



Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

16 maart 2021*

[Zoals gerectificeerd bij beschikking van 13 april 2021]

„Hogere voorziening – Artikel 107, lid 1, VWEU – Staatssteun – Poolse belasting op de detailhandel – Artikel 108, lid 2, VWEU – Besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure – Elementen voor het bepalen van het referentiestelsel – Progressiviteit van de tarieven – Bestaan van een selectief voordeel – Bewijslast”

In zaak C-562/19 P,

betreffende een hogere voorziening krachtens artikel 56 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie, ingesteld op 24 juli 2019,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann, P.-J. Loewenthal en V. Bottka als gemachtigden,

rekwirante,

andere partijen in de procedure:

[Zoals gerectificeerd bij beschikking van 13 april 2021] **Republiek Polen**, vertegenwoordigd door B. Majczyna, M. Rzotkiewicz en M. Szydło als gemachtigden,

verzoekster in eerste aanleg,

Hongarije, vertegenwoordigd door M. Z. Fehér en G. Koós als gemachtigden,

interveniënt in eerste aanleg,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, R. Silva de Lapuerta, vicepresident, J.-C. Bonichot (rapporteur), A. Arabadjiev, E. Regan, A. Kumin en N. Wahl, kamerpresidenten, M. Safjan, D. Šváby, S. Rodin, F. Biltgen, K. Jürimäe, C. Lycourgos, P. G. Xuereb en N. Jääskinen, rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

* Procestaal: Pools.

griffier: R. Șereș, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 1 september 2020,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 oktober 2020,

het navolgende

Arrest

- 1 Met haar hogere voorziening verzoekt de Europese Commissie om vernietiging van het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 16 mei 2019, Polen/Commissie (T-836/16 en T-624/17, EU:T:2019:338; hierna: „bestreden arrest”), waarbij het Gerecht is overgegaan tot nietigverklaring van ten eerste besluit C(2016) 5596 final van de Commissie van 19 september 2016 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polen – Poolse belasting op de detailhandel – bij welk besluit ten aanzien van deze maatregel de formele onderzoeksprocedure van artikel 108, lid 2, VWEU werd ingeleid en de Republiek Polen werd gelast de progressieve tarieven van de belasting op de detailhandel op te schorten (hierna: „besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure”) – en ten tweede besluit (EU) 2018/160 van de Commissie van 30 juni 2017 betreffende steunmaatregel SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) ten uitvoer gelegd door Polen in de vorm van een belasting op de detailhandel (PB 2018, L 29, blz. 38; hierna: „negatief besluit”) (hierna gezamenlijk: „litigieuze besluiten”).

Voorgeschiedenis van het geding

- 2 De voorgeschiedenis van het geding is door het Gerecht uiteengezet in de punten 1 tot en met 16 van het bestreden arrest. Zij kan als volgt worden samengevat.
- 3 Begin 2016 was de Poolse regering voornemens een nieuwe belasting op de verkoop van goederen in de detailhandel in te voeren. Het ging daarbij om een progressieve belasting die zou worden geheven over de omzet.
- 4 Nadat de Commissie in kennis was gesteld van dit voornemen, heeft zij de Poolse autoriteiten om inlichtingen verzocht en daarbij opgemerkt dat de tarieven van de progressieve omzetbelasting in feite gerelateerd waren aan de omvang van de betrokken onderneming en niet aan haar winstgevendheid, zodat zij zouden leiden tot discriminatie tussen ondernemingen en ernstige verstoringen van de markt zouden kunnen veroorzaken. Volgens de Commissie zouden die tarieven leiden tot een ongelijke behandeling van ondernemingen en moesten zij dus als selectief worden beschouwd. De Commissie was van mening dat aan alle voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU was voldaan en is bijgevolg tot de slotsom gekomen dat die tarieven „staatssteun” in de zin van die bepaling zouden opleveren.
- 5 Op 6 juli 2016 heeft de Republiek Polen de wet inzake de belasting op de detailhandel vastgesteld, die betrekking heeft op de verkoop van goederen in de detailhandel aan consumenten die natuurlijke personen zijn. Deze wet (hierna: „belastingmaatregel in kwestie”) is op 1 september 2016 in werking is getreden. Alle detailhandelaren zijn, ongeacht hun rechtsvorm, onderworpen aan die belasting, waarvan de belastinggrondslag wordt gevormd door de maandomzet voor zover deze meer bedraagt dan 17 miljoen Poolse zloty (PLN) (ongeveer

- 3 750 000 EUR). Het belastingtarief is nul voor de maandomzet tot en met 17 miljoen PLN, bedraagt 0,8 % voor het gedeelte van de maandomzet tussen 17 en 170 miljoen PLN (ongeveer 37 500 000 EUR) en 1,4 % voor het gedeelte van de maandomzet boven laatstgenoemd bedrag.
- 6 Op 19 september 2016 heeft de Commissie het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure vastgesteld. Bij dat besluit heeft zij de Poolse autoriteiten niet alleen aangemaand om hun opmerkingen in te dienen, maar heeft zij hun tevens op grond van artikel 13, lid 1, van verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 [VWEU] (PB 2015, L 248, blz. 9) gelast om over te gaan tot de onmiddellijke opschorting van „de toepassing van de progressieve tarieven van [de belastingmaatregel in kwestie] totdat de Commissie een besluit [zou hebben vastgesteld] over de verenigbaarheid [van die maatregel] met de interne markt”. In het licht van dat besluit heeft de Republiek Polen de toepassing van de belastingmaatregel in kwestie opgeschort.
 - 7 Op 30 juni 2017 heeft de Commissie met de vaststelling van het negatieve besluit de formele onderzoeksprocedure afgesloten. Zij heeft zich in wezen op het standpunt gesteld dat de belastingmaatregel in kwestie moest worden aangemerkt als met de interne markt onverenigbare staatssteun die onrechtmatig tot uitvoering was gebracht, zodat de Poolse autoriteiten definitief dienden af te zien van alle naar aanleiding van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure uitstaande betalingen. Aangezien de belastingmaatregel in kwestie niet concreet tot uitvoering was gebracht, hoefde volgens de Commissie geen steun te worden teruggevorderd van de begunstigden.
 - 8 In de litigieuze besluiten heeft de Commissie de kwalificatie van de belastingmaatregel in kwestie als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU in essentie op de hieronder weergegeven wijze gemotiveerd.
 - 9 Wat de toerekenbaarheid van die maatregel aan de staat en de bekostiging ervan met staatsmiddelen betreft, was de Commissie van mening dat de Republiek Polen met haar keuze voor een progressieve omzetbelasting had afgezien van een gedeelte van de belastinginkomsten die zij zou hebben ontvangen indien alle ondernemingen tegen hetzelfde gemiddelde effectieve tarief aan de belasting onderworpen waren geweest. De belastingmaatregel in kwestie zou volgens haar dan ook leiden tot een overdracht van staatsmiddelen ten gunste van bepaalde ondernemingen.
 - 10 Wat het bestaan van een voordeel betreft, heeft de Commissie in herinnering gebracht dat maatregelen die de lasten verlichten die normaal gesproken door ondernemingen worden gedragen, net zoals positieve prestaties een voordeel opleveren. Volgens haar brengt de toepassing van de belastingmaatregel in kwestie met zich mee dat ondernemingen met een lage omzet fiscaal gunstiger worden behandeld dan andere ondernemingen die de betreffende belasting verschuldigd zijn. Ondernemingen met een lage omzet worden namelijk begunstigd doordat voor hen uitsluitend het nultarief geldt dan wel gemiddelde belastingtarieven die lager zijn dan de gemiddelde belastingtarieven die gelden voor ondernemingen met een hogere omzet.
 - 11 In het kader van het onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde – dat ertoe strekt om na te gaan of de belastingmaatregel in kwestie bepaalde ondernemingen op ongeoorloofde wijze kan begunstigen – heeft de Commissie zich op het standpunt gesteld dat het relevante referentiebelastingstelsel werd gevormd door de belasting op de detailhandel, ook voor ondernemingen met een omzet van minder dan 17 miljoen PLN (ongeveer 3 750 000 EUR), maar zonder dat het progressieve karakter van die belasting deel uitmaakte van dat referentiestelsel.

Aangezien die progressiviteit met zich meebrengt dat voor ondernemingen niet alleen verschillende marginale tarieven maar ook verschillende gemiddelde belastingtarieven gelden, vormt zij volgens de Commissie een afwijking van dat referentiestelsel, dat wordt geacht slechts één enkel belastingtarief te omvatten.

- 12 De Commissie is van mening dat die afwijking niet wordt gerechtvaardigd door de aard of de algemene opzet van voornoemd referentiestelsel. Het door de Poolse autoriteiten aangevoerde argument dat de betreffende afwijking van het referentiestelsel een herverdelende functie vervult, is volgens haar namelijk niet verenigbaar met de keuze voor een op de omzet gebaseerde belasting, omdat de mate waarin een omzetbelasting ondernemingen treft, afhangt van het volume van hun activiteiten en niet van hun kosten, winstgevendheid, draagkracht of faciliteiten waarvan volgens die autoriteiten enkel grote ondernemingen profiteren.
- 13 Ten slotte zag de Commissie in de opmerking van de Poolse autoriteiten dat de progressiviteit van de belasting de kleinschalige handel in stand zou helpen te houden tegenover de grootschalige handel, het bewijs dat zij poogden de mededingingsstructuur op de markt te beïnvloeden.

Procedure bij het Gerecht en bestreden arrest

- 14 Op 30 november 2016 heeft de Republiek Polen bij het Gerecht beroep ingesteld tot nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure (zaak T-836/16). Bij beslissing van de president van de Negende kamer van het Gerecht van 27 april 2017 is Hongarije toegelaten tot interventie aan de zijde van de Republiek Polen.
- 15 Op 13 september 2017 heeft de Republiek Polen bij het Gerecht een tweede beroep ingesteld, dat strekte tot nietigverklaring van het negatieve besluit (zaak T-624/17). Bij beslissing van 12 januari 2018 heeft de president van de Negende kamer van het Gerecht Hongarije ook in het kader van dat tweede beroep toegelaten tot interventie aan de zijde van de Republiek Polen.
- 16 Bij beslissing van 4 juli 2018 heeft het Gerecht de zaken T-836/16 en T-624/17 overeenkomstig artikel 68 van het Reglement voor de procesvoering van het Gerecht gevoegd voor de mondelinge behandeling.
- 17 Ter ondersteuning van het beroep dat de Republiek Polen had ingesteld tegen het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure (zaak T-836/16), heeft zij vier middelen aangevoerd. Met het eerste middel betoogde zij dat de belastingmaatregel in kwestie ten onrechte was aangemerkt als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Met het tweede en het derde middel stelde zij dat het door de Commissie uitgevaardigde opschortingsbevel in strijd was met artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589 en met het evenredigheidsbeginsel. Met haar vierde middel voerde zij aan dat het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure zowel onjuist als ontoereikend was gemotiveerd.
- 18 Ter ondersteuning van het beroep dat de Republiek Polen had ingesteld tegen het negatieve besluit (zaak T-624/17), voerde zij twee middelen aan. In de eerste plaats stelde zij dat de belastingmaatregel in kwestie ten onrechte was aangemerkt als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. In de tweede plaats betoogde zij dat de door de Commissie aan dat besluit ten grondslag gelegde motivering zowel onjuist als ontoereikend was.

- 19 Bij het bestreden arrest heeft het Gerecht het eerste door de Republiek Polen in zaak T-624/17 aangevoerde middel aanvaard door te oordelen dat de Commissie zich ten onrechte op het standpunt heeft gesteld dat de invoering van een progressieve belasting over de omzet die wordt gegenereerd met de verkoop van goederen in de detailhandel een selectief voordeel oplevert. Het Gerecht heeft eveneens het vierde door de Republiek Polen in zaak T-836/16 aangevoerde middel aanvaard door te oordelen dat de Commissie de belastingmaatregel in kwestie niet voorlopig mocht aanmerken als nieuwe steun zonder zich te baseren op het feit dat er bij de toenmalige stand van het dossier gerechtvaardigde twijfel bestond op dit gebied. Derhalve heeft het Gerecht de litigieuze besluiten, daaronder begrepen het met het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure gepaard gaande bevel tot opschorting van de belastingmaatregel in kwestie, nietig verklaard zonder zich uit te spreken over de andere aangevoerde middelen.

Procedure bij het Hof en conclusies van partijen

- 20 Met haar hogere voorziening verzoekt de Commissie het Hof:
- het bestreden arrest te vernietigen;
 - de zaak zelf af te doen door de middelen die de Republiek Polen in eerste aanleg tegen de litigieuze besluiten heeft aangevoerd, af te wijzen en de Republiek Polen te verwijzen in de kosten, en
 - subsidiair, de zaak terug te verwijzen naar het Gerecht voor een beslissing over de middelen waarover het zich nog niet heeft uitgesproken.
- 21 De Republiek Polen verzoekt het Hof:
- de hogere voorziening af te wijzen wegens ongegrondheid, en
 - de Commissie te verwijzen in de kosten.
- 22 Hongarije, dat de conclusies van de Republiek Polen ondersteunt, verzoekt het Hof om de hogere voorziening af te wijzen wegens ongegrondheid.

Hogere voorziening

- 23 Ter ondersteuning van haar hogere voorziening voert de Commissie twee middelen aan.

Eerste middel: schending van artikel 107, lid 1, VWEU

- 24 Met haar eerste middel betoogt de Commissie dat het Gerecht artikel 107, lid 1, VWEU heeft geschonden door te oordelen dat het progressieve karakter van de belastingmaatregel in kwestie geen selectief voordeel oplevert voor ondernemingen met een lage omzet uit de verkoop van goederen in de detailhandel. Volgens haar heeft het Gerecht blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting bij de uitlegging en toepassing van elk van de drie stappen waaruit de analyse van de selectiviteit van die maatregel bestond. In dit verband is de Commissie om te beginnen van mening dat het Gerecht ten onrechte heeft aangenomen dat de progressiviteit van de belasting deel uitmaakte van het referentiestelsel uit het oogpunt waarvan de selectiviteit van de

belastingmaatregel in kwestie moest worden beoordeeld. Vervolgens voert zij aan dat het Gerecht de vergelijkbaarheid van de aan deze maatregel onderworpen ondernemingen niet mocht toetsen aan een andere doelstelling dan de met die maatregel nagestreefde fiscale doelstelling. Ten slotte betoogt de Commissie dat het Gerecht bij de analyse van de rechtvaardiging van de belastingmaatregel in kwestie ten onrechte rekening heeft gehouden met een bepaalde doelstelling, te weten de niet intrinsiek met die maatregel verbonden doelstelling van herverdeling.

- 25 De Republiek Polen en Hongarije bestrijden dit betoog.
- 26 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof maatregelen van de lidstaten op gebieden die niet zijn geharmoniseerd in het Unierecht, niet uitgesloten zijn van de werkingssfeer van de bepalingen van het VWEU die betrekking hebben op het toezicht op staatssteun (zie in die zin arrest van 22 juni 2006, België en Forum 187/Commissie, C-182/03 en C-217/03, EU:C:2006:416, punt 81). De lidstaten dienen zich dus te onthouden van de vaststelling van enige belastingmaatregel die met de interne markt onverenigbare staatssteun kan vormen.
- 27 In dit verband volgt eveneens uit vaste rechtspraak van het Hof dat een nationale maatregel slechts kan worden aangemerkt als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU indien voldaan is aan alle hiernavolgende voorwaarden. Ten eerste moet het gaan om een maatregel van de staat of die met staatsmiddelen bekostigd is. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet die maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de betreffende maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (zie met name 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 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Wat betreft de voorwaarde dat een selectief voordeel wordt verschaft, die inherent is aan de kwalificatie van een maatregel als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU – en tot welke voorwaarde de betwisting door de Commissie in het kader van het eerste middel van deze hogere voorziening zich beperkt – volgt uit eveneens vaste rechtspraak van het Hof dat die voorwaarde vereist dat er wordt nagegaan of de betreffende nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde juridische regeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen of productietakken die zich uit het oogpunt van de met die regeling nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, waardoor zij een verschillende behandeling ondergaan die in wezen als discriminerend kan worden aangemerkt (arrest van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 29 Wanneer de betreffende maatregel bedoeld is als een steunregeling en niet als een individuele steunmaatregel, moet de Commissie bovendien aantonen dat die maatregel weliswaar een voordeel van algemene strekking verschaft, doch enkel aan bepaalde ondernemingen of sectoren (zie in die zin met name arrest van 30 juni 2016, België/Commissie, C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 49).
- 30 Met name dient met betrekking tot nationale maatregelen die een belastingvoordeel verschaffen, in herinnering te worden gebracht dat een dergelijke maatregel, die weliswaar niet gepaard gaat met een overdracht van staatsmiddelen maar de situatie van de begunstigten wel verbetert ten opzichte van de overige belastingplichtigen, die begunstigten een selectief voordeel kan

verschaffen en bijgevolg „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan vormen. Als staatssteun wordt dan ook met name een maatregel beschouwd die de normaal gesproken op het budget van een onderneming drukkende lasten verlicht en daardoor – zonder een subsidie in de strikte zin van het woord te zijn – van dezelfde aard is en identieke gevolgen heeft (zie in die zin arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, punten 13 en 14, 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, punten 71 en 72). Een belastingvoordeel dat voortvloeit uit een algemene maatregel die zonder onderscheid geldt voor alle marktdeelnemers, vormt daarentegen geen staatssteun in de zin van die bepaling (zie in die zin arrest van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 31 In dit verband moet de Commissie met het oog op de kwalificatie van een nationale belastingmaatregel als „selectief” eerst vaststellen wat het referentiestelsel is – dat wil zeggen wat de „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat is – en vervolgens aantonen dat de betreffende belastingmaatregel afwijkt van dit referentiestelsel doordat daarmee differentiaties worden ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich uit het oogpunt van de met dat referentiestelsel nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden (zie in die zin arrest van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 32 Het begrip „staatssteun” ziet echter niet op maatregelen die a priori selectief zijn omdat zij differentiëren tussen ondernemingen die zich – uit het oogpunt van de doelstelling die wordt nagestreefd met de juridische regeling in kwestie – in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, wanneer de betrokken lidstaat erin slaagt aan te tonen dat die differentiatie gerechtvaardigd is omdat zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan die maatregelen deel uitmaken (zie in die zin met name arresten van 29 april 2004, Nederland/Commissie, C-159/01, EU:C:2004:246, punten 42 en 43; 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 40, en 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024, punt 44).
- 33 In het licht van deze overwegingen moet worden onderzocht of het Gerecht in casu artikel 107, lid 1, VWEU – zoals deze bepaling wordt uitgelegd door het Hof – heeft geschonden doordat het in wezen heeft geoordeeld dat de Commissie niet had aangetoond dat het progressieve karakter van de belastingmaatregel in kwestie ertoe leidde dat een selectief voordeel werd verleend aan „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties”.
- 34 Met het eerste onderdeel van haar eerste middel betoogt de Commissie dat het Gerecht blijk heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting doordat het haar heeft verweten dat zij het eventuele bestaan van een selectief voordeel had getoetst aan een onjuist referentiestelsel, en doordat het heeft geoordeeld dat de door de Poolse wetgever vastgestelde progressieve belastingtarieven integraal deel uitmaakten van dat referentiestelsel.
- 35 Volgens de Commissie is het selectieve voordeel waartoe de belastingmaatregel in kwestie leidt, niet gelegen in het bestaan van een vrijstelling voor het gedeelte van de omzet dat onder een bepaald bedrag ligt – aangezien alle betrokken ondernemingen deze vrijstelling genieten voor het gedeelte van hun omzet dat niet hoger is dan de vrijgestelde schijf – maar in het feit dat de progressiviteit van de tarieven met zich meebrengt dat er verschillende gemiddelde belastingtarieven gelden. De Commissie is van mening dat dit verschil ondernemingen met een lage omzet begunstigt doordat het op ongerechtvaardigde wijze de op die ondernemingen

- rustende belastingdruk verlicht ten opzichte van de belastingdruk die op de overige ondernemingen rust in het kader van het referentiestelsel, dat volgens de Commissie bestaat in een omzetbelasting tegen één enkel tarief. De tegen progressieve tarieven geheven belasting verschilt volgens haar dus niet van de situatie waarin bij een groep belastingplichtigen belasting wordt geheven tegen een bepaald tarief en bij een andere groep belastingplichtigen tegen een ander tarief, hetgeen neerkomt op een verschillende behandeling van vergelijkbare ondernemingen.
- 36 Derhalve rijst allereerst de vraag of de progressiviteit van de tarieven waarin de belastingmaatregel in kwestie voorziet – zoals de Commissie betoogt – moest worden uitgesloten van het referentiestelsel uit het oogpunt waarvan moet worden beoordeeld of er kon worden aangetoond dat er sprake was van een selectief voordeel, dan wel of die progressiviteit – zoals het Gerecht in de punten 63 tot en met 67 van het bestreden arrest heeft geoordeeld – integraal deel uitmaakt van dat referentiestelsel.
- 37 Op het gebied van fundamentele vrijheden binnen de interne markt heeft het Hof geoordeeld dat het de lidstaten bij de huidige stand van harmonisatie van het belastingrecht van de Unie vrijstaat om het belastingstelsel in te voeren dat zij het meest geschikt achten, zodat de toepassing van een progressieve belastingheffing behoort tot de beoordelingsbevoegdheid van elke lidstaat (zie in die zin arresten van 3 maart 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punt 49, en *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, punt 69 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Dit geldt eveneens op het gebied van staatssteun (zie in die zin met name arrest van 26 april 2018, *ANGED*, C-233/16, EU:C:2018:280, punt 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 38 Buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, brengt de fiscale autonomie van de lidstaten dan ook met zich mee dat het tot de beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten behoort om de wezenlijke kenmerken van elke belasting vast te stellen, met dien verstande dat deze bevoegdheid hoe dan ook moet worden uitgeoefend met inachtneming van het Unierecht. Dit geldt met name voor de keuze van het belastingtarief, dat evenredig dan wel progressief kan zijn, maar ook voor de vaststelling van zowel de belastinggrondslag als het belastbare feit.
- 39 Die wezenlijke kenmerken bepalen dus in beginsel het referentiestelsel of de „normale” belastingregeling op basis waarvan – overeenkomstig de in punt 31 van dit arrest in herinnering gebrachte rechtspraak – de selectiviteitsvoorwaarde moet worden onderzocht.
- 40 In dit verband moet worden gepreciseerd dat het Unierecht inzake staatssteun zich er in beginsel niet tegen verzet dat de lidstaten besluiten om te kiezen voor progressieve belastingtarieven die tot doel hebben rekening te houden met de draagkracht van de belastingplichtigen. Dat de toepassing van een progressieve belasting in de praktijk gebruikelijker is op het gebied van de belastingheffing bij natuurlijke personen, impliceert niet dat er voor de lidstaten een verbod geldt om een dergelijke belasting toe te passen teneinde eveneens rekening te houden met de draagkracht van rechtspersonen, in het bijzonder ondernemingen.
- 41 Het Unierecht staat er dus niet aan in de weg dat een progressieve, op de omzet gebaseerde belasting wordt geheven, ook wanneer deze belasting niet tot doel heeft de negatieve gevolgen te compenseren die door de belaste activiteit zouden kunnen ontstaan. Anders dan de Commissie stelt, vormt de omzet over het algemeen namelijk zowel een neutraal onderscheidingscriterium als een relevante indicator voor de draagkracht van de belastingplichtigen (zie in die zin arresten van 3 maart 2020, *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, punt 50, en *Tesco-Global*

Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, punt 70). Uit geen enkele Unierechtelijke regel of geen enkel Unierechtelijk beginsel vloeit voort dat de toepassing van progressieve tarieven voorbehouden is aan winstbelastingen, en dit is op het gebied van staatssteun niet anders. Overigens is winst, net zoals omzet, zelf slechts een indicator voor de draagkracht. Dat winst – zoals de Commissie stelt – een relevantere of nauwkeurigere indicator is dan omzet, is in verband met staatssteun niet van belang, aangezien het Unierecht op dit gebied enkel strekt tot opheffing van de selectieve voordelen die bepaalde ondernemingen zouden kunnen genieten ten nadele van andere ondernemingen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Hetzelfde geldt voor een situatie waarin er mogelijk sprake is van een economische dubbele belasting die verband houdt met de cumulatie van een omzetbelasting en een winstbelasting.

- 42 Uit het voorgaande volgt dat de wezenlijke kenmerken van de belasting, waaronder de progressieve belastingtarieven, in beginsel voor de analyse van de selectiviteitsvoorwaarde het referentiestelsel of de „normale” belastingregeling vormen. Het is evenwel niet uitgesloten dat die kenmerken in bepaalde gevallen een kennelijk discriminerend element aan het licht brengen, wat de Commissie echter moet aantonen.
- 43 Aan de voorgaande overwegingen wordt niet afgedaan door 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). Integendeel, zoals de advocaat-generaal in de punten 40 tot en met 45 van haar conclusie in wezen heeft opgemerkt, was het belastingstelsel in de zaak die tot dat arrest heeft geleid, opgezet volgens kennelijk discriminerende parameters die bedoeld waren om het Unierecht inzake staatssteun te omzeilen. Dat bleek in die zaak uit de keuze voor heffingscriteria die bepaalde „offshorenootschappen” begunstigen, welke keuze incoherent bleek te zijn uit het oogpunt van de door de betrokken wetgever aangekondigde doelstelling om een algemene belasting in het leven te roepen waaraan alle ondernemingen onderworpen zouden zijn.
- 44 In casu heeft de Poolse wetgever – zoals blijkt uit de punten 3 tot en met 5 van het onderhavige arrest – bij de belastingmaatregel in kwestie een belasting op de detailhandel ingevoerd die gebaseerd is op de maandomzet die wordt behaald met detailhandel, welke belasting – anders dan de Commissie stelt – naar haar aard een directe belasting is. Het belastingtarief is nul voor de maandomzet tot en met 17 miljoen PLN (ongeveer 3 750 000 EUR), bedraagt 0,8 % voor het gedeelte van de maandomzet tussen 17 en 170 miljoen PLN (ongeveer 37 500 000 EUR) en 1,4 % voor het gedeelte van de maandomzet dat meer bedraagt dan 170 miljoen PLN. De Commissie heeft niet aangetoond dat deze progressiviteit van de tarieven – die door de Poolse wetgever was vastgesteld op basis van de beoordelingsbevoegdheid waarover hij in het kader van zijn fiscale autonomie beschikt – op kennelijk discriminerende wijze was ontworpen om de uit het Unierecht inzake staatssteun voortvloeiende vereisten te omzeilen. De progressiviteit van de tarieven van de belastingmaatregel in kwestie moest dan ook worden geacht inherent te zijn aan het referentiestelsel of aan de „normale” belastingregeling uit het oogpunt waarvan moest worden beoordeeld of er in casu sprake was van een selectief voordeel.
- 45 Het Gerecht heeft dus geen blijk gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door in de punten 63 tot en met 67 van het bestreden arrest te oordelen dat de Commissie zich ten onrechte op een onvolledig en fictief referentiestelsel heeft gebaseerd doordat zij ervan is uitgegaan dat de progressieve tarieven van de belastingmaatregel in kwestie geen deel uitmaakten van het referentiestelsel uit het oogpunt waarvan moest worden beoordeeld of die maatregel selectief was. Het eerste onderdeel van het eerste middel moet dan ook worden afgewezen omdat het ongegrond is.

- 46 Omdat een fout bij de vaststelling van het referentiestelsel noodzakelijkerwijs tot gevolg heeft dat het gehele onderzoek van de selectiviteitsvoorwaarde gebrekkig is [zie in die zin arrest van 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 107], hoeft geen uitspraak te worden gedaan over het tweede en het derde onderdeel van het eerste middel.
- 47 Uit het voorgaande volgt dat het eerste middel van de hogere voorziening in zijn geheel ongegrond is en dus moet worden afgewezen.

Tweede middel: schending van artikel 108, lid 2, VWEU en artikel 13 van verordening 2015/1589

- 48 Met haar tweede middel voert de Commissie aan dat het Gerecht artikel 108, lid 2, VWEU en artikel 13 van verordening 2015/1589 heeft geschonden door het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure, daaronder begrepen het opschortingsbevel, nietig te verklaren. Meer in het bijzonder betoogt de Commissie ten eerste dat het Gerecht dit besluit ten onrechte aan een even grondige toetsing heeft onderworpen als de toetsing die het heeft verricht met betrekking tot het negatieve besluit, terwijl het zich had moeten beperken tot de toetsing of er sprake was van een kennelijke beoordelingsfout, die in casu niet gekwalificeerd was. Ten tweede verwijt de Commissie het Gerecht dat het naar aanleiding van de nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure ook het door haar op de grondslag van artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589 uitgevaardigde opschortingsbevel nietig heeft verklaard op grond dat het lot van dat opschortingsbevel niet kon worden gescheiden van het lot van dat besluit, terwijl het opschortingsbevel een van dat besluit onderscheiden besluit vormde waarvan de rechtmatigheid autonoom moest worden beoordeeld.
- 49 De Republiek Polen en Hongarije bestrijden dit betoog.
- 50 In herinnering dient te worden gebracht dat de Commissie verplicht is om de formele onderzoeksprocedure in te leiden indien zij er na het in artikel 4 van verordening 2015/1589 bedoelde eerste onderzoek niet van overtuigd is geraakt dat de aangemelde maatregel verenigbaar is met de interne markt. Hetzelfde geldt wanneer bij de Commissie twijfel blijft bestaan over de kwalificatie zelf van die maatregel als „steun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (zie in die zin met name arresten van 10 mei 2005, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2005:275, punt 47; 21 juli 2011, Alcoa Trasformazioni/Commissie, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punt 60, en 24 januari 2013, 3F/Commissie, C-646/11 P, niet gepubliceerd, EU:C:2013:36, punt 27).
- 51 Voorts is in artikel 13, lid 1, van verordening 2015/1589 bepaald dat de Commissie de betrokken lidstaat – nadat zij hem de gelegenheid heeft gegeven om zijn opmerkingen in te dienen – kan gelasten de betaling van alle onrechtmatige steun op te schorten totdat zij een eindbeslissing heeft genomen over de verenigbaarheid van de steun met de interne markt. Een dergelijk opschortingsbevel staat los van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure en kan overigens worden uitgevaardigd op hetzelfde tijdstip als dat besluit, maar ook daarna (zie in die zin arresten van 9 oktober 2001, Italië/Commissie, C-400/99, EU:C:2001:528, punt 47, en 4 juni 2020, Hongarije/Commissie, C-456/18 P, EU:C:2020:421, punt 35).
- 52 Gelet op de in punt 50 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte beginselen is het toezicht dat de Unierechter uitoefent op de rechtmatigheid van een besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure, in het geval waarin de verzoekende partij opkomt tegen de

beoordeling die de Commissie heeft verricht met betrekking tot de kwalificatie van de betreffende maatregel als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, beperkt tot het onderzoek of de Commissie in het stadium van het in artikel 4 van verordening 2015/1589 bedoelde eerste onderzoek geen kennelijke beoordelingsfout heeft begaan (zie in die zin met name arresten van 21 juli 2011, *Alcoa Trasformazioni/Commissie*, C-194/09 P, EU:C:2011:497, punt 61, en 21 december 2016, *Commissie/Hansestadt Lübeck*, C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 78). Hetzelfde geldt voor de toetsing van de rechtmatigheid van een op de grondslag van artikel 13, lid 1, van die verordening uitgevaardigd opschortingsbevel, in aanmerking genomen dat de Commissie de maatregel in dat stadium voorlopig als staatssteun heeft gekwalificeerd.

- 53 Gepreciseerd dient evenwel te worden dat de Commissie in het geval waarin de betrokken lidstaat stelt dat als nieuwe steun behandelde maatregelen geen steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormen, deze kwestie – gelet op de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de inleiding van de procedure die in artikel 108, lid 2, VWEU is neergelegd voor dergelijke maatregelen, welke gevolgen verband houden met de verplichting om de tenuitvoerlegging van deze maatregelen onmiddellijk op te schorten – op toereikende wijze moet onderzoeken op basis van de haar in dit stadium door die staat verstrekte informatie, ook al resulteert dit onderzoek in een niet-definitieve beoordeling (arrest van 10 mei 2005, *Italië/Commissie*, C-400/99, EU:C:2005:275, punt 48). Indien blijkt dat de kwalificatie van de betreffende maatregel als nieuwe steun, gelet op de gegevens waarover de Commissie beschikte toen zij de procedure inleidde, kennelijk al in dat stadium van de hand moest worden gewezen, dient het besluit om ten aanzien van die maatregel de procedure in te leiden dan ook nietig te worden verklaard.
- 54 In casu heeft het Gerecht in punt 108 van het bestreden arrest in wezen geoordeeld dat de Commissie de voorlopige kwalificatie van de belastingmaatregel in kwestie als nieuwe steun had gebaseerd op een kennelijk onjuiste analyse. Het Gerecht heeft de Commissie meer bepaald verweten dat zij zich hoofdzakelijk had gebaseerd op de gedachte dat de invoering van een op progressieve tarieven gebaseerde omzetbelasting in beginsel staatssteun vormt, terwijl zij een uitvoerige analyse had moeten verrichten om te beargumenteren waarom er in haar ogen – gelet op de gegevens waarover zij beschikte – gerechtvaardigde twijfel bestond over de kwalificatie van de belastingmaatregel in kwestie als staatssteun. Het Gerecht heeft daaruit afgeleid dat zowel het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure als het daarmee verbonden opschortingsbevel nietig moest worden verklaard.
- 55 Door aldus te oordelen heeft het Gerecht, na de in punt 52 van het onderhavige arrest genoemde beginselen in herinnering te hebben gebracht, wel degelijk enkel getoetst – zoals het behoorde te doen – of de Commissie een kennelijke beoordelingsfout beging toen zij de belastingmaatregel in kwestie voorlopig als staatssteun kwalificeerde in het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure. Uit punt 108 van het bestreden arrest komt namelijk naar voren dat het Gerecht aan de nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure ten grondslag heeft gelegd dat gedetailleerde gegevens ontbraken waaruit bleek dat de Commissie in casu gerechtvaardigde twijfel had over de kwalificatie van de belastingmaatregel in kwestie als staatssteun, en dat die nietigverklaring hoe dan ook niet gebaseerd was op de door het Gerecht slechts incidenteel aangehaalde overwegingen op grond waarvan het eerder had geoordeeld dat het negatieve besluit nietig moest worden verklaard.
- 56 Bovendien heeft het Gerecht het bevel tot opschorting van de belastingmaatregel in kwestie – anders dan de Commissie stelt – niet louter naar aanleiding van de nietigverklaring van het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure nietig verklaard. In punt 109 van het bestreden arrest heeft het Gerecht enkel geoordeeld dat de gronden die de nietigverklaring van

het besluit tot inleiding van de formele onderzoeksprocedure rechtvaardigden, die inhielden dat de Commissie een kennelijke beoordelingsfout had begaan door de belastingmaatregel in kwestie voorlopig als staatssteun te kwalificeren, in casu eveneens rechtvaardigden dat het bevel tot opschorting van deze maatregel – dat op zijn beurt niet had kunnen worden uitgevaardigd zonder een dergelijke kwalificatie – nietig werd verklaard.

- 57 Het tweede middel van de hogere voorziening is dan ook ongegrond en moet in zijn geheel worden afgewezen.
- 58 Gelet op een en ander moet de hogere voorziening in haar geheel worden afgewezen.

Kosten

- 59 Ingevolge artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof, dat op grond van artikel 184, lid 1, van dat Reglement 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, moet zij overeenkomstig de vordering van de Republiek Polen worden verwezen in de kosten.
- 60 Artikel 184, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof bepaalt dat het Hof kan beslissen dat een partij die in eerste aanleg heeft geïntervenieerd maar niet zelf de hogere voorziening heeft ingesteld, haar eigen kosten draagt indien zij aan de schriftelijke of mondelinge behandeling bij het Hof heeft deelgenomen. In casu heeft Hongarije, dat in eerste aanleg heeft geïntervenieerd, zonder zelf de hogere voorziening te hebben ingesteld, weliswaar deelgenomen aan de schriftelijke en mondelinge behandeling bij het Hof, maar niet verzocht om de Commissie te verwijzen in de kosten. Derhalve dient te worden beslist dat Hongarije zijn eigen kosten zal dragen die verband houden met de procedure in hogere voorziening [zie in die zin arrest van 28 juni 2018, *Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)*/Commissie, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punten 113 en 114].

Het Hof (Grote kamer) verklaart:

- 1) De hogere voorziening wordt afgewezen.**
- 2) De Europese Commissie wordt verwezen in de kosten.**
- 3) Hongarije draagt zijn eigen kosten.**

ondertekeningen