belastingplichtigen zich, gelet op het doel dat met de belastingregeling van de betrokken lidstaat wordt nagestreefd, in een kennelijk vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. [54]

108. Zelfs indien dat het geval is, kan het verschafte voordeel volgens vaste rechtspraak bovendien gerechtvaardigd zijn op grond van de aard of de algemene opzet van het stelsel waarvan het deel uitmaakt. Dit kan met name het geval zijn wanneer een belastingregeling rechtstreeks voortvloeit uit de basis- of hoofdbeginselen van het nationale belastingstelsel [55], die, gelet op de fiscale autonomie van de lidstaat, in het kader van de coherentietoetsing louter aannemelijk hoeven te zijn. Daarnaast kunnen ook plausibele niet-fiscale redenen een differentiatie rechtvaardigen, zoals in de zaak ANGED – met betrekking tot een heffing over de verkoopoppervlakte van detailhandelszaken – is aanvaard voor redenen die verband houden met milieu en ruimtelijke ordening. [56]

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

[52] Zie in zoverre bijvoorbeeld arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36).

[53] Zie reeds mijn conclusie in de zaak Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2019:567, punt 150).

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

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

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

109. Het is uiteindelijk een dergelijke toetsing van de coherentie die het Gerecht heeft verricht. Het heeft terecht onderzocht of de regeling discriminerend is dan wel in het licht van het belastingstelsel verklaarbaar is (dat wil zeggen niet haaks staat op het doel van de betreffende belasting). Aangezien het gegeven dat in het voorafgaande jaar verliezen werden geleden, een objectief criterium is en ondernemingen die het jaar ervóór verlieslatend dan wel winstgevend waren, van elkaar verschillen waar het gaat om hun capaciteit om een bijkomende, winstonafhankelijke belasting te kunnen dragen, heeft het Gerecht in punt 122 van het bestreden arrest terecht ontkend dat er sprake was van een selectief voordeel.

110. Voor zover de Commissie daarentegen het discriminerende effect enkel afleidt uit haar bewering dat het op het tijdstip waarop de wet medio 2014 is vastgesteld, reeds vaststond welke ondernemingen in 2013 verlies hadden geleden, weet haar argumentatie niet te overtuigen. Dit veronderstelt enerzijds dat de desbetreffende belastingaangiften in Hongarije vóór dat tijdstip moesten worden ingediend, hetgeen afhangt van het nationale fiscale procesrecht. Het Hof heeft daarover geen informatie. Anderzijds had de wetgever die cijfers dan reeds moeten kennen, hetgeen vrij onwaarschijnlijk is. In de gehele procedure duidt niets erop dat met de betrokken regeling werd beoogd bepaalde ondernemingen gericht een „voordeel" te verschaffen.

111. Het argument van de Commissie dat een verliesverrekeningsmogelijkheid niet compatibel is met een winstonafhankelijke, op de omzet gebaseerde belasting, snijdt evenmin hout. Een overgangsbepaling die ter wille van de evenredigheid in het eerste belastingjaar de bijzondere gevolgen verzacht van een winstonafhankelijke advertentiebelasting voor ondernemingen met verliezen in het voorafgaande jaar, is niet incompatibel daarmee. Zoals reeds toegelicht (zie de punten 103 e.v. van deze conclusie), wordt met de regeling beoogd twee belastingstelsels gedurende een overgangsperiode op redelijke wijze op elkaar af te stemmen.

112. Voor zover de Commissie discriminatie tracht af te leiden uit het feit dat de verliesverrekening alleen in het eerste jaar van de advertentiebelasting mogelijk is en niet ook in de daaropvolgende jaren, miskent zij het doel van een overgangsbepaling. Een overgangsbepaling heeft *per definitie* een tijdelijk karakter. Bovendien heeft het Gerecht er in punt 123 van het bestreden arrest terecht op gewezen dat het in het belastingrecht geldende periodiciteitsbeginsel hoe dan ook toestaat dat voor verschillende belastingtijdvakken verschillende regelingen van toepassing zijn. De situaties van uiteenlopende belastingtijdvakken zijn in zoverre reeds niet vergelijkbaar met elkaar.

113. Ook het betoog van de Commissie dat ondernemingen die in het voorafgaande jaar winsten behaalden en ondernemingen die in dat jaar verliezen leden, in ieder opzicht met elkaar vergelijkbaar zijn wat met het doel van de advertentiebelasting betreft, overtuigt niet. Met de progressief gestructureerde advertentiebelasting wordt gestreefd – zoals uiteengezet in de punten 55 e.v. van deze conclusie – naar een zekere herverdeling van de belastingdruk naargelang van de financiële draagkracht, die wordt bepaald aan de hand van de omzet. De Hongaarse wetgever gaat er redelijkerwijs van uit dat ondernemingen die in het voorafgaande jaar verlies hebben geleden, wegens hun lagere liquiditeit respectievelijk kleinere financiële reserves, sterker door een winstonafhankelijke belasting worden geraakt dan ondernemingen die in dat tijdvak winst hebben gemaakt. Deze lidstaat stelt zich op het – dienaangaande niet klaarblijkelijk onjuiste – standpunt dat die ondernemingen zich niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.

3. Subsidiair: rechtvaardiging van de verliesverrekeningsmogelijkheid

114. Bovendien zou zelfs een ongelijke behandeling gerechtvaardigd zijn, aangezien de twee vergelijkingsgroepen zich in het eerste jaar van de advertentiebelasting in verschillende uitgangssituaties bevinden.

115. Zoals het Hof in het arrest World Duty Free heeft benadrukt [57], is het alleen van beslissend belang dat de betrokken ongelijke behandeling wordt onderzocht tegen de achtergrond van het doel van de wet. Daarbij moet niet alleen rekening worden gehouden met de doelstellingen die uitdrukkelijk worden genoemd in de nationale wet, maar ook met de doelstellingen die bij wege van uitlegging uit die wet kunnen worden afgeleid. [58] Anders zou het enkel aankomen op de wetgevingstechniek, terwijl overheidsmaatregelen op het vlak van de staatssteunregels op basis van hun gevolgen en los van de gebruikte regelgevingstechnieken moeten worden beoordeeld. [59]

116. De verzachting van de effecten van de nieuwe winstonafhankelijke belasting voor ondernemingen zonder winst in het voorafgaande jaar is, gelet op het doel van de advertentiebelasting, inhoudelijk gerechtvaardigd. Of dat doel een puur fiscaal karakter heeft of dat het een extern doel betreft, kan in het midden blijven, daar dit onderscheid – zoals uiteengezet in de punten 88 e.v. van deze conclusie – niet relevant is. Het is de bedoeling om de scherpe effecten van een extra belasting te milderen voor ondernemingen die het jaar ervóór verlies hebben geleden. Op die manier wordt er rekening mee gehouden dat de belastingplichtige minder goed in staat is een bijkomende winstonafhankelijke belasting daadwerkelijk te kunnen betalen.

4. Tussentijdse conclusie

117. De verliesverrekeningsmogelijkheid voor het eerste belastingjaar is redelijk en niet willekeurig. De daarmee gepaard gaande uiteenlopende behandeling van ondernemingen in het eerste jaar van de advertentiebelasting vormt dan ook geen selectief voordeel. In zoverre heeft het Gerecht geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting. Ik stel derhalve vast dat ook het tweede middel van de Commissie ongegrond is.

VI. Kosten

118. Artikel 184, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering bepaalt dat wanneer de hogere voorziening ongegrond is, het Hof over de kosten beslist. Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement, dat krachtens artikel 184, lid 1, ervan van toepassing is op de procedure in hogere voorziening, wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dit is gevorderd. Aangezien de Commissie in het ongelijk is gesteld, dient zij te worden verwezen in de kosten.

[57] Arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 54, 67 en 74).

[58] Aldus ook arrest van 19 december 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 45); anders nog arrest van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 52, 59 en 61) – alhoewel aan de betreffende belasting ook een idee van belastingheffing naargelang van de draagkracht ten grondslag lag, heeft het Hof aldaar enkel de in de preambule uitdrukkelijk genoemde niet-fiscale redenen „milieubescherming" en „ruimtelijke ordening" getoetst.

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

119. Overeenkomstig artikel 184, lid 1, juncto artikel 140, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering draagt de Republiek Polen, interveniënte, haar eigen kosten.

VII. Conclusie

120. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging te oordelen als volgt:

„1. De hogere voorziening van de Europese Commissie wordt afgewezen.

2. De Commissie draagt haar eigen kosten en de kosten van Hongarije.

3. De Republiek Polen draagt haar eigen kosten.”